

# Steuerliche Abwicklung einer Bau- und Montagebetriebsstätte in Österreich

## Die Besteuerung einer Betriebsstätte anhand eines praktischen Beispiels

Martin Hummer und Florian Hintz \*

Im Anlagenbau arbeiten Stammhaus und Betriebsstätte bei höchst komplexen Tätigkeiten zusammen und es sind die verschiedensten Steuerarten berührt (Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Lohnsteuer). Diese machen nicht an Landesgrenzen halt, sodass nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zu beurteilen ist, welchem Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Darüber hinaus sind auch außersteuerliche Bereiche im Blick zu behalten (Sozialversicherung, Meldepflichten, Vertragsgestaltung). Anhand eines Praxisbeispiels werden hier die steuerlichen Konsequenzen bei Begründung einer Betriebsstätte in Österreich analysiert.

### Kernaussagen

- Bei der praktischen Abwicklung einer Anlagenerrichtung werden verschiedene Steuerbereiche angesprochen. Diese sind eng miteinander verzahnt, sodass die Begründung einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte Rückwirkungen auf die umsatzsteuerliche und die lohnsteuerliche Abwicklung hat.
- Abgesehen von steuerlichen Fragestellungen müssen beispielsweise auch die Melde- und Aufbewahrungspflichten erfüllt werden, weil sonst empfindliche Strafen drohen.
- Die Abwicklung einer Bau- und Montagebetriebsstätte sollte durch einen in diesem speziellen Fachgebiet erfahrenen Experten begleitet werden.

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

## I. Leistungsspektrum

Das Leistungsspektrum des internationalen tätigen Anlagenbauers lässt sich grob in die Bereiche Engineering, Bau, Lieferung von Anlagenteilen, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme und Schulung von Kundenpersonal gliedern. Nach dem Ort der Leistungserbringung wird zwischen „Offshore-Leistungen“ und „Onshore-Leistungen“ unterschieden. Wenn das gesamte Leistungsspektrum von einem Auftragnehmer verantwortet wird, spricht man von einer „schlüsselfertigen Anlagenerrichtung“ („Turn-Key“).

Breites Spektrum an Leistungen und drei zentrale Varianten dafür

\* Mag. Martin Hummer ist Steuerberater, Mag. Florian Hintz ist Senior Assistant Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz, Österreich.

## II. Sachverhalt

S. 183

Auftraggeber	AT-GmbH, Österreich
Auftragnehmer	DE-GmbH, Deutschland
Auftragsumfang	Engineering und Lieferung, Montage und Überwachung einer Anlage bei der AT-GmbH
Projektstand	Vertrag
Auftragswert	3,5 Mio. €
Zukäufe	Anlagenkomponenten
Anwesenheit vor Ort	22 Monate

Die AT-GmbH erteilt den Werklieferauftrag an die DE-GmbH zur Errichtung eines Hochregallagers am Firmenstandort in Linz, Österreich. Der Pauschalpreis beträgt 3,5 Mio. € zuzüglich Umsatzsteuer. Die DE-GmbH kauft die Anlagenkomponenten bei verschiedenen Sublieferanten in der EU zu. Sämtliche Leistungen werden von der DE-GmbH selbst erbracht. Dazu ist die DE-GmbH mit drei Monteuren und einem Überwacher 22 Monate in Österreich tätig. Der Bruttolohn der Monteure beträgt 6.000 €, das Bruttogehalt des Überwachers beträgt 8.000 €. Die Nebenkosten betragen 60 % vom Brutto. Es wird wie folgt kalkuliert:

Beträge in €	Jahr 1	Jahr 2	gesamt
Erlös	2.000.000	1.500.000	3.500.000
Zukauf Anlagenkomponenten	1.000.000	800.000	1.800.000
Löhne/Gehälter <sup>1</sup>	416.000	499.200	915.200
Engineering	500.000	100.000	600.000
Verwaltungs- und Vertriebs-Gemeinkosten (VVGK)	400.000	140.000	540.000
Finanzierungskosten	20.000	20.000	40.000
Kosten	2.336.000	1.559.200	3.895.200
Verlust	-336.000	-59.200	-395.200

## III. Registrierung

Die Betriebsstättenregistrierung umfasst die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer und die Lohnsteuer. Die 39 Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis und das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel wurden mit Wirkung ab 1.1.2021 durch das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe ersetzt. Das „Finanzamt für Großbetriebe“ ist für Steuerpflichtige zuständig, die

Zentralisierung der finanzbehördlichen Zuständigkeiten seit Anfang 2021

- ▶ Umsatzerlöse i. H. von über 10 Mio. € in den letzten beiden Jahren erzielt haben,

<sup>1</sup> Brutto (6.000 bzw. 8.000) x 1,6 (60 % Nebenkosten) x Mitarbeiter (3 bzw. 1) x Monate (10 bzw. 12).

- ▶ Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe im Sinne des VPDG sind,
- ▶ Finanzdienstleistungen erbringen,
- ▶ bestimmte Rechtsformen aufweisen (z. B. Privatstiftungen im Sinne des PSG),
- ▶ von einer Landesregierung als gemeinnützige Bauvereinigung anerkannt worden sind,
- ▶ Teil einer Unternehmensgruppe gem. § 9 öKStG 1988 sind oder
- ▶ unter die „begleitende Kontrolle“ fallen oder dies beantragt haben.

Hinsichtlich des Umsatzes ist der Betriebsstättenumsatz maßgeblich. Wenn annahmegemäß die DE-GmbH allerdings zu einem CbCR-pflichtigen Konzern gehört, dann ist das Finanzamt für Großbetriebe (Postfach 251, 1000 Wien) zuständig. Für das Finanzamt für Großbetriebe lautet die IBAN: AT88 0100 0000 0550 4116. Künftig werden auch die bisherigen Steuernummern bei einem Zuständigkeitswechsel mitgenommen. Die Zuständigkeit kann in FinanzOnline durch Eingabe der Steuernummer und Abfrage im Steuerakt/Steuerkonto überprüft werden.

S. 184

FinanzOnline-Portal der österreichischen Steuerverwaltung unter <https://finanzonline.bmf.gv.at/fon/>

Ferner ist eine Registrierung bei der zuständigen Gemeinde bzw. beim Magistrat für Kommunalsteuerzwecke notwendig.<sup>2</sup> Eine Bau- oder Montagebetriebsstätte wird nicht ins österreichische Firmenbuch eingetragen.

## IV. Unternehmensbesteuerung

### 1. Doppelbesteuerungsabkommen

Es ist das DBA Österreich v. 24.8.2000 anwendbar, welches durch ein Protokoll ergänzt wird.

DBA Österreich, NWB GAAAA-87642

### 2. Körperschaftsteuer

#### a) Betriebsstätte

Die Gewinne der DE-GmbH dürfen nach Art. 7 Abs. 1 DBA Österreich in Österreich nur dann besteuert werden, wenn dort eine Betriebsstätte begründet wird. Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet (Art. 5 Abs. 3 DBA Österreich). Das Projekt begründet für die DE-GmbH aufgrund des Überschreitens der zwölfmonatigen Schonfrist eine Bau- bzw. Montagebetriebsstätte.

Hier wird eine Betriebsstätte in Österreich begründet

Die Auslegung der Bau- und Montagebetriebsstätte erfolgt in Österreich auf Basis des Kommentars zum OECD-Musterabkommen 2017. Nach Tz. 50 OECD-MK 2017 zu Art. 5 OECD-MA 2017 fallen Planungstätigkeiten und die Überwachung der Bautätigkeit auf der Baustelle grds. unter die Zwölfmonatsfrist des Absatz 3 (Bauausführung oder Montage).

Allerdings hat Deutschland einen Vorbehalt zu dieser Kommentierung eingebracht, wonach eine reine Planung oder Überwachung nicht nach der Definition für Bauausführungen oder Montagen zu beurteilen ist, sondern nach der sechsmonatigen Verfügungsmacht für Dauerbetriebsstätten.<sup>3</sup>

Eine Bauausführung oder Montage besteht von Beginn der Arbeiten an, einschließlich aller vorbereitenden Arbeiten, im Tätigkeitsstaat (Tz. 54) und bleibt so lange bestehen, bis die Arbeit abgeschlossen oder endgültig eingestellt wird. Vorübergehende Unterbrechungen gelten dabei nicht

Bausausführung beginnt am ersten Tag – Unterbrechungen sind zu berücksichtigen

<sup>2</sup> Bei Städten mit eigenem Statut übernimmt der Magistrat neben den gemeindeeigenen Aufgaben auch die Aufgaben der Bezirksverwaltung, sodass im Fall einer Anlagenerichtung in Linz der Magistrat Linz für die Kommunalsteuer zuständig ist.

<sup>3</sup> Vorbehalt in Tz. 172 OECD-MK 2017 zu Art. 5 OECD-MA 2017.

als Einstellung. Auch jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende Unterbrechungen sind bei der Fristberechnung mit zu berücksichtigen (Tz. 55).

Dagegen hat der deutsche BFH zwischen im Betriebsablauf bedingten Unterbrechungen, welche die Frist nicht hemmen, und nicht im Betriebsablauf bedingten Unterbrechungen, welche die Frist hemmen, unterschieden („Sphärentheorie“).<sup>4</sup> Nach einer deutsch-österreichischen Verständigung<sup>5</sup> sind bei der Vergabe von Arbeiten in zeitlich getrennten Baulosen nur die tatsächlichen Arbeitszeiten, nicht aber die zwischen den einzelnen Arbeitsphasen liegenden Zeiten, zu berücksichtigen. Subunternehmerzeiten sind dem Generalunternehmer bei der Fristberechnung ebenfalls zuzurechnen (Tz. 54).

S. 185

## b) Ergebnisermittlung

### aa) Ergebnisabgrenzung auf Basis des eingeschränkten Fremdvergleichs

Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in Österreich mittels einer Betriebsstätte aus, dürfen die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne dieses Unternehmens in Österreich besteuert werden (Art. 7 Abs. 1 DBA Österreich). Art. 7 Abs. 2 DBA Österreich sieht den eingeschränkten Fremdvergleich vor, der Authorized OECD-Approach (AOA), welcher eine uneingeschränkte Umsetzung der Selbständigkeitsfiktion vorsehen würde, ist im DBA Österreich nicht umgesetzt.

Eingeschränkter  
Fremdvergleich – bis-  
lang keine Geltung des  
AOA

Damit ist es nicht möglich, fiktive Mieten, Pachtzahlungen, Zinsen oder Lizenzgebühren innerhalb des Einheitsunternehmens zu verrechnen. Es können nur jene Aufwendungen weiter belastet werden, die dem Hauptsitz in Bezug auf die der Betriebsstätte überlassenen Maschinen erwachsen sind, z. B. die anteilige Abschreibung.<sup>6</sup>

Die für die Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, werden zum Abzug zugelassen (Art. 7 Abs. 3 DBA Österreich; Overheads). Der Art. 7 Abs. 4 DBA Österreich lässt eine Betriebsstätten-Ergebnisermittlung durch Aufteilung des Unternehmensgesamtergebnisses dann zu, wenn diese Methode in den Vertragsstaaten üblich ist und das Ergebnis mit den Grundsätzen des Art. 7 OECD-MA 2017 übereinstimmt. In der Praxis erfolgt die Ergebnisermittlung einer Bau- und Montagebetriebsstätte in Österreich daher nach der Kostenschlüssel- oder der Kostenaufschlagsmethode. Nachfolgend wird dies näher dargelegt.

### bb) Mischmethode

Wenn dem Projektstaat Besteuerungsrechte überlassen werden, ist zu untersuchen, wie die Ergebnisse zwischen ausländischem Stammhaus und österreichischer Betriebsstätte aufzuteilen sind. Zu dieser Frage gibt es wenig internationalen Konsens, vielmehr ist dies ein Terrain, wo Praktiker und praktikable Lösungen gefragt sind.

Das OECD-Musterabkommen 2017 und die VwGH-Rechtsprechung sehen keinen Vorrang der direkten Methode vor indirekten Methoden vor.<sup>7</sup> Die direkte Methode, wonach für die Betriebsstätte eine spezielle Betriebsstätten-Finanzbuchhaltung einzurichten und ein Jahresabschluss zu er-

Kein Vorrang der direkten Methode

<sup>4</sup> BFH, Urteil v. 21.4.1999 - I R 99/97 NWB CAAAA-96630.

<sup>5</sup> Österreichisch-deutsche Verständigung v. 7.9.1991, SWI 1991 S. 197.

<sup>6</sup> Rz. 227 VPR 2010 unter <https://go.nwb.de/op0qx>, am 4.12.2020 wurde der Begutachtungsentwurf der VPR 2020 veröffentlicht – diese setzen primär die im Rahmen des Updates der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 ergangenen Änderungen im Zuge des BEPS-Projekts um; öBMF, EAS 3251 v. 25.11.2011 - BMF-010221/1371-IV/4/2011.

<sup>7</sup> Vgl. öVwGH, Urteil v. 20.10.2009 - 2006/13/0116 unter Verweis auf öVwGH, Urteil v. 22.4.2009 - 2004/15/0001.

stellen wäre, ist auf temporäre Betriebsstätten nicht uneingeschränkt anwendbar. Eine projektbezogene handels- und steuerrechtliche Spezial-Buchführung liegen für temporäre Betriebsstätten i. d. R. nämlich nicht vor. Eine Ergebnisabgrenzung nach der direkten Methode würde überdies voraussetzen, dass der vertraglich vereinbarte Erlös zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt werden kann.

Der Price Split im Kundenvertrag ist aber meist das Ergebnis vieler, kaum nachvollziehbarer, Einflussfaktoren im Rahmen der zivilrechtlichen Privatautonomie. Vielfach sieht der Kundenvertrag auch keinen Preis Split vor. Die Kalkulationsunterlagen sind meist nicht so konkret, als dass daraus eine direkte Aufteilung des Auftragsergebnisses ermöglicht würde. Die Auftragswerte entsprechen also nicht der Funktions- und Leistungsverteilung.

In der Praxis haben sich daher bei komplexen Bauausführungen und Montagen die Kostenschlüsselmethodemethode und bei einfachen Tätigkeiten die Kostenaufschlagsmethode als zweckmäßige Methode der Ergebnisabgrenzung herausgebildet.

S. 186

Bei der Anwendung einer der nachfolgend dargestellten Mischmethoden ist in Österreich keine separate Buchhaltung zu führen, sondern das Ergebnis der Betriebsstätte kann auf Basis einer in Deutschland geführten Buchhaltung abgeleitet werden.

### cc) Kostenaufschlagsmethode

Nach Tz. 2.45 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 und Rz. 27 VPR 2010 kommt bei Routine-dienstleistungen vor allem die Kostenaufschlagsmethode in Betracht. Bau- und Montageprojekte werden damit mit einfachen Dienstleistungen gleichgesetzt. Nach Rz. 43 VPR 2010 ist jene Methode mit der größten Sicherheit für die Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Transferpreises zu bevorzugen. Nach Rz. 258 VPR 2010 ist der Betriebsstätte ein auf ihre Bau- oder Montageleistung entfallender angemessener Teil des Gewinns nach der Kostenaufschlagsmethode zuzuordnen. Häufig wird daher das Betriebsstättenergebnis nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt, weil es dem Funktions- und Risikoprofil vielfach besser gerecht wird. Ein wesentlicher Aspekt ist aber auch, dass in Deutschland in der Praxis nur die Kostenaufschlagsmethode anerkannt wird – insoweit kann weitgehend ein Ergebnisgleichklang in beiden Staaten erzielt werden.

Betriebsstättenergebnis wird häufig nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt

Die Mitwirkung einer Bau- und Montagebetriebsstätte an der Erfüllung des vom Bau- und Montageunternehmen abgeschlossenen Bau- und Montagevertrags gilt nach § 32 Abs. 1 Satz 1 BsGaV<sup>8</sup> als fiktive Dienstleistung (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV) gegenüber dem übrigen Unternehmen, für die der Verrechnungspreis im Regelfall durch Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen ist, wenn die von der Bau- und Montagebetriebsstätte erbrachte fiktive Dienstleistung eine Routinetätigkeit ist. Die Rz. 356 VWG BsGa<sup>9</sup> regelt, wann von einer Routinetätigkeit auszugehen ist: Von einer Routinetätigkeit ist dann 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.

Bau- und Montagetätigkeit ist i. d. R. Routinetätigkeit

Als Kostenbasis werden in der Praxis i. d. R. die Ist-Kosten zu Vollkosten verwendet. Dabei bleiben die Verwaltungs- und Vertriebskosten außer Ansatz, somit erfolgt der Kostenaufschlag auf die Herstellkosten und nicht auf die Selbstkosten.<sup>10</sup> Dies bedeutet, dass nach dem Herstellkostenbe-

Kein Ansatz der Verwaltungs- und Vertriebskosten

<sup>8</sup> Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung v. 13.10.2014 NWB KAAAE-43902, zuletzt geändert durch Art. 5 der Verordnung v. 12.7.2017 (BGBl 2017 I S. 2360).

<sup>9</sup> BMF, Schreiben v. 22.12.2016 - IV B 5-S 1341/12/10001-03 NWB DAAAF-70144 (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung - VWG BsGa).

<sup>10</sup> Rz. 2199 öEStR; Rz. 28 VPR 2010; Rz. 362 VWG BsGa.

griff die funktional zurechenbaren Material- und Fertigungseinzel- und Gemeinkosten umfasst sind.

Ausgangspunkt der Kostenzuordnung zur Betriebsstätte ist eine Funktions- und Risikoanalyse im Einzelfall.<sup>11</sup>

Kosten in €	Stammhaus	Betriebsstätte	Erläuterung
Zukauf Anlagenkomponenten	1.800.000		werden vom Stammhauspersonal disponiert 12
Löhne/Gehälter inkl. Lohnnebenkosten		915.200	auf der Betriebsstätte tätiges Eigenpersonal
Engineering	600.000		wird im Stammhaus erbracht
VVGK	540.000		nicht Kostenbasis der Betriebsstätte
Finanzierungskosten	40.000		Stammhausfunktionen <sup>13</sup>
Kosten	2.980.000	915.200	3.895.200
Aufschlag 10 %		91.200	
Erlös		1.006.720	

S. 187

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

Der Gewinnaufschlag wird in der Praxis nach dem individuellen Funktions- und Risikoprofil der Bau- und Montagebetriebsstätte bei ca. 5 bis 10 % angesetzt.<sup>14</sup> 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 2010). Der auf diese Weise ermittelte Betriebsstättengewinn unterliegt der 25 %igen österreichischen Körperschaftsteuer (§ 22 Abs. 1 öKStG).

In der Praxis Gewinnaufschlag von 5–10 %

Bei einem angenommenen Gewinnaufschlag von 10 % ergibt sich ein Betriebsstättengewinn von 91.520 € und die Körperschaftsteuer beträgt 22.875 €. Die Kostenaufschlagsmethode führt im vorliegenden Fall zu einer „Scheingewinnbesteuerung“ der Betriebsstätte, da sich für das Projekt ein Gesamtverlust ergibt.

#### dd) Kostenschlüsselermethode

Bei der Kostenschlüsselermethode wird das Betriebsstättenergebnis ebenfalls aus dem Gesamtergebnis des Unternehmens entwickelt. Ausgangspunkt ist daher die Kostenrechnung (Auftragser-

Abstellen auf das aus dem innerbetrieblichen Rechnungswesen abgeleitete Gesamtergebnis

11 Eine beispielhafte Funktions- und Risikoanalyse enthält Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 2016, S. 253 ff.

12 Die Auftragsweitergabe an Subunternehmer zählt nach Rz. 261 VPR 2010 zu den Funktionen des Hauptsitzes. Nur wenn auf der Baustelle Funktionen (z. B. eine Eingangskontrolle) ausgeübt würden, wären diese Kosten teilweise der Betriebsstätte zuzuordnen.

13 Rz. 264 VPR 2010.

14 Rz. 77 ff. VPR 2010.

folgsrechnung). Das Abstellen auf das aus dem innerbetrieblichen Rechnungswesen abgeleitete Gesamtergebnis ist ein wesentliches direktes Element der Kostenschlüsselmethod.

Bei der Kostenschlüsselmethod werden die Kosten möglichst verursachungsgerecht zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt. Sonach ergibt sich ein Betriebsstättenschlüssel aus dem Verhältnis der Betriebsstättenkosten zu den Gesamtkosten, welcher auf das Auftragsergebnis angewandt wird, sodass sich daraus das Betriebsstättenergebnis ergibt. Wie auch bei der Kostenaufschlagsmethod ist die Funktions- und Risikoanalyse, also die Wahl des Aufteilungsschlüssels der Kosten, am besten in einem Begleitschreiben zur Körperschaftsteuererklärung nachvollziehbar zu begründen.

Es werden nur jene Kosten zugeteilt, bei denen dies mit hinreichender Sicherheit möglich ist. Alle anderen Kosten bleiben für die Schlüsselung unberücksichtigt (neutrale Kosten, z. B. Sonderkosten des Vertriebs, Overheads) und werden im Verhältnis der direkt zurechenbaren Kosten zugeteilt.

S. 188

Die Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses in drei Schritten:

Drei Schritte für die Ergebnisermittlung

- ▶ Der **erste Schritt** ist die Ermittlung des steuerlichen Auftragsgesamtergebnisses. Dabei sind die Kosten in buchhalterischen Aufwand zu überführen. Kalkulatorische Positionen, ausländische Ertragsteuern und in Österreich nicht abzugsfähige Pauschalrückstellungen sind beispielsweise aus den Kosten zu eliminieren, um so den steuerlichen Aufwand zu ermitteln. Die Differenz zu den Erlösen ergibt dann das steuerliche Auftragsgesamtergebnis. Im konkreten Beispielfall soll vereinfachend davon ausgegangen werden, dass keine derartigen Zu- und Abschläge für die Überführung der Kosten in steuerlichen Aufwand erforderlich sind. Das steuerliche Auftragsgesamtergebnis beträgt daher -395.200 €.
- ▶ Im **zweiten Schritt** ist der Betriebsstättenschlüssel zu ermitteln. Wie auch bei der Kostenaufschlagsmethod sind die Kosten verursachungsgerecht zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen, um einen Betriebsstättenprozentsatz zu ermitteln. Es gelten damit die bei der Kostenaufschlagsmethod angestrebten Überlegungen hinsichtlich der funktionalen Zuordnung entsprechend. Allerdings sind die Verwaltungs- und Vertriebs-Gemeinkosten als neutrale Kosten zu berücksichtigen und kürzen demnach die Gesamtkosten für Zwecke der Berechnung des Betriebsstättenschlüssels.

Beträge in €	Stammhaus	Betriebsstätte	Erläuterung
Zukauf Anlagenkomponenten	1.800.000		werden vom Stammhauspersonal disponiert 15
Löhne/Gehälter inkl. Lohnnebenkosten		915.200	auf der Betriebsstätte tätiges Eigenpersonal
Engineering	600.000		wird im Stammhaus erbracht
Verwaltungs- und Vertriebs- Gemeinkosten	0	0	neutrale Kosten
Finanzierungskosten	40.000		neutrale Kosten
Kosten	2.440.000	915.200	3.355.000
Betriebsstättenschlüssel <sup>16</sup>	73 %	27 %	

15 Die Auftragsweitergabe an Subunternehmer zählt nach Rz. 261 VPR 2010 zu den Funktionen des Hauptsitzes. Nur wenn auf der Baustelle Funktionen (z. B. eine Eingangskontrolle) ausgeübt würden, wären diese Kosten teilweise der Betriebsstätte zuzuordnen.

16 Der Betriebsstättenschlüssel wurde gerundet.

- Der **dritte Schritt** ist dann die Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses. Der Betriebsstätten-schlüssel von 27 % angewandt auf den Projektverlust von -395.200 € ergibt einen anteiligen Betriebsstättenverlust von -106.704 €.

### c) Zeitpunkt der Ergebnisrealisierung

Bei periodenübergreifenden Fertigungsaufträgen erfolgt die Realisierung bei Abnahme bzw. Fertigstellung des Projekts, weil hier die Verfügungsmacht auf den Auftraggeber übergeht.<sup>17</sup> Auch Rz. 257 VPR 2010 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 und in der Bilanz sind „unfertige Erzeugnisse“ bzw. „erhaltene Anzahlungen“ auszuweisen.

Besteuerung erst am Ende des Projekts

Im Einzelfall besteht ausnahmsweise auch die Möglichkeit, freiwillig von der Completed-Contract-Methode abzuweichen und jährlich eine Teilergebnisrealisierung nach der POC-Methode (Percentage-of-Completion-Methode) vorzunehmen.

S. 189

### d) Jahreserklärung

Aufgrund der sog. Quotenregelung kann der Steuerberater bei seinen Mandanten die Einreichung der Körperschaftsteuererklärung bis März des zweiten folgenden Jahres erledigen. Für das Jahr 1 ist aufgrund der Completed-Contract-Methode eine Nullerklärung einzureichen. Im Jahr 2 ist dann in der Körperschaftsteuererklärung für beschränkt steuerpflichtige Unternehmen in Österreich (K3-Erklärung) – bei Anwendbarkeit der Kostenaufschlagsmethode – ein Gewinn von eben 91.520 € und eine Körperschaftsteuer von 22.875 € auszuweisen.

Erst spätestens im übernächsten März ist die Körperschaftsteuer zu erklären

### e) Steuerfreistellung in Deutschland

Der Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA Österreich sieht die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vor. Daher sind in Deutschland für die Jahre 1 und 2 jeweils Körperschaftsteuererklärungen einzureichen, in denen die Betriebsstättenergebnisse ausgeschieden werden. Das Ergebnis ist nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften zu berechnen. Wenn aber in beiden Staaten die Ermittlung nach der Kostenaufschlagsmethode erfolgt, kommt es weitgehend zu einem Ergebnisgleichklang.

Ergebnisgleichlauf hängt von der Methode ab

## 3. Verrechnungspreise

In einem Begleitschreiben zur Körperschaftsteuererklärung (K3-Erklärung) sollten die Methode der Ergebnisermittlung und die konkrete Ableitung des Betriebsstättenergebnisses erläutert werden. Dies dient nicht nur der Beweisvorsorge, sondern ist auch nach dem VPDG<sup>18</sup> geboten, wonach Betriebsstätten als dokumentationspflichtige Geschäftseinheiten erfasst sind.

Dokumentation der Betriebsstätte für Verrechnungspreise

Wenn die Unternehmensgruppe einen CbC Report abzugeben hat (Umsatz mindestens 750 Mio. €), ist nach § 4 VPDG für die Betriebsstätte eine Mitteilung in FinanzOnline bis zum letzten Tag des berichtspflichtigen Wirtschaftsjahres abzugeben und anzugeben, wer die CbC-pflichtige Obergesellschaft ist.

<sup>17</sup> Rz. 2154 öEStR mit Verweis auf öVwGH, Urteil v. 6.7.2006 - 2003/15/0123.

<sup>18</sup> Bundesgesetz über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation – Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG (öBGBI I Nr. 77/2016).



## 4. Umsatzsteuer

Die DE-GmbH muss sich in Österreich zur Umsatzsteuer registrieren lassen (s. oben III), denn bei Vorliegen einer DBA-Betriebsstätte liegt nach der Interpretation der österreichischen Finanzverwaltung auch eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte vor.

Entsprechend dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung liegt eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 öUStG vor, deren Leistungsort sich dort befindet, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs. 4 öUStG). Somit ist der Gesamtauftragswert in Österreich umsatzsteuerpflichtig.

Umsatzsteuerpflicht für den Gesamtauftragswert in Österreich

Der Auftrag ist von der DE-GmbH zuzüglich 20 % österreichischer Umsatzsteuer an die AT-GmbH zu fakturieren, da infolge der umsatzsteuerlichen Betriebsstätte das allgemeine Reverse-Charge-Verfahren ausgeschlossen ist (§ 19 Abs. 1 öUStG). Im konkreten Fall ist auch das Bauleistungs-Reverse-Charge-Verfahren nach § 19a Abs. 1a öUStG ausgeschlossen, da zwar eine Bauleistung vorliegt, aber der Empfänger nicht seinerseits mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt ist, da es sich bei diesem um den Endkunden und keinen Generalunternehmer handelt. Ferner kann auch angenommen werden, dass die AT-GmbH nicht üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt.

Beim Zukauf von Anlagenkomponenten in Österreich stellt der Lieferant 20 % österreichische Umsatzsteuer in Rechnung. Übersteigt der Gesamtwert 10.000 €, ist auf der Rechnung zwingend die österreichische UID-Nummer der DE-GmbH anzuführen, um den Vorsteuerabzug zu sichern. Wenn die Anlagenkomponenten von einem nicht-österreichischen EU-Unternehmer zugekauft und direkt auf die Baustelle geliefert werden, hat die DE-GmbH den innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich zu erklären. Bei der Bestellung ist von ihr die österreichische UID-Nummer anzuführen.

Deklaration der Erwerbe in Österreich

S. 190

Bis spätestens zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des übernächsten Monats (Vor anmeldungszeitraum) ist nach § 21 Abs. 1 öUStG bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt (s. oben III) die Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) einzureichen. Ferner sind in bestimmten Fällen auch zusammenfassende Meldungen und Intrastat-Eingangsmeldungen einzureichen. Die Steuerschuld entsteht bei den Anzahlungen mit der Vereinnahmung der Zahlung und hinsichtlich der Schlussrechnung mit der Leistungserbringung. Die Vorsteuer kann im Rahmen der UVA geltend gemacht werden.

## V. Generalunternehmerhaftung

Die sog. Auftraggeberhaftung des Generalunternehmers ist in Bezug auf die Lohnsteuer in § 82a öEStG und in Bezug auf die Sozialversicherung in § 67a ASVG geregelt. Danach haftet der Generalunternehmer bei der Erbringung von Bauleistungen nach § 19 Abs. 1a öUStG für die ordnungsgemäße Abfuhr der zu entrichtenden Lohn- und Sozialversicherungsabgaben (5 % für lohnabhängige Abgaben und 20 % für Sozialversicherungsbeiträge des Werklohns).

Zu den Anti-Missbrauchsvorschriften s. Langer, IWB 6/2019 S. 240, NWB WAAAH-10578

Die Haftung ist als Generalunternehmerhaftung gegenüber dem Subunternehmer konzipiert. Da im Beispielfall die DE-GmbH keine Subunternehmer mit Bauleistungen beauftragt, sondern nur Anlagenkomponenten zugekauft werden, ist die Auftraggeberhaftung hier nicht anwendbar.

## VI. Personalabgaben

### 1. Einkommensteuer

Die österreichischen Tätigkeitseinkünfte der in Deutschland ansässigen Mitarbeiter der DE-GmbH dürfen infolge der Betriebsstätte nach Art. 15 Abs. 2 Buchst. c DBA Österreich ab dem ersten Einsatztag in Österreich besteuert werden.

Gemäß § 33 Abs. 1 öEStG erfolgt die Besteuerung der in Österreich zur Besteuerung zugewiesenen Einkünfte mit dem progressiven Einkommensteuertarif. Die Einkommensteuer beträgt jährlich für Einkommensteile über 90.000 € 50 %. Für Einkommensteile über 1 Mio. € beträgt der Steuersatz in den Kalenderjahren 2016 bis 2025 55 %. Die ersten 11.000 € sind steuerfrei. Bei der Berechnung der österreichischen Lohnsteuer sind die deutschen Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung abzuziehen.

Lohnsteuereinbehalt in Österreich erfasst auch die Sozialversicherung

Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird, begründen nach § 29 Abs. 2 Buchst. c BAO eine Lohnsteuerbetriebsstätte nach § 81 öEStG. Die Einkommensteuer wird daher nach § 47 Abs. 1 öEStG durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer). Im Rahmen der Registrierung ist daher von der DE-GmbH auch ein Lohnsteuersignal zu beantragen; das ausländische Unternehmen muss sich in Österreich zur Lohnsteuer anmelden. Die DE-GmbH hat die Lohnsteuer nach § 79 Abs. 1 öEStG bis zum 15. des Folgemonats an das zuständige Finanzamt abzuführen. Bis Ende Februar des Folgejahres sind die elektronischen Jahreslohnzettel zu übermitteln (§ 84 öEStG). Korrekturen können unterjährig bis zum 15.2. des Folgejahres durch Aufrollen der Lohnzahlungszeiträume erfolgen (§ 77 Abs. 5 öEStG).

Eine Jahreserklärung wäre in Österreich nur bei einem Pflichtveranlagungsstatbestand einzureichen (§ 41 öEStG). Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist die Einkommensteuer mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen 9.000 € hinzugerechnet werden. Auf eine freiwillige Veranlagung wird daher bei beschränkt steuerpflichtigen Personen i. d. R. verzichtet.

Jahreserklärung wird in dieser Konstellation praktisch nicht infrage kommen

S. 191

Das DBA Österreich sieht für die Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vor. Dabei ist zu beachten, dass nach Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich die Steuerfreistellung nur dann möglich ist, wenn die tatsächliche Besteuerung in Österreich nachgewiesen wird. Mit diesem Nachweis kann sodann auch unterjährig vom Lohnsteuerabzug in Deutschland abgesehen werden.

Aufgrund des Progressionsvorbehalts sind die Mitarbeiter verpflichtet, für die Jahre 1 und 2 Einkommensteuererklärungen im Wohnsitzstaat Deutschland einzureichen, sofern nach § 46d EStG mehr als 410 € nicht dem laufenden Lohnsteuerabzug in Deutschland unterzogen wurden (der Einkünfte aus Österreich).

### 2. Sozialversicherung

Bis zu zwei Jahren liegt nach Art. 12 VO (EG) 883/2004 eine „Entsendung“ vor, sodass mit der A1-Bescheinigung des zuständigen deutschen Sozialversicherungsträgers die ausschließliche Sozialversicherungspflicht in Deutschland sichergestellt werden kann. Die A1-Bescheinigung ist für den Fall der Kontrolle aufgrund der Lohn- und Sozialdumpingvorschriften in elektronischer Form oder in Papierform mitzuführen.

A1-Bescheinigung reicht für zwei Jahre bei Entsendungen aus

### 3. Lohnnebenkosten

Nach sechs Monaten entsteht eine Kommunalsteuerbetriebsstätte (§ 4 KommStG i. V. mit § 29 Abs. 2 Buchst. c BAO), sodass von der DE-GmbH eine Kommunalsteuer-Registrierung durchgeführt

Kommunalsteuer wird im Rahmen der Lohnverrechnung erhoben

werden muss (vgl. oben III). Der Kommunalsteuer i. H. von 3 % unterliegen die Arbeitslöhne, die in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer bzw. Arbeitnehmer einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Berechnet wird die Kommunalsteuer im Rahmen der Lohnverrechnung. Diese ist bis zum 15. des Folgemonats (wie die Lohnsteuer) fällig und an den Magistrat zu bezahlen. Bis Ende März des Folgejahres ist jeweils eine Jahreserklärung beim Magistrat einzureichen.

## VII. Entsendemeldung

Die Beschäftigung von nach Österreich entsandten Arbeitnehmern ist nach § 19 Abs. 1 LSD-BG<sup>19</sup> mittels der elektronischen ZKO3-Meldung vor der Arbeitsaufnahme bei der Zentralen Koordinationsstelle zu melden. Nichtmeldungen oder verspätete Meldungen werden von der Bezirksverwaltungsbehörde als Verwaltungsübertretungen mit Strafen von 1.000 bis 20.000 € (Wiederholungsfall) geahndet.

Österreichisches Bundesrechenzentrum,  
Hinweise zum Verfahren ZKO 3 und Formular unter <https://go.nwb.de/hycrd>

Nach § 3 LSD-BG besteht unbeschadet des auf das Arbeitsverhältnis anzuwendenden Rechts für die Dauer der Entsendung Anspruch auf zumindest jenes gesetzliche, durch Verordnung festgelegte oder kollektivvertragliche Entgelt,<sup>20</sup> das am Arbeitsort Arbeitnehmern von vergleichbaren Arbeitgebern gebührt. Die Sonderzahlungen sind beim Mindestlohn anteilig zu berücksichtigen. Nach § 4 Abs. 2 LSD-BG besteht überdies für entsandte Arbeitnehmer zwingend Anspruch auf bezahlten Urlaub.

Die Lohnunterlagen, die A1-Bescheinigung und die ZKO3-Meldung sind während des Entsendezeitraums in deutscher Sprache (Ausnahme: Arbeitsvertrag) am Arbeitsort aufzubewahren oder elektronisch zugänglich zu machen. Diese Verpflichtungen können durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter übernommen werden.

S. 192

### Fazit

Machen Sie sich rechtzeitig vor Auftragsunterzeichnung mit dem uni- und bilateralen Steuerrecht vertraut. Sie vermeiden damit unangenehme Überraschungen und die notwendigen Registrierungen können zeitgerecht veranlasst werden. Dies gilt für den Maschinen- und Anlagenbau in Österreich genauso wie bei jeder anderen Projektabwicklung im Ausland. Es ist im Praxisfall das DBA Österreich anwendbar, das die Befreiungsmethode vorsieht. Die zwölfmonatige Schutzfrist wird überschritten, sodass von der DE-GmbH eine Bau- und Montagebetriebsstätte begründet wird. Folglich ist eine Registrierung vorzunehmen, welche die Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und die Lohnsteuer umfassen muss. Das Ergebnis wird in aller Regel nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt. Als Kostenbasis wurden die Löhne und Gehälter inklusive Lohnnebenkosten herangezogen und ein Aufschlag von 10 % angesetzt. Aufgrund der Completed-Contract-Methode ist im Jahr 1 eine K3-Nullerklärung abzugeben, im Jahr 2 wird der Gewinn mit 25 % Körperschaftsteuer besteuert. Wenn es sich um einen CbCR-pflichtigen Konzern handelt, ist bis Ende des Wirtschaftsjahres für die Betriebsstätte via FinanzOnline eine VPDG-Mitteilung einzureichen. Der Gesamtvertragswert wird zuzüglich 20 % österreichischer Umsatzsteuer fakturiert, da im konkreten Fall von keiner Bauleistung auszu-

19 Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz (öBGBI I Nr. 44/2016 i. d. F. des öBGBI I Nr. 64/2017).

20 Ausgenommen sind Beiträge nach § 6 des Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetzes (BMSVG, öBGBI I Nr. 100/2002) oder vergleichbaren österreichischen Rechtsvorschriften und Beiträge oder Prämien nach dem Betriebspensionsgesetz – BPG (öBGBI Nr. 282/1990).

gehen ist (dies ist aber im Einzelfall jeweils zu prüfen). Vorsteuern können im Veranlagungswege geltend gemacht werden. Die deutschen Mitarbeiter sind aufgrund des Betriebsstättenvorbehalts ab dem ersten Einsatztag in Österreich zu besteuern. Dazu ist eine monatliche Lohnverrechnung einzurichten. Damit die Mitarbeiter weiterhin der deutschen Sozialversicherung unterliegen, ist ein A1-Formular einzuholen und mitzuführen. Im Rahmen der Registrierung muss überdies eine Kommunalsteuerregistrierung beim zuständigen Magistrat erfolgen. Die Arbeitslöhne der österreichischen Betriebsstätte unterliegen nämlich der 3 %igen Kommunalsteuer, die im Rahmen der Lohnverrechnung berechnet und abgeführt wird. Überdies sind die Vorschriften des LSD-BG (Meldepflicht ZKO3, Unterlagenaufbewahrung und Mindestlohn) sorgfältig zu beachten. Die Abwicklung einer Bau- und Montagebetriebsstätte erfordert die Anwendung handhabbarer Mechanismen zur Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses, was vielfach die Konsultation eines Fachexperten zweckmäßig machen wird.

## AUTOREN

---



**Mag. Martin Hummer**

ist Senior Manager Tax und Head of Transfer Pricing bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Er berät Mandanten aus verschiedenen Branchen – schwerpunktmäßig internationale Anlagenbauer. Neben der Planung und Dokumentation von Transfer Pricing-Systemen einschließlich Betriebsstätten liegt sein Schwerpunkt in der Projektabwicklung international im Anlagenbau tätiger Unternehmen.



**Mag. Florian Hintz**

ist Senior Assistant Tax bei ICON in Linz. Er berät Mandanten aus verschiedenen Branchen – schwerpunktmäßig internationale Anlagenbauer. Sein Schwerpunkt liegt in der Projektabwicklung international im Anlagenbau tätiger Unternehmen.