

Oliver Hecking / Florian Hintz*)

Auswirkungen von COVID-19 auf Bau- und Montageprojekte in den USA

IMPACTS OF COVID-19 ON CONSTRUCTION AND ASSEMBLY PROJECTS IN THE U.S.

Many countries, including the U.S., have imposed travel restrictions and stay-at-home orders due to the COVID-19 outbreak. These travel restrictions are impacting many businesses and industries and have caused interruptions or stops at construction and installation projects in the U.S. On April 3rd, 2020, the OECD Secretariat published a paper on questions of treaty implications in the context of the COVID-19 crisis. In this paper, the OECD Secretariat is fundamentally opposed to a change in the principles governing permanent establishments. *Oliver Hecking* and *Florian Hintz* highlight the most relevant topics in respect to U.S. permanent establishment issues caused by the COVID-19 crisis and the consequences for German and Austrian companies.

I. Ausgangslage

In Zusammenhang mit der Prüfung, ob eine US-Betriebsstätte begründet wird, sind sowohl das nationale US-Steuerrecht auf Bundes- und Bundesstaatenebene als auch das DBA-Recht zu beachten.

- **Nationales Steuerrecht auf Bundesebene (Federal Tax):** Ein ausländisches Unternehmen kann gemäß nationalem Steuerrecht auf Bundesebene bereits steuerpflichtig werden, wenn es eine Erwerbs- und Geschäftstätigkeit in den USA ausübt, die als US-Quelleneinkünfte (*U.S. source income*) qualifiziert werden. Sollten Einkünfte einer Betriebsstätte zugerechnet werden, führt dies zu sogenanntem „*effectively connected income (ECI)*“.¹⁾ Sofern jedoch ein DBA existiert, geht dieses der nationalen Gesetzgebung vor.
- **DBA-Recht:** Ein Bau- und Montageprojekt begründet gemäß Art 5 Abs 3 DBA Deutschland – USA sowie DBA Österreich – USA nur dann eine „*Betriebsstätte*“ auf Bundesebene, wenn deren Dauer zwölf Monate überschreitet. Reisebeschränkungen (insbesondere Flüge in die bzw aus den USA) und Ausgangssperren in vielen Bundesstaaten haben zu erheblichen Beeinträchtigungen und Baustopps geführt. Diese Entwicklung trifft auch viele österreichische und deutsche Maschinen- und Anlagenbauer, die in den USA derzeit „*schlüsselfertige*“ Anlagen errichten. Können die Bauausführungen, Montagen oder Errichtungen nicht innerhalb von zwölf Monaten abgeschlossen werden, entsteht nach Art 5 Abs 3 DBA Deutschland/Österreich – USA eine US-Betriebsstätte. Die DBA-Regelungen gelten nur auf Ebene der Bundessteuer.
- **Nationales Steuerrecht auf Bundesstaatenebene (State Tax):** Die Bundesstaaten der USA haben eine eigene Steuerhoheit. Die meisten Bundesstaaten erheben eine Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Steuerpflicht knüpft in der Regel daran an, ob im betreffenden Bundesstaat ein wirtschaftlicher Anknüpfungspunkt („*Nexus*“) besteht. Die Durchführung von Montage- und Installationstätigkeiten löst in den meisten Bundesstaaten einen Nexus sowie damit verbundene Registrierungs- und Erklärungspflichten aus.

*) *Oliver Hecking* (StB, CPA) ist Partner bei Rödl & Partner USA und sitzt in North Carolina, Charlotte. *Florian Hintz* ist Berufsanwarter bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz und ist spezialisiert auf internationale Fragen zu den USA.

1) Vgl *Wassermeyer/Blum*, Doppelbesteuerung: DBA (148. Lfg, 2020) Art 5 DBA USA Rz 13.

II. Steuerliche Folgen von COVID-19 im Hinblick auf Unternehmen

1. Steuerrecht auf Bundesebene (Federal Tax)

1.1. Allgemeines

Bauausführungen oder Montagen ausländischer Unternehmen begründen nach Art 5 Abs 3 DBA Deutschland/Österreich – USA nur dann eine Betriebsstätte in den USA, wenn deren Dauer zwölf Monate überschreitet. Die Zwölfmonatsfrist ist nicht auf ein Kalenderjahr beschränkt, sondern als Zeitspanne der Projektabwicklung auf der Baustelle zu betrachten. Die betriebsstättenauslösende Frist beginnt mit den ersten (auch vorbereitenden) Arbeiten auf der Baustelle,²⁾ ausgenommen ist die Anlieferung von Gegenständen.³⁾ Nach Ansicht der OECD bildet die Übergabe der Anlage an den Kunden das Ende der Bau- und Montagefrist, sofern sich der Unternehmer sowie seine Subunternehmer nach der Übergabe nicht mehr für Zwecke der Fertigstellung der Bau- und Montageausführung am Ort der Anlagenerrichtung aufhalten.⁴⁾ Entscheidend ist die Betriebsbereitschaft der Anlage;⁵⁾ das *provisional acceptance certificate* (PAC) oder Abnahmeprotokolle können ein Indiz für das Ende der Arbeiten sein.⁶⁾

Strenge Ausgangsbeschränkungen und von den Bundesstaaten verordnete *stay-at-home orders* haben dazu geführt, dass die Dienstnehmer nicht auf den Baustellen ihrer ausländischen Arbeitgeber in den USA tätig werden dürfen. Gleiches gilt in der Regel auch für die lokalen Subunternehmer. Hinzu kommt, dass aufgrund der aktuellen US-Reisebeschränkungen ausländisches Personal nicht in die USA einreisen darf bzw viele Bau- und Montageunternehmen ihre Dienstnehmer nach Deutschland oder Österreich zurückholen mussten. Die Folgen sind Unterbrechungen auf der US-Baustelle. Bei grenzüberschreitenden Bau- oder Montageausführungen können Unterbrechungen im Rahmen der COVID-19-Krise somit zu einem ungeplanten Überschreiten der abkommensrechtlichen Frist und in der Folge zu einer Bau- oder Montagebetriebsstätte in den USA führen. Das OECD-Sekretariat verweist bezüglich Unterbrechungen auf Tz 55 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017.⁷⁾ Dieser führt dazu aus: „A site should not be regarded as ceasing to exist when work is temporarily discontinued. Seasonal or other temporary interruptions should be included in determining the life of a site. Seasonal interruptions include interruptions due to bad weather. Temporary interruption could be caused, for example, by shortage of material or labour difficulties.“⁸⁾ Nach Ansicht der OECD sollen auch COVID-19-bedingte Unterbrechungen von Bau- und Montageausführungen bei der Fristberechnung berücksichtigt werden (keine Hemmung oder Unterbrechung der Frist).⁹⁾

Vereinzelte bestimmte Unterbrechungen jedoch bereits jetzt als fristhemmend behandelt.¹⁰⁾ So unterscheidet etwa der deutsche BFH zwischen Unterbrechungen, die im Betriebsablauf bedingt sind, und den nicht im Betriebsablauf bedingten Unterbrechungen. Nicht im Betriebsablauf bedingte Unterbrechungen hemmen nach Ansicht des BFH den Fristenlauf, sofern „die Unterbrechung der Arbeiten nicht nur ganz kurzfristig ausfällt und die mit dem Montagevorgang betrauten Personen von der Mon-

²⁾ Vgl Tz 54 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017.

³⁾ Vgl EAS 308 vom 1. 10. 1993.

⁴⁾ Vgl Tz 55 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2016) 172.

⁵⁾ Vgl *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 174.

⁶⁾ Vgl EAS 1025 vom 28. 2. 1997; EAS 1773 vom 28. 12. 2000.

⁷⁾ Vgl OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis (3. 4. 2020), Tz 13; im Folgenden: COVID-19 Guidance.

⁸⁾ Tz 55 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017.

⁹⁾ Vgl OECD, COVID-19 Guidance, Tz 13.

¹⁰⁾ Vgl *Mitterlehner*, OECD zu abkommensrechtlichen Fragen in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise, SWI 2020, 210 (212).

tagestelle abgezogen werden“.¹¹⁾ Gemäß den FAQs „Corona“ (Steuern) des deutschen BMF werden „bis auf Weiteres durch die Corona-Krise bedingte Unterbrechungszeiten der Bau- und Montagearbeiten für die Berechnung der innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegründungsfristen für Bau- und Montagearbeiten nicht mitgezählt (Hemmung der Fristen)“. Dies gilt jedoch unter der Voraussetzung einer mindestens zweiwöchigen Unterbrechung, einem gänzlichen Abzug der Dienstnehmer bzw. Beauftragten des Unternehmens vom Montageort und der Sicherstellung einer Besteuerung der Unternehmensgewinne und Dienstnehmereinkünfte im Ansässigkeitsstaat.¹²⁾

In der BMF-Info vom 22. 5. 2020 geht die österreichische Finanzverwaltung hingegen nicht von einer COVID-19-bedingten Fristenhemmung bei Bau- und Montageprojekten aus, vorbehaltlich einer allfälligen abweichenden bilateralen Vereinbarung. Mit Deutschland laufen diesbezüglich aktuelle Verständigungsgespräche.¹³⁾ Die US-Finanzverwaltung hat bisher jedoch keine Verlautbarung veröffentlicht, die Erleichterungen in Zusammenhang mit Fristunterbrechungen aufgrund der COVID-19-Krise vorsehen. Dies hat aktuell zur Folge, dass die Zwölfmonatsfrist gemäß Art 5 Abs 3 DBA Österreich – USA regulär weiterläuft. Überschreiten Bau- und Montageprojekte COVID-19-bedingt die Betriebsstättenfrist gemäß Art 5 Abs 3 DBA Deutschland/Österreich – USA, begründet das ausländische Unternehmen eine steuerliche Betriebsstätte auf Bundesebene.¹⁴⁾

Die nachfolgende beispielhafte Aufzählung zeigt, welche Folgen die (ungeplante) Betriebsstätte auf Bundesebene nun auf Projekte von deutschen bzw. österreichischen Unternehmen haben kann:

- der der Betriebsstätte zuzurechnende Gewinn wird in den USA steuerpflichtig;
- Erfüllung umfassender steuerlicher Compliance-Themen;
- Steuerpflicht ab Tag 1 für die auf der Betriebsstätte eingesetzten Mitarbeiter.

1.2. Steuer- und Erklärungsspflichten auf Bundesebene (Federal Tax)

Liegt eine Betriebsstätte auf Bundesebene vor, ist das deutsche oder österreichische Unternehmen verpflichtet, eine US-Steuererklärung einzureichen. Gemäß Art 7 Abs 1 DBA Deutschland/Österreich – USA dürfen gewerbliche Gewinne des Unternehmens insoweit in den USA besteuert werden, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Die Ergebnisermittlung erfolgt dabei jährlich auf Basis der Percentage-of-Completion-Methode (POC).¹⁵⁾ Den Betriebsstättengewinn erklären ausländische Unternehmen mithilfe der Jahreserklärung 1120-F an das IRS.

Die Frist für ausländische Unternehmen zur Einreichung der Jahreserklärung 1120-F („F“ steht für „foreign“) für das Jahr 2019 ist der 15. 6. 2020.¹⁶⁾ Die Nichtabgabe der US-Steuererklärung innerhalb von 18 Monaten nach Fälligkeit berechtigt das IRS, die Einkünfte ohne Abzug von Betriebsausgaben zu besteuern. Besteht Unsicherheit darüber, ob der Tatbestand der Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 DBA Deutschland/Österreich – USA erfüllt ist, wird dazu geraten, unabhängig von einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte, einen *protective return* auf Bundesebene unter Beifügung des Formulars 8833 (*treaty-*

¹¹⁾ BFH 21. 4. 1999, I R 99/97.

¹²⁾ Vgl dBMF, FAQ „Corona“ (Steuern), 17. 4. 2020, Pkt VIII 1.

¹³⁾ Vgl Info des BMF vom 22. 5. 2020, Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie, 2020-0.271.800, Pkt 4.

¹⁴⁾ Vgl Art 2 Abs 1 lit a DBA Deutschland – USA bzw Art 2 Abs 2 lit a DBA Österreich – USA.

¹⁵⁾ Teilgewinnrealisierung, wobei der Betriebsstättengewinn jährlich und im Gegensatz zur *completed contract method* nicht erst im Jahr des Projektabschlusses realisiert wird.

¹⁶⁾ Vgl IRS, Covid-19 reliefs, <https://www.irs.gov/newsroom/filing-and-payment-deadlines-questions-and-answers> (Zugriff am 19. 5. 2020). Hier bleibt noch abzuwarten, inwiefern diesbezüglich eine Verlängerung der Frist gewährt wird.

based return position) einzureichen. Dies erfolgt im Hinblick auf die Sicherstellung des Betriebsstättenabzugs, des Anlaufens der Festsetzungsverjährung und zur Vermeidung von Bußgeldern.¹⁷⁾

2. Steuerrecht auf Bundesstaatenebene (State Taxes)

Die DBA Deutschland – USA und Österreich – USA sind auf das Steuerrecht der US-Bundesstaaten nicht anwendbar. Die Steuer- und Erklärungspflicht ist für jeden Bundesstaat separat zu prüfen.¹⁸⁾ So kann es zB sein, dass eine Steuerbefreiung auf Bundesebene vorliegt, da keine US-Betriebsstätte iSd Art 5 DBA Deutschland/Österreich – USA begründet wird, aber eine Steuerpflicht auf Bundesstaatenebene durch eine Nexus-auslösende Tätigkeit besteht.¹⁹⁾ Die meisten Bundesstaaten knüpfen an die Bemessungsgrundlage des Bundes an. Fällt, wie zuvor beschrieben, keine Steuer auf Bundesebene an, dann kann unter Umständen die Steuer auf Bundesstaatenebene auch null sein. Trotzdem sind Erklärungs- und Offenlegungspflichten zu berücksichtigen. Manche Bundesstaaten wiederum (zB Ohio, Texas, Washington) erheben eine ertragsunabhängige *gross receipt tax*, die den Umsatz oder den Rohgewinn besteuert. Solange der jeweilige Bundesstaat keine steuerliche Erleichterung aufgrund von COVID-19 vorsieht, besteht auch hier ein Betriebsstättenrisiko für das ausländische Unternehmen.²⁰⁾

III. Auswirkungen von COVID-19 auf die eingesetzten Mitarbeiter

1. Unbeschränkte bzw beschränkte US-Steuerpflicht

Der *substantial presence test* regelt nach US-Steuerrecht, inwiefern eine Person als *resident* bzw *non-resident* in den USA gilt und damit der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Abbildung 1 zeigt, wie der *substantial presence test* berechnet wird.

„Substantial Presence Test“ (IRC section 7701(b)(3)):

Anzahl der Aufenthaltstage in den USA im lfd. Jahr (mind. 31 Tage)

- ⊗ 1/3 der Aufenthaltstage im unmittelbar vorangegangenen Jahr
- ⊗ 1/6 der Tage im vorvorherigen Jahr

= Summe \geq 183, „Substantial Presence Test“ erfüllt

	2018	2019	2020	GESAMT
Aufenthaltstage in den USA	Urlaub: 18 Tage	Geschäftlich: 150 Tage	Geschäftlich: 160 Tage	328
Berechnung „Substantial Presence“	1/6 = 3	1/3 = 50	1/1 = 160	213
SUMME	3	50	160	213

Abbildung 1: Schaubild von Rödl & Partner USA

Dauert das Projekt vor Ort länger als geplant bzw dürfen die zuletzt in den USA eingesetzten Mitarbeiter COVID-19-bedingt nicht aus den USA ausreisen, kann es passie-

¹⁷⁾ Vgl *Dermdorfer*, Länderreport USA, RIW 2017, 664 (669). Eine Zusammenfassung dazu ist abrufbar unter https://www.icon.at/de/publikationen/news/?tx_newsicon_pi2%5Bnews%5D=1471&tx_newsicon_pi2%5Baction%5D=detail&tx_newsicon_pi2%5Bcontroller%5D=News&cHash=82ecfe30a10fc8eaf66a1110312caea2 (Zugriff am 19. 5. 2020).

¹⁸⁾ Vgl Art 2 Abs 1 lit a DBA Deutschland – USA bzw Art 2 Abs 2 lit a DBA Österreich – USA. Zur Anrechnung der State Tax in Österreich vgl zB EAS 3216 vom 19. 4. 2011.

¹⁹⁾ Vgl *Dermdorfer*, RIW 2017, 664.

²⁰⁾ Die Bundesstaaten verfügen über eigene Homepages, auf denen ua diese Informationen abgefragt werden können.

ren, dass diese aufgrund des *substantial presence test* von der beschränkten Steuerpflicht in die unbeschränkte Steuerpflicht in den USA wechseln. Die Folge ist ua ein Besteuerungsanspruch der USA auf das Welteinkommen und nicht lediglich auf das auf die USA entfallende Einkommen, wie es bei einem *non-resident* der Fall wäre. Damit verbunden sind auch außersteuerliche Offenlegungspflichten.²¹⁾ Das OECD-Sekretariat vertritt zu derartigen Fällen die Ansicht, dass eine COVID-19-bedingte Veränderung des Aufenthalts von natürlichen Personen in der Regel nicht zu einer Veränderung der steuerlichen Ansässigkeit führen sollte.²²⁾

Das US-Steuerrecht sieht eine Ausnahmeregelung vor, die sogenannte „*closer connection*“, bei der die Mitarbeiter von der unbeschränkten Steuerpflicht auf die beschränkte Steuerpflicht optieren können, wenn sie sich im Veranlagungsjahr weniger als 183 Tage in den USA aufhalten. Zudem bietet Art 4 Abs 1 DBA Deutschland/Österreich – USA die Möglichkeit, von der unbeschränkten auf die beschränkte Steuerpflicht zu wechseln, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland oder Österreich liegt. Hierfür muss die Jahreserklärung 1040-NR („NR“ steht für „*non-resident*“) iVm Formular 8833 eingereicht werden.

Das US-Finanzministerium und das IRS haben am 21. 4. 2020 einen Steuererlass (*Revenue Procedures 2020-20*) in Zusammenhang mit Reiseunterbrechungen aufgrund der COVID-19-Krise veröffentlicht.²³⁾ Der Steuererlass sieht vor, dass unter bestimmten Umständen bis zu 60 aufeinanderfolgende Kalendertage des US-Aufenthalts, von denen angenommen wird, dass sie auf eine durch COVID-19 verursachte Reiseunterbrechung zurückzuführen sind, bei der Bestimmung der US-Steuerpflicht nicht gezählt werden.

2. Entsendungen

Bei Begründung einer Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers in den USA weist das betreffende DBA gemäß Art 15 Abs 2 lit c DBA Deutschland/Österreich – USA den USA das Besteuerungsrecht für die auf die USA entfallenden Einkünfte der Mitarbeiter zu, wenn diese der Betriebsstätte zurechenbar sind. Demzufolge werden diese ab dem ersten Einsatztag vor Ort in den USA und als Folge rückwirkend auf Bundesebene in den USA steuerpflichtig.²⁴⁾ Die Folgen sind Steuererklärungs- und Offenlegungspflichten. Des Weiteren können auch Strafen und Zinsen anfallen, wenn die Lohnsteuerzahlungen nicht fristgerecht abgeführt oder die Jahreserklärungen nicht bis spätestens 15. 4. („*residents*“) bzw 15. 6. („*non-residents*“) des Folgejahres eingereicht werden. COVID-19-bedingt hat sich die Frist zur Einreichung der US-Erklärung 2019 von *residents* automatisch auf 15. 7. verlängert, für *non-residents* gilt die reguläre Abgabefrist weiterhin.²⁵⁾

Außerdem sind die Steuererklärungs- und Offenlegungspflichten im jeweiligen Bundesstaat zu prüfen, in dem der Mitarbeiter eingesetzt wird. Hier können zusätzliche Strafen für das Unternehmen bzw den Mitarbeiter anfallen.

²¹⁾ Hier sei zB die Verpflichtung zur Offenlegung von ausländischen Konten mit einem kumulierten Höchststand von 10.000 USD im Kalenderjahr zu nennen (FBAR). Näheres dazu unter <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/report-of-foreign-bank-and-financial-accounts-fbar> (Zugriff am 19. 5. 2020).

²²⁾ Vgl OECD, COVID-19 Guidance, Tz 31 f.

²³⁾ Siehe <https://www.irs.gov/newsroom/treasury-irs-announce-cross-border-tax-guidance-related-to-travel-disruptions-arising-from-the-covid-19-emergency> (Zugriff am 19. 5. 2020).

²⁴⁾ Liegt keine Betriebsstätte vor, fällt das Besteuerungsrecht den USA erst dann zu, wenn gemäß Art 15 Abs 2 lit a DBA Österreich – USA die 183-Tages-Frist im Zwölfmonatszeitraum überschritten wird. Im Hinblick auf Deutschland sieht Art 15 Abs 2 lit a DBA Deutschland – USA für die Ermittlung der 183-Tages-Frist das Kalenderjahr vor.

²⁵⁾ Vgl IRS, Coronavirus Tax Relief and Economic Impact Payments, <https://www.irs.gov/coronavirus-tax-relief-and-economic-impact-payments> (Zugriff am 19. 5. 2020).

IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Im Falle einer Betriebsstätte in den USA kann die Doppelbesteuerung auf Bundesebene auf Unternehmens- sowie auch Mitarbeiterebene nach dem DBA der USA mit Österreich auf Basis der Anrechnungsmethode, im Verhältnis zu Deutschland hingegen auf Basis der Freistellungsmethode vermieden werden.²⁶⁾ Steuern auf Bundesstaatenebene können unilateral in Österreich angerechnet werden.²⁷⁾ In Deutschland ist eine Befreiung dieser Steuern unter Progressionsvorbehalt möglich.²⁸⁾

V. Empfehlungen iVm COVID-19

In den FAQs „Corona“ (Steuern) vom 30. 4. 2020 geht das deutsche BMF – entgegen der Meinung des OECD-Sekretariats – von einer Fristenhemmung bei COVID-19-bedingten Unterbrechungen von Bau- und Montageausführungen ausländischer Unternehmen in Deutschland aus, sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt sind.²⁹⁾ Das österreichische BMF wiederum geht in seiner Info vom 22. 5. 2020 nicht von einer COVID-19-bedingten Fristenhemmung aus.³⁰⁾ Zum Erstellungszeitpunkt dieses Artikels liegen uns keine Aussagen seitens der US-Finanzverwaltung vor. Es ist daher aus US-amerikanischer Sicht wohl derzeit davon auszugehen, dass Unterbrechungen gemäß der Ansicht des OECD-Sekretariats nicht zu einer Hemmung oder Unterbrechung der Frist führen. Allenfalls ist eine Abstimmung mit den involvierten Finanzämtern empfohlen.

Insofern die COVID-19-bedingte Unterbrechung einer Bau- oder Montageausführung in den USA nicht zu einer Hemmung oder Unterbrechung der Betriebsstättenfrist führt, besteht für deutsche Unternehmen ein Doppelbesteuerungsrisiko. Auf Basis der FAQs „Corona“ (Steuern) des deutschen BMF könnte dann Deutschland die Ausscheidung des US-Betriebsstättengewinns versagen. Eine diesbezügliche Abstimmung mit den betroffenen Finanzbehörden scheint hier unvermeidbar, anderenfalls müsste die etwaige Doppelbesteuerung dann über ein Verständigungsverfahren gelöst werden.

Folgende Handlungsempfehlungen können wir jedoch trotzdem geben, wobei jeder Fall einzeln geprüft werden sollte.

Empfehlungen für Unternehmen:

- Voraussetzung für eine eventuell mögliche Fristhemmung ist der Abzug der Mitarbeiter von der Baustelle, wobei auch Subunternehmer die Arbeiten nicht fortsetzen dürfen.
- Der Grund für die Projektunterbrechung sollte gut dokumentiert werden (Protokolle und schriftliche Kommunikation mit Auftraggebern und Subunternehmern).
- Es ist zu prüfen, ob zusätzliche Kosten in Zusammenhang mit der Projektunterbrechung entstehen.
- Die zusätzlichen Kosten sind gut zu dokumentieren.
- Abstimmung mit einem Experten (Berater), inwiefern eine Betriebsstätte mit dem Bau- und Montageprojekt in den USA begründet wird.
- Um einer Doppelbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Ansichten der involvierten Staaten vorzubeugen, ist eine proaktive Abstimmung der Vorgehensweise mit den zuständigen Finanzbehörden zu empfehlen.

Empfehlungen für Mitarbeiter:

- Die Steuerpflicht ist sorgfältig anhand der Aufenthaltstage, unter Berücksichtigung der Regelungen im DBA, zu prüfen (sofern nicht infolge Betriebsstättenbegründung sofortige Steuerpflicht entsteht, siehe oben).

²⁶⁾ Vgl Art 22 Abs 3 lit a DBA Österreich – USA bzw Art 23 Abs 2 lit a DBA Deutschland – USA.

²⁷⁾ Die Anrechnung erfolgt gemäß § 48 BAO, vergleiche hierzu zB EAS 3216 vom 19. 4. 2011.

²⁸⁾ Die Freistellung unter Progressionsvorbehalt erfolgt nach § 32b Abs 1 Nr 3 dEstG.

²⁹⁾ Vgl *dBMF*, FAQ „Corona“ (Steuern), 17. 4. 2020, Pkt VIII 1.

³⁰⁾ Vgl Info des BMF vom 22. 5. 2020, 2020-0.271.800, Pkt 4.

- Die Aufenthaltstage sind anhand eines detaillierten Reisekalenders für die letzten drei Jahre zu dokumentieren (im Hinblick auf den *substantial presence test*).
- Die Erstellung von Steuererklärungen sowohl in den USA als auch in Deutschland/Österreich sollte mit Experten (Beratern) entsprechend abgestimmt werden.
- Berücksichtigung der 60-Tage-Ausnahmeregelung bei der Bestimmung der US-Steuerpflicht (Steuererlass 2020-20).

VI. Fazit

Nach derzeitigem Informationsstand ist davon auszugehen, dass Bauunterbrechungen aufgrund von COVID-19 keine Hemmung der Betriebsstättenfrist in den USA bewirken.³¹⁾ Demzufolge steigt auch die Gefahr, dass deutsche und österreichische Anlagenbauunternehmen mit ihren derzeitigen Aktivitäten in den USA eine US-Betriebsstätte im steuerlichen Sinne begründen könnten. Daher sollten Unternehmen den Projektablauf sowie die aktuellen steuerrechtlichen Entwicklungen genau verfolgen, um frühzeitig notwendige Compliance-Verpflichtungen zu adressieren.

³¹⁾ Vgl. *OECD, COVID-19 Guidance*.

OECD veröffentlicht Bericht zur wirtschaftlichen Erholung von der COVID-19-Pandemie

In einem am 26. 5. 2020 veröffentlichten Bericht, der vom *OECD Forum on Tax Administration* (FTA) in Kooperation mit der *Intra-European Organisation of Tax Administration* (IOTA) und dem *Inter-American Center of Tax Administrations* (CIAT) erstellt wurde, wird beschrieben, wie sich die Steuerverwaltungen auf die möglicherweise verlängerte, unsichere und komplexe Erholungsphase nach der COVID-19-Krise vorbereiten können.

In dem Bericht mit dem Titel „*Tax Administration Responses to COVID-19: Recovery Period Planning*“ wird hervorgehoben, dass die frühzeitige Planung der Unternehmenswiederherstellung auch in der unmittelbaren Krisenzeit von erheblichem Nutzen sein wird, um die wichtigsten Herausforderungen und Chancen für Steuerverwaltungen und Steuerzahler ermitteln und frühzeitig vorbereitende Maßnahmen ergreifen zu können.

Bei der Planung müssen die Steuerverwaltungen laut Bericht die besonderen Merkmale der COVID-19-Pandemie berücksichtigen, die im Gegensatz zu anderen Krisen während der Erholungsphase wahrscheinlich anhalten werden.

Zu beachten seien insbesondere die anhaltenden Gesundheitsrisiken, auch durch weitere Ausbrüche, die Auswirkungen auf Personal und Verwaltungssysteme aufgrund der Notwendigkeit kontinuierlicher Anpassungen sowie die potenzielle Länge und Volatilität der Erholungsphase angesichts der Tiefe und des Ausmaßes des wirtschaftlichen Schocks.

Ein weiterer am 26. 5. 2020 veröffentlichter Bericht – „*Tax Administration: Privacy, Disclosure and Fraud Risks Related to COVID-19*“ – hebt die erhöhten Sicherheitsrisiken und die Gefahren von Fehlverhalten und Betrug in der aktuellen Lage hervor, auch infolge der zunehmenden Fernarbeit. Der Bericht enthält Beispiele für die Risiken und zeigt einige Maßnahmen auf, die Steuerverwaltungen ergreifen können, um diese Risiken möglichst hintanzuhalten.