

Florian Navisotschnigg*)

SWI-Jahrestagung: Planungs- und Überwachungstätigkeiten iZm einer Bauausführung in Albanien

SWI CONFERENCE: PLANNING AND SUPERVISION ACTIVITIES RELATING TO A BUILDING SITE IN ALBANIA

On November 23rd, 2017, the 12th 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.¹⁾

I. Sachverhalt

Die *Ö GmbH* erbringt Planungstätigkeiten (Vorentwurf und Entwurfsplanung, Einreichplanung, Ausführungsplanung, Kostenermittlung und Ausschreibung, Haustechnikplanung) und Überwachungstätigkeiten iZm einem Gebäude, das in Albanien errichtet wird. Sämtliche Planungstätigkeiten erbringt die *Ö GmbH* von Österreich aus, in Albanien führt sie nur Routinekontrollen durch. An der physischen Errichtung des Gebäudes ist die *Ö GmbH* nicht beteiligt. Die Bauzeit des Gebäudes beträgt insgesamt 18 Monate, wobei zehn Monate im Jahr 1 und acht Monate im Jahr 2 anfallen.²⁾

II. Diskussion

Heinz Jirousek: Da die *Ö GmbH* Überwachungstätigkeiten erbringt, könnte sie eine Bau- und Montagebetriebsstätte nach Art 5 Abs 3 lit a DBA Albanien begründen, vorausgesetzt, die Tätigkeit erfolgt länger als neun Monate im Kalenderjahr. Darüber hinaus hat die OECD durch das Update 2003 in Rz 17 des OECD-Kommentars zu Art 5 OECD-MA ausdrücklich klargestellt, dass auch Planungstätigkeiten unter Art 5 Abs 3 OECD-MA fallen. Die Maßgeblichkeit des aktuellen OECD-Kommentars ist im DBA Albanien im Schlussprotokoll vereinbart. Wenn die Tätigkeit im Jahr 1 zehn Monate dauert, im Jahr 2 aber nur acht Monate, dann begründet die *Ö GmbH* nur im Jahr 1 eine Betriebsstätte in Albanien, weil nach Art 5 Abs 3 lit a DBA Albanien die Tätigkeit die Dauer von neun Monaten innerhalb eines Kalenderjahres überschreiten muss. Das albanische Besteuerungsrecht ist natürlich nur auf die in Albanien erbrachten Dienstleistungen beschränkt. Die Frage hier ist, in welchem Verhältnis die Bestimmung der Bau- und Montagebetriebsstätte nach Art 5 Abs 3 lit a DBA Albanien zu der Bestimmung der Dienstleistungsbetriebsstätte nach Art 5 Abs 3 lit b DBA Albanien steht. Dazu wurde bereits in mehreren EAS vertreten, dass der Dienstleistungsbetriebsstätten-Tatbestand nicht als Auffangtatbestand angesehen werden kann,

*) Mag. Florian Navisotschnigg, BSc. (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 23. 11. 2017 fand zum zwölften Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang diskutierten Dr. Sabine Schmidjell-Domes, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, Mag. Matthias Kornberger, Vize-Präs. Dr. Christian Lenneis, HR Mag. Roland Macho, StB Dr. Clemens Nowotny, WP/StB Mag. Christoph Plott, Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Mag. Martin Schwaiger, Laura Turcan, LL.M. und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der folgende Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

2) Vgl EAS 3384 vom 24. 7. 2017, Planungs- und Überwachungstätigkeiten iZm einer Bauausführung in Albanien.

für den Fall, dass lit a nicht greifen sollte, weil die Tätigkeit kürzer als neun Monate im Kalenderjahr ausgeübt wurde.³⁾ In so einem Fall kann man nicht sagen, dass eine Dienstleistung auf jeden Fall erbracht worden ist und deshalb die kürzere sechsmonatige Frist nach Art 5 Abs 3 lit b DBA Albanien greift. Art 5 Abs 3 lit a DBA Albanien geht als Spezialitätsnorm vor und deshalb können Tätigkeiten, die bereits von lit a erfasst sind, nicht gleichzeitig unter lit b fallen. Albanien hätte dann also kein Besteuerungsrecht nach lit b, wenn lit a mangels Erfüllung der Frist nicht greifen sollte.

Matthias Kornberger: Diese Ansicht des BMF ist sehr zu begrüßen, da damit Überschneidungsprobleme zwischen Art 5 Abs 3 lit a und lit b DBA vermieden werden können, sofern auch der andere Vertragsstaat dieser Auffassung folgt. Zu beachten ist aus praktischer Sicht, dass die österreichische Finanzverwaltung bei Bauausführungen und Montagen der „Fiktionstheorie“ folgt und für die Betriebsstättenbegründung nur auf die Tätigkeitsdauer abstellt, ohne dass es des Bestandes einer festen Geschäftseinrichtung bedarf.⁴⁾ Bauausführungen und Montagen werden damit tendenziell in die Nähe von „Quasi-Dienstleistungsbetriebsstätten“ gerückt. Enthält ein DBA – wie etwa das gegenständlich relevante DBA Albanien – einen echten Dienstleistungsbetriebsstätten-Tatbestand, sind Abgrenzungsprobleme vorprogrammiert, sofern das DBA nicht selbst exakte Tatbestandsabgrenzungen vorsieht. Praktisch relevant werden die Abgrenzungsfragen insb aufgrund der häufig völlig unterschiedlichen Fristenberechnungen. So erfolgt etwa die Fristenberechnung bei Bau- und Montagebetriebsstätten typischerweise projektbezogen, während bei echten Dienstleistungsbetriebsstätten meist nicht auf die projektbezogene, sondern auf die in einem Land insgesamt erbrachte Dienstleistungsdauer abgestellt wird.⁵⁾ Häufig auftretende Abgrenzungsprobleme stellen sich in diesem Zusammenhang insb im Hinblick auf die Einordnung von Planungstätigkeiten. Die skizzierte Lösung des BMF beruht auf einem dynamischen Verweis auf die aktuelle Fassung des OECD-Kommentars. Der Steuerpflichtige kann dabei aus praktischer Sicht nur hoffen, dass auch die albanische Finanzverwaltung zur Lösung der Abgrenzungsfragen die jeweils jüngste Fassung des OECD-Kommentars heranzieht.

Heinz Jirousek: Die Frage der dynamischen Auslegung ist in diesem Fall durch eine verpflichtende Vertragsnorm im Protokoll des DBA Albanien eindeutig geregelt worden.

Matthias Kornberger: Aus praktischer Sicht stellt sich dennoch die Frage, warum Österreich nicht schon im Abkommen selbst die jeweiligen Tatbestände viel schärfer voneinander abgrenzt, wenn es ein DBA abschließt, das den Tatbestand der Dienstleistungsbetriebsstätte enthält.

Heinz Jirousek: Dann müsste man vom Wortlaut des OECD-MA abweichen, und das würde erst recht Verwirrung stiften. Aus meiner Sicht wäre das ein klassischer Fall für ein Verständigungsverfahren, wenn Albanien den Sachverhalt hier anders beurteilen würde.

Nikolaus Zorn: Sehr interessant ist, dass dieses Abkommen eine dynamische Auslegung im Protokoll vorsieht. Dieses Protokoll wurde auch vom Parlament verabschiedet und hat daher Gesetzeskraft. Damit soll offensichtlich die Diskussion ausgeräumt werden, ob das Abkommen statisch oder dynamisch auszulegen ist. So einer Bestimmung sind aber verfassungsrechtliche Grenzen gesetzt.⁶⁾ Letztendlich muss durch das österreichische Parlament beschlossen werden, was in Österreich innerstaatlich rechtens ist. Das Parlament kann seine Gesetzgebungskompetenz nur in engen Grenzen aus der Hand geben. So ist es zB verfassungsrechtlich nicht zulässig, dass der Bundesgesetzgeber dynamisch auf den Landesgesetzgeber verweist. Diese Bestimmung im DBA Alba-

³⁾ Vgl etwa EAS 2274 vom 24. 4. 2003; EAS 2402 vom 5. 1. 2004; EAS 3245 vom 13. 10. 2011.

⁴⁾ Vgl *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA-Kommentar (2016) Art 5 Rz 271 ff.

⁵⁾ Siehe dazu etwa EAS 3204 vom 28. 3. 2011 zum DBA Tschechien.

⁶⁾ Siehe *Bezemek*, Verweisungen in der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs, JRP 2014, 26.

nien wird wohl verfassungsrechtlich zulässig sein, soweit sie zu moderaten Auslegungsvarianten führt. Aber wenn es zu größeren Änderungen bzw Sprüngen im OECD-Kommentar kommt, die zu einer nicht vorhersehbaren und überraschenden Auslegung einer DBA Bestimmung führen, dann kann so eine Auslegung aus verfassungsrechtlichen Überlegungen nicht mitgetragen werden. Denn die Gesetzgebungskompetenz kann nicht an die OECD abgetreten werden. Es könnte diskutiert werden, ob in einem solchen Fall die völkerrechtliche und die innerstaatliche Wirkung des DBA auseinandergehen können. Eine unerwartbare gewichtige Änderung des OECD-Kommentars wäre völkerrechtlich im DBA Albanien im Hinblick auf das Protokoll verbindlich; die innerstaatliche Verbindlichkeit der Änderung könnte an Grenzen stoßen. Was völkerrechtlich gilt und was innerstaatlich verbindlich ist, kann voneinander abweichen. So kommt es zB in Deutschland immer wieder zu einem Treaty-Override durch den nationalen Gesetzgeber. Dadurch bewirkt der Gesetzgeber, dass innerstaatlich etwas anderes gilt als das, was in einem DBA vereinbart war und völkerrechtlich nach wie vor in Geltung steht.

Michael Lang: Im letzten Punkt widerspreche ich *Nikolaus Zorn* insoweit, als Staatsverträge mit ihrem völkerrechtlichen Inhalt ins innerstaatliche Recht übernommen werden. DBA haben auf der völkerrechtlichen Ebene keinen anderen Inhalt als auf der nationalen Ebene. Da ist auch das Beispiel Treaty-Override für mich nicht wirklich überzeugend, weil es etwas anderes ist, wenn der Gesetzgeber sich ausdrücklich über eine DBA-Vorschrift hinwegsetzt. Dann ändert er nicht den Inhalt der völkerrechtlichen Vorschrift, sondern setzt sie außer Kraft.

Die Bedenken zur dynamischen Interpretation teile ich hingegen und möchte sie noch verstärken: Ein dynamischer Verweis auf die jeweils letzte Fassung des OECD-Kommentars wird durch die Sondervorschriften – wie sie sich im DBA Albanien und mittlerweile in vielen anderen DBA finden⁷⁾ – überhaupt nicht angeordnet. Zum einen geht schon aus dem Wortlaut nicht so eindeutig hervor, dass hier für die Zukunft verwiesen werden soll. Es heißt hier, dass der OECD-Kommentar maßgebend sein soll, der „von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann“. Aber es steht nicht wortwörtlich, dass der geänderte Kommentar maßgeblich ist. Wenn so eine Regelung verschiedene Auslegungen zulässt, dann ist sie in verfassungskonformer Weise so zu interpretieren, dass sie entweder gar nicht dynamisch verweist oder nur sehr eingeschränkt. Im konkreten Fall kommt noch dazu, dass nach der Bestimmung im Protokoll eine Bedeutung des OECD-Kommentars wohl nur für die Vorschriften in Betracht kommen kann, die dem OECD-MA entnommen sind. Aber bei Art 5 DBA Albanien handelt es sich gerade um eine Vorschrift, die nicht dem OECD-MA entnommen ist, sondern vom OECD-MA abweicht. Deshalb würde ich aus mehreren, voneinander unabhängigen Gründen zum Ergebnis kommen, dass diese Protokollklausel gar nicht weiterhilft.

Heinz Jirousek: Die Frage der Planungs- und Überwachungstätigkeit ist aber sehr wohl im Kommentar zu Art 5 OECD-MA geregelt.

Michael Lang: Art 5 DBA Albanien weicht an maßgeblichen Stellen vom OECD-MA ab. Daher kann nicht einfach der OECD-Kommentar herangezogen werden.

Heinz Jirousek: Wenn die Überarbeitung des OECD-Kommentars zu einer Auslegung führen sollte, die mit dem Wortlaut einer Bestimmung des OECD-MA nicht vereinbar ist, dann kann sie natürlich nicht übernommen werden. Dieser Fall wird aber üblicherweise nicht eintreten. Änderungen des OECD-Kommentars dienen im Wesentlichen der Ergänzung des bestehenden Kommentars im Lichte jüngerer Entwicklungen. Würde dadurch eine Änderung der bestehenden Verwaltungspraxis bewirkt, wäre dies entspre-

⁷⁾ So zB in Abs 16 des Protokolls zum DBA Deutschland (BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32); vgl dazu *Gosch*, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung des DBA Österreich, SWI 2015, 505 FN 14 mwN.

chend legistisch abzusichern, etwa im Wege einer Rechtsverordnung. Die Frage, ob die DBA-Vorschrift dynamisch oder statisch zu interpretieren ist, ist hier allerdings mE eindeutig gelöst. Bei reiner Wortinterpretation der Bestimmung im DBA-Protokoll gebe ich *Michael Lang* recht: Diese könnte auch Anlass für eine andere Auslegung geben. Aber was wäre dann der Sinn gewesen, die Wortfolge „*der von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann*“, in das Protokoll aufzunehmen? Damit war natürlich gemeint, dass man den aktuellen Stand des OECD-Kommentars berücksichtigen muss. Sollen wir uns tatsächlich selbst binden, klüger zu werden? Wenn die OECD im Lichte der internationalen Entwicklung Ergänzungen vornimmt, die vorher nicht geregelt waren, soll dann die Verwaltung sagen, wir dürfen diese Ergänzungen nicht berücksichtigen, obwohl diese oft nicht nur zu unseren Gunsten, sondern auch zugunsten des Steuerpflichtigen sind? Soll wirklich ein DBA deshalb geändert oder sogar gekündigt und nochmals abgeschlossen werden müssen, um dann in den Genuss des OECD-Kommentars zu kommen? Ich halte diese Diskussion nach wie vor für höchst akademisch. Es mag einige wenige Überarbeitungen geben, bei denen das wirklich zu einem Problem werden könnte. Dort wird man natürlich Vorkehrungen treffen, dass die Umsetzung in legistisch einwandfreier Weise erfolgt. Solange der Wortlaut des OECD-MA bzw des DBA nicht entgegensteht, sehe ich kein Problem, wenn der Finanzminister diesbezüglich eine in erster Linie klarstellende Rechtsverordnung erlässt.

Michael Lang: Eine Verordnung ändert an diesem Problem überhaupt nichts. Denn entweder man kann die nunmehrige Auslegung bereits aus der Vorschrift herauslesen – dann benötigt man aber keine Verordnung –, oder die neue Version kann nicht aus der Vorschrift herausgelesen werden, dann ist die Verordnung aber rechtswidrig, weil sie nicht dem DBA entspricht. Da von der OECD letztendlich politische Festlegungen getroffen werden, würde ich auch nicht davon sprechen, dass wir klüger geworden sind. Die undeutliche Formulierung der Bestimmung im Protokoll des DBA Albanien – die, wie bereits erwähnt, in dieser Form in mehreren DBA enthalten ist – hat vermutlich den Hintergrund, dass man im Begutachtungsverfahren den Verfassungsdienst nicht provoziert wollte, was geschehen wäre, wenn man den dynamischen Charakter der Regelung zu offensichtlich formuliert. Daher wurde die Bestimmung verklausuliert formuliert, wonach „*der OECD-Kommentar – der von Zeit zu Zeit –*“, also ganz beiläufig, „*überarbeitet werden kann*“. Aber es wurde bewusst nicht geschrieben, dass auf den jeweils geänderten OECD-Kommentar verwiesen wird. Jetzt zahlt man den Preis dafür, dass man damals einem Konflikt mit dem Verfassungsdienst ausgewichen ist. Ergebnis ist eine Formulierung, die nicht eindeutig ist. Man wird sehen, wie die Gerichte mit so einer Bestimmung umgehen werden.

Matthias Kornberger: Erlauben Sie mir, nochmals aus einer praktischen Perspektive nachzufragen: Warum nimmt man nicht einfach im Abkommenstext selbst eine ausdrückliche Klarstellung vor, dass Bautätigkeiten auch Planungstätigkeiten mitumfassen? Dann wäre die Diskussion mit einem Wort an der Wurzel erledigt. Andernfalls sind Diskussionen vorprogrammiert, weil es bei Bautätigkeiten sehr häufig auch um Planung und Überwachung geht. Das wird eindrucksvoll durch die große Anzahl an EAS-Erledigungen zu diesem Thema veranschaulicht.⁸⁾

Heinz Jirousek: Die Problematik liegt hier darin, dass Österreich um die 90 DBA hat. Müssen jetzt alle Abkommen geändert werden, nur um das klarzustellen? Das wäre ein unverhältnismäßiger Aufwand.

Matthias Kornberger: Da stimme ich *Heinz Jirousek* zu, aber man sollte zumindest bei Neuabschlüssen von DBA mit einem echten Dienstleistungsbetriebsstätten-Tatbestand darauf achten.

⁸⁾ Vgl etwa EAS 2274 vom 24. 4. 2003; EAS 2402 vom 5. 1. 2004; EAS 2428 vom 8. 3. 2004; EAS 3042 vom 15. 4. 2009; EAS 3171 vom 19. 7. 2010.