

24. Juli 2017

BMF-010221/0350-IV/8/2017

EAS 3384

Planungs- und Überwachungstätigkeiten iZm einer Bauausführung in Albanien

Eine albanische Gesellschaft errichtet in Albanien ein Gebäude und beauftragt dazu hauptsächlich albanische Gesellschaften. Die erforderlichen Planungstätigkeiten (Vorentwurf und Entwurfsplanung, Einreichplanung, Ausführungsplanung, Kostenermittlung und Ausschreibung, Haustechnikplanung) sowie damit im Zusammenhang stehende Überwachungstätigkeiten werden von einer österreichischen Gesellschaft (Ö-GmbH) erbracht, wobei in Albanien im Wesentlichen nur Routinekontrolltätigkeiten ausgeführt werden, während die anderen Tätigkeiten von Österreich aus erbracht werden.

Wird der Ö-GmbH für die in Albanien ausgeführten Tätigkeiten vom albanischen Auftraggeber nur „anlassbezogen ein entsprechender Arbeitsplatz“ – nicht jedoch ein fixes Büro oder ein Baucontainer – zur Verfügung gestellt, so wird dadurch keine Betriebstätte iSd [Art. 5 Abs. 1 DBA Albanien](#) in Albanien begründet, denn eine „feste Geschäftseinrichtung“ iSd Art. 5 Abs. 1 DBA Albanien würde zumindest die dauerhafte Zuweisung eines bestimmten Arbeitsplatzes erfordern (vgl. EAS 1613; EAS 1941; EAS 1969). Allerdings kann [Art. 5 Abs. 3 DBA Albanien](#) zu einer Betriebstätigkeitsbegründung führen, wenn der Ö-GmbH in Albanien keine feste örtliche Einrichtung iSd Abs. 1 zur Verfügung steht (vgl. zB EAS 2402). Gemäß Art. 5 Abs. 3 lit. a DBA Albanien umfasst der Ausdruck der Betriebstätte nämlich auch „eine Bauausführung oder Montage oder eine damit zusammenhängende Überwachungstätigkeit [...], wenn diese Ausführung oder Tätigkeit die Dauer von neun Monaten während des betreffenden Kalenderjahres überschreitet“.

Damit sind iZm einer Bauausführung oder Montage stehende Überwachungstätigkeiten schon nach dem Wortlaut des [Art. 5 Abs. 3 lit. a DBA Albanien](#) erfasst. Dies gilt aber ebenso für die Planungstätigkeiten, da diese seit der Änderung durch das OECD-Update 2003 (Ziffer 17 des OECD-Kommentars zu Art. 5) von Art. 5 Abs. 3 OECD-MA erfasst sind (vgl. auch die EAS 2274; EAS 2402; EAS 2428). Die Maßgeblichkeit des OECD-Kommentars in der jeweils geltenden Fassung bei der Auslegung des DBA Albanien kommt hierbei in Abs. 5 des Protokolls zum Abkommen zum Ausdruck. Somit sind sowohl die Überwachungs- als auch die Planungstätigkeiten der Ö-GmbH vom Anwendungsbereich des Art. 5 Abs. 3 lit. a OECD-MA

erfasst. An diesem Ergebnis vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass sich die Mitwirkung der Ö-GmbH an der Gebäudeerrichtung auf die Planungs- und Überwachungstätigkeiten beschränken, während die Bauwerke durch andere errichtet werden (vgl. *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, IStR I/1, Z 5 Rz 17).

Beträgt die Bauzeit des Bauprojekts etwa 18 Monate, wobei zehn Monate in Jahr 1 und acht Monate in Jahr 2 anfallen, dann kann für die Ö-GmbH aufgrund ihrer Planungs- und Überwachungstätigkeiten nur in Jahr 1 eine Betriebstätte in Albanien begründet werden, da [Art. 5 Abs. 3 lit. a](#) auf einen Zeitraum von neun Monaten während des betreffenden „Kalenderjahres“ abstellt. Wird die Ö-GmbH dabei nicht mit einem einzigen Auftrag, sondern separat entsprechend dem Projektfortschritt beauftragt, so sind arbeitsfreie Zwischenzeiten dieser „Auftragsvergabe in Baulosen“ bei der Fristberechnung des Neunmonatszeitraumes grundsätzlich mitzuzählen. Die von einigen Staaten akzeptierte getrennte Fristenberechnung bei Auftragsvergabe in „*Baulosen*“ (Deutschland - Verständigungsprotokoll vom 7.9.1991 Z 7 und EAS 2298; Schweiz - AÖF Nr. 34/2000) kann gegenüber Albanien nicht ohne vorherige Konsultationen mit der zuständigen Behörde Albaniens vertreten werden. Die Beurteilung, ob eine Bau- bzw. Montagebetriebstätte im abkommensrechtlichen Sinn vorliegt, müsste jedenfalls korrespondierend in den jeweils betroffenen Ländern vorzunehmen sein (EAS 3194).

Sollte die maßgebliche Frist überschritten sein und dadurch eine Betriebstätte gemäß Art. 5 Abs. 3 lit. a begründet werden, so können die Planungs- und Überwachungstätigkeiten entsprechend dem OECD-Kommentar in Jahr 1 jedoch nur insoweit in Albanien besteuert werden, als diese auch dort erbracht werden (Ziffer 17 des OECD-Kommentars zu Art. 5: „Planungstätigkeiten und die Überwachung der Bautätigkeit auf der Baustelle fallen unter Absatz 3“). Hingegen können jene Tätigkeiten der Ö-GmbH, die in Österreich erbracht werden, nicht im Rahmen der albanischen Betriebstätte erfasst werden.

Das DBA Albanien enthält darüber hinaus – in Abweichung zum OECD-MA – eine Bestimmung zur Begründung einer Dienstleistungsbetriebstätte. Demnach kann gemäß [Art. 5 Abs. 3 lit. b DBA Albanien](#) die Erbringung von Dienstleistungen einschließlich Beratungsleistungen für die Dauer von insgesamt sechs Monaten während des Kalenderjahres zu einer Betriebstätte führen. Allerdings kann in dieser Bestimmung keine „Auffangklausel“ erblickt werden, wonach Tätigkeiten, die grundsätzlich von Art. 5 Abs. 3 lit. a erfasst sind, bei Unterschreiten der nach lit. a erforderlichen Neunmonatsfrist als Dienstleistungen iSd lit. b qualifiziert werden. Der Tatbestand des Art. 5 Abs. 3 lit. a ist

gegenüber dem [Art. 5 Abs. 3 lit. b DBA Albanien](#) vielmehr als lex specialis zu qualifizieren. Somit können Tätigkeiten, die bereits von lit. a erfasst sind, nicht gleichzeitig unter lit. b fallen (vgl. EAS 2274; EAS 2402; EAS 3245). Beträgt daher beispielsweise die Bauzeit in Albanien in Jahr 1 nicht zehn Monate, sondern nur sieben Monate, dann kann für die Ö-GmbH keine Betriebstätte iSd [Art. 5 Abs. 3 DBA Albanien](#) bestehen, selbst wenn lit. b auf einen Zeitraum von nur sechs Monaten absteht.

Ob es sich bei der Tätigkeit im konkreten Fall tatsächlich um Bauplanung und -überwachung iSd Art. 5 Abs. 3 lit. a oder um „Dienstleistungen einschließlich Beratungsleistung“ iSd [Art. 5 Abs. 3 lit. b des DBA Albanien](#) handelt, ist jedoch eine Sachverhaltsfrage, die nicht abschließend im Wege des EAS-Verfahrens geklärt werden kann.

Bundesministerium für Finanzen, 24. Juli 2017