



Prof. Dr. Stefan Bendlinger • Linz

Die steuerliche Schonfrist bei Bau- und Montagebetriebsstätten

Leitlinien für den Steuerpraktiker

» ÖStZ 2018/870

Im internationalen Projektgeschäft ist der Begriff der Betriebsstätte für die Zuordnung von Besteuerungsrechten zwischen zwei DBA-Staaten von entscheidender Bedeutung. Bauausführungen und Montagen gelten gemäß Art 5 Abs 3 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) nur dann als Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet. Der für die Auslegung der österreichischen DBA relevante Kommentar zum OECD-Musterabkommen (OECD-MA) gibt diesbezüglich nur grobe Leitlinien vor, was eine höchst unterschiedliche Staatenpraxis bei der Berechnung dieser Schonfrist zur Folge hat. Aus Berichten der OECD, aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis lassen sich jedoch Grundsätze ableiten, anhand derer es dem Praktiker gelingt festzustellen, unter welchen zeitlichen Voraussetzungen Bau- und Montageausführungen eine Betriebsstätte begründen.

1. Projektbezogene Betrachtungsweise

Bei Bau- und Montageausführungen¹ ergibt sich aus der Natur der Sache, dass es sich dabei um **zeitlich begrenzte Tätigkeiten** handelt. Sie gelten nur dann als Betriebsstätte, wenn die in Art 5 Abs 3 OECD-MA² dafür vorgesehene Frist von 12 Monaten überschritten worden ist.³ Solche Tätigkeiten begründen bei Unterschreitung dieser Frist selbst dann keine Betriebsstätte, wenn am Bauplatz dafür notwendige Büros oder Werkstätten, also

„feste Geschäftseinrichtungen“ iSd Art 5 Abs 1 und 2 OECD-MA unterhalten werden.⁴

Der „12-Monats-Test“ ist auf jede einzelne Bauausführung oder Montage anzuwenden.⁵ Das lässt sich aus dem Wortlaut des Art 5 Abs 3 OECD-MA ableiten, der sich auf „...*eine Bauausführung oder Montage*...“ bezieht. Zeitlich neben- oder aufeinanderfolgende Bauausführungen oder Montagen sind für Zwecke der Fristberechnung grundsätzlich getrennt zu beurteilen. Zeiten, an denen der Unternehmer an anderen Baustellen bzw Projekten im Quellenstaat anwesend war bzw ist, die von dem hinsichtlich der Betriebsstätteneigenschaft zu beurteilenden Projekt völlig unabhängig sind, dürfen bei der Prüfung der DBA-rechtlichen Schonfrist nicht berücksichtigt werden.⁶

Einzelne Projekte können auch dann eine Einheit bilden, wenn dafür separate Verträge abgeschlossen worden sind, die einzelnen Projekte jedoch **wirtschaftlich und geografisch ein einheitliches Ganzes** bilden.⁷ Deshalb kann selbst dann eine Betriebsstätte begründet werden, wenn **Aufträge von verschiedenen Personen erteilt** worden sind (Errichtung einer Reihenhausanlage).⁸ Sinn und Zweck dieser Ausnahme von einer projektbezogenen Betrachtungsweise ist es, eine rechtsmissbräuchliche Aufteilung einer einheitlichen Bau- oder Montageausführung zu vermeiden.⁹

Von einem **wirtschaftlichen Zusammenhang** kann dann ausgegangen werden, wenn bei Abschluss des ersten Vertrags mit großer Wahrscheinlichkeit von der Erteilung eines Folgeauftrags

1 Zum sehr weit gefassten Begriff „*building site or construction or installation project*“ siehe Rz 50 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA (2016), Rz 290 ff zu Art 5.

2 Soweit sich kein anderer Hinweis findet, beziehen sich Verweise auf das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und auf den Kommentar zum OECD-MA (OECD-MK) auf die Fassung des Update 2017. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017).

3 Das Musterabkommen der vereinten Nationen (UN-MA) sieht in Art 5 Abs 3 lit a UN-MA für Bauausführungen, Montagen oder damit zusammenhängende Überwachungstätigkeiten eine nur 6-monatige Schonfrist vor. United Nations, Department of Economic & Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017.

4 Rz 49 zweiter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 2402 v 5. 1. 2004; EAS 3384 v 24. 7. 2017; werden hingegen solche Einrichtungen für mehrere Projekte genutzt und gehen die darin ausgeübten Tätigkeiten über jene hinaus, die in Art 5 Abs 4 OECD-MA vom Tatbestand der Betriebsstätte ausgenommen sind, können diese Einrichtungen eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA begründen, selbst wenn die einzelnen Projekte die 12-Monatsfrist nicht überschreiten (Rz 49 dritter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA).

5 Hruschka in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Art 5 Rz 97.

6 Rz 51 erster Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

7 Rz 51 zweiter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; FG München 15. 3. 2000, 7 K 4818/98, DStRE 2000, 808; EAS 1666 v 30. 5. 2000.

8 Rz 51 dritter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 2904 v 29. 10. 2007; EAS 3339 v 27. 8. 2013.

9 Rz 52 erster Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

durch denselben Auftraggeber ausgegangen werden konnte,¹⁰ wenn also ein „Gesamtprojekt“ in Auftrag genommen worden ist.¹¹ Dabei ist auch der Grad der technischen und organisatorischen Verflechtung zu berücksichtigen.¹² **Verschiedene Auftraggeber** sprechen gegen wirtschaftlich zusammenhängende Tätigkeiten, solange Rechtsmissbrauch ausgeschlossen werden kann. Wird zB ein Unternehmen damit beauftragt, eine ganze Autobahn zu beschildern, geht das BMF von einer notwendigen Zusammenrechnung der einzelnen Gewerke aus.¹³ Werden die Schilder hingegen im gesamten Staatsgebiet an wechselnden Orten montiert, sollte keine Zusammenrechnung erfolgen.¹⁴ Die Aufteilung einer Bauausführung in Teilabschnitte und die (nicht missbräuchliche) Vergabe an verschiedene rechtlich selbstständige Unternehmen (zB Baulose einer Neubaustrecke) dürfen hingegen nicht zu einer Zusammenrechnung der Anwesenheitszeiten führen.¹⁵ Auch iZm der Errichtung von Sendestationen, die über ganz Österreich verteilt waren, ist das BMF davon ausgegangen, dass **keine Zusammenrechnung der einzelnen Kurzbauzeiten** mit der Wirkung der Unterstellung einer inländischen, die Zwölf-Monats-Frist übersteigenden Baubetriebsstätte vorzunehmen ist. Dies deshalb, weil bei einer über ganz Österreich verteilten Bautätigkeit das Erfordernis der räumlichen Zusammengehörigkeit der einzelnen Baustellen nicht mehr gegeben sei.¹⁶

Nach hM kann ein **geografischer Zusammenhang** nicht an einem bestimmten Radius festgemacht werden. Der einem Urteil des FG-Baden-Württemberg¹⁷ entnommenen Aussage in den deutschen BS-VwG,¹⁸ wonach eine geografische Einheit nur vorliege, wenn die räumliche Entfernung der Bauausführungen 50 km Luftlinie nicht überschreite,¹⁹ wurde vom BFH eine Absage erteilt.²⁰ Auch Arbeiten innerhalb eines Stadtgebiets seien nicht zwangsläufig als geografische Einheit zu beurteilen, wenn

die Arbeiten in **ständig wechselnden Einsatzgebieten** durchgeführt werden (Verlegung von Telefonleitungen in Luxemburg auf einem Einsatzgebiet von 2.500 m²).²¹ Jede andere Interpretation würde zur Folge haben, dass bei Arbeiten in ausgedehnten Gebieten (zB Verkabelung von ganz China) Betriebsstätten begründet würden, was dem Gedanken der Lokalisierung auf eine bestimmte Einrichtung nicht mehr entsprechen würde.²² Entscheidend ist vielmehr, dass der räumliche Zusammenhang noch ein organisatorisch einheitliches Arbeiten ermöglicht.²³

Nach Ansicht des BFH seien Projekte dann zusammenzurechnen, wenn zwischen diesen ein **technischer und organisatorischer Zusammenhang** besteht. Das BMF führt zu dieser Frage aus, dass entscheidend sei, ob es sich bei wertender Betrachtung aus der Sicht des Unternehmers um **einen einzigen** (gegebenenfalls fortschreitenden) Einsatz oder um eine Mehrzahl von Einsätzen handelt. Als relevante Kriterien werden die Zahl der Auftraggeber, der Abschluss eines einheitlichen oder unterschiedlicher Verträge, die Entfernung der Einsatzorte voneinander und die gegenseitige technische Verflechtung der verschiedenen Arbeiten genannt.²⁴ Allein der Umstand, dass gleichartige Arbeiten in einem Stadtgebiet für ein und denselben Auftraggeber durchgeführt werden, könne diesen Zusammenhang nicht bewirken.²⁵

Im Zusammenhang mit der Errichtung eines Museums und dem vorangehenden Bau eines Modells (auf Grundlage gesonderter Verträge) im Auftragsland ist das BMF davon ausgegangen, dass – trotz einer zweimonatigen Unterbrechung – angesichts des engen wirtschaftlichen, geographischen und zeitlichen Zusammenhangs der Modellerrichtung mit dem anschließenden Bau des Museums der Lauf der Frist bereits mit Beginn der Arbeiten am Aufbau des Modells einsetzt und bis zum Ende der Finalmontage am Museumsbauwerk andauert. Der **wirtschaftliche Zusammenhang** der beiden Tätigkeiten sei dadurch gegeben, dass die Modellerrichtung unabdingbare Voraussetzung für die Auftragserteilung gewesen sei. Der **zeitliche Zusammenhang** sei durch die bloß zweimonatige Zeitspanne zwischen der Abnahme des Modells und dem Arbeitsbeginn am Hauptwerk hergestellt. Aufgrund des Umstands, dass der Modellstandort nur 100 m vom Bauort entfernt war, sei auch der **geographische Zusammenhang** gegeben. Die Bauausführungsfrist könne demnach nicht aufgeteilt werden.²⁶

Der Umstand allein, dass Tätigkeiten **innerhalb eines begrenzten Raums** ausgeübt werden, führt nicht zwangsläufig zur Begründung einer einzigen Betriebsstätte, wenn die Tätigkeiten wirt-

¹⁰ *Bendlinger*, Der BFH zur Berechnung der Betriebsstättenfrist bei Bauausführungen und Montagen, SWI 2001, 523 (523 ff); EAS 3001 v 23. 9. 2008.

¹¹ Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, BMF-Schreiben v 24. 12. 1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99 idF der Änderung aufgrund des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften – SEStEG – (BGBl 2006 I S. 2782), BMF-Schreiben v 25. 8. 2009, IV B 5 – S 1341/07/10004, Z 4.3.5. (idF als „BS-VwG“ zitiert).

¹² EAS 3339 v 27. 8. 2013; *Steindl/Stiastny*, Schilder montagen in Norwegen, SWI 2014, 473 (473 ff); BFH 16. 5. 2001, I R 47/00, BStBl II 2002, 846; *Bendlinger*, SWI 2001, 523 (523 ff).

¹³ EAS 3339 v. 27. 8. 2013; *Steindl/Stiastny*, SWI 2014, 473 (475).

¹⁴ *Steindl/Stiastny*, SWI 2014, 473 (474).

¹⁵ *Wilke*, Bauausführung und Montage im internationalen Steuerrecht, 188 (191).

¹⁶ EAS 1596 v 7. 2. 2000.

¹⁷ FG Baden-Württemberg 3. 6. 1999, 12 K 160/97 rkr.

¹⁸ Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, BMF-Schreiben v 24. 12. 1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99 idF der Änderung aufgrund des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften – SEStEG – (BGBl 2006 I S. 2782), BMF-Schreiben v 25. 8. 2009, IV B 5 – S 1341/07/10004 (idF als „BS-VwG“ zitiert).

¹⁹ BS-VwG, Rz Z 4.3.5.

²⁰ BFH 16. 5. 2001, I R 47/00, BStBl II 2002, 846; *Bendlinger*, SWI 2001, 523 (523 ff).

²¹ BFH 19. 11. 2003, I R 3/02, BStBl II 2004, 932.

²² Urteilsanmerkung von *Buciek*, IStR 2004, 204; *Buciek*, Aktuelle Entwicklungen zur Betriebsstättenbesteuerung, DStZ 2003, 139 (139 ff).

²³ BFH 19. 11. 2003, I R 3/02, BStBl II 2004, 932.

²⁴ EAS 3339 v 27. 8. 2013.

²⁵ BFH 16. 5. 2001, I R 47/00, BStBl II 2002, 846. Das deutsche BMF hat auf dieses Urteil allerdings mit einem „Nichtanwendungserlass“ reagiert und geht in dem vom BFH entschiedenen Fall vom Bestand einer Betriebsstätte aus. BMF-Schreiben IV B 4 – S 1300 – 273/02, Zusammenrechnung von Baubetriebsstätten nach DBA; BFH-Urteil vom 16. Mai 2001, I R 47/00, BStBl I 2002, 1385; *Bendlinger*, SWI 2001, 523 (523 ff).

²⁶ BMF v 27. 10. 2014, BMF-010221/0712-VI/8/2014 (nicht veröffentlicht).



schaftlich nicht zusammengehören. So soll ein **Anstreicher**, der innerhalb eines großen Bürogebäudes für **verschiedene Auftraggeber** Malerarbeiten ausführt, keine Betriebsstätte („*single place of business*“) begründen, sehr wohl aber der Anstreicher, der in dem Bürogebäude für **einen einzigen Auftraggeber** tätig ist.²⁷ Umgekehrt kann auch bei wirtschaftlich zusammengehörenden Tätigkeiten keine einheitliche Betriebsstätte unterstellt werden, wenn der geografische Zusammenhang fehlt. Wenn zB ein **Unternehmensberater** auf Grundlage eines einzelnen Projekts in verschiedenen Filialen einer Bank Beratungsleistungen erbringt, fehlt es nach Ansicht der OECD am geografischen Zusammenhang. Dieser sei jedoch dann gegeben, wenn sich der Berater innerhalb verschiedener Räume einer einzigen Zweigniederlassung bewege.²⁸

Bei **fortschreitenden Bauausführungen** (Rohrleitungs-, Straßen- und Kanalbau, Beschilderung einer gesamten Autobahn, Ausbaggern von Wasserstraßen, Verlegen von Rohrleitungen, Arbeiten in einer Mine) ist von einer einheitlichen Bauausführung auszugehen.²⁹ Der OECD-MK nennt als Beispiel den Zusammenbau einer **Offshore-Plattform**, deren Teile an verschiedenen Orten eines DBA-Staats vorgefertigt werden und schließlich an einen Bestimmungsort zur Endfertigung verbracht werden.³⁰ Die Berechnung der 12-Monatsfrist sei in diesem Fall nicht an der einzelnen Tätigkeit zu messen, sondern an der Gesamtprojektdauer.³¹

2. Subjektübergreifende Fristberechnung bei „künstlicher“ Vertragstrennung

Um der Vermeidung von Betriebsstätten durch die künstliche Trennung von Verträgen begegnen zu können, wird in Anlehnung an BEPS Action 7 im OECD-MK den DBA-Staaten eine Ergänzung des Art 5 Abs 3 OECD-MA vorgeschlagen. Demnach soll die 12-Monatsfrist durch eine **steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise** ermittelt werden, wenn eng verbundene Unternehmen („*closely related enterprises*“)³² an ein- und derselben Baustelle zu verschiedenen Zeiten mehr als 30 Tage tätig sind und miteinander zusammenhängende Tätigkeiten („*connected activities*“) ausüben.³³ Die Definition des „*closely related enterprise*“ findet sich in Art 5 Abs 8 OECD-MA und soll bei 50%iger gesellschaftsrechtlicher Verflechtung gegeben. Als Merkmale für das Vorliegen von „*connected activities*“ nennt der OECD-MK Vertragsabschlüsse mit dem gleichen Auftraggeber, Umstände aus denen sich ergibt, dass der Abschluss von weiteren Verträgen eine logische Folge des Erstvertrags ist, der Gegenstand der Leistung beim Ausblenden steuerlicher Erwägungen in einem einzigen Vertrag abgehandelt worden wäre, die von verschiedenen Unternehmen an der gleichen Baustelle ausgeübten Tätigkeiten

ähnlich sind oder die verschiedenen Verträge von den gleichen Arbeitnehmern ausgeführt werden.³⁴

Die Aufnahme einer solchen Missbräuche abwehrenden Regel soll vor allem dann in ein DBA aufgenommen werden, wenn darin kein dem Art 29 Abs 9 OECD-MA entsprechender „*Principal Purpose Test*“ enthalten ist.³⁵ Den DBA-Staaten wurde in Art 14 Abs 1 MLI³⁶ deshalb die Aufnahme einer solchen Klausel in die „*covered tax agreements*“ vorgeschlagen. Österreich hat von der Übernahme einer solchen Regelung Abstand genommen, weil der künstlichen Aufspaltung von Verträgen zwecks Betriebsstättenvermeidung ohnehin durch die allgemeine Anti-Missbrauchs-klausel (PPT) begegnet werden könne.³⁷

3. Fristbeginn

3.1. Arbeiten „an Ort und Stelle“

Fristauslösend ist der Arbeitsbeginn durch die erste mit Bau- und Montagearbeiten betraute Person auf dem Baugelände (oder in dessen maßgeblichem Umfeld).³⁸ Die bloße Anwesenheit des Bau- und Montagepersonals verkörpert allerdings noch keine – dem Wortlaut nach erforderliche – Bau- bzw. Montagetätigkeit.³⁹ Entscheidend ist der Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer im Quellenstaat erstmalig Dienstleistungen erbringt, die sachlich, wirtschaftlich und geographisch zur jeweiligen Bau- oder Montageausführung gehören.⁴⁰ Die Betriebsstätte existiert nicht erst ab dem Zeitpunkt, an dem die Frist von zwölf Monaten überschritten worden ist, sondern ab Beginn der Arbeiten vor Ort.⁴¹ Und zwar auch dann, wenn das Überschreiten der 12-Monatsfrist nicht geplant und vertraglich eine kürzere Realisierungsdauer vereinbart war, die aber aufgrund geologischer, witterungsbedingter⁴² oder anderer Schwierigkeiten überschritten worden ist.⁴³ Maßgeblich ist stets der **tatsächlich realisierte Sachverhalt**.

Auch jene Arbeiten lösen den Fristenlauf aus, die der **unmittelbaren Vorbereitung** der eigentlichen Bauausführung oder Montage dienen (zB Einrichtung von Baubuden, des Bauplanungsbüros, die Vermessung und Geländeaufbereitung, das Aufstellen von Kränen), wenn diese Aktivitäten mit der einer Bau- oder Montageausführung zuzurechnenden Wertschöpfung zu

27 Rz 24 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

28 Rz 25 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

29 Rz 57 zweiter Satz OECD-MK zu Art OECD-MA; EAS 3339 v 27. 8. 2013.

30 Rz 57 dritter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

31 Rz 57 vierter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

32 Rz 119 bis 121 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

33 Rz 52 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

34 Rz 53 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

35 Ein Beispiel zur missbräuchlichen Trennung von Verträgen findet sich in Rz 182 („*Example J*“) zu Art. 29 OECD-MA.

36 MLI = Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl III 2018/93.

37 1670 der Beilagen 25. GP, 6; Egger, Vermeidung künstlicher Vertragstrennung, in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Hrsg.), Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI 2018, 123 (130).

38 BFH 21. 4. 1999, I R 99/97, BStBl II 1999, 694; EAS 3102 v 28. 10. 2009.

39 Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch² (2018), Rz 2.163.

40 Hruschka, Art 5 Rz 104.

41 EAS 3236 v 9. 9. 2011.

42 EAS 1008 v 27. 1. 1997.

43 Bendlinger/Herbrich, Die Betriebsstättenfrist bei Bauausführungen und Montagen, SWI 2000, 563.

sammenhängen.⁴⁴ Allenfalls vorangehende **Abbruch- und Demontearbeiten** lösen ebenfalls den Fristenlauf aus.⁴⁵ Im Zweifel beginnt der Fristenlauf mit dem „**Spatenstich**“.⁴⁶

3.2. Beauftragung von Subunternehmern

Unbeachtlich ist, ob es sich bei den vor Ort tätigen Personen um eigene Arbeitnehmer, Leiharbeitskräfte oder Personal von Subunternehmern⁴⁷ handelt, solange diese im Auftrag des mit der Anlagenerrichtung betrauten Unternehmens tätig werden. Auch wenn der Generalunternehmer Teile seines Auftrags oder den gesamten Auftrag („*all or parts*“) an Subunternehmer vergibt (**Totalvergabe**), müssen für Zwecke der Fristberechnung die Zeiten, an denen Subunternehmer an der Baustelle tätig sind, dem Generalunternehmer zugerechnet werden⁴⁸ Vorausgesetzt, es kann davon ausgegangen werden, dass der Generalunternehmer über den Bauplatz verfügen kann⁴⁹ (was in der Praxis der Fall sein wird). Ein Generalunternehmer kann deshalb auch **ohne physische Präsenz** im Quellenstaat eine Betriebsstätte begründen.⁵⁰ Diesem Ansatz liegt das Verständnis zugrunde, dass die Tätigkeit von Subunternehmern DBA-rechtlich dem Generalunternehmer zuzurechnen ist.⁵¹ Im Schrifttum ist diese Auslegung allerdings

auf heftige Kritik gestoßen,⁵² insbesondere wegen der sich daraus ergebenden Fragen der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.⁵³ Im Fall der **Totaldelegation** vertritt das BMF die Ansicht, dass dann, wenn der Generalunternehmer nicht mehr die Gesamtverantwortung für ein Projekt hat, die Begründung einer Betriebsstätte durch den Generalunternehmer fraglich ist, wenn er im Zusammenhang mit der Baustelle überhaupt nicht mehr in Erscheinung tritt und keine faktische Verfügungsmacht über die Baustelle hat.⁵⁴ Der **Subunternehmer selbst** begründet nur dann eine Betriebsstätte, wenn seine eigene Tätigkeit die im jeweils anzuwendenden DBA für Bauausführungen und Montagen vorgesehene Frist überschreitet.

3.3. Planung und Überwachung vor Ort

Die von Art 5 Abs 3 OECD-MA mitumfassten Planungs- und Überwachungsleistungen („*on site planning and supervision of the erection of a building*“) können nur dann für die Fristberechnung relevant sein, wenn sie **an der Baustelle im Quellenstaat ausgeführt** werden.⁵⁵ Wird zB die Planung von zu montierenden Anlagenteilen an Subunternehmer im Projektstaat übertragen, ist nur deren Anwesenheit an der Baustelle für den Fristenlauf relevant.⁵⁶ Tätigkeiten außerhalb des Quellenstaates sind in die Fristberechnung nicht einzubeziehen. Rechtsakte, wie die Vertragsunterzeichnung,⁵⁷ der Vertragsabschluss, Besprechungen oder Verhandlungen mit Subunternehmern⁵⁸ und die dazu notwendigen Vorbereitungsarbeiten,⁵⁹ handels-, umsatzsteuerliche⁶⁰ oder gewerberechtliche Registrierungen, der Beginn von Planung und Engineering außerhalb des Quellenstaates, Verschiffungstermine oder der Zeitpunkt Zulieferung von Komponenten zur Baustelle⁶¹ haben keine Bedeutung für den Beginn des Fristenlaufs. Ebenso wenig sind der Erhalt von Anzahlungen bzw das Leisten von Vorauszahlungen an örtliche Subunternehmer⁶² sowie nicht zur Bauausführung selbst zählende Tätigkeiten (zB Planungstätigkeiten, die zwar im Quellenstaat, jedoch nicht an der Baustelle durchgeführt werden) für den Fristenlauf relevant.⁶³ Denn der Beginn des Fristenlaufs setzt die Aufnahme einer Tätigkeit **an der konkreten Baustelle** voraus, weshalb etwa Reisen innerhalb des Quellenstaates nicht notwendigerweise den Fristbeginn markieren.⁶⁴

44 Rz 54 erster Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; BFH 21. 4. 1999, I R 99/97 BStBl II 1999, 694. *Hruschka*, Art 5 Rz 104. Anders der UFS, der in einer Entscheidung davon ausgegangen ist, dass Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten (Errichtung eines Bauplanungsbüros, Einrichtung einer Baustelle durch Errichtung von Baubuden und Baubaracken) für sich allein den Fristenlauf noch nicht beginnen lassen. UFS 18. 11. 2003, RV/0306-F/02.

45 EAS 1433 v 23. 3. 1999.

46 AÖF 75/1994, Z 1.1.4; EAS 1259 v 4. 5. 1998.

47 EAS 1865 v 2. 7. 2001. *Krawitz/Hick*, Betriebsstätteneigenschaft in- und ausländischer Bau- und Montagetätigkeiten bei mehreren Projekten, RIW 2002, 527; BFH 21. 4. 1999, I R 99/97, BStBl II 1999, 694. In einer zur Frage der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung ergangenen Entscheidung irrt das BFG, wenn es meint, eine Betriebsstätte könne nur durch eigene Tätigkeiten des Subunternehmers begründet werden. BFG 1. 8. 2017, RV/4100134/2012.

48 Rz 54 zweiter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

49 Rz 54 dritter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

50 EAS 0082 v 29. 1. 1992; EAS 219 v 18. 12. 1992; EAS 2907 v 12. 11. 2007; *Ronge*, Anmerkungen zur geplanten Neufassung der Kommentierung zu Art 5 des OECD-MA-Kommentars, IStR 2013, 266 (268); anderer Ansicht und kritisch dazu: BS-VwG, Rz 4.3.2, wonach bei vollständiger Übertragung der Bau- und Montagetätigkeit auf Subunternehmer, denen auch die Verantwortung für die ordnungsmäßige Fertigstellung übertragen worden ist, der Generalunternehmer mit den ihm verbleibenden Koordinierungsaufgaben keine Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA begründen soll. Ähnlich EAS 3063 v 22.5. 2009, 332; EAS 3046 v 24. 3. 2009; EAS 3121 v 17. 12. 2009; EAS 3129 v 17. 2. 2010; *Bendlinger*, Der Anlagenbau aus der Sicht der OECD, SWI 2005, 109 (111); *Wiechmann*, Seminar F: Kommt nach dem „Anstreicher-Beispiel“ die „Subunternehmer-Betriebsstätte“? IStR 2012, 711 (711 ff); auch der BFH hat festgehalten, dass nur dann, wenn der Generalunternehmer die Tätigkeit von Subunternehmern überwacht, vom Bestand einer Betriebsstätte des Generalunternehmers ausgegangen werden kann. BFH 23. 2. 2011, R 52/10, BFH/NV 2011, 1354.

51 OECD, Attribution of Profits to Permanent Establishment, 17. 7. 2008, Rz 49; *Wiechmann*, IStR 2012, 712; Die Zurechnung von Tätigkeiten von Subunternehmern zum Generalunternehmer soll auch für den Tatbestand der „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA 2017 gelten.

52 SWI 2010, 2; EAS 3129 v 17. 2. 2010; *Bendlinger*, SWI 2005, 109 (109 ff); *Wiechmann*, IStR 2012, 711 (713).

53 *Bendlinger*, Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung im internationalen Projektgeschäft, TPI 2018, 23 (23 ff).

54 EAS 3405 v 22. 5. 2018.

55 Rz 50 dritter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 3042 v 15. 4. 2009; EAS 3384 v 24. 7. 2017.

56 EAS 3042 v 15. 4. 2009.

57 EAS 1865 v 2. 7. 2001.

58 UFS 18. 11. 2003, RV/0306-F/02.

59 EAS 1865 v 2. 7. 2001; UFS 18. 11. 2003, RV/0306-F/02.

60 EAS 0341 v 2. 12. 1993.

61 EAS 0308 v 1. 10. 1993; BFH 21. 4. 1999, I R 99/97, BStBl II 1999, 694.

62 UFS 18. 11. 2003, RV/0306-F/02; VwGH 22. 4. 2009, 2004/15/0001; dazu: *Weninger*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2009, 314 ff.

63 *Bendlinger/Herbrich*, SWI 2000, 568.

64 BS-VwG, Rz 4.3.1.



4. Fristberechnung von „Tag zu Tag“

Die 12-Monats-Frist ist „von Tag zu Tag“ zu berechnen. Unerheblich ist, ob Beginn und Ende der Tätigkeit in verschiedene Kalenderjahre und Veranlagungszeiträume fallen. Beginnt die Baustellentätigkeit am 19. 3. 01, dann sind die 12 Monate am 19. 3. 02 abgelaufen und mit Beginn des 20. 3. 02 überschritten.⁶⁵ Die Betriebsstätteneigenschaft einer Bauausführung oder Montage kann daher von einigen wenigen Tagen oder sogar nur von einem einzigen Tag abhängen.⁶⁶ Die Anzahl der an der Baustelle eingesetzten Personen bzw die „Mann-Tage“ sind für die Fristberechnung irrelevant, es ist ausschließlich auf die **Tätigkeitsdauer** abzustellen.⁶⁷ Ob das Unternehmen an allen Tagen vor Ort präsent war oder wie viele Mitarbeiter vor Ort tätig werden, ist nicht maßgeblich.⁶⁸

5. Hemmungen und Unterbrechungen

Eine Bauausführung gilt nicht als beendet, wenn die Arbeiten **vorübergehend unterbrochen** worden sind. Als Beispiele für „vorübergehende Unterbrechungen“ („*temporary interruptions*“) nennt der OECD-MK **jahreszeitlich oder witterungsbedingte Unterbrechungen**, die bei der Ermittlung der Dauer einer Bauausführung einzubeziehen sind.⁶⁹ Vorübergehende Unterbrechungen können zB durch Materialmangel, Streiks, mangelhafte Produktlieferungen oder zusätzliche Materialkontrollen verursacht sein.⁷⁰ Solche Unterbrechungen haben weder einen Neubeginn noch eine Hemmung des Fristenlaufs zur Folge. Haben Straßenbauarbeiten am 1. 5. 01 begonnen und mussten diese am 1. 11. 01 witterungsbedingt beendet werden, wurden sie am 1. 2. 02 wieder aufgenommen und am 1. 6. 02 endgültig beendet, wird wegen Überschreiten der 12-Monatsfrist (1. 5. 01 bis 1. 6. 02) eine Baubetriebsstätte begründet.⁷¹

Während aus dem OECD-MK keinen Anlassfall für eine Fristunterbrechung oder Fristhemmung abzuleiten ist, unterscheidet der deutsche BFH zwischen „im Betriebsablauf bedingten“ Unterbrechungen (Trocknungsfristen, Materialmangel, Streiks, bautechnische Gründe, witterungs- bzw jahreszeitlich bedingte Unterbrechungen), und solchen, die „nicht im Betriebsablauf bedingt“ sind (zB ungerechtfertigte Verweigerung der Abnahme einer fertigen und funktionstüchtigen Anlage durch den Auftraggeber, unbegründete Verweigerung seiner Mitwirkung).⁷² Weder ein Vorziehen noch eine Verzögerung eines **bloßen Rechtsakts** (Verweigerung der

Unterfertigung des Abnahmeprotokolls) können dafür entscheidend sein, ob das Besteuerungsrecht an den Montagegewinnen vom Ansässigkeits- oder von Quellenstaat wahrzunehmen ist.⁷³

Im Betriebsablauf bedingte Unterbrechungen sollen demnach unabhängig von der Dauer der Arbeitsunterbrechung in den Fristenlauf einbezogen werden.⁷⁴ Gleiches gilt, wenn Verzögerungen dem Verantwortungsbereich des Auftragnehmers zuzurechnen sind. Ob Unterbrechungen den Fristenlauf hemmen oder nicht, hängt nach der Rechtsprechung des BFH demnach davon ab, welcher **Risikosphäre** die Ursache der Unterbrechung zuzuordnen ist („**Sphärentheorie**“).

Nur bei Unterbrechungen, die **nicht durch den Betriebsablauf bedingt** sind, soll nach Ansicht des BFH der Fristlauf gehemmt werden, wenn die Unterbrechungen **nicht nur ganz kurzfristig** sind und während der Unterbrechung das gesamte Baustellenpersonal vom Montageort abgezogen wird.⁷⁵ Bei Wiederaufnahme der Arbeiten soll demnach die Frist weiterlaufen. Bei der Abgrenzung der hiernach unschädlichen und die Frist hemmenden Arbeitsunterbrechung hat der BFH in einem älteren Erkenntnis auf eine Frist von **zwei Wochen** abgestellt,⁷⁶ hat später aber festgestellt, dass an der zweiwöchigen Frist in dieser Allgemeinheit nicht mehr festgehalten wird.⁷⁷ Die Frist von zwei Wochen hat sich ehemals auch in den deutschen GewStR⁷⁸ gefunden, worin für Zwecke der deutschen Gewerbesteuer unter Bezugnahme auf die ältere BFH-Rechtsprechung⁷⁹ die Rechtsansicht vertreten wurde, dass Bauunterbrechungen bis zu zwei Wochen,⁸⁰ die vom Anlagenbauer nicht zu vertreten sind (Streiks, Witterung, fehlendes Material), den Lauf der Betriebsstättenfrist nicht hemmen würden.⁸¹ In den aktuellen deutschen GewStRl findet sich hingegen die Aussage, dass dann, wenn „...*bei einer Bauausführung die Bauarbeiten unterbrochen werden, die Zeit der Unterbrechung nicht in die Sechsmonatsfrist einbezogen [wird]*“.⁸²

Die **luxemburgische** Finanzverwaltung ist in einer Einzelerledigung davon ausgegangen, dass bei Bauausführungen und Montagen Zeitunterbrechungen, die länger als **drei Monate** dauern und die nicht im normalen Geschäftsablauf des ausländischen Unternehmens begründet sind, nicht in Betracht zu ziehen sind.⁸³ In einem verbindlichen Ruling zog der **Danish Tax**

⁶⁵ EAS 2832 v 13. 2. 2007.

⁶⁶ *Schieber in Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung (2004), Rz 126 zu Art 5 OECD-MA.

⁶⁷ EAS 3191 v 9. 12. 2010.

⁶⁸ *Neumann-Tomm*, Der Gewinn von Bau- und Montagebetriebsstätten nach dem BsGaV, IBW 2015, 167.

⁶⁹ Rz 55 fünfter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷⁰ Rz 55 sechster Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 112 v 6. 4. 1992; EAS 1008 v 27. 1. 1997; EAS 3171 v 19. 7. 2010; BS-VwG, Rz 4.3.1.

⁷¹ Rz 55 siebter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷² BFH 21. 4. 1999, I R 99/97, BStBl II 1999, 694; *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Rz 2.170.

⁷³ EAS 1773 v 28. 12. 2000; EAS 2407 v 5. 1. 2004.

⁷⁴ EAS 2059 v 27. 5. 2002.

⁷⁵ *Bendlinger/Herbrich*, SWI 2000, 569; *Wilke*, Bauausführungen und Montagen im internationalen Steuerrecht, Praxis der Internationalen Steuerberatung 2000, 190 f.

⁷⁶ BFH 21. 10. 1981, R I R1/78, BStBl II 1982, 241.

⁷⁷ BFH 21. 4. 1999, I R 99/97, BStBl II 694 ff.

⁷⁸ Abschn 24 Abs 3 GewStR 1966.

⁷⁹ BFH 21. 10. 1981, I R 21/78, BStBl II 1982, 242 unter Bezugnahme auf BFH v 8. 2. 1976, IV R 56/76, BStBl II 1978, 479, wonach es im Rahmen einer zutreffenden Auslegung liege, dass bei zwangsläufigen Unterbrechungen von kurzer Dauer eine Hemmung des Fristenlaufs eintritt, dabei aber Unterbrechungen von bis zu zwei Wochen unberücksichtigt bleiben sollen.

⁸⁰ *Mössner in Mössner ua*, Steuerrecht international tätiger Unternehmer² (1998), B 3.

⁸¹ *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), 265.

⁸² Z 2.9. Abs 2 siebter Satz GewStR 2009.

⁸³ Le Gouvernement du grand-duché de Luxembourg, Administration des contributions directes, Einzelerledigung vom 3. 3. 2009.

Board⁸⁴ die Schlussfolgerung, dass bei eng miteinander verbundenen, wirtschaftlich und geographisch zusammengehörenden Tätigkeiten selbst eine **fünfmonatige „stand-still-period“** den Fristlauf nicht hemmt. Wenngleich Dänemark die Betriebsstätteneigenschaft grundsätzlich an einer projektbezogenen Betrachtung orientiert (selbst wenn die Tätigkeiten an der gleichen Baustelle durchgeführt werden), könne die Anbindung einer Neuanlage an die Altanlage nicht voneinander getrennt werden. Zweckmäßiger wäre es jedoch darauf abzustellen, ob ein **Bauabbruch** mit später folgender **Wiederaufnahme** stattgefunden hat.⁸⁵

6. Auftragsvergabe in Baulosen

Im Bauwesen werden fallweise einzelne Abschnitte in Baulosen⁸⁶ vergeben. Auch in diesem Fall sind arbeitsfreie Zwischenzeiten bei Ermittlung der Baustellendauer mitzuzählen.⁸⁷ In einer **deutsch-österreichischen Verständigung** zum DBA aus 1954⁸⁸ wurde unter Bezugnahme auf Abschn 24 der damals wirksamen deutschen GewStRI vereinbart, dass bei der Vergabe von Arbeiten in zeitlich getrennten Abschnitten („Baulose“), die arbeitsfreien Zwischenzeiten bei der Berechnung der Baustellenfrist außer Betracht bleiben und **nur die tatsächlichen Arbeitszeiten** zu berücksichtigen sind.⁸⁹ Eine Zusammenrechnung der abschnittsweise erbrachten Bauleistungen wird damit jedoch nicht unterbunden. Der Lauf der 12-Monatsfrist wird durch diese bilateralen Vereinbarungen nicht unterbrochen, sondern nur gehemmt.⁹⁰ Von einer Auftragsvergabe in Baulosen kann aber dann nicht ausgegangen werden, wenn die einzelnen Teilabschnitte **übergreifend abgearbeitet** werden.⁹¹

Ähnliche Vereinbarungen hat Österreich mit der **Schweiz**⁹² und mit **Tschechien**⁹³ getroffen.⁹⁴ Im Verhältnis zu anderen österreichischen DBA-Vertragsstaaten haben die mit diesen drei Staaten vereinbarten Interpretationsergebnisse jedoch keine Auswirkung⁹⁵

7. Ende der Frist

Im Allgemeinen wird der Fristlauf beendet, wenn die Arbeiten an der Baustelle fertiggestellt bzw. endgültig und dauerhaft eingestellt worden sind.⁹⁶ Zeiten in denen Anlagen oder Einrichtungen durch den General- oder durch Subunternehmer getestet werden, sind mit zu berücksichtigen. Im Allgemeinen besiegelt die Anlagenübergabe („*delivery of the building or facilities to the client*“) an den Kunden das Ende der Betriebsstättenfrist, sofern weder der Generalunternehmer noch Subunternehmer nach der Anlagenübergabe zu deren Finalisierung an der Baustelle arbeiten.⁹⁷ Reparaturen, die **nach Fertigstellung** der Bau- und Montagearbeiten aufgrund einer **Garantie** vorgenommen werden müssen, werden üblicherweise nicht in die Berechnung der ursprünglichen Frist der Bauausführung und Montage einbezogen.⁹⁸ Allerdings kann sich aus den Umständen des Einzelfalls ergeben, dass zusätzliche Arbeiten an der Baustelle (auch Garantiarbeiten) über einen längeren Zeitraum dahingehend zu prüfen sind, ob diese den Tatbestand einer – von der Bau- oder Montageausführung – unabhängigen „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA erfüllen.⁹⁹ Sofern auf der Baustelle nur noch Material oder Geräte lagern, liegt keine Bauausführung mehr vor.¹⁰⁰

Die Frist endet mit der **Erfüllung der übernommenen Werkvertragsverpflichtung**, frühestens jedoch mit der Abnahme des fertiggestellten Bauwerks,¹⁰¹ nach Inbetriebnahme und Testlauf. Dieser Zeitpunkt ist idR mit der Beendigung der Anwesenheit am Baugelände gleichzusetzen, jedenfalls aber mit der betriebsbereiten Fertigstellung des Projekts. Der Zeitpunkt zu dem Schlussrechnungen gelegt werden, ist nicht relevant. Es ist auf das **faktische Ende** der Bauarbeiten vor Ort und nicht auf den Formalakt der Endabnahme abzustellen. Es kann auch nicht im Ermessen des Auftraggebers liegen, zB durch Verzögerung einer Unterschrift den Auftragnehmer in eine Betriebsstätte zu drängen.¹⁰² „*Provisional Acceptance Certificates*“ (PAC) oder Abnahmeprotokolle können allerdings Indiz für das Ende des Fristenlaufs sein.¹⁰³

Im Allgemeinen ist der **Probelauf** einschließlich erforderlicher und wesentlicher **Nachbesserungsarbeiten** notwendiger Bestandteil zur Herstellung einer betriebsbereiten Anlage. Test- und Probephasen sind deshalb in den Fristenlauf miteinzubeziehen. Gleiches gilt für Arbeiten iZm dem Austausch mangelhafter Komponenten.¹⁰⁴ Ein zeitlich begrenzter Test- und **Probebetrieb** sollte jedoch dann keine Fristverlängerung bewirken, wenn er **nicht der übergabereifen Fertigstellung einer Anlage** dient, sondern im Rahmen der Gewährleistungsphase stattfindet. Wird allerdings nach dem Abschluss der tatsächlichen Bauarbeiten

⁸⁴ SKM2017.584.SR v 26. 9. 2017, veröffentlicht am 12. 10. 2017.

⁸⁵ Gassner, Die Begründung von Betriebsstätten durch Bauausführungen, Montagen und ähnliche Tätigkeiten und Dienstleistungen (Art 5 Abs 3 OECD-MA), in Gassner/Lechner/Lang, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998), 67.

⁸⁶ Die Bezeichnung „Baulos“ hat ihre Quelle in einem in der Vergangenheit üblichen Verfahren der Auftragsvergabe, bei dem im Fall mehrerer Anbieter das Los darüber entschied, welche Bauarbeiten ein Bieter realisieren durfte.

⁸⁷ EAS 2002 v 27. 2. 2002.

⁸⁸ Österreichisch-deutsche Verständigung v 7. 6. 1991, SWI 1991, 197; EAS 0112 v 6. 4. 1992. Das österreichische BMF geht davon aus, dass diese Verständigung auch in Bezug auf das seit 2003 wirksame neue deutsch-österreichische DBA (BGBl III 2002/182) Anwendung findet. EAS 3133 v 17. 2. 2010.

⁸⁹ EAS 2298 v 13. 6. 2003; EAS 3063 v 22. 5. 2009.

⁹⁰ EAS 3133 v 17. 2. 2010.

⁹¹ EAS 3194 v 9. 12. 2010.

⁹² AÖF 2000/34.

⁹³ AÖF 1993/143.

⁹⁴ EAS 0321 v 22. 10. 1993.

⁹⁵ EAS 3384 v 24. 7. 2017.

⁹⁶ Rz 55 erster Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁷ Rz 55 zweiter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁸ Rz 55 achter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁹ Rz 55 neunter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 3391 v 5. 9. 2017.

¹⁰⁰ EAS 060 v 16. 12. 1991; BS-VwG, Rz 4.3.1.

¹⁰¹ EAS 1773 v 28. 12. 2000; BFH 21. 4. 1999, I R 99/97, BStBl II, 694.

¹⁰² EAS 2407 v 5. 1. 2004.

¹⁰³ EAS 1025 v 28. 2. 1997; EAS 1773 v 28. 12. 2000.

¹⁰⁴ EAS 2583 v 25. 2. 2005.

eine bloße „Vor-Abnahme“ vorgenommen, in deren Anschluss ein zeitlich begrenzter Probetrieb stattfindet, der von drei bis vier Technikern überwacht wird und in dessen Verlauf auch Reparaturen vorgenommen werden, wobei die formelle Endabnahme erst nach erfolgreichem Abschluss dieses Probetriebs erfolgt, soll nach Ansicht des BMF durch derartige **nach tatsächlicher Fertigstellung** gesetzten Aktivitäten keine Fristverlängerung bewirkt werden. Denn für Zwecke des Art 5 Abs 3 OECD-MA ist die Bauausführung mit dem **Abschluss der Bauarbeiten** abgeschlossen.¹⁰⁵ Mängelbehebungen bewirken dann keine Fristverlängerung, wenn die Anlage tatsächlich bereits zuvor vollumfänglich an den Kunden übergeben worden ist¹⁰⁶ und damit der Auftrag zivilrechtlich erfüllt ist. Wenn eine Anlage hingegen noch nicht funktionsbereit ist und die vertraglich vereinbarten Parameter noch nicht erfüllt sind, dann gilt die Anlage erst mit ihrer **vollen Funktionstüchtigkeit** als fertiggestellt. Nicht das „technische Ende“ ist entscheidend, sondern die ordnungsgemäße Erfüllung der Bauausführung oder Montage. Im Zweifel endet die Frist mit der **Betriebsbereitschaft** der Anlage.

Testläufe nach Abschluss der Arbeiten unter Überwachung von technischem Personal, die Durchführung von Reparaturen im Rahmen der Gewährleistung¹⁰⁷ oder Beratungs- und Assistenzleistungen nach Montageende sind nicht in die 12-Monatsfrist einzubeziehen.¹⁰⁸ Testphasen und ein Probetrieb wären allerdings dann in die Frist einzurechnen, wenn sie dazu genutzt werden, das in **unfertigem Zustand** befindliche Gewerk in jenen Zustand zu versetzen, der als Erfüllung des Auftrags zur Anlagenerrichtung zu werten ist,¹⁰⁹ oder eine für die **volle Funktionstüchtigkeit** notwendige Mängelbeseitigung vorzunehmen.¹¹⁰ Gleiches gilt, wenn die Testläufe für die Betriebsbereitschaft unabdingbar sind.¹¹¹

Im internationalen Anlagenbau stellt erst die **erfolgreiche Inbetriebnahme** („*commissioning*“) der Anlage den Nachweis der vertragsmäßigen Erbringung der Werkleistung dar.¹¹² Die Anwesenheitszeiten iZm der unverzüglichen Beseitigung der im Rahmen der Abnahme festgestellten Mängel, Nacharbeiten oder der Austausch schadhafter Ausrüstungsteile sind in die Fristberechnung einzubeziehen,¹¹³ wenn ohne diese Arbeiten ein Betrieb

der gelieferten Anlage nicht möglich wäre.¹¹⁴ Wurde die Anlage vor der Mängelbehebung kommerziell **in Betrieb genommen**, wirken diese Nacharbeiten nicht fristverlängernd. Solange die Anlage jedoch nicht vertragskonform geliefert und funktionsfähig ist, gilt sie nicht als fertiggestellt.¹¹⁵

Die Frist endet jedenfalls dann, wenn zweifelsfrei feststeht, dass an der Baustelle auf absehbare Zeit **„nichts mehr passiert“**, spätestens also mit der Abreise der letzten mit der Bauausführung oder Montage befassten Person, vorausgesetzt, dass mit einem weiteren Personaleinsatz zur Erfüllung der Werklieferungsverpflichtung nicht mehr zu rechnen ist.¹¹⁶ Das kann bei Insolvenz des Auftraggebers der Fall sein, aber auch wenn die Arbeiten zB wegen politischer Umwälzungen eingestellt werden müssen. Die Frist endet also nicht mit der Unterbrechung, sondern nur mit dem **Abbruch der Arbeiten**.¹¹⁷ **Schulungs- und Trainingsleistungen** die der Auftragnehmer nach Fertigstellung einer Anlage erbringt, wirken nicht fristverlängernd.¹¹⁸

8. Ende der Frist

Im internationalen Projektgeschäft werden Bau- und Montagebetriebsstätten nicht immer mit „Wissen und Wollen“ des Unternehmers begründet. Sie entstehen, weil der Unternehmer im Zuge der Erfüllung der gegenüber seinem Auftraggeber übernommenen Verpflichtung im Quellenstaat einen Sachverhalt realisiert, an den ausländisches Steuerrecht iVm einem DBA abgabenrechtliche Folgen knüpft. Die Praxis zeigt, dass im internationalen Projektgeschäft tätige Unternehmen meist versuchen, Auslandsbetriebsstätten zu vermeiden. Einerseits wegen der in manchen Staaten für Bau- und Montagebetriebsstätten nicht kalkulierbaren steuerlichen Folgen, andererseits wegen der damit verbundenen aufwendigen Administration. Nachdem Art 5 Abs 3 OECD-MA einzig und allein darauf abstellt, ob die vor Ort ausgeübten Bau-

¹⁰⁵ EAS 357 v 17. 12. 1993.

¹⁰⁶ EAS 3063 v 22. 5. 2009.

¹⁰⁷ EAS 3407 v 17. 8. 2018.

¹⁰⁸ Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht I/1 Z 5 Rz 29; OECD-Betriebsstättenbericht kommt in einem Beispiel zu dem Ergebnis, dass nach Übergabe einer Anlage vorgenommene Schulungen und darauf folgende geringfügige Reparaturen nicht in den Fristenlauf einzubeziehen sind. *OECD, OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5 (permanent establishment)*, 19 October 2012 to 31 January 2013, Rz OECD-Betriebsstättenbericht, Rz 66.

¹⁰⁹ EAS 1259 v 4. 5. 1998.

¹¹⁰ EAS 3063 v 22. 5. 2009.

¹¹¹ Rz 55 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 1773 v 28. 12. 2000; EAS 3407 v 17. 8. 2018.

¹¹² EAS 1259 v 4. 5. 1998.

¹¹³ EAS 2583 v 25. 2. 2005 unter Verweis auf BFH v 21. 4. 1999, I R 99/97, BStBl II 1999, 694.

¹¹⁴ Bendlinger/Herbrich, SWI 2000, 563.

¹¹⁵ EAS 3063 v 22. 5. 2009.

¹¹⁶ Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung (2004), Rz 134 zu Art 5 OECD-MA.

¹¹⁷ Buciek, DStZ 2003, 141.

¹¹⁸ Rz 55 zehnter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.



Der Autor:

Prof. Dr. **Stefan Bendlinger** ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Er ist Fachautor, Vortragender, Lektor an Universitäten und Fachhochschulen. Er ist stv Leiter der Arbeitsgruppe „Internationales Steuerrecht“ im Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und Mitglied fach einschlägiger Gremien in Österreich und im Ausland.

Publikationen:

Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ (2016).

🌐 lesen.lexisnexus.at/autor/Bendlinger/Stefan

Foto: ICON

und Montagetätigkeiten die 12-Monatsfrist überschreiten, ist die Frage wann der Fristenlauf ausgelöst wird, unter welchen Voraussetzungen dieser unterbrochen oder gehemmt wird, inwieweit verschiedene Aktivitäten innerhalb eines DBA-Staates zusammenzurechnen sind und ab welchem Zeitpunkt ein Schlusstrich gezogen werden kann, von entscheidender Bedeutung. Die Praxis zeigt, dass die Finanzverwaltungen der Welt in ihrem Bemü-

hen Steuersubstrat von Steuerausländern zu generieren, die 12-Monatsfrist möglichst rasch überschritten wissen wollen. Der vorliegende Beitrag sollte daher anhand einer Untersuchung von Interpretationsergebnissen der OECD, der einschlägigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in Österreich und im Ausland die Grenzen einer überschießenden Auslegung des „12-Monats-Tests“ aufzeigen.

Hon.-Prof. MR i.R. Dr. Heinz Jirousek

Neues Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Japan

» ÖStZ 2018/871

Am 30. 1. 2017 wurde zwischen der Republik Österreich und Japan ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung unterzeichnet.¹ Das Abkommen ist am 27. 10. 2018 in Kraft getreten und findet gem seinem Art 30 Abs 2 erstmals ab dem Steuerjahr 2019 Anwendung. Die nachstehende Übersicht enthält die wichtigsten Grundzüge des neuen Abkommens sowie eine zusammenfassende Gegenüberstellung mit dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) idF 2014 sowie dem alten DBA aus 1961. Das Abkommen wird vom MLI² nicht erfasst. Die für die Erfüllung des BEPS³-Mindeststandards erforderlichen Rechtsvoraussetzungen sowie darüber hinaus gehende BEPS-Maßnahmen wurden auf bilateralem Weg im Rahmen dieses Abkommens vereinbart.

1. Ausgangslage und Zielsetzung

Zwischen Österreich und Japan werden die steuervertraglichen Beziehungen bis einschließlich 2018 durch das Abkommen vom 20. 12. 1961 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen geregelt.⁴ Dieses Abkommen ist veraltet und entspricht nicht mehr dem neuesten OECD-Standard. Durch den Abschluss eines neuen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäß dem aktuellen OECD-Standard soll die Grundlage für den weiteren Ausbau der Wirtschaftsbeziehungen zu Japan geschaffen sowie der Standort Österreich

gestärkt werden.⁵ Im Bereich der Amtshilfe sind bereits auf der Grundlage des Art XX des bis 2018 anzuwendenden alten DBA die völkerrechtlichen Grundlagen für den „umfassenden“ Informationsaustausch erfüllt.⁶ Mit dem neuen DBA wird nunmehr auch der letztgültige OECD-Standard der steuerlichen Transparenz und Amtshilfbereitschaft in Bezug auf Bankkontendaten im Verhältnis zu Japan hergestellt und die im OECD-MA vorgesehene Vollstreckungsamtshilfe vereinbart. Ebenso wird durch den Neuausschluss die BEPS-Tauglichkeit des DBA in einem den Mindeststandard übersteigenden Ausmaß bewirkt.

2. Abkommensinhalt

Entsprechend dem Wortlaut des OECD-MA 2017 wird in der Präambel in BEPS-konformer Weise klargestellt, dass die Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (einschließlich Maßnahmen des „*treaty shopping*“) ausdrücklich von den Zielsetzungen des DBA ausgenommen wird.⁷ Dieser expliziten Regelung kommt aus österr Sicht überwiegend klarstellende Bedeutung zu.

2.1. Persönlicher Geltungsbereich

Die für den persönlichen Geltungsbereich (*Art 1*) maßgeblichen *Ansässigkeitsregeln (Art 4)* folgen jenen des OECD-Musterabkommens idF 2017.⁸ Art 1 enthält demnach die im Wesentlichen dem *Partnership-Report*⁹ entsprechenden ausdrücklichen Regeln über die Ansässigkeit hybrider Rechtsträger oder Gebilde.¹⁰ Danach wird ausdrücklich klargestellt, dass Einkünfte, die durch oder über Rechtsträger oder Gebilde bezogen werden, die nach

1 BGBl III 2018/167.

2 *Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting; deutsche Übersetzung: Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, kundgemacht in BGBl III 2018/93.

3 *Base Erosion and Profit Shifting*.

4 BGBl 1963/127.

5 Vgl ErlRV 6 BlgNR, 26. GP, 1.

6 Vgl Info des BMF vom 18. 12. 2017, BMF-010221/0538-IV/8/2017.

7 Vgl dazu auch Art 6 Abs 1 MLI.

8 Vgl Art 1 und 4 OECD MA 2017.

9 *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (OECD; 1999, abgedruckt in Teil II der Vollversion des OECD MA auf Seite R(15)-1).

10 Vgl Art 1 Abs 2 OECD MA 2017 und Art 3 Abs 1 MLI.