

Bau- und Montagebetriebsstätten im internationalen Steuerrecht

Bestimmungen für Unternehmen

Die nachstehenden Ausführungen basieren auf Artikel 5 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) und dem dazu ergangenen Kommentar.

Bau- und Montagetätigkeiten begründen dann eine Betriebsstätte, wenn Ihre Dauer 12 Monate überschreitet. Folglich müssen die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne im Land der Betriebsstätte versteuert werden. Bau- und Montagebetriebsstätten erweitern und ergänzen den allgemeinen Betriebsstätten-Tatbestand im internationalen Steuerrecht (siehe: [Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht](#)).

Hinweis:

In den von Österreich abgeschlossenen [Doppelbesteuerungsabkommen \(DBA\)](#) ist die Mindestdauer für Bau- und Montagebetriebsstätten nicht immer mit 12 Monaten festgelegt. Es gibt auch kürzere bzw. längere Mindestfristen. Daher ist es im Einzelfall notwendig, das anzuwendende DBA zu prüfen.

Was sind Bau- und Montagetätigkeiten?

Der Begriff der Bau- und Montageausführung wird in einem sehr weiten Sinn verstanden. Dazu zählen insbesondere die Erstellung und Renovierung von Bauwerken, der Bau bzw. die Erneuerung von Straßen, Brücken oder Kanälen, Erd- und Baggerarbeiten, das Legen von Rohrleitungen und die Montage von Maschinen in Gebäuden bzw. im Freien. Aber auch der Abtransport von Erdaushub sowie sonstige Arbeiten, wie das Einsetzen von Fenstern, die Montage von Heizungs-, elektrischen und sanitären Anlagen oder Gerüstarbeiten zählen als Bauausführung.

Weiters sind auch Abbrucharbeiten in Zusammenhang mit Bau- oder Montageprojekten umfasst. Planungs- und Überwachungstätigkeiten gelten ebenfalls als Bau- und Montagetätigkeiten, wenn sie auf der Baustelle und nicht im Staat des Stammhauses erbracht werden. Werden vorgefertigte Teile lediglich zur Baustelle transportiert, zählt dies nicht als Bautätigkeit. Als Montage gilt das Zusammenfügen von Einzelteilen sowie der Um- oder Einbau vorgefertigter Teile, nicht jedoch, wenn vorgefertigte Teile lediglich zur Baustelle transportiert werden.

Hinweis:

Welche Tätigkeiten genau umfasst bzw. nicht umfasst sind, kann abweichend vom OECD-MA in den jeweiligen DBA gesondert geregelt sein. So werden z.B. in Russland Planungs- und Überwachungstätigkeiten nicht als Bau- und Montagetätigkeit gewertet. Es empfiehlt sich daher, die Ansicht der Finanzbehörden im Projektstaat zu ermitteln. Dabei kann Ihnen z.B. das jeweilige [Außenwirtschaftscenter der WKÖ](#) helfen.

Berechnung der Mindestfrist

Beginn und Ende der Bau- und Montagebetriebsstätte

Sobald die Firma vor Ort unmittelbar für die Bauausführung tätig wird, beginnt die Frist zu laufen. Auch vorbereitende, aktive Arbeiten unmittelbar für das Projekt, die jedoch an einem anderen Ort als dem Ort der Bauausführung ausgeführt werden, zählen zur Mindestfrist, sofern sie nicht am Ort des Stammhauses stattfinden. Vertragsverhandlungen und -abschlüsse sowie Registrierungsvorgänge usw. führen nicht zum Beginn des Fristenlaufs.

Die Frist endet, wenn alle vertraglich vereinbarten Arbeiten endgültig abgeschlossen sind. In der Praxis wird dies regelmäßig bei der Abnahme des Werkes durch den Auftraggeber der Fall sein. Werden hier Mängel festgestellt, dann zählt die Behebung dieser noch zur maßgeblichen Frist. Reparaturen oder ähnliche Arbeiten, die nach erfolgter Abnahme stattfinden und die erst im Nachhinein bekannt wurden, sind nicht mehr mit

einzuberechnen, sofern sie getrennt von den ursprünglich vereinbarten Arbeiten durchgeführt werden. Hier wird dann ein neuer Fristenlauf in Gang gesetzt.

Sind die Nachbesserungsarbeiten aber so umfangreich, dass das Werk insgesamt als noch nicht fertig angesehen werden kann, dann wird der Fristenlauf verlängert. Erfolgt die finale Abnahme erst nach erfolgreichem Abschluss eines Probebetriebes der Anlage, so ist die Zeit des Probebetriebes nicht in die Frist einzubeziehen. Sollte nach Erfüllung bzw. Abnahme des Werkes noch Material oder Geräte an der Baustelle lagern, liegt keine Bausauführung mehr vor.

Die Betriebsstätte wird rückwirkend ab Beginn der Arbeiten am Ort der Bau- oder Montageausführung begründet und nicht erst ab Überschreiten der Betriebsstättenfrist. Und zwar unabhängig davon, ob dies so geplant war oder vertraglich ein kürzerer Realisierungszeitraum vereinbart war.

Mehrere Bau- oder Montageausführungen

Die Mindestfrist gilt für jede einzelne Bau- oder Montageausführung, daher kann jeder Unternehmer auch fallweise mehrere Bau- oder Montagebetriebsstätten in einem Land begründen. Bilden verschiedene Bau- oder Montageausführungen eine wirtschaftliche und geographische Einheit, dann werden die einzelnen Zeiten zusammengerechnet. Hier ist jedenfalls eine genaue Sachverhaltsanalyse notwendig.

Es stellt sich die Frage, wann mehrere Aufträge wirtschaftlich zusammengehören. Mehrere Auftraggeber sprechen in der Regel gegen eine wirtschaftliche Einheit, in manchen Fällen können Aufträge unterschiedlicher Auftraggeber jedoch auch als wirtschaftlich zusammengehörig angesehen werden (z.B. Bau von Reihenhäusern).

Eine geographische Einheit ist dann gegeben, wenn die an verschiedenen Stellen ausgeführten Arbeiten Teil eines einheitlichen Bauvorhabens sind (z.B. Straßen- oder Kanalbau).

Auch fortschreitende Bautätigkeiten wie z.B. das Verlegen von Rohrleitungen oder das Ausbaggern von Wasserstraßen zählen als einheitliche Baubetriebsstätte.

Arbeitsunterbrechungen

Die Mindestfrist wird durch vorübergehende Unterbrechungen wie jahreszeitliche oder wetterbedingte Stopps nicht gehemmt. Das gleiche gilt für Betriebsferien, freie Wochenenden sowie Feiertage. Kommt es infolge unvorhersehbarer Ereignisse zur Verlängerung der Tätigkeit auf der Baustelle und wird deshalb die Mindestfrist überschritten, wird eine Betriebsstätte begründet.

Hinweis:

Wie lange man von einer nur vorübergehenden Unterbrechung sprechen kann, ist maßgeblich von der Praxis der Finanzverwaltung im Staat der Bauausführung abhängig und sollte daher vorher abgeklärt werden.

Delegation an Subunternehmer

Bauftragt der österreichische Unternehmer Subunternehmer mit der Durchführung des gesamten Auftrags oder von Teilen, so werden diese Zeiten dem Generalunternehmer zugerechnet. Unter Umständen kann es daher zur Begründung einer Betriebsstätte kommen.

Dies ist grundsätzlich auch bei einer Totaldelegation der Fall, d.h. dass alle Arbeiten für das Projekt von Subunternehmern durchgeführt werden.

Nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung kommt es jedoch bei der Totaldelegation an Subunternehmer nicht zur Begründung einer Betriebsstätte des Hauptauftragnehmers, sofern dieser nicht durch eigenes Personal vor Ort tätig ist.

Gewinnermittlung

Der Gewinn der Betriebsstätte ist unter Berücksichtigung der ihr zurechenbaren Erträge und Aufwände (Einnahmen und Ausgaben) zu ermitteln. Jedoch ist nicht der gesamte aus dem Bauvorhaben resultierende Gewinn dieser Baubetriebsstätte zuzurechnen. Der Gewinn muss anhand einer Funktionsanalyse ermittelt werden und dann zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt werden.

Besteuerung der auf der Baustelle tätigen Arbeitnehmer

Begründet der Arbeitgeber mit der Bau- oder Montageausführung eine Betriebsstätte, kann dies auch für die Steuerpflicht der auf der Baustelle tätigen Arbeitnehmer Konsequenzen haben. Sind Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Österreich für einen Zeitraum von weniger als 183 Tagen (im Kalender-/Steuerjahr oder innerhalb eines 12-Monats-Zeitraums) auf der Baustelle tätig, so würde grundsätzlich die Lohnsteuerpflicht in Österreich aufrecht

bleiben.

Werden die Vergütungen des Arbeitnehmers jedoch von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat, getragen, so geht das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn auf den Tätigkeitsstaat über und es kann zu einer Lohnsteuerpflicht im Tätigkeitsstaat kommen.

Stand: 01.01.2023