

Eteläranta 4 B 9
00130 Helsinki, Finnland
Tel. +358 9 696207-0
Fax +358 9 696207-10
helsinki@bjl-legal.com

Besteuerung der Erträge von Transport- und Logistikunternehmen im Ausland

Internationale Steuerfragen in einer internationalen Branche

Transport- und Logistikunternehmen erbringen ihre Leistungen naturgemäß auch über internationale Grenzen hinweg. An den internationalen Verkehrsknotenpunkten nehmen sie hierfür personelle und sachliche Ressourcen in Anspruch. Hat ein Unternehmen im Ausland eine irgendwie geartete Infrastruktur, so stellt sich sehr schnell die Frage, inwieweit die Erträge des Unternehmens auch im Ausland besteuert werden. Allzu oft kommt die Steuerpflicht für das Unternehmen überraschend.

von

Hans Bergmann

Stand

November 2007

Es lohnt sich, solche Überraschungen zu vermeiden. Die Unterlassung von vorgeschriebenen Steuererklärungen hat regelmäßig empfindliche Sanktionen zur Folge. Die konkreten Sanktionen sind von Land zu Land unterschiedlich. In Finnland fallen selbst für fahrlässig nicht erklärte Umsätze neben Verspätungszinsen noch Steuerzuschläge von 1% bis zu 30% der nicht erklärten Umsätze an.

Es hilft dabei nichts, dass die Umsätze und Gewinne im Heimatland ordnungsgemäß erklärt und versteuert wurden. Die Verpflichtung Einkommen zu versteuern besteht nicht selten in mehr als einem Land. Wenn ein Unternehmen alle Gewinne im Heimatland versteuert hat, obwohl ein Teil dieser Gewinne primär Ausland zu versteuern gewesen wäre, dann kann im Zusammenhang mit der Nachversteuerung im Ausland eine Erstattung der in der Heimat überzahlten Steuer möglicherweise erreicht werden. Dies setzt natürlich voraus, dass die gesetzlichen Fristen hierfür noch nicht abgelaufen sind. Falls es insoweit zu Versäumnissen

gekommen ist, gibt es daher bei der Durchführung der Korrekturen keine Zeit zu verlieren.

1. Steuerpflicht im Ausland: Kein Wahlrecht!

Unternehmen dürfen nach eigenem Ermessen für ihre ausländischen Aktivitäten den passenden rechtlichen Rahmen wählen. Dem Unternehmen steht es frei, im Ausland ein Tochterunternehmen zu gründen oder eine Niederlassung registrieren zu lassen. Die Wahl der richtigen Struktur ist eine wirtschaftliche Entscheidung und hängt von den Bedürfnissen des Unternehmens ab. Ein verbreitetes Missverständnis ist es dagegen, dass eine eventuelle Steuerpflicht im Ausland generell durch Unterlassung einer Registrierung vermieden werden könnte.

Selbstverständlich ist eine ausländische Tochtergesellschaft oder Niederlassung in dem betreffenden Land steuerpflichtig mit den in dem betreffenden Land erwirtschafteten Gewinnen. Eine Steuerpflicht entsteht aber auch ohne eine solche Struktur, sobald die

nach den nationalen Vorschriften und den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Voraussetzungen vorliegen. Diese Regelungen knüpfen an die tatsächliche Art der Geschäftstätigkeit an, nicht in erster Linie an die Art der Organisation des Geschäfts. Ein Wahlrecht dergestalt, dass ein Unternehmen optieren könnte, lieber im Heimatland als im Ausland Steuern zu entrichten, besteht nicht.

Die Frage, ob eine unregistrierte Tätigkeit im Ausland der ausländischen Steuer unterworfen ist, hängt also von den tatsächlichen Gegebenheiten ab. Da diese sich im Geschäftsleben oft schnell ändern, birgt der unregistrierte Zustand für das Unternehmen das latente Risiko, von der Steuerpflicht erfasst zu werden, ohne dass dies im Unternehmen wahrgenommen wird. Soweit nach den einschlägigen Vorschriften eine Steuerpflicht besteht, müssen die Steuern erklärt und entrichtet werden. Dies nicht zu tun, stellt ein Steuerdelikt dar.

Die Gründung einer im Handelsregister registrierten Niederlas-

Eteläranta 4 B 9
00130 Helsinki, Finnland
Tel. +358 9 696207-0
Fax +358 9 696207-10
helsinki@bjl-legal.com

sung oder einer Tochtergesellschaft schafft in dieser Hinsicht steuerlich klare Verhältnisse. Sie ist daher zu empfehlen, wenn in Grenzfällen unsicher wäre, ob die Aktivitäten auch ohne Registrierung nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen bereits eine steuerpflichtige Betriebsstätte darstellen würden, oder wenn das erwartete Wachstum in absehbarer Zukunft ohnehin zu einer Steuerpflicht führen würde.

2. Unter welchen Voraussetzungen entsteht im Ausland eine Ertragssteuerpflicht für Transport- oder Logistikleistungen?

Der zentrale Begriff in der internationalen Besteuerung ist die *Betriebsstätte*. Ein Unternehmen wird im Ausland steuerpflichtig, wenn es dort eine Betriebsstätte unterhält. Wie bereits ausgeführt wird dies allein nach Fakten und nicht aufgrund von Formalien beurteilt.

Die Voraussetzungen für die Steuerpflicht sind zwischen den wichtigsten Handelspartnern durch bilaterale Steuerabkommen geregelt. Diese zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen orientieren sich am OECD Musterabkommen und stimmen daher bei Abweichungen im Einzelnen in ihren Grundzügen überein.

Eine Betriebsstätte, wie sie von den Doppelbesteuerungsabkommen definiert wird, hat zwei grundlegende Merkmale, die gemeinsam vorliegen müssen:

- Es muss in dem betreffenden Land eine *fest*

richtung unterhalten werden, und

- von dieser aus muss *ein wesentlicher Teil der Geschäftstätigkeit* des Unternehmens ausgeübt werden.

Da eine Betriebsstätte eine feste Einrichtung voraussetzt, begründen zum Beispiel Fahrzeuge des Unternehmens, die zum Zwecke des Warentransports regelmäßig auf öffentlichen Straßen bewegt werden, keine Betriebsstätte. Bereits die ständige Nutzung einer Parkfläche für Fahrzeuge oder andere Transportmittel oder die Unterhaltung eines Zollagers für Distributionszwecke, stellen feste Einrichtungen dar. Als feste Einrichtungen kommen insbesondere Geschäftsstellen, Zweigniederlassungen, Fabrikations- und Werkstätten oder auch Bauausführungen oder Montagen von einer gewissen Dauer in Betracht. Es muss sich dabei auch nicht um vom betreffenden Unternehmen selbst angemietete feste Einrichtungen handeln.

Beispiel: Ein Bewachungsunternehmen führte in den Gebäuden des Kunden regelmäßig Wachdienstleistungen aus und nutzte für diese Tätigkeit die vom Kunden zur Verfügung gestellten Wachgebäude. Dem finnischen Oberste Verwaltungsgericht genügte dies als feste Einrichtung (KHO 1971/4814).

Eine feste Einrichtung stellt nur dann eine Betriebsstätte dar und führt zur Steuerpflicht, wenn dort auch eine für das Unternehmen wesentliche Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Aktivitäten, die im Verhältnis zur übrigen Geschäfts-

tätigkeit lediglich vorbereitenden Charakter haben oder sonst Hilfstätigkeiten darstellen – etwa Lagerung eigener Waren zur Auslieferung, Einkauf, Werbung, Informationssammlung, Forschung – sind in diesem Sinne nicht wesentlich. Für die Frage, welche Tätigkeit wesentlich ist, kommt es auf eine Gesamtbewertung aller Umstände des Falles an:

Beispiel: Ein belgisches Transport- und Speditionsunternehmen betrieb in Finnland eine Geschäftsstelle, deren Aufgabe es war, in Finnland Transporte, Wartung und Logistikaufgaben zu organisieren. In einzelnen betraf dies insbesondere die praktischen Aufgaben im Zusammenhang mit Transporten von Anhängern und Containern in Finnland und der Vermietung von Containern. Die Geschäftsstelle plante die Verladung der an- und abgehenden Frachten und überwachte die Auslieferung in Finnland. Die Geschäftsstelle hatte keine Kundenkontakte und war nicht an der Entgegennahme von Aufträgen sowie der Rechnungsabwicklung beteiligt. Der finnische Zentrale Steuerausschuss betrachtete diese Geschäftsstelle als Betriebsstätte mit der Folge der Steuerpflicht in Finnland (Entscheidung KVL 2005/6).

Es gibt keine allgemeingültige Liste von Aktivitäten, die Hilfstätigkeiten darstellen. Die Lagerung von eigenen Waren stellt eine Hilfstätigkeit dar. Dieselbe Tätigkeit für Kunden gehört normalerweise zu den wesentlichen Geschäftsaktivitäten des Unternehmens. Es kommt immer auf das konkrete Unternehmen an

Eteläranta 4 B 9
00130 Helsinki, Finnland
Tel. +358 9 696207-0
Fax +358 9 696207-10
helsinki@bjl-legal.com

– eine Tätigkeit, die für das eigene Unternehmen unwesentliche Hilfstätigkeit darstellt, kann für das andere Unternehmen zum Kern des Unternehmensgegenstandes gehören.

3. Förderung des Verkaufs und Abschlussvollmacht

Eine Betriebsstätte nach dem Konzept der meisten Doppelbesteuerungsabkommen liegt in der Regel dort vor, wo ein Unternehmen einen abhängigen Vertreter beschäftigt, der bevollmächtigt ist im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen. Dagegen begründet die Beschäftigung eines Vertreters, der keine Vollmacht zum Abschluss von Verträgen hat, für sich genommen noch keine Betriebsstätte. Im Einzelfall kann aber auch ohne Abschlussvollmacht des Mitarbeiters eine Betriebsstätte vorliegen. Das Nichtentstehen einer Betriebsstätte kann nicht dadurch sichergestellt werden, dass den örtlichen Vertretern keine Abschlussvollmacht erteilt wird.

Beispiel: Ein dänischer Softwarehersteller unterhielt in Finnland ein Büro, in dem zwei Mitarbeiter auf Provisionsbasis arbeiteten. Die Mitarbeiter hatten keine Vollmacht zum Abschluss von Verträgen, waren aber intensiv an der Anbahnung von Kundenverträgen beteiligt. Der Zentrale Steueraussschuss betrachtete die Beteiligung der Mitarbeiter am Verkauf als so wesentlich, dass sie nicht mehr als Hilfsfunktion angesehen werden konnte. Das Unternehmen hatte damit in Finnland eine steuerpflichtige Betriebs-

stätte (Entscheidung KVL 1997/206).

Für die Frage, ob bestimmte Tätigkeiten lediglich vorbereitend und unterstützend sind, kann nur für jedes Unternehmen gesondert beurteilt werden, je nachdem was die eigentliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens ist. Je nach der Lage des konkreten Falles können auch schon sehr unselbständige Vertretungen im Ausland ausreichen, um mit einer Betriebsstätte steuerpflichtig zu werden.

Beispiel: Eine schwedische Gesellschaft gründete in Finnland ein Büro zum Zwecke der Pflege von Kundenkontakten. Die beiden Mitarbeiter, ein Verkaufsingenieur und eine Sekretärin, hatten keinerlei Vollmachten, keinen Anspruch auf Provisionen und auch keine Entscheidungsbefugnisse über zu tätige Verkäufe. Die Umstände des Falles bewogen das finnische Oberste Verwaltungsgericht dennoch zur Annahme einer steuerpflichtigen Betriebsstätte (KHO:1974-B-II-506).

In Grenzfällen kann das Ziel, eine Betriebsstätte nicht entstehen zu lassen, nur durch ständige Kontrolle erreicht werden. Da dies sehr aufwändig sein kann, ist es in vielen Fällen die wirtschaftlich günstigere Entscheidung, sogleich eine Niederlassung in Finnland anzumelden oder eine Tochtergesellschaft zu gründen.

4. Seeschifffahrt und Lufttransporte

Für die Steuerpflicht betreffend den internationalen See- und Luftverkehr gelten nach dem

OECD Musterabkommen besondere Regeln, denen die bilateralen Abkommen Finnlands mit einigen Ausnahmen etwa im Falle von Norwegen und den Niederlanden folgen: Nach dem OECD Konzept werden Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Personen- wie auch für den Warenverkehr nur in dem Vertragsstaat besteuert, in dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Internationaler Verkehr im Abkommenssinne bedeutet Personen oder Warenverkehr mit Seeschiffen oder Flugzeugen, die von einem Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedsstaat betrieben werden mit Ausnahme solcher Situationen, in denen das Schiff oder Luftfahrzeug ausschließlich zwischen Orten innerhalb eines Vertragsstaates operiert. Für Dienste, die im Zusammenhang mit internationalen Transporten erbracht werden, ist es vielfach unklar, ob diese Dienste als Teil und Ergänzung des internationalen Transports oder als eigenständige nach dem Betriebsstättenprinzip besteuerbare Leistungen anzusehen sind. Dies unterliegt der eigenständigen Beurteilung der jeweiligen Vertragsstaaten. Eine international einheitliche Praxis gibt es nicht. Nach der Praxis der meisten Vertragsstaaten zählen zum internationalen Verkehr auch Hilfstätigkeiten wie Fahrkartenverkauf, Umladetätigkeiten und Anschlusstransporte zu den Seehäfen und Flughäfen. Nach finnischer Auffassung gehört auch die Vermietung von Containern zum internationalen Transport, wenn diese Tätigkeit

Eteläranta 4 B 9
00130 Helsinki, Finnland
Tel. +358 9 696207-0
Fax +358 9 696207-10
helsinki@bjl-legal.com

in der Gesamtschau von untergeordneter Bedeutung ist.

Zum internationalen Transport gehörende Hilfstätigkeiten der Seeschifffahrt oder der Luftfahrt können auch eigenständige Leistungen darstellen mit der Folge der Betriebsstättenbesteuerung, wenn der Anbieter keine Seeschiffe oder Luftfahrzeuge betreibt, sondern nur Bodenservices anbietet, wie etwa Reinigung des Schiffs oder Flugzeugs, Cateringdienste oder Passagier- und Gepäckabfertigung.

5. Lässt sich die Höhe des steuerpflichtigen Ertrags zwischen In- und Auslandseinheiten nach Bedarf regulieren?

Die Frage nach der Aufteilung der Erträge zwischen der inländischen Zentrale und der ausländischen Geschäftseinheit stellt sich automatisch, wenn neben die unbegrenzte Steuerpflicht im Inland noch die Besteuerung eines Teils der Erträge im Ausland am Sitz der Betriebsstätte erfolgt. Oft ist es im Interesse des Unternehmens, je nach Geschäftsentwicklung und Steuerbelastung, die Höhe der im Ausland steuerpflichtigen Erträge zu beeinflussen. Bis zu einem gewissen Grad ist eine diesbezügliche Steuerplanung möglich. Hausgemachte Modelle scheitern jedoch allzu oft. Das gilt insbesondere generell für nachträgliche Korrekturen.

Ob Tochtergesellschaft oder Niederlassung, das Unternehmen muss in jedem Fall für die steuerpflichtige Auslandseinheit eine getrennte Buchführung unterhalten, auf deren Grundlage die lokalen Steuererklärungen

erstellt werden. Entgegen weit verbreiteter Annahme kann die Besteuerung nicht dadurch optimiert werden, dass etwa am Ende des Wirtschaftsjahres die bei der Niederlassung angefallenen Kosten durch die ausländische Zentrale ausgeglichen werden. Unzulässig ist es auch, die Kosten im Heimatland von der Muttergesellschaft tragen zu lassen und entsprechend dort zu verbuchen, wenn der mit dem betreffenden Aufwand erzielte Ertrag der Niederlassung zufließt. Die Steuerpflicht folgt nicht der Verbuchung von Aufwand und Ertrag, sondern die Verbuchung muss umgekehrt nach objektiven Kriterien ein zutreffendes Bild davon vermitteln, welcher Umsatz und welche Einkünfte auf der im Ausland betriebenen Tätigkeit beruhen.

Daran anschließend ergibt sich ein gewisser Spielraum zuweilen im Rahmen der Aufgabenverteilung zwischen in- und ausländischen Aktivitäten. In vielen Branchen ist es möglich relativ frei zu entscheiden, welche Produkte und welche Kunden vom ausländischen Verkaufsbüro betreut werden und welche Kunden und Vertriebswege, z.B. Großkunden, Projektgeschäft oder Messen, weiterhin bei der Zentrale verbleiben, die insoweit an dem Verkaufsbüro vorbei lokale Umsätze erzielt. Der mit diesen Umsätzen erzielte Ertrag wird steuerlich dann nur im Heimatland erfasst.

Im Logistikbereich sind solchen Gestaltungen aber enge Grenzen gesetzt. Während es beim gewöhnlichen Warenverkauf beispielsweise an Großkunden oder im Projektbereich ohne weiteres

möglich ist, Direktlieferungen ohne Beteiligungen des örtlichen Verkaufsbüros auszuführen, liegen die Verhältnisse im Transport- und Logistikbereich meist anders. Werden vor Ort z.B. Lager- und Versanddienstleistungen an den Kunden erbracht, so ist es aufgrund der Natur der Leistung nicht möglich, diese direkt vom Heimatland aus zu erbringen. Die Ware befindet sich in einem Lager der Niederlassung und wird von deren Mitarbeitern unter Nutzung der sachlichen Ressourcen verwaltet und expediert. Hier kann die örtliche Steuerpflicht auch nicht in der Weise gesteuert werden, dass – bezogen auf einzelne Verträge – Aufwand und Ertrag nur im Heimatland verbucht würden. Ein solches Verfahren wäre nicht nur unzulässig, sondern auch für die Steuerpflicht im Ausland unbeachtlich.

Es ist also entscheidend, dass die steuerliche Gestaltung sich in der tatsächlich durchgeführten Aufgabenverteilung widerspiegelt. Dabei ist es unabdingbar, den Leistungsaustausch zwischen den Geschäftsstellen in verschiedenen Ländern vorab schriftlich zu dokumentieren und mit marktüblichen Preisen zu versehen. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei der Geschäftsstelle um eine unselbständige Niederlassung handelt. Im obigen Beispiel der Lager-Logistikservices könnte die Muttergesellschaft ohne weiteres der Niederlassung eine Vergütung für die Vermittlung einzelner Kunden, für die Überlassung von Know-how, Software und die Unterstützung im Marketing berechnen, vorausgesetzt dass die Erbringung dieser Leistungen und die hierfür gezahlten Vergütungen

Eteläranta 4 B 9
00130 Helsinki, Finnland
Tel. +358 9 696207-0
Fax +358 9 696207-10
helsinki@bjl-legal.com

vorab vereinbart bzw. dokumentiert waren.

6. Widerstreitende Steuerinteressen

Warum erfordert nun eine ausländische Niederlassung so viel mehr Aufwand und Steuerplanung als eine inländische Betriebsstätte? Der Grund erschließt sich, wenn man sich die unterschiedlichen fiskalischen Interessen verdeutlicht.

Solange die Niederlassungen im gleichen Land bestehen, hat die Verteilung der Ertragsanteile zwischen Zentrale und Niederlassung keine praktische Relevanz für die Steuerbehörden: In jedem Fall ist die nach dem lokalen Steuerrecht bestimmte Steuer an den inländischen Fiskus zu zahlen. Sowie die Niederlassung jedoch im Ausland liegt, geht es um die Abgrenzung zwischen in- und ausländischem Steueranspruch. Selbstverständlich müssen beide Seiten darüber wachen, dass die nationalen Steuerinteressen nicht gefährdet werden.

Es kommt dabei leicht zu einer Situation, in welcher für bestimmte Erträge sowohl das eine als auch das andere Finanzamt Steuern beanspruchen. Angemessener Aufwand in der Steuerplanung und schriftliche Dokumentation des internen Leistungsaustausches helfen erheblich, solchen kritischen Situationen vorzubeugen.