

2 | 2022

99. Jahrgang
15. Mai 2022
S. 105–184
PVSt 6492

StuW

Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Geschäftsführende Herausgeber:

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln · Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim

Mitherausgeber: Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Graz · Prof. Dr. Joachim Englisch, Münster ·
Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest, München · Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln · Prof. Dr. Hanno
Kube, Heidelberg · Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin · Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, München ·
Prof. Dr. Roman Seer, Bochum

Redaktion: StB Dr. Gary Rüschi

steuer-und-wirtschaft.de

Zwei, die zusammengehören:
ZEITSCHRIFT



Profitieren Sie von Ihrer
ONLINE-DATENBANK

Abhandlungen >	Wolfgang Schön – Die Rolle „wirtschaftlicher Gründe“ und „wirtschaftlicher Realität“ beim „Principal Purpose Test“ nach Art. 29 Abs. 9 OECD-Musterabkommen 2017	105
	Florian Dorn / Clemens Fuest / Leonie Koch / Florian Neumeier – Reform der Familienbesteuerung	119
	Cedric Döllefeld – Der Schöpfer der Abgabenordnung: Mehr Ikaros als Daidalos? – Ein Beitrag zur Aufarbeitung des Nationalsozialismus im Steuerrecht	129
	Michael Schaden / Alper-Benjamin Wagner / Florian S. Zawodsky – Das Geschäftsmodell mit Non-Fungible Token – Eine ertragsteuerliche Einordnung	151
	Dino Höppner / Elisabeth Steinhauser – Grenzüberschreitende Homeoffice-Vereinbarungen – Quantitative Analyse eines steuerlichen Entscheidungsparameters	165
Aus der internationalen >	Paul Hintermayer – „Is Sunlight the Best Disinfectant? Reassessing BEPS Action 5’s Tax Ruling Transparency“	179
Diskussion	Florian Striefler – „Progressive Tax Procedure“	180

ottoschmidt



86209522202



Abhandlungen

*Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, München**

Die Rolle „wirtschaftlicher Gründe“ und „wirtschaftlicher Realität“ beim „Principal Purpose Test“ nach Art. 29 Abs. 9 OECD-Musterabkommen 2017

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Die Struktur von Art. 29 Abs. 9 OECD-MA (und von Anti-Missbrauchsnormen allgemein)
 1. Die doppelte Natur der Abkommensklausel: Das „teleologische Element“ und der „Schwellenwert“
 2. Brauchen wir eine Anti-Missbrauchsnorm in DBA – und wie wirkt sie sich aus?
 3. Die Rolle von „Motiven“ bei der Anwendung der Anti-Missbrauchsnorm
 - a) „Subjektive Elemente“ im Steuerrecht
 - b) Das steuerliche Motiv und der „Schwellenwert“ eines Anti-Missbrauchstatbestandes
 - c) Wirtschaftliche Gründe und „Ziel und Zweck“ einer Vertragsbestimmung
 - d) Wirtschaftliche Realität, wirtschaftliche Substanz und wirtschaftliche Tätigkeit
- III. Der „Principal Purpose Test“
 1. Objektive und subjektive Elemente des ersten Teiltatbestands
 2. Hauptzweck und Nebenzweck
- IV. „Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen“
 1. Allgemeine und besondere Ziele der Steuerabkommen und -bestimmungen
 2. Allgemeine Ziele der Bestimmungen des Steuerabkommens
 - a) Beseitigung der Doppelbesteuerung und (doppelten) Nichtbesteuerung
 - b) Ausbau der Wirtschaftsbeziehungen

3. Besondere Zwecke der Bestimmungen des Steuerabkommens
4. „Wirtschaftliche Gründe“, „wirtschaftliche Realität“ und „Ziel und Zweck der einschlägigen Vertragsbestimmungen“

- VI. Die Beweislast
- VII. Fazit

Anders als Art. 6 ATAD enthält die neue Anti-Missbrauchsnorm des Art. 29 Abs. 9 OECD-MA keinen expliziten Bezug zu den wirtschaftlichen Gründen einer Gestaltung oder deren wirtschaftlicher Realität. Der Beitrag erläutert – auf der Grundlage rechtsvergleichender Arbeiten von Christine Osterloh-Konrad – die logische Grundstruktur von Anti-Missbrauchsnormen und zieht Schlussfolgerungen für die Auslegung und Anwendung des „Principal Purpose Test“. Im Ergebnis spielen wirtschaftliche Motive und wirtschaftliche Realität einer Gestaltung eine herausragende Rolle, wenn es um die Zwecksetzung der einem Abkommensvorteil zugrunde liegenden Vorschriften geht.

Unlike Art.6 ATAD the new anti-abuse rule laid down in Art. 29 par. 9 of the OECD Model Tax Convention does not ex-

* Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön ist Direktor am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen sowie Honorarprofessor an der Ludwig-Maximilians-Universität München; eine englischsprachige Fassung des Beitrags wird in der zweiten Jahreshälfte 2022 in einer Festschrift erscheinen.

Dr. Florian Dorn/Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest/Leonie Koch/Dr. Florian Neumeier, alle München*

Reform der Familienbesteuerung

Inhaltsübersicht

1. Einleitung
2. Effiziente Familienbesteuerung aus wirtschaftstheoretischer Sicht
3. Empirie: Familienbesteuerung und Frauenerwerbstätigkeit
4. Die Rolle der Steuerklasse III und V
5. Reformoptionen
 - 5.1. Individualbesteuerung
 - 5.2. Übertragung des nicht-genutzten Grundfreibetrags
 - 5.3. Ehezealsplitting
 - 5.4. Ehezusatzfreibetrag
 - 5.5. Steuerliche Berücksichtigung von Kindern in der Familienbesteuerung
 - 5.6. Kombination von Maßnahmen und institutionelle Rahmenbedingungen
 - 5.7. Reformvorschlag zur Familienbesteuerung: Für mehr Beschäftigung und mehr steuerliche Entlastung für Familien
 - 5.8. Übergangsprobleme und Bestandsschutz
6. Schlussfolgerungen
- Literatur

Dieser Beitrag setzt sich mit der Familienbesteuerung in Deutschland vor dem Hintergrund wirtschaftstheoretischer und empirischer Forschungsergebnisse sowie aktueller steuerpolitischer Reformvorschläge auseinander. Argumente für eine Beibehaltung des Ehegattensplittings sind aufgrund von Fehlanreizen und der negativen Auswirkungen auf das Arbeitsangebot von Frauen wenig überzeugend. Reformoptionen, die einen Übergang zu einer Individualbesteuerung mit Ehezusatzfreibetrag für die Ehepaare vorsehen, oder zum Realsplitting mit übertragbarem Einkommen auf die Zweitverdienenden, könnten strukturelle Fehlanreize reduzieren und viele Ehepaare weiterhin gegenüber der individuellen Besteuerung steuerlich begünstigen. Partnerschaftliche Verantwortung und wirtschaftliche Unabhängigkeit ließen sich damit vereinen. Zudem sollte bei einer Reform der Familienbesteuerung auch das Vorhandensein von Kindern steuerlich stärker berücksichtigt werden. Als Reformvarianten werden der Übergang zu einem Familientarifsplitting oder einem Familienrealsplitting vorgestellt. Bei einer Reform der Familienbesteuerung gilt es verschiedene Maßnahmen aufeinander abzustimmen und institutionelle Rahmenbedingungen zu berücksichtigen. Zur Verbesserung der ökonomischen Effizienz gehört auch die Abschaffung der Steuerklassenkombination III/V.

This paper analyzes the reform of family taxation in Germany. We discuss arguments from economic theory, empirical research results and current tax policy reform proposals. Arguments in favor of maintaining spousal splitting are not convincing in light

of its incentives and negative effects on women's labor supply. Reform options that shift to individual taxation with an additional marital allowance for married couples or a transition to real splitting with transferable income to second earners could reduce structural disincentives and continue to favor many married couples over individual taxation. Partnership responsibility and economic independence could thus be combined. In addition, a reform of family taxation should also consider taking responsibility for children more into account for tax purposes. As reform variants, the transition to a family tax splitting or a family real splitting are discussed. In a reform of family taxation, various measures must be coordinated and institutional framework conditions must be considered. Improving economic efficiency also includes abolishing the tax class combination III/V in Germany.

1. Einleitung

Die Familienbesteuerung in Deutschland ist seit langer Zeit Gegenstand kontroverser Debatten, in denen juristische, ökonomische und gesellschaftspolitische Aspekte eine Rolle spielen. In der ökonomischen Diskussion verweist die Kritik am geltenden Ehegattensplitting vor allem auf negative Auswirkungen auf das Arbeitsangebot von Frauen, die weiterhin mehrheitlich Zweitverdienerinnen in den Ehen sind. Der Arbeitsangebotseffekt wird als ökonomisch ineffizient gesehen und darüber hinaus als Hindernis für die Gleichstellung von Frauen und Männern. Außerdem wird das Ehegattensplitting als Ausdruck eines veralteten Gesellschafts- und Familienbildes betrachtet, das die klassische Ehe und Familie mit einem Alleinverdienenden in den Mittelpunkt stellt. In der Verteidigung des Ehegattensplittings wird dagegen betont, dass dadurch die Grenzsteuersätze für beide Eheleute angeglichen werden und insofern die Arbeitsteilung zwischen beiden Eheleuten nicht verzerrt wäre. Außerdem diene das Splitting dem im Grundgesetz verankerten Ziel des Schutzes von Ehe und Familie. Darüber hinaus würden divergierende Grenzsteuersätze zu steuerlichen Gestaltungen einladen, beispielsweise der Verlagerung von Einkommen zwischen den Eheleuten. Außerdem hätten viele Ehepaare im Vertrauen auf den Bestand der steuerlichen Regelungen ihre berufliche Entwicklung und die Arbeitsteilung untereinander bestimmt, und diese Entscheidungen seien kaum reversibel.

* Dr. Florian Dorn ist Direktor von EconPol Europe und persönlicher Referent des Präsidenten des ifo Instituts; Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest ist Präsident des ifo Instituts und Professor für Volkswirtschaftslehre am Seminar für Nationalökonomie und Finanzwissenschaft der Ludwig-Maximilians-Universität München; Leonie Koch, M.Sc., ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Seminar für Nationalökonomie und Finanzwissenschaft der Ludwig-Maximilians-Universität München; Dr. Florian Neumeier ist Leiter der Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik am ifo Institut.

Cedric Döllefeld, Münster*

Der Schöpfer der Abgabenordnung: Mehr Ikaros als Daidalos?

Ein Beitrag zur Aufarbeitung des Nationalsozialismus im Steuerrecht

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Vorgehen
- III. Beckers juristischer Lebensweg
- IV. Werturteile, Methode und dogmatische Positionen
 1. Staat und Individuum
 2. Wortlaut und Wirklichkeit
 3. Prototyp für nationalsozialistische Rechtstheorien
 - a. Das konkrete Ordnungsdenken bei Carl Schmitt
 - b. (Steuerrechtliche) Typenlehre bei Theodor Maunz
- V. Rezeption
 1. Wendeliteratur
 2. Im Steuerrecht der BRD sozialisierte Autoren
- VI. Schluss

Anhand des steuerjuristischen Schaffens von Enno Becker (1869-1940) beschäftigt sich der Beitrag mit Methodik und Kontinuitäten im Steuerrecht. Die Geschichte dieser Disziplin und die derzeitige Rezeption Enno Beckers in der Steuerrechtswissenschaft werden dabei kritischer betrachtet, als dies bisher der Fall gewesen ist. Insbesondere zeigt sich nach umfassender Quellenauswertung, dass Enno Becker an der sog. Rechtserneuerung durch die Nationalsozialisten mitgewirkt hat und eine Vorlage für Rechtstheorien des NS lieferte. Carl Schmitt und Theodor Maunz beriefen sich auf ihn bzw. seine Rechtsprechung. Vor diesem Hintergrund wird aufgeworfen, ob es nicht angemessen gewesen wäre, nach 1945 grundlegend mit Beckers Rechts- und Methodenverständnis zu brechen. Mittelbar betrifft diese Frage auch die von Becker entwickelte Dogmatik des Steuerrechts, die auf seiner Rechtsanwendungsmethode basiert.

The article examines methodology and continuities in tax law on the basis of Enno Becker's (1869-1940) work in this field. The history of tax law and the current perception of Enno Becker in tax jurisprudence are viewed more critically than hitherto. In particular, after comprehensive research, it is shown that Enno Becker was involved in the so-called *Rechtserneuerung* by the National Socialists and provided a template for their legal theories. Carl Schmitt and Theodor Maunz referred to him and his judgments. Against this background, the question is raised whether Becker's understanding of law and methodology should have been fundamentally dispensed with after 1945.

I. Einleitung

Wenn auch nicht in den Geschichtsbüchern, so hat *Enno Becker* doch seit nunmehr knapp 100 Jahren seinen festen Platz in der steuerrechtswissenschaftlichen Literatur – seien es Aufsätze,¹ Festschriftenbeiträge,² Kommentierungen³ oder Monographien.⁴ Sein Name und seine Person überhaupt sind heute im deutschen Steuerrecht insbesondere aufgrund seiner Bedeutung für die Entstehung der (Reichs-)Abgabenordnung bekannt.⁵ In der Literatur taucht er insofern nicht lediglich als Fußnote im Kontext des Gesetzgebungsverfahrens auf, sondern wird zumeist als „Schöpfer“ jener Kodifikation bezeichnet.⁶ Darüber hinaus hat *Enno Becker* aber auch mit der umfassenden Rechtsprechung des Einkommensteuersenates des RFH, dessen Vorsitzender er bis 1935 war, und in zahlreichen Literaturbeiträgen bis 1940⁷ bedeutende Methodenvorstellungen, Theorien und Dogmatiken zu dem noch jungen Steuerrecht beigetragen.⁸

* Cedric Döllefeld ist Doktorand und wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität Münster.

- 1 Beispielsweise *H. Beisse*, *StuW* 1981, 1, 4; *K. Tipke*, *StuW* 1990, 74, 74 ff.; *L. Woerner*, *FR* 1992, 226, 227; *J. Lang*, *FR* 1993, 661, 663; *W. Schön*, *StuW* 2005, 247, 247, 254; *E. Reimer*, *StuW* 2014, 29, 38; *P. Fischer*, *FR* 2014, 146, 146; *E. Oertel*, *StuW* 2019, 303, 310; *R. Möhlenbrock/A. Hoock*, *StuW* 2020, 180, 180.
- 2 *Etwa W. Gassner* in *Drenseck/Seer*, *FS Kruse*, 2001, S. 183, 186; *A. Thier* in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, *FS BFH*, Bd. I, 2018, S. 21, 35. Gleich eine ganze – wenn auch dünne – „Gedenkschrift zum 50. Todestag von Dr. h. c. *Enno Becker* 1869–1940“ wurde 1990 von *M. Theisen* herausgebracht.
- 3 Siehe etwa *P. Fischer* in *HHSp*, § 42 AO Rz. 2 ff. (Jun. 2010); *A. Musil* in *HHSp*, Einf. AO Rz. 3 ff. (Feb. 2020). *Klaus Tipke* berichtet in *Drenseck/Seer*, *FS Kruse*, 2001, S. 215, 216 f. zur Entstehung des „*Tipke/Kruse*“ gar, dass ihn mit dem „*Enno Becker Fan*“ *Kruse* die gleichen konzeptionellen Vorstellungen verbanden und man sich im Ausgangspunkt am „*Beckerschen Kommentar*“ orientierte.
- 4 *Etwa J. Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1981, S. 10 und 17; *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 1. Aufl. 1993, S. 40; *R. Schenke*, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, 2007, S. 240 und 410; *C. Osterloh-Konrad*, *Die Steuerumgehung*, 2019, S. 34 f. und 76.
- 5 Vgl. etwa *A. Musil* in *HHSp*, Einf. AO Rz. 3 ff. (Feb. 2020); *C. Waldhoff*, *StuW* 2020, 147, 151.
- 6 In jüngerer Zeit etwa *R. Seer* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rz. 1.29 und 1.53; *A. Thier* in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, *FS BFH*, Bd. I, 2018, S. 21, 35. Dieser Befund wurde auch bei umfassenderen Betrachtungen aufrechterhalten: *H. Cordes*, *Untersuchungen über die Grundlagen und Entstehung der Reichsabgabenordnung vom 23.12.1919*, 1971, S. 1 und ferner auch S. 7, 10 f. Exemplarisch für das frühe Einsetzen dieser Bezeichnung: *G. Wacke*, *Steuerrecht und Rechtsneubau*, 1936, S. 3 f.
- 7 Zusammengestellt bei *G. Felix*, *StuW* 1960, Sp. 119–134.
- 8 So auch *E. Reimer*, *StuW* 2014, 29, 38. Um ein Beispiel für eine konkrete dogmatische Position zu nennen, die im Folgenden gleichwohl nicht weiter aufgegriffen wird: Der BFH berief sich bei der Entwicklung der sog. Wurzeltheorie zur Besteuerung der KGaA in *BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88*, *BStBl. II* 1989, 881, 884 auf einen Beitrag *Enno Beckers* in der *StuW*

Prof. Dr. Michael Schaden, Stuttgart / Alper-Benjamin Wagner, Berlin / Dr. Florian S. Zawodsky, Berlin*

Das Geschäftsmodell mit Non-Fungible Tokens – Eine ertragsteuerliche Einordnung

Inhaltsübersicht

1. Einleitung
2. Grundlagen
 - 2.1 Grundbegriffe
 - 2.2 Tokens
 - 2.2.1 Native Tokens
 - 2.2.2 Nicht-native Tokens
 - 2.3 Smart contracts
3. Geschäftsmodell mit Non-Fungible Tokens
 - 3.1. Ausgabe von Non-Fungible Tokens
 - 3.2. Kalkül des Geschäftsmodells
 - 3.2.1 Verkaufsfall
 - 3.2.2 Airdrops
 - 3.2.3 Wirtschaftliche Betrachtung
4. Steuerliche Einordnung von NFTs
 - 4.1 Beteiligte Akteure
 - 4.2 Behandlung beim Herausgeber
 - 4.2.1 Verkaufte Tokens
 - 4.2.2 Tokens im Rahmen eines airdrops
 - 4.3 Behandlung beim Privatinvestor
 - 4.3.1 Verkaufte Tokens
 - 4.3.2 Tokens im Rahmen eines airdrops
 - 4.4 Ergebnis
5. Fazit

Non-Fungible Tokens (NFTs) erleben aktuell einen Hype. Die Zeit wird zeigen, ob sich die damit verbundenen Vorteile dauerhaft im Markt durchsetzen können. Neben dem traditionellen Verkauf werden NFTs oftmals auch vermeintlich verschenkt. Dieser Beitrag thematisiert neben dem allgemeinen steuerlichen Umgang mit NFTs insbesondere den Umgang mit vermeintlich kostenfreien NFTs. Es wird aufgezeigt, inwiefern das deutsche Einkommensteuergesetz mit einem ausgewählten, in der Praxis zu beobachtenden Geschäftsmodell mit NFTs zurechtkommt.

Non-fungible tokens (NFTs) are currently experiencing a hype. Time will tell whether the advantages associated with them can establish themselves on the market in the long term. In addition to traditional sales, NFTs are also often supposedly given away for free. In addition to the general income tax treatment of NFTs for issuers and private investors, this article focuses on the treatment of supposedly free NFTs. It examines to what extent the German income tax law can cope with a selected and real-world observed business model using NFTs.

1. Einleitung

Heutige Technik ist kurzlebig. VHS-Kassetten sind vollkommen aus dem täglichen Leben verschwunden. Auch CD-ROM-Laufwerke findet man nur noch in älteren Computermodellen. Entsprechend verhalten sich dazugehörige Geschäftsmodelle. Der Markt rund um *Non-Fungible Tokens (NFTs)* entwickelt sich dabei zu einem neuen Geschäftsmodell, das aktuell einen enormen Hype erfährt. Dieses Geschäftsmodell wurde bisher noch nicht wissenschaftlich aufgearbeitet und tiefgehend steuerrechtlich analysiert. Dabei ist vermehrt in der Praxis zu beobachten, dass NFTs – die teilweise im siebenstelligen Bereich gehandelt werden – vermeintlich verschenkt werden. Solche sog. *airdrops* wirken anfänglich vollkommen irrational und scheinen gegen grundsätzliches kaufmännisches Verhalten zu verstoßen. Nach tieferer Betrachtung sind sie jedoch neben dem Verkauf von NFTs Teil eines komplexeren Geschäftsmodells.

Dieser Beitrag soll einen Überblick über ein gängiges Geschäftsmodell mit NFTs geben und beschäftigt sich im Kern mit der Frage, welche steuerlichen Folgen sich für Herausgeber und Privatinvestoren ergeben. Als besonders diskutablen Streitpunkt widmet sich der Beitrag ausführlich der ertragsteuerlichen Behandlung von sog. *airdrops*,¹ sowohl auf der Seite des Herausgebers als auch auf der Seite eines Privatinvestors.

In Kapitel zwei werden zunächst die für das Verständnis des Geschäftsmodells notwendigen technischen Grundlagen bereitgestellt. Kapitel drei beschreibt das Geschäftsmodell. Sodann werden in Kapitel vier die ertragsteuerlichen Rechtsfolgen von NFTs bei der Herausgabe ebendieser erörtert. Zunächst wird auf ausgewählte Punkte auf Seiten des Herausgebers eingegangen. Darauf folgt eine Betrachtung der Besteuerungsfolgen auf Seiten des Privatinvestors. Kapitel fünf schließt mit einer Gesamtwürdigung und einer Forderung an den Gesetzgeber.

* RA/StB Prof. Dr. Michael Schaden, LL. M., Attorney at Law (New York) ist Partner der *Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft* in Stuttgart. StB Alper-Benjamin Wagner, M.Sc. ist Head of Tax bei *Deutsche Payment AIM SE* und selbständiger Steuerberater. StB Dr. Florian S. Zawodsky ist Mitarbeiter im National Office Tax der *Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*. Die Autoren bedanken sich bei Alexander Zwick, Anna Schuster und Dr. Silke Penner.

¹ Das House of Representatives im US-Bundesstaat Arizona hat unlängst einem Gesetzentwurf zugestimmt, der *airdrops* - sollten sie nicht schon aufgrund Bundesrecht steuerfrei sein - aus der Definition von *gross income* herausnimmt, s. House Bill 2204, Arizona House of Representatives, Section 43-1022-29. Demnach entstehen keine den § 22 Nr. 3 EStG vergleichbaren sonstigen Einkünfte. Zur steuerlichen Einordnung von NFTs in den Vereinigten Staaten von Amerika, s. *Kyne et al.*, TMM 2021, 26 u. *Cook et al.*, TNS 2022, 1247.

Dr. Dino Höppner, Frankfurt/O. / Dr. Elisabeth Steinhauser, LL.M.oec., Salzburg*

Grenzüberschreitende Homeoffice-Vereinbarungen – Quantitative Analyse eines steuerlichen Entscheidungsparameters

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
 1. Problemstellung und Stand der Literatur
 2. Thematische Eingrenzung und Vorgehensweise
- II. Steuerrechtliche Grundlagen
 1. Nationale Steuerpflichten und Abkommensrecht
 2. Steuererhebung und -ermittlung im In- und Ausland
 - a) Inland (Deutschland)
 - b) Ausland (Österreich)
- III. Steuerliches Entscheidungsmodell für grenzüberschreitende Homeoffice-Vereinbarungen
 1. Modellrahmen und -annahmen
 2. Formalisierung der Steuerbelastung
 3. Bestimmung der steuerlich optimalen Entscheidung
 - a) Definition des Optimalitätskriteriums
 - b) Graphische Analyse des Optimalitätskriteriums
 - c) Allgemeingültige Ermittlung der steuerlich optimalen Entscheidung
 - d) Zwischenergebnis
 4. Bestimmung des Optimierungspotentials
 - a) Definition und Formalisierung des Optimierungspotentials
 - b) Analyse des Optimierungspotentials
 - c) Zwischenergebnis
 5. Weitere Implikationen der Untersuchungsergebnisse
 - a) Implikationen für die finanziellen Aspekte der Homeoffice-Tätigkeit
 - b) Implikationen für die Anwendung der pandemiebedingten Konsultationsvereinbarung
- IV. Zusammenfassung

Aufgrund des abkommensrechtlichen Arbeitsortprinzips (Art. 15 Abs. 1 OECD-MA) ergeben sich bei Homeoffice-Tätigkeiten in grenzüberschreitenden Konstellationen Konsequenzen für die Gesamtsteuerbelastung des Arbeitnehmers. Der vorliegende Beitrag entwickelt ein Modell für die Berücksichtigung dieser Steuerwirkungen als Entscheidungsparameter bei der Ausgestaltung einer solchen Homeoffice-Vereinbarung. Dabei zeigt die Anwendung des Entscheidungsmodells im exemplarischen deutsch-österreichischen Outbound-Fall die Notwendigkeit eines relativ hohen Homeoffice-Ausmaßes zur Erfüllung des Optimalitätskriteriums. Auf Basis der allgemeingültigen Bestimmung des optimalen Homeoffice-Ausmaßes legt der Beitrag den erreichbaren steuerlichen Vorteil sowie die Belastungsdifferenzen bei Abweichungen vom Optimum offen. Damit wird eine Möglichkeit zur Berücksichtigung dieses steuerlichen Entscheidungsparameters

auch bei Vorliegen von Nebenbedingungen gezeigt. Die Untersuchungsergebnisse inkludieren außerdem Implikationen für die abkommensrechtliche Grenzgängerregelung und erlauben eine Evaluation der pandemiebedingten Konsultationsvereinbarung.

In principle, Art. 15 (1) OECD Model Tax Convention provides the right of taxation for the State of residence, unless the employment is exercised in the other Contracting State. For homeworking arrangements this has implications for the tax burden of the employee. This article develops a decision model that takes these tax effects into account, determines the optimal proportion of homeworking activities, and can be used in the design of cross-border homeworking arrangements. For the German-Austrian example, the model shows how the scope of the homeworking activity should be optimally structured from a tax perspective and which tax benefits can be achieved. The differences in the burden are also shown if the optimum cannot be achieved. The study also allows conclusions to be drawn about the benefits of the frontier worker rule and the pandemic-induced mutual agreement.

I. Einleitung

1. Problemstellung und Stand der Literatur

Die digitale Transformation von betrieblichen Prozessen erweitert u.a. die Möglichkeit von mobilem, d.h. örtlich flexiblem, Arbeiten insbesondere im Rahmen von Dienstverhältnissen. Dieser aus vielfältigen Motiven sowohl für Arbeitskräfte¹ als auch für Unternehmen² attraktive Trend, die nichtselbständige Arbeit teilweise am Arbeitsplatz und teilweise an einem beliebigen Ort, vor allem aber am Wohnsitz (sog. „Homeoffice“) auszuüben, hat durch die Coronavirus-Pandemie einen zusätzli-

* Dr. Dino Höppner ist akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt/O. und am Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax). Dr. Elisabeth Steinhauser, LL.M.oec. ist Universitätsassistentin (Post-Doc) im Bereich Rechnungslegung und Steuerlehre an der Paris Lodron-Universität Salzburg. Die Autoren danken dem/der anonymen Gutachter/in für die wertvollen Anregungen und Hinweise sowie Univ.-Prof. Dr. Sabine Urnik und Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert für den wertvollen Austausch sowie die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1 Z.B. Wegzeitersparnisse, bessere Vereinbarkeit von Beruf und Familie.

2 Z.B. Reduktion von Kosten der Bürokapazitäten und -ausstattung, Steigerung der Mitarbeiterproduktivität und -zufriedenheit sowie der Attraktivität als Arbeitgeber.