

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Rainer Obermann  
Zinsen aus deutschen Wandelanleihen  
*Tax Relief on Interest on German Convertible Bonds*

Marlies Steindl / Theresa Stradinger  
Montage und Montageüberwachung als Betriebsstätte?  
*Construction Site and Supervision as a Permanent Establishment?*

Sabine Dommès  
Neue DBA mit Bosnien-Herzegowina, Katar und Tadschikistan  
*New Tax Treaties with Bosnia and Herzegovina, Qatar and Tadjikistan*

Maria Joklik-Fürst  
Antimissbrauchsbestimmung des § 10 Abs. 4 KStG in der Praxis  
*Anti-Abuse Provision of Sec. 10 Para. 4 CITA in Practice*

Paul Hollaus / Thomas Rest  
Abzugsteuer bei inländischer Beratungstätigkeit als Steuerfalle  
*Withholding Tax for Consultancy Services as a Tax Trap*

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen  
**Legal Directives of the Ministry of Finance**

Internationale Rechtsprechung  
**International Court Decisions**



# Linde

Marlies Steindl / Theresa Stradinger\*)

## SWI-Jahrestagung: Montage und Montageüberwachung als abkommensrechtliche Betriebsstätte?

SWI CONFERENCE: CONSTRUCTION SITE AND SUPERVISION OF A CONSTRUCTION SITE AS A PERMANENT ESTABLISHMENT UNDER TAX TREATY LAW?

On November 17<sup>th</sup>, 2011, the sixth annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.<sup>1)</sup>

### I. Sachverhalt

Ein österreichisches Unternehmen erhält den Auftrag, die Lieferung, Montage und Montageüberwachung einer Seilbahn in Singapur durchzuführen. Die reine Montageleistung im Zusammenhang mit dem Bau der Anlage wurde innerhalb von sechs Monaten abgeschlossen. Im Anschluss an die Montagetätigkeit wurde eine Überwachungstätigkeit für weitere zwölf Monate vereinbart. Daher war das österreichische Unternehmen für eine Gesamtdauer von 18 Monaten in Singapur tätig.

Aus abkommensrechtlicher Sicht ist zu beachten, dass das anzuwendende DBA Singapur sowohl vom Betriebsstättenkonzept des OECD-Musterabkommens als auch von jenem des UN-Musterabkommens abweicht. Gemäß Art. 5 Abs. 3 lit. a DBA Singapur begründet eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte, wenn die Bauausführung oder Montage die Dauer von zwölf Monaten überschreitet. Somit stellt sich die Frage, ob die Montage und Überwachung abkommensrechtlich als zwei getrennte Tätigkeiten zu beurteilen oder ob diese beiden Tätigkeiten als eine Einheit und damit als eine zusammenzufassende Tätigkeit zu sehen sind.<sup>2)</sup>

**Heinz Jirousek:** Würde die Montagetätigkeit von der Überwachungstätigkeit isoliert betrachtet werden, wäre die Zwölfmonatsfrist des Art. 5 Abs. 3 lit. a DBA Singapur nicht erfüllt. Die Montagetätigkeit würde für sich genommen daher keine Betriebsstätte begründen. Die Überwachungsleistung des österreichischen Unternehmens ist hingegen von Art. 5 Abs. 3 lit. b DBA Singapur erfasst. Nach Art. 5 Abs. 3 lit. b DBA Singapur liegt nämlich auch dann eine Betriebsstätte vor, wenn die Erbringung von Dienstleistungen einschließlich Überwachungsleistungen länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten andauert. Demnach löst auch bei getrennter Beurteilung der beiden Tätigkeiten zumindest die Überwachungstätigkeit eine Betriebsstätte in Singapur aus.

\*) Mag. Marlies Steindl und Mag. Theresa Stradinger sind Forschungsprojektkassistentinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU.

1) Am 11. 11. 2011 fand zum sechsten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, HR Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, WP/StB Dr. Christian Ludwig, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlehner, HR Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich Rödler, HR Gerhard Steiner und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

2) EAS 3245 vom 13. 10. 2011.

Bei der Auslegung des Art. 5 Abs. 3 DBA Singapur ist zu beachten, dass Montagetätigkeiten auch einen Dienstleistungscharakter aufweisen können. Jedoch können Dienstleistungen, die bereits von Art. 5 Abs. 3 lit. a DBA Singapur erfasst sind, nicht gleichzeitig unter Art. 5 Abs. 3 lit. b DBA Singapur fallen. Es ist davon auszugehen, dass in diesem Fall sowohl die Bauausführung als auch die nachträgliche Überwachungsleistung von Art. 5 Abs. 3 lit. a DBA Singapur erfasst sind und daher keine getrennte Beurteilung möglich ist. Es liegt daher für die Gesamtdauer von 18 Monaten eine Montagebetriebsstätte i. S. d. Art. 5 Abs. 3 lit. a DBA Singapur vor.

In dem Zusammenhang ist auch die im Update 2003 vorgenommene Änderung der Ziffer 17 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA zu erwähnen, wonach Überwachungstätigkeiten immer vom Bau- und Montagebegriff miterfasst sind. Diese Rechtsmeinung wurde zwar nicht in den UN-Kommentar übernommen. Vielmehr sind Planungs- und Überwachungstätigkeiten gemäß Art. 5 des UN-Kommentars nicht vom Bau- und Montagebegriff erfasst, wenn diese Tätigkeiten von einem anderen Unternehmen durchgeführt werden.<sup>3)</sup> Trotz Erwähnung in EAS 3245 ist dies aber für den vorliegenden Fall ohnehin nicht von Entscheidungsrelevanz, da das österreichische Unternehmen die Montage selbst ausführt und seine Überwachungstätigkeit nicht von der Ausschlussregelung des UN-Kommentars erfasst ist.

Aus Sicht der Finanzverwaltung bildet daher die Überwachungstätigkeit, die im Anschluss an die Montagetätigkeit erfolgte, einen der Montagetätigkeit inhärenten Aktivitätsteil, der nicht von der Montage abgespalten werden kann und isoliert Art. 5 Abs. 3 lit. b DBA Singapur unterstellt werden könnte. Art. 5 Abs. 3 lit. b DBA Singapur erfasst daher nur Überwachungstätigkeiten, die nicht schon von Art. 5 Abs. 3 lit. a DBA Singapur erfasst sind.

**Michael Lang:** Es wäre aber auch denkbar, Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nicht als selbständigen Betriebsstättentatbestand, sondern als eine bloße Ergänzung des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA zu sehen. Da Art. 5 Abs. 1 OECD-MA in den Randbereichen, wie etwa bei Bauausführungen, typischerweise unscharf ist, bedarf es in diesen Fällen einer Präzisierung. Folgt man einer solchen Auffassung, darf Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nicht losgelöst von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA betrachtet werden. Denn Art. 5 OECD-MA ist nicht so aufgebaut, dass sich die einzelnen Tatbestände nicht überschneiden könnten. So wird beispielsweise auch bei Art. 5 Abs. 1 OECD-MA und Art. 5 Abs. 2 OECD-MA nicht davon ausgegangen, dass Art. 5 Abs. 2 OECD-MA nur jene Fälle als Betriebsstätten erfasst, die nicht unter Abs. 1 zu subsumieren sind. Vielmehr müssen die in Abs. 2 aufgelisteten Beispiele die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllen, um als Betriebsstätte zu gelten.

**Heinz Jirousek:** Diese Auffassung wird von der Finanzverwaltung nicht geteilt. Die Baustellenbetriebsstätte wird als ein eigener Tatbestand gesehen. Eine gegenteilige Interpretation würde jede Sonderregelung ad absurdum führen. Nach Art. 5 Abs. 3 DBA Singapur begründen eine Bauausführung und Montage immer dann eine Betriebsstätte, wenn die Frist von zwölf Monaten überschritten wird. Müsste gleichzeitig Art. 5 Abs. 1 DBA Singapur berücksichtigt werden, läge eine Betriebsstätte aber bereits nach sechs Monaten vor. Demnach würde bei allen Abkommen, die keine Sondervereinbarung – wie etwa im DBA Schweiz vorgesehen – beinhalten, eine Einrichtung, die länger als sechs Monate dauert, eine Betriebsstätte begründen.

**Michael Lang:** Eine Frist von sechs Monaten wird aber in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA gar nicht erwähnt.

---

<sup>3)</sup> Vgl. UN Income and Capital Model Convention (Commentary) (2001) Art. 5 Rz. 17.

**Heinz Jirousek:** Es entspricht aber der internationalen Auslegung, dass von einer Dauerhaftigkeit bei einer Zeit von sechs Monaten auszugehen ist. Die geschilderte These würde zu dem Ergebnis führen, dass die Betriebsstättenregelung des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA regelmäßig durch Art. 5 Abs. 1 OECD-MA unterlaufen werden würde. Von Seiten der Finanzverwaltung wird daher streng dem Trennungskonzept gefolgt. Es ist jedoch einzugestehen, dass diese Frage auf OECD-Ebene unterschiedlich beurteilt wird.

**Friedrich Rödler:** Der Lösung des BMF würde ich mich anschließen. Die Änderung des Kommentars zum OECD-MA im Jahr 2003 hat m. E. keine Auswirkung auf die Beurteilung, da bereits die Vorfassung des OECD-Kommentars die Ansicht vertreten hat, dass die Überwachung der Erstellung eines Bauwerks unter den Begriff „Montage“ zu subsumieren ist, wenn sie vom Bauunternehmer selbst durchgeführt wird.

Wie wäre der Fall zu beurteilen, wenn nicht der Unternehmer selbst, sondern ein anderes Unternehmen vor Ort die Überwachungstätigkeit durchführt? Kann also – auch ohne physische Präsenz des Unternehmens selbst – eine Betriebsstätte vorliegen? Dies wäre z. B. der Fall, wenn ein österreichischer Generalunternehmer ein Unternehmen in Singapur beauftragt, die Überwachungstätigkeiten durchzuführen, oder die Planung nicht vor Ort erfolgt ist. Laut dem OECD-Kommentar sind explizit nur „on-site planning“ und „supervision“ von Art. 5 Abs. 3 OECD-MA erfasst.<sup>4)</sup>

**Heinz Jirousek:** Lagert der österreichische Generalunternehmer seine Tätigkeit an einen Subunternehmer aus und wird dieser eigenständig tätig, ohne dass Funktionen des österreichischen Generalunternehmers ausgeübt werden, ist der Gewinn beim ausländischen Subunternehmer zu besteuern. Dieser Gewinn kann beim österreichischen Generalunternehmer nicht mehr erfasst werden.

Dies wird derzeit auf OECD-Ebene heftig diskutiert. Eine Mehrheit der Staaten ist dabei gegen die gerade dargelegte Auffassung. In der OECD geht der Trend bedauerlicherweise in die gefährliche Richtung, dass auf jeden Fall eine Betriebsstätte des Generalunternehmers im anderen Staat angenommen wird. Werden aber Gewinnanteile dieser Betriebsstätte zugerechnet und sollten die an den Subunternehmer gezahlten Kosten in einem zweiten Schritt bei der Ermittlung des Betriebsstättengewinns des österreichischen Generalunternehmers auf Cost-plus-Basis mitberücksichtigt werden, käme es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung des Gewinns: einmal auf Ebene des österreichischen Generalunternehmers und ein zweites Mal auf Ebene des ausländischen Subunternehmers.

Es ist außerdem zu beachten, dass die OECD bereits vor einigen Jahren beschlossen hat, dass für die Beurteilung, ob der Generalunternehmer im Staat des Subunternehmers eine Betriebsstätte begründet, die Zeiten des Subunternehmers dem Generalunternehmen zugerechnet werden und damit in der Berechnung der Frist zu berücksichtigen sind.<sup>5)</sup> Nach den derzeitigen Entwicklungen zu urteilen könnte dies auch automatisch zu einer Steuerpflicht führen.

Mehr Klarheit sollte der voraussichtlich 2014 zu veröffentlichende revidierte OECD-Kommentar bringen. Österreich könnte sich einer Auslegung, die zu potenziellen Doppelbesteuerungen führt, jedenfalls nicht anschließen.

---

<sup>4)</sup> Vgl. OECD Kommentar (2010) Art. 5 Rz. 17.

<sup>5)</sup> Vgl. OECD Kommentar (2010) Art. 5 Rz. 19.

# SWI-QUARTALSABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



**AKTION**  
**JETZT 20%**  
**GÜNSTIGER!**



## BESTELLEN SIE JETZT IHR QUARTALSABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Quartalsabonnement 2013 inkl. Onlinezugang und App**

(23. Jahrgang 2013, Heft 10-12)

**EUR 44,40**

(Jahresabo 2013 EUR 222,-)

**Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten.** Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma \_\_\_\_\_

Kundennummer \_\_\_\_\_

Straße/Hausnummer \_\_\_\_\_

PLZ/Ort \_\_\_\_\_

E-Mail \_\_\_\_\_

Telefon (Fax) \_\_\_\_\_

Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift \_\_\_\_\_

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24,  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0,  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**