

STEUERLICHE BESONDERHEITEN IN ABHÄNGIGKEIT VON DER INVESTITIONSFORM AM US-MARKT

Fotocredit: Carina Fröhlich



MAG. STEFAN GRÖSSBACHER

WP/StB, CPA,
Principal, Rödl Langford de Kock LLP, Chicago/USA

Gemäß der von Statistik Austria erhobenen Außenhandelsstatistik bleibt die USA auch in 2018 mit Exporten im Wert von über 10.7 Milliarden Euro der zweitwichtigste Exportmarkt österreichischer Unternehmen¹. Die Anzahl der Direktinvestitionen österreichischer Unternehmen in den USA liegt zur Zeit etwa bei 700. 2018 erreichte das Volumen der österreichischen Direktinvestitionen laut Außenwirtschaft Austria 11.1 Milliarden Euro mit einem Beschäftigungsstand (Daten aus 2016) von 41.709². Etwa ein Drittel davon sind in den USA produzierende Unternehmen. Das Wirtschaftswachstum betrug in 2018 etwa 2.9%. Für 2019 wird mit einem Wirtschaftswachstum von 2.3% gerechnet.

Unternehmen, die die Entscheidung treffen, in den US-Markt einzusteigen, stehen eine Reihe von Modellen zur Verfügung. Im Allgemeinen werden die folgenden Exportformen unterschieden:

- Export über Vertriebspartner (ohne US-Tochtergesellschaft)
- Kooperation mit einem US-Vertriebsunternehmen (ohne US-Tochtergesellschaft)
- Export über eigenes US-Büro (ohne US-Tochtergesellschaft)
- Export über eigene US-Tochtergesellschaft
- Produktion in der eigenen US-Tochtergesellschaft
- Joint Venture mit US-Unternehmen
- Beteiligung an einem US-Unternehmen
- Akquisition eines US-Unternehmens

So vielfältig die zur Verfügung stehenden Exportformen sind, so unterschiedlich sind ihre steuerlichen Folgen. Welches dieser Modelle letztendlich gewählt wird, hängt von einer Reihe von wirtschaftlichen und rechtlichen Überlegungen, wie Vertriebsstrukturen, Lieferzeiten, Produktionserfordernisse, Investitionserfordernisse, Haftungsbeschränkungen, Zulassungen oder personellen Überlegungen ab.

Neben betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Überlegungen, die bei der Entscheidung der Investitionsform zum Tragen kommen, spielen auch immer die steuerlichen Folgen einer Entscheidung eine fundamentale Rolle für die Gesamtstrategie. Der folgende Artikel beschäftigt sich mit den steuerlichen Folgen, die mit den gängigsten Modellen verbunden sind. Dieser Artikel hat nicht den Anspruch der Vollständigkeit, da das US-Steuerrecht vor allem auf Bundesstaaten-Ebene äußerst komplex und vielfältig ist, soll aber einen Überblick verschaffen. Umsatzsteuerliche Folgen werden in diesem Artikel außer Acht gelassen. Weiters ist anzumerken das die steuerlichen Folgen je Modell stark vereinfacht dargestellt werden und Graubereiche ausgeblendet werden.

EXPORT UND LIEFERUNG ÜBER EINEN VERTRIEBSPARTNER (OHNE TOCHTERGESELLSCHAFT)

Bei Export über einen US-Vertriebspartner liefert das österreichische Unternehmen direkt an den Endkunden. Der US-Vertriebspartner bahnt das Geschäft an und erhält hierfür eine Provision. Es ist darauf zu achten, dass der US-Vertriebspartner nicht ausschließlich für das österreichische Unternehmen tätig ist, um Scheinselbstständigkeit zu vermeiden.

Der Vertrieb durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln, löst gemäß Artikel 5 Abs. 6 des Doppelbesteuerungsabkommen USA-Österreich (im Folgenden „DBA“) keine steuerliche Betriebsstätte auf US-Bundesebene aus.

Das österreichische Unternehmen verfügt bei einer Direktlieferung von Österreich in die USA gemäß Artikel 5 Abs. 1 über keine steuerliche Betriebsstätte und somit über keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt auf US-Bundesebene.

EXPORT ÜBER EIGENES US-BÜRO (OHNE US-TOCHTERUNTERNEHMEN)

Ein eignes US-Büro löst in der Regel eine US-steuerliche Betriebsstätte aus. Gemäß Artikel 5 Abs. 1 DBA bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Artikel 5 Abs. 2 DBA nennt als „Betriebsstätten“ insbesondere den Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte oder eine Werkstätte. Gemäß Artikel 5 Abs. 4 DBA werden Warenlager die zur Auslieferung dienen, explizit nicht als Betriebsstätten angesehen. Des Weiteren wird die Betriebsstätteneigenschaft für eine feste Geschäftseinrichtung verneint, sofern nur Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten unterhalten werden. Dies wären etwa Vertriebsbüros die Geschäfte anbahnen, aber keine Vertragsabschlussvollmacht aufweisen. Die steuerlichen Folgen auf US-Bundesstaatenebene können von diesen Bestimmungen abweichen und sind zu überprüfen.

Eine Geschäftseinheit, die Vertriebstätigkeiten ausübt, die über Hilfstätigkeiten wie in Artikel 5 Abs. 4 DBA beschrieben hinaus gehen, unterliegt mit ihren Betriebsstättengewinnen somit gemäß Artikel 7 Abs. 1 DBA der US-Bundesbesteuerung und wohl in weiterer Folge der US-Bundesstaatenbesteuerung. Artikel 5 Abs. 5 DBA stellt für die Betriebsstätteneigenschaft explizit auf die Bevollmächtigung einer Person zum Abschluss von Verträgen für das österreichische Unternehmen ab, sofern diese Vollmacht in den USA im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit dieser Person ausgeübt wird.

Die US-Steuerfolgen bei Vorliegen einer Betriebsstätte auf US-Bundesebene (Federal Tax) können wie folgt zusammengefasst werden:

- Pflicht zur Abgabe einer jährlichen US-Steuererklärung, solange die Betriebsstätte besteht
- Nichtabgabe einer Steuererklärung innerhalb von 18 Monaten nach Fälligkeit berechtigt die IRS, die Einkünfte ohne Abzug der Betriebsausgaben zu besteuern (daher „Protective Return“ zu empfehlen, s.u.)
- Sofern es sich hierbei um eine Kapitalgesellschaft in Österreich handelt, ist zudem auch die „Branch Profits Tax“ (BPT) zu entrichten – Art. 10 DBA reduziert die BPT u.U. auf 5%, aber grundsätzlich nur, falls die Reduzierung für das Steuerjahr rechtzeitig formularmäßig geltend gemacht wurde
- Öffnung der österreichischen Muttergesellschaft gegenüber dem US-IRS (Internal Revenue Service)

Auf US-Bundesstaatenebene tritt die Besteuerung bei Vorliegen einer Betriebsstätte (Nexus) ein. Die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen und die Abführung von Steuern richtet sich nach Maßgabe der einzelnen US-bundesstaatlichen Regelungen³. Zu beachten gilt, dass das DBA nur auf Bundesebene („Federal Income Tax“) gilt, und eben nicht auf US-bundesstaatlicher Ebene. Soweit der einzelne Bundesstaat an die Bemessungsgrundlage des Bundes anknüpft, kann u.U. die DBA-Qualifizierung implizit

übernommen werden. Dies ist je Bundesstaat zu prüfen. Einige Bundesstaaten knüpfen darüber hinaus nicht an die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage des Bundes an, sondern schreiben eine individuelle Berechnungsmethode vor (z.B. Ohio, Texas, Washington).

EXKURS „PROTECTIVE TAX RETURN“

Als „Protective Tax Return“ bezeichnet man die vorsorgliche Abgabe einer Steuererklärung und zwar in jenen Fällen, in denen Unsicherheit darüber besteht, ob der Tatbestand der Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 DBA erfüllt ist (Federal Tax) oder um Rechtssicherheit zu schaffen. Diese Meldung wird zusammen mit Formular 8833 („Treaty-based Return Position“) zur Geltendmachung der Abkommensvergünstigung durchgeführt. Des Weiteren empfiehlt sich eine Meldung bei Unsicherheit darüber, ob der Tatbestand des Nexus erfüllt ist (Besteuerung auf US-Bundesstaatlicher Ebene). Diese Vorsichtsmaßnahme dient zur Sicherung des Erhalts des Betriebsausgabenabzugs, zur Sicherung des Anlaufens der Festsetzungsverjährung sowie zur Vermeidung von Bußgeldern.

EXPORT ÜBER EIGNE US-TOCHTERGESELLSCHAFT

Diese Variante wird wohl vor allem dann gewählt, wenn nachhaltige Geschäftsbeziehungen im US-Wirtschaftsraum angestrebt werden oder auch, wenn das Vorhandensein einer US-Gesellschaft eine grundlegende Voraussetzung für das Zustandekommen von Rechtsgeschäften mit US-Kunden darstellt. Wir beobachten, dass US-Kunden grundsätzlich Geschäftsbeziehungen mit US-Unternehmen bevorzugen und vielfach Vertragsabschlüssen direkt mit „ausländischen“ Unternehmen skeptisch gegenüberstehen. Dies hat neben rechtlichen Gründen wie etwa Ort des Gerichtsstandes auch praktische und emotionale Gründe: US-Ansprechpersonen, eine US-Adresse und Telefonnummer vermitteln das Gefühl der Greifbarkeit bei Fragen oder Reklamationen. Des Weiteren wird durch eine US-Gesellschaft antizipiert, dass Lieferungen bei kurzfristigem Auftrag möglich sind und somit eine gewisse Flexibilität gegeben ist. Die Faustregel ist, dass ein Unternehmen auf dem US-Markt nur dann langfristig erfolgreich sein wird, wenn es als US-Unternehmen auftritt. Ob das Tochterunternehmen als reine Vertriebsgesellschaft (mit oder ohne Lager) oder Produktionsgesellschaft agiert, hängt in erster Linie von betriebswirtschaftlichen Faktoren und weniger von steuerlichen Gesichtspunkten ab.

Im nächsten Schritt stellt sich die Frage der Rechtsformwahl. Faktoren für diese Entscheidung sind neben der Gesamtsteuerbelastung (USA und Österreich, sowie US-Bundesstaatliche Steuerbelastung) auch Haftungsbeschränkungen, Art und Präferenzen des Gesellschafterkreises (Publikumsgesellschaft vs. Familienunternehmen), die Finanzierung, US-Nachlasssteuer, Joint Venture bzw. US-Partner-Beteiligung sowie laufende Steuerdeklarations- und Betreuungskosten. Aus steuerlicher Sicht sind Steuervergleichsrechnungen anzustellen um hier die steueroptimalste Struktur zu identifizieren, auch wenn diese Überlegungen zumindest einigen der genannten Kriterien untergeordnet sind.

Die in der Praxis gängigste Struktur aus österreichischer Sicht ist die „corporation“, also eine Kapitalgesellschaft. Es gibt hierbei kein Mindestkapital, wie dies bei österreichischen GmbHs der Fall ist. Kapitalgesellschaften werden auf Bundes-, Bundesstaaten und gegebenenfalls Gemeindeebene besteuert.

Die Steuerpflicht eines Unternehmens in einem US-Bundesstaat hängt davon ab, ob das Unternehmen entweder in diesem US-Bundesstaat gegründet („incorporated“) wurde, oder in diesem US-Bundesstaat eine steuerrelevante Tätigkeit („Nexus“)4 ausübt, ohne dort gegründet worden zu sein. Der handelsrechtliche Sitz („Company Register“) in einem Staat verhindert nicht die Besteuerung in anderen Staaten. Die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen richtet sich nach Maßgabe der einzelnen US-bundesstaatlichen Regelungen. Gegebenenfalls besteht auch Steuerpflicht auf der Ebene der Städte und Gemeinden und damit verbundene Meldeverpflichtungen.

EXKURS „DELAWARE“ GESELLSCHAFT

Es hält sich hartnäckig der Glaube das eine Delaware Gesellschaft steuerliche Vorteile mit sich bringt. In welchem Bundesstaat eine Kapitalgesellschaft gegründet wird spielt allerdings aus steuerlicher Sicht keine wesentliche Rolle, da es darauf ankommt, in welchen Bundesstaaten das Unternehmen wirtschaftlich tätig wird. Wenn also eine „Delaware-Gesellschaft“ in Illinois seinen Sitz begründet und Geschäftsaktivitäten ausübt, fällt die Illinois Bundesstaatensteuer an. Wenn das Unternehmen in mehreren Staaten Geschäftsaktivitäten entfaltet kommt es zur sogenannten Zerteilung des steuerlichen Ergebnisses und

zur anteiligen Besteuerung im jeweiligen Bundesstaat (Achtung: hier bestehen aber je nach Bundesstaat unterschiedliche Grundlagen).

Folgende Gründe sprechen allerdings für die Gründung einer „Delaware-Gesellschaft“5:

- Modernes und flexibles Gesellschaftsrecht, angesehenes Justiz- und Rechtswesen
- Keine Geschworenengerichte in unternehmens-rechtlichen Prozessen
- Beschränkung der treuepflichtbezogenen Haftung (fiduciary liability) für Verstöße gegen die Sorgfaltspflichten, sowie weitreichende Haftungsfreistellung, wodurch Vorstände und leitende Angestellte mit größerer Sicherheit und weniger Risiko arbeiten können
- In Delaware eingetragene Unternehmen müssen keine Geschäftsaktivitäten in Delaware aufweisen
- Sofern sich Streitigkeiten ergeben, gibt es für Unternehmen die in Delaware eingetragen sind effiziente Verfahren zur Streitbeilegung (z.B. Court of Chancery)

Viele Unternehmen entscheiden sich also, eine „Delaware-Gesellschaft“ zu gründen, ohne in Delaware Geschäftsaktivitäten zu entfalten.

Aus steuerlicher Sicht ist zu beachten, dass US-Bundessteuer (Federal Income Tax von 21%) unabhängig davon anfällt, in welchem US-Bundesstaat das Unternehmen gegründet wurde oder in welchem es seine Geschäftsaktivitäten ausübt. Sollte ein

DIE GESAMTSTEUERBELASTUNG AUS SICHT DES MUTTERUNTERNEHMENS SOWIE AUS SICHT DER GESELLSCHAFTER DES MUTTERUNTERNEHMENS VERHÄLT SICH WIE FOLGT:



Unternehmen in Delaware gegründet worden sein, ohne dort Geschäftsaktivitäten zu entfalten, fällt eine jährliche Franchise Tax von \$175 für Corporations an. Vereinfachend ausgedrückt wird die auf Bundesebene ermittelte Bemessungsgrundlage (mit bestimmten Modifikationen je nach US-Bundesstaat) auf die US-Bundesstaaten verteilt, in denen eine Steuerpflicht besteht, sodass eine Mehrfachbelastung auf dieser Ebene im Idealfall vermieden wird. Zur Vereinfachung wird im folgenden Beispiel ein Durchschnittssteuersatz von 6% angenommen.

Wie aus der Grafik auf Seite ?? ersichtlich ist, fällt besonders auf, dass eine Quellensteuer von 5% bei einer Mindestbeteiligung von 10% am Kapital des Tochterunternehmens im Falle einer Ausschüttung von Dividenden einbehalten wird. In allen anderen Fällen fällt eine Quellensteuer von 15 Prozent an. Dies ist ein eindeutiger Nachteil des DBA USA-Österreich im Vergleich zum DBA USA-Deutschland, bei dem in diesen Szenarien keine Quellensteuer anfallen würde. Es muss generell erwähnt werden, dass das DBA USA-Österreich von 1997 als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur die Anrechnungsmethode bietet, während das DBA USA-Deutschland grundsätzlich die Befreiungsmethode und nur in besonderen Fällen die Anrechnungsmethode anwendet. Es sei weiters angemerkt die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten auf Grund es des DBAs unserer Nachbarn weitaus großzügiger sind.

In den USA gegründete Kapitalgesellschaften unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Die Steuerermittlung erfolgt im Wege der Selbstveranlagung (auf Formular 1120) unter Beachtung folgender Fristen (Fristen sind auf das Kalenderjahr bezogen):

- Frist für Abgabe der Steuererklärung: 15. April, Fristverlängerung bis 15. Oktober, - des Folgejahres
- Unterjährige Steuervorauszahlungen: 15. April, 15. Juni, 15. September, 15. Dezember
- Frist für Steuerabschlusszahlung: 15. April (nicht verlängerbar)

WÜRDIGUNG

Welche Beteiligungsstruktur gewählt wird ist letztendlich eine strategische Entscheidung, die auf mehreren Faktoren basiert. In der Praxis sehen wir neben Unternehmen die von Anfang an entschlossen sind, nachhaltig in den USA tätig zu werden, etwa durch die Eröffnung eines Produktionsstandortes, auch solche, die Schritt für Schritt den Markt aufbauen, indem zuerst direkt aus Österreich geliefert wird oder sich eines lokalen Vertriebspartners bedienen und erst später den Schritt der Gründung einer eigenen Tochtergesellschaft machen. Welche Strategie letztendlich die erfolgversprechendere ist kann nicht pauschal beantwortet werden und hängt vom Einzelfall ab. Langfristig ist allerdings in fast allen Fällen die Gründung einer US-Tochter zu empfehlen. ■

- 1 http://wko.at/statistik/Extranet/AHstat/AH_12_2018v_Bericht.pdf?_ga=2.42938592.43369262.1559041233-2143172056.1547588840
- 2 <https://www.wko.at/service/aussenwirtschaft/usa-wirtschaftsbericht.pdf>
- 3 Siehe meine Ausführungen im WT Fachjournal Heft 02-2019, „Betriebsstätten im US-Steuerrecht der Bundesstaaten unter besonderer Berücksichtigung des „Wayfair“ Urteils“.
- 4 Siehe meine Ausführungen im WT Fachjournal Heft 02-2019, „Betriebsstätten im US-Steuerrecht der Bundesstaaten unter besonderer Berücksichtigung des „Wayfair“ Urteils“.
- 5 http://corplaw.delaware.gov/ger/why_delaware.shtml