



Piotr Buława
dr, LL.M. (Erlangen)
Uniwersytet Śląski w Katowicach
e-mail: piotr.bulawa@us.edu.pl
ORCID: 0000-0001-5368-1020



Dysponowanie jako przesłanka powstania stałego zakładu podatkowego w przypadku pracy home office – perspektywa Niemiec i Austrii

Streszczenie

Orzecznictwo NSA wskazuje, że warunkiem koniecznym powstania stałego zakładu podatkowego jest dysponowanie przez podatnika stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, tzw. przesłanka dysponowania. Pogląd ten opiera się na treści Komentarza do Konwencji Modelowej OECD. Jednakże treść samej przesłanki oraz jej normatywny charakter nie są tak oczywiste, jak sugeruje to orzecznictwo NSA, o czym świadczą indywidualne interpretacje podatkowe, pozostające w sprzeczności z linią orzecniczą NSA. Warto zauważyć, że Komentarz powstał w okresie, gdy praca home office (szerzej: praca zdalna) nie miała jeszcze istotnego znaczenia społeczno-gospodarczego. Obecnie jednak w Polsce w tej formule pracuje już ponad 10% pracowników.

Nieoczywistość przesłanki dysponowania potwierdzono analizą dogmatyczną orzeczeń sądowych, pism organów podatkowych oraz doktryny prawa niemieckiego i austriackiego, która była przedmiotem niniejszego artykułu. Analiza ta ukazała szerokie spektrum rozumienia przesłanki dysponowania, pozostające daleko od wypracowania wspólnego konsensusu. Niemiecki Federalny Trybunał Finansowy szeroko analizował przesłankę dysponowania w swoich wyrokach i w najnowszym orzecznictwie odszedł od akcentowania tej przesłanki, kładąc nacisk na kryterium zadowolenia się podatnika w połączeniu z przesłanką czerpania korzyści z działalności prowadzonej w danym miejscu. Z kolei niemieckie Federalne Ministerstwo Finansów w 2024 r. zajęło stanowisko, że praca w formule home office nie powinna prowadzić

do powstania zakładu podatkowego, nawet gdyby spełnione były przesłanki wynikające z Komentarza. Odmienne natomiast uznały austriackie organy podatkowe, tj. przyjęły, że praca w trybie home office w wymiarze trzech dni w tygodniu (przy dwóch dniach pracy w biurze pracodawcy) może skutkować powstaniem zakładu podatkowego w Austrii.

Tak szeroka mozaika rozumienia i stosowania przesłanki dysponowania powinna stać się impulsem do debaty w Polsce na temat tej przesłanki w kontekście pracy home office.

Słowa kluczowe: zakład podatkowy, home office, dysponowanie, praca zdalna, prawo międzynarodowe podatkowe

Wprowadzenie

Wyrokiem z dnia 19 lutego 2025 r.¹ NSA potwierdził swoją dotychczasową linię orzeczniczą, wskazując, że prywatne mieszkanie pracownika wykorzystywane w charakterze home office, którym pracodawca nie dysponuje ani nie włada w Polsce, nie stanowi placówki – w rozumieniu art. 4a pkt 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² oraz art. 5 ust. 1 i 5 Polsko-duńskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania³, w sytuacji gdy pracownik wykonuje pracę ze swojego mieszkania w Polsce lub z każdego innego miejsca, zamiast udostępnionego mu biura położonego w Polsce. Stanowisko to spotkało się z pozytywnym przyjęciem wśród przedstawicieli doktryny⁴ oraz redaktorów prasowych⁵. Wyrok ten jest także korzystny dla przedsiębiorców zagranicznych zatrudniających zdalnie pracowników w Polsce, gdyż istotnie ogranicza ryzyko powstania zakładu podatkowego w Polsce.

Niestety wydanie tego wyroku ma, zdaniem autora, także swoją negatywną stronę, mianowicie buduje błędne przekonanie o oczywistości przesłanki dysponowania (*be at the disposal of*, *Verfügungsmacht*) dla powstania stałego zakładu podatkowego. Przekonanie takie wzmacnia samo uzasadnienie tego wyroku, w którym Sąd nie wyjaśnił, dlaczego warunkiem koniecznym powstania stałego zakładu podatkowego w Polsce jest dysponowanie pomieszczeniem na terenie Polski. Należy podkreślić, że przesłanka dysponowania nie jest wyrażona wprost w art. 4a pkt 11 przywołanej wyżej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ani w art. 5 wskazanej wyżej

1 Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2025 r., II FSK 609/22, Lex nr 3844740.

2 T.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 554.

3 Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 6 grudnia 2001 r. (Dz.U. z 2003 r. Nr 43, poz. 368).

4 *Home office nie spełnia przesłanek placówki CIT*, „Nieruchomości” 2025, nr 8, s. 26.

5 M. Szulc, *Home office dla zagranicznej firmy nie musi być zakładem*, „Gazeta Prawna”, 20 lutego 2025 r.

Polsko-duńskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, która była przedmiotem tego wyroku. Przesłanka ta jest za to wyrażona w Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD⁶, która jednak nie jest źródłem powszechnie obowiązującego prawa w Polsce.

Z drugiej strony Krajowa Informacja Skarbowa (KIS) w swoich interpretacjach indywidualnych wielokrotnie wskazywała odmiennie stanowisko, niż wynika z ww. wyroku, i stwierdzała, że nie jest konieczne dysponowanie lokalem pracownika, aby powstał zakład podatkowy pracodawcy⁷. Podobne stanowisko wyraził także incydentalnie WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 31 stycznia 2022 r.⁸ Nieoczywistość przesłanki dysponowania aktualizuje się także w kontekście dynamicznej zmiany form komunikacji zdalnej, która prowadzi do redefinicji modeli prowadzenia działalności gospodarczej. W 2024 r. już 10,5% pracowników w Polsce wykonywało swoją pracę zdalnie⁹, czyli w pomieszczeniach, którymi pracodawcy zazwyczaj nie dysponują. Warto wskazać, że część Komentarza do Konwencji Modelowej OECD dotycząca home office pochodzi z okresu, kiedy home office nie odgrywał istotnej roli społecznej i gospodarczej¹⁰. Dlatego tradycyjne założenie, że prowadzenie działalności na terenie danego kraju wymaga dysponowania konkretnym miejscem, jest już nieaktualne¹¹.

Zdaniem autora treść przesłanki dysponowania oraz jej normatywny charakter nie jest oczywisty i kwestia ta nie ogranicza się do polskiej jurysdykcji. W przypadku pracy home office przesłanka ta jest nie tylko kluczowa, ale także najbardziej sporna¹². Dlatego celem tego artykułu jest przedstawienie wyników przeprowadzonej analizy prawnoporównawczej w przedmiocie tej przesłanki. Wzorcowym przykładem nieoczywistości tej przesłanki są rozbieżności w jej stosowaniu w Niemczech i Austrii.

6 OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju). Zob. tekst Konwencji Modelowej OECD wraz z komentarzem: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version*, Paris 2019, s. 298–299, dalej: Konwencja Modelowa OECD lub Komentarz do Konwencji Modelowej OECD.

7 M. Jamróży, S. Kudert, E. Steinhauser, *Praca zdalna a zakład zagraniczny pracodawcy – studium przypadku*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 4, s. 28.

8 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r., I SA/GI 1340/21, Lex nr 3307461.

9 ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2024 r.*, Warszawa 2025.

10 S. Bendlinger, *Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden” und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte*, „Steuer und Wirtschaft International” 2021, Nr. 9, s. 454.

11 W kwestii nieoczywistości przesłanki dysponowania miejscem oraz rozbieżności pomiędzy orzecznictwem sądowym a interpretacjami KIS zob. M. Jamróży, S. Kudert, E. Steinhauser, *Praca zdalna...*, s. 22–29.

12 V. Böswarth, *Remote Work im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wien Universität, s. 36, <https://phaidra.univie.ac.at/download/o:1996615> (dostęp: 26.08.2025 r.).

Wybór tych państw nie jest przypadkowy. W kwestii zakładu podatkowego w świetle pracy zdalnej stanowiska wydały centralne organy podatkowe m.in. w Danii (Skatterådet)¹³, Hiszpanii¹⁴ i Szwajcarii¹⁵. We wszystkich istotną rolę odgrywała przesłanka dysponowania. Jednakże w przypadku Niemiec i Austrii reprezentowane są istotnie odmienne poglądy oraz widoczna jest dynamiczna zmiana poglądów co do tej przesłanki. Z drugiej strony państwa te reprezentują relatywnie podobną kulturę prawną opartą na wspólnym języku oraz wysoko rozwiniętej gospodarce położonej w centrum Europy, co pozwala przyjąć, że przyczyną omawianych różnic w przedmiocie przesłanki dysponowania nie są kwestie kulturowe, językowe etc.

Nieoczywistość przesłanki dysponowania potwierdza także opublikowana 18 listopada 2025 r. aktualizacja Komentarza do Konwencji Modelowej OECD¹⁶. W pkt 44.1–44.20 Komentarza dodano nową analizę pracy zdalnej. Analiza ta nie odwołuje się już do przesłanki dysponowania, choć sama przesłanka nie zniknęła z Komentarza. Niestety w orzecznictwie NSA dotyczącym pracy zdalnej wydanym już po 18 listopada 2025 r. brak jeszcze odwołania do tej aktualizacji Komentarza¹⁷. Dlatego kwestia aktualizacji Komentarza będzie przedmiotem odrębnego opracowania.

W niniejszym artykule przedstawiono orzecznictwo, praktykę administracyjną oraz poglądy doktryny w przedmiocie stosowania przesłanki dysponowania. Ze względu na zakres artykułu część poglądów, w szczególności doktryny niemieckiej, z uwagi na jej obszerność, zostanie tylko wspomniana.

1. Niemcy

Instytucja zakładu podatkowego powstała jako instytucja prawa niemieckiego w XIX w. i została dopiero następczo wykorzystana w latach 20. XX w. w pracach Ligi Narodów dotyczących opracowania modelowej umowy o unikaniu

¹³ Skatterådet, *Ikke fast driftssted ved direktørs arbejde fra hjemmet i Danmark*, Skatteforvaltningen, <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2353490> (dostęp: 26.08.2025 r.).

¹⁴ Dirección General de Tributarios, *Doctrina Tributaria – Consultas Tributarias, N de consulta, V0066-22*, Gobierno de España, https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0066-22 (dostęp: 26.08.2025 r.).

¹⁵ Raport nie dotyczy opodatkowania międzynarodowego, ale międzykantonalnego; *Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerauscheidung von Unternehmen*, Schweizerische Steuerkonferenz, https://www.ssk-csi.ch/fileadmin/dokumente/Analysen/Analyse_Teletravail_DE_2022.pdf (dostęp: 26.08.2025 r.).

¹⁶ OECD, *The 2025 Update to the OECD Model Convention*, Paris 2025.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2026 r., II FSK 556/23, Lex nr 4033147.

podwójnego opodatkowania¹⁸. Obecnie instytucja zakładu podatkowego jest uregulowana w § 12 niemieckiej Ordynacji podatkowej¹⁹, zgodnie z którym zakładem jest każda stała instalacja gospodarcza lub urządzenie, które służy działalności przedsiębiorstwa²⁰. Definicja ta nie wyłącza ze swojego zakresu instalacji i urządzeń pełniących wyłącznie funkcję pomocniczą lub przygotowawczą. Podobnie jak Konwencja Modelowa OECD nie odnosi się do kwestii przesłanki dysponowania²¹.

1.1. Orzecznictwo

Przesłanka dysponowania została w prawie niemieckim po raz pierwszy zastosowana przez Trybunał Finansowy Rzeszy w 1939 r.²² Orzeczenie dotyczyło podatku od działalności gospodarczej (*Gewerbesteuer*) i miało charakter wewnątrzniemiecki. Trybunał wskazał, że prywatne mieszkanie wysoko wykwalifikowanego pracownika (*Angestellte*) na terenie innej gminy niż siedziba jego pracodawcy nie skutkuje powstaniem zakładu podatkowego tego pracodawcy, gdyż nie posiada on odpowiedniego, nie tylko tymczasowego prawa do dysponowania tym mieszkaniem. Koncepcja ta została następnie przejęta dla celów wykładni zakładu podatkowego w podatku dochodowym. Należy podkreślić, że definicja zakładu podatkowego znajduje się w § 12 AO, czyli jest instytucją wspólną dla wszystkich podatków, jeżeli prawo nie stanowi inaczej.

Federalny Trybunał Finansowy (Bundesfinanzhof – BFH), który zastąpił Trybunał Finansowy Rzeszy po 1950 r., w swoim orzecznictwie podkreśla znaczenie dysponowania konkretnym miejscem, aby możliwe było powstanie zakładu podatkowego. Zgodnie z dotychczas jednolitym orzecznictwem podatnik musi mieć możliwość dysponowania miejscem z wyłączeniem innych podmiotów oraz podatnik nie może być pozbawiony tego prawa bez jego zgody (*selbständiger Nutzungsanspruch*)²³; dotyczy to także pracy home office²⁴. Stanowisko to Trybunał potwierdził

18 Z. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 318.

19 Abgabenordnung z 16 marca 1976 r. (t.j. BGBl. I Nr. 24 z 30 stycznia 2025 r.), dalej: AO.

20 „Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient”.

21 S. Rasch, F. Rosenberger, P. Brülisauer, *Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung*, „Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht” 2020–2021, Band 89/9, s. 561.

22 Wyrok RFH z dnia 26 września 1939 r., I 272/39, RFHE 47, 257.

23 Wyrok BFH z dnia 30 czerwca 2005 r., III R 76/03, BStBl II 2006, 84.

24 U. Koenig (Hrsg.), *Abgabenordnung*: AO, Beck-Online 2025, § 12, pkt 11 oraz F. Klein (Hrsg.), *Abgabenordnung*: AO, Beck-Online 2024, § 12, pkt 5.

w ostatnich latach w orzeczeniach NATO²⁵, US-Armee²⁶, Schließfach²⁷, gdzie podkreślano, że nie jest wystarczające być gościem w pomieszczeniach innych podmiotów, np. pracowników. Możliwe jest jednak dysponowanie miejscem za pośrednictwem innego podmiotu (np. spółki zarządzanej)²⁸, a także współkorzystanie, tj. inne podmioty także mogą korzystać z tego miejsca, ale mogą być z tego korzystania wyłączone przez podatnika²⁹. Jak wskazał Trybunał, samo istnienie stosunku pracy oraz wysokość zarobków nie powodują, że pracodawca może jednostronnie w każdym czasie dysponować mieszkaniem pracownika³⁰. Dotyczy to także sytuacji, kiedy pracodawca sfinansuje koszty adaptacji mieszkania do pracy home office i zapewni pracownikowi sprzęt do takiej pracy, ale nie ma prawa fizycznie wejść do lokalu, aby korzystać z tego sprzętu³¹. We wcześniejszym orzecznictwie Trybunał wskazał nawet, że podatnik dysponowałby mieszkaniem pracownika, tylko gdy pracodawca wynajęte wcześniej mieszkanie wydałby pracownikowi do dyspozycji³² lub mógłby wysłać do mieszkania pracownika innego pracownika w celu świadczenia tam pracy³³.

Jak wskazują A. Scheinbacher i Ch. Gradl, Trybunał znalazł się obecnie pod presją, aby odejść od niechcianego gorsetu (*unerwünschtes Korsett*) ukształtowanego przez dziesięciolecia orzecznictwa dotyczącego zakładu podatkowego opartego na przesłance dysponowania i podjąć próbę dopasowania tej przesłanki do aktualnej rzeczywistości. Działanie takie napotyka jednak na bardzo istotne problemy związane z wyznaczeniem punktu granicznego, od kiedy powstaje zakład podatkowy (*Abgrenzungsproblem*)³⁴. Nowe podejście do przesłanki dysponowania Trybunał przedstawił w wyroku z dnia 7 czerwca 2023 r.³⁵ Trybunał potwierdził, że warunkiem koniecznym powstania zakładu podatkowego jest dysponowanie, jednakże przesłanka ta jest już spełniona, jeżeli podatnik zadomowił się w konkretnym miejscu (*eine gewisse Verwurzelung*) i działalność prowadzona w tym miejscu faktycznie przynosi mu

25 Wyrok BFH z dnia 4 czerwca 2008 r., I R 30/07, BStBl. II 2008, 922.

26 Wyrok BFH z dnia 17 lipca 2004 r., I R 106/03, BeckRS 2004, 25007151.

27 Postanowienie BFH z dnia 9 stycznia 2019 r., I B 138/17, BeckRS 2019, 9803.

28 Wyrok BFH z dnia 24 sierpnia 2011 r., I R 46/10, BeckRS 2011, 94037.

29 Wyrok BFH z dnia 23 marca 2022 r., III R 35/20, IStR 2022, 687.

30 Wyrok BFH z dnia 23 maja 2002 r., III R 8/00, BeckRS 2002, 24000791.

31 Wyrok FG Köln z dnia 16 października 2013 r., 8 K 2753/08, BeckRS 2013, 94184.

32 Wyrok BFH z dnia 30 stycznia 1974 r., I R 87/72, BeckRS 22002485.

33 F. Klein (Hrsg.), *Abgabenordnung...*, § 12, pkt 5.

34 A. Scheinbacher, Ch. Gradl, *Die Betriebsstätte und das Kriterium der Verfügungsmacht: Eine unendliche Geschichte?*, „Internationales Steuerrecht” 2024, Heft 14, s. 561.

35 Wyrok BFH z dnia 7 czerwca 2023 r., I R 47/20, ECLI:DE:BFH:2023:U.070623.IR47.20.0.

korzyści (*der Tätigkeit des Unternehmens dienen*). Przesłanka dysponowania jest spełniona także w przypadku, kiedy podatnik tylko potencjalnie ma możliwość dysponowania miejscem, ale prawa tego nie wykonuje.

W przedmiotowej sprawie brytyjski przedsiębiorca świadczył usługi na podstawie umowy serwisowej na rzecz jednego podmiotu na terenie lotniska w Niemczech w okresie 2008–2014. W tym celu korzystał z powierzchni wspólnej z innymi osobami (m.in. hangar, pomieszczenie z komputerem PC). Ponadto pracownicy dysponowali indywidualną, imienną, szyfrowaną szafką na rzeczy osobiste oraz rzeczy związane z wykonywaną pracą na lotnisku. Z drugiej strony pomieszczenia te i szafki znajdowały się na terenie lotniska i prawo dysponowania tą szafką mogło być przedsiębiorcy w każdej chwili ograniczone. Pracownicy mieli dostęp do szafki dopiero po przejściu kontroli na wejściu na lotnisko, czyli w czasie świadczenia usług, które były wykonywane zgodnie z obowiązującym na lotnisku grafikiem czasu pracy. Federalny Trybunał Finansowy uznał, że podmiot spełnił przesłankę dysponowania i posiadał w Niemczech zakład podatkowy. Wieloletnia realizacja usług oraz wykorzystywanie pomieszczeń i szafek dla celów związanych z działalnością gospodarczą przesądziło o powstaniu zakładu podatkowego. Trybunał odstąpił od przesłanki konieczności wyłącznego dysponowania miejscem (*selbständiger Nutzungsanspruch*)³⁶. Orzeczenie to wskazuje na próbę złagodzenia potrzeby dysponowania pomieszczeniem, aby spełnić przesłanki powstania zakładu podatkowego. Nie przesądza ono jednak, czy praca home office może prowadzić do powstania zakładu podatkowego, gdyż sprawa nie dotyczyła pracy zdalnej.

W najnowszym orzeczeniu BFH podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko co do zasady, ale jednocześnie dodał, że przesłanka dysponowania nie może być rozpatrywana w oderwaniu od lokalnych i czasowych aspektów zakładu podatkowego. Prawo dysponowania może wynikać z ustaleń ustnych lub konkludentnych, co dotyczy w szczególności sytuacji niewyłącznego prawa korzystania z miejsca. Analiza taka powinna prowadzić do odpowiedzi na pytanie, czy sposób, w jaki podatnik dysponuje miejscem, prowadzi do jego trwałego związania się (*Verwurzelung*) tym miejscem³⁷. Wyrok ten pokazuje, jak trudne jest wypracowanie definicji wyznaczającej punkt graniczny, od kiedy powstaje zakład podatkowy³⁸.

³⁶ R. Staudler, *Betriebsstätte/fest Einrichtung im Dienstleistungsbereich*, „Internationales Steuerrecht” 2023, Heft 18, s. 655–663.

³⁷ Wyrok BFH z dnia 18 grudnia 2024 r., I R 47/21, ECLI:DE:BFH:2024:U.181224.IR47.21.0; wyrok BFH z dnia 23 marca 2022 r., III R 35/20, ECLI:DE:BFH:2022:U.230322.IIR35.20.0.

³⁸ S. Bendlinger, *Neueste Erkenntnisse des BFH zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs*, „Steuer und Wirtschaft International” 2025, Nr. 7, s. 378.

1.2. Praktyka organów podatkowych

Organy podatkowe w kwestii zastosowania i wykładni kryterium dysponowania placówką dla powstania zakładu podatkowego przyjęły odmienną strategię niż Federalny Trybunał Finansowy. W wydanym 5 lutego 2024 r. przez Federalnego Ministra Finansów piśmie³⁹ wskazuje się wprost, że praca zdalna pracownika w formule home office nie prowadzi do powstania zakładu podatkowego. Dotyczy to także sytuacji, kiedy zgodnie z Konwencją Modelową OECD działanie takie prowadziłoby do powstania zakładu podatkowego. Następnie Minister wskazał, że zakład podatkowy nie powstanie także, jeżeli pracodawca ponosi koszty związane z utrzymaniem lub wyposażeniem biura home office. Zakład podatkowy nie powstanie również, jeżeli pracodawca wynajmie pracownikowi mieszkanie, w którym znajduje się biuro home office, z wyjątkiem sytuacji, kiedy pracodawca będzie miał rzeczywisty dostęp do mieszkania. Nieudostępnienie pracownikowi biura, pomimo że wykonywana praca wymaga posiadania biura, nie prowadzi to powstania zakładu podatkowego.

Stanowisko to wyznacza jeden z dwóch skrajnych poglądów dotyczących możliwości powstania zakładu podatkowego w wyniku pracy home office oraz przesłanki dysponowania miejscem (drugi pogląd zostanie przedstawiony poniżej w rozdziale dotyczącym prawa austriackiego). Pogląd reprezentowany przez Federalnego Ministra Finansów wykracza poza wykładnię prawa, gdyż, jak wskazał Minister w swoim piśmie, zakład podatkowy w przypadku pracy home office nie powstanie nawet w przypadku, kiedy zgodnie z międzynarodowym prawem podatkowym mamy do czynienia z takim zakładem podatkowym, czyli Minister rezygnuje z poboru podatku dochodowego należnego od dochodu przypisanego do zakładu podatkowego.

1.3. Doktryna

W doktrynie dominuje konsensus, że dysponowanie miejscem jest jedną z przesłanek powstania zakładu podatkowego i dotyczy to także pracy home office, co jest zbieżne z orzecznictwem BFH⁴⁰. Wskazuje się także, iż mieszkania prywatne pracowników z założenia nie mogą być zakładami podatkowymi pracodawców, gdyż pomieszczenia mieszkalne podlegają ochronie na podstawie § 13 ust. 1 Ustawy Zasadniczej⁴¹.

³⁹ Pismo BMF z 5 lutego 2024 r.; *Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO), IV 1 D β S 0062/23/10003*, BStBl 2024 I, S. 177.

⁴⁰ U. Koenig (Hrsg.), *Abgabenordnung...*, § 12, pkt 11–14 oraz F. Klein (Hrsg.), *Abgabenordnung...*, § 12, pkt 5.

⁴¹ Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (t.j. BGBl. 2025 I Nr. 94).

W praktyce, powołując się na ten przepis, pracownik zawsze ma prawo nie udostępniać swojego mieszkania pracodawcy, co automatycznie wyklucza możliwość powstania zakładu podatkowego⁴². Kwestia możliwości powstania zakładu podatkowego w przypadku pracy home office wzbudza w Niemczech także zainteresowanie polityczne, co wynika z dużej liczby osób pracujących w krajach sąsiednich oraz licznej kadrze menadżerskiej pracującej dla spółek zagranicznych. Rezultatem tego zainteresowania było m.in. wystąpienie frakcji CDU/CSU w tym zakresie w 2022 r. do Rządu Federalnego⁴³.

Na przestrzeni lat pojawił się w Niemczech spór, czy kryterium dysponowania jest osobną dodatkową przesłanką powstania zakładu podatkowego, czy tylko służy konkretyzacji przesłanki stałego miejsca (*feste Einrichtung*). W swoim orzecznictwie BFH skłania się do pierwszego poglądu. Drugi pogląd jest popierany przez znanych przedstawicieli doktryny, np. przez U. Koeniga, A. Musila czy K.-D. Drüena⁴⁴. Kwestia ta, ze względu na zakres niniejszej publikacji, wymaga rozwinięcia w osobnym artykule.

2. Austria

Kryterium dysponowania odgrywa w austriackim prawie podatkowym odmienną rolę niż w prawie niemieckim⁴⁵, pomimo bezpośredniego odwoływania się przez austriackie sądy oraz organy podatkowe do orzecznictwa niemieckiego BFH w kwestii zakładu podatkowego, w tym przesłanki dysponowania⁴⁶.

Definicja zakładu podatkowego jest zawarta w § 29 austriackiej Ordynacji podatkowej⁴⁷ i literalnie nie zawiera przesłanki dysponowania jako warunku powstania zakładu podatkowego. Przepis ten wskazuje, że zakładem podatkowym jest każde stałe miejsce, które jest wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

⁴² S. Bendlinger, *Steuerlicher Nexus...*, s. 457.

⁴³ F. Merz, A. Dornbirndt, *Kleine Anfrage der Fraktionen der CDU/CSU*, 19.07.2022 r., druk 20/2797, Bundestag, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/027/2002797.pdf> (dostęp: 27.08.2025 r.).

⁴⁴ A. Scheinbacher, Ch. Gradl, *Die Betriebsstätte...*, s. 560.

⁴⁵ P. Brzostowska, U. Gremminger, M. Reiter, F. Siegel, *Grenzüberschreitender Einsatz von Mitarbeitern im DACH-Raum, Tagungsbericht zur 6. YIN-Jahrestagung v. 23.6.2022 (Panel 3)*, „NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht” 2022, Nr. 22, s. 886.

⁴⁶ Przykładem może być wyrok VwGH z dnia 21 maja 1997 r., nr 96/14/0084, ECLI:AT:VWGH:1997:1996140084.X01; pismo BMF z 27 czerwca 2019 r., BMF-010221/0323-IV/8/2018, EAS 3415 oraz pismo BMF z 3 grudnia 1993 r., K 2727/3/1-IV/4/93, EAS 350.

⁴⁷ Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) (t.j. BGBl. I Nr. 50/2025), dalej: BAO.

Treść § 29 BAO ma istotne znaczenie w sprawie, gdyż austriackie organy podatkowe w swoich pismach podkreślają potrzebę odrębnej analizy kwestii powstania zakładu podatkowego na poziomie prawa krajowego oraz osobno (w drugiej kolejności) na poziomie konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W doktrynie wskazuje się, że dokonując wykładni pojęcia zakładu podatkowego w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie należy odwoływać się do krajowej definicji z § 29 BAO, gdyż umowy te zawierają definicję tego pojęcia⁴⁸.

Należy także wskazać na już „trochę” historyczną regulację prawa austriackiego⁴⁹ dotyczącą warunków pracy osób pracujących w domu (*echte Heimarbeit*), tj. ustawę o pracy z domu z 1960 r. Ustawa ta dotyczy wyłącznie pracy związanej z produkcją, obróbką i pakowaniem towaru, czyli pracy, która była typowo wykonywana w domu, ale w latach 60. XX w. Ustawa ta nie dotyczy świadczenia usług drogą elektroniczną, których świadczenie obecnie jest głównym przedmiotem pracy w formule home office. Praca wykonywana na podstawie tej ustawy nie prowadzi do powstania zakładu podatkowego⁵⁰.

2.1. Orzecznictwo

Austriacki Trybunał Administracyjny (Verwaltungsgerichtshof – VwGH) w swoim nie-licznym orzecznictwie dotyczącym przesłanki dysponowania⁵¹ wskazywał, że współkorzystanie z biurka (*Schreibtisch*) nie jest wystarczające, aby spełnić przesłankę dysponowania⁵². Pomieszczenie musi być także stale (*ständig*) dostępne dla podatnika⁵³. Niestety sądy do tej pory nie orzekały wprost w zakresie pracy home office⁵⁴, w tym spotkań wirtualnych⁵⁵. Twierdzenie, że współkorzystanie z biurka (*Schreibtisch*) nie jest wystarczające, aby spełnić przesłankę dysponowania, jest regularnie cytowane przez organy podatkowe.

48 W. Doralt, H. Ruppe, *Steuerrecht*, Band I, Wien 2019, s. 704.

49 Heimarbeitsgesetz 1960 (t.j. BGBl. Nr. 110/2024).

50 Pismo BMF z 27 czerwca 2019 r., BMF-010221/0323-IV/8/2018, EAS 3415.

51 W niżej omawianym orzeczeniu z dnia 22 czerwca 2022 r. VwGH uznał rewizję za dopuszczalną z powodu braku orzecznictwa wyższych sądów w przedmiocie dysponowania jako przesłanki dla powstania zakładu podatkowego.

52 Wyrok VwGH z dnia 25 listopada 1992 r., nr 91/13/0144, ECLI:AT:VWGH:1992:1991130144.X01.

53 Wyrok VwGH z dnia 18 marca 2004 r., nr 2000/15/0118, ECLI:AT:VWGH:2004:2000150118.X01

54 S. Bendlinger, *Ein begründetes Plädoyer gegen Mikro-Betriebsstätten*, „Steuer und Wirtschaft International” 2024, Nr. 5, s. 215.

55 V. Böswarth, *Remote Work...*, s. 37.

Kluczowym orzeczeniem VwGH w kwestii przesłanki dysponowania stało się orzeczenie z dnia 22 czerwca 2022 r.⁵⁶ Orzeczenie dotyczyło węgierskiej tłumaczki, która regularnie przebywała na terenie Austrii w celu świadczenia usług tłumaczenia. Posiadała w Austrii adres rejestrowy oraz wynajmowała biuro od jednego ze swoich klientów. Warto podkreślić, że w tej sprawie to tłumaczka wносиła o stwierdzenie, iż posiadała na terenie Austrii zakład podatkowy. Podczas kontroli podatkowej ustalono jednak, że tłumaczka ma prawo korzystać tylko z jednego biurka w tym pomieszczeniu (nie ma prawa korzystać z pozostałej infrastruktury). Ponadto, jak wskazano w wyroku, tłumaczce nie udowodniono i nie uprawdopodobniono, że mogła korzystać z biura poza godzinami pracy swojego klienta (wynajmującego). Dlatego Trybunał uznał, że tłumaczka nie posiadała stałej placówki (zakładu podatkowego) w Austrii. Trybunał potwierdził literalnie, że przesłanką powstania zakładu podatkowego jest dysponowanie przez podatnika pomieszczeniem wykorzystywanym do działalności gospodarczej. Możliwość współkorzystania z biurka w pomieszczeniach biurowych innego podatnika nie jest wystarczająca.

Orzeczenie to nie dotyczyło wprost pracy zdalnej, ale w tym kontekście jest ono analizowane w literaturze austriackiej. Zdaniem S. Bendlingera i V. Bendlingera orzeczenie to stanowi odcięcie się przez VwGH od poglądu, jakoby miejsce pracy zdalnej pracownika (home office) mogło konstituować zakład podatkowy. Ich zdaniem zgodnie z tym orzeczeniem, jak długo pracownik posiada prawo odmowy wpuszczenia do prywatnego mieszkania swojego pracodawcy, nie jest możliwe powstanie zakładu podatkowego⁵⁷. Mając na uwadze art. 8 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka⁵⁸, który gwarantuje prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, a także mieszkania, należy przyjąć, że Trybunał w praktyce wykluczył możliwość powstania zakładu podatkowego typu home office⁵⁹.

Powyższe stanowisko VwGH zostało potwierdzone w jednym z najnowszych orzeczeń sądu administracyjnego pierwszej instancji, tj. Federalnego Sądu Finansowego (Bundesfinanzgericht – BFG), z dnia 8 lutego 2024 r.⁶⁰ W przedmiotowej sprawie

⁵⁶ Postanowienie VwGH z dnia 22 czerwca 2022 r., Ro 2020/13/0004, ECLI:AT:VWGH:2022:RO2020130004.J01.

⁵⁷ S. Bendlinger, V. Bendlinger, *Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte*, „Steuer und Wirtschaft International” 2022, Nr. 9, s. 452.

⁵⁸ Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.), dalej: EKPCz.

⁵⁹ Tekst austriackiej Konstytucji nie zawiera katalogu praw człowieka. Funkcję takiego katalogu pełni EKPCz, która jest bezpośrednio częścią austriackiego porządku konstytucyjnego. W. Berka, *Verfassungsrecht*, Wien 2016, s. 403.

⁶⁰ Wyrok BFG z dnia 8 lutego 2024 r., RV/6100451/2018 – wyrok niepublikowany.

niemiecki lekarz świadczył usługi na rzecz zamkniętego zakładu austriackiego Ministerstwa Sprawiedliwości. Lekarz ten posiadał na terenie tego zakładu miejsce świadczenia usług i przechowywał tam swoje rzeczy, ale nie miał swobodnego dostępu do tego pomieszczenia, gdyż był to zakład zamknięty. Sąd wskazał zatem na brak spełnienia przesłanki dysponowania i w konsekwencji brak zakładu podatkowego. Od wyroku wniesiono rewizję do VwGH.

2.2. Praktyka

W swoich stanowiskach austriackie Federalne Ministerstwo Finansów (BMF) także odwołuje się do orzecznictwa niemieckiego BFH⁶¹. Co istotne, BMF w swoich pismach, odnosząc się do przesłanki dysponowania, podkreśla odrębność zakładu podatkowego w rozumieniu § 29 BAO i konkretnych umów międzynarodowych⁶².

Na poziomie krajowym austriackie organy podatkowe uznają, że do powstania zakładu podatkowego konieczne jest dysponowanie pomieszczeniem, jednakże samo dysponowanie jest rozumiane szeroko. Organы wskazują, że jakieś (*eine gewisse*) prawo do dysponowania jest konieczne dla ukształtowania zakładu podatkowego. Jako wystarczające przyjmuje się konkludentne wyrażanie zgody przez zagranicznego pracodawcę na pracę z domu, jeżeli pracodawca nie zaoferował pracownikowi innego biura. Przesłanka dysponowania jest spełniona, jeżeli pracodawca oddał do dyspozycji pracownika swój laptop lub telefon komórkowy⁶³.

Po wykazaniu istnienia zakładu podatkowego na poziomie prawa krajowego austriackie organy podatkowe według Federalnego Ministra Finansów powinny ustalić istnienie takiego zakładu na poziomie konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jak wskazuje BMF, dla spełnienia przesłanki dysponowania wymagany jest pewien stopień wyłączności korzystania, tj. podatnik musi posiadać możliwość wyłączenia korzystania z pomieszczenia przez inne osoby⁶⁴. Zatem adres korespondencyjny z założenia nie prowadzi do powstania zakładu podatkowego⁶⁵. Podobnie prawo korzystania z lokalu tylko w czasie pracy podmiotu udostępniającego lokal nie jest wystarczające do spełnienia przesłanki dysponowania⁶⁶.

61 Pismo BMF z 5 września 2017 r., BMF-010221/0862-VI/8/2016 (EAS 3391) oraz pismo BMF z 27 stycznia 2012 r., BMF-010221/0054-IV/4/2012 (EAS 3261).

62 Pismo BMF z 21 września 2009 r., BMF-010221/2421-IV/4/2009 (EAS 3089).

63 Pismo BMF z 27 czerwca 2019 r., BMF-010221/0323-IV/8/2018 (EAS 3415).

64 Pismo BMF z 6 grudnia 2004 r., BMF-010221/0270-IV/4/2004 (EAS 2535).

65 Pismo BMF z 19 lipca 2001 r., 04 1482/61-IV/4/01 (EAS 1888).

66 Pismo BMF z 5 września 2017 r., BMF-010221/0862-VI/8/2016 (EAS 3391).

Współkorzystanie z pomieszczenia także wyłącza spełnienie przesłanki dysponowania⁶⁷. Podatnik będzie jednak dysponował pomieszczeniem, jeżeli jego pracownikowi udostępni się konkretne miejsce pracy w dużym pomieszczeniu biurowym⁶⁸. Ponoszenie kosztów wyposażenia biura przez pracodawcę także może wskazywać na dysponowanie mieszkaniem pracownika⁶⁹. Kryterium dysponowania jest także spełnione w przypadku regularnego, na okres 14 dni, wysyłania przez słowackiego pracodawcę opiekunek do domu opieki w Austrii. Opiekunki w tym czasie mają nieograniczony dostęp do domu opieki⁷⁰.

Odmienne kształtuje się jednak stanowisko BMF wobec pracy w formacie home office. We wcześniejszych pismach BMF jednolicie stało na stanowisku, że praca home office przy wykorzystaniu komputera (telepraca) nie prowadzi do powstania zakładu podatkowego, ponieważ nie zostaje spełniona przesłanka dysponowania⁷¹. W piśmie z 2017 r.⁷² Ministerstwo wskazywało jeszcze, że nie można wykluczyć sytuacji, kiedy prywatne mieszkanie pracownika będzie zakładem podatkowym pracodawcy, ale pracodawca musiałby mieć fizyczny dostęp do tego mieszkania. Jak podkreślano, samo wykonywanie pracy home office przy pomocy sprzętu zapewnionego przez pracodawcę nie jest wystarczające do powstania zakładu podatkowego. Opinia w znacznej części była oparta na Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD (2017).

W 2019 r. BMF przedstawiło już odmienny pogląd⁷³. Przede wszystkim Ministerstwo wskazało na odmienne znaczenie zakładu podatkowego na kanwie prawa krajowego – § 29 BAO i na podstawie zawartych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – Konwencji Modelowa OECD. Zgodnie z prawem krajowym pracodawca dysponuje faktycznie biurem domowym pracownika poprzez wykorzystywanie go przez pracownika w celach służbowych. Zdaniem doktryny takie stanowisko potwierdziło, że BMF przypisuje przesłance dysponowania małe znaczenie oraz że Ministerstwo wprowadziło *de facto* nowe pojęcie faktycznego dysponowania

67 Pismo BMF z 21 września 2009 r., BMF-010221/2421-IV/4/2009 (EAS 3089).

68 Pismo BMF z 10 stycznia 2002 r., H 50/3-IV/4/01 (EAS 1969).

69 Pismo BMF z 6 listopada 2017 r., BMF-010221/0333-IV/8/2017 (EAS 3392); S. Bendlinger, *Steuerlicher Nexus...*, s. 455.

70 Pismo BMF z 26 maja 2008 r., BMF-010221/1440-IV/4/2008 (EAS 2966).

71 Pismo BMF z 14 maja 2012 r., BMF-010221/0131-IV/4/2012 (EAS 3277); pismo BMF z 5 grudnia 2000 r., G 332/1-IV/4/00 (EAS 1763).

72 Pismo BMF z 6 listopada 2017 r., BMF-010221/0333-IV/8/2017 (EAS 3392).

73 Pismo BMF z 27 czerwca 2019 r., BMF-010221/0323-IV/8/2018 (EAS 3415).

(*faktische Verfügungsmacht*)⁷⁴, obok pojęcia dysponowania w znaczeniu prawnym⁷⁵. Organ, ustalając, czy pracodawca faktycznie dysponuje placówką w Austrii w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, powinien zweryfikować indywidualne okoliczności sprawy. Przede wszystkim powinien uwzględnić następujące kwestie: czy praca home office przekracza 50% czasu pracy, czy praca home office odbywa się za zgodą pracodawcy, kto ponosi koszty związane z wyposażeniem biura domowego. Wskaźnik ten jednak może ulec modyfikacji w zależności od stanu faktycznego.

Swoje podejście BMF potwierdziło w piśmie z 7 lipca 2023 r.⁷⁶, które dotyczyło pracy home office w wymiarze dwóch dni tygodniowo. Pozostałe trzy dni pracownik przebywał w biurze pracodawcy w Niemczech. Organ wskazał, że nie mamy do czynienia z zakładem podatkowym w przypadku pracy home office, kiedy:

1. praca ta ma charakter dodatkowy,
2. praca w formie home office jest wykonywana tylko okazjonalnie,
3. praca home office nie jest wymagana⁷⁷.

Warto podkreślić, że pismo zostało wydane już po ww. wyroku VwGH z dnia 22 czerwca 2022 r. Ministerstwo wskazało, że zgodnie z praktyką austriackiej administracji praca home office, co do zasady, spełnia przesłankę faktycznego dysponowania помещением. Mając jednak na uwadze Komentarz do Konwencji Modelowej OECD (2017) i zakres czasowy home office wykonywanej pracy we wskazanym stanie faktycznym, można przyjąć, że pracodawca nie wymagał od pracownika pracy z biura domowego i dlatego pracodawca nie dysponował faktycznie biurem domowym pracownika. Ministerstwo jednocześnie wprowadziło dodatkowo nowe kryterium – kryterium „niewymagania” (*Nicht-Verlangen*) przez pracodawcę, aby pracownik pracował w swoim mieszkaniu. Organy, odwołując się do Komentarza, wskazują, że praca home office prowadzi do powstania zakładu podatkowego, jeżeli wykonywana praca wymaga zapewnienia biura, a pracodawca takiego biura nie zapewnia w Austrii. Dodatkowo za powstaniem zakładu podatkowego przemawia ponoszenie przez pracodawcę kosztów związanych z istnieniem home office⁷⁸.

⁷⁴ M. Bonecker, *Homeoffice mit Auslandsbezug aus steuerrechtlicher Sicht*, Universität Innsbruck, s. 68–69, <https://share.google/sLagXKJ32ssuKrn8m> (dostęp: 27.08.2025 r.); V. Böswarth, *Remote Work...*, s. 42.

⁷⁵ V. Bendlinger, J. Romstorfer, *SWI-Jahrestagung: Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitnehmern als Betriebsstätte des Arbeitgebers?*, „Steuer und Wirtschaft International” 2023, Nr. 9, s. 470.

⁷⁶ Pismo BMF z 7 lipca 2023 r., 2023-0.082.77 (EAS 3445).

⁷⁷ V. Böswarth, *Remote Work...*, s. 42.

⁷⁸ Wcześniej w piśmie z 6 listopada 2017 r. Federalny Minister Finansów wskazywał tylko, że brak ponoszenia kosztów home office przez pracodawcę jest negatywną przesłanką powstania zakładu podatkowego. Pismo BMF z 6 listopada 2017, BMF-010221/0331-IV/8/2017 (EAS 3392).

Potwierdzeniem powyższej praktyki organów podatkowych są Wytyczne dotyczące cen transferowych przygotowane przez BMF⁷⁹. Zgodnie z pkt 262 Wytycznych, jeżeli pracownik za zgodą pracodawcy wykonuje pracę z domu nie tylko okazjonalnie, to pracodawca poprzez tę pracę faktycznie dysponuje tym pomieszczeniem, a w konsekwencji może powstać zakład podatkowy pracodawcy. Mając na uwadze negatywną przesłankę dla powstania zakładu podatkowego z art. 5 ust. 4 Konwencji Modelowej OECD, tj. przesłankę prac pomocniczych lub przygotowawczych, BMF przyjęło dodatkowe kryterium czasu dla powstania zakładu podatkowego, jeżeli:

- działalność w ramach home office nie przekracza 25% czasu pracy (np. jeden dzień w tygodniu), należy przyjąć, że praca w ramach home office ma tylko sporadyczny charakter,
- praca home office przekracza 50% czasu pracy, home office nie ma charakteru sporadycznego,
- prywatne mieszkanie pracownika jest wykorzystane jako punkt realizacji usług na zewnątrz, krajowy adres dla realizacji serwisu lub naprawy, jako oficjalne miejsce działalności pracodawcy, jako miejsce spotkań z klientami, przyjmuje się istnienie zakładu podatkowego bez względu na czasowy udział home office w czasie pracy.

Warto podkreślić, że przedmiotowe wytyczne były aktualizowane po wydaniu wyroku VwGH z dnia 22 czerwca 2022 r. BMF dodało zapis, iż możliwość powstania zakładu podatkowego jest, co do zasady, wykluczona, jeżeli pracodawca oferuje pracownikowi miejsce pracy i on z niego korzysta⁸⁰. Dlatego obecnie administracja podatkowa stosuje podwójny test: procentowego udziału pracy home office w ogólnym czasie pracy oraz udostępniania pracownikowi biura. Reprezentowane przez BMF stanowisko nie jest konsekwentne w zakresie oddzielnej wykładni pojęcia zakładu podatkowego na kanwie prawa krajowego i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁸¹.

Praktyka BMF wyznacza drugi ze skrajnych poglądów prezentowanych w niniejszej analizie dotyczących możliwości powstania zakładu podatkowego w wyniku pracy home office oraz przesłanki dysponowania (pierwszy pogląd został przedstawiony wcześniej w rozdziale dotyczącym prawa niemieckiego). Praktyka ta pozostaje w sprzeczności z wyrokiem VwGH z dnia 22 czerwca 2022 r., który ograniczył możliwość powstania zakładu podatkowego w przypadku pracy home office do sytuacji,

⁷⁹ *Verrechnungspreisrichtlinien 2021*, BMF-AV Nr. 140/2021 (Wytyczne BMF dotyczące cen transferowych z 7 października 2021 r.).

⁸⁰ *Verrechnungspreisrichtlinien 2021 – Wartungserlass 2025*, BMF-AV Nr. 33/2025 (Wytyczne BMF z 11 marca 2025 r.).

⁸¹ M. Bonecker, *Homeoffice...*, s. 69.

kiedy pracodawca ma swobodny dostęp do prywatnego mieszkania pracownika, co w praktyce jest mało prawdopodobne. Stanowisko BMF wyłącza możliwość powstania zakładu podatkowego dopiero w przypadku ograniczenia pracy home office do dwóch dni przy założeniu pracy pozostałych trzech dni w biurze pracodawcy⁸². W takim przypadku zdaniem Ministerstwa pracodawca nie dysponuje mieszkaniem pracownika.

2.3. Doktryna

Podobnie jak w stanowisku BMF, w doktrynie rozróżnia się definicję zakładu podatkowego na poziomie prawa krajowego oraz Konwencji Modelowej OECD, nadając im odmienne znaczenie. Zakład podatkowy na poziomie krajowym wymaga spełnienia trzech przesłanek: istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności, bezpośredniego związku tego miejsca z działalnością podatnika oraz nietymczasowego charakteru tego miejsca. Przesłanka dysponowania jest tylko elementem pierwszej przesłanki⁸³. Zakład podatkowy w rozumieniu Konwencji Modelowej OECD wymaga spełnienia czterech przesłanek: istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności, dysponowania tym miejscem, trwałości tego miejsca oraz związku tego miejsca z działalnością podatnika. Przesłanka dysponowania jest samodzielną przesłanką⁸⁴. Z tego powodu przyjmuje się, że pojęcie zakładu podatkowego z § 29 BAO jest pojęciem szerszym niż zakład podatkowy z art. 5 Konwencji Modelowej OECD⁸⁵. Dlatego w literaturze reprezentowany jest pogląd, że „długotrwała i stała praca w domu będzie w przyszłości stanowić zakład podatkowy zarówno w świetle prawa krajowego, jak i umów międzynarodowych”⁸⁶.

Pomimo przyjęcia w doktrynie ww. rozróżnienia przesłanek powstania zakładu podatkowego na poziomie prawa krajowego i Konwencji Modelowej OECD, w literaturze postuluje się, aby przesłankę dysponowania wyklądać wąsko, np. przyjąć, że przesłanka dysponowania wymaga, aby pracodawca był w pozycji porównywalnej do podnajemcy, który ma prawo korzystać z mieszkania swojego pracownika⁸⁷,

82 G. Gottholmseder, *Neues zur Homeoffice-Betriebsstätte – zwei Tage Homeoffice und drei Tage beim Dienstgeber begründen keine Betriebsstätte*, 30.10.2023 r., KPMG, <https://kpmg.com/at/de/home/insights/2023/10/tn-neues-zur-homeoffice-betriebsstaette.html> (dostęp: 27.08.2025 r.).

83 M. Bonecker, *Homeoffice...*, s. 66.

84 *Ibidem*, s. 72.

85 *Ibidem*, s. 65.

86 V. Böswarth, *Remote Work...*, s. 43.

87 P. Stanek, *Zur Verfügungsmacht im Betriebsstättenbegriff des § 29 Abs 1 BAO*, „Österreichische Steuerzeitung” 2019, Heft 18, s. 462.

alternatywnie, aby mieszkanie pracownika było dostępne dla klientów pracodawcy⁸⁸. W doktrynie wskazuje się także, że koncepcja „faktycznego dysponowania” nie znajduje oparcia w przepisach prawa⁸⁹. Krytycznie ocenia się także wprowadzenie przez Ministerstwo testu w zakresie ustalenia, czy pracodawca udostępnił pracownikowi powierzchnię biurową, co oznaczałoby, że praca zdalna nie była konieczna. Podkreśla się, że kwestia udostępnienia powierzchni biurowej jest wprost wskazana w Komentarzu, ale tylko jako przykład.

S. Bendlinger, najczęściej wypowiadający się w przedmiocie zakładu podatkowego przedstawiciel literatury austriackiej, wprost krytykuje rozwiązanie przyjęte przez administrację podatkową Austrii, wskazując, że należy unikać możliwości powstania małych zakładów podatkowych (*micro permanent establishment*) lub wręcz przypadkowych zakładów podatkowych (*accidental permanent establishment*). Z drugiej strony sam wyraził wątpliwość, czy Konwencja Modelowa OECD przewiduje przesłankę dysponowania jako samodzielną przesłankę, szczególnie w kontekście pracy home office⁹⁰. Dlatego zdaniem S. Bendlingera konieczne jest podjęcie skoordynowanych działań na poziomie międzynarodowym, np. na poziomie OECD lub ONZ, w celu systemowego rozwiązania problemu, kiedy praca zdalna/mobilna prowadzi do powstania zakładu podatkowego poprzez przyjęcie zrozumiałych przesłanek. Stanowisko takie popiera także austriacka administracja podatkowa⁹¹. S. Bendlinger ponadto dopuszcza możliwość, że w konkretnych przypadkach praca mobilna może prowadzić do powstania zakładu podatkowego i rozwiązanie przyjęte przez niemieckie organy podatkowe w piśmie z 5 lutego 2024 r. jest tylko jednym z wielu możliwych rozwiązań⁹². Sama doktryna austriacka wskazuje, że już wcześniej niemieckie podejście do przesłanek powstania zakładu podatkowego było zdecydowanie bardziej restrykcyjne niż austriackie. Takie podejście miały uzasadniać m.in. obowiązywanie podatku od działalności gospodarczej (*Gewerbesteuer*) i problemy związane z rozdzieleniem podstawy opodatkowania na konkretne gminy⁹³. W Austrii nie obowiązuje podatek od działalności gospodarczej.

88 J. Romstorfer, V. Bendlinger, *SWI-Jahrestagung: Homeoffice-Tätigkeit...*, s. 473.

89 M. Bonecker, *Homeoffice...*, s. 68.

90 S. Bendlinger, *Steuerlicher Nexus...*, s. 453.

91 M. Brunner, Pismo z 2 stycznia 2023 r., nr 12535/AB, BMF, https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVII/AB/12535/imfname_1502447.pdf (dostęp: 28.08.2025 r.).

92 S. Bendlinger, *Ein begründetes...*, s. 227.

93 *Ibidem*, s. 224–225.

Podsumowanie

Analiza prawa niemieckiego i austriackiego w pierwszej kolejności potwierdza słuszność wyroku NSA z dnia 19 lutego 2025 r. w odniesieniu do samej treści *petitum*. Z drugiej strony przesłanka dysponowania co do swojej treści oraz swojej normatywności nie jest oczywista, co potwierdza także aktualizacja Komentarza do Konwencji Modelowej OECD z 18 listopada 2025 r. Dlatego uzasadnione jest, aby także polskie sądy administracyjne poświęciły w uzasadnieniach swoich wyroków więcej miejsca tej przesłance. Szczególną uwagę warto zwrócić na wyrok niemieckiego BFH z dnia 7 czerwca 2023 r.⁹⁴, w którym Trybunał podjął próbę zastąpienia przesłanki dysponowania przesłanką zadowolenia się (*eine gewisse Verwurzelung*) w połączeniu z przesłanką czerpania korzyści z działalności prowadzonej w danym miejscu (*der Tätigkeit des Unternehmens dienen*).

Doświadczenie niemieckie i austriackie może mieć także znaczenie dla kształtowania się praktyki organów podatkowych w kwestii możliwości powstania zakładu podatkowego w Polsce w związku z pracą home office. Praktyka austriacka dowodzi, że możliwe jest odejście od restrykcyjnej wykładni przesłanki dysponowania, i wskazuje, że praca home office może prowadzić do powstania zakładu podatkowego. W tym zakresie organy podatkowe wskazują konkretne przesłanki, które zdaniem autora może nie wynikać z Komentarza, ale są uzasadnione. Krajowa Informacja Skarbowa w swoich interpretacjach podatkowych także stoi na stanowisku, że praca home office może prowadzić, nie tylko w wyjątkowych przypadkach, do powstania zakładu podatkowego, co stoi w sprzeczności z orzecznictwem NSA. W tym zakresie polskie organy podatkowe pozostają zbieżne z austriackimi.

Rozwiązaniem godnym rozważenia w Polsce jest przyjęcie, tak jak zrobiły to organy niemieckie, że praca home office nie prowadzi do powstania zakładu podatkowego. Rozwiązanie takie mogłoby być wprowadzone w Polsce rozporządzeniem na podstawie art. 22 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej⁹⁵, ze względu na ważny interes podatnika (ograniczenie istotnych kosztów administracyjnych związanych z ustaleniem podstawy opodatkowania dla zakładu podatkowego, które mogą przekraczać wysokość zobowiązania podatkowego). Rozwiązanie to ma także dwie podstawowe zalety. Po pierwsze, upraszcza prawo – nie jest konieczne weryfikowanie spełnienia przesłanki dysponowania, która jest przesłanką sporną. Po drugie, eliminuje powstanie zakładu podatkowego, co może zachęcać do zatrudnienia pracowników w Polsce lub ułatwiać przeprowadzki do Polski pracowników już zatrudnionych.

94 Wyrok BFH z dnia 7 czerwca 2023 r., I R 47/20, ECLI:DE:BFH:2023:U.070623.IR47.20.0.

95 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.).

Niestety pozwala to na niepłacenie podatku dochodowego przez pracodawców od dochodów wypłacanych przez pracowników zatrudnionych w Polsce. Ponieważ praca home office jest coraz bardziej popularna, zdaniem autora problem ten w przyszłości może być istotny. Autor jednak w tym miejscu nie podejmuje się oszacowania potencjalnego ryzyka związanego z utratą takich dochodów lub zniekształcenia konkurencyjności na rynku, czy to w Niemczech, czy w Polsce.

Podsumowując – autor zgadza się ze stanowiskiem S. Bendlingera, że forsowanie mikrozakładów podatkowych nie jest dobrym rozwiązaniem, gdyż pozostaje w sprzeczności z samym celem instytucji zakładu podatkowego i może prowadzić do istotnych kosztów administracyjnych dla podatników i organów podatkowych. Jednakże dynamiczny rozwój pracy home office bardzo szybko może doprowadzić do sytuacji, kiedy w Polsce w formie home office konkretni podatnicy będą zatrudniać kilka lub więcej osób wytwarzających istotną część przychodu podatnika. W takiej sytuacji doświadczenie austriackich organów podatkowych powinno być wykorzystane w Polsce w celu zapewnienia sprawiedliwego opodatkowania i uczciwej konkurencji na rynku krajowym.

Bibliografia

- Bendlinger S., *Ein begründetes Plädoyer gegen Mikro-Betriebsstätten*, „Steuer und Wirtschaft International” 2024, Nr. 5.
- Bendlinger S., *Neueste Erkenntnisse des BFH zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs*, „Steuer und Wirtschaft International” 2025, Nr. 7.
- Bendlinger S., *Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden” und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte*, „Steuer und Wirtschaft International” 2021, Nr. 9.
- Bendlinger S., Bendlinger V., *Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte*, „Steuer und Wirtschaft International” 2022, Nr. 9.
- Bendlinger V., Romstorfer J., *SWI-Jahrestagung: Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitnehmern als Betriebsstätte des Arbeitgebers?*, „Steuer und Wirtschaft International” 2023, Nr. 9.
- Berka W., *Verfassungsrecht*, Wien 2016.
- Bonecker M., *Homeoffice mit Auslandsbezug aus steuerrechtlicher Sicht*, Universität Innsbruck, <https://share.google/sLagXKJ32ssuKrn8m>.
- Böswarth V., *Remote Work im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wien Universität, <https://phaidra.univie.ac.at/download/o:1996615>.
- Brzeziński Z. (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Bzrostowska P., Gremminger U., Reiter M., Siegel F., *Grenzüberschreitender Einsatz von Mitarbeitern im DACH-Raum, Tagungsbericht zur 6. YIN-Jahrestagung v. 23.6.2022 (Panel 3)*, „NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht” 2022, Nr. 22.
- Doralt W., Ruppe H., *Steuerrecht*, Band I, Wien 2019.

- Gottholmseder G., *Neues zur Homeoffice-Betriebsstätte – zwei Tage Homeoffice und drei Tage beim Dienstgeber begründen keine Betriebsstätte*, 30.10.2023 r., KPMG, <https://kpmg.com/at/de/home/insights/2023/10/tn-neues-zur-homeoffice-betriebsstaette.html>.
- Home office nie spełnia przesłanek placówki CIT*, „Nieruchomości” 2025, nr 8.
- Jamróży M., Kudert S., Steinhauser E., *Praca zdalna a zakład zagraniczny pracodawcy – studium przypadku*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 4.
- Klein F. (Hrsg.), *Abgabenordnung: AO*, Beck-Online 2024.
- Koenig U. (Hrsg.), *Abgabenordnung: AO*, Beck-Online 2025.
- Merz F., Dornbirndt A., *Kleine Anfrage der Fraktionen der CDU/CSU*, 19.07.2022 r., druk 20/2797, Bundestag, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/027/2002797.pdf>.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version*, Paris 2019.
- OECD, *The 2025 Update to the OECD Model Convention*, Paris 2025.
- Rasch S., Rosenberger F., Brülisauer P., *Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung*, „Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht” 2020–2021, Band 89/9.
- Scheinbacher A., Gradl Ch., *Die Betriebsstätte und das Kriterium der Verfügungsmacht: Eine unendliche Geschichte?*, „Internationales Steuerrecht” 2024, Heft 14.
- Stanek P., *Zur Verfügungsmacht im Betriebsstättenbegriff des § 29 Abs 1 BAO*, „Österreichische Steuerzeitung” 2019, Heft 18.
- Staudler R., *Betriebsstätte/fest Einrichtung im Dienstleistungsbereich*, „Internationales Steuerrecht” 2023, Heft 18.
- Szulc M., *Home office dla zagranicznej firmy nie musi być zakładem*, „Gazeta Prawna”, 20 lutego 2025 r.
- ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2024 r.*, Warszawa 2025.

**Having premises at one's disposal as a condition
for setting permanent establishment in the case of home office:
the Germany and Austria perspectives**

Abstract

The established line of judicial decisions of the Supreme Administrative Court indicates that a necessary premise for setting permanent establishment is that the taxpayer must have a fixed place of business in Poland at the disposal, the so-called “premises-at-one's-disposal” condition. This view is based on the Commentary on the OECD Model Convention.

However, the content of the premise itself and its normative nature are not as obvious as the Supreme Administrative Court's decisions suggest, as evidenced by individual tax rulings that contradict the Supreme Administrative Court's judgments. It is worth noting that the Commentary was written at a time when home office work (more broadly, remote work) did not yet have significant socio-economic importance. Currently, however, more than 10% of employees in Poland work in this formula.

The ambiguity of the condition of having premises at one's disposal was confirmed by a doctrinal analysis of court rulings, tax authority documents and German and Austrian legal commentary, which was the subject of the article. This analysis revealed a wide spectrum of interpretations of the premise of having a place at one's disposal, far from reaching a common consensus. The German Federal Fiscal Court has extensively analysed said condition in its judgments and, in its most recent decisions, has moved away from highlighting this premise, placing emphasis on the criterion of the taxpayer's roots in combination with the principle of deriving benefits from activities carried out in a given place. In turn, in 2024, the German Federal Ministry of Finance took the position that home office should not lead to setting a permanent establishment, even if the conditions set out in the Commentary were met. In contrast, the Austrian tax authorities have ruled that three days a week of working from home (with two days working at the employer's office) may result in the creation of a permanent establishment in Austria.

Such a wide range of interpretations and applications of the "premises-at-the-disposal" condition should prompt a relevant debate in Poland in the context of home office work.

Keywords: permanent establishment, home office, having premises at one's disposal, remote work, international tax law

CYTOWANIE

Buława P., *Dysponowanie jako przesłanka powstania stałego zakładu podatkowego w przypadku pracy home office – perspektywa Niemiec i Austrii*, „Acta Iuris Stetinensis” 2026, nr 2 (58), 9–29, DOI: 10.18276/ais.2026.58-01.