

MEMORANDUM - RECHTLICHE BEURTEILUNG

Klient: AMS Österreich
Betreff: (Lohn)steuer- und sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen durch Home-Office-Tätigkeit bei Grenzgänger:innen aus Deutschland, Liechtenstein und Slowenien
Ersteller: Mag. iur. Caroline Forster, MMag. Patrick Vilsecker
Datum: 09.10.2023
Stichtag: 30.09.2023

1. Sachverhalt - Fragestellung

Gemäß der Anfrage des Klienten vom 05.04.2023 stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Wir, das Arbeitsmarktservice, sind als größtes Personaldienstleistungsunternehmen des öffentlichen Rechts Österreichs in allen Bundesländern vertreten. Zu unseren Mitarbeiter:innen zählen auch sog. Grenzgänger:innen, die nicht in Österreich ansässig sind, sondern in Deutschland, Slowenien und Liechtenstein wohnhaft sind und täglich nach Österreich zu ihrem Arbeitsplatz pendeln.

Vor diesem Hintergrund ergibt sich die Frage, ob respektive in welchem Ausmaß von unseren im Ausland ansässigen Mitarbeiter:innen, Home Office-Tätigkeiten erbracht werden können, ohne dass es dadurch zu einem Wechsel des Besteuerungsrechts und der Sozialversicherung in den Wohnsitzstaat der Mitarbeiter:innen kommt.

Der Hintergrund und das Ziel der gegenständlichen Anfrage ist - auf Basis eines von Ihnen erstellten steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Gutachtens - in eine Betriebsvereinbarung eine einheitliche Regelung (die alle drei genannten Staaten abdeckt) für die Zulässigkeit von Home Office für Grenzgänger:innen, aufzunehmen.

Gemäß Schreiben vom 21.04.2023 wurde vom Klienten präzisiert, dass keinerlei Betriebstätten des AMS außerhalb Österreichs gegeben sind.

Im Telefonat vom 09.05.2023 wurde darüber hinaus festgestellt, dass insbesondere im Hinblick auf die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung eine Unterscheidung hinsichtlich ASVG-Versicherten Arbeitnehmer:innen und Beamt:innen bzw. Beamt:innen gleichgestellten Personen vorzunehmen sein wird.

Im Zuge der rechtlichen Würdigung war überdies der Vorfragetatbestand der Anwendbarkeit des Art 19 DBA mittels Auskunftersuchen an das Finanzamt (eingebracht am 22.05.2023) für die jeweiligen Länder abzuklären. Die Beantwortung der Vorfrage in der EAS-Auskunft des Finanzamtes vom 13.09.2023 stellt die Rechtsmeinung des BMF und eine Auslegungshilfe für die Steuerpraxis dar. Der Ordnung halber sei darauf hingewiesen, dass diese jedoch nicht der Rechtsqualität eines Gesetzes oder einer Verordnung gleichkommt.

Ursprünglich wurde als Stichtag zur Beurteilung der Rechtslage der 01.04.2023 vereinbart. Aufgrund der aus der EAS hervorgehenden absehbaren Änderungen in Lohnsteuer- bzw. DBA Recht sowie der zwischenzeitlich ebenso veränderten sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen werden als neue Stichtage für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Gutachtens der 30.09.2023 sowie für die künftigen Änderungen der 01.01.2024 zugrunde gelegt.

2. Rechtliche Würdigung

Für eine angestrebte einheitliche Regelung von Home-Office in einer Betriebsvereinbarung ist vorab zu prüfen, ob und in welchem Ausmaß Home-Office Tätigkeiten von in den genannten Ländern ansässigen Mitarbeiter:innen erbracht werden können, ohne dass es dadurch zu einem Wechsel des Besteuerungsrechts und/oder des Sozialversicherungsrechts kommt.

I.) Begriffsbestimmungen

Körperschaft öffentlichen Rechts im Abgabenrecht

Nach österreichischem Abgabenrecht ist unter dem Begriff "Körperschaft öffentlichen Rechts" die juristische Person öffentlichen Rechts allgemein zu verstehen. Es ist ein Sammelbegriff für alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Soweit sich daher Abgabenvorschriften auf Körperschaften öffentlichen Rechts beziehen, sind regelmäßig auch öffentlich-rechtliche Anstalten, Stiftungen und Fonds davon betroffen (vgl. VwGH 6.10.1976, 2105/75).

Juristische Personen öffentlichen Rechts entstehen durch Gesetz oder durch Verwaltungsakt auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder werden durch einen solchen anerkannt; ihre Auflösung erfolgt in entsprechender Weise. Darüber hinaus ist nach der Judikatur des VwGH eine juristische Person auch dann als öffentlich-rechtlich anzuerkennen, wenn deren öffentlich-rechtlicher Charakter aus dem Zusammenhang der gesetzlichen Regelung klar zu erkennen ist, auch wenn der Gesetzgeber diese nicht ausdrücklich als juristische Person des öffentlichen Rechts bezeichnet.

Öffentlich-rechtlicher Charakter ist demnach einer juristischen Person dann zuzuerkennen, wenn sie mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattet, Aufgaben der öffentlichen Verwaltung erfüllt und Zwangsbestand hat (VwGH 22.1.1974, 0399/73).

Gemäß § 1 AMSG ist das AMS mit der Durchführung der Arbeitsmarktpolitik des Bundes betraut. Das Arbeitsmarktservice ist ein Dienstleistungsunternehmen des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit und nach innerstaatlichem Abgabenrecht als eine Körperschaft öffentlichen Rechts zu qualifizieren (vgl. EAS FA 13.09.2023).

Grenzgänger:innen

Der Begriff "Grenzgänger" stammt aus dem internationalen Steuerrecht. Es handelt sich um ausländische Arbeitnehmer:innen ohne inländischen Wohnsitz, die Arbeitsleistungen im Inland verrichten und täglich zu ihrem ausländischen Wohnsitz zurückkehren. Steuerlich handelt es sich in Österreich dabei grundsätzlich um beschränkt steuerpflichtige Personen, da diese weder ihren Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (Österreich) haben. Dies gilt auch dann, wenn die inländische Arbeitsverrichtung länger als sechs Monate dauert (vgl. § 1 EStG iVm. LStR 2002, Rz 6).

Die Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs mit seinen Nachbarstaaten sehen zum Teil eine Sonderbehandlung von Grenzgänger:innen vor, bei der das Besteuerungsrecht für unselbstständige Einkünfte bei Vorliegen der Grenzgängervoraussetzungen dem Wohnsitzstaat zugeteilt wird. Diesen Umstand haben Grenzgänger:innen dem Arbeitgeber mittels Vorlage einer sogenannten „Grenzgängerbescheinigung“ nachzuweisen, die vom Wohnsitzfinanzamt ausgestellt wird. Nur bei Vorliegen dieser Bescheinigung erfolgt im Tätigkeitsstaat eine Befreiung der Lohnsteuer. Die unterschiedlich ausgestalteten steuerlichen Grenzgängerbestimmungen werden nachstehend detailliert je Nachbarland (D, FL, SLO) dargestellt.

Im Sozialversicherungsrecht wird der Begriff "Grenzgänger" ebenso verwendet, in der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 versteht man darunter jene Personen, die zwar in einem Mitgliedsstaat ihren Wohnort haben, an den sie in der Regel täglich, mindestens jedoch einmal wöchentlich zurückkehren, jedoch in einem anderen Mitgliedsstaat unselbständig oder selbständig erwerbstätig sind.

Home-Office bzw. grenzüberschreitende Telearbeit

Die arbeitsrechtliche Definition von Home-Office umfasst nach österreichischem Recht gemäß § 2h Abs 1 AVRAG Arbeit, die eine Arbeitnehmerin oder ein Arbeitnehmer regelmäßig in der Wohnung erbringt. Darunter fallen alle Privaträumlichkeiten mit Wohnfunktion, nicht aber ein (öffentlicher) Co-Working-Space oder Remote Working außerhalb der Wohnung (z.B. auf Reisen, im Kaffeehaus etc.).

Unter grenzüberschreitender Telearbeit wird sozialversicherungsrechtlich betreffend jener Personen, die in den Anwendungsbereich des multilateralen Rahmenabkommens der EU (Framework Agreement on the application of Article 16 (1) of Regulation (EC) No. 883/2004 in cases of habitual cross-border telework) fallen, jene Arbeit verstanden, die:

- a) von jedem beliebigen Ort oder vom Sitz des Arbeitgebers aus ausgeübt werden kann **und**
- b) in einem anderen EU-Mitgliedstaat als dem erfolgt, in dem sich der Geschäftssitz oder die Räumlichkeiten des Dienstgebers befinden **und**
- c) die unter Verwendung von Informationstechnologie verrichtet wird, um mit dem Dienstgeber und/oder Kunden in Verbindung zu bleiben bzw. um die angeordneten Aufgaben zu erfüllen.

In den nachfolgenden sozialversicherungsrechtlichen Ausführungen hinsichtlich Grenzgänger:innen mit grenzüberschreitendem Home-Office bzw. Telearbeit, wird, sofern die Grenzgänger:innen nach den allgemeinen sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen versichert sind und nicht in ein Sondersystem der Sozialversicherung fallen, jedenfalls von dieser weiter gefassten gemeinschaftsrechtlichen Definition ausgegangen.

II.) Grenzgänger:innen aus Deutschland

1.) Sozialversicherung

a) Allgemeines:

Nachstehend werden sowohl die EU-rechtlichen Bestimmungen für Versicherte des allgemeinen Sozialversicherungssystems im Anwendungsbereich des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG) ausgeführt, als auch jene Bestimmungen, die auf Beamt:innen bzw. Beamt:innen gleichgestellte Personen (dies können z.B. auch Vertragsbedienstete sein) anzuwenden sind, die einem Sondersystem in der Sozialversicherung unterliegen. Ob und inwieweit die Bediensteten des AMS Österreich den (womöglich verschiedenen) Systemen unterliegen, ist vom AMS als Dienstgeber zu beurteilen und ist diese (Einzelfall-) Prüfung nicht Teil des gegenständlichen Memorandums.

aa) Allgemeines Sozialversicherungssystem nach ASVG:

Sozialversicherungsrechtlich gelten hier die Bestimmungen der EU-Verordnung (EG) Nr. 883/2004 und damit das Territorialitätsprinzip, das heißt primär ist jenes nationale Sozialversicherungsrecht auf das Arbeitsverhältnis anzuwenden, in dessen Hoheitsgebiet die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (hier Österreich). Somit sind Grenzgänger:innen wie andere österreichische Arbeitnehmer:innen in der Personalverrechnung des österreichischen Arbeitgebers in Österreich sozialversicherungsrechtlich anzumelden und abzurechnen.

bb) Sondersysteme der sozialen Sicherheit (insb. für Beamte und diesen gleichgestellte Personen)

Bei Beamt:innen wird das oben erläuterte Territorialprinzip durchbrochen. Als "Beamter" wird in der EU-VO Art 1 lit d)-e)

- "jede Person" verstanden, "die in dem Mitgliedstaat, dem die sie beschäftigende Verwaltungseinheit angehört, als Beamter oder diesem gleichgestellte Person gilt"
- bzw. als "Sondersysteme für Beamte" jedes System der sozialen Sicherheit, das sich von dem allgemeinen System der sozialen Sicherheit, das auf die Arbeitnehmer des betreffenden Mitgliedstaats anwendbar ist, unterscheidet und das für alle oder bestimmte Gruppen von Beamten unmittelbar gilt.

Gemäß Art 11 Abs 3 lit b VO (EG) 883/2004 unterliegt ein Beamter immer den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, dem die ihn beschäftigende Verwaltungseinheit angehört. Wer Beamter (oder Gleichgestellter) ist, richtet sich nach den Rechtsvorschriften dieses Staates. Aus österreichischer Sicht erfolgt die Definition über den Dienstgeber (z.B. Körperschaft öffentlichen Rechts), über die dienstrechtliche Stellung (zB öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis) oder die sozialversicherungsrechtliche Stellung (Versicherung in einem Sondersystem oder pensionsversicherungsfreies Dienstverhältnis) (vgl. *Bendlinger in Bendlinger (Hrsg), Auslandsentsendungen³(2017) Auslandsentsendungen im europäischen SV-Recht, S. 455*).

b) Auswirkungen von Home-Office auf die Sozialversicherung:

aa) Allgemeines Sozialversicherungssystem nach ASVG:

Die VO (EG) 883/2004 selbst enthält keine eigenen Bestimmungen für Home-Office bzw. Telearbeit. Bis zum Jahr 2020 waren bei grenzüberschreitendem Home-Office jedenfalls die Bestimmungen des Art. 13 der VO (EG) 883/2004 einschlägig, die Folgendes festlegen: wird ein Dienstnehmer für einen oder mehrere Dienstgeber in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten tätig, gelten die Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaates dann, wenn ein wesentlicher Teil der Tätigkeit dort ausgeübt wird. Wird dort kein wesentlicher Teil der Tätigkeit ausgeübt, unterliegt die Person den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen oder der Arbeitgeber seinen Sitz oder Wohnsitz hat. „Wohnort“ im Sinne der VO (EG) 883/2004 bedeutet hierbei der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts einer Person.

Wesentlich ist eine Tätigkeit, wenn dort ein quantitativ erheblicher Teil der Tätigkeit ausgeübt wird, was aber nicht notwendigerweise der größte Teil der Tätigkeit sein muss. Wird im Rahmen einer Gesamtbewertung bei den genannten Kriterien ein Anteil von weniger als 25 Prozent erreicht, ist dies ein Anzeichen dafür, dass ein wesentlicher Teil der Tätigkeit nicht in dem entsprechenden Mitgliedstaat ausgeübt wird. Für die Beurteilung der wesentlichen Tätigkeit wird bei Beschäftigungsverhältnissen die

Arbeitszeit und/oder das Arbeitsentgelt als Beurteilungskriterium zur Orientierung herangezogen (vgl. VO (EG) 883/2004 Art. 13 Abs. 1, VO EG 987/2009 Art. 14 Abs. 8).

Im Zuge des vermehrten Aufkommens von Home-Office während der Corona-Pandemie, wurde diese grundsätzliche Regelung durch Sondervereinbarungen im Jahr 2020 in den EU-Mitgliedstaaten, EWR-Staaten (Island, Liechtenstein, Norwegen) und der Schweiz für die grenzüberschreitende Telearbeit befristet außer Kraft gesetzt, mit dem Ziel, dass sich die Zugehörigkeit zur Sozialversicherung eines Staates durch grenzüberschreitendes Home-Office während der Pandemie nicht ändern sollte. Diese Covid-Sonderregelungen, deren Geltungsdauer mehrmals und insgesamt bis zum 30.06.2023 verlängert wurden, waren aus Gründen höherer Gewalt angenommen worden, um auf die besonderen und außergewöhnlichen Folgen der Gesundheitskrise zu reagieren.

Aufgrund des Auslaufens dieser Corona-Sonderregelung hatte Österreich auf Basis des Art 16 der Verordnung (EG) Nr 883/2004, der die Möglichkeit einer Ausnahme von den an sich anwendbaren Rechtsvorschriften vorsieht, zuletzt bilaterale Rahmenvereinbarungen mit mehreren Nachbarländern, so auch mit Deutschland, abgeschlossen. Demnach konnten Arbeitnehmer:innen bei grenzüberschreitender Erbringung von Telearbeit beantragen, dass sie trotz wesentlicher, aber 40 % der Gesamtarbeitszeit nicht überschreitender Tätigkeit im Wohnortstaat, nicht – wie in Art 13 der Verordnung (EG) Nr 883/2004 vorgesehen – dort, sondern weiterhin im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers versichert sind bzw bleiben.

Anträge, die noch auf Basis der angeführten bilateralen Rahmenvereinbarungen gestellt wurden, bleiben auch nach dem 1.7. 2023 aufrecht.

Diese bilateralen Vereinbarungen werden nunmehr durch ein neues, multilaterales Rahmenübereinkommen ("Framework Agreement on the application of Article 16 (1) of Regulation (EC) No. 883/2004 in cases of habitual cross-border telework") abgelöst, das seit 1.7.2023 in Kraft ist und zunächst für einen Zeitraum von fünf Jahren abgeschlossen wurde. Österreich wie auch Deutschland haben das Übereinkommen bereits mit Wirksamkeit ab 01.07.2023 unterzeichnet. Damit kommt das Übereinkommen zwischen diesen beiden Ländern bereits voll zur Anwendung. Das Übereinkommen enthält folgende Eckpunkte:

- Als Telearbeit wird eine Arbeitstätigkeit verstanden, die ortsunabhängig ausgeübt werden kann und sich auf die Informationstechnologie stützt, damit der Arbeitnehmer seine Aufgaben in Verbindung mit dem Arbeitgeberunternehmen erfüllen kann.
- Die ausnahmsweise Anwendung der Rechtsvorschriften des Ansässigkeitsstaates des Arbeitgebers setzt voraus, dass der Tätigkeitsanteil im Wohnortstaat weniger als 50 % der Gesamtarbeitszeit ausmacht.

- Die Rahmenvereinbarung ist nur anwendbar, wenn sowohl der Wohnortstaat des Arbeitnehmers als auch der Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers die Vereinbarung unterzeichnet haben.
- Die Rahmenvereinbarung kann für Personen, die im Wohnortstaat gewöhnlich eine andere Tätigkeit als grenzüberschreitende Telearbeit oder gewöhnlich in einem anderen Staat als dem Wohnortstaat bzw dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers ausüben, nicht in Anspruch genommen werden.
- Außerdem darf der Arbeitnehmer auch nicht selbständig tätig sein.

Die Anwendung der Rahmenvereinbarung kann auf Antrag für höchstens drei Jahre erteilt werden, wobei eine Verlängerung mittels erneutem Antrag möglich ist. Der Antrag auf Ausnahmevereinbarung ist vom Arbeitgeber und vom/von der Arbeitnehmer:in gemeinsam bei der zuständigen Stelle jenes Staates zu stellen, dessen Rechtsvorschriften anwendbar sein sollen. Dies ist in Österreich der Dachverband der Sozialversicherungsträger, in Deutschland der GKV-Spitzenverband, DVKA.

Bei Antragstellung bis zum 30.06.2024 findet das beantragte Sozialversicherungsrecht rückwirkend ab dem 01.07.2023 Anwendung, sofern der/die betroffene Arbeitnehmer:in durchgängig der Sozialversicherung des Staates unterlag, welcher gemäß Rahmenvereinbarung zuständig ist. Somit ist nach Inkrafttreten der Rahmenvereinbarung ein Jahr Zeit für die Antragstellung mit Gültigkeit ab 01.07.2023. Nach Ablauf des ersten Jahres kann ein Antrag nur noch für drei Monate rückwirkend gestellt werden, ebenfalls unter der Voraussetzung, dass der/die betroffene Arbeitnehmer:in durchgängig der Sozialversicherung des Staates unterlag, welcher gemäß Rahmenvereinbarung zuständig ist (*vgl. u.a. Information der ÖGK zur internationalen Telearbeit, Stand 30.09.2023*).

In der Zusammenschau führt Home-Office im Wohnsitzstaat bei ASVG-Grenzgänger:innen daher im Ausmaß von bis zu 25% nie zu einem Wechsel der Sozialversicherung und - sofern ein Antrag gemäß des neuen Rahmenübereinkommens gestellt wurde - eine Home-Office-Tätigkeit von weniger als 50% ebenso wenig. Erst bei Überschreiten der 50% Schwelle verlagert sich die SV-Zuständigkeit in den Wohnsitzstaat.

bb) Sondersysteme für Beamt:innen und gleichgestellte Personen

Aufgrund der Durchbrechung des Territorialitätsprinzips führt bei diesem Personenkreis eine Home-Office-Tätigkeit im Wohnsitzstaat unabhängig vom Ausmaß nie zu einem Zuständigkeitenwechsel in der Sozialversicherung aufgrund der Sonderbestimmungen des Art 11 Abs 3 lit b iVm Art 13 Abs 4 VO (EG) 883/2004.

2.) Lohnsteuer

a) Anwendbarkeit des Art. 19 DBA Deutschland

Art. 19 Abs. 1 des DBA Deutschland lautet: „*Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesen Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden*“ (sog. „Kassenstaatsprinzip“).

Die Bestimmung enthält sohin eine Anwendungserweiterung auf Vergütungen, die von einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft an eine natürliche Person gezahlt werden. Aufgrund der Eigenschaft einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft des AMS (siehe oben unter Punkt I.) kommt die Bestimmung auf die Vergütungen der AMS-Beschäftigten zur Anwendung. Demnach hat grundsätzlich Österreich das Besteuerungsrecht auf diese Vergütungen.

Art. 19 Abs 1 lit a und b DBA Deutschland normieren jedoch abweichend vom Kassenstaatsprinzip auch einen "Ortskräftevorbehalt": „*Diese Vergütungen dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und*

- a) *ein Staatsangehöriger dieses Staates ist oder*
- b) *nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten.*“

Demnach darf Deutschland nach Art. 19 Abs. 1 lit. a DBA Deutschland die Vergütungen dann besteuern, wenn die Dienstleistungen in Deutschland erbracht werden, die natürliche Person in Deutschland ansässig ist und sie deutsche Staatsangehörige ist.

Nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBA Deutschland darf Deutschland diese Vergütungen auch dann besteuern, wenn die Dienstleistungen in Deutschland erbracht werden, die natürliche Person - unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit- in Deutschland ansässig ist und in Deutschland nicht nur wegen dieser Dienstleistungserbringung ansässig geworden ist.

Wenn aber eine nichtdeutsche Staatsangehörige ihre Dienstleistung in Deutschland erbringt und in Deutschland allerdings nicht ansässig ist, würde das Besteuerungsrecht nach dem Kassenstaatsprinzip zur Gänze wieder an Österreich zurückfallen.

Wer als Staatsangehöriger eines Vertragsstaates anzusehen ist, bestimmt sich im gegenständlichen Fall nach Art. 3 Abs. 1 lit. h DBA Deutschland:

- (1) *Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert,*

h) bedeutet der Ausdruck „Staatsangehöriger“

aa) in Bezug auf die Bundesrepublik Deutschland alle Deutschen im Sinne des Grundgesetzes der Bundesrepublik Deutschland sowie alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Recht errichtet worden sind;

bb) in Bezug auf die Republik Österreich

- 1. jede natürliche Person, die die Staatsangehörigkeit der Republik Österreich besitzt;*
- 2. jede juristische Person, Personengesellschaft und andere Personenvereinigung, die nach dem in der Republik Österreich geltenden Recht errichtet worden ist;"*

Die Ansässigkeit ist in Art. 4 DBA Deutschland geregelt:

„(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet."

b) Auswirkungen von Home-Office auf die Besteuerung (Stand 30.09.2023):

Aufgrund des Ortskräftevorbehaltes ist derzeit bei Home-Office Tätigkeit von AMS-Bediensteten, sofern diese gemäß Art. 4. DBA Deutschland in Deutschland ansässig sind und die entweder deutsche Staatsbürger:innen, oder nicht nur für die Erbringung der Home-Office Tätigkeit in Deutschland ansässig geworden sind, eine Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen dem Ansässigkeits- und dem

Kassenstaat vorgesehen. Damit liegt für die tatsächlich im Home-Office verbrachte Zeit das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat Deutschland, das Besteuerungsrecht für den übrigen Teil verbleibt beim Kassenstaat Österreich (vgl. EAS FA 13.09.2023).

c) Künftige Auswirkungen von Home-Office auf die Besteuerung (voraussichtlich in Geltung ab 01.01.2024):

Am 21.8.2023 wurde ein Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland unterzeichnet, das nach parlamentarischer Beschlussfassung in beiden Vertragsstaaten und Austausch der Ratifikationsurkunden vollständig in Kraft treten wird. Grund für die Anpassung des DBA war insbesondere die Zunahme von grenzüberschreitendem Home-Office der letzten Jahre.

Im Rahmen dieses Änderungsprotokolls wurde, um die obenstehend erwähnte Aufteilung zu vermeiden und ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Kassenstaates vorzusehen, auch für im öffentlichen Dienst Beschäftigte eine eigene Grenzgängerregelung geschaffen.

Durch Art. VI des Abänderungsprotokolls wird nach Art. 19 Abs. 1 DBA Deutschland ein neuer Absatz 1a eingefügt, demzufolge ungeachtet des Abs. 1 Satz 2 Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine im anderen Vertragsstaat ansässige natürliche Person für im öffentlichen Dienst geleistete Dienste gezahlt werden, nur im Kassenstaat besteuert werden.

Der Verbleib des Besteuerungsrechts im Kassenstaat steht jedoch unter der Bedingung, dass die Person im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Hauptwohnsitz hat und ihre Dienste üblicherweise in der Nähe der Grenze leistet, in eine in der Grenzzone des erstgenannten Staates gelegene Dienststelle eingegliedert ist und dort ein Arbeitsplatz zur Arbeitsausübung zur Verfügung steht.

In Art. IX Z1 des Änderungsprotokolls werden die Definitionen für die Tatbestandselemente "in der Nähe der Grenze" sowie "üblicherweise" normiert (vgl. zu den Begriffsdefinitionen auch Klokár in SWK 26/2023, 1010 bzw. Schmidjell-Dommès, SWI 2023, 462).

So umfasst der Ausdruck „in der Nähe der Grenze“ jene Gemeinden, deren Gebiet ganz oder teilweise in einer Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze liegt. Um Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, soll im Rahmen einer Konsultationsvereinbarung eine Liste jener Gemeinden veröffentlicht werden, die Teil der Grenzzone sind.

Eine Tätigkeit wird dann „üblicherweise“ in der Nähe der Grenze ausgeübt, wenn die Person während eines Kalenderjahres höchstens an 45 Arbeitstagen ganz oder teilweise außerhalb der Nähe der Grenze tätig wird. Urlaubstage oder Krankheitstage sind dahingehend nicht schädlich. Die Tage außerhalb der Zone dürfen zudem höchstens 20 % der tatsächlichen Arbeitstage im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses bzw. der Arbeits- oder Dienstverhältnisse während eines Kalenderjahres betragen.

In Art. X wurde das Inkrafttreten des Abänderungsprotokolls geregelt. Die Grenzgängerregelung des Art. 19 Abs.1a DBA Deutschland sollen jedenfalls bereits ab 01.01.2024 zur Anwendung gelangen.

Die anderen Regelungen des Abänderungsprotokolls treten am Tag des Austauschs der Ratifikationsurkunden in Kraft und finden ab dem Jahr Anwendung, das auf das Jahr des Inkrafttretens folgt. Sofern sich der Austausch der Ratifikationsurkunden noch dieses Jahr ereignet, tritt das Abänderungsprotokoll am gleichen Tag in Kraft und das Abänderungsprotokoll findet ab 2024 erstmals Anwendung (vgl. *EAS FA 13.09.2023*; *Schmidjell-Dommes, SWI 2023, 462*).

Damit könnten die Bediensteten des AMS künftig Home-Office am Hauptwohnsitz in Deutschland leisten, ohne dass eine Aufteilung des Besteuerungsrechts erfolgen muss. Das Besteuerungsrecht verbleibt dann auch für Home-Office Tage beim Kassenstaat Österreich, sofern die Voraussetzungen und Tatbestandselemente für die Grenzgängereigenschaft beim Beschäftigten erfüllt sind.

III.) Grenzgänger:innen aus Liechtenstein

1. Sozialversicherung

Bezüglich der Sozialversicherung kann vollinhaltlich auf die Ausführungen unter II. 1.) zu Deutschland verwiesen werden, da sowohl die VO (EG) Nr. 883/2004 seit 01.06.2012 auch im Verhältnis zwischen Österreich und den EWR-Staaten (Island, Liechtenstein, Norwegen) gilt, als auch das neue Rahmenübereinkommen über Telearbeit von Liechtenstein am 30.05.2023 mit Geltung per 01.07.2023 ratifiziert wurde.

2.) Lohnsteuer

a) Anwendbarkeit des Art. 19 DBA Liechtenstein

Art. 19 Abs. 1 des DBA Liechtenstein lautet: „*Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachten Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.*“

Da vom Wortlaut des Art. 19 DBA Liechtenstein lediglich Vertragsstaaten, einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen erfasst sind und eine Anwendungserweiterung auf Körperschaften öffentlichen Rechts, wie beispielsweise beim DBA Deutschland, nicht erfolgte, kommen die Bestimmungen des Art. 19 DBA Liechtenstein auf das AMS nicht zur Anwendung (vgl. *EAS FA 13.09.2023*).

Mangels Anwendbarkeit des Kassenstaatsprinzips gelangt Art 15 DBA-Liechtenstein subsidiär zur Anwendung. Gemäß Art. 15 Abs 1 DBA-Liechtenstein werden Arbeitslöhne grundsätzlich im Tätigkeitsstaat besteuert. Allerdings enthält das DBA-Liechtenstein in Art 15 Abs 4 eine Ausnahme für Grenzgänger:innen, die bei Erfüllung der Grenzgänger-Voraussetzungen (Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben) eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorsieht. Jedoch darf gemäß DBA Liechtenstein der Staat des Arbeitsortes von den Einkünften der Grenzgänger:innen eine Quellensteuer von höchstens 4 Prozent im Abzugsweg erheben, welche gem Art 23 DBA-Liechtenstein in der Folge im Ansässigkeitsstaat unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrags anzurechnen ist.

Die Grenznähe ist weder im DBA noch in Durchführungsregelungen präzise definiert. Nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung können alle Arbeits- und Wohnorte noch als in Grenznähe gelegen angesehen werden, die es unter Berücksichtigung der modernen Verkehrsverhältnisse erlauben, unter Zugrundelegung einer vertretbaren Wegzeit den Arbeitsort täglich von der Wohnung anzufahren (EStR Rz. 7957). Entscheidend ist also weniger die Entfernung an sich, als die einwandfreie Dokumentation, dass tatsächlich üblicherweise täglich zwischen Wohn- und Arbeitsort gependelt wird.

b) Auswirkungen von Home-Office auf die Besteuerung

Auch mit Liechtenstein war für die Dauer der Corona-Pandemie eine Sonderregelung mit Geltung bis 30.06.2022 in Kraft. Home-Office Tage, die nur aufgrund der Eindämmung der Pandemie zustande kamen, schaden der Grenzgängereigenschaft nicht (*vgl. Info des BMF vom 29. 1. 2021, 2021-0.065.761*).

Da zum DBA keine ergänzende Toleranzregelung getroffen wurde, sind Home-Office Tage seit 01.07.2022 (wieder) schädlich für die Grenzgängereigenschaft und es greift die Regelung des Art 15 Abs 1 DBA. Werden Bedienstete des AMS aufgrund der Arbeitsausübung im Home-Office auch in ihrem Ansässigkeitsstaat Liechtenstein tätig, ist die Vergütung somit zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Arbeitgeberstaat grundsätzlich entsprechend der in den jeweiligen Staaten ausgeübten Arbeitstage aufzuteilen ("Lohnsteuersplitting"). Der Arbeitgeberstaat Österreich darf jenen Teil der Vergütung besteuern, der auf die im Arbeitgeberstaat erbrachten Arbeitstage entfällt. Umgekehrt darf Liechtenstein jenen Teil der Vergütung besteuern, der auf die im Home-Office erbrachten Arbeitstage entfällt. Werden die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft erfüllt, dann steht Österreich dennoch die 4 prozentige Abzugsteuer auch für Home-Office-Tage zu (*vgl. Kerschner; Homeoffice im Anwendungsbereich der Grenzgängerregel des DBA-Liechtenstein, ÖStZ 2023/311; EAS FA 13.09.2023*).

III.) Grenzgänger:innen aus Slowenien

1.) Sozialversicherung

Bezüglich der Sozialversicherung kann wiederum vollinhaltlich auf die Ausführungen unter II. 1.) zu Deutschland verwiesen werden, da sowohl die VO (EG) Nr. 883/2004 seit 01.06.2012 auch im Verhältnis zwischen Österreich und den EWR-Staaten (Island, Liechtenstein, Norwegen) gilt, als auch das neue Rahmenübereinkommen über Telearbeit auch von Slowenien am 25.08 mit Geltung per 01.09.2023 ratifiziert wurde.

2.) Lohnsteuer

a) Anwendbarkeit des Art. 19 DBA Slowenien

Art. 19 Abs. 1 des DBA Slowenien bestimmt:

- a) *Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.*
- b) *Diese Vergütungen dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und*
 - i) *ein Staatsangehöriger dieses Staates ist oder*
 - ii) *nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten."*

Da der Wortlaut des Art. 19 DBA Slowenien nur Vertragsstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften umfasst und der Anwendungsbereich ebenfalls keine Erweiterung auf öffentlich-rechtliche Körperschaften vorsieht, finden die Bestimmungen des Art. 19 DBA Slowenien keine Anwendung auf das AMS. Auch hier ist mangels Anwendbarkeit des Art. 19 auf Art. 15 DBA als subsidiär anzuwendende Bestimmung des DBA Slowenien zu verweisen (vgl. EAS FA 13.09.2023).

Im DBA mit Slowenien gibt es keine Ausnahmeregelung für Grenzgänger:innen. Es gilt demnach ausschließlich die Regelung des Art 15 Abs 1 DBA. Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt, dann dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. Die Vergütungen von Bediensteten des AMS, die von Ihrem Wohnsitz in Slowenien regelmäßig bzw. täglich nach Österreich zu ihrem Arbeitsplatz pendeln, sind damit grundsätzlich anteilig oder zur Gänze in Österreich der Steuer unterworfen.

b) Auswirkungen von Home-Office auf die Besteuerung:

Werden Bedienstete des AMS aufgrund der Arbeitsausübung im Home-Office jedoch auch in ihrem Ansässigkeitsstaat Slowenien tätig, ist die Vergütung zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Arbeitgeberstaat grundsätzlich entsprechend der in den jeweiligen Staaten ausgeübten Arbeitstage

aufzuteilen ("Lohnsteuersplitting"). Der Arbeitgeberstaat Österreich darf sonach jenen Teil der Vergütung besteuern, der auf die im Arbeitgeberstaat erbrachten Arbeitstage entfällt. Umgekehrt darf Slowenien jenen Teil der Vergütung besteuern, der auf die im Home-Office erbrachten Arbeitstage entfällt, dies geschieht gemäß Art. 24 DBA unter Anrechnung der in Österreich erhobenen Steuer (bis zum Anrechnungshöchstbetrag).

3. Zusammenfassung und Conclusio

Nach derzeitiger Rechtslage wirkt sich grenzüberschreitende Home-Office Tätigkeit damit in den Ländern Deutschland, Liechtenstein und Slowenien folgendermaßen aus:

Grenzgänger:innen Deutschland				
	Kein Home-Office, Tätigkeit nur in Österreich	Home-Office am Wohnsitz bis zu 25% der Tätigkeit	Home-Office am Wohnsitz von >25% bis <50 % der Tätigkeit	Home-Office am Wohnsitz ab 50% der Tätigkeit
SV	Anwendungsbereich ASVG: SV in Österreich Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich	Anwendungsbereich ASVG: SV in Österreich Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich	Anwendungsbereich ASVG: SV in Österreich, sofern ein Ausnahmeantrag beim Dachverband d. SV-Träger gestellt wird (max. für 3 Jahre, Verlängerung mögl.) Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich	Anwendungsbereich ASVG: SV in Deutschland Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich
Lohnsteuer	Besteuerung in Österreich gemäß Art. 19 Abs 1 lit a DBA	Stand 30.09.2024: Lohnsteuersplitting gemäß Art 19 Abs 1 lit b DBA (bei Erfüllung der Tabestandsvoraussetzungen) Stand 01.01.2024: Besteuerung in Österreich gemäß Art 19 Abs 1a DBA	Stand 30.09.2024: Lohnsteuersplitting gemäß Art 19 Abs 1 lit b DBA (bei Erfüllung der Tabestandsvoraussetzungen) Stand 01.01.2024: Besteuerung in Österreich gemäß Art 19 Abs 1a DBA	Stand 30.09.2024: Lohnsteuersplitting gemäß Art 19 Abs 1 lit b DBA (bei Erfüllung der Tabestandsvoraussetzungen) Stand 01.01.2024: Besteuerung in Österreich gemäß Art 19 Abs 1a DBA

Grenzgänger:innen Liechtenstein				
	Kein Home-Office, Tätigkeit nur in Österreich	Home-Office am Wohnsitz bis zu 25% der Tätigkeit	Home-Office am Wohnsitz von >25% bis <50 % der Tätigkeit	Home-Office am Wohnsitz ab 50% der Tätigkeit
SV	Anwendungsbereich ASVG: SV in Österreich Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich	Anwendungsbereich ASVG: SV in Österreich Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich	Anwendungsbereich ASVG: SV in Österreich, sofern ein Ausnahmeantrag beim Dachverband d. SV-Träger gestellt wird (max. für 3 Jahre, Verlängerung mögl.) Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich	Anwendungsbereich ASVG: SV in Liechtenstein Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich
Lohnsteuer	Besteuerung in Liechtenstein gemäß DBA, Besteuerung in Österreich mit 4% (bei Vorlage einer Grenzgängerbescheinigung)	Lohnsteuersplitting zwischen Österreich und Liechtenstein entsprechend der ausgeübten Arbeitstage; dennoch 4 % Abzugsteuer in Österreich für die Homeoffice-Tage	Lohnsteuersplitting zwischen Österreich und Liechtenstein entsprechend der ausgeübten Arbeitstage; dennoch 4 % Abzugsteuer in Österreich für die Homeoffice-Tage	Lohnsteuersplitting zwischen Österreich und Liechtenstein entsprechend der ausgeübten Arbeitstage; dennoch 4 % Abzugsteuer in Österreich für die Homeoffice-Tage

Grenzgänger:innen Slowenien				
	Kein Home-Office, Tätigkeit nur in Österreich	Home-Office am Wohnsitz bis zu 25% der Tätigkeit	Home-Office am Wohnsitz von >25% bis <50 % der Tätigkeit	Home-Office am Wohnsitz ab 50% der Tätigkeit
SV	Anwendungsbereich ASVG: SV in Österreich Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich	Anwendungsbereich ASVG: SV in Österreich Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich	Anwendungsbereich ASVG: SV in Österreich, sofern ein Ausnahmeantrag beim Dachverband d. SV-Träger gestellt wird (max. für 3 Jahre, Verlängerung mögl.) Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich	Anwendungsbereich ASVG: SV in Slowenien Anwendungsbereich Sondersystem für Beamten und gleichgestellte Personen: SV in Österreich
Lohnsteuer	Besteuerung in Österreich	Lohnsteuersplitting zwischen Österreich und Slowenien entsprechend der ausgeübten Arbeitstage	Lohnsteuersplitting zwischen Österreich und Slowenien entsprechend der ausgeübten Arbeitstage	Lohnsteuersplitting zwischen Österreich und Slowenien entsprechend der ausgeübten Arbeitstage


4. Vorbehalte


Die vorstehenden Ausführungen basieren auf der in Österreich geltenden Rechtslage und der bisher veröffentlichten Rechtsmeinung zum oben angeführten Datum bzw. zu den eingangs angeführten explizit genannten Stichtagen. Es ist allerdings nicht ausgeschlossen, dass künftige bilaterale oder multilaterale Abkommen zwischen den betreffenden Staaten die Rechtslage weiter verändern bzw. die Höchstgerichte im Rahmen der praktischen Umsetzung der einschlägigen Vorschriften in Hinblick auf die gegebenen Auslegungsspielräume zu anderen Ergebnissen gelangen können.

Die vorstehende Erörterung wurde auf Basis der uns vom Klienten erteilten Informationen erstellt. Anzumerken ist, dass Änderungen im Sachverhalt zu einem anderen Ergebnis führen können. Aus diesem Grund sollte die Beurteilung der Sachverhalte nicht als Garantie für ein bestimmtes steuerliches Ereignis verstanden werden.

Die Veröffentlichungspflicht gem. Artikel 20 Abs 5 B-VG durch das AMS wurde uns zur Kenntnis gebracht. Unser Einverständnis beschränkt sich in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf die im Rahmen des Artikel 20 Abs 5 B-VG vorgesehene Verpflichtung, umfasst jedoch keine darüber hinausgehende Einwilligung zur Veröffentlichung oder anderweitigen Verwertung des Gutachtens.

Den vorstehenden Ausführungen liegen die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder (AAB 2018) zugrunde.

	Unterzeichner	Patrick Johann Vilsecker
	Datum/Zeit-UTC	2023-10-13T11:45:49+02:00
	Prüfinformation	Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur finden Sie unter: https://www.signaturpruefung.gv.at
Hinweis	Moore Salzburg GmbH, Ibk Bundesstr. 126, 5020 Salzburg, qualifizierte elektronische Signatur gemäß Art. 25 Abs. 2 der VO (EU) Nr. 910/2014 vom 23. Juli 2014 ("eIDAS-VO")	

	Unterzeichner	Caroline Forster
	Datum/Zeit-UTC	2023-10-12T13:07:21+02:00
	Prüfinformation	Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur finden Sie unter: https://www.signaturpruefung.gv.at
Hinweis	Dieses mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehene Dokument hat gemäß Art. 25 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 vom 23. Juli 2014 ("eIDAS-VO") die gleiche Rechtswirkung wie ein handschriftlich unterschriebenes Dokument.	

Moore Salzburg GmbH
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft