

31. Oktober 2011

BMF-010221/1436-IV/4/2011

EAS 3253

Bauüberwachung durch eine inländische Architektin in Rumänien, Serbien und Tschechien

Übernimmt eine in Österreich ansässige und freiberuflich tätige Architektin die Planung und Bauüberwachung von Speditionsanlagen und Lagereinrichtungen in Rumänien, Serbien und Tschechien, wobei die Planungsleistungen im österreichischen Architektenbüro ausgeführt werden und vor Ort nur die Bauaufsicht und Herstellungsüberwachung sowie andere einschlägige Arbeitsleistungen erbracht werden (Erhebung der für die Planung maßgebenden örtlichen Gegebenheiten, Verhandlungen für die Einholung der Baubewilligung) dann ist in jenen Abkommen, die - wie die DBA mit Rumänien und Serbien - noch unterschiedliche Zuteilungsregeln für gewerblich tätige und freiberuflich tätige Unternehmen enthalten, die für freiberuflich Tätige maßgebende Verteilungsnorm des DBA anzuwenden.

Nach [Artikel 14 DBA-Rumänien](#) darf die österreichische Architektin nur dann in **Rumänien** besteuert werden, wenn ihr dort eine "feste Einrichtung" zur Verfügung steht. Die "feste Einrichtung" entspricht im Wesentlichen einer in Art. 5 definierten "Betriebsstätte".

Räumlichkeiten führen daher ab einer Nutzungsdauer von 6 Monaten zum Entstehen einer Betriebsstätte bzw. einer festen Einrichtung. Es ist allerdings international nicht geklärt, ob die in Artikel 5 Abs. 3 vorgesehene Sonderregel für Bauausführungen auch für die Bestimmung des Vorliegens einer "festen Einrichtung" heranzuziehen ist. Das Bundesministerium für Finanzen greift aus pragmatischer Sicht unter diesen Gegebenheiten hilfsweise auf ein im Jahr 2006 mit Deutschland hergestelltes Einvernehmen zurück. Darnach ist das [DBA-Deutschland](#) so auszulegen, dass die Sonderregelung für Bauausführungen nicht für freiberuflich Tätige gilt (Hinweis auf **Z 14-116**, Kommentar Internationales Steuerrecht, *Philipp-Loukota-Jirousek*, und die dort erwähnte österreichisch-deutsche Verständigung). Sofern daher keine anderweitigen Interpretationserfordernisse gegeben sind, wird die mit Deutschland getroffene Auslegung auch im Verhältnis zu anderen DBA-Partnerstaaten angewendet (EAS 3046). Daraus folgt, dass Rumänien aus österreichischer Sicht nur dann ein Besteuerungsrecht erlangt, wenn der Architektin ein Büroraum (zB auch in einem Baucontainer) für zumindest 6 Monate zur Verfügung steht. Sollte die Nutzung des Büros

zunächst für einen kürzeren Zeitraum vorgesehen gewesen sein, würde ab Überschreiten des Zeitraumes von 6 Monaten rückwirkend ab dem ersten Tag das Besteuerungsrecht bei Rumänien liegen.

Die gleiche rechtliche Gegebenheit besteht nach Art. 14 Abs. 1 Z 1 im Verhältnis zu **Serbien**. Allerdings ergibt sich durch [Art. 14 Abs. 1 Z 2 des DBA-Serbien](#) insoweit eine wesentliche Abweichung, als länger als 183 Tage in einem (beweglichen) 12 Monatszeitraum andauernde Aufenthalte - auch ohne "feste Einrichtung" - ein serbisches Besteuerungsrecht begründen. Für die Fristenberechnung werden die von der OECD für die 183 Tage Frist der unselbständig Erwerbstätigen entwickelten Grundsätze gelten (siehe insb. Z 5 des OECD-Kommentars zu Artikel 15 OECD-Musterabkommen; siehe auch UFS vom 25.03.2009, RV/1725-W/08). Auch hier würde bei einer unvorhergesehenen Fristüberschreitung das Besteuerungsrecht rückwirkend ab dem ersten Tag an Serbien fallen.

Wird die Architektin bei Bauvorhaben in **Tschechien** tätig, dann findet der allgemein für Unternehmensgewinne geltende [Artikel 7 DBA-Tschechien](#) Anwendung, weil im DBA-Tschechien nicht mehr zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit unterschieden wird. Wirkt die österreichische Architektin daher durch einen 12 Monate übersteigenden Zeitraum an einem Bauvorhaben in Tschechien mit, begründet sie in Tschechien eine Betriebstätte im Sinn von [Artikel 5 Abs. 3 lit. a DBA-Tschechien](#).

Es ist wohl richtig, dass das DBA-Tschechien in Art. 5 Abs. 3 lit. b eine Dienstleistungsbetriebstätte normiert, die - auch ohne örtliche Betriebstätte - Tschechien bereits ab einer sechs Monate (183 Tage siehe EAS 3204) überschreitenden Tätigkeit ein Besteuerungsrecht verleiht. Doch kann nach Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen der in lit. b verwendete Begriff "Dienstleistungen" nicht auch jene mitumfassen, die bereits unter lit. a fallen und für die ein Zeitraum von 12 Monaten gilt (siehe die gleichgerichtete Auslegung im Fall des [DBA-Singapur](#) in EAS 3245).

Für die Gewinnzurechnung an allfällige in den drei Ländern begründete Betriebstätten oder feste Einrichtungen werden die Grundsätze des AOA (VPR 2010 Rz 179 ff) heranzuziehen sein, wodurch im gegebenen Zusammenhang die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode in Frage kommen wird. Dies beruht auf der Annahme, dass die in Auslandsbaustellen ausgeübten Funktionen - isoliert betrachtet - nur "Routinecharakter" (VPR 2010 Rz 47) haben und dass daher das "Unternehmerrisiko" (VPR 2010 Rz 48) durch die Funktionen im österreichischen Architekturbüro bestimmt wird. Denn ob die Mitwirkung an dem

Bauvorhaben zu einem Residualgewinn oder -verlust führt, wird in erster Linie durch die im österreichischen Büro ausgehandelten Vertragskonditionen bestimmt.

Bundesministerium für Finanzen, 31. Oktober 2011