

Herbert Buzanich / Georg Kofler*)

Grundlagen der beschränkten Steuerpflicht in den USA

FUNDAMENTAL CONCEPTS OF LIMITED TAX LIABILITY IN THE US

Income received by non-resident alien individuals or foreign corporations from their investments in the US can be subject to US income tax if certain requirements are met. This article covers the fundamental definitions and concepts of such a limited income tax liability in the US: The authors explain under which circumstances a person is a non-resident alien individual or a foreign corporation from a US tax perspective, discuss the concepts of "fixed or determinable annual or periodical gains, profits, and income" and income that is "effectively connected with a trade or business in the US" and present an overview of the US taxation of capital gains.

I. Persönlicher Anwendungsbereich der beschränkten Steuerpflicht¹⁾

Von der beschränkten Steuerpflicht werden im US-Steuerrecht nichtansässige ausländische natürliche Personen („*nonresident aliens*“) und ausländische Körperschaften („*foreign corporations*“) erfasst. Für Körperschaften knüpft das amerikanische Steuerrecht ausschließlich an den Gründungsort an: Eine US-Körperschaft („*domestic corporation*“) ist demnach eine Körperschaft, die in den USA oder nach dem Recht der USA oder eines Bundesstaates gegründet oder organisiert ist (§ 7701(a)(4) IRC). Eine ausländische Körperschaft ist dementsprechend jede Körperschaft, die keine US-Körperschaft ist (§ 7701(a)(5) IRC), also im Wesentlichen die nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften.²⁾ Der Status von Personengesellschaften („*partnerships*“) ist grundsätzlich gleich geregelt wie jener von Körperschaften; eine Personengesellschaft ist daher dann in den USA ansässig, wenn sie nach US-Bundes- oder -Landesrecht gegründet oder organisiert ist.³⁾ Komplexer ist die Situation bei natürlichen Personen. Der Begriff des „*non-resident alien*“ wird zunächst negativ abgegrenzt: Eine natürliche Person ist ein nichtansässiger Ausländer - und damit beschränkt steuerpflichtig -, wenn sie weder ein Staatsbürger der USA⁴⁾ noch ein ansässiger Ausländer („*resident alien*“) ist (§ 7701(b)(B) IRC). § 7701(b) IRC definiert zwei Kategorien von ansässigen Ausländern:

- Erstens wird jede natürliche Person als „*resident alien*“ qualifiziert, die eine „*green card*“ besitzt und tatsächlich in die USA einreist, gleichgültig, ob sie nachfolgend in den USA oder im Ausland lebt (sog. „*Permanent-residence*“- oder „*Green-card*“-Test; § 7701(b)(1)(A)(i) und § 7701(b)(6) IRC).⁵⁾
- Zweitens kann eine Qualifikation als „*resident alien*“ auch aufgrund tatsächlicher Präsenz in den USA⁶⁾ eintreten (sog. „*Substantial-presence*“-Test). Nach der Grundregel resultiert aus einem Aufenthalt in den USA von zumindest 183 Tagen während des Kalenderjahres zwingend der Status als „*resident alien*“ und damit die unbeschränkte Steuerpflicht (§ 7701(b)(3) IRC), wobei allerdings bei bestimmten Personengruppen Tage tatsächlicher Anwesenheit ignoriert werden.⁷⁾ Zur Vermeidung von steuerlich motivierten Gestaltungen enthält das US-Steuerrecht auch eine sog. „*lookback formula*“ (§ 7701(b)(1)(A)(ii) and (3) IRC): Hat sich ein Ausländer während des laufenden Kalenderjahres für zumindest 31 Tage in den USA aufgehalten, so ist weiters zu prüfen, ob sein nach einer besonderen Methode berechneter Aufenthalt im laufenden und den beiden vorangegangenen Kalenderjahren zumindest 183 Tage beträgt; hierzu werden die Aufenthaltstage im laufenden Jahr zur Gänze berücksichtigt, jene im Vorjahr zu einem Drittel und jene im Jahr davor zu einem Sechstel (§ 7701(b)(3)(A) IRC).

● Beispiel:

A, ein österreichischer Staatsbürger, hielt sich im Jahr 2000 für 300 Tage in den USA auf, im Jahr 2001 für 240 Tage, im Jahr 2002 für 60 Tage und im Jahr 2003 für 30 Tage. A ist ein „*resident alien*“ für die Jahre 2000 und 2001, weil er sich in jedem dieser Jahre für mehr als 183 Tage in den USA aufgehalten hat (§ 7701(b)(3) IRC). A wird unter der „*lookback formula*“ auch für das Jahr 2002 als „*resident alien*“ qualifiziert, weil er sich 2001 mehr als 31 Tage in den USA aufgehalten hat und die Summe der tatsächlichen Aufenthaltstage im laufenden Jahr (60 Tage), eines Drittels der Aufenthaltstage in 2001 (1/3 (breve) 240 = 80) und eines Sechstels der Aufenthaltstage in 2000 (1/6 (breve) 300 = 50) die 183-Tage-Grenze übersteigt (60 + 80 + 50 = 190). Für das Jahr 2003 scheidet eine Qualifikation als „*resident alien*“ allerdings bereits deshalb aus, weil A die 31-Tage-Grenze nicht erfüllt (§ 7701(b)(3)(A)(i) IRC).

§ 7701(b)(3)(B) IRC enthält allerdings eine Ausnahme für den Fall, dass ein Ausländer nach der „lookback formula“ zwar so behandelt wird, als würde er sich zumindest 183 Tage in den USA aufhalten, seine tatsächliche Präsenz im Kalenderjahr allerdings weniger als 183 Tage beträgt. Um unter diese Ausnahme zu fallen - und damit nur der beschränkten Steuerpflicht zu unterliegen -, muss der Ausländer ein „tax home“ für das laufende Jahr in einem anderen Staat haben⁸⁾, muss eine engere Verbindung zu diesem ausländischen Staat als zu den USA haben⁹⁾, darf nicht um eine „green card“ angemeldet haben und muss die US-Finanzverwaltung auf dem Formular 8840 davon verständigen, dass er für diese Ausnahme qualifiziert ist.

Der „Substantial-presence“-Test lässt sich übersichtsweise folgendermaßen zusammenfassen:



Das US-Steuerrecht enthält auch Bestimmungen für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger unterjährig den Status eines „resident alien“ erwirbt oder verliert:

- Wird der Status als „resident alien“ in einem Kalenderjahr neu begründet, ist der Steuerpflichtige üblicherweise ein sog. „dual-status alien“, d. h. er ist für Teile des Jahres ein nicht ansässiger Ausländer und für Teile des Jahres ansässiger Ausländer. Wird der Status als „resident alien“ durch eine „green card“ erworben, ist grundsätzlich der erste Tag des Kalenderjahres maßgeblich, an dem sich der Steuerpflichtige in den USA aufhält (§ 7701(b)(2)(A)(ii) IRC). Ein Steuerpflichtiger, der den „Substantial-presence“-Test erfüllt, ist i. d. R. erst ab dem ersten Tag seiner Anwesenheit in den USA während des fraglichen Kalenderjahrs ein ansässiger Ausländer (sog. „residency starting date“), für den vorangehenden Zeitraum hingegen ein „nichtansässiger Ausländer“ und damit beschränkt steuerpflichtig (§ 7701(b)(2)(A)(iii) IRC). In diesem Fall können für die Determinierung des „residency starting date“ - nicht jedoch für Zwecke des „Substantial-presence“-Tests - bis zu zehn Tage tatsächlicher Präsenz in den USA ignoriert werden, wenn der Steuerpflichtige im Ausland ein „tax home“ und auch eine engere Verbindung zu diesem Land hatte; zu beachten ist allerdings, dass nicht einzelne Tage aus einem zehn Tage übersteigenden Daueraufenthalt exkludiert werden können.¹⁰⁾ Hinzuweisen ist schließlich auf die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, unter gewissen Voraussetzungen dazu zu optieren, für das gesamte Kalenderjahr als „resident alien“ behandelt zu werden (§ 7701(b)(1)(A)(iv) IRC).¹¹⁾

● **Beispiel:**

A, ein österreichischer Staatsbürger, kam erstmalig am 6. 1. 2003 in die USA, um an einem Geschäftstreffen teilzunehmen, und kehrte am 10. 1. 2003 wieder nach Österreich zurück, wo er nach wie vor sein „tax home“ hatte. Am 1. 3. 2003 zog A in die USA und verblieb dort für den Rest des Jahres. Wenn A eine engere Verbindung zu Österreich als zu den USA für den Zeitraum von 6. 1. bis 10. 1. 2003 nachweisen kann, können diese Tage für Zwecke des „residency starting date“ ignoriert werden; demnach wäre A erst ab 1. 3. 2003 als „resident alien“ zu qualifizieren.

- Ähnliche Regelungen finden für das letzte Jahr des Status als „resident alien“ Anwendung: Verliert ein Steuerpflichtiger den Status als ansässiger Ausländer während eines Kalenderjahres, so ist das „residency termination date“ grundsätzlich der 31. 12. dieses Jahres, es besteht also bis dahin unbeschränkte Steuerpflicht in den USA. Hat der Steuerpflichtige allerdings im Ausland ein „tax home“ und auch eine engere Verbindung zu diesem Land, so ist im Falle des „Substantial-presence“-Tests der letzte Aufenthaltstag und im Falle des „Green-card“-Tests der erste Tag nach dem Statuswechsel maßgeblich (§ 7701(b)(2)(B)(ii) IRC). Wurde der Status als ansässiger Ausländer aufgrund des „Substantial-presence“-Tests erworben, können für Zwecke des „residency termination date“ auch hier bis zu 10 Tage tatsächlichen Aufenthaltes („de minimis presence“) ignoriert werden.

- **Beispiel:**

A, ein österreichischer Staatsbürger, zog am 1. 3. 2003 in die USA und hatte dort seinen Aufenthalt bis 25. 8. 2003. Von 12. 12. 2003 bis 16. 12. 2003 machte A Urlaub in den USA. Wenn A eine engere Verbindung zu Österreich als zu den USA für das restliche Jahr 2003 nachweisen kann, können diese Tage im Dezember für Zwecke des „residency termination date“ ignoriert werden. A ist zwar nach dem „Substantial-presence“-Test ein „resident alien“ in 2003, da er sich für 183 Tage in den USA aufgehalten hat (178 Tage im Zeitraum von 1. 3. bis 25. 8. 2003 sowie 5 Tage im Dezember), das „residency termination date“ ist jedoch bereits der 25. 8. 2003.

II. Sachlicher Anwendungsbereich der beschränkten Steuerpflicht

Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger in den USA kann generell zwei Ausgestaltungen annehmen: Während Einkünfte aus einer „aktiven Tätigkeit“ auf einer Nettobasis zum progressiven Tarif - und damit ähnlich wie bei unbeschränkter Steuerpflicht - erfasst werden (§ 871(b), § 873 IRC), unterliegen Einnahmen aus „passiver Tätigkeit“ einer 30%igen Bruttobesteuerung (§ 871(a) bzw. § 881(a) IRC), die im Wege des Quellensteuerabzugs wahrgenommen wird (§§ 1441 f. IRC).

Für die Feststellung, ob ein Steuerpflichtiger Einkünfte aus einer „aktiven Tätigkeit“ bezieht, ist zunächst zu prüfen, ob er während des Steuerjahres in den USA betrieblich tätig wird, ob er also „engaged in trade or business within the US“ („ETBUS“) ist; diese Abgrenzung kann durchaus mit der bekannten Unterscheidung zwischen gewerblicher Tätigkeit und Vermögensverwaltung im österreichischen Steuerrecht verglichen werden. Klassische Fälle einer solchen betrieblichen Tätigkeit sind die Erbringung von Dienstleistungen in den USA (§ 864(b)(1) IRC) sowie der Handel mit Waren oder deren Produktion in den USA, nicht jedoch z. B. der bloße, aus dem Ausland per Versendung getätigte Verkauf von Waren in den USA. Liegt eine solche betriebliche Tätigkeit vor, ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob Einnahmen mit dieser betrieblichen Tätigkeit effektiv verbunden sind, also „effectively connected income“ („ECI“) i. S. d. § 871(b)(2) und § 864(c) IRC vorliegt. Hier ist zwischen sog. „FDAP“ und Veräußerungsgewinnen einerseits und anderen Einnahmen, insb. aus dem Verkauf von Umlaufvermögen, andererseits zu unterscheiden:

- Die Wortfolge „fixed or determinable annual or periodical gains, profits and income“ („FDAP“) erfasst insb. Zinsen, Dividenden, Mieteinnahmen, Löhne, Entschädigungen und Vergütungen (§§ 871(a)(1)(A) bzw. 881(a)(1) IRC). Stammen „FDAP“ oder Gewinne aus der Veräußerung von sog. „capital assets“, wie z. B. Aktien oder Anleihen, aus US-Quellen, sind sie dann mit einer betrieblichen Tätigkeit effektiv verbunden, wenn sie entweder aus betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern bezogen werden (sog. „asset-use test“) oder die betriebliche Tätigkeit ein materieller Faktor für die Erwirtschaftung der Einkünfte war (sog. „material factor test“) (§ 864(b)(2) IRC). Vom „asset use test“ werden also z. B. Zinsen erfasst, die auf betriebsnotwendige Bankguthaben entfallen, vom „material factor test“ hingegen z. B. Lizenzgebühren, die der Steuerpflichtige in seinem aktiven Lizenzierungsbetrieb erwirtschaftet.
- Einnahmen, die weder „FDAP“ noch Gewinne aus der Veräußerung von „capital assets“ darstellen, werden demgegenüber von § 864(c)(3) IRC stets dann als „ECI“ definiert, wenn sie aus US-Quellen stammen. Diese Bestimmung erfasst vor allem den Handel mit Waren (Umlaufvermögen), hat jedoch auch zur Folge, dass mit der betrieblichen Tätigkeit sachlich nicht verbundene Einnahmen als „ECI“ erfasst werden können; man spricht hier vom sog. „Limited-force-of-attraction“-Prinzip.

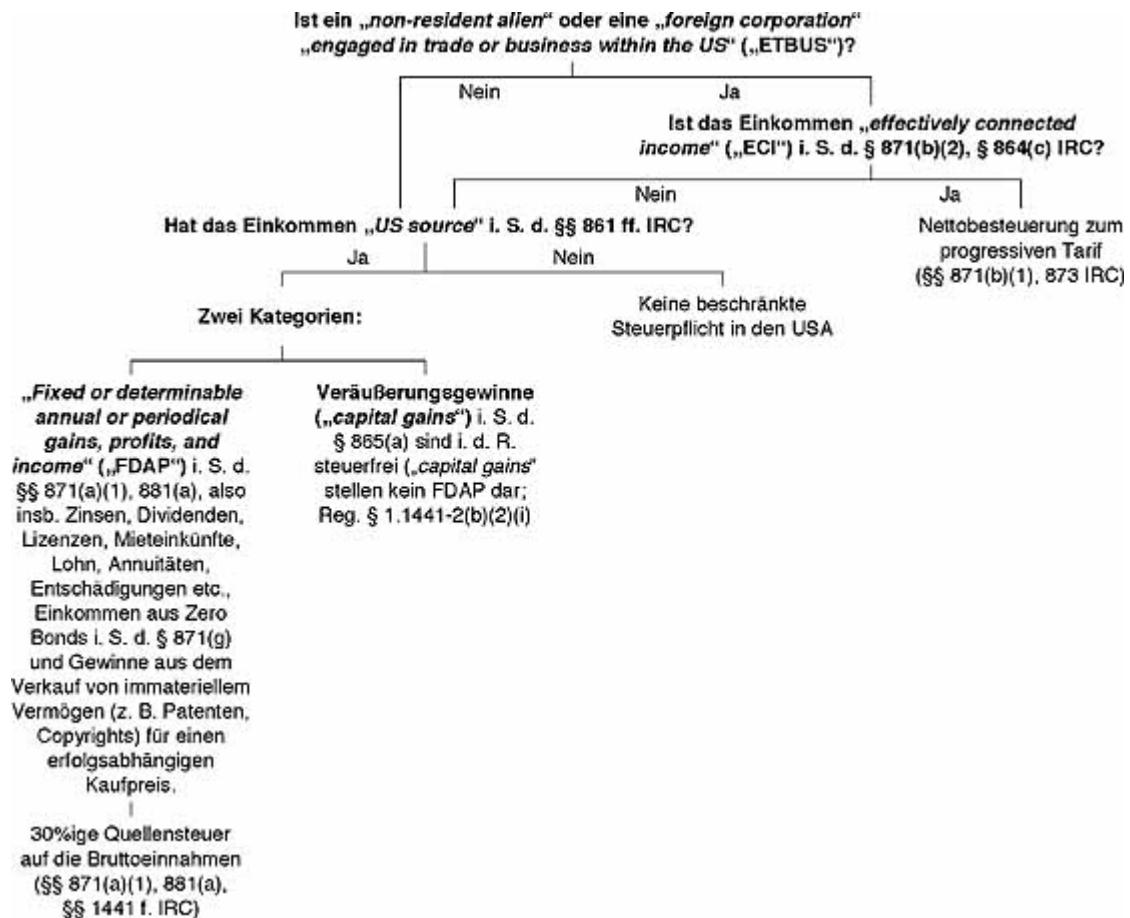
- **Beispiel:**

Ein ausländischer Unternehmer versendet Waren postalisch auch an US-Kunden. Obwohl die daraus

bezogenen Einnahmen aus US-Quellen stammen (§§ 865(b) i. V. m. 861(a)(6) IRC), stellen sie bereits deshalb kein „ECI“ dar, weil der ausländische Unternehmer keinen Betrieb in den USA hat. Hält dieser jedoch einen entlohnten Vortrag in den USA - zu einem mit dem Versandhandel nicht zusammenhängenden Thema -, so begründet dieser Vortrag eine betriebliche Tätigkeit, mit der Folge, dass wegen § 864(c)(3) IRC auch die aus US-Quellen stammenden und bisher in den USA nicht steuerpflichtigen Einnahmen aus dem Versandhandel als „ECI“ behandelt werden. § 864(c)(3) IRC operiert also völlig unabhängig von einer Verbindung zwischen den Einnahmen und der spezifischen betrieblichen Tätigkeit.

Das Gegenstück zur „aktiven Tätigkeit“ in den USA ist im Wesentlichen das passive Investment:¹²⁾ Sind Einnahmen des Steuerpflichtigen aus US-Quellen nicht effektiv mit einer betrieblichen Tätigkeit in den USA verbunden (sog. „non-ECI US-source income“), unterliegen sie grundsätzlich dem besonderen Steuerregime der §§ 871(a)(1) bzw. 881(a) IRC. Diese Bestimmungen erfassen „FDAP“ (z. B. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) und bestimmte Veräußerungsgewinne aus US-Quellen und unterwerfen diese Einnahmen einer 30%igen Bruttoabzugssteuer, d. h. der Abzug von Aufwendungen ist - anders als im Fall von „ECI“ - nicht zulässig (§§ 873, 882(c) IRC). Für natürliche Personen wird die Steuerpflicht durch § 871 IRC begründet und im Wege des Quellensteuerabzugs nach § 1441 IRC durchgesetzt; ein paralleles Steuerregime für Körperschaften ist in §§ 881 und 1442 IRC enthalten.¹³⁾ Durch einen vollständigen Quellensteuerabzug wird der beschränkt Steuerpflichtige auch von der Abgabe einer US-Steuererklärung befreit. Ermäßigt sich oder entfällt die US-Steuer aufgrund des DBA-USA¹⁴⁾, erfolgt diese Entlastung i. d. R. an der Quelle.¹⁵⁾

Diese Grundstruktur der beschränkten Steuerpflicht in den USA ist in folgender Übersicht schematisch dargestellt:



III. Besteuerung von Veräußerungsgewinnen

Im Hinblick auf Veräußerungsgewinne kann als Grundsatz zunächst festgehalten werden, dass bereits nach innerstaatlichem US-Steuerrecht ausländische Investoren nur in seltenen Fällen der beschränkten Steuerpflicht auf Gewinne aus der Veräußerung („capital gains“) von „investment assets“ (also z. B. Aktien

oder Anleihen), Kunstwerken und Immaterialgüterrechten unterliegen.¹⁶⁾ Dies ergibt sich zunächst daraus, dass die einschlägige Bestimmung des § 865(a) IRC die Quelle solcher Gewinne nach der Ansässigkeit des Veräußerers festlegt und auch eine eigenständige, nur für § 865 IRC anwendbare Definition dieser Ansässigkeit enthält. Veräußerungsgewinne haben nach dieser Bestimmung ihre Quelle nur dann in den USA, wenn sie von „US residents“ i. S. d. § 865(g) IRC erzielt werden;¹⁷⁾ „US resident“ ist zum einen eine US-Körperschaft und zum anderen eine natürliche Person, die entweder US-Staatsbürger oder ansässiger Ausländer i. S. d. § 7701(b) IRC ist und zusätzlich entweder kein „tax home“¹⁸⁾ im Ausland hat oder zwar ein solches „tax home“ im Ausland hat, aber nicht zumindest einer 10%igen ausländischen Steuer auf die Veräußerungsgewinne unterliegt; „US resident“ i. S. d. § 865(g) IRC ist aber auch ein nicht ansässiger Ausländer i. S. d. § 7701(b) IRC mit einem „tax home“ in den USA. Die Zuteilung des ausschließlichen Besteuerungsrechts durch Art. 13 Abs. 6 DBA-USA an den abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat des Veräußerers entspricht damit i. d. R. bereits dem innerstaatlichen US-Steuerrecht.

- **Beispiel:**

Ein Gewinn aus dem Verkauf von Aktien, der von einem US-Staatsbürger oder einem „resident alien“ mit einem „tax home“ in den USA realisiert wird, hat generell eine US-Quelle. Wird ein solcher Gewinn von einem Österreicher ohne „tax home“ in den USA erzielt, hat er generell eine „foreign source“ und ist damit in den USA nicht steuerpflichtig, gleichgültig, ob die Anteile an einer US- oder einer ausländischen Gesellschaft bestehen oder ob der Verkauf an einer in- oder ausländischen Börse erfolgt. Würde sich dieser Österreicher allerdings mehr als 183 Tage in den USA aufhalten, wäre er als „resident alien“ zu qualifizieren und damit - unabhängig von der Quelle des Veräußerungsgewinnes - in den USA unbeschränkt steuerpflichtig.

Betrachtet man hier die Besteuerung von *nicht* ansässigen Ausländern i. S. d. § 7701(b) IRC, so besteht, selbst wenn nach dieser Bestimmung ein Veräußerungsgewinn eine US-Quelle hat, Steuerpflicht nach § 871(a)(2) IRC nur dann, wenn sich der veräußernde *nicht* ansässige Ausländer für zumindest 183 Tage während des Kalenderjahres in den USA aufgehalten hat. Da jedoch grundsätzlich eine natürliche Person bei einem Aufenthalt von zumindest 183 Tage nach dem „Substantial-presence“-Test bereits als ansässiger Ausländer für Steuerzwecke qualifiziert wird, erfasst § 871(a)(2) IRC nur Veräußerungsgewinne von jenen Ausländern, die ein „tax home“ in den USA haben¹⁹⁾ und deren tatsächliche Anwesenheit in den USA ausnahmsweise nicht zur Qualifikation als ansässiger Ausländer führt²⁰⁾. Damit beschränkt sich der Anwendungsbereich des § 871(a)(2) IRC im Wesentlichen auf Veräußerungsgewinne von Diplomaten, Mitarbeitern internationaler Organisationen oder Studenten; selbst diesfalls teilt Art. 13 Abs. 6 DBA- USA aber das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu.

Von der Grundregel des § 865(a) IRC, nach der Veräußerungsgewinne von Ausländern i. d. R. steuerfrei sind, bestehen allerdings mehrere wesentliche Ausnahmen, von denen abschließend kurz zwei herausgegriffen werden sollen:

- Während die Quelle von Gewinnen aus dem Verkauf von Immaterialgüterrechten (z. B. Patenten, Copyrights, Trademarks) zu einem fixen Preis nach der generellen Ansässigkeitsregel des § 865(a) IRC bestimmt wird, wird die Quelle von erfolgsabhängigen Kaufpreiszahlungen so determiniert, als wären die Zahlungen Lizenzgebühren (§ 865(d)(1)(B)); solche Einnahmen sind demnach „FDAP“ (§§ 871(a)(1)(D) bzw. 881(a)(4) IRC) und unterliegen damit der 30%igen Bruttoquellensteuer. Korrespondierend mit dieser Bestimmung umfasst der Begriff der „Lizenzgebühren“ gem. Art. 12 Abs. 3 DBA-USA auch solche von der Produktivität, Nutzung oder Veräußerung abhängigen Veräußerungsgewinnen, woraus i. d. R. ohnehin ein Entfall des Quellensteuerabzuges resultiert.²¹⁾
- Eine weitere wesentliche Ausnahme betrifft seit dem Foreign Investment in Real Property Tax Act of 1980 („FIRPTA“) unbewegliches Vermögen („US real property“, z. B. Grund und Boden, Gebäude, Minen) und Anteile an US-Körperschaften, deren Vermögen zu mindestens 50 % aus solchem unbeweglichen Vermögen besteht („US Real Property Holding Corporation“; „USRPHC“) (§ 897 IRC).²²⁾ Die Veräußerung solchen Vermögens oder solcher Anteile wird als „ECI“ behandelt und unterliegt damit der Besteuerung nach § 871(b) bzw. § 882(a) IRC; zur Sicherung dieser Steuer ist der Erwerber verpflichtet, eine 10%ige Quellensteuer vom gesamten Kaufpreis einzubehalten und abzuführen (§ 1445(a) IRC), die der Veräußerer auf seine endgültige Steuer auf den Gewinn aus dem Verkauf anrechnen kann oder rückerstattet bekommt. Diese Besteuerung wird auch abkommensrechtlich durch Art. 13 Abs. 1 und Abs. 2 DBA-USA gesichert.²³⁾

^{*}) Dr. Herbert Buzanich absolviert derzeit das LL.M.-Programm für Internationales Steuerrecht an der New York University School of Law und war zuvor Mitarbeiter im Tax Department einer internationalen Sozietät in Wien. DDr. Georg Kofler ist Assistent an der Abteilung für Steuerrecht der Universität Linz und absolviert derzeit ebenfalls das LL.M.-Programm für Internationales Steuerrecht an der New York University.

¹⁾ Dieser Beitrag ist den Fragen der Ansässigkeit (I.), den Grundsätzen der beschränkten Steuerpflicht in den USA (II.) sowie und der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen (III.) gewidmet; die Besteuerung von klassischen passiven Investments durch Steuerausländer in den USA ist einem eigenen Beitrag vorbehalten; siehe *Buzanich/Kofler, Beschränkte Steuerpflicht für passive Investments in den USA: Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren*, SWI 2004 [in Druck]. Die Bestimmungen des Internal Revenue Code (IRC), der seinerseits den 26. Titel des US Code darstellt, können kostenfrei unter <http://uscode.house.gov/usc.htm> abgerufen werden. Die Treasury Regulations, ihrerseits 26. Titel des Code of Federal Regulations, die - vergleichbar österreichischen Rechtsverordnungen - die Bestimmungen des IRC näher ausführen, sind ebenfalls kostenfrei unter <http://www.gpoaccess.gov/cfr> verfügbar. Eine ausgezeichnete Recherchequelle ist auch die Homepage der amerikanischen Finanzverwaltung (<http://www.irs.gov>), auf der u. a. Steuerleitfäden, Formulare und andere Publikationen kostenlos heruntergeladen werden können; hier ist insb. auf die Publikationen 515 („Withholding of Tax on Non-resident Aliens and Foreign Entities“), 519 („U.S. Tax Guide for Aliens“) und 901 („U.S. Tax Treaties“) zu verweisen, die unter <http://www.irs.gov/formspubs> im Unterpunkt „Publications and Notices“ kostenlos zur Verfügung stehen.

²⁾ Treas. Reg. § 301.7701-1(d). Die Situation gewinnt freilich an Komplexität, wenn die sog. „Check-the-box“-Regelungen in die Betrachtung einbezogen werden (Treas. Reg. § 301.7701-3; dazu z. B. *Moritz, Die österreichische GmbH unter dem US-amerikanischen „Check-the-Box“-Regime*, SWI 2002, 539 ff.); bezogen auf Österreich unterscheiden diese Regeln - für Zwecke des US-Steuerrechts - im Wesentlichen zwei Kategorien von Körperschaften: Zum einen wird die österreichische Aktiengesellschaft jedenfalls als „corporation“ qualifiziert (Treas. Reg. § 301.7701-2(b)(8)), zum anderen kann für eine GmbH vom „Corporation“-Status zum „Partnership“-Status, also der Besteuerung nach dem Transparenzprinzip, wegoptiert werden (Treas. Reg. § 301.7701-3(b)(2)).

³⁾ Weil „partnerships“ steuerlich transparent sind, hat diese Qualifikation allerdings nur beschränkte Bedeutung, zumal i. d. R. die Staatsangehörigkeit oder Ansässigkeit der Partner für die Besteuerung ihres Anteils am Einkommen der Personengesellschaft relevant ist. Nichts desto weniger ist die Qualifikation als „foreign“ oder „domestic“ z. B. dahin gehend relevant, dass Einkünfte aus amerikanischer Quelle, die an eine „foreign partnership“ gezahlt werden, der US-Quellenbesteuerung unterliegen, während dies bei Zahlungen an „domestic partnerships“ nicht der Fall ist.

⁴⁾ Umfasst sind auch Doppelstaatsbürger; siehe *Matheson v. US*, 532 F.2d 809 (2d Cir. 1976); *Vriniotis v. Commissioner*, 79 TC 298 (1982).

⁵⁾ Wird also einem Ausländer eine „green card“ ausgestellt und reist er nicht in die USA ein, wird er nach dem „Green-card“-Test nicht als „resident alien“ qualifiziert. Sobald er aber in die USA einreist, während er die „green card“ besitzt, wird er als „resident alien“ ab diesem Tag und für den nachfolgenden Zeitraum qualifiziert, bis die „green card“ widerrufen oder aufgegeben wird (§ 7701(b)(2)(A)(ii) IRC; siehe auch Treas. Reg. § 301.7701(b)-1(b)).

⁶⁾ Für diese Zwecke wird insb. das Gebiet der 50 Bundesstaaten sowie des District of Columbia, nicht jedoch das Gebiet der „US possessions and territories“ (z. B. Puerto Rico, US Virgin Islands) erfasst; Treas. Reg. § 301.7701(b)-1(b)(2)(ii).

⁷⁾ § 7701(b)(5) IRC enthält einen Katalog von Personen, deren Aufenthaltstage für Zwecke des „Substantial-presence“-Tests ignoriert werden, d. h. solche Personen bleiben z. B. selbst dann beschränkt steuerpflichtig, wenn sie sich mehr als 183 Tage tatsächlich in den USA aufhalten (und ggf. das Formular 8843 einreichen). Bei diesen Personen handelt es sich z. B. um Diplomaten und Beschäftigte internationaler Organisationen (§ 7701(b)(5)(B) IRC), um Lehrer und Trainees mit J- oder Q-Visas (§ 7701(b)(5)(C)) und um Studenten mit F-, J-, M- oder Q-Visas (§ 7701(b)(5)(D)). Nicht als Aufenthaltstage zählen auch Tage, an denen sich der Steuerpflichtige weniger als 24 Stunden in den USA aufhält und auf der Reise zwischen zwei Orten außerhalb der USA ist (§ 7701(b)(7)(C) IRC). Diese Qualifikation nach § 7701(b)(5) IRC ist z. B. auch für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nach § 871(a)(2) IRC relevant;

dazu unten III.

⁸⁾ Ein „*tax home*“ ist generell der Ort, an dem der Steuerpflichtige permanent selbständig oder unselbständig arbeitet, oder, wenn ein solcher Platz nicht besteht, der Ort, an dem sich seine reguläre Wohnstätte befindet (Treas. Reg. § 301.7701(b)-2(c)(1)). Hat der Steuerpflichtige eine Wohnstätte in den USA, wird unwiderleglich vermutet, dass er kein „*tax home*“ im Ausland hat (§ 901(d)(4) IRC; Treas. Reg. § 1.911-2(b)).

⁹⁾ Treas. Reg. § 301.7701(b)-2(d). Die Fakten, die für die Beurteilung dieser Frage herangezogen werden, sind z. B. der Ort des Wohnsitzes (unabhängig davon, ob es sich um ein Eigenheim oder ein Mietobjekt handelt), die familiären Beziehungen, die Belegenheit des persönlichen Besitzes, die sozialen, politischen, kulturellen oder religiösen Engagements, die Jurisdiktion, von welcher der Führerschein ausgestellt wurde, und die Jurisdiktion, in welcher der Steuerpflichtige an Wahlen teilnimmt.

¹⁰⁾ Treas. Reg. § 301.7701(b)-4(c)(1).

¹¹⁾ Treas. Reg. § 301.7701(b)-4(c)(3).

¹²⁾ Siehe zu Veräußerungsgewinnen unten III. und zu den klassischen passiven Erträgen *Buzanich/Kofler*, Beschränkte Steuerpflicht für passive Investments in den USA: Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, SWI 2004 [in Druck].

¹³⁾ Siehe auch Treas. Reg. § 1.1441-2(a).

¹⁴⁾ BGBl. III Nr. 6/1998.

¹⁵⁾ Siehe Treas. Reg. § 1441-6. Der Abzugsverpflichtete kann dann eine verminderte Quellensteuer anwenden, wenn der ausländische Empfänger der Zahlungen ihm das Formular W-8BEN sowie die Steuernummer („*TIN*“, die per Formular W-7 oder SS-4 beantragt werden kann) übermittelt hat und bestätigt, dass er Ansässiger des DBA-Partnerstaates sowie „*beneficial owner*“ der Erträge ist und die „*Limitation-on-benefits*“-Bestimmung des DBA erfüllt.

¹⁶⁾ Auch die in Österreich umstrittene Grenzziehung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb beim Handel mit Wertpapieren hat der amerikanische Gesetzgeber mittlerweile durch § 864(b)(2) IRC gelöst: § 864(b)(2)(A)(ii) IRC enthält eine umfassende Ausnahme vom Status als ETBUS für den Handel mit Aktien, Anleihen und Waren („*commodities*“) auf eigene Rechnung des Steuerpflichtigen, und zwar gleichgültig, ob er sich dafür Angestellter, Broker, Agenten etc. bedient oder sogar ein Büro in den USA unterhält.

¹⁷⁾ Erzielt eine „*partnership*“ Veräußerungsgewinne, wird § 865 IRC generell auf Ebene der Partner angewendet; siehe § 865(i)(5) IRC. Die „*source*“ solcher Gewinne wird daher unter Anwendung des § 865(g) IRC so bestimmt, als wäre der Gewinn vom Partner entsprechend seinem Anteil an der „*partnership*“ direkt erzielt worden.

¹⁸⁾ Siehe dazu oben FN 8.

¹⁹⁾ Dieses „*tax home*“ (dazu oben FN 8) führt dazu, dass der „*non-resident alien*“ i. S. d. § 7701(b) IRC als „*US resident*“ i. S. d. § 865(g) IRC qualifiziert, was nach § 865(a) IRC wiederum zur Folge hat, dass die Veräußerungsgewinne „*US source*“ haben. Dies ist zugleich die erste Anwendungsvoraussetzung des § 871(a)(2) IRC, der nur Veräußerungsgewinne mit „*US source*“ erfasst.

²⁰⁾ Zweite Anwendungsvoraussetzung des § 871(a)(2) IRC ist, dass der Verkauf durch einen „*non-resident alien*“ i. S. d. § 7701(b) IRC erfolgt, der sich für mindestens 183 Tage in den USA aufgehalten hat. Diese Kombination - Eigenschaft als „*non-resident alien*“ bei gleichzeitiger Anwesenheit für mindestens 183 Tage - ist nur dann möglich, wenn Anwesenheitsstage für Zwecke des „*Substantial-presence*“-Tests ignoriert werden, was etwa bei Diplomaten, Beschäftigten internationaler Organisationen, Lehrern, Trainees und Studenten der Fall ist; siehe oben I. mit FN 7.

²¹⁾ Dazu Gröhs in *Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota* (Hrsg.), Kurzkommentar zum neuen DBA Österreich-USA, Art. 12 Rz. 5.

²²⁾ Ausführlich Streng, U.S. Income Taxation of Foreign Investment in U.S. Real Estate, BIFD 2001, 454 ff.

²³⁾ Siehe auch Gröhs in *Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota* (Hrsg.), Kurzkommentar zum neuen DBA Österreich-USA, Art. 13 Rz. 3 ff.

Quelle:

© Linde Verlag Wien