

Martin Hummer / Miljan Grujevski*)

Praxis der Projektbesteuerung am Beispiel USA (South Carolina)

PRACTICE OF PROJECT TAXATION USING THE EXAMPLE OF SOUTH CAROLINA, USA

Construction is an area in which several tax types like corporate income tax, value added tax, and personal income tax are closely linked. When dealing with cross-border construction projects, the national laws of both countries as well as tax treaties must be considered. Using a practical example, *Martin Hummer* and *Miljan Grujevski* point out the federal and state tax consequences of setting up a permanent establishment in the U.S.

I. Fragestellung

Die USA bleiben für österreichische Unternehmen weiterhin ein attraktiver Investitionsstandort und bedeutender Absatzmarkt. Trotz gewisser Unsicherheiten in der US-Handels- und -Steuerpolitik bleibt die Lage der österreichischen Wirtschaft in den USA positiv. Bei der Projektabwicklung (insbesondere beim Anlagenbau) seitens österreichischer Unternehmen in den USA ist eine Vielzahl steuerlicher Vorschriften zu beachten.

Der grenzüberschreitende Maschinen- und Anlagenbau berührt aus steuerlicher Sicht stets die Rechtsbereiche des Ansässigkeitsstaates und des Tätigkeitsstaates. Neben den nationalen Vorschriften ist das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und den USA zu beachten. Die verschiedenen Rechtsbereiche wie Körperschaftsteuer und Einkommensteuer auf Federal- und State-Ebene, *sales* und *use tax*, aber auch nichtsteuerliche Bereiche wie Sozialversicherung und Meldepflichten greifen ineinander. Diese Fragestellungen sollen anhand eines vereinfachten Praxisbeispiels, einer Anlagenerrichtung in den USA (Bundesstaat South Carolina), dargestellt werden.¹⁾

II. Praxisbeispiel Anlagenerrichtung

Auftraggeber	US-Inc., USA/South Carolina
Auftragnehmer	A-GmbH, Österreich
Projektbeschreibung	Engineering und Lieferung, Montage und Überwachung einer Anlage im Werk der US-Inc.
Projektstand	Vertrag vom 1. 3. 2023
Vertragswert	10.000.000 Euro, davon 2.000.000 Euro Überwachung
Zukäufe	Montage
Anwesenheit in USA	1. 7. 2023 bis 31. 8. 2024 (14 Monate) ²⁾
Lieferkondition	DAP ³⁾

Die österreichische A-GmbH wird von der amerikanischen US-Inc. mit der Errichtung eines Paletten-Hochregallagers inkl Fördertechnik im eigenen Lagergelände der US-

*) Mag. *Martin Hummer* ist Steuerberater bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Dipl.-Kfm. *Miljan Grujevski* ist Manager bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz und Wien.

1) Dieser Beitrag stellt keine verbindliche Auskunft dar und basiert auf den praxisbezogenen Erfahrungen der Verfasser. Er vermag eine Beratung im Einzelfall nicht zu ersetzen, insbesondere auch, da die einzelnen Bundesstaaten ertrag- und umsatzsteuerlich unterschiedlich besteuern.

2) Unter Berücksichtigung der Subunternehmerzeiten.

3) *Delivered at place*.

Inc. beauftragt. Es wird vertragsgemäß ein Pauschalpreis von 10.000.000 Euro vereinbart. Die Vertragsparteien haben die Lieferkondition DAP vereinbart. Die Zahlungen werden entsprechend den Regelungen im Kundenvertrag nach bestimmten Milestones ausgelöst. Die A-GmbH kauft die Montageleistungen von einem in den USA ansässigen Subunternehmer zu. Die Überwachung wird mit Eigenpersonal der A-GmbH erbracht. Zwei Überwacher sind von August 2023 bis Mai 2024 vor Ort in den USA (South Carolina) tätig. Im Rahmen der Montage ist das Fremdpersonal des US-Unternehmens von Anfang Juli 2023 bis Ende August 2024 auf der Baustelle.

III. Anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen

Im bilateralen Verhältnis zwischen Österreich und den USA ist ein Doppelbesteuerungsabkommen (im Folgenden: DBA USA) anwendbar, das die Anrechnungsmethode vorsieht.⁴⁾ Die DBA-Regelungen gelten nur auf Ebene der ertragsabhängigen Bundessteuer (*federal tax*), nicht aber auf Ebene der Bundesstaaten (*state taxes*).

IV. Registrierung in den USA

Die A-GmbH muss sich aufgrund der physischen Präsenz in den USA – unabhängig davon, ob aufgrund einer Betriebsstätte ein Besteuerungsrecht in den USA besteht oder nicht – beim zuständigen Finanzamt registrieren lassen. Um eine Registrierung beim *SC Department of Revenue* durchführen zu können, ist aber zunächst eine US-Steuernummer (EIN) erforderlich. Danach kann die Online-Registrierung vorgenommen werden.

V. Körperschaftsteuer

IZm der Prüfung, ob eine US-Betriebsstätte begründet wird, ist nicht nur das nationale US-Steuerrecht auf Federal- und State-Ebene, sondern sind auch die DBA-Vorschriften zu beachten.

1. Federal Corporate Income Tax

Gewinne eines österreichischen Unternehmens dürfen in den USA besteuert werden, wenn das Unternehmen (A-GmbH) seine Tätigkeit in den USA durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Wird die Tätigkeit des österreichischen Unternehmens auf diese Weise in den USA ausgeübt, so dürfen die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne dieses Unternehmens in den USA besteuert werden.⁵⁾

Baus Ausführungen oder Montagen ausländischer Unternehmen begründen nach Art 5 Abs 3 DBA USA nur dann eine Betriebsstätte in den USA, wenn deren Dauer zwölf Monate überschreitet.⁶⁾ Der Begriff „*Bausausführung*“ ist weit zu verstehen und bezieht sich sowohl auf die Errichtung von Bauwerken jeglicher Art, Anlagen oder Teilen einer Anlage⁷⁾ als auch auf den Bau von Straßen, Bahn- und Brückenanlagen, von Kanälen, Renovierungsarbeiten (die über bloße Reparatur- und Instandsetzungsarbeiten hinausgehen), das Legen von Rohrleitungen, Erd- und Baggerarbeiten, Tiefbohrarbeiten, Probebohrungen sowie sonstige Arbeiten, wie das Einsetzen von Fenstern.⁸⁾ Als Montage gelten das endgültige Zusammenfügen von Einzelteilen zu einem Produkt sowie der Um- bzw. Einbau vorgefertigter Teile zu einem Ganzen.⁹⁾

⁴⁾ Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 1998/6, in Kraft seit 1. 2. 1998.

⁵⁾ Vgl Art 7 Abs 1 DBA USA.

⁶⁾ Vgl *Hummer*, CORONAVIRUS – Auswirkungen auf Bau- und Montageprojekte in den USA, [ICON.at](#).

⁷⁾ Vgl BFH 22. 9. 1977, IV R 51/72.

⁸⁾ Tz 50 OECD-MK zu Art 5 Abs 3 OECD-MA.

⁹⁾ BFH 15. 6. 1990, I R 113/87.

Die Zwölfmonatsfrist ist nicht auf ein Kalenderjahr beschränkt, sondern als Zeitspanne der Projektabwicklung auf der Baustelle zu betrachten.¹⁰⁾ Die eine Betriebsstätte auslösende Frist beginnt mit den ersten (auch vorbereitenden) Arbeiten auf der Baustelle, ausgenommen die Anlieferung von Gegenständen. Nach Ansicht der OECD¹¹⁾ bildet die Übergabe der Anlage an den Kunden das Ende der Bau- und Montagefrist, sofern der Unternehmer sowie seine Subunternehmer sich nach der Übergabe nicht mehr für Zwecke der Fertigstellung der Bau- und Montageausführung am Ort der Anlagenerrichtung aufhalten.¹²⁾ Entscheidend ist die Betriebsbereitschaft der Anlage. Als Indiz für das Ende der Arbeiten kann das *provisional acceptance certificate* (PAC) bzw. Abnahmeprotokoll betrachtet werden.¹³⁾ Für die Fristberechnung des Generalunternehmers sind auch die Anwesenheitszeiten von Subunternehmen relevant.¹⁴⁾ Seit dem Update 2003 zum OECD-MA¹⁵⁾ sind auch im Quellenstaat durchgeführte Planungs- und Überwachungsleistungen unter Art 5 Abs 3 zu subsumieren.¹⁶⁾

Die Subunternehmerzeiten des US-Unternehmens sind damit bei der Fristberechnung der A-GmbH zu berücksichtigen. Überdies ist die eigene Überwachung relevant. Bei einer Anwesenheit vor Ort von mehr als zwölf Monaten – unter Berücksichtigung der Subunternehmerzeiten – begründet somit die A-GmbH eine Betriebsstätte nach Art 5 Abs 3 DBA USA. Es ist dabei unerheblich, dass die Anwesenheitsdauer des Eigenpersonals im Rahmen der Überwachung lediglich von August 2023 bis Mai 2024 (also weniger als zwölf Monate) dauert, da die Anwesenheitszeit des Subunternehmers von Juli 2023 bis Ende August 2024 (also mehr als zwölf Monate) dem Generalunternehmer A-GmbH zugerechnet wird.

Auf Federal-Ebene entstehen damit für die A-GmbH ua folgende Verpflichtungen, welche nachfolgend im Detail dargestellt werden:

- steuerliche Betriebsstättengewinnermittlung und Einreichung von Körperschaftsteuererklärungen;
- Besteuerung der auf der Betriebsstätte eingesetzten Mitarbeiter ab dem ersten Einsatztag.

Die A-GmbH ist verpflichtet, eine amerikanische Steuernummer zu beantragen (siehe Pkt IV.) und jährlich Steuererklärungen einzureichen. Die Verpflichtung zur Registrierung und Einreichung von Steuererklärungen besteht aber unabhängig davon, ob ein Besteuerungsrecht der USA besteht. Würde die A-GmbH keine Betriebsstätte in den USA begründen, müsste sich die A-GmbH dennoch in den USA registrieren und eine Nullmeldung einreichen.

Die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne dürfen in den USA besteuert werden. Unstrittig ist dies im gegenständlichen Fall hinsichtlich der Gewinne aus der eigenen Überwachungsleistung. Die Subunternehmerleistungen wären nur dann der Betriebsstätte zuzurechnen, wenn die Subverträge vom Betriebsstättenpersonal verhandelt würden. Der Liefergewinn ist in jedem Fall dem Stammhaus zuzuordnen.

Annahmegemäß wurde im Kundenvertrag ein Gesamtvertragspreis, ohne separaten Ausweis der Überwachung, vereinbart, sodass eine direkte Ergebnisermittlung unter Gegenüberstellung des Erlöses und der Kosten für die Montage ausscheidet. Entsprechend

¹⁰⁾ Vgl. *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020).

¹¹⁾ *Organisation for Economic Co-operation and Development* bzw. Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung.

¹²⁾ Vgl. Tz 54 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹³⁾ Vgl. EAS 1025 vom 28. 2. 1997; EAS 1773 vom 28. 12. 2000.

¹⁴⁾ Vgl. *Hummer/Hintz*, Steuerliche Abwicklung einer Bau- und Montagebetriebsstätte in Österreich, IWB 2021, 182.

¹⁵⁾ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (2017).

¹⁶⁾ Tz 50 OECD-MK zu Art 5 Abs 3 OECD-MA.

dem Funktions- und Risikoprofil könnte das Betriebsstättenergebnis daher auf Basis der Kostenaufschlagsmethode ermittelt werden. Auf die direkten und indirekten Kosten der Überwachung wird diesfalls ein angemessener Kostenaufschlag in Höhe von 3 % bis 10 % angesetzt. Wenn beispielsweise die Kosten für die Überwachung 1.800.000 Euro betragen und ein Kostenaufschlag von 5 % angesetzt wird, so beträgt das – über die beiden Jahre 2023 und 2024 – in den USA zu versteuernde Ergebnis 90.000 Euro.

Der Körperschaftsteuersatz des Bundes wurde von bislang 35 % mit Wirkung der US-Steuerreform ab dem Jahr 2018 auf 21 % gesenkt.¹⁷⁾ Die Steuerbelastung beträgt daher im Beispiel 18.900 Euro.

Die Ergebnisermittlung erfolgt dabei jährlich auf Basis der Percentage-of-Completion-Methode (POC).¹⁸⁾ Eine Realisierung am Projektende nach der Completed-Contract-Methode ist in den USA nicht zulässig. Dies bedeutet im Beispiel, dass die Ergebnisermittlung und Entrichtung der US-Steuer auf die beiden Jahre 2023 und 2024 verteilt erfolgen müssen. Die Körperschaftsteuererklärung ist bis zum 15. 4. des Folgejahres auf dem Formular 1120-F an das IRS zu übermitteln.¹⁹⁾

Die Doppelbesteuerung wird in Österreich durch Anrechnung der *federal corporate income tax* vermieden (Anrechnungsmethode). Dabei ist der Anrechnungshöchstbetrag zu berücksichtigen. Bei einem Körperschaftsteuersatz von aktuell 24 % in Österreich ist die US-Körperschaftsteuer in Österreich grundsätzlich in voller Höhe anrechenbar.²⁰⁾

2. State Corporate Income Tax

Auf State-Tax-Ebene sind die Vorschriften des DBA USA nicht anwendbar. Es ist daher die Steuer- und Erklärungspflicht für jeden Bundesstaat in den USA gesondert zu prüfen.²¹⁾ Jeder Bundesstaat hat eine eigene Steuerhoheit und bestimmt die Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht selbst. ZB kann auf Bundesebene eine Steuerbefreiung vorliegen, sofern keine Betriebsstätte nach Art 5 Abs 3 DBA USA vorliegt, jedoch eine Steuerpflicht durch eine Nexus-auslösende Tätigkeit auf Bundesstaatenebene entsteht.²²⁾

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage folgt South Carolina grundsätzlich jener des Bundes. Für die Berechnung der Körperschaftsteuer in South Carolina beinhaltet das zu versteuernde Einkommen keine Beträge, die aufgrund eines DBA von der Besteuerung auf Bundesebene ausgeschlossen sind.²³⁾ Das steuerpflichtige Einkommen auf Bundesebene ist damit auch die Grundlage für das steuerpflichtige Einkommen in South Carolina. Der Steuersatz für das Jahr 2023 beträgt 5 %.²⁴⁾ Im Beispiel beträgt bei einer Bemessungsgrundlage von 90.000 Euro die *state corporate income tax* in South Carolina daher insgesamt 4.500 Euro.

Die *state income taxes* können nach der Verordnung zu § 48 BAO auf die österreichische Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Österreich besteuert werden können, entfällt (Anrechnungshöchstbetrag).

¹⁷⁾ Vgl Hess, Implikationen der US-Steuerreform auf Investitionen in die USA, ISfR 2019, 11.

¹⁸⁾ Vgl Hecking/Hintz, Auswirkungen von COVID-19 auf Bau- und Montageprojekte in den USA, SWI 2020, 274.

¹⁹⁾ Vgl IRS, About Form 1120-F, abrufbar unter <https://www.irs.gov/forms-pubs/about-form-1120-f> (Zugriff am 7. 8. 2023).

²⁰⁾ Der sogenannte Anrechnungshöchstbetrag bedingt, dass zB bei einem Verlust in Österreich, dh sofern in Österreich kein Steuersubstrat besteht, keine Anrechnung der US-Steuer möglich ist.

²¹⁾ Vgl Art 2 Abs 2 lit a DBA USA; EAS 3216 vom 19. 4. 2011.

²²⁾ Vgl Dermdorfer, Länderreport USA, RIW 2017, 664.

²³⁾ § 12-6-1200 S.C. Code Ann.

²⁴⁾ § 12-6-40 und § 12-6-1110 S.C. Code Ann.

VI. Transfer Pricing

Das Fremdvergleichsprinzip wird als Maßstab der Preisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen definiert.²⁵⁾ Bei der Ermittlung der Arm's-Length-Preise ist die geeignetste Verrechnungspreismethode heranzuziehen,²⁶⁾ obwohl die US-Verrechnungspreisrichtlinien für spezielle Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen spezifische Verrechnungspreismethoden definieren.²⁷⁾ Wie unter Pkt V.1. dargestellt, könnte dies die Kostenaufschlagsmethode sein.

IZm der Ergebnisermittlung der Betriebsstätte ist eine Betriebsstättendokumentation zu erstellen. Nach Sec 6001 IRC ist ein Steuerpflichtiger grundsätzlich dazu verpflichtet, sämtliche Bücher und Belege aufzubewahren, die notwendig sind, um die Richtigkeit der Angaben in der Steuererklärung nachzuweisen. Darüber hinaus muss ein mitwirkungspflichtiges Unternehmen Dokumente und Informationen vorlegen, die die zutreffende steuerliche Behandlung von Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Personen ermöglichen.²⁸⁾

Außerdem sind große multinationale Konzerne dazu verpflichtet, jährlich einen länderbezogenen Bericht (CbC-Report) einzureichen. Ein länderbezogener Bericht ist zu erstellen, wenn der Gesamtumsatz in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr gemäß dem konsolidierten Abschluss mindestens 850 Mio US-Dollar beträgt.²⁹⁾ Die Betriebsstätte hat dann jährlich eine entsprechende Mitteilung einzureichen.

VII. Sales and Use Tax

Die *sales* und *use tax* ist eine Umsatzsteuer. Im Gegensatz zum europäischen System handelt es sich dabei um eine „Endverbrauchersteuer“ ohne Vorsteuerabzug. Die vorgelagerten Personen bzw Unternehmen sind somit von der *sale tax* befreit (mithilfe eines Wiederverkäuferzertifikats) bzw müssen die „Umsatzsteuer“ bei Zukäufen selbst abführen (*use tax*), sofern der Zulieferer eine Nettrechnung gestellt hat. Die Wiederverkäuferzertifikate umfassen in der Regel sowohl die *sales* als auch die *use tax* und befreien somit die vorgelagerte Lieferkette von der „Endverbrauchersteuer“.

Jeder Bundesstaat ist aufgrund seiner eigenen Steuerhoheit zur Erhebung der „Endverbrauchersteuer“ berechtigt. Demnach sind auch die lokalen Bestimmungen im betreffenden Bundesstaat zu beachten. Die *sales* und *use tax* wird ua auf Dienstleistungen vor Ort oder die Lieferung von Anlagen bzw deren Bestandteile erhoben. Der Steuersatz in South Caroline beträgt 6 %.

Dienstleistungen iZm dem Verkauf von Sachgütern unterliegen in South Carolina allerdings nicht der *sales* und *use tax*, solange sie in den Rechnungen an den Kunden gesondert ausgewiesen werden und die Rechnungen die Angemessenheit dieser Dienstleistungen im Verhältnis zum Verkaufspreis des Sachgutes belegen.³⁰⁾

Generell unterliegt der Verkauf von Sachgütern der *South Carolina sales tax*, es sei denn, der Käufer legt dem Verkäufer zum Zeitpunkt des Verkaufs ein Befreiungszertifikat (*sales tax exemption certificate*) oder *direct pay permit* vor. Der Bundesstaat South Carolina unterscheidet hierbei zwischen einem *resale certificate (form ST-8A)* speziell

²⁵⁾ Vgl § 1.482-1 (b) US-Reg.

²⁶⁾ Vgl § 1.482-1 (d) US-Reg.

²⁷⁾ *Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise*⁵ (2020) 2568.

²⁸⁾ *Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise*⁵, 2636.

²⁹⁾ <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/country-by-country-reporting-guidance> (Zugriff am 7. 8. 2023); zu beachten ist, dass in den USA die Umsatzschwelle abweichend vom OECD-Konzept von 750 Mio Euro festgelegt wurde.

³⁰⁾ Vgl § 117-313.3 S.C. Code Regs, abrufbar unter <https://casetext.com/regulation/south-carolina-code-of-regulations/chapter-117-department-of-revenue/article-11-sales-and-use-tax-regulations/section-117-3133-installation-charges> (Zugriff am 7. 8. 2023).

für einen Zwischenhändler und einem *exemption certificate (form ST-8)*, welches eine Anzahl an verschiedenen Gründen für eine Befreiung ausweist, wie zB den Kauf von Produktionsanlagen.

Zur Ausstellung eines *South Carolina resale certificate (form ST-8A)* ist eine *South Carolina retail license number* erforderlich. Deshalb muss sich die A-GmbH in South Carolina für eine *South Carolina resale license* registrieren. Die Registrierung kann digital auf der Webseite der South-Carolina-Finanzbehörde durchgeführt werden.

Im Beispiel ist zwar die Dienstleistung im Kundenvertrag nicht gesondert ausgewiesen, aber es kann annahmegemäß die Dienstleistung zB aufgrund der Kalkulation separat fakturiert werden. Die A-GmbH kann daher die Dienstleistung ohne *sales* und *use tax* fakturieren. Wenn die Formalvoraussetzungen eingehalten werden, kann die A-GmbH auch den Verkauf der Sachgüter ohne *South Carolina sales* und *use tax* in Rechnung stellen.

VIII. Quellensteuern auf Dienstleistungen

Bestimmte Einkünfte ausländischer Personen (natürliche und juristische Personen) unterliegen nach nationalem Steuerrecht der US-Quellensteuer, wenn diese aus US-Quellen stammen. Demnach sind US-Unternehmen und US-Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in den USA verpflichtet, bei Zahlung für Dienstleistungen in den USA an ausländische Unternehmen Quellensteuer in Höhe von 30 % einzubehalten.³¹⁾

Für den Quellensteuereinbehalt ist der sogenannte *withholding agent* verantwortlich, der die persönliche Haftung für die Quellensteuer übernimmt.³²⁾ Als *withholding agent* können sowohl eine natürliche Person, eine juristische Person, eine Personengesellschaft als auch eine Bank fungieren.³³⁾ Grundsätzlich besteht die Einbehaltungsverpflichtung zum Zeitpunkt der Zahlung des quellensteuerpflichtigen Betrags an die ausländische Person.

Das DBA USA enthält keinen Zuteilungsartikel für technische Dienstleistungen, der ein Quellenbesteuerungsrecht vorsehen würde.³⁴⁾ Die USA dürfen ein österreichisches Unternehmen, welches Dienstleistungen vor Ort erbringt, nur dann besteuern, wenn den USA ein Besteuerungsrecht gemäß Art 7 DBA USA auf die in den USA entfallenden Einkünfte zugeteilt wird.³⁵⁾ Betriebsstättengewinne sind allerdings im Rahmen einer Nettogewinnermittlung zu besteuern.³⁶⁾ Eine Quellensteuer darf nicht erhoben werden, da das DBA USA auf Dienstleistungsvergütungen kein Quellenbesteuerungsrecht vorsieht.³⁷⁾

Damit das DBA USA angewandt und die Quellensteuer auf Dienstleistungen nach dem DBA USA vermieden werden kann, sind Formalvoraussetzungen zu erfüllen. Die Quellensteuer lässt sich vermeiden, indem dem US-Kunden das ausgefüllte Formular der W-Serie übermittelt wird (am besten gleich zu Beginn des Auftrags). Die W-Serie enthält eine Vielzahl an unterschiedlichen Formularen. Im Falle einer Betriebsstätte ist dem *withholding agent* ein W-8ECI-Formular (ECI: *effectively connected income*) vorzulegen, das als Nachweis der Ansässigkeit des österreichischen Unternehmens dient. Das Formular kann auf der Seite des IRS heruntergeladen werden. Die Gültigkeit des Formulars beschränkt sich auf drei Jahre.

³¹⁾ Vgl *IRS*, *Withholding Agent*, abrufbar unter <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/withholding-agent> (Zugriff am 24. 7. 2023).

³²⁾ Vgl *IRS*, *Withholding Agent* (Link in voriger FN).

³³⁾ Vgl *Hintz/Hummer*, Vermeidung von US-Quellensteuer anhand eines praktischen Beispiels, SWI 2021, 322 (324).

³⁴⁾ *Mitterlehner*, UN-Musterabkommen: Neue Bestimmungen für technische Dienstleistungen geplant, SWI 2017, 180 ff.

³⁵⁾ Vgl *Hintz/Hummer*, SWI 2021, 322 (325).

³⁶⁾ Vgl *Bendlinger*, *Betriebsstätte*⁴, 165.

³⁷⁾ Vgl *Hintz/Hummer*, SWI 2021, 322 (325).

Um zu vermeiden, dass die US-Inc. auf die vor Ort erbrachten Dienstleistungen (insbesondere auf Montage sowie Überwachung) Quellensteuer vom Bruttobetrag einbehält, hat die A-GmbH vor der ersten Zahlung das W-8ECI-Formular an die US-Inc. zu übermitteln.

Legt die A-GmbH der US-Inc. kein W-8ECI-Formular vor bzw ist dieses ungültig, hat die US-Inc. vorerst 30 % Quellensteuer auf den Rechnungsbetrag der vor Ort erbrachten Dienstleistungen einzubehalten. Die Möglichkeit eines unterjährigen Rückerstattungsantrags beim IRS besteht nicht. Demnach könnte sich die A-GmbH den einbehaltenen Betrag erst im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung (Formular 1120-F) auf Ebene der *federal tax* rückerstatten lassen.³⁸⁾

Die A-GmbH hat gegenüber dem US-Montageunternehmen keine Quellensteuer einzubehalten, da es sich dabei aus Sicht des US-Steuerrechts um kein ausländisches Unternehmen handelt. Würde indessen die A-GmbH auch zB ein österreichisches Unternehmen mit der Montage beauftragen, müsste es von diesem wiederum ein Formular der W-Serie fordern, um vom Quellensteuereinbehalt Abstand nehmen zu können.

IX. Einkommensteuer

1. Federal Personal Income Tax

Bei unserer Beurteilung gehen wir davon aus, dass sämtliche entsandten Dienstnehmer in Österreich ansässig sind. Bei Dienstnehmern aus anderen Staaten wäre das jeweilige DBA des Tätigkeitsstaates mit dem Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers einschlägig. Gemäß Art 15 Abs 2 DBA USA dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in Österreich ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in Österreich besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird in den USA ausgeübt. Wird die Tätigkeit in den USA ausgeübt, besteht gemäß Art 15 Abs 2 DBA USA ein Besteuerungsrecht der USA, allerdings nur dann, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt wird:

- Der Arbeitnehmer ist in den USA insgesamt länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, beschäftigt; oder
- die Vergütungen werden von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der in den USA ansässig ist; oder
- die Vergütungen werden von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber in den USA hat.

Im Rahmen einer Entsendung (Werkvertrag) besteht dann ein Besteuerungsrecht der USA auf die Bezüge von entsandten Arbeitnehmern, wenn entweder eine Betriebsstätte besteht, der diese Arbeitnehmer zugerechnet werden können, oder wenn die 183-Tages-Frist überschritten wird. Für die Berechnung der Anwesenheitsdauer sind sämtliche (auch private) Aufenthalte des jeweiligen Arbeitnehmers in den USA innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums relevant. Die Doppelbesteuerung wird in Österreich durch Anrechnung der *federal individual income tax* vermieden (Anrechnungsmethode).

Die Mitarbeiter der A-GmbH sind daher iSd *federal personal income tax* in den USA zu besteuern. Die *federal income tax* auf die Arbeitnehmereinkünfte verläuft progressiv und reicht von 10 % bis hin zu 37 %.

2. State Personal Income Tax

South Carolina erhebt eine *personal income tax*. Die Einkommensteuer in South Carolina wird mit einem Satz von 6,4 % auf das steuerpflichtige Einkommen im Jahr 2023

³⁸⁾ Vgl Hintz/Hummer, SWI 2021, 322 (324).

erhoben.³⁹⁾ Es ist daher auch auf Bundesstaatenebene eine Steuererklärung einzureichen und die Steuer abzuführen.

Je nach Stadt, in welcher der Mitarbeiter tätig ist, können auch noch lokale (städtische) Einkommensteuererklärungen und -zahlungen fällig werden.

X. Sozialversicherung

Das Sozialversicherungsabkommen Österreich – USA umfasst lediglich die Pensionsversicherung. Als Nachweis über die ausschließliche Pensionsversicherungspflicht in Österreich dient das Formular A/USA 1, welches bei der zuständigen Gesundheitskasse beantragt werden kann. Dies sollte bei der Abreise des Mitarbeiters aus Österreich bereits vorliegen. Vom Sozialversicherungsabkommen sind die Krankenversicherung, Unfallversicherung sowie Arbeitslosenversicherung auf Federal- als auch auf State-Ebene nicht erfasst. Eine verpflichtende Krankenversicherung sowie Unfallversicherung bestehen in den USA nicht.

XI. Meldepflichten

Vor Antritt der Entsendung ist ein entsprechendes Visum für die Mitarbeiter zu beantragen. Ein B1-Visum (Besuchervisum) berechtigt prinzipiell nicht zur Aufnahme einer Tätigkeit (zB Überwachung) in den USA. Demnach muss für diese Tätigkeiten ein entsprechendes Arbeitsvisum (zB L1-Visum) beantragt werden.

XII. Fazit

- Die A-GmbH begründet aufgrund der Präsenz von mehr als zwölf Monaten eine Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 DBA USA. Die Subunternehmerzeiten sind bei der Fristberechnung der A-GmbH zu berücksichtigen. Die A-GmbH muss eine Steuererklärung iSd *federal tax* einreichen und die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne in den USA iSd *federal corporate income tax* besteuern.
- Die A-GmbH begründet aber auch auf Ebene der *South Carolina state tax* einen Nexus. Entsprechend muss daher auch eine Besteuerung auf Ebene des Bundesstaates erfolgen.
- Die Zahlungen für die Montage und die Überwachung, die innerhalb der USA erbracht werden, unterliegen nach nationalem US-Steuerrecht grundsätzlich einer Quellensteuer. Der Einbehalt der Quellensteuer durch die US-Inc. kann durch die Vorlage des W-8ECI-Formulars durch die A-GmbH vermieden werden.
- Die Dienstleistungen unterliegen nicht der *sales tax*, wenn sie separat fakturiert werden. Die Lieferung der Anlagenteile ist von der *South Carolina sales and use tax* befreit, wenn die Formerfordernisse erfüllt werden.
- Auf Ebene der *federal personal income tax* besteht eine persönliche Steuerpflicht in den USA, da eine Betriebsstätte begründet wird. Zudem wird auf Ebene des Bundesstaates South Carolina eine Steuer in Höhe von 6,4 % erhoben.
- Es ist ein Arbeitsvisum zu beantragen. Zur Vermeidung der Pensionsversicherung auf Basis des SV-Abkommens ist das Formular A/USA 1 erforderlich. Ferner werden eine freiwillige Auslandskranken- und Unfallversicherung empfohlen.
- Die Projektentwicklung in den USA ist generell dadurch gekennzeichnet, dass Vorkehrungen getroffen werden sollten, um Haftungen des Auftragnehmers zu vermeiden, die Bundesstaaten eine eigene Steuerhoheit haben und die Compliance-Pflichten auch dann zu erfüllen sind, wenn keine DBA-Betriebsstätte begründet wird. Es muss daher stets der jeweilige Einzelfall steuerlich überprüft werden.

³⁹⁾ Vgl *South Carolina Department of Revenue*, abrufbar unter dor.sc.gov (Zugriff am 27. 7. 2023).