

Betriebsstätte nach deutschem Steuerrecht im Vergleich zu Trade and Business nach US-amerikanischem Steuerrecht dargestellt anhand von Praxisfällen

Am 16.12.2008 stellte Birgit Findeis von der European-American Business Organization, Inc. aus New York auf Einladung des Westfälischen Steuerkreises die Unterschiede zwischen den Begriffen „Betriebsstätte“ und „Trade and Business“ vor. Die Referentin führte die zahlreich anwesenden Zuhörer gerade aufgrund der vorgestellten Fallbeispiele gut verständlich in die zentralen Begriffe des grenzüberschreitenden Steuerrechts zwischen Deutschland und den USA ein.

Zunächst lenkte Frau Findeis die Aufmerksamkeit auf die einschlägigen Regelungen in den jeweiligen nationalen Rechtsordnungen sowie des Doppelbesteuerungsabkommens D-USA (DBA). Der Begriff der Betriebsstätte ist in § 12 AO als „jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“ definiert. Von entscheidender Bedeutung ist hier das Wort „dienen“. Von Bedeutung ist auch, dass bei Bauausführungen und Montagen eine Betriebsstätte bereits anzunehmen ist, wenn diese länger als sechs Monate dauern (§ 12 Nr. 8 lit. c AO). Im Gegensatz dazu steht Art. 5 Abs. 1 DBA, der eine Betriebsstätte als „feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“, definiert. Die Betriebsstätten-Qualität einer Bauausführung oder Montage wird nach Art. 5 Abs. 3 DBA erst ab einer Dauer von 12 Monaten bejaht. Schließlich ist Sec. 882 (a) (1) des Internal Revenue Code der USA von Bedeutung, der den Begriff der Betriebsstätte nicht kennt und stattdessen von „income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States“ spricht. Eine Legaldefinition zu diesem Begriff, wie man sie aus Deutschland kennt, sucht man in den US-amerikanischen Steuergesetzen vergeblich.

Der Begriff „trade or business“ umfasse neben gewerblichen, freiberuflichen und land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten auch die nichtselbständige Arbeit und sogar die private Vermögensverwaltung, wenn diese durch ein Mindestmaß an persönlichem Einsatz des Eigentümers gekennzeichnet sei. Die beschränkte Einkommenssteuerpflicht in den USA sei darüber hinaus noch an die weitere Voraussetzung geknüpft, ob die in Frage stehenden Einkünfte als mit der in den USA ausgeübten Geschäftstätigkeit „effectively connected“ anzusehen seien. Typische Anwendungsfälle

hierfür seien Einkünfte, die aus der Ausübung von Tätigkeiten im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs in den USA erzielt würden, beispielsweise aus dem Verkauf von Waren oder anderem Eigentum.

Schließlich wies Frau Findeis noch auf ein anderes Problem hin: Viele US-Bundesstaaten und teilweise auch die großen Städte wie New York erheben eigene Körperschaft- und Einkommensteuern. Zwar sind diese Steuern auf Ebene der Bundessteuer vom zu versteuernden Einkommen abzugsfähig, es entsteht aber dennoch eine erhöhte Belastung, und darüber hinaus verkompliziert sich dadurch das Steuerungsverfahren erheblich. Da das DBA Deutschland-USA nur auf Bundesebene gilt, muss diese erhöhte Belastung auch bei allen grenzüberschreitenden Fällen beachtet werden.

Die Besprechung der Fallbeispiele begann mit den „Outbound-Sachverhalten“, d. h. Betriebsstätten deutscher Unternehmen in den USA.

Im ersten Fall ging es um ein IT-Unternehmen (GmbH), das im Jahr 2006 einen eigenständigen Server im US-Bundesstaat Nevada anmietete. Der Server wurde ausschließlich von der GmbH benutzt, die von dort aus ihre Software zum Download anbot. Auf diesem Server mussten die Kunden auch ihre Kreditkartendaten zwecks Begleichung des Kaufpreises angeben. Die GmbH beschäftigte kein Personal in den USA; die Betreuung der Website sowie die Produktaktualisierung erfolgten ausschließlich von Deutschland aus über das Internet.

Grundsätzlich unterliegt die GmbH gemäß § 1 Abs. 2 KStG mit sämtlichen Einkünften der deutschen Körperschaftsteuer. Gleichzeitig sind die Aktivitäten der GmbH in den USA als „trade and business“ anzusehen, das zu „effectively connected income“ führt, da die Vertragsabschlüsse am Standort des Servers, mithin in den USA erfolgten. Somit ist die GmbH hinsichtlich aller Einkünfte, die in den USA erzielt wurden, in den USA beschränkt einkommensteuerpflichtig. Nun kommt das DBA zur Anwendung, wonach gewerbliche Gewinne eines Unternehmens, die durch eine in den USA gelegene Betriebsstätte erzielt werden, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden. Im vorliegenden Fall waren die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 DBA für eine Betriebsstätte in den USA erfüllt, da ein dezidier-

ter Server eine Betriebsstätte begründen kann. Insbesondere kann eine Computeranlage auch ohne Personaleinsatz am Standort der Anlage eine Betriebsstätte begründen, wenn tatsächlich keine Person für deren Betrieb erforderlich ist. Keine Betriebsstätte nach dem DBA liegt jedoch in all den Fällen vor, in denen es sich bei der fraglichen Tätigkeit lediglich um eine vorbereitende oder Hilfstätigkeit handelt, Art. 5 Abs. 4 DBA. Dies ist hier jedoch nicht gegeben, denn auf dem Server lagerte sowohl die Software als auch wurde darüber die Bezahlung vorgenommen. Das DBA ordnet das Besteuerungsrecht somit den USA zu. Eine Bundesstaats-Körperschaftsteuer war nicht zu berücksichtigen, da es in Nevada eine solche nicht gibt. Deshalb kann unter bestimmten Voraussetzungen Nevada als Standort für ausländische Betriebe vorteilhaft sein.

In einem zweiten Fall wurde eine deutsche GmbH von der DaimlerChrysler AG beauftragt, in Los Angeles ein Event zu veranstalten. Hierzu mietete die GmbH dort Räumlichkeiten vom 1. Juli 2007 bis 28. Februar 2008, also für acht Monate, an. Zur Durchführung des Projektes wurde ein freier Mitarbeiter der GmbH für die Dauer des Projektes von Köln nach Kalifornien entsendet. Die hauptsächliche Projektarbeit in Bezug auf das Event wurde jedoch von unabhängigen Vertragspartnern ausgeführt, die die GmbH vor Ort engagierte. Der Mitarbeiter der GmbH beaufsichtigte und koordinierte die Abwicklung des Projekts. Alle Verträge mit den Subunternehmen wurden in Köln am Sitz der GmbH geschlossen.

Wie in Fall 1 unterliegen sämtliche Einkünfte der GmbH der deutschen Körperschaftsteuer. Auf US-Seite ist zunächst zu prüfen, ob die GmbH in Kalifornien durch die Anmietung der Räume eine Körperschaftsteuerpflicht ausgelöst hat. Das ist immer dann der Fall, wenn ausländische Gesellschaften in Kalifornien einen „Nexus“ begründen. Hierunter versteht man einen Grad an Präsenz und Aktivität, der eine ausreichende Verbindung zwischen dem Bundesstaat und der Gesellschaft schafft. Am deutlichsten ist der Nexus bei der Begründung einer physischen Präsenz verwirklicht. Eine solche physische Präsenz sieht das kalifornische Körperschaftsteuerrecht als gegeben an, wenn – wie hier – Räume für mehr als 21 Tage angemietet werden. Das DBA findet auf Ebene der Staatensteuer keine Anwendung. Die kalifornische Steuer fällt endgültig an. Auf Bundessteuerebene sind die Voraussetzungen eines „trade or business“ der GmbH durch das diese „effectively connected income“ erwirt-

schaftet gegeben, sodass die GmbH mit ihren in der genannten Zeit erzielten Einkünften auf Ebene des Bundes der US-Körperschaftsteuer unterliegt. Ob das endgültige Besteuerungsrecht Deutschland oder den USA zufällt, ist erneut am DBA zu messen. Grundsätzlich gilt für Montage- und Bauausführungen nach Art. 5 Abs. 3 DBA, dass eine Betriebsstätte erst nach einer Dauer von 12 Monaten anzunehmen ist, allerdings ist fraglich, ob diese zeitliche Vorgabe analog auf den vorliegenden Fall anwendbar ist. Aufgrund eines Verweises auf eine Verständigungsvereinbarung zwischen Deutschland und Österreich, die die Begründung einer Betriebsstätte bereits nach 6 Monaten Dauer annimmt, konnte man sich mit dem zuständigen Finanzamt in Deutschland darauf einigen, dass im vorliegenden Fall eine Betriebsstätte der GmbH in den USA begründet wurde.

Die anschließend vorgestellten „Inbound-Sachverhalte“ betrafen Betriebsstätten US-amerikanischer Unternehmen in Deutschland.

Im diesem Fall schloss eine US-Corporation mit Sitz in New York mit einer deutschen GmbH einen Management-Dienstleistungsvertrag, in dem sich die US-Corp verpflichtete, die Geschäfte der GmbH zu führen. In Erfüllung dieses Vertrages wurde der Präsident und 50%-iger Teilhaber der US-Corp, A, der dort als Arbeitnehmer angestellt war, als Geschäftsführer der GmbH tätig. Hierzu nutzte A gelegentlich ein Büro bei der GmbH, das von ihm nicht ausschliesslich genutzt wurde. Während A's Abwesenheit wurde das Büro von anderen Mitarbeitern der GmbH und auch als Konferenzraum benutzt. Zwischen A und der GmbH bestand kein Arbeitsvertrag. Seinen ständigen Aufenthalt hatte A in den USA. Alle Aktivitäten des A wurden zu jeder Zeit auf der Grundlage des Vertrages zwischen der US-Corp und der GmbH vorgenommen. Im Zuge einer Betriebsprüfung stellten sich das deutsche Finanzamt auf den Standpunkt, dass die US-Corp eine Betriebsstätte in Deutschland gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA begründet habe.

Entscheidend ist zunächst die Frage, ob das Büro in Deutschland eine feste Geschäftseinrichtung begründet hat. Dabei ist darauf abzustellen, ob der US-Corp eine dauerhafte Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung eingeräumt war. Hier liegt eine Übereinstimmung mit den Fällen von Unternehmensberatungsgesellschaften nahe, die regelmäßig in fremden Räumlichkeiten tätig werden und dennoch keine

Betriebsstätte durch die Nutzung der Räumlichkeiten ihrer Auftraggeber begründen. Selbst wenn man diese Auffassung nicht teilt, dann dürfte in der Tätigkeit des A in Deutschland lediglich eine Hilfstätigkeit im Sinne des Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA zu sehen sein, denn die Ausübung von Management-Dienstleistungen stellt keine Haupttätigkeit der US-Corp dar. Auch eine Vertreterbetriebsstätte dürfte hier nicht begründet worden sein, denn eine solche setzt voraus, dass eine Person für ein Unternehmen tätig wird und die Vollmacht besitzt, in einem Vertragsstaat im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und diese Vollmacht dort gewöhnlich auch ausübt. Vorliegend schloss A jedoch in Deutschland Verträge für die GmbH und nicht für die US-Corp ab. Daher ist die Auffassung des Finanzamtes, die US-Corp habe vorliegend eine Betriebsstätte in Deutschland begründet nicht fundiert.

In einer Erweiterung des vorigen Falls vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass A mit aus deutschen Quellen gezahlten Bezügen der deutschen Einkommensteuer unterliegt. Allerdings bezog A sein Gehalt von der US-Corp, die nach Art. 4 DBA wegen ihres Sitzes in New York als in den USA ansässig gilt. Der erste Teil des Falls spielt hier insofern eine Rolle, als das Gehalt in Deutschland steuerpflichtig sein könnte, wenn es von einer in Deutschland unterhaltenen Betriebsstätte gezahlt wird. Dies ist jedoch bei zutreffender Anwendung des DBA nicht der Fall (s.o.).

Abschließend ging die Referentin noch auf generelle Schwierigkeiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ein. Das zwei- bzw. dreigliedrige Steuersystem mit Bundes- und Staatssteuern gestalte die Steuerberatung in den USA sehr aufwendig. Die Steuerbelastung in den USA ist hierdurch auch meist nicht deutlich geringer als in Deutschland. Auch die gesellschaftsrechtliche Beratung in den USA ist aufwendig, da jeder der 50 Bundesstaaten ein eigenes Gesellschaftsrecht besitzt. Wegen des Vorrangs des „case law“ werde oft nicht strukturiert mit dem Gesetz gearbeitet. Ein und derselbe Rechtsbegriff kann in den verschiedenen Bundesstaaten unterschiedliche Bedeutung haben, woraus sich erklärt, dass Begriffe in den Verträgen selbst definiert werden. Ein arbeiten mit Legaldefinitionen, wie man das vom deutschen Recht kennt, ist in den USA kaum möglich.

Ein steuerliches Veranlagungssystem gebe es nicht; vielmehr führe jeder Bürger seine Steuerveranlagung in der Steuererklärung selbst durch. Veranlagungsbescheide

werden nicht erteilt; Steuererklärungen werden nach drei Jahren bestandskräftig, wenn in diesem Zeitraum keine Steuerprüfung durch die US-amerikanischen Steuerbehörden angeordnet wird. Der Steuerpflichtige hat in den USA keinen festen Sachbearbeiter, so wie man das aus Deutschland kennt. Es steht lediglich eine Telefonhotline zur Verfügung, bei der man per Zufallsprinzip mit einem gerade freien Mitarbeiter verbunden wird, der mit dem Sachverhalt nicht vertraut ist. Wegen dieser praktischen Schwierigkeiten ist in grenzüberschreitenden Fällen zu empfehlen, zunächst eine Vereinbarung mit dem deutschen Finanzamt anzustreben und diese dann der bei den US-Finanzbehörden eingereichten Steuererklärung zugrundezulegen. Ist die US-Behörde mit der Behandlung des Falles nicht einverstanden, muss sie diese innerhalb von drei Jahren nach Einreichung der Steuererklärung schriftlich beanstanden. Dann ist in der Regel in Deutschland noch keine Bestandskraft eingetreten. Andernfalls kann die dreijährige Verjährungsfrist in den USA zu Problemen führen, wenn das deutsche Finanzamt beispielsweise nach fünf Jahren den Steuerbescheid doch noch ändern will, da in einem solchen Fall an der US-„Steuererklärung“ nicht mehr zu rütteln ist.

Nach einer interessanten Diskussion vorwiegend über die praktischen Probleme der Steuerberatung bei deutsch-amerikanischen Sachverhalten wurde der Vortragsabend bei einem kleinen Imbiss beschlossen.

08.01.09 Dr. Gerd Kathstede