



**bau.steuer**

## **Steuer Bauprojekte im angrenzenden EU-Ausland**

### **Bauprojekte im angrenzenden EU Ausland** **- Steuerliche Rahmenbedingungen aus österreichischer Sicht**

Wenn österreichische Bauunternehmer vor der Frage stehen, ob sie Bauaufträge aus dem angrenzenden EU Ausland annehmen sollen, dann stellen sich neben dem üblichen Erfordernis einer betriebswirtschaftlichen Auftragskalkulation auch zusätzliche Fragen im Zusammenhang mit dem nationalen Steuerrecht des betreffenden Auftraggebers bzw. mit länderübergreifenden Regelungen.

Viele Bauunternehmer schrecken angesichts dieser Problemstellung von vornherein vor solchen Aufträgen zurück. Im Folgenden soll daher ein kurzer Überblick über die wichtigsten Entscheidungskriterien gegeben werden, die ein inländischer Bauunternehmer vor der Annahme und Preisgestaltung bzw. Ablehnung eines Bauprojektes im angrenzenden EU-Ausland bedenken sollte.

Aus steuerlicher Sicht sind bei einer Baukalkulation für ein Projekt im Ausland mögliche Einsparungspotenziale bei der Steuerbelastung im In- bzw. Ausland sowie bei den Personalkosten für Bauarbeiter zu prüfen. Die (projektbezogene) Gründung einer ausländischen Tochtergesellschaft (GmbH) vor Ort, welche vor allem bei grösseren Bauaufträgen aus haftungsrechtlichen Gründen und Risikoabwägungen interessant erscheint, umfasst umfangreiche Fragenbereiche, die in einem eigenen Artikel erläutert werden.

### **Steuerliche Aspekte eines Bauprojektes im Ausland**

#### **Doppelbesteuerung**

Übernimmt ein österreichischer Bauunternehmer ein Bauprojekt im Ausland, dann kann bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen ein Besteuerungsrecht jenes Staates („Quellenstaat“) begründet werden, in dem das Bauprojekt durchgeführt wird. Da der österreichische Bauunternehmer weiterhin mit seinem gesamten Welteinkommen in Österreich der Ertragsbesteuerung unterliegt, kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen. Um eine derartige Doppelbesteuerung zu verhindern, hat Österreich – unter anderem – mit seinen angrenzenden EU-Nachbarstaaten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Diese Abkommen bauen in der Regel auf einem OECD-Musterabkommen auf, dessen Grundlagen im Folgenden dargestellt sind. Im Einzelfall ist zur Erlangung von Detailinformationen das DBA mit dem betreffenden Staat heranzuziehen.



## Verfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

In den DBA sind grundsätzlich zwei verschiedene Verfahren vorgesehen:

**Befreiungsmethode:** Der Quellenstaat (Lage der Baustelle) besteuert das vom österreichischen Bauunternehmer im Quellenstaat betriebene Bauprojekt (Quellensteuer). Österreich befreit zwar die ausländischen Einkünfte von der Steuer, legt der Besteuerung der anderen (österreichischen) Einkünfte aber jenen Steuersatz zu Grunde, der sich ergibt, wenn die ausländischen Einkünfte bei der Steuerbemessung voll berücksichtigt worden wären (Progressionsvorbehalt).

**Anrechnungsmethode:** Der Quellenstaat besteuert das ausländische Bauprojekt. Österreich besteuert ebenfalls das ausländische Bauprojekt (so, als wäre es im Inland ausgeführt worden), rechnet aber die im Ausland abgeführte Steuer auf die österreichische Steuer an.

**TIPP:** Bevor ein Bauprojekt im Ausland angenommen wird, sollte aus dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit dem betreffenden Land abgeleitet werden, ob die Befreiungs- oder Anrechnungsmethode angewendet wird. Die Anrechnungsmethode führt zu einer Angleichung der Steuerniveaus zweier Staaten, ohne dass ein österreichischer Bauunternehmer von einem möglichen niedrigeren Steuerniveau im Land des auszuführenden Bauprojekts (Quellenstaat) profitieren kann. Günstiger ist die Befreiungsmethode: Hat der Quellenstaat einen günstigeren Steuersatz als Österreich, dann kommt dem Bauunternehmer die volle Steuereinsparung zu Gute!

## Wahl der Unternehmensform

Bauunternehmen, die als Körperschaft organisiert sind (insb. GmbH), unterliegen in Österreich ab 2005 dem einheitlichen Körperschaft-steuersatz von 25% (im Moment noch 34%). Demgegenüber gilt z.B. in der Slowakei ein Körperschaftsteuersatz von nur 19%. Da im Doppelbesteuerungsabkommen mit der Slowakei – so wie in den meisten DBA mit den Nachbarstaaten Österreichs - für Unternehmensgewinne (aus Bauprojekten) die Befreiungsmethode vorgesehen ist, profitieren österreichische Bauunternehmer voll von dem günstigeren Steuersatz. Da Körperschaften in Österreich einer einheitlichen „Flat Tax“ unterliegen, kann sich in diesem Fall nicht einmal ein allfälliger Progressionsvorbehalt nachteilig auswirken.

**TIPP:** Die Hinzurechnung der Gewinne aus einer ausländischen Einkunftsquelle an eine inländische GmbH richtet sich grundsätzlich nach der oben genannten OECD-Richtlinie, sollte aber vorsichtshalber vorweg mit der Finanzverwaltung abgesprochen werden.

## Doppelbesteuerung durch Betriebsstätten

Ob überhaupt ein Besteuerungsrecht jenes ausländischen Staates, in dem das Bauprojekt ausgeführt werden soll, begründet wird, hängt wesentlich vom Begriff der **Betriebsstätte** ab. Sobald eine Betriebsstätte im Ausland begründet worden ist, entsteht ein Besteuerungsrecht dieses ausländischen Quellenstaates.



Im oben angeführten OECD-Musterabkommen, welches die Grundlage für die meisten von Österreich abgeschlossenen DBA bildet, ist folgendes festgelegt :

Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer **12 Monate** überschreitet. Unter Bauausführung sind Arbeiten aller Art zu verstehen, die an Ort und Stelle ausgeführt werden und die der Errichtung von Hoch- oder Tiefbauten im weitesten Sinn dienen.

**ACHTUNG: Die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs richtet sich zwar grundsätzlich nach den DBA. Vor dem Beginn eines Bauprojektes sollte aber auf jeden Fall abgesichert sein, wie in dem Quellenstaat (in dem die Bauausführung durchgeführt werden soll) die Verwaltungspraxis in Bezug auf Betriebsstätten gehandhabt wird.**

**TIPP: Dauert ein ausländisches Bauprojekt von seinem technischen Volumen her voraussichtlich ungefähr 1 Jahr, dann kann ein österreichischer Bauunternehmer durch Gestaltung der Bauplanung und Bauausführung die Anwendbarkeit eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) bewusst vermeiden oder herbeiführen. Herscht in einem Nachbarstaat ein niedrigeres Steuerniveau als in Österreich und ist im entsprechenden DBA die Befreiungsmethode verankert, dann kann der österreichische Bauunternehmer durch eine mehr als 12 monatige Bauausführung im Ausland eine Betriebsstätte begründen, so die Doppelbesteuerung herbeiführen und dadurch den günstigeren ausländischen Steuersatz nutzen.**

#### Gestaltungsmöglichkeiten bei der Begründung von Betriebsstätten

Ausgelöst wird die genannte 12 monatige Frist, sobald die erste Person an der Baustelle eintrifft, wobei auch Vorbereitungsarbeiten an der Baustelle (z.B. Geländeaufbereitung, Errichtung eines Baubüros, Aufstellen von Montagekränen etc..) sowie die Anwesenheitszeiten von allfälligen Subunternehmern eingerechnet werden. Während jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende Unterbrechungen die 12 monatige Betriebsstättenfrist hemmen, führen übliche Arbeitsunterbrechungen (arbeitsfreie Wochenenden, Betriebsurlaub) weder zu einem Neubeginn noch zu einer Hemmung der Frist.

Die Zwölfmonatsregel gilt für jede einzelne Bauausführung. Werden mehrere Bauprojekte im selben Nachbarstaat ausgeführt, dann gelten die verschiedenen Bauprojekte als Einheit, wenn die baulichen Tätigkeiten zwar auf verschiedenen Verträgen beruhen aber wirtschaftlich und geographisch ein einheitliches Ganzes bilden, wobei ein geographisches Naheverhältnis im Spielraum zwischen einem *50 km-Radius* und einer *einstündigen Fahrzeit mit einem Kleintransporter* anzusiedeln ist.

Die Frist endet mit dem Tag der Erfüllung der übernommenen Werkverpflichtung. Mängelbehebung und Reparaturen, die der Herstellung der Betriebsbereitschaft dienen, sind aber in die Frist einzubeziehen.

Ist eine Betriebsstätte im Ausland begründet worden, dann erfolgt die Aufteilung der Einkünfte zwischen dem österreichischen „Stamm“-Unternehmen und der Baustelle



(Betriebsstätte) im Ausland nach der Grundregel, dass der Baustelle jener Gewinn zugerechnet wird, den sie erzielt hätte, wenn sie das Bauprojekt als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte (OECD-Richtlinie, siehe vorher).

Bleibt ein österreichischer Bauunternehmer mit einem ausländischen Bauprojekt innerhalb der Zwölfmonatsfrist, dann unterliegt diese Bauausführung ausschliesslich der inländischen Besteuerung.

**Zusammenfassung:** Soll im angrenzenden EU-Ausland ein Bauprojekt durchgeführt werden, dann sollten Informationen über das Steuerniveau im betreffenden Land sowie das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eingeholt werden. Ist das Steuerniveau niedriger als in Österreich und sieht das anwendbare DBA die Befreiungsmethode vor, dann sollten die Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit der Begründung einer Betriebsstätte dahingehend ausgeübt werden, dass eine mehr als 12 monatige Bauausführung durchgeführt wird. In diesem Fall gilt eine Betriebsstätte als begründet, was zur Anwendung der Doppelbesteuerung führt. Der österreichische Bauunternehmer kann so einen günstigeren ausländischen Steuersatz nutzen.

### **Personalkosten auf einer Baustelle im Ausland**

Plant ein österreichischer Bauunternehmer ein Bauprojekt im Ausland, dann kann er entweder vor Ort Bauarbeiter einstellen, oder seine inländischen Bauarbeiter ins Ausland entsenden. Bei den neuen EU-Nachbarn im Osten wird aufgrund des dortigen niedrigeren Lohnniveaus eine wirtschaftliche Betrachtungsweise die Mitarbeitergewinnung vor Ort notwendig machen. In diesem Fall sind die jeweiligen nationalen arbeits-, sozialversicherungs- und lohnsteuerrechtlichen Bestimmungen zu beachten.

#### Entsendung von inländischen Bauarbeitern

Entsendet ein österreichischer Bauunternehmer jedoch inländische Arbeitnehmer zur Durchführung von Bauausführungen, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen ins Ausland (was bei den „alten“ EU-Nachbarn durchaus üblich ist), dann sind ebenfalls die Bestimmungen des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zu beachten.

In den verschiedenen DBA ist in der Regel eine sogenannte „**Monteurklausel**“ eingebaut: dauert die Entsendung in einen anderen Staat nicht länger als 183 Tage, dann verbleibt das alleinige Besteuerungsrecht in Österreich. Geht die Entsendung darüber hinaus, dann erfolgt eine Besteuerung in beiden Staaten, d.h. ein entsendeter Bauarbeiter bzw. dessen Arbeitgeber muss sich nach den Regeln des entsprechenden DBA um die Befreiung bzw. Anrechnung von der im Ausland eingehobenen Lohnsteuer in Österreich bemühen.

**ACHTUNG:** Hat ein österreichischer Bauunternehmer im Ausland bereits eine Betriebsstätte begründet, welche die Vergütung für einen Bauarbeiter trägt, dann kommt die Monteurklausel nicht zur Anwendung. Der Bauarbeiter unterliegt dann jedenfalls der Doppelbesteuerung und den Regelungen über deren Vermeidung.



Wird ein inländischer Bauarbeiter nicht länger als 183 Tage entsendet, dann verbleibt das ausschliessliche Besteuerungsrecht in Österreich.

### Begünstigte Auslandstätigkeit

Als spezielle Regelung des österreichischen Steuerrechts gilt es bei jeder Entsendung zu beachten: ab einer ununterbrochenen Entsendung von einem Monat sind die Einkünfte des Arbeitnehmers aus dieser Auslandstätigkeit von der **Lohnsteuer befreit**.

Dass ein entsendeter Bauarbeiter seinen Lohn für die Auslandstätigkeit ohne Abzug der inländischen Lohnsteuer kassiert, wird sich positiv auf das Betriebsklima und die Mitarbeiterbindung eines Bauunternehmers auswirken.

**TIPP: Darüber hinaus gilt die Befreiung nicht nur für die Lohnsteuer, sondern auch für den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleich (DB), den Zuschlag zum DB (DZ) und die Kommunalsteuer (KommSt). D.h. der österreichische Bauunternehmer wird von diesen Lohnnebenkosten, die in Höhe von 4,5% (DB), 0,51% (DZ) bzw. 3% (KommSt) des Bruttomonatslohnes des Bauarbeiters berechnet werden, entlastet.**

Ein Bauarbeiter bleibt aber nach dem ASVG pflichtversichert (Dienstgeber- und Dienstnehmerbeiträge), solange seine Beschäftigung in einem anderen EU-Staat nicht über ein Jahr andauert.

**ACHTUNG:** Hat ein österreichischer Bauunternehmer einen (Teil)Auftrag zur Errichtung einer Anlage im Ausland erhalten, dann fallen auch Aufträge dieses inländischen Unternehmers an einen inländischen Subunternehmer unter die Begünstigung.

### Gestaltungsmöglichkeiten bei der Auslandsentsendung

Die einmonatige Frist für die entsendeten Arbeiter, die eine Voraussetzung für die Befreiung von der Lohnsteuer ist, wird nach den Grenzübertritten bemessen (Tag der Ausreise bis zum Tag der Wiedereinreise). Wird die Auslandstätigkeit unterbrochen, dann liegt eine begünstigte Auslandstätigkeit grundsätzlich nur dann vor, wenn der Monatszeitraum bei jedem einzelnen Tätigkeitsabschnitt überschritten wird. Übliche Unterbrechungen wie z.B. Wochenenden, im Ausland verbrachte Krankstände und Dienstreisen nach Österreich (maximal 3 Tage) sind für die Berechnung der erforderlichen Monatsfrist nicht schädlich, wenn die begünstigte Tätigkeit anschließend wieder fortgesetzt wird.



**Zusammenfassung: Entsendet ein österreichischer Bauunternehmer einen Arbeiter nicht länger als 183 Tage ins Ausland, dann werden die Einkünfte des Bauarbeiters ausschliesslich in Österreich besteuert. Dauert die Entsendung länger, oder erhält der Bauarbeiter seine Vergütung von einer im Ausland begründeten Betriebsstätte, dann fällt der Arbeiter unter die Doppelbesteuerung.**

**Dauert eine Entsendung ins Ausland (ununterbrochen) mindestens einen Monat, dann erspart sich der Bauunternehmer bestimmte Bestandteile der inländischen Lohnnebenkosten (DB, DZ und KommSt = insgesamt rund 8% des Bruttomonatslohns), die für einen im Inland verbliebenen Bauarbeiter zu leisten wären. Darüber hinaus ist der Bauarbeiter mit seiner Vergütung für die über einmonatige Auslandsentsendung von der Lohnsteuer befreit.**

Der vorliegende Artikel behandelt ausschliesslich die steuerlichen Aspekte im Zusammenhang mit einem Bauprojekt im angrenzenden EU-Ausland. Unterm Strich sind derartige Aufträge auch aus anderer Sicht (kalkulatorisch, gewerberechtlich, zivilrechtlich etc.) zu durchleuchten. Insbesondere sind auch haftungsrechtliche Fragen (die für die Gründung eines Tochterunternehmens sprechen) zu beachten. In diesem Sinn weiterführende Gedanken werden in einem eigenen Artikel behandelt.

### **Entscheidungskatalog für einen Günstigkeitsvergleich bei Bauprojekten im angrenzenden EU-Ausland**

- Grundsätzliche Überlegungen zur eigenen Rechtsform und der Möglichkeit, im Quellenstaat (Lage der Baustelle) eine Tochterfirma zu gründen
- Einholen von Informationen betreffend das Steuerniveau bzw. Abschreibungsmöglichkeiten im Quellenstaat
- Prüfung des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens (DBA, Anrechnungs- oder Befreiungsmethode)
- Absicherung der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs (Verwaltungspraxis im Quellenstaat)
- Sicherstellen der Gewinnzurechnung (Abklären mit Finanzverwaltung)
- Prüfung hinsichtlich möglicher Kostenvorteile bei den Personalkosten (Entsendung, Befreiung von Lohnnebenkosten)
- Abschätzen des allgemeinen Risikopotenzials (Haftungsfragen, Liquiditätslage des Auftraggebers, gewerberechtliche Voraussetzungen etc.)

**SIART+TEAM TREUHAND GMBH**, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Geschäftsführer: Mag. Rudolf Siart, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Gesellschafter: Mag. Rudolf Siart, Firmenbuchnummer FN199249p, Firmensitz in Wien, Firmengericht: Handelsgericht Wien, A-1160 Wien, Enenkelstraße 26, Telefon: ++43 (1) 493 13 99 - 0, Fax: ++ 43 (1) 493 13 99 - 38, e-mail: [siart@siart.at](mailto:siart@siart.at) , <http://www.siart.at>



**Mag. Rudolf Siart,**  
Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Wien,  
Siart + Team Treuhand GmbH,  
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft,  
Enenkelstrasse 26, 1160 Wien  
Tel.: 01/493 13 99,  
E-Mail: [siart@siart.at](mailto:siart@siart.at)  
[www.siart.at](http://www.siart.at)