

18. Oktober 2016

BMF-010221/0335-VI/8/2016

EAS 3374

Der Zwölf-Monatszeitraum des Art. 15 Abs. 4 DBA Serbien iZm Bauausführung und Montage

Abweichend vom OECD-MA dürfen gemäß [Art. 15 Abs. 4 DBA Serbien](#), ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels, Vergütungen für unselbständige Arbeit, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, wenn diese Vergütungen für eine Tätigkeit im Zusammenhang mit einer Bauausführung oder Montage im anderen Staat innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, in der die Bauausführung oder Montage in diesem Staat keine Betriebstätte begründet, gezahlt werden.

Erhält ein österreichischer Steuerpflichtiger Vergütungen für eine Tätigkeit iZm einer Montage in Serbien, so kommt es für Zwecke des Zwölf-Monatszeitraums des Art. 15 Abs. 4 DBA Serbien – und somit für die Frage des ausschließlichen Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaats – nach Ansicht des BMF nicht auf den Zeitpunkt der Zahlung an, sondern vielmehr auf die Länge des Zeitraums, in dem die Tätigkeit des Steuerpflichtigen erbracht wurde.

Eine solche Auslegung ist vor allem im Hinblick auf das Zusammenspiel zwischen [Art. 15 Abs. 2 Z 1](#) und [Abs. 4 DBA Serbien](#) überzeugend. So würde die Sonderregelung zugunsten des Ansässigkeitsstaats auf Grund des Vorrangs des Abs. 4 gegenüber allen „vorstehenden“ Bestimmungen des Art. 15 auch dann zum Tragen kommen, wenn sich die in einem Vertragsstaat ansässige Person im anderen Vertragsstaat länger als 183 Tage aufhält und damit nach den allgemeinen Grundsätzen der „Monteurklausel“ das Besteuerungsrecht unter den hierfür maßgeblichen Rechtsvoraussetzungen bereits deshalb auf den Tätigkeitsstaat überginge. Art. 15 Abs. 4 DBA Serbien ist damit als eine „Ausdehnung“ der 183-Tage-Regel auf den Zeitraum von zwölf Monaten zu verstehen, die unter bestimmten Voraussetzungen zur Anwendung kommt, wenn nämlich auch die Bauausführung oder Montage, für die der Steuerpflichtige tätig ist, (noch) keine Betriebstätte iSd [Art. 5 Abs. 3 DBA Serbien](#) begründet. Ist dabei der österreichische Steuerpflichtige etwa für einen Zeitraum von 15 Monaten an unterschiedlichen Orten in Serbien tätig, und hat im konkreten Fall keine

Zusammenrechnung der Montagezeiten stattzufinden (vgl. dazu zB EAS 3339), dann kann die Sonderregelung zugunsten des Ansässigkeitsstaats auch dann nicht mehr greifen, wenn für diese Montagearbeiten keine Betriebstätte begründet wird, da in diesem Fall der in Abs. 4 vorgesehene Zeitraum von zwölf Monaten überschritten wird.

Demgegenüber könnte ein Abstellen auf den Zahlungszeitpunkt aus der Sicht des BMF zu rechtspolitisch unerwünschten Ergebnissen führen und erscheint daher nicht gerechtfertigt, da damit der Zahlungszeitpunkt beliebig gesteuert werden könnte und die Regelung deshalb umgehungsanfällig wäre. Durch künstliches Hinausschieben des Zahlungszeitpunkts über den Zeitraum von zwölf Monaten hinaus, könnte bei dieser Betrachtungsweise das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats bzw. bei vorzeitiger Zahlung innerhalb des Zwölf-Monatszeitraums im Fall von längerfristigen Bauausführungen das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats beliebig umgangen werden. Ein Abstellen auf den Zahlungszeitpunkt wäre im Übrigen auch schon deshalb nicht überzeugend, weil bei Überschreiten des Zwölf-Monatszeitraums gemäß [Art. 5 Abs. 3 DBA Serbien](#) eine Betriebstätte begründet würde und auf Grund der in Abs. 4 verwendeten Wortfolge „*die [...] keine Betriebstätte ist*“ Abs. 4 schon deshalb nicht mehr anwendbar wäre. In diesem Fall wären die Löhne der auf der Montagebetriebstätte tätigen Personen – ebenso wie die Betriebstättengewinne – jedenfalls im Betriebstättenstaat zu besteuern, und zwar auch für die ersten zwölf Monate der Tätigkeit.

Das bedeutet zugleich, dass die Verwendung des Wortes „wenn“ in [Art. 15 Abs. 4 DBA Serbien](#) nicht als „soweit“ zu interpretieren ist und die steuerliche Konsequenz vielmehr für den gesamten Zeitraum eintritt. Wird der Zeitraum von zwölf Monaten unterschritten, tritt gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA Serbien bei Erfüllung aller sonstigen Voraussetzungen das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats ein. Bei Überschreiten dieser Frist geht das Besteuerungsrecht gemäß [Art. 15 Abs. 1 DBA Serbien](#) auf den Tätigkeitsstaat mit entsprechender Anrechnung bzw. Befreiung im Ansässigkeitsstaat über.

Bundesministerium für Finanzen, 18. Oktober 2016