

5. September 2017

BMF-010221/0862-VI/8/2016

EAS 3391

Gewährleistungsarbeiten eines deutschen Lieferunternehmens in Österreich

Erbringt ein deutsches Unternehmen, welches im Rahmen eines reinen Liefergeschäfts (ohne Montage) Eisenbahnzüge an einen österreichischen Abnehmer geliefert hat, innerhalb der vertraglich vereinbarten Gewährleistungsfrist auf Grund von Mängelfeststellungen (Fehler an Kupplungen und Stromabnehmern) in Österreich Reparaturarbeiten, welche mit deutschem Personal im Rahmen einzelner Arbeitsblöcke mit zwischenzeitigen längeren Arbeitsunterbrechungen in einem Zugdepot des österreichischen Unternehmens ausgeübt werden, ist für die Frage, ob für das deutsche Unternehmen eine allfällige Steuerpflicht in Österreich eintritt, zunächst zu prüfen, ob diese Tätigkeiten im Rahmen einer Betriebsstätte im Sinne des [Art. 5 DBA Deutschland](#) stattfinden. Zur Beurteilung dieser Frage kommt insbesondere dem Umstand Bedeutung zu, dass das deutsche Unternehmen in Österreich während der Durchführung der Gewährleistungsarbeiten keine Verfügungsmacht über die für diese Arbeiten benützten Räumlichkeiten hat, sondern die Reparaturarbeiten nach vorheriger Vereinbarung mit dem österreichischen Kunden auf einem jeweils verfügbaren Gleis im Zugdepot des Kunden ausführt, wobei das Personal des deutschen Unternehmens nur während dieser in Blockarbeitszeit durchgeführten Arbeiten die Zugangsberechtigung zum Betriebsgelände hat und während der Arbeiten zur Mitbenutzung von Waschräumen, Spinden und einem Aufenthaltsraum berechtigt ist.

Eine Betriebsstätte im Sinn von [§ 29 BAO](#) ist jede „feste örtliche Anlage oder Einrichtung“, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient. Für die Qualifikation als Betriebsstätte genügt es, dass eine Einrichtung vorliegt, in der dauernd eine Tätigkeit ausgeübt wird, die den Zweck des Unternehmens unmittelbar zu fördern bestimmt ist (vgl. EStR 2000 Rz 7925). Liegt aber keine „feste örtliche Anlage oder Einrichtung“ vor, die dauerhaft zur Verfügung steht, wobei eine Verfügungsdauer von sechs Monaten als ausreichend angesehen wird, so wird weder nach [§ 29 BAO](#) noch nach dem Abkommensrecht eine Betriebsstätte begründet.

Nach der vom BMF in zahlreichen EAS-Auskünften vertretenen Auffassung begründen bloße Mitbenützungsrechte eines ausländischen Unternehmens an Räumlichkeiten eines inländischen Gewerbebetriebs keine Betriebsstätte im Sinn von [§ 29 BAO](#) und führen damit auch nicht zum Entstehen einer inländischen „festen Einrichtung“ im Sinn des Abkommensrechts. Dabei ging es stets um Fälle, in denen keine „feste örtliche Anlage oder Einrichtung“ feststellbar war, die dauerhaft zur Verfügung stand [Mitbenutzung eines österreichischen Turnsaals durch eine liechtensteinische Tanzschule für die wöchentliche Abhaltung von Perfektionen (vgl. EAS 1613); Mitbenutzung von Gasthausräumlichkeiten für Verkaufsveranstaltungen (EAS 437); Beratungsleistungen für einen tschechischen Kunden in diversen Räumlichkeiten des Betriebs (EAS 736); regelmäßige Mitbenutzung eines Schreibtischs an drei Wochentagen in Italien (EAS 993); regelmäßige Überlassung des Schreibtischs an den spanischen Gesellschaftergeschäftsführer einer österreichischen GmbH (VwGH 25.11.1992, [91/13/0144](#)); Mitbenützungsrechte eines ausländischen Tennistrainers am Tennisplatz eines österreichischen Hotels (EAS 1190); Mitbenutzung des Trainingsgeländes und sanitärer Anlagen eines österreichischen Unternehmens durch eine deutsche Fußballschule (EAS 3367)]. Nach Ansicht des BMF verlangt eine „feste örtliche Anlage oder Einrichtung“ im Sinn der BAO bzw. eine „feste Geschäftseinrichtung“ im Sinn des DBA nicht die Verfügungsmacht über einen gesamten Raum. Auch die Verfügungsmacht über einen abgegrenzten Raumteil genügt, um betriebsstättenbegründend zu wirken, wenn hierüber die dauerhafte Verfügungsmöglichkeit eingeräumt wird. Sonach muss auch einem dauerhaft eingerichteten Arbeitsplatz in einem Großraumbüro Betriebsstätteneigenschaft zugemessen werden (EAS 1613).

Entwicklungen auf OECD-Ebene, die mit dem OECD-Update 2003 und dem dort erstmals aufscheinenden „Painter-Example“ (Z 4.5 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA) eine Ausweitung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs zum Ziel hatten (EAS 2535), fanden im Jahr 2012 im Vorschlag für eine neue Z 4.2 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA ihren Niederschlag, demzufolge auch bloße Mitbenützungsrechte an Räumlichkeiten bereits betriebsstättenbegründend wirken [vgl. hierzu den unter dem Titel "Revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5 (Permanent Establishment)" ergangenen Begutachtungsentwurf der OECD, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>]. Angesichts der international noch nicht final harmonisierten Auslegung wurde seitens des BMF weiterhin daran festgehalten, dass durch die bloße Mitbenutzung von ausländischen Standorten keine ausländische Betriebsstätte begründet wird, selbst wenn die Tätigkeit über mehrere Jahre

hinweg erbracht wird. Dies galt insbesondere im Verhältnis zu Deutschland, weil nach der deutschen Rechtsprechung eine bloße Mitbenutzung von Räumlichkeiten nicht ausreicht, die für die Betriebsstätteneigenschaft maßgebende Verfügungsmacht zu begründen (vgl. EAS 3261 und EAS 3089 mit weiteren Nachweisen zur BFH-Rechtsprechung und zuletzt EAS 3367).

Da die seit Oktober 2012 geplanten Änderungen im OECD-Musterkommentar zu Art. 5 OECD-MA nun aber in im Wesentlichen unveränderter Form in das Update 2017 des OECD-MA übernommen werden sollen, stellt sich die Frage, ob die vom BMF bisher vertretene Haltung insbesondere auch gegenüber Deutschland weiterhin aufrecht erhalten werden kann. Diesbezüglich bedürfte es einer Abstimmung mit der deutschen Finanzverwaltung. Weiters wäre auch die endgültige Entscheidung der Mitgliedstaaten in Bezug auf allfällige Bemerkungen (observations) zum neuen OECD-MA abzuwarten. In diesem Zusammenhang ist jedoch bereits jetzt anzumerken, dass auch die neue Kommentarversion wesentliche Einschränkungen in der Begründung von Betriebsstätten vorsieht. So sieht der im Wesentlichen dem o.a. Begutachtungsentwurf entsprechende Entwurf zu einem neuen Abs. 12 des OECD-Musterkommentars zu Art. 5 OECD-MA folgende Einschränkungen für die Begründung einer Betriebsstätte bei Mitbenützung durch andere Unternehmer vor:

„12. [...] This will not be the case, however, where the enterprise's presence at a location is so intermittent or incidental that the location cannot be considered a place of business of the enterprise (e.g. where employees of an enterprise have access to the premises of associated enterprises which they often visit but without working in these premises for an extended period of time).

[...]

It is also important to remember that even if a place is a place of business through which the activities of an enterprise are partly carried on, that place will be deemed not to be a permanent establishment if paragraph 4 applies to the business activities carried on at that place."

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass geprüft werden müsste, ob der Umstand, dass die Gewährleistungsarbeiten bloß gelegentlich und mit zahlreichen Unterbrechungen durchgeführt werden, nicht auch nach neuer OECD-Auffassung zum Ergebnis führen müssten, dass die hier vorliegenden Tätigkeiten nicht zur Begründung einer Betriebsstätte des deutschen Unternehmens in Österreich führen würden. Im Übrigen bedürfte dies auch

einer Abstimmung mit der deutschen Finanzverwaltung. Die im letzten Satz des neuen Abs. 12 vorgesehene Einschränkung der Betriebsstättenbegründung bei der Durchführung von Arbeiten von bloß untergeordneter Bedeutung bzw. Hilfsfunktion (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) wird im vorliegenden Fall wohl dann nicht erfüllt sein, wenn es sich – wie angenommen werden kann – beim deutschen Lieferanten um einen Produktionsbetrieb handelt, der nicht nur mit dem Handel, sondern auch mit der Herstellung und Wartung der vertriebenen Produkte betraut ist. Dies bedarf jedoch behördlicher Überprüfungen. Diese überwiegend sachverhaltsbezogenen Feststellungen können aber nicht im Rahmen einer ministeriellen EAS-Auskunft verbindlich getroffen werden.

Dass es sich bei Gewährleistungsarbeiten, die nicht im Rahmen eines Montageauftrags, sondern bei einem reinen Liefergeschäft anfallen, um Tätigkeiten handelt, die zur Begründung einer Baustellenbetriebsstätte nach [Art. 5 Abs. 3 DBA Deutschland](#) („Bauausführung oder Montage“) führen, erscheint eher unwahrscheinlich. Diese Frage kann jedoch auf Grund ihrer Sachverhaltsbezogenheit im ministeriellen EAS-Verfahren nicht abschließend beurteilt werden.

Sofern im vorliegenden Fall doch von einer Verfügungsmacht über inländische Räumlichkeiten ausgegangen werden könnte, erschiene es nicht ausgeschlossen, von „wiederkehrenden“ Tätigkeiten im Sinn des Abs. 6 des OECD-Musterkommentars zu Art. 5 OECD-MA auszugehen, die auch bei weniger als 6-monatiger Dauer zur Begründung einer Betriebsstätte führen könnten. Vorübergehende Unterbrechungen würden nicht zu einer Beendigung der Betriebsstätte führen (vgl. Abs. 6.1. unter Hinweis auf Abs. 11 und 19 des OECD-Musterkommentars zu Art. 5 OECD-MA). Wenn aber während der arbeitsbedingten Unterbrechungen die Verfügungsmacht des Unternehmens an den zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten erlischt, bestünden nach Ansicht des BMF keine Bedenken, diese Zeiträume nicht in die Fristberechnung einzubeziehen. Dies entspräche im Ergebnis auch der mit der deutschen Finanzverwaltung im Zusammenhang mit der Vergabe von Baulosen (Z 7 des Ergebnisprotokolls über Verständigungsgespräche mit Deutschland vom 7.6.1991) im Zusammenhang mit der Begründung von Baustellenbetriebsstätten getroffenen Vereinbarung. Auch in diesem Fall setzt jedoch diese Beurteilung eine korrespondierende Vorgangsweise auf Seiten Deutschlands voraus (vgl. sinngemäß EAS 1866, EAS 1884, aber auch EAS 1988).

Bundesministerium für Finanzen, 5. September 2017