

Newsletter No 41 (GE)

**Betriebsstätte im Ausland:
Entstehung und steuerliche Konsequenzen**

September 2009

Newsletter No 41 (GE)

Betriebsstätte im Ausland

I. Einleitung

Plant ein Unternehmen zu expandieren und dabei eventuell einen neuen Standort zu gründen, stellt sich die Frage, wie die neue Niederlassung rechtlich in die Unternehmensorganisation eingeordnet und organisiert werden kann. Mit der Gründung einer Niederlassung oder auch nur mit einer zeitlich begrenzten Auslandsbetätigung des Stammhauses verbunden sind steuerrechtliche Fragen, die je nach Unternehmensgestaltung, konkreter Betätigung und deren Dauer erheblich sind. Mögliche organisatorische Formen der Auslandsaktivität sind Direktgeschäfte, die Gründung einer Tochterkapitalgesellschaft oder einer Tochterpersonengesellschaft sowie die nachfolgend behandelte Betriebsstätte.

Steuerrechtliche Probleme entstehen insbesondere dann, wenn das Stammunternehmen in einem ausländischen Staat unter Umständen unfreiwillig einen Sachverhalt realisiert, der als Betriebsstätte zu qualifizieren ist. Grundsätzlich sind die Unternehmensgewinne gänzlich dort zu versteuern, wo das Unternehmen seinen Sitz hat (Sitzstaat), selbst wenn das Unternehmen international tätig wird. Von diesen steuerrechtlichen Grundsätzen wird aber bei Vorliegen einer Betriebsstätte im Ausland eine Ausnahme gemacht: In diesem Fall steht dem Staat, in dem die Betriebsstätte ansässig ist (Betriebsstättenstaat/Quellenstaat), das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Betriebsstättengewinns zu. Die Existenz einer Betriebsstätte entscheidet demnach über die Aufteilung der Gewinne zwischen Sitz- bzw. Quellenstaat und kann somit für die Steuerlast eines Unternehmens von erheblicher Bedeutung sein.

II. Entstehung einer Betriebsstätte

Bei einer Betriebsstätte handelt es sich um eine vom Hauptunternehmen abhängige, rechtlich nicht selbständige Niederlassung, d.h. einen mit dem Stammhaus einheitlichen Geschäftsbetrieb an lediglich räumlich getrennten Stellen.

Newsletter No 41 (GE)

Betriebsstätte im Ausland

Die Existenz einer Betriebsstätte führt im nationalen als auch im internationalen Steuerrecht zur beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 a des Einkommensteuergesetzes, EStG bzw. Art. 7 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD-MA). Eine genauere Definition der "Betriebsstätte" findet sich in § 12 S. 1 der Abgabenordnung (AO) und in der Regel im jeweils maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Sofern Gewinne eines Unternehmens mit Sitz in einem Staat, mit dem die Bundesrepublik ein DBA geschlossen hat, besteuert werden sollen, geht die Definition des jeweiligen DBA derjenigen des § 12 AO vor.

Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO

- feste Geschäftseinrichtung oder Anlage
- auf Dauer angelegt (nachhaltig)
- der Unternehmenstätigkeit dienend
- Verfügungsmacht über die Einrichtung

Gemäß § 12 AO ist eine **Betriebsstätte** eine feste und auf eine gewisse Dauer angelegte Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Die Betriebsstätte muss örtlich fixiert sein und der Unternehmer muss darin seine gewerbliche Tätigkeit ausüben, wobei er eine gewisse Verfügungsmacht über die Einrichtung haben muss.

Als Betriebsstätten sind insbesondere anzusehen:

- ▶ die Stätte der Geschäftsleitung (Beginn: bereits ab Aufnahme der Tätigkeit!)
- ▶ Zweigniederlassungen (§ 13d HGB)
- ▶ Fabrikations- oder Werkstätten
- ▶ Warenlager
- ▶ Ein- oder Verkaufsstellen sowie
- ▶ Bauausführungen oder Montagen, wenn die einzelne Bauausführung oder Montage bzw. mehrere nebeneinander bestehenden Bauausführungen/Montagen länger als sechs Monate dauern (abweichend hiervon u.U. das DBA)
- ▶ Ständiger Vertreter (dies ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt, insbesondere wer für das Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Waren und Gütern unterhält und davon Auslieferungen vornimmt)

Newsletter No 41 (GE)

Betriebsstätte im Ausland

Im Unterschied zur deutschen Regelung gilt in den Bestimmung der DBA der meisten Länder, dass eine Betriebsstätte dann nicht entsteht, wenn die Bau- oder Montageausführungen weniger als neun bis zwölf Monate andauern (im deutsch-thailändischen DBA ist dieser Zeitraum allerdings – wie in der AO – auf sechs Monate beschränkt). Daneben ist die maßgebliche Zeitdauer einer jeden einzelnen Tätigkeit (Bauausführung oder Montage) deutscher Unternehmen im Ausland für sich zu betrachten. Eine Zusammenrechnung mehrerer Bauausführungen oder Montagen ist, anders als im Bereich des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO, nicht zulässig.

Als Negativkatalog nennt das DBA Thailand folgende Fälle, in denen keine Betriebsstätte angenommen wird:

- ▶ Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden:
- ▶ Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- ▶ Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- ▶ Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für den Güter- oder Wareneinkauf oder die Informationsbeschaffung unterhalten wird;
- ▶ Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zur Werbung, Informationserteilung, wissenschaftlicher Forschung oder ähnlicher Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten unterhalten wird.

Darüber hinaus kann aber eine Betriebsstätte durch die Tätigkeit eines **ständigen Vertreters** entstehen.

Im DBA-Recht wird zwischen dem sog. abhängigen und unabhängigen Vertreter unterschieden. Sobald der Vertreter abhängig ist (also kein wirtschaftliches Risiko trägt) und – einschränkend gegenüber § 13 AO – seine Vollmacht gewöhnlich ausübt und

Newsletter No 41 (GE)

Betriebsstätte im Ausland

nicht nur Tätigkeiten unterstützender Art durchführt, liegt eine **Vertreterbetriebsstätte** vor. Aber auch wenn eine Vertreterperson für das Unternehmen die Vertragsverhandlungen bis zur Abschlussreife führt, der zivilrechtliche Vertrag dann nur der Form halber von der Unternehmensleitung im anderen Vertragsstaat unterschrieben wird, reicht dies ggf. zur Entstehung einer Betriebsstätte aus. Einige DBAs bestimmen, dass eine Betriebsstätte auch im Falle eines formal unabhängigen Maklers vorliegt, der ausschließlich oder fast ausschließlich für das (Konzern-) Unternehmen tätig wird (z.B. DBA Thailand) **und** wirtschaftliche und finanzielle Beziehungen bestehen, die einem Fremdvergleich nicht standhielten (z.B. DBA Hongkong – Vietnam).

Auch hier ist also genau zu betrachten ob und wann eine Betriebsstätte entsteht und die Gewinne entsprechend im Land der Tätigkeit des Vertreters zu versteuern sind.

Entscheidend für das Verständnis der Problematik der Betriebsstättenbesteuerung ist, dass die Entstehung einer Betriebsstätte nicht im Ermessen des Steuerschuldners steht, sondern sich nach den tatsächlichen Gegebenheiten richtet.

Rechtsfolge einer Betriebsstätte ist in erste Linie, dass der durch die Betriebsstätte ermittelte Gewinn im Quellenstaat zu versteuern ist.

Im ungünstigsten Fall kann dies zu einer Doppelbesteuerung des Gewinns führen. Dies gilt insbesondere dann, wenn im Ansässigkeitsstaat in Unwissenheit des Bestehens einer Betriebsstätte Steuern für Gewinne entrichtet wurden, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind.

III. Besteuerung der Betriebsstätte/Betriebsstättengewinn

Der Gewinn der Betriebsstätte ist unter Berücksichtigung sämtlicher der Betriebsstätte zurechenbaren Erträge und Aufwendungen zu ermitteln (zu einzelnen Positionen). Der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte ist dabei nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechtes zu ermitteln. Der Sitzstaat stellt den anteiligen Gewinn der ausländischen Betriebsstätte bei Vorliegen eines DBA im Regelfall steuerfrei (ggf. unter Progressionsvorbehalt), d.h. es wird nur noch der Restgewinn besteuert.

Newsletter No 41 (GE)

Betriebsstätte im Ausland

Liegt kein DBA vor, erfolgt grundsätzlich die Besteuerung des Gesamtgewinns unter Anrechnung der auf den Betriebsstättengewinn bereits erhobenen Steuern (Anrechnungsmethode ggfs. auch wahlweise Abzugsmethode).

Da die Betriebsstätte immer nur ein Teil des Gesamtunternehmens ist, ist das Gesamtergebnis auf Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen. Dies kann dergestalt erfolgen, dass die Betriebsstätte ihren Gewinn gesondert mit eigener Buchführung (aber nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften) ermittelt (sog. direkte Methode), oder indem der Gesamtgewinn des Unternehmens aufgrund eines sachgerechten Schlüssels zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt wird. Generell wird die direkte Methode von der deutschen Finanzverwaltung präferiert. Das DBA Thailand sieht in Art. 7 Abs. 3 die Aufwandszuordnung nach der direkten Methode vor, die indirekte Methode wird zwar nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes hierdurch nicht ausgeschlossen. Aus thailändischer Sicht ist dies jedoch nicht unproblematisch.

IV. Finanzierung der ausländischen Betriebsstätte

Die Betriebsstätte muss über das zur Erfüllung ihrer Funktion notwendige Kapital verfügen (sog. Dotationskapital). Ist dem nicht so, ist der Gewinn so zu ermitteln, als sei ihr das notwendige Eigenkapital zur Verfügung gestellt worden. Entsprechend sind in diesem Fall die hieraus entstehenden Fremdkapitalzinsen nicht als Kosten absetzbar.

V. Wirtschaftliche Austauschbeziehungen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus

Bei Nutzungsüberlassungen ist das überlassene Wirtschaftsgut, sofern es von beiden Betriebsteilen genutzt wird, bei dem Betriebsteil zu aktivieren, der es überwiegend nutzt. Ein Betrag, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (also was voneinander unabhängige Dritte vereinbart hätten), ist erfolgswirksam zu verrechnen.

Bei gewerblichen Dienstleistungen ist der Verrechnungspreis als Marktpreis, subsidiär als Selbstkosten mit einem angemessenen Gewinnaufschlag (5-10%) zu ermitteln).

Newsletter No 41 (GE)

Betriebsstätte im Ausland

Ferner ist bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu beachten, dass eine solche nur dann steuerneutral vorgenommen kann, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

VI. Rechtsfolgen

Die Rechtsfolgen der Entstehung einer Betriebsstätte sind nicht zwangsläufig problematisch. Dies gilt sowohl bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens als auch bei Tätigkeiten in Staaten ohne Doppelbesteuerungsabkommen.

Die Problematik ergibt sich aus der gegebenenfalls unterschiedlichen Definition des Betriebsstättenbegriffs im Sitz- und Quellenstaat.

So entsteht regelmäßig nach thailändischem Recht eine Betriebsstätte bereits, sobald das Unternehmen in Thailand tätig wird. („...carrying on business in Thailand“), während nach DBA eine Betriebsstätte meist erst nach sechs Monaten besteht. Sobald ein Unternehmen in Thailand tätig wird, sind gemäß der nationalen Steuergesetzgebung Quellensteuern in unterschiedlicher Höhe einzubehalten. Eine Rückforderung ist grundsätzlich selbst dann problematisch, wenn sämtliche formalen Voraussetzungen erfüllt wurden. Wurde keine steuerliche Registrierung des Unternehmens in Thailand vorgenommen, ist eine Rückforderung bezahlter Quellensteuer so gut wie ausgeschlossen.

Beispiel:

Das deutsche Unternehmen A schließt einen Montagevertrag mit dem thailändischen Unternehmen B. Die Errichtung der Anlage dauert vier Monate. Hierfür stellt das Unternehmen A dem Unternehmen B EUR 100.000 in Rechnung. Eine steuerliche Registrierung von A in Thailand erfolgt nicht.

Nach deutsch-thailändischem DBA besteht in diesem Fall kein Besteuerungsrecht durch die thailändischen Steuerbehörden, da eine Betriebsstätte nicht besteht. Es be-

Newsletter No 41 (GE)

Betriebsstätte im Ausland

steht jedoch die Gefahr, dass die thailändischen Finanzbehörden fälschlicherweise 5% Quellensteuer erheben. Andererseits ist jedoch auch eine Anrechnung auf die deutsche Körperschaftssteuer nicht möglich, da mangels Betriebsstätte ein Besteuerungsrecht Thailands nach Doppelbesteuerungsabkommen nicht gegeben ist. Möglich ist daher allenfalls ein Abzug der gezahlten Steuern als Kosten. In letzter Konsequenz bedeutet dies, dass 5% des Umsatzes als zusätzliche Kosten in die Kalkulation des Projektes eingestellt werden müssen. Je nach Branche übersteigt dies bereits den kalkulierten Gewinn.

Vermieden werden können derartige Doppelbesteuerungen nur durch eine intensive und detaillierte Planung von Auslandsprojekten. Hierbei müssen die Unwägbarkeiten, beispielsweise in Bezug auf die Projektdauer mit in die Überlegungen einbezogen werden. Dies beginnt mit der Gestaltung der Verträge, geht über die steuerliche Registrierung des ausführenden Unternehmens bis hin zu der tatsächlichen Abwicklung des Zahlungsverkehrs sowie den damit verbundenen Steueranmeldungen und -erklärungen. Im Regelfall empfiehlt sich hierbei zumindest eine steuerliche Registrierung des Unternehmens für die Dauer eines Projektes. Je nach Umfang ist unter Umständen sogar die Gründung einer Projektgesellschaft ratsam. Eine interne Planung ist in jedem Fall unvermeidlich.

Andernfalls können sich selbst eigentlich gewinnträchtige Projekte schnell als verlustbringend erweisen.

Obwohl Lorenz & Partners Co., Ltd. größtmögliche Sorgfalt darauf verwenden, die in diesem Newsletter bereitgestellten Informationen stets auf aktuellem Stand für Sie zur Verfügung zu stellen, möchten wir Sie darauf hinweisen, dass dieser eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann. Lorenz & Partners Co., Ltd. übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit oder Qualität der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners Co., Ltd., welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens Lorenz & Partners Co., Ltd. kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt.