

Herbert Buzanich / Georg Kofler*)

Beschränkte Steuerpflicht für passive Investments in den USA: Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren

LIMITED TAX LIABILITY FOR PASSIVE INVESTMENT IN THE US: DIVIDENDS, INTEREST AND ROYALTIES

Passive investments of non-resident alien individuals and foreign corporations in the US are subject to US income tax if and to the extent the income from such passive investments is derived from US sources. Based on their article in SWI 2004, 257, which gave an overview of the fundamental aspects of limited income tax liability in the US, in this article the authors present the US tax treatment of the most common types of passive income, i. e. dividends, interests and royalties. For each of those types of passive income the authors explain under which circumstances the passive income has US source and how such income is taxed under domestic US tax law and the Double Taxation Treaty between Austria and the US.

I. Einleitung Nichtansässige Ausländer und ausländische Körperschaften sind mit bestimmten Erträgen aus passiven Investments in den USA beschränkt steuerpflichtig und unterliegen damit dem Steuerregime der §§ 861, 871 bzw. 881 IRC.¹⁾ Basierend auf unserem Beitrag zu den Grundlagen der beschränkten Steuerpflicht in den USA²⁾, in dem wir uns mit der Abgrenzung zwischen aktiver und passiver Tätigkeit, den Ansässigkeitsgrundsätzen und der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen befasst haben, sollen im Folgenden die wichtigsten Aspekte der Besteuerung passiver Investments durch Steuerausländer in den USA behandelt werden. Der Beitrag erfasst damit die klassischen passiven Erträge, nämlich Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Einleitend kann bereits festgehalten werden, dass die jeweiligen Erträge i. d. R. einer 30%igen Bruttoquellensteuer unterliegen, wenn sie aus US-Quellen stammen, wobei allerdings für ausländische Investoren weit gehende Befreiungen im innerstaatlichen amerikanischen Steuerrecht vorgesehen sind. Eine weitere Entlastung wird außerdem auf abkommensrechtlicher Ebene durch das DBA-USA³⁾ herbeigeführt.

II. Dividenden

1. Quellenregeln und Steuerpflicht

Empfängt ein ausländischer Investor Dividenden aufgrund eines Investments in den USA, unterliegen diese der amerikanischen Einkommensteuerpflicht, wenn sie aus amerikanischer Sicht als aus einer US-Quelle stammend betrachtet werden. Dafür sind die einschlägigen Vorschriften, die festlegen, wann eine Dividende aus US- oder ausländischer Quelle stammt („source rules“), gem. § 861 IRC ausschlaggebend.⁴⁾ Soweit sich nach diesen Quellenregeln keine amerikanische Quelle ergibt, liegt eine ausländische Dividende vor, die nach amerikanischem innerstaatlichem Steuerrecht in den USA auch nicht einkommensteuerpflichtig ist (§ 862(a)(2) IRC).

Nach der Grundregel des § 861(a)(2)(A) IRC stammen Dividenden aus einer US-Quelle, wenn sie von einer amerikanischen Körperschaft gezahlt werden. Ob eine amerikanische Körperschaft vorliegt, bestimmt sich nach dem Ort der Gründung (§ 7701(a)(4) IRC)⁵⁾, sodass für steuerrechtliche Zwecke in den USA eine amerikanische Körperschaft grundsätzlich dann vorliegt, wenn sie in den USA gegründet worden ist.⁶⁾ Unter bestimmten Voraussetzungen können aber auch Dividenden einer ausländischen Körperschaft zumindest teilweise als amerikanische Dividenden behandelt werden: Gem. § 861(a)(2)(B) IRC gelten nämlich Dividenden, die von einer ausländischen Körperschaft bezahlt werden, anteilig als Dividenden aus einer amerikanischen Quelle, wenn zumindest 25 % des weltweiten Einkommens („gross income“) dieser Körperschaft tatsächlich mit einer betrieblichen Tätigkeit in den USA verbunden sind oder als mit einer solchen effektiv verbunden gelten.⁷⁾ Eine solche Körperschaft wird allerdings oftmals mit ihrem amerikanischen Einkommen der sog. „branch profits tax“ nach § 884 IRC unterliegen, die im Wesentlichen repatriiertes Einkommen der US-Betriebstätte einer ausländischen Körperschaft mit einer - zur Körperschaftsteuer hinzutretenden - 30%igen Steuer belastet und damit im Ergebnis die Betriebstätte steuerlich einer Tochtergesellschaft angleicht. Ist dies der Fall, entfällt sowohl eine Besteuerung nach §§ 871, 881 IRC als auch ein Quellensteuerabzug nach §§ 1441 f. IRC (§ 884(e)(3) IRC).

Dividenden einer ausländischen Körperschaft gelten gem. § 861(a)(2)(C) IRC schließlich auch dann in einem bestimmten Ausmaß als aus einer amerikanischen Quelle bezahlt, wenn die ausländische

Körperschaft in „*earnings and profits*“ einer amerikanischen Körperschaft, die diese in einem Zeitraum, in dem die amerikanische Körperschaft in den USA einkommensteuerpflichtig war, erwirtschaftet und nicht ausgeschüttet hat („*accumulated*“), nachfolgt. Zu einer derartigen Nachfolge in „*accumulated earnings and profits*“ kann es zum einen aufgrund von Umgründungsmaßnahmen gem. § 368 IRC⁸⁾ kommen. Zum anderen kann eine Nachfolge in „*earnings and profits*“ gem. § 861(a)(2)(C) IRC bei der Liquidation einer amerikanischen Tochter- in deren ausländische Muttergesellschaft gem. § 332 IRC eintreten. Dividenden gelten in diesen Fällen insoweit als aus den USA stammend, als sie aus den „*angehäuften*“ Einkünften und Gewinnen bezahlt werden (§ 243(e) IRC).

2. Ausnahmen von der Steuerpflicht

Eine Steuerbefreiung besteht für Dividenden einer amerikanischen Körperschaft, wenn diese die Voraussetzungen einer sog. 80/20-Körperschaft gem. § 861(c)(1) IRC erfüllt (§ 871(i)(2)(B) IRC). Eine solche 80/20-Körperschaft liegt vor, wenn innerhalb eines dreijährigen Beobachtungszeitraums das gesamte Einkommen einer amerikanischen Körperschaft zu mindestens 80 % aus Einkommen besteht, das einer aktiven betrieblichen Tätigkeit der amerikanischen Körperschaft außerhalb der USA zuzuordnen ist, wobei auch von beherrschten Tochtergesellschaften⁹⁾ erwirtschaftete Einkünfte berücksichtigt werden (§ 861(c)(1)(B) IRC). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, sind solche von einer 80/20-Körperschaft ausgeschütteten Dividenden von der 30%igen Steuerpflicht in den USA im selben Ausmaß befreit, wie sich das ausländische Bruttoeinkommen zum gesamten weltweiten Bruttoeinkommen der 80/20-Körperschaft im dreijährigen Beobachtungszeitraum verhält.¹⁰⁾

3. Besteuerung

Dividenden aus einer amerikanischen Quelle - sofern sie nicht gem. § 871(i)(2)(B) i. V. m. § 861(c)(1) IRC von der Besteuerung ausgenommen sind - unterliegen nach amerikanischem innerstaatlichem Steuerrecht der Einkommensteuer in der Höhe von 30 % (§ 871(a)(1)(A) bzw. § 881(a)(1) IRC), die im Wege des Quellensteuerabzuges eingehoben wird. Nach dem Art. 10 DBA-USA ist das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Vertragsstaat zugeteilt, in dem der die Dividende empfangende Gesellschafter ansässig ist. Dem Quellenstaat verbleibt jedoch ein Besteuerungsrecht i. H. v. grundsätzlich 15 % bzw. im Falle von konzerninternen Dividenden 5 % der Bruttodividende (Art. 10 Abs. 2 DBA USA).¹¹⁾ Besondere Regeln gelten für „*Regulated Investment Companies*“ („*RICs*“) und „*Real Estate Investment Trusts*“ („*REITs*“).¹²⁾ Die in den USA in diesen Fällen erhobene Steuer wird gem. Art. 22 Abs. 3 lit. a DBA-USA auf die österreichische Steuer angerechnet.

Nach amerikanischem Steuerrecht wird die Mehrfachbesteuerung von Einkünften mit Körperschaftsteuer dadurch vermieden, dass die Dividende bei der empfangenden Körperschaft zwar steuerpflichtig ist, abhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung an der Dividenden zahlenden Gesellschaft jedoch ein Abzugsposten - und damit eine zumindest anteilige Steuerbefreiung - zugestanden wird (sog. „*dividends-received deduction*“; „*DRD*“)¹³⁾. Die „*DRD*“ steht grundsätzlich nur amerikanischen Körperschaften zu. Eine Ausnahme hiervon besteht lediglich dann, wenn die Dividenden, die die ausländische Körperschaft empfängt, mit Einkommen - der ausländischen Körperschaft - verbunden sind, das tatsächlich aus einer betrieblichen Tätigkeit in den USA stammt (sog. „*ECI*“; § 882(c)(1)(A) IRC).¹⁴⁾

III. Zinsen

1. Quellenregeln und Steuerpflicht

Für die Beurteilung der Steuerpflicht von Zinsen in den USA ist, wie im Fall von Dividenden, zunächst aufgrund der einschlägigen „*source rules*“ zu bestimmen, ob die Zinsen aus einer amerikanischen Quelle stammen. Bei der Bestimmung der Quelle von Zinsen ist dabei gem. § 861(a)(1) IRC zunächst zwischen natürlichen Personen und Personengesellschaften einerseits und Körperschaften andererseits zu unterscheiden: Zinsen stammen dann aus einer amerikanischen Quelle, wenn sie von einer in den USA ansässigen natürlichen Person oder einer in den USA betrieblich tätigen und damit jedenfalls ansässigen¹⁵⁾ Personengesellschaft¹⁶⁾ gezahlt werden. Gleichermaßen gilt für Zinsen, die eine in den USA gegründete Körperschaft bezahlt. Zinsen aus einer amerikanischen Quelle können außerdem auch vorliegen, wenn eine ausländische Körperschaft eine betriebliche Tätigkeit in den USA unterhält, in deren Rahmen Zinsen bezahlt werden oder als bezahlt gelten.¹⁷⁾ Allgemein ist festzuhalten, dass bei der Bestimmung der Quelle der Zinsen weder der Ort, an dem die Zinsen bezahlt werden, noch der Ort, an dem die verzinsten

Verbindlichkeit eingegangen wird, noch die Quelle, aus der die Mittel stammen, mit denen die Zinsen bezahlt werden, noch der Ort an dem das zinstragende Wertpapier - sofern ein solches existiert - aufbewahrt wird, von Bedeutung ist.¹⁸⁾

2. Ausnahmen von der Steuerpflicht

Im Ergebnis vergleichbar mit der Steuerbefreiung für Dividenden, unterliegen Zinsen, die eine in den USA ansässige natürliche Person oder eine amerikanische Körperschaft bezahlt, entgegen der Grundregel dann nicht der Besteuerung in den USA, wenn die in den USA ansässige natürliche Person oder die amerikanische Körperschaft die Voraussetzungen einer 80/20-Körperschaft gem. § 861(c)(1) IRC erfüllt (§ 861(a)(1)(A) IRC)¹⁹⁾. Allerdings bestehen im Vergleich zu Dividenden, die von 80/20-Körperschaften ausgeschüttet werden, zwei wesentliche Unterschiede:

- Zunächst ist die Beurteilung, ob das gesamte Bruttoeinkommen der natürlichen in den USA ansässigen Person oder der amerikanischen Körperschaft innerhalb eines dreijährigen Beobachtungszeitraumes zu mindestens 80 % aus ausländischem aktivem betrieblichem Einkommen besteht, im Fall von Zinsen grundsätzlich ein „*all-or-nothing test*“. Anders als bei Dividenden, die in diesem Fall anteilig der Besteuerung in den USA unterliegen, gelten Zinsen entweder zur Gänze als aus amerikanischer oder - wenn die Voraussetzungen gem. § 861(c)(1) IRC erfüllt sind - zur Gänze als aus ausländischer Quelle stammend. Eine Ausnahme davon besteht jedoch dann, wenn die in den USA ansässige natürliche Person oder amerikanische Körperschaft Zinsen an eine verbundene Person zahlt. Als verbunden gilt eine Person in diesem Zusammenhang gem. §§ 861(c)(2)(B) i. V. m. 954(d)(3) IRC dann, wenn sie mehr als 10 % entweder der Stimmrechte aller Klassen stimmberechtigter Anteile oder des gesamten Wertes der Körperschaft hält. Hier gilt nur jener Anteil, der der aktiven betrieblichen Tätigkeit außerhalb der USA zuordenbar ist, als aus einer ausländischen Quelle stammend und ist somit von der Besteuerung in den USA ausgenommen.
- Der zweite wesentliche Unterschied zu Dividenden wird bereits aus dem Gesagten deutlich. Aus § 861(a)(1)(A) IRC folgt eine Umqualifizierung der Quelle („*resourcing*“): Die Zinsen bleiben nicht in jenem Ausmaß, in dem sie der aktiven betrieblichen Tätigkeit außerhalb der USA zuordenbar sind, Zinsen aus einer amerikanischen Quelle, sondern werden als solche aus der entsprechenden ausländischen Quelle qualifiziert.²⁰⁾

Ausnahmen von der Steuerpflicht in den USA im Wege eines „*resourcing*“ bestehen - vereinfacht formuliert - weiters für Zinsen aus Bankeinlagen etc. bei ausländischen Zweigniederlassungen amerikanischer Banken (§ 861(a)(1)(B)(i) und (ii) IRC).

3. Besteuerung und Original Issue Discount

Zinsen, die eine nicht in den USA ansässige natürliche Person oder eine ausländische Körperschaft aus einer amerikanischen Quelle empfängt, unterliegen grundsätzlich einer 30%igen Besteuerung in den USA (§ 871(a)(1)(A) bzw. § 881(a)(1) IRC), die im Wege des Quellensteuerabzuges vorgenommen wird. Auf abkommensrechtlicher Ebene ist das Besteuerungsrecht nach Art. 11 Abs. 1 DBA-USA grundsätzlich dem Vertragsstaat zugeteilt, in dem der die Zinsen empfangende Gesellschafter ansässig ist; abweichend vom OECD-MA kommt dem Quellenstaat hier auch kein beschränktes Besteuerungsrecht zu.²¹⁾ Gem. Art. 11 Abs. 5 DBA-USA gilt diese ausschließliche Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat jedoch nicht für den Überschusseinschlussbetrag („*excess inclusion*“) hinsichtlich des Restanteiles eines „*Real Estate Mortgage Investment Conduit*“ („*REMIC*“)²²⁾ und für sog. „*contingent interest*“, die von der Befreiung für „*portfolio interest*“ ausgenommen sind. In den letztgenannten Fällen bleibt abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht der USA als Quellenstaat i. H. v. 30 % aufrecht (Art. 11 Abs. 5 DBA-USA). In einigen Fällen verzichten die USA allerdings bereits innerstaatlich auf die Besteuerung:

- Der erste Ausnahmekomplex betrifft sog. „*portfolio interest*“. Als „*portfolio interest*“ gelten sämtliche Zinsen aus bestimmten Inhaberpapieren und auf Namen lautenden Papieren, die eine verzinsliche Schuld verbriefen. Solche Inhaberpapiere i. S. d. § 871(h)(2)(A) IRC²³⁾ sind auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen, wenn gleichzeitig Vorkehrungen dafür getroffen wurden, dass solche Schuldverschreibungen ausschließlich an nichtansässige ausländische natürliche Personen, ausländische Körperschaften und ausländische Personengesellschaften veräußert werden, die Zinsen nur außerhalb der USA zahlbar sind und auf dem Papier festgehalten ist, dass jeder nicht qualifizierte Erwerber, der eine

solche Schuldverschreibung hält, steuerlichen Beschränkungen unterliegt.²⁴⁾ Zinsen aus auf Namen lautenden Schuldverschreibungen sind „*portfolio interest*“, wenn die Voraussetzungen gem. § 163(f) IRC erfüllt sind²⁵⁾ und die grundsätzlich zum Abzug verpflichtete Zahlstelle in den USA eine Bestätigung erhalten hat²⁶⁾, dass der Zinsenberechtigte Ausländer ist.

Zur Befreiung für „*portfolio interest*“ sind jedoch insb. folgende wichtige Gegenausnahmen zu beachten: Als „*portfolio interest*“ gelten die soeben beschriebenen Zinsen gem. § 871(h)(3) bzw. § 881(c)(3)(B) IRC zunächst dann nicht, wenn sie an einen zumindest 10%igen Gesellschafter bezahlt werden.²⁷⁾ Zinsen, die eine „*controlled foreign corporation*“ („CFC“)²⁸⁾ von einer verbundenen Person²⁹⁾ erhält, fallen gem. § 881(c)(5) IRC ebenfalls nicht unter die Befreiung für „*portfolio interest*“, ebenso wie Zinszahlungen, die von wirtschaftlichen Faktoren (z. B. Cash-Flow, Gewinn) aufseiten des Schuldners oder bestimmten mit diesem verbundenen Personen (§ 267(b) IRC) abhängen (sog. „*contingent interest*“ i. S. d. §§ 871(h)(4) bzw. 881(c)(4) IRC). Dadurch soll verhindert werden, dass Ausländer an der Wertentwicklung amerikanischer Unternehmen partizipieren und gleichzeitig der amerikanischen Steuerpflicht entgehen.

- Der zweite Ausnahmekomplex (§§ 871(i) bzw. 881(d) IRC) betrifft Zinsen aus Einlagen bei amerikanischen Banken, Einlagen und Girokonten bei in den USA gegründeten und der amerikanischen Aufsicht unterliegenden Sparkassen sowie Beträge, die mit einer Zinsabrede von Versicherungsgesellschaften gehalten werden.

Besondere Regeln gelten für die Besteuerung von Verbindlichkeiten, die mit einem Disagio oder auch als Zero Bonds, also mit „*original issue discount*“ („OID“), ausgegeben werden. Unter einem „OID“ versteht man gem. § 1273 IRC jenen Betrag, um den der angegebene Rückkaufpreis bei Fälligkeit den Ausgabepreis übersteigt.³⁰⁾ Hat der Diskontbetrag eine amerikanische Quelle, was dann der Fall ist, wenn auch die Zinsen aus der Verbindlichkeit eine US-Quelle haben, ist zwischen einer laufenden Zahlung des Schuldners und der Übertragung der Verbindlichkeit durch den Steuerpflichtigen zu unterscheiden: Erfolgt eine laufende Zinszahlung durch den Schuldner, wird auch der bis dahin angelaufene Diskontbertrag steuerpflichtig, und zwar gem. §§ 871(a)(1)(C)(ii) bzw. 881(a)(3)(B) IRC insoweit, als die darauf entfallenden amerikanische Steuer die Zahlung abzüglich der auf die Zinsen entfallenden Steuer nicht übersteigt. Bei der Übertragung der Verbindlichkeit durch den Steuerpflichtigen, also z. B. dem Verkauf eines Zero Bonds, wird gem. §§ 871(a)(1)(C)(i) bzw. 881(a)(3)(A) IRC jener Anteil des Diskontbetrages, der nicht bereits besteuert wurde, erfasst. Die Steuer wird in beiden Fällen gem. §§ 1441(b) bzw. 1442(a) IRC im Abzugsweg erhoben.³¹⁾ In der Praxis unterbleibt allerdings oftmals eine Besteuerung aufgrund der Befreiung für „*portfolio interest*“, die gem. §§ 871(h) bzw. 881(c) IRC auch „*original issue discount*“ umfasst.

- **Beispiel:**

Ein nicht ansässiger Ausländer erwarb eine nicht unter die Befreiung für „*portfolio interest*“ fallende Schuldverschreibung über \$ 100.000 zu einem angegebenen Ausgabepreis von \$ 85.000. Zu dem Zeitpunkt, als \$ 5.000 (von insges. \$ 15.000) „OID“ angelaufen sind, erhält der nicht ansässige Ausländer eine Zinszahlung i. H. v. \$ 3.000. Die Zinsen stammen aus einer amerikanischen Quelle und werden in den USA mit 30 % besteuert; die auf die Zinsen entfallende und im Abzugsweg einbehaltende amerikanische Steuer beträgt also \$ 900. Gem. § 871(a)(1)(C)(ii) IRC ist auch der Diskontbetrag anlässlich der Zinszahlung insoweit steuerpflichtig, als die darauf entfallende amerikanische Steuer die Zinszahlung abzüglich der auf die Zinsen entfallenden Steuer nicht übersteigt: \$ 3.000 - \$ 900 = \$ 2.100. Die auf den zum Zahlungszeitpunkt angelaufenen Diskontbetrag entfallende amerikanische Steuer beträgt \$ 1.500 (30 % von \$ 5.000). Da die auf diesen Diskontbetrag entfallende Steuer die Zinszahlung abzüglich der auf die Zinsen entfallenden Steuer nicht übersteigt, ist der gesamte Betrag steuerpflichtig. Insgesamt löst die Zinszahlung somit amerikanische Steuer i. H. v. \$ 2.400 aus und der nicht ansässige Ausländer erhält von der Zinszahlung i. H. v. \$ 3.000 nach (amerikanischen) Steuern \$ 600.

Davon sind schließlich jene Situationen zu unterscheiden, in denen der Wert der Verbindlichkeit nach Ausgabe - etwa aufgrund sinkender Kreditwürdigkeit des Schuldners oder steigender Marktzinsen - sinkt und der Steuerpflichtige diese Verbindlichkeit unter ihrem Rücklösungspreis erwirbt; diese Differenz zwischen Kauf- und Rücklösungspreis ist der sog. „*accrued market discount*“ gem. § 1276 IRC. Das amerikanische Besteuerungsrecht hinsichtlich dieses bei der Disposition über die Verbindlichkeit auf „*accrued market discount*“ entfallenden Betrages ist allerdings stark eingeschränkt, zumal hiefür die allgemeine Regel für Veräußerungsgewinne nach § 865(a) IRC zur Anwendung kommt.³²⁾

IV. Besteuerung von Lizenzgebühren

1. Quellenregeln und Steuerpflicht

Lizenzgebühren, die ein nicht ansässiger Ausländer oder eine ausländische Körperschaft für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Patenten, Copyrights, geheimen Prozessen und Formeln, Goodwill, Trade Marks, Trade Brands, Franchises u. Ä. bezieht, haben ihre Quelle dort, wo dieses Vermögen genutzt wird („Place-of-use“-Test; § 861(a)(4) und § 862(a)(4) IRC). Der Nutzungsort ist aber gerade bei Immaterialgüterrechten oftmals nicht evident; generell ist das jener Ort, an dem der Lizenznehmer rechtlich zur Nutzung berechtigt und rechtlich in der Nutzung geschützt ist.³³⁾ Ein besonderer Problembereich sind hintereinander geschaltete Lizenzzahlungen („cascading royalties“): § 861(a)(4) IRC könnte nämlich so gelesen werden, dass alle Lizenzgebühren in einer Kette von Lizenzen und Sublizenzen desselben Immaterialgüterrechts eine amerikanische Quelle haben, wenn das immaterielle Vermögen letztlich in den USA genutzt wird. Diese von der amerikanischen Finanzverwaltung³⁴⁾ vertretene Ansicht wurde allerdings unlängst vom US Tax Court im „SDI-Netherlands“-Urteil³⁵⁾ abgelehnt:

Eine ausländische Körperschaft, die in einem Staat ohne DBA mit den USA ansässig war, lizenzierte ein Patent an eine niederländische Gesellschaft, die dieses an eine US-Gesellschaft für die Nutzung in den USA sublizenzierte. Obwohl die Lizenzgebühren aus der Sublizenz aufgrund des niederländisch-amerikanischen DBA steuerbefreit waren, vertrat die US-Finanzverwaltung die Ansicht, dass die Lizenzgebühren, die von der niederländischen Gesellschaft an die ausländische Gesellschaft gezahlt wurden, eine amerikanische Quelle hätten und daher in den USA der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Die Finanzverwaltung argumentierte, dass die niederländische Gesellschaft das Patent in den USA durch die Sublizensierung an eine US-Gesellschaft nutzte und die ausländische Gesellschaft geleisteten Lizenzgebühren daher für die Nutzung des Patentes in den USA anfielen. Der Tax Court teilte diese Ansicht nicht und erwog insbesondere, dass eine Lizenz in „Back-to-back“-Lizenzgestaltungen nur einmal der US-Steuer als Einkommen aus amerikanischer Quelle unterliegen sollte. Aus diesem Grund wurden die von der niederländischen Gesellschaft gezahlten Lizenzgebühren von der ausländischen Gesellschaft auch nicht aus einer amerikanischen Quelle bezogen.

Eine Gestaltung wie im „SDI-Netherlands“-Urteil wäre nach heutiger Rechtslage allerdings wohl als Durchlaufgestaltung unter den „anti-conduit rules“ zu qualifizieren; dies hätte zur Folge, dass die niederländische Gesellschaft ignoriert wird und die Abzugsverpflichtung für sämtliche Lizenzzahlungen bei der US-Gesellschaft liegt.³⁶⁾ Solange aber die „anti-conduit rules“³⁷⁾, die aus zeitlichen Gründen für dieses Urteil noch nicht relevant waren, nicht anwendbar sind, kann eine mehrfache US-Steuer auf eine Kette von Lizenzgebühren vermieden werden.

2. Besteuerung

Stammen Lizenzgebühren nach §§ 861(a)(4) bzw. 862(a)(4) IRC aus einer amerikanischen Quelle, unterliegen sie nach innerstaatlichem US-Steuerrecht der 30%igen Bruttosteuer gem. §§ 871(a)(1)(A) bzw. 881(a)(1) IRC, die im Wege des Quellensteuerabzugs erhoben wird (§§ 1441 f. IRC). Eine Besonderheit besteht für den Verkauf von Immaterialgüterrechten für einen erfolgsabhängigen Kaufpreis: Diesfalls wird die Quelle solcher Kaufpreiszahlungen so determiniert, als wären die Zahlungen Lizenzgebühren (§ 865(d)(1)(B)). Der Unterschied zu tatsächlichen Lizenzgebühren besteht im Wesentlichen darin, dass die auf den Buchwert bzw. die Anschaffungskosten entfallenden Zahlungen nicht zu einem Gewinn führen; nach Ansicht der US-Finanzverwaltung führen entsprechend die erfolgsabhängigen Kaufpreiszahlungen erst dann zur Steuerpflicht, wenn sie den Buchwert bzw. die Anschaffungskosten des veräußerten immateriellen Vermögens übersteigen.³⁸⁾ Hat der Erwerber allerdings keine verlässlichen Informationen über diesen Betrag, muss er dennoch 30 % der jeweiligen Zahlung als Quellensteuer einbehalten.³⁹⁾ Freilich sind diese Überlegungen zum innerstaatlichen US-Steuerrecht nach dem DBA-USA nur von bedingter Bedeutung, zumal nach dessen Art. 12 Abs. 1 - mit Ausnahme von sog. „Filmlizenzen“ (Art. 12 Abs. 2 DBA-USA)⁴⁰⁾ - das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers zugewiesen wird; abweichend vom OECD-MA gilt dies nach Art. 12 Abs. 3 i. V. m. Art. 13 Abs. 5 DBA-USA auch für von der Produktivität, Nutzung oder Veräußerung abhängige Veräußerungsgewinne, womit das DBA auch der innerstaatlichen US-Rechtslage folgt.⁴¹⁾

Auf einer Vorstufe ist freilich die Abgrenzungsfrage zu lösen, ob die Zahlungen tatsächlich Lizenzgebühren oder vielmehr Zahlungen für geleistete Arbeit darstellen, die ihrerseits nach § 861(a)(3) IRC nahezu stets zur US-Steuerpflicht führen, wenn die Dienstleistung in den USA ausgeführt wurde. Eine Reihe von Urteilen hat sich mit dieser Abgrenzungsfrage befasst:⁴²⁾ Als Grundregel kann daraus abgeleitet werden, dass Zahlungen dann eine Kompensation für geleistete Arbeit darstellen, wenn die persönlichen Anstrengungen

des Steuerpflichtigen, zu denen er sich vertraglich verpflichtet hat, zur Herstellung eines immateriellen Vermögensgegenstandes geführt haben. Stellt der Steuerpflichtige hingegen unabhängig von einer vertraglichen Verpflichtung immaterielles Vermögen her und vergibt sodann eine Lizenz, so sind die daraus resultierenden Zahlungen Lizenzgebühren i. S. d. § 861(a)(4) IRC; dies kann selbst dann zutreffen, wenn die Rechte am immateriellen Vermögen vor dessen Herstellung übertragen werden, sofern der Steuerpflichtige keine vertragliche Verpflichtung zur Herstellung hat. Überträgt also z. B. ein ausländischer Autor einer amerikanischen Gesellschaft das Recht, alle seine zukünftigen Werke exklusiv in den USA zu veröffentlichen, bezieht er Lizenzzahlungen aus den USA, die der 30%igen Quellensteuer nach § 871(a)(1) IRC unterliegen.

V. Zusammenfassender Überblick

In der folgenden Tabelle sind die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach innerstaatlichem US Steuerrecht und die Modifikation durch das DBA-USA zusammengefasst:

	Erträge		US-Steuerrecht	DBA-USA
Dividenden	Ausschüttungen einer US-Körperschaft , deren Einkommen innerhalb des 3-jährigen Beobachtungszeiraums in folgendem Ausmaß einer aktiven betrieblichen Tätigkeit außerhalb der USA zuzuordnen ist	< 80 %	30%iger Bruttoquellensteuerabzug	Reduktion auf 5 % bzw. 15 % gem. Art. 10 Abs. 2 DBA-USA, Anrechnung in Österreich gem. Art. 22 Abs. 3 lit. a DBA-USA
		≥ 80 %	30%iger Bruttoquellensteuerabzug auf den nicht steuerbefreiten Teil (Befreiung gem. § 871(i)(2)(B) IRC in dem Ausmaß, in dem sich das ausländische Einkommen zum gesamten weltweiten Einkommen im dreijährigen Beobachtungszeitraum verhält).	Reduktion auf 5 % bzw. 15 % gem. Art. 10 Abs. 2 DBA-USA, Anrechnung in Österreich gem. Art. 22 Abs. 3 lit. a DBA-USA
	Ausschüttungen einer ausländischen Körperschaft , deren Einkommen innerhalb des 3-jährigen Beobachtungszeiraums in folgendem Ausmaß mit einer betrieblichen Tätigkeit in den USA verbunden ist	≥ 25 %	Grundsätzlich: 30%iger Bruttoquellensteuerabzug auf jenen Teil der Ausschüttung, der auf das mit einer betrieblichen Tätigkeit in den USA verbundene Einkommen entfällt. - Aber: Sofern die ausländische Körperschaft der Branch Profits Tax nach § 884 IRC unterliegt, entfällt sowohl eine Besteuerung nach §§ 871, 881 IRC als auch ein Quellensteuerabzug nach §§ 1441 f. IRC (§ 884(e)(3) IRC).	Kein Besteuerungsrecht der USA gem. Art. 10 Abs. 1, Art. 21 DBA-USA. - Reduktion einer allfälligen Branch Profits Tax auf 5% gem. Art. 10 Abs. 6 und 7 DBA-USA, Anrechnung gem. Art. 22 Abs. 3 lit. a letzter Satz DBA-USA
		< 25 %	Keine Steuerpflicht in den USA, da gem. § 862(a)(2) IRC die Ausschüttungen zur Gänze nicht aus US Quellen stammen.	—

*) 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⁾ 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 Nonresident 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⁾ Buzanich/Kofler, Grundlagen der beschränkten Steuerpflicht in den USA, SWI 2004 [257].

³⁾ BGBI. III Nr. 6/1998.

⁴⁾ Eine Dividende i. S. d. § 861 IRC liegt insoweit vor, als eine Ausschüttung aus den sog. „earnings and profits“ der Körperschaft erfolgt. Ob und inwieweit die Ausschüttung einer amerikanischen Körperschaft an ihre Gesellschafter aus „earnings and profits“ erfolgt, hat entscheidende Bedeutung für die steuerrechtliche Behandlung dieser Ausschüttung. Der Begriff „earnings and profits“ ist im IRC nicht definiert, kann aber als der ökonomische Gewinn der Körperschaft verstanden werden, also jener Betrag, den die Körperschaft erwirtschaftet hat und der somit zur Verteilung an ihre Gesellschafter zur Verfügung steht (siehe auch Thiele, Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht [1998] 94 f.). Demzufolge werden „earnings and profits“ üblicherweise ausgehend vom steuerbaren Einkommen der Gesellschaft mit verschiedenen Modifikationen berechnet. So sind bestimmte Posten, die vom steuerbaren Einkommen ausgenommen sind (z. B. gem. § 103 IRC befreite Zinsen aus „municipal und state bonds“) und solche, die bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens abzugsfähig sind (z. B. die sog. „dividends-received deduction“ gem. § 243 IRC; siehe dazu II.C.), zum steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen sowie bestimmte nicht abzugsfähige Posten (z. B. Einkommensteuer auf Bundesebene oder mit befreitem Einkommen verbundene Ausgaben gem. § 265 IRC) vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen. Zusätzlich sind bestimmte zeitbezogene Modifikationen auf Seiten der Abzugsposten (z. B. anstelle der beschleunigten Abschreibung ist der Berechnung eine lineare zugrunde zu legen; § 312(k) IRC) und des Einkommens (z. B. sind Erträge bei einem Ratenkauf, die gem. § 453 IRC grundsätzlich anteilig mit jeder einzelnen Rate zu versteuern sind, zur Gänze in die „earnings and profits“ einzubeziehen; § 312(n)(5) und (6) IRC) durchzuführen. Soweit Ausschüttungen aus gegenwärtigen oder „accumulated“ „earnings and profits“ gem. § 316(a) IRC stammen, sind sie als Dividende in das Bruttoeinkommen des Gesellschafters zu inkludieren. Überschreitet die Ausschüttung die vorhandenen „earnings and profits“, so liegt für den Gesellschafter insoweit keine Dividende vor, sondern wird der steuerrechtliche Wert („basis“) des Gesellschaftsanteils im korrespondierenden Ausmaß - v-ergleichbar mit § 4 Abs. 12 EStG - reduziert. Übersteigt die Ausschüttung schließlich auch diesen Betrag, liegt insoweit ein steuerpflichtiger Veräußerungserlös vor, wodurch das Entstehen negativer Anschaffungskosten verhindert wird.

⁵⁾ Siehe dazu Buzanich/Kofler, Grundlagen der beschränkten Steuerpflicht in den USA, SWI 2004 [257].

⁶⁾ Gem. § 936 IRC besteht jedoch für eine amerikanische Körperschaft ein Wahlrecht, bei dessen Ausübung Dividenden dieser Körperschaft als aus einer ausländischen Quelle bezahlt gelten, wenn zumindest 80 % des Bruttoeinkommens dieser Körperschaft aus Puerto Rico oder den Virgin Islands stammen und in den vorangehenden drei Jahren zumindest 75 % des Bruttoeinkommens dieser Körperschaft aus einer betrieblichen Tätigkeit in Puerto Rico oder auf den Virgin Islands resultieren.

⁷⁾ Dies soll an einem kurzen Beispiel erläutert werden: Eine österreichische GmbH wird im Jahr 2001 gegründet und erzielt - unter der vereinfachenden Annahme eines jährlichen weltweiten Bruttoeinkommens von jeweils 100 - 2001 60 % und 2002 40 % ihres weltweiten Bruttoeinkommens aus betrieblicher Tätigkeit in den USA. 2003 besteht das weltweite Bruttoeinkommen ausschließlich aus Einkommen aus österreichischer Tätigkeit. Da der Beurteilung, ob das weltweite Bruttoeinkommen zumindest zu 25 % mit einer tatsächlich mit einer betrieblichen Tätigkeit in den USA verbunden ist, ein dreijähriger Beobachtungszeitraum zugrunde zu legen ist, unterliegen auch im Jahr 2004 bezahlte Dividenden nach amerikanischem innerstaatlichem Recht anteilig, nämlich zu 33 % (tatsächlich mit einer betrieblichen Tätigkeit in den USA verbundenes Einkommen von 100 bei einem weltweiten Bruttoeinkommen von 300), der Einkommensteuerpflicht in den USA.

⁸⁾ Die von § 368 IRC erfassten Umgründungsmaßnahmen sind insb. Verschmelzungen nach dem jeweiligen Recht des Bundesstaates, wonach die Zielgesellschaft direkt in die aufnehmende Gesellschaft verschmolzen wird und die Gesellschafter der Zielgesellschaft als Gegenleistung in einem bestimmten Ausmaß Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft erhalten (sog. „A Reorg.“ gem. § 368(a)(1)(A) IRC);

Verschmelzungen, bei denen die gesamte Gegenleistung aus Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft besteht (sog. „*B Reorg.*“ gem. § 368(a)(1)(B) IRC); die Übertragung überwiegend aller Wirtschaftsgüter der Zielgesellschaft an die erwerbende Gesellschaft gegen ein bestimmtes Ausmaß an Gesellschaftsanteilen an der erwerbenden Gesellschaft, die dann im Zuge der Liquidation der Zielgesellschaft an deren Gesellschafter übergehen (sog. „*C Reorg.*“ gem. § 368(a)(1)(C) IRC); die Verschmelzung der Zielgesellschaft in eine Tochtergesellschaft der erwerbenden Gesellschaft, an die die erwerbende Gesellschaft im Vorfeld eigene Anteile übertragen hat, die dann von der Tochtergesellschaft an die Gesellschafter der Zielgesellschaft als Gegenleistung für deren Anteile an der Zielgesellschaft übertragen werden (sog. „*triangular merger*“ gem. § 368(a)(1)(A) und (a)(2)(D) bzw. (E) IRC); sowie verschiedene Formen der Auf- und Abspaltung (sog. „*D Reorgs.*“).

⁹⁾ Das sind Tochtergesellschaften, an denen die die Dividenden zahlende Gesellschaft mindestens 50 % der Stimmrechte und 50 % des Wertes aller Anteile hält (§§ 861(c)(1)(B) i. V. m. 1504(a)(2) IRC).

¹⁰⁾ Dabei ist zu beachten, dass zwar für die Beurteilung, ob überhaupt eine 80/20-Körperschaft vorliegt, nur Einkommen aus aktiven betrieblichen Tätigkeiten außerhalb der USA heranzuziehen ist, für das Ausmaß der Befreiung von der Besteuerung in den USA jedoch das gesamte außerhalb der USA erzielte Bruttoeinkommen. Im Übrigen ändert § 871(i)(2)(B) IRC nichts daran, dass auch der befreite Teil der Ausschüttungen aus US-Quellen stammt, was insb. für den „*foreign tax credit*“ relevant ist; siehe dazu unten FN 20.

¹¹⁾ Ausf. *Jirousek*, Das neue österreichisch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1998, 392; *Gröhs* in *Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota* (Hrsg.), Kurzkommentar zum neuen DBA Österreich-USA, Art. 10 Rz. 3 ff.

¹²⁾ Eine „*R/C*“ ist eine amerikanische Körperschaft, die gem. § 851 IRC während des gesamten Jahres bestimmten Voraussetzungen des Investment Company Act 1940 entspricht und für die sowie für deren Gesellschafter besondere steuerrechtliche Vorschriften gem. §§ 852 ff. IRC gelten. Abkommensrechtlich kann der Quellenstaat gem. Art. 10 Abs. 2 DBA-USA Dividenden einer „*R/C*“ immer mit 15 % besteuern. Ein „*REIT*“ ist gem. § 856(a) IRC im Wesentlichen eine amerikanische Körperschaft oder ein amerikanischer Trust, die/der von einem oder mehreren Verwaltern des Trusts („*trustees*“) oder Direktoren verwaltet wird, wobei die Körperschaft oder der Trust grundsätzlich als amerikanische Körperschaft steuerpflichtig wären, deren Anteile übertragbar sind und von mindestens 100 Anteilsinhabern gehalten werden. Auch für Dividenden, die ein „*REIT*“ ausschüttet, hat der Quellenstaat gem. Art. 10 Abs. 2 DBA-USA immer ein 15%iges Besteuerungsrecht, dies aber nur, wenn es sich bei dem betreffenden Anteilsinhaber um eine natürliche Person handelt, dessen Anteil in dem „*REIT*“ geringer als 10 % ist. Siehe dazu auch *Gröhs* in *Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota* (Hrsg.), Kurzkommentar zum neuen DBA Österreich-USA, Art. 10 Rz. 7 ff.; *Sedlaczek/Egermann/Buzanich*, 952 T. M., Business Operations in Austria, A 89.

¹³⁾ Hält der Gesellschafter weniger als 20 % an der ausschüttenden Gesellschaft, beträgt der Abzugsposten 70 % der Dividende (§ 243(a)(1) IRC). Bei einem Gesellschaftsanteil von zumindest 20 % sind 80 % der Dividende abzugsfähig (§ 243(c)(1) IRC). Eine „*DRD*“ in der Höhe von 100 % besteht für Dividenden, die zwischen verbundenen Unternehmen bezahlt werden („*qualified dividend*“ gem. § 243(a)(3) und (b)(1) IRC). Verbundene Unternehmen i. S. d. Bestimmung liegen gem. § 1504(a) IRC ab einer Beteiligung von 80 % an Wert und Stimmrechten vor.

¹⁴⁾ Siehe dazu *Buzanich/Kofler*, Grundlagen der beschränkten Steuerpflicht in den USA, SWI 2004 [257].

¹⁵⁾ Treas. Reg. § 301.7701-5.

¹⁶⁾ Treas. Reg. § 1.861-2(a)(2). Zinsen, die eine Holdinggesellschaft zahlt, stammen daher in diesem Zusammenhang nicht aus einer amerikanischen Quelle.

¹⁷⁾ Bei diesen Zinsen handelt es sich um sog. „*branch interest*“ oder „*excess interest*“ gem. § 884(f) IRC. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass der Reduktion der amerikanischen Besteuerungsgrundlage durch den Abzug der gezahlten Zinsen eine entsprechende Aufnahme in die Besteuerung eines tatsächlichen oder fiktiven Empfängers gegenübersteht. Die Besteuerung dieser - echten oder fiktiven - Zinszahlungen an eine österreichische Körperschaft wird allerdings durch Art. 11 DBA-USA ausgeschlossen; siehe Treasury Department Technical Explanation, 96 TNI 185-30; ebenso

Gröhs in Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota (Hrsg.), Kurzkommentar zum neuen DBA Österreich-USA, Art. 11 Rz. 9.

¹⁸⁾ Vgl A. C. Monk & Company, Inc. v. Commissioner, 10 TC 77 (1948).

¹⁹⁾ Siehe oben II.B.

²⁰⁾ Dies hat aus amerikanischer steuerrechtlicher Sicht insofern entscheidende Bedeutung, als - vereinfacht gesagt - nur für Einkünfte, die außerhalb der USA erzielt werden, gegebenenfalls ein sog. „*foreign tax credit*“ zusteht. Eine Erläuterung des „*foreign tax credit*“ auch nur im Ansatz würde den hier gegebenen Rahmen sprengen. Um den Stellenwert des „*foreign tax credit*“ im amerikanischen Steuerrecht hervorzuheben - weil er in bestimmten Fällen auch nicht in den USA ansässigen natürlichen Personen und ausländischen Körperschaften zustehen kann - soll an dieser Stelle nur folgender Überblick gegeben werden: Die Vorschriften über den „*foreign tax credit*“ (§§ 901 ff. IRC) erlauben amerikanischen Staatsbürgern, in den USA ansässigen natürlichen Personen, amerikanischen Körperschaften und Personengesellschaften sowie in gewissem Ausmaß auch bestimmten nicht in den USA ansässigen natürlichen Personen und ausländischen Körperschaften, wenn diese in den USA betrieblich tätig sind und anrechenbare ausländische Steuer auf das mit der betrieblichen Tätigkeit in den USA verbundene Einkommen erhoben wurde, unter bestimmten Voraussetzungen eine Anrechnung - anstelle eines bloßen Abzuges - von im Ausland erhobener Steuer auf die amerikanische Steuerschuld. Auf diese Weise soll internationale Doppelbesteuerung, im Sinne der Besteuerung desselben Einkommens in zwei verschiedenen Jurisdiktionen, vermieden und Kapitalexportneutralität im Hinblick auf ausländische Investments bewirkt werden. Um das Erreichen von Kapitalexportneutralität sicherzustellen, ist eine Reihe von flankierenden Maßnahmen erforderlich. So muss für eine Anrechnung zunächst überhaupt eine Einkommensteuer oder ein Einkommensteuersubstitut (z. B. ausländische Quellensteuer) vorliegen, was aus amerikanischer Sicht geprüft wird. Außerdem ist die Anrechnung begrenzt, und zwar mit jenem Betrag, der der amerikanischen Steuer auf das ausländische Einkommen entspricht (in bestimmten Verlustsituationen ist diese vereinfachte Berechnung jedoch nicht anwendbar, sondern muss sichergestellt sein, dass das ausländische Einkommen das weltweite nicht unterschreitet). Da eine solche Anrechnungsmöglichkeit naturgemäß Steuergestaltung in verschiedenster Form bewirkt, werden bestimmte Einkommen in Gruppen („*baskets*“) zusammengefasst und wird der Anrechnungshöchstbetrag für jede Einzelne dieser Gruppen berechnet. Somit soll zumindest außerhalb dieser Einkommensgruppen das sog. „*cross-crediting*“, also die Vermischung hoher und niedriger ausländischer Steuern und damit eine Reduktion des residualen amerikanischen Steueranspruchs, verhindert werden, indem der nach der Anrechnung verbleibende residuale amerikanische Steueranspruch dadurch reduziert wird, dass - das hoch besteuerte ausländische Einkommen isoliert betrachtet - ein die rechnerisch darauf entfallende amerikanische Steuer übersteigender Betrag anrechenbar wird. Schließlich bedingt Kapitalexportneutralität konsequenterweise auch, dass ausländische Investments unabhängig davon gleich behandelt werden, ob sie in der Form einer Tochtergesellschaft oder einer Zweigniederlassung erfolgen. Da eine ausländische Tochtergesellschaft allerdings mit ihrem ausländischen Einkommen grundsätzlich nicht der Besteuerung in den USA unterliegt, kommt ihr insoweit auch kein „*foreign tax credit*“ zu. Folglich sieht § 902(a) IRC für solche Fälle einen indirekten „*foreign tax credit*“ vor, nach dem - wiederum vereinfacht - amerikanischen Körperschaften, die zumindest 10 % an einer ausländischen Körperschaft halten, eine Anrechnung der ausländischen Steuer anteilig im Ausmaß der von der ausländischen Tochtergesellschaft bezahlten Dividenden im Verhältnis zu deren seit einem bestimmten Zeitpunkt (1986) einbehaltenden Gewinnen zusteht.

²¹⁾ Siehe auch Gröhs in Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota (Hrsg.), Kurzkommentar zum neuen DBA Österreich-USA, Art. 11 Rz. 2.

²²⁾ Bei einem „*REMIC*“ handelt es sich gem. § 860D(a) IRC im Wesentlichen um eine juristische Person, die vom Wahlrecht, als „*REMIC*“ behandelt zu werden (§ 860D(b) IRC), Gebrauch gemacht hat, deren Anteile entweder „*regular interests*“ - das sind Anteile, die bei der Gründung mit einer fixen Verzinsung ausgegeben wurden und den Anteilsinhaber in jedem Fall zum Empfang eines bestimmten Anteils am Kapitalstamm berechtigen - oder „*residual interests*“ - das sind jene Anteile, die am Gründungstag des „*REMIC*“ ausgegeben wurden, aber keine „*regular interests*“ sind - sind, die nach dem Ende des dritten Monats nach der Gründung und zu jeder Zeit danach in bestimmte Hypothekendarlehen und bestimmte andere erlaubte Anlagemöglichkeiten investiert werden und deren Wirtschaftsjahr das Kalenderjahr ist. Die „*excess inclusion*“ ist schließlich gem. § 860E(c)(1) IRC jener Betrag, um den bei einem „*residual interest*“ das dem Anteilsinhaber zurechenbare Einkommen des „*REMIC*“ einen Vergleichsbetrag, der auf der Verzinsung des „*residual interest*“ zu 120 % der „*long-term federal rate*“ beruht, übersteigt. Siehe dazu

auch Gröhs in *Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota* (Hrsg.), Kurzkommentar zum neuen DBA Österreich-USA, Art. 11 Rz. 4 ff.; *Sedlaczek/Egermann/Buzanich*, 952 T. M., Business Operations in Austria, A 89.

²³⁾ Die Parallelbestimmung für ausländische Körperschaften enthält § 881(c)(2)(A) IRC.

²⁴⁾ § 163(f)(2)(B) IRC.

²⁵⁾ Die Schuldverschreibung darf demnach insb. nicht von einer natürlichen Person ausgegeben werden sein, nicht Gegenstand eines öffentlichen Angebotes sein und muss bei der Ausgabe eine Fälligkeit von nicht mehr als einem Jahr haben (§ 163(f)(2)(A) IRC).

²⁶⁾ Typischerweise wird dazu ein W-8-Formular verwendet.

²⁷⁾ Bei der Ermittlung der 10%-Grenze sind nicht nur die vom Empfänger der Zinsen selbst gehaltenen Anteile ausschlaggebend, sondern auch bestimmte Zurechnungsregeln (§ 318 IRC) anzuwenden.

²⁸⁾ Als „CFC“ gilt gem. §§ 881(c)(5)(B) und 957(a) IRC im Allgemeinen eine ausländische Körperschaft, wenn mehr als 50 % der gesamten Stimmrechte aller stimmberechtigten Klassen von Anteilen oder des gesamten Anteilswertes dieser Körperschaft an irgendeinem Tag während des Wirtschaftsjahres von „US shareholders“ gem. § 958(a) IRC, also insbesondere US-Staatsbürgern, ansässigen Ausländern und US-Körperschaften, die jeweils zu mindestens 10 % beteiligt sind, direkt oder indirekt gehalten werden (auch hier gilt es wiederum bestimmte Zurechnungsregeln gem. § 958(b) IRC, die teilweise auf jene gem. § 318 (a) IRC verweisen, zu beachten).

²⁹⁾ Wie zuvor liegt eine verbundene Person in diesem Zusammenhang gem. § 861(c)(2)(B) i. V. m. § 954 (d)(3) IRC vor, wenn sie mehr als 10 % entweder der Stimmrechte aller Klassen stimmberechtigter Anteile oder des gesamten Wertes der Körperschaft hält.

³⁰⁾ Für die Bestimmung des Anteils des Diskontbetrages, der dem Inhaber des zugrunde liegenden Papiers zuzurechnen ist, ist gem. § 1272 IRC für jeden einzelnen Tag, an dem das Papier von diesem Inhaber gehalten wurde, zu ermitteln. Nicht als „OID“ gilt dieser Unterschiedsbetrag aber wenn die Laufzeit der Verbindlichkeit 183 Tage nicht überschreitet („short-term obligations“); § 871(g)(1)(B)(i) IRC. Ebenfalls nicht als „OID“ gilt ein Unterschiedsbetrag, der einen gewissen Mindestbetrag (0,25 % des Rücknahmepreises multipliziert mit der Anzahl der Jahre bis Fälligkeit) unterschreitet („de minimis OID“; § 1273(a)(3) IRC).

³¹⁾ Treas. Reg. § 1.1441-2(b)(3)(i). Bei der Übertragung der Verbindlichkeit durch den Steuerpflichtigen findet ein Abzug an der Quelle aber nur im Fall der Rücklösung durch den Emittenten statt oder wenn die Verfügung im Rahmen eines Planes erfolgt, dessen vorrangiges Ziel die Vermeidung von Steuern ist und dies der Zahlstelle bekannt ist oder sein müsste (Treas. Reg § 1.1441-2(b)(3) und § 1.1441-2(b)(6)).

³²⁾ Dazu *Buzanich/Kofler*, Grundlagen der beschränkten Steuerpflicht in den USA, SWI 2004 [257].

³³⁾ Lizenzgebühren, die von einem ausländischen Autor von einer US-Gesellschaft bezogen wurden, waren „foreign source“ in einem Fall, in dem die Bücher im Ausland unter dem Schutz des ausländischen Immaterialgüterrechts verkauft wurden; der Umstand, dass die Bücher in den USA gedruckt wurden, war hingegen irrelevant; siehe Rev. Rul. 72-232, 1972-1 C.B. 276.

³⁴⁾ Rev. Rul. 80-362, 1980-2 C.B. 208.

³⁵⁾ *SDI Netherlands BV v. Commissioner*, 107 TC 161 (1996).

³⁶⁾ Ausführlich *Cunningham*, Sourcing Royalties Paid By Foreign Intermediaries, 76 Tax Notes 959 (1997).

³⁷⁾ Z. B. Treas. Reg. § 1.881-3.

³⁸⁾ Treas. Reg. § 1.871-11(d)-(f).

³⁹⁾ Treas. Reg. § 1.1441-3(d)(2).

⁴⁰⁾ Siehe z. B. EAS 1913 = SWI 2001, 412 = ÖStZ 2001/1116; siehe auch *Jirousek*, Das neue österreichisch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1998, 392 ff.

⁴¹⁾ Siehe auch *Gröhs* in *Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota* (Hrsg.), Kurzkommentar zum neuen DBA Österreich-USA, Art. 12 Rz. 5.

⁴²⁾ Siehe z. B. *Ingram v. Bowers*, 57 F.2d 65 (2d Cir. 1932); *Boulez v. Commissioner*, 83 T.C. 584 (1984); *Karrer v. US*, 152 F. Supp. 66 (Ct. Cl. 1957)

Quelle:

© Linde Verlag Wien