

BETRIEBSSTÄTTEN IM US-STEUERRECHT DER BUNDESSTAATEN UNTER BESONDERER BERÜCKSICHTIGUNG DES „WAYFAIR“ URTEILS

Fotocredit: Carina Fröhlich



MAG. STEFAN GRÖSSBACHER*

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

In diesem Beitrag widme ich mich Fragestellungen rund um Betriebsstätten mit Fokus auf die US-Bundesstaatenebene. Unternehmen sehen sich zunehmend mit der äußerst komplexen Fragestellung konfrontiert, ob eine steuerliche Betriebsstätte in einem US-Bundesstaat begründet wurde und welche Konsequenzen eine solche Betriebsstätte mit sich bringt. Diese Fragestellungen häufen sich vor allem bei jenen Unternehmen, die sich gerade in der Markteintrittsphase oder in der substantiellen Erweiterung ihrer US-Tätigkeiten befinden. Verschärft werden diese Thematiken durch die jüngste Rechtsprechung in Bezug auf Lieferungen in einen Bundesstaat, in dem keine physische Präsenz des liefernden Unternehmens besteht¹.

Auf den ersten Blick scheint es, als wäre das Thema der Betriebsstätte aus österreichischer Sicht klar geregelt, so gibt es doch ein Doppelbesteuerungsabkommen USA-Österreich² in welchem in Artikel 5 die Betriebsstätte definiert wird und die Besteuerung klar geregelt erscheint. Leider ist der Fall nicht ganz so einfach. Gemäß Artikel 5 Abs. 2 lit. a bezieht sich das Doppelbesteuerungsabkommen lediglich auf die auf Grund des Internal Revenue Code erhobene Bundeseinkommensteuer bzw. Bundeskörperschaftsteuer (federal income taxes). Nicht geregelt im Doppelbesteuerungsabkommen sind somit die Einkommensteuern bzw. Körperschaftsteuern („income taxes“), Umsatzsteuern („sales taxes“) und Verbrauchsteuern („use taxes“) die auf US-Bundesstaatenebene („state taxes“) und teilweise auf der Ebene der US-Gebietskörperschaften („municipal taxes“) erhoben werden³.

Ob eine Betriebsstätte in einem Bundesstaat begründet wird, ist nicht einheitlich geregelt. Es bestehen eine Vielzahl von unterschiedlichen Anknüpfungspunkten, steuerrechtlichen Kon-

sequenzen, Melde – und Veranlagungspflichten, je nach dem, in welchem Bundesstaat eigene Geschäftsaktivitäten verfolgt werden (z.B. das Vorhandensein eines Materiallagers), oder in welchem Bundesstaat das Unternehmen oder der Endverbraucher ansässig ist, mit dem Geschäftsbeziehungen unterhalten werden.

Festzuhalten ist des Weiteren, dass eine potentielle Betriebsstätte sowohl bei Direktvertrieb eines österreichischen Unternehmens, als auch durch ein in den USA ansässigen Tochterunternehmen durch Aktivitäten und Geschäftsbeziehungen in weitere Bundesstaaten begründet werden kann.

Das oben erwähnte sogenannte „Wayfair Urteil“ vom 21. Juni 2018 hat eine Welle an Änderungen in den 50 Bundesstaaten ausgelöst, was die Notwendigkeit einer erhöhten Wachsamkeit der Unternehmensleitung, also auch des beratenden Wirtschaftstreuhänders nach sich zieht. Es sei darauf verwiesen, dass das Versäumnis einer Meldung, zu spät oder gänzlich, in der Regel zu empfindlichen Bußgeldern führen kann.

Im Fall einer nichtabgeführten Umsatzsteuer oder Verbrauchsteuer hat das säumige Unternehmen u.U. nicht nur Bußgelder und Nachzahlungszinsen zu bezahlen, es bleibt auch auf den nichtabgeführten Steuern sitzen, da es eher unwahrscheinlich ist, dass ein Kunde eine nachträgliche Steuerbelastung mit Sales Tax akzeptiert. Es kann somit ein Schaden in signifikanter Höhe entstehen. In der USA besteht nämlich nicht die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs, da nur der Endkunde des verkauften Wirtschaftsguts die Umsatzsteuer schuldet (Lieferungen an Wiederverkäufer unterliegen nicht der Sales Tax).

DIE BEGRIFFE „NEXUS“, „SUBSTANTIAL NEXUS“ UND „ECONOMIC NEXUS“

Zur Vereinfachung habe ich in der Einleitung den Begriff Betriebsstätte verwendet, wie dieser im Doppelbesteuerungsabkommen USA-Österreich verankert ist. Das Konzept des „Nexus“ auf Bundesstaatenebene ist allerdings nur sehr weitläufig mit dem Konzept der Betriebsstätte vergleichbar.

Der Begriff „Nexus“ ist ein unbestimmter Begriff, der mit „Verbindung“, „Verflechtung“ oder „Anknüpfung“ übersetzt werden kann. Im US-Steuerrecht der Bundesstaaten wird der Begriff „Nexus“ für das Vorliegen einer Präsenz in einem Bundesstaat verwendet, die zu einer Steuerpflicht führt. Oft wird auch der Begriff „Substantial Nexus“ verwendet, welcher immer auch eine physische Präsenz in einem Bundesstaat voraussetzt.

Die Bestimmung des Umfangs und des Ausmaßes der wirtschaftlichen Tätigkeit oder der Anknüpfung zur Begründung von „Nexus“ erfolgt zum einen durch die bundes- und bundesstaatliche Verfassung und Gesetzgebung, zum anderen, als Ausfluss des Fallrechts („Case Law“).

Zu beachten gilt, dass die Definition von „Nexus“ in einem Bundesstaat für die Ertragsteuern (Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer - „income taxes“), Umsatzsteuern („sales taxes“) bzw. Verbrauchsteuern („use taxes“) unterschiedlich definiert sein kann.

Die folgenden Anknüpfungspunkte können beispielhaft für die Begründung von „Nexus“ sowohl bei der Sales/Use Tax als auch bei der Income Tax genannt werden⁴. Diese Kriterien müssen nicht kumulativ vorliegen und hängen von den jeweiligen bundesstaatlichen Regelungen sowie den einzelfallbezogenen Sachverhalten und Fakten ab.

- Vermögen, das in dem Bundesstaat gelegen ist und das im Eigentum des Unternehmens steht oder gemietet ist (z.B.: Warenvorräte, Maschinen und Anlagen, Gebäude)
- Arbeitnehmer, die in dem Bundesstaat tätig sind (z.B.: Serviceleistungen; Wohnsitz des Vertriebsmitarbeiters)
- Unterhaltung eines Büros in dem Bundesstaat
- Lizenzierung von Rechten in dem Bundesstaat
- Abschluss von Kaufverträgen in dem Bundesstaat (z.B. auf Messen)
- Durchführung von Montageleistungen als Bauunternehmer oder Subunternehmer
- Vermögen, das in dem Bundesstaat gelegen ist und das im Eigentum des Unternehmens steht oder gemietet ist (z.B.: Warenvorräte, Maschinen und Anlagen, Gebäude)
- Verwendung des firmeneigenen Pkw für die Lieferung von Waren/Artikeln an Kunden in den Bundesstaat
- Unterhaltung oder Anmietung eines Büros in dem Bundesstaat (z.B.: Vertriebsbüro, Vertriebszentrum)
- Unterhaltung eines Warenlagers oder sonstiges Eigentum im Bundesstaat
- Mitarbeiter, die regelmäßig Kaufangebote in dem Bundesstaat einholen, unabhängig davon ob diese in dem Bundesstaat ansässig sind oder nicht

In der jüngeren Vergangenheit sind viele Bundesstaaten dazu übergegangen, den Begriff „Nexus“ auszuweiten, indem sie vermehrt auf Tatbestände abstellen, die nicht auf der Definition einer physischen Präsenz beruhen. An Stelle der physischen Präsenz rückte vermehrt der Begriff der wirtschaftlichen Präsenz, also des „Economic Nexus“. Unternehmen wurden nunmehr steuerpflichtig, die vorher alleine aufgrund der physischen Präsenz weder Ertragsteuer- noch Umsatzsteuerpflichtig waren. Dies kann im Einzelfall auch dazu führen, dass nun auch Dienstleistungen, oder Lizenzierungen von Markenrechten und Markennamen besteuert werden.

SOUTH DAKOTA V. WAYFAIR, INC

Das sogenannte „Wayfair“ Urteil des obersten Gerichtshofs hat, wie oben erwähnt, hohe Wellen geschlagen und die Diskussion um die Definition des „Economic Nexus“ weiter vorangetrieben⁵.

Zuvor hatte der oberste Gerichtshof lediglich eine physische Präsenz im Zusammenhang mit Nexus vorausgesetzt. Im Urteil Quill Corp gegen North Dakota⁶ wird ausgeführt, dass der Steuerzahler eine physische Präsenz in einem Bundesstaat haben muss, um der Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der „Use Tax“ zu unterliegen.

Der Rechtsstreit „Wayfair“ hat sich im vergangenen Jahr der Frage gewidmet, ob das Gericht seine Entscheidung im Urteil Quill Corp gegen North Dakota aufhebt und somit von der Voraussetzung der physischen Präsenz in einem Bundesstaat abweicht. Wayfair ist ein großer Online Händler ohne physischer Präsenz in North Dakota und hat gegen das am 22. März 2016 erlassene Gesetz geklagt, welches vorschreibt, dass nicht ansässige Einzelhändler Umsatzsteuer („sales tax“) und Verbrauchsteuer („use tax“) einbehalten müssen, sofern sie Umsätze in South Dakota erzielen. Das Urteil besagt, dass Unternehmen, die in South Dakota Umsätze von mehr als \$100.000 erzielen oder ein Verkaufsvolumen von mehr als 200 Transaktionen aufweisen, zur Einbehaltung und Abführung von Umsatzsteuer verpflichtet sind. Die Entscheidung des obersten Gerichtshofs bedeutet eine Abkehr einer 50-jährigen Rechtsprechungspraxis und legitimiert erstmals das Konzept des „Economic Nexus“ bei der Sales/Use Tax.

KONSEQUENZEN FÜR UNTERNEHMEN

Das „Wayfair“ Urteil zieht besonders für Groß- und Einzelhändler, etwa in den Sparten Dienstleistungen und e-Commerce, sowie für Technologieunternehmen und Onlinehändler weitreichende Konsequenzen nach sich. Außerdem sind ausländische Unternehmen besonders betroffen, da das DBA nicht auf Bundesstaatenebene greift und somit trotz Fehlens einer steuerlichen Betriebsstätte gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen ein „Nexus“ bei Dienstleistungen und Lieferungen von Unternehmen in einen US-Bundesstaat begründet werden kann. Unternehmen können einer Reihe von Risiken unterliegen, wenn sie bisher davon ausgegangen sind, dass sie den Tatbestand des Economic Nexus nicht erfüllt haben:

- Hohe administrative Kosten in Verbindung mit Umsatzsteuer-

- erprüfungen in unterschiedlichen Bundesstaaten
- Rückstellungen für mögliche Steuern, Bußgelder und Zinsen
- Potenzielle Rückforderungen/Escrow-Reserven bei zukünftigen M&A-Transaktionen
- Mögliche strafrechtliche Risiken der Geschäftsführer des Unternehmens

Als Konsequenz sollten Unternehmen die damit verbundenen Compliance Themen analysieren („Wayfair Analyse“) und Maßnahmen ergreifen. Dazu zählen etwa:

- Durchsicht der Umsätze pro Bundesstaat in einer Matrixübersicht und Prüfung, ob Schwellenwerte überschritten werden und Vorbereitung einer Entscheidungsvorlage
- Quantifizierung möglicher Steuerrisiken und Empfehlungen
- Durchsicht und Überprüfung sämtlicher Aktivitäten (Vertrieb, HR, andere Unternehmensbereiche) in Bundesstaaten, in denen keine physische Präsenz vorliegt und Abgleich mit bestehenden Economic Nexus Regelungen.
- Berücksichtigung möglicher Auswirkungen auf die Bilanzierung und den Jahresabschluss (ASC 450 „Contingencies“ und ASC 740 „Income Taxes“)

BISHERIGE ERFAHRUNGEN MIT ÖSTERREICHISCHEN UNTERNEHMEN

In Anbetracht der Komplexität und der laufenden Veränderungen, ist es für österreichische Unternehmen unerlässlich einen in den USA ansässigen und mit diesen Spezialfragen vertrauten Steuerberater zu konsultieren. Die Erfahrungen der letzten Monate zeigen einen deutlichen Anstieg an Beratungsgesprächen mit Unternehmen und Berufskollegen. Dies spricht dafür, dass das Thema von vielen Unternehmen bereits erkannt wurde. Dennoch sind nicht allen Unternehmen mit Anknüpfungspunkten in den USA die weitreichenden Konsequenzen der jüngsten Entwicklung bewusst. ■

* Mag. Stefan Größbacher, WP/StB, ist seit Beginn 2019 bei Rödl de Kock LLP in Chicago tätig und wird exklusiv für das WT Fachjournal über aktuelle Entwicklungen vom US-Markt berichten. Die WT Redaktion freut sich und bedankt sich bei Mag. Größbacher – im Namen aller Leserinnen und Leser – für seine US-Reports.

- 1 South Dakota v. Wayfair, Inc., Supreme Court Decision No. 17-494 (im Sprachgebrauch das sogenannte „Wayfair Urteil“)
- 2 <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10005110>
- 3 Einige Bundesstaaten greifen bei der Einkommenssteuer („income tax“) auf DBA-Regelungen zurück, andere nicht.
- 4 Vgl.auch den Grundsatzfall Geoffrey, Inc. v. South Carolina Tax Commissioner, 437 S.E. 2d 13 (S.C.)
- 5 Es gilt zu beachten, dass der „Economic Nexus“ auch schon bisher von den meisten US-Bundesstaaten angewendet wurde und zwar auch schon vor dem Wayfair Urteil und nicht nur bei der Sales Tax sondern auch bei der Income Tax. Wayfair hat diese Praxis bei der Sales Tax nunmehr legalisiert.
- 6 Vgl. Quill Corp. v. North Dakota (91-0194), 504 U.S. 298 (1992).

SOFTWARE SELBST UPDATEN WAR GESTERN

Online-Lohnverrechnung: Mag. Gerhard Duchon (GF einer Steuerberatungskanzlei) im Gespräch mit Renate Benedict (dvo Software).



Renate Benedict: Sie haben viele Klienten auch in der Lohnverrechnung. Wie ist für Sie die Umstellung auf die monatliche Beitragsgrundlagenmeldung verlaufen?

Gerhard Duchon: Die Umstellung verlief für uns recht unproblematisch. Wir sind bereits vor mehreren Jahren mit der Lohnverrechnung ins dvo net:center übersiedelt, arbeiten also in diesem Bereich ausschließlich online. Die Umstellung der Lohn-Software auf die neuen Vorgaben muss gigantisch gewesen sein, für uns als Anwender war das allerdings überhaupt nicht spürbar.

Die Online-Variante der Lohnverrechnung war also ein großer Vorteil?

Ja, auf jeden Fall. Gerade in der Lohnverrechnung verändert sich laufend etwas. Da ist es enorm wichtig, dass wir uns nicht um jede Gesetzesänderung selbst kümmern und ständig eine neue Software-Version einspielen müssen. Mit der Online-Version können wir uns darauf verlassen, dass die Software immer aktuell ist. Und auch um die Datensicherung müssen wir uns nicht mehr kümmern, da auch diese automatisch über das Rechenzentrum funktioniert.

Wie beurteilen Sie insgesamt die Digitalisierung in Ihrer Branche?

Ich sehe uns als Steuerberater derzeit klar an einem Scheideweg: Die ältere Generation unter den Klienten hat mit der Digitalisierung weniger am Hut. Die jüngeren Klienten wollen hingegen alles elektronisch lösen. Als Kanzlei müssen wir die Voraussetzungen dafür schaffen und die Digitalisierung mitmachen. Dazu gehört auch die digitale Belegerfassung.

Kommt da nicht der persönliche Kontakt zum Klienten zu kurz?

Das Administrative darf gerne automatisch und elektronisch ablaufen, dadurch können wir uns noch mehr auf das Beratungsgespräch fokussieren. Und das bleibt immer persönlich.

Das vollständige Interview lesen Sie auf: www.dvo.at/blog