

EAS 3460, Betriebsstättenbegründung durch Subunternehmer

Wird ein Generalunternehmer in seinem Ansässigkeitsstaat mit Bahnbau- und Bahninstandsetzungsarbeiten beauftragt, verfügt er dabei grundsätzlich über Personal und Sachmittel (insb. Maschinen) um diese Aufträge durchzuführen und bedient er sich zur Durchführung der Arbeiten regelmäßig auch ausländischer Subunternehmer, so stellt sich die Frage, ob der – neben anderen Subauftragnehmern – eingesetzte in Österreich ansässige Subunternehmer eine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 und Abs. 3 eines Doppelbesteuerungsabkommens (nach Vorbild des OECD-MA) im Ansässigkeitsstaat des Generalunternehmers begründet.

Eine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ist jede feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die ortsbezogene Einrichtung fordert den Bestand einer festen Geschäftseinrichtung (örtliches Element), die dauerhafte Verfügungsmacht über diese (zeitliches Element) und die dortige Ausübung der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens (funktionales Element). Bei der Beurteilung, ob eine Betriebsstätte vorliegt, ist grundsätzlich eine subjektbezogene Betrachtung anzustellen (EAS 3404). Die Voraussetzungen müssen daher aus der Perspektive des Subunternehmers beurteilt werden. Auch eine allenfalls bestehende Verbundenheit des Generalunternehmers und des Subunternehmers vermag daran nichts zu ändern, solange nicht in wirtschaftlicher Betrachtung die durch den Generalunternehmer durchgeführten Arbeiten Tätigkeiten des Subunternehmers darstellen.

Transportanlagen, wie zB Gleisanlagen oder Rohr- und Leitungssysteme, können eine ortsbezogene Einrichtung darstellen. Für die Begründung einer Betriebsstätte ist dabei die dauerhafte Ausübung der Tätigkeit in oder an dieser Transportanlage erforderlich und würde im gegenständlichen Fall die dauerhafte Ausübung der unternehmerischen Tätigkeiten des Subunternehmers bezogen auf das gesamte Bahnnetz erfordern. Der vorausgesetzte örtliche Bezug zum gesamten Bahnnetz eines Staates besteht jedoch nicht, wenn die Bahnbau- und Bahninstandhaltungsarbeiten, die nur einen Teil der durch den Generalunternehmer übernommenen Arbeiten darstellen, lediglich an wechselnden, in

der Regel nicht zusammenhängenden Abschnitten des gesamten Bahnnetzes durch den Subunternehmer durchgeführt werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn Aufträge des Subunternehmers voneinander unabhängig, nur tageweise oder für relativ kurze Zeiträume, mit teilweise erheblichen Unterbrechungen zwischen den jeweiligen Arbeiten, vergeben werden. Erfolgen die Aufträge nur für eine gewisse kurze und den Zeitraum von sechs Monaten (vgl. OECD-MK Art. 5 Z 28) nicht überschreitende Dauer und daher nur vorübergehend, erfüllen sie für sich genommen in Ermangelung des Bestandes einer dauerhaft zur Verfügung stehenden „festen Geschäftseinrichtung“ nicht die Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte. Im Übrigen ist im Anwendungsbereich des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA eine 12-Monats-Frist maßgeblich.

Werden von einem Subunternehmer mehrere, voneinander unabhängige Aufträge ausgeführt und liegt keine künstliche Aufspaltung der Verträge vor (OECD-MK Art. 5 Z 52), dann sind nach Art. 5 OECD-MA die Betriebsstättenfristen – sowohl für Abs. 1 als auch für Abs. 3 – grundsätzlich getrennt zu beurteilen. Eine Zusammenrechnung der Zeiten hat jedoch zu erfolgen, wenn die einzelnen (Bau-)Projekte wirtschaftlich und geographisch ein zusammenhängendes Ganzes bilden (vgl. OECD-MK Art. 5 Z 22 ff; EAS 60, EAS 3354).

Bei der Beurteilung, ob eine Zusammenrechnung der Zeiten erfolgen muss, lässt sich das Bundesministerium für Finanzen weitgehend von der Rechtsauffassung des deutschen Bundesfinanzhofes leiten (BFH 19.11.2003, I R 3/02, dazu bereits EAS 3339). Entscheidend ist, ob es sich bei wertender Betrachtung aus der Sicht eines Unternehmers um einen einzigen (gegebenenfalls fortschreitenden) Einsatz oder um eine Mehrzahl von Einsätzen handelt. Dies kann wiederum von unterschiedlichen Faktoren (zB Zahl der Auftraggeber; Abschluss eines einheitlichen Vertrags oder unterschiedlicher Verträge; Entfernung der Einsatzorte voneinander; gegenseitige technische Verflechtung der verschiedenen Arbeiten) abhängen. Bei einem „fortschreitenden“ Einsatz (zB Übernahme des Auftrags für die Beschilderung einer bestimmten Autobahn) wäre eine Zusammenrechnung der Montagezeiten erforderlich (vgl. EAS 3339). Bei einem Einsatzgebiet, das sich über das gesamte Staatsgebiet erstreckt, liegt jedenfalls dann keine in geografischer Hinsicht einheitliche Tätigkeit vor, wenn es um einzelne Arbeiten in ständig wechselnden Teilbereichen dieses Gebiets geht (BFH 19.11.2003, I R 3/02).

Erfolgt im gegenständlichen Fall die Auftragsvergabe an den österreichischen Subunternehmer im Rahmen von einzelnen und voneinander unabhängigen Werkverträgen und Einzelbestellungen an wechselnden Teilen des gesamten Bahnnetzes und stellt die Auftragsvergabe somit kein einheitliches Projekt des Subunternehmers dar, so sind diese Tätigkeiten des Subunternehmers nicht als wirtschaftlich zusammenhängend zu sehen (vgl. OECD-MK Art. 5 Z 24). Auch ein vom Generalunternehmer mit dem Kunden abgeschlossener Rahmenvertrag kann daran nichts ändern. Gleichfalls fehlt der

geografische Zusammenhang in diesem Fall, da der Subunternehmer seine Arbeiten an vertraglich vorgegebenen Teilabschnitten der bestehenden Gleisanlagen ausführt (vgl. OECD-MK Art. 5 Z 25; EAS 1596).

In Zusammenschau mit der Tatsache, dass der Subunternehmer im Rahmen der jeweiligen Projekte bzw. Aufträge nur tageweise oder für relativ kurze Zeiträume im Ansässigkeitsstaat des Generalunternehmers tätig wird, sind die Tätigkeiten nicht zusammenzurechnen, sodass keine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 und Abs. 3 eines Doppelbesteuerungsabkommens (nach Vorbild des OECD-MA) begründet wird.

Bundesministerium für Finanzen, 15. Dezember 2025