

Martin Hummer / Florian Hintz*)

Praxis der Projektbesteuerung am Beispiel Österreich

PRACTICE OF PROJECT TAXATION USING THE EXAMPLE OF AUSTRIA

Plant construction is an area in which several tax types like corporate income tax, value added tax, and personal income tax are closely linked. When dealing with cross-border plant construction projects, the national laws of both countries as well as tax treaties have to be taken into account. Using a practical example, *Martin Hummer* and *Florian Hintz* point out the tax consequences of setting up a permanent establishment in Austria.

I. Fragestellungen

Der grenzüberschreitende Maschinen- und Anlagenbau berührt aus steuerlicher Sicht stets die Rechtsbereiche des Ansässigkeitsstaates und des Tätigkeitsstaates. Überdies ist das anwendbare DBA zu beachten. Die verschiedenen Rechtsbereiche wie Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Einkommensteuer, aber auch nicht-steuerliche Bereiche wie Sozialversicherung und Meldepflichten greifen ineinander.

Obzwar diese Fragestellungen jeweils länderbezogen zu beurteilen sind, sind die auftretenden Themenstellungen dennoch vergleichbar, unabhängig davon, ob die Anlagenerrichtung in Österreich oder im Ausland erfolgt.

Diese Fragestellungen sollen anhand eines vereinfachten Praxisbeispiels, einer Anlagenerrichtung in Österreich, dargestellt werden.

II. Praxisbeispiel Anlagenerrichtung

Auftraggeber	A-GmbH, Österreich
Auftragnehmer	D-GmbH, Deutschland
Projektbeschreibung	Engineering und Lieferung, Montage und Überwachung einer Anlage im Werk von A-GmbH
Projektstand	Vertrag vom 1. 10. 2020
Vertragswert	4.000.000 Euro
Zukäufe	Anlagenbauteile
Anwesenheit in Österreich	1. 3. 2021 bis 31. 12. 2022 (22 Monate)

Die deutsche D-GmbH wird von der österreichischen A-GmbH mit der Turn-Key-Errichtung einer Brammenstranggießanlage im eigenen Werksgelände beauftragt. Es wird ein Pauschalpreis von 4.000.000 Euro zzgl Umsatzsteuer vereinbart. Laut Kundenvertrag werden die Zahlungen nach bestimmten Milestones ausgelöst. Anlagenteile kauft die D-GmbH bei österreichischen, aber auch nicht-österreichischen Sublieferanten zu.

Die Montage und die Überwachung werden mit Eigenpersonal der D-GmbH erbracht. Die drei Monteure und der Überwacher sind von März 2021 bis Dezember 2022 vor Ort in Österreich tätig. Die Monteure verdienen monatlich 6.000 Euro brutto, der Überwacher 8.000 Euro brutto. Die Nebenkosten betragen 60 % des Bruttomonatslohns bzw -gehalts.

*) Mag. Martin Hummer ist Steuerberater in Linz. Mag. Florian Hintz ist Berufsanwärter in Linz.

Die Projektkalkulation sieht wie folgt aus:

In Euro	Jahr 2021	Jahr 2022	Total
Umsatz	2.000.000	2.000.000	4.000.000
Zukauf Anlagenteile	500.000	400.000	900.000
Löhne/Gehälter ¹⁾	416.000	499.200	915.200
Engineering	250.000	50.000	300.000
VVGK	200.000	70.000	270.000
Finanzierungskosten	10.000	10.000	20.000
Kosten	1.376.000	1.029.200	2.405.200
EBIT	624.000	970.800	1.594.800

III. Doppelbesteuerungsabkommen

Es ist das DBA Österreich – Deutschland vom 24. 8. 2000 (BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32) samt Protokoll (im Folgenden: DBA Deutschland) anwendbar. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sieht Art 23 Abs 1 lit a DBA Deutschland auf Unternehmens- sowie Personenebene die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vor.

IV. Registrierung

Die *D-GmbH* muss sich beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt der Landeshauptstadt registrieren lassen. Diese Registrierung umfasst die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer und die Lohnsteuer. Außerdem ist eine Registrierung bei der Gemeinde bzw beim Magistrat²⁾ für Kommunalsteuerzwecke notwendig.

V. Körperschaftsteuer

Im Rahmen der Besteuerung auf Unternehmensebene sind folgende Fragen zu beantworten:

- Begründet das Projekt eine DBA-Betriebsstätte?
- Wann ist das Ergebnis zu realisieren und zu besteuern?
- Wie wird das Betriebsstättenergebnis ermittelt?
- Wie wird im Ansässigkeitsstaat Deutschland die Doppelbesteuerung vermieden?

Gewinne eines deutschen Unternehmens dürfen in Österreich besteuert werden, wenn das Unternehmen (*D-GmbH*) seine Tätigkeit in Österreich durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in Österreich auf diese Weise aus, so dürfen die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne dieses Unternehmens in Österreich besteuert werden (Art 7 Abs 1 DBA Deutschland). Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

Die Auslegung der Bau- und Montagebetriebsstätte erfolgt in Österreich auf Basis des OECD-MK 2017: Planungstätigkeiten und die Überwachung der Bautätigkeit auf der Baustelle fallen nach Tz 50 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA unter Abs 3 (Bauausführung oder Montage). Deutschland hat allerdings einen Vorbehalt zu dieser Kommentierung eingebracht, wonach eine reine Planung oder Überwachung nicht unter der Definition für Bauausführungen oder Montagen zu beurteilen ist, sondern nach jener für Dauerbetriebsstätten (sechs Monate Verfügungsmacht).³⁾ Eine Bauausführung oder

¹⁾ Bruttolohn (6.000/8.000) x 1,6 (60 % NK) x Mitarbeiter (3/1) x Monate (10/12).

²⁾ Der Magistrat übernimmt bei Städten mit eigenem Statut neben den gemeindeeigenen Aufgaben die Aufgaben der Bezirksverwaltung. Im Falle einer Anlagenerrichtung in Linz ist daher der Magistrat Linz für die Kommunalsteuer zuständig.

³⁾ Vorbehalt Tz 172 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

Montage besteht von dem Zeitpunkt an, an dem das Unternehmen mit den Arbeiten – einschließlich aller vorbereitenden Arbeiten – in dem Staat beginnt, in dem das Bauwerk errichtet werden soll (Tz 54). Im Allgemeinen bleibt es so lange bestehen, bis die Arbeit abgeschlossen oder endgültig eingestellt wird. Sie gilt nicht als beendet, wenn die Arbeiten vorübergehend unterbrochen worden sind. Jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende Unterbrechungen sind bei der Ermittlung der Berechnung der Dauer einer Bauausführung einzubeziehen (Tz 55).⁴⁾ In einer deutsch-österreichischen Verständigung⁵⁾ wurde vereinbart, dass bei der Vergabe von Arbeiten in zeitlich getrennten Baulosen nur die tatsächlichen Arbeitszeiten, nicht aber die zwischen den einzelnen Arbeitsphasen liegenden Zwischenzeiten, zu berücksichtigen sind. Anwesenheitszeiten des Subunternehmers sind dem Generalunternehmer bei der Fristberechnung zuzurechnen (Tz 54).

Gegenständlich begründet das Projekt der *D-GmbH* aufgrund des Überschreitens der zwölfmonatigen Schonfrist des Art 5 Abs 3 DBA Deutschland eine Bau- bzw Montagebetriebsstätte in Österreich.

Bei Bauleistungen ist für die Gewinnrealisierung auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums in Form der Übertragung der faktischen Verfügungsmöglichkeit abzustellen. Der Zeitpunkt der Legung der Schlussrechnung ist nicht maßgeblich. Vielmehr ist aus dem Gesamtbild der Verhältnisse der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht zu ermitteln.⁶⁾ Bei periodenübergreifenden Fertigungsaufträgen erfolgt damit die Realisierung bei Abnahme bzw Fertigstellung des Projekts (sogenannte Completed-Contract-Methode).⁷⁾ Zum Bilanzstichtag sind daher die Aufwendungen und Erträge eines laufenden Projekts in der hilfsweisen Betriebsstättenbilanz nicht ergebniswirksam in der GuV, sondern in der Bilanz als „unfertige Erzeugnisse“ bzw „erhaltene Anzahlungen“ auszuweisen.⁸⁾

Aufgrund des Bestands einer Betriebsstätte dürfen die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne in Österreich besteuert werden. Eine Bau- oder Montagebetriebsstätte wird nicht ins österreichische Firmenbuch eingetragen. Die Ergebnisermittlung kann auf Basis einer in Deutschland geführten Buchhaltung erfolgen. Es ist dazu zweckmäßig, eine Kostenträgerrechnung für die Betriebsstätte zu führen und die der Betriebsstätte zurechenbaren Kosten auf dieser zu sammeln.

Das Betriebsstättenergebnis wird häufig nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt, weil es dem Funktions- und Risikoprofil vielfach besser gerecht wird,⁹⁾ aber auch deshalb, weil in Deutschland *de facto* nur mehr die Kostenaufschlagsmethode anerkannt wird und so weitgehend ein Ergebnisgleichklang zu erzielen ist. Nach § 32 Abs 1 Satz 1 BsGaV¹⁰⁾ gilt die Mitwirkung einer Bau- und Montagebetriebsstätte an der Erfül-

⁴⁾ Der deutsche BFH hat indessen zwischen im Betriebsablauf bedingten Unterbrechungen, welche die Frist nicht hemmen, und nicht im Betriebsablauf bedingten Unterbrechungen, welche die Frist hemmen, unterschieden („Sphärentheorie“); BFH 21. 4. 1999, I R 99/97.

⁵⁾ Österreichisch-deutsche Verständigung vom 7. 9. 1991, SWI 1991, 197.

⁶⁾ Rz 2154 EStR mit Verweis auf VwGH 6. 7. 2006, 2003/15/0123.

⁷⁾ Es besteht auch die Möglichkeit, von der Completed-Contract-Methode abzuweichen und jährlich eine Teilergebnisrealisierung nach der POC-Methode vorzunehmen.

⁸⁾ Rz 257 VPR bestätigt, dass der Gewinn aus einer Bau- oder Montagebetriebsstätte erst mit der Abnahme des Bauvorhabens realisiert wird. Vorauszahlungen während der Projektlaufzeit werden damit nicht fällig.

⁹⁾ Nach Tz 2.45 OECD-VPL 2017 und Rz 27 VPR kommt die Kostenaufschlagsmethode vor allem bei Routinedienstleistungen in Betracht. Bau- und Montageprojekte werden damit mit einfachen Dienstleistungen gleichgesetzt. Nach Rz 43 VPR ist jene Methode mit der größten Sicherheit für die Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises zu bevorzugen. Nach Rz 258 VPR ist der Betriebsstätte ein auf ihre Bau- oder Montageleistung entfallender angemessener Teil des Gewinns nach der Kostenaufschlagsmethode zuzuordnen.

¹⁰⁾ Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung vom 13. 10. 2014 (dBGBl I S 1603), die zuletzt durch Art 5 der Verordnung vom 12. 7. 2017 (dBGBl I S 2360) geändert worden ist.

lung des vom Bau- und Montageunternehmen abgeschlossenen Bau- und Montagevertrags im Regelfall (Ausnahme siehe § 33 BsGaV) als fiktive Dienstleistung (§ 16 Abs 1 Nr 2 BsGaV) gegenüber dem übrigen Unternehmen, für die der Verrechnungspreis nach § 32 Abs 1 Satz 2 BsGaV im Regelfall durch Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen ist, wenn die von der Bau- und Montagebetriebsstätte erbrachte fiktive Dienstleistung eine Routinetätigkeit ist. Von einer Routinetätigkeit ist auszugehen, wenn die Bau- und Montagebetriebsstätte lediglich die eigentlichen Bau- und Montagearbeiten erbringt, auch wenn diese technisch schwierig und anspruchsvoll sind, während die eigentliche Wertschöpfung im übrigen Unternehmen erfolgt.¹¹⁾

In der Praxis erfolgt der Kostenaufschlag auf die der Betriebsstätte zurechenbaren Istkosten zu Vollkosten, wobei die Verwaltungs- und Vertriebskosten außer Ansatz bleiben, somit auf die Herstellkosten. Nach dem Herstellkostenbegriff sind damit die – funktional zurechenbaren – Material- sowie Fertigungseinzel- sowie -gemeinkosten umfasst.

Die Funktions- und Risikoanalyse hat immer einzelfallbezogen, den konkreten Fall vor Augen, zu erfolgen und darf nie stereotyp ohne nähere Prüfung stattfinden.¹²⁾ Wenn man sich nochmals die Preiskalkulation vor Augen hält, dann werden die Zukäufe der Anlagenteile vom Stammhauspersonal disponiert, sodass diese Kosten prinzipiell dem Stammhaus zuzuordnen sind.¹³⁾ Nur wenn auf der Baustelle Funktionen (zB Eingangskontrolle) ausgeübt würden, wären diese Kosten teilweise der Betriebsstätte zuzurechnen. Vereinfachend soll hier davon ausgegangen werden, dass dies nicht der Fall ist. Die Löhne und Gehälter inkl Lohnnebenkosten des auf der Betriebsstätte tätigen Eigenpersonals sind der Betriebsstätte zuzurechnen. Das Engineering wird im Stammhaus erbracht, sodass diese Kosten bei der Betriebsstätte ebenfalls nicht angesetzt werden. Ebenso handelt es sich bei den Finanzierungskosten in aller Regel um Stammhausfunktionen.¹⁴⁾ Im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode sind die Verwaltungs- und Vertriebskosten außer Ansatz zu lassen.¹⁵⁾ Als Betriebsstättenkosten sind daher lediglich die Löhne und Gehälter inkl Lohnnebenkosten anzusetzen.¹⁶⁾

Der Gewinnaufschlag wird nach dem Funktions- und Risikoprofil der Bau- und Montagebetriebsstätte in der Regel mit 5 % bis 10 % angesetzt, wobei jedoch eine Einzelfallbetrachtung der Funktionen und Risiken durchzuführen ist.¹⁷⁾ Der auf diese Weise ermittelte Gewinn unterliegt der 25%igen österreichischen Körperschaftsteuer (§ 22 Abs 1 KStG).

Die Jahreserklärung ist prinzipiell bis 30. 4. des Folgejahres einzureichen, und die Steuerschuld ist dann ebenfalls Ende April fällig. Bei elektronischer Einreichung erstreckt sich die Frist bis Ende Juni des Folgejahres. Der Steuerberater kann bei seinen Klienten die Einreichung bis März des zweitfolgenden Jahres erledigen (sogenannte Quotenregelung). Aufgrund der Completed-Contract-Methode ist gegenständlich für

¹¹⁾ Rz 356 Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung vom 22. 12. 2016 (VWG BsGa).

¹²⁾ Eine exemplarische Funktions- und Risikoanalyse enthält *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ (2016) 384 ff.

¹³⁾ Nach Rz 261 VPR zählt die Auftragsweitergabe an Subunternehmer zu den Funktionen des Hauptsitzes, sodass dem Baustellenstaat kein Besteuerungsrecht zusteht.

¹⁴⁾ Rz 264 VPR.

¹⁵⁾ Rz 2199 EStR; Rz 28 VPR; Rz 362 VWG BsGa.

¹⁶⁾ Rz 358 VWG BsGa: Für die Anwendung einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode nach § 32 Abs 1 Satz 3 BsGaV gehören zur Kostenbasis vor allem die Personalkosten, die unmittelbar durch die eigenen Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte verursacht werden (zB eigene Montagetätigkeit, selbst durchgeführte Bauüberwachung, Integration von Subunternehmern durch eigenes Personal usw.). Als unmittelbare Kosten gelten alle direkten Kosten der Personalfunktionen (zB Bruttolöhne, Sozialabgaben, Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, Reisekosten), die der Bau- und Montagebetriebsstätte nach § 4 BsGaV zuzuordnen sind.

¹⁷⁾ Rz 77 VPR; höherwertige Dienstleistungen sind am oberen Ende der Bandbreite zu vergüten, wobei dann aber zu untersuchen wäre, ob die Kostenaufschlagsmethode noch eine angemessene Vergütungsmethode darstellt (Rz 78 VPR).

das Jahr 2021 eine Nullerklärung einzureichen. Bei einem angenommenen Gewinnaufschlag von 8 % auf die Betriebsstättenkosten (915.200 Euro) ist im Jahr 2022 in der K3-Erklärung¹⁸⁾ ein Gewinn von 73.216 Euro auszuweisen. Die Körperschaftsteuer (25 %) beträgt demnach 18.304 Euro. Unterhielte das Unternehmen in Österreich mehrere Betriebsstätten, wären diese im Rahmen einer einheitlichen Körperschaftsteuererklärung zusammenzufassen (Konsolidierung).

Bei der Steuerfreistellung in Deutschland im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung ist das Ergebnis nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften zu berechnen. Sofern allerdings in beiden Ländern die Gewinnermittlung nach der Cost-Plus-Methode erfolgt, kommt es zu einem (weitgehenden) Ergebnisgleichklang.

VI. Quellensteuer

Viele Staaten erheben nach nationalem Steuerrecht eine Quellensteuer für Dienstleistungsvergütungen (zB Zahlungen für Montage und Überwachung, die im Tätigkeitsstaat erbracht werden). In diesen Fällen müssen die formalen Erfordernisse erfüllt werden, um die Quellenbesteuerung zu reduzieren oder zu vermeiden (in der Regel sind dies eine Ansässigkeitsbescheinigung oder die Vorlage des Registrierungsbescheides). Österreich erhebt nach nationalem Steuerrecht keine entsprechende Quellensteuer auf anlagenbautypische Dienstleistungen.¹⁹⁾ Es fällt damit gegenständlich keine Quellensteuer an.

VII. Transfer Pricing

Die Gewinnermittlung sollte in Hinblick auf die Dokumentationspflicht nach dem VPDG²⁰⁾ in einem Begleitschreiben zur Körperschaftsteuererklärung erläutert werden. Gemeinsam mit dem Zahlenwerk der Gewinnermittlung dient dies der Nachvollziehbarkeit der Gewinnermittlung. Sofern für den Konzern die Pflicht besteht, einen CbC-Report abzugeben, ist nach § 4 VPDG für die Betriebsstätte eine Mitteilung in Finanz-Online bis zum letzten Tag des berichtspflichtigen Wirtschaftsjahres abzugeben und darzulegen, wer die CbC-pflichtige Konzernobergesellschaft ist.

VIII. Umsatzsteuer

Bei Vorliegen einer DBA-Betriebsstätte (siehe Pkt V.) wird seitens der österreichischen Finanzverwaltung entgegen der Definition einer festen Niederlassung gemäß Art 11 VO (EU) 282/2011 eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte angenommen. Dies bedeutet, dass sich die *D-GmbH* in Österreich umsatzsteuerlich registrieren lassen muss (siehe Pkt IV.).

Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung liegt gegenständlich eine sogenannte Werklieferung vor. Die Werklieferung wird nach § 3 Abs 4 UStG wie folgt definiert: Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstands übernommen und verwendet er hierbei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung als Lieferung anzusehen, wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt (Werklieferung). Das gilt auch dann, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden. Eine Lieferung wird nach § 3 Abs 8 UStG dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Der Gesamtauftragswert von 4.000.000 Euro ist daher in Österreich – da keine Umsatzsteuerbefreiung greift – umsatzsteuerpflichtig.

¹⁸⁾ Körperschaftsteuererklärung für beschränkt steuerpflichtige Unternehmen in Österreich.

¹⁹⁾ Nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG würden aber zB Einkünfte aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung der Abzugsteuer unterliegen. Vgl *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Quellensteuern I (2016).

²⁰⁾ Bundesgesetz über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG), BGBl I 2016/77 vom 1. 12. 2016.

Die Steuer wird nach § 19 Abs 1 UStG vom Empfänger der Leistung geschuldet (allgemeines Reverse-Charge-Verfahren), wenn

- der leistende Unternehmer in Österreich weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und
- der Leistungsempfänger Unternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 1 und 2 UStG ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 3 UStG ist.

Da die *D-GmbH* eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte begründet, ist das allgemeine Reverse-Charge-Verfahren ausgeschlossen. Nach § 19 Abs 1a UStG wird bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist. Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen. Im vorliegenden Fall liegt zwar eine Bauleistung vor, allerdings ist der Empfänger nicht seinerseits mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt, da es sich bei diesem um den Endkunden und keinen Generalunternehmer handelt. Überdies sei angenommen, dass die *A-GmbH* nicht üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, sodass das Bauleistungs-Reverse-Charge-Verfahren ebenfalls ausgeschlossen ist. Die *D-GmbH* hat daher den Gesamtauftragswert zzgl 20 % österreichischer Umsatzsteuer an die *A-GmbH* zu fakturieren. Die Umsatzsteuerrechnungen haben die nach § 11 UStG aufgeführten üblichen Rechnungsbestandteile zu enthalten.

Der Erwerb von Anlagenteilen innerhalb Österreichs wird mit 20 % österreichischer Umsatzsteuer an die *D-GmbH* abgerechnet. Übersteigt der Gesamtwert 10.000 Euro, ist auf der Rechnung zwingend die österreichische UID-Nummer der *D-GmbH* anzuführen, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu gewährleisten. Werden von der *D-GmbH* Anlagenteile von einem nicht-österreichischen EU-Unternehmer zugekauft und werden diese im Sinne einer Direktlieferung vom EU-Ausland nach Österreich gebracht, wird von der *D-GmbH* in Österreich ein innergemeinschaftlicher Erwerb realisiert, der von der *D-GmbH* zu erklären ist. Bei der Bestellung ist die österreichische UID-Nummer der *D-GmbH* anzuführen.

Der Unternehmer (*D-GmbH*) hat nach § 21 Abs 1 UStG spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen. Zur Quotenregelung bei der Jahreserklärung vgl Pkt V. Darüber hinaus sind in bestimmten Fällen zusammenfassende Meldungen sowie Intrastat-Eingangsmeldungen einzureichen. Bei der Schlussrechnung entsteht die Steuerschuld mit Leistungserbringung. Bei Anzahlungen entsteht die Steuerschuld mit Vereinnahmung der Zahlung. Die Vorsteuer kann im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemacht werden.

IX. Einkommensteuer

Die Vergütungen, die die in Deutschland ansässigen Personen aus in Österreich ausgeübter unselbständiger Arbeit beziehen, dürfen nach Art 15 Abs 2 lit c DBA Deutschland in Österreich besteuert werden, da die Vergütungen von einer österreichischen Betriebsstätte getragen werden. Somit ergibt sich für die österreichischen Tätigkeitseinkünfte der in Deutschland ansässigen Mitarbeiter der *D-GmbH* ab dem ersten Einsatztag ein österreichisches Besteuerungsrecht. Die nicht-österreichischen Tätigkeitseinkünfte werden in Deutschland besteuert.

Die Besteuerung erfolgt in Österreich gemäß § 33 Abs 1 EStG mit dem progressiven Einkommensteuertarif. Nach Rz 1180 LStR sind Sonderzahlungen (13. und 14. Bezug) auch bei beschränkt steuerpflichtigen Personen begünstigt mit 6 % zu besteuern. Dabei ist zu beachten, dass aufgrund der Mindestlohnbestimmungen die begünstigte Besteuerung verlorengehen kann und überdies eine Einschleifregelung vorgesehen ist. Die deutschen Arbeitnehmerbeträge zur Sozialversicherung sind bei der Berechnung der österreichischen Lohnsteuer abzuziehen.

Besteht in Österreich eine Betriebsstätte des Arbeitgebers nach § 81 EStG iVm § 29 BAO,²¹⁾ wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer). Gegenständlich besteht eine Lohnsteuerbetriebsstätte, sodass im Rahmen der Registrierung ein sogenanntes Lohnsteuersignal zu beantragen ist (vgl Pkt VI.).²²⁾ Die Lohnsteuer ist vom Arbeitgeber (*D-GmbH*) nach § 79 Abs 1 EStG bis zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an das zuständige Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. Die *D-GmbH* wird dazu dem Steuerberater am Ende jedes Monats Verdienstbestätigungen der entsandten Mitarbeiter übermitteln, auf deren Basis dieser die monatlich abzuführende Lohnsteuer berechnet. Auf Basis dieser Berechnung führt die *D-GmbH* die Lohnsteuer ihrer Mitarbeiter an das zuständige Betriebsstättenfinanzamt ab. Nach § 84 EStG sind bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres die sogenannten Jahreslohnzettel elektronisch zu übermitteln. Werden Bezüge für das Vorjahr bis zum 15. 2. ausbezahlt, kann der Arbeitgeber nach § 77 Abs 5 EStG durch Aufrollen der Lohnzahlungszeiträume des Vorjahres die Lohnsteuer neu berechnen.

Eine Arbeitnehmerveranlagung oder eine Einkommensteuererklärung ist in Österreich nur dann verpflichtend abzugeben, wenn ein Pflichtveranlagungstatbestand (§ 41 EStG) vorliegt. Die veranlagte Einkommensteuer ist bei beschränkt Steuerpflichtigen mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 9.000 Euro hinzuzurechnen ist.

Die Doppelbesteuerung wird durch die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt vermieden. Nach Art 15 Abs 4 DBA Deutschland kann in Deutschland nur dann eine Steuerfreistellung stattfinden, wenn die tatsächliche Besteuerung in Österreich nachgewiesen wird. Mit diesem Nachweis kann auch unterjährig vom Lohnsteuerabzug in Deutschland abgesehen werden. Im gegebenen Fall sind die Mitarbeiter verpflichtet, für die Jahre 2021/2022 Einkommensteuererklärungen im Ansässigkeitsstaat Deutschland einzureichen.²³⁾

X. Sozialversicherung

Bei einer Entsendung, welche nach Art 12 VO (EG) 883/2004 bis zwei Jahre möglich ist, kann die ausschließliche Sozialversicherungspflicht in Deutschland sichergestellt werden. In der A1-Bescheinigung ist „Entsendung“ einzutragen. Die A1-Bescheinigung ist beim zuständigen deutschen Sozialversicherungsträger einzuholen. In Österreich ist diese aufgrund der Lohn- und Sozialdumpingvorschriften für den Fall einer Kontrolle ständig mitzuführen (elektronisch oder in Papierform). Die entsandten Mitarbeiter sind nur in Deutschland sozialversicherungspflichtig.

²¹⁾ § 29 Abs 2 lit c BAO: Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

²²⁾ Für unbeschränkt Steuerpflichtige bestünde ein Lohnsteuerabzug auch dann, wenn keine Betriebsstätte vorliegt.

²³⁾ Sofern mehr als 410 Euro nicht dem laufenden Lohnsteuerabzug in Deutschland unterzogen wurden (Einkünfte aus Österreich), gemäß § 46 dEStG.

XI. Lohnnebenkosten

In Österreich werden grundsätzlich ein Dienstgeberbeitrag (3,9 %) nach § 41 Abs 1 FLAG und ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (zB in Oberösterreich 0,34 %) erhoben. Da diese allerdings an die Sozialversicherungspflicht in Österreich geknüpft wären, fallen diese gegenständlich nicht an.

Der Kommunalsteuer (3 %) unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte (§ 4 KommStG iVm § 29 Abs 2 lit c BAO) des Unternehmens gewährt worden sind. Eine Kommunalsteuererbetriebsstätte entsteht nach sechs Monaten, sodass eine Kommunalsteuer-Registrierung erfolgen muss (vgl Pkt IV.). Die Kommunalsteuer wird im Rahmen der Lohnverrechnung berechnet und vom Arbeitgeber (*D-GmbH*) abgeführt. Die Kommunalsteuer ist für jeden Kalendermonat zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats an das Magistrat zu entrichten. Für jedes abgelaufene Kalenderjahr (Jahre 2021 und 2022) hat der Unternehmer (*D-GmbH*) bis Ende März des Folgejahres beim Magistrat eine Jahreserklärung abzugeben.

Beiträge zur betrieblichen Vorsorge (BVK) (Abfertigung neu)²⁴⁾ sind zu leisten, wenn österreichisches Arbeitsrecht vereinbart wird. Wir nehmen an, dass die Mitarbeiter deutschem Arbeitsrecht unterliegen. Somit werden keine Beiträge zur betrieblichen Vorsorge fällig.

XII. Auftraggeberhaftung

Wird die Erbringung von Bauleistungen nach § 19 Abs 1a UStG von einem Unternehmen (Auftrag gebendes Unternehmen) an ein anderes Unternehmen (beauftragtes Unternehmen) ganz oder teilweise weitergegeben, so haftet das auftraggebende Unternehmen (Generalunternehmer) für die ordnungsgemäße Abfuhr der zu entrichtenden Lohn- und Sozialversicherungsabgaben. Das Haftungsausmaß des Auftraggebers liegt in Summe bei 25 % (5 % für lohnabhängige Abgaben und 20 % für Sozialversicherungsbeiträge). Im gegenständlichen Fall werden allerdings von der *D-GmbH* keine Subunternehmer mit Bauleistungen beauftragt, sondern es werden nur Anlagenbauteile zugekauft, sodass die Auftraggeberhaftung nicht anwendbar ist.

XIII. Lohn- und Sozialdumping

Arbeitgeber mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR oder der Schweiz haben nach § 19 Abs 1 LSD-BG²⁵⁾ die Beschäftigung von nach Österreich entsandten Arbeitnehmern mittels der sogenannten ZKO3-Meldung zu melden. Die Meldung hat für jede Entsendung gesondert zu erfolgen. Nachträgliche Änderungen bei den Angaben sind unverzüglich zu melden. Die Entsendung ist vor der jeweiligen Arbeitsaufnahme automationsunterstützt der Zentralen Koordinationsstelle zu melden. Wer als Arbeitgeber entgegen § 19 LSD-BG die Meldung nicht oder verspätet erstattet, begeht eine Verwaltungsübertretung und ist von der Bezirksverwaltungsbehörde mit Geldstrafe von 1.000 Euro bis 20.000 Euro (Wiederholungsfall) zu bestrafen.

Ein durch einen Arbeitgeber mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat, EWR-Staat oder einem Drittstaat nach Österreich zur Arbeitsleistung entsandter Arbeitnehmer hat nach § 3 Abs 2 LSD-BG unbeschadet des auf das Arbeitsverhältnis anzuwendenden Rechts für die Dauer der Entsendung zwingend Anspruch auf zumindest jenes gesetzliche, durch Verordnung festgelegte oder kollektivvertragliche Entgelt,²⁶⁾ das am Arbeitsort ver-

²⁴⁾ 1,53 % des monatlichen Entgelts.

²⁵⁾ Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz, BGBl I 2016/44 idF BGBl I 2017/64.

²⁶⁾ Ausgenommen Beiträge nach § 6 des Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetzes (BMSVG, BGBl I 2002/100) oder vergleichbaren österreichischen Rechtsvorschriften und Beiträgen oder Prämien nach dem Betriebspensionsgesetz (BPG, BGBl 1990/282).

gleichbaren Arbeitnehmern von vergleichbaren Arbeitgebern gebührt. Die Sonderzahlungen sind beim Mindestlohn anteilig zu berücksichtigen. Überdies haben entsandte Arbeitnehmer und grenzüberschreitend überlassene Arbeitskräfte für die Dauer der Entsendung oder Überlassung zwingend Anspruch auf bezahlten Urlaub (§ 4 Abs 2 LSD-BG).

Arbeitgeber mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR oder der Schweiz haben nach §§ 21 und 22 LSD-BG die Lohnunterlagen, die A1-Bescheinigung und die ZK03-Meldung am Arbeitsort in Österreich während des Entsendezeitraums bereitzuhalten oder diese den Abgabenbehörden in elektronischer Form zugänglich zu machen. Die Unterlagen sind grundsätzlich in deutscher Sprache bereitzuhalten (Ausnahme: Der Dienstvertrag kann auch in englischer Sprache bereitgehalten werden). Die Unterlagen können auch durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter bereitgehalten oder elektronisch zugänglich gemacht werden.

XIV. Fazit

Im Praxisbeispiel ist das DBA Deutschland anwendbar, das die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vorsieht. Das Projekt begründet aufgrund des Überschreitens der zwölfmonatigen Schutzfrist eine Bau- oder Montagebetriebsstätte in Österreich, weshalb eine steuerliche Registrierung beim Betriebsstättenfinanzamt für Zwecke der Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Lohnsteuer erfolgen muss. Außerdem ist eine Kommunalsteuer-Registrierung beim Magistrat notwendig.

Die Ergebnisermittlung der Betriebsstätte wird in der Regel auf Basis der Kostenaufschlagsmethode erfolgen. Im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode sind die Löhne und Gehälter inkl Lohnnebenkosten der Betriebsstätte zurechenbar. Diese werden mit 8 % beaufschlagt. Die K3-Erklärungen können im Rahmen der Quotenregelung für Steuerberater eingereicht werden, wobei für das Jahr 2021 entsprechend der Completed-Contract-Methode eine Nullerklärung einzureichen ist. Die Ergebnisermittlung ist in einem Begleitschreiben zur K3-Erklärung zu erläutern. Es gibt keine Angaben darüber, ob die *D-GmbH* zu einem CbC-pflichtigen Konzern gehört – bejahendenfalls müssten für die beiden Jahre jeweils bis zum Ende des Wirtschaftsjahres VPDG-Mitteilungen für die Betriebsstätte via FinanzOnline übermittelt werden.

Der Gesamtvertragswert ist von der *D-GmbH* zzgl 20 % österreichischer Umsatzsteuer an die *A-GmbH* abzurechnen, da kein Reverse-Charge-Verfahren anwendbar ist.

Das Montagepersonal und der Überwacher sind hinsichtlich ihrer österreichischen Tätigkeitseinkünfte in Österreich zu versteuern, weshalb eine monatliche Lohnverrechnung einzurichten ist. Mit einem A1-Formular sind die Mitarbeiter der *D-GmbH* weiterhin in Deutschland sozialversicherungspflichtig. Folglich ist für diese im Rahmen der monatlichen Lohnverrechnung auch nur die Kommunalsteuer in Höhe von 3 % der Arbeitslöhne zu entrichten. Die Vorschriften des LSD-BG (Meldepflicht, Unterlagenaufbewahrung, Mindestlohn) sind zu beachten. Es sind diesbezüglich empfindliche Strafen vorgesehen.

XV. Ein Tipp für die Praxis

Das errichtende Unternehmen sollte sich rechtzeitig vor Auftragsunterzeichnung mit dem uni- und bilateralen Steuerrecht vertraut machen. Unangenehme Überraschungen können damit weitgehend vermieden und notwendige Registrierungen rechtzeitig veranlasst werden. Dies gilt für Anlagenbautätigkeiten in Österreich genauso wie für ausländische Projekte.