

Das internationale Steuerrecht der USA

Eine Einführung

von

Dr. iur. Marc Bauen LL.M., Rechtsanwalt

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Verzeichnis der Rechtsquellen	XXV
Literaturempfehlungen	XXVII
Literaturverzeichnis	XXIX
Einleitung	XXXIX
I. Grundprinzipien des US-Steuerrechts	
II. Grundlegende Prinzipien des US-amerikanischen internationalen Steuerrechts	48
III. Besteuerung von nicht in den USA ansässigen natürlichen und juristischen Personen mit US-Aktivitäten	59
IV. Besteuerung ausländischer Einkünfte von US-Steuerpflichtigen	105
V. Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen	144
VI. Doppelbesteuerungsabkommen	171
VII. Erbschaften und Schenkungen	207
VIII. Register über die Bestimmungen des Internal Revenue Code	228
IX. Steuerrechtsbegriffe	232

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Verzeichnis der Rechtsquellen	XXV
Literaturempfehlungen	XXVII
Literaturverzeichnis	XXIX
Einleitung	XXXIX

I. Grundprinzipien des US-Steuerrechts	1
1. Grundlegende Elemente	1
A. Finanzverfassung der USA	1
B. Steuerrecht des Bundes, der Bundesstaaten und Gemeinden	2
C. Quellen des Bundessteuerrechts	4
aa) Steuergesetz des Bundes	4
bb) Steuerrichtlinien	4
cc) Rechtsprechung	5
D. Allgemeine Prinzipien des US-Steuersystems	6
2. Einkommenssteuer natürlicher Personen	7
A. Allgemeines	7
B. Steuersubjekt und Steuersatz	8
C. Steuerbemessungsgrundlage	8
aa) Allgemeines	8
bb) Bruttoeinkommen	8
cc) Abzüge vom Bruttoeinkommen	9
dd) Beschränkungen von Abzügen, Zinsaufwendungen und Verlustverrechnungen	9
aaa) Beschränkung von Abzügen	9
bbb) Beschränkung von Zinsaufwendungen	10
ccc) Beschränkung von Verlustverrechnungen	11
ddd) Kapitalgewinne und Kapitalverluste	12
eee) Freibeträge	14
D. Steuergutschriften	14
E. Alternative Minimum Tax	15
F. Trusts und Nachlässe	16
G. Sozialversicherungsbeiträge	16
3. Unternehmenssteuerrecht	17
A. Allgemeines	17
B. Kapitalgesellschaften	19

aa) Allgemeines	19
bb) Steuersatz	20
cc) Steuerbemessungsgrundlage	20
aaa) Allgemeines	20
bbb) Bruttoertrag	20
ccc) Abzüge vom Bruttoertrag	21
ddd) Nichtabziehbare Aufwendungen	23
eee) Besondere Beschränkungen von Verlusten und Zinsaufwendungen	24
fff) Steuerliche Verlustverrechnung	24
dd) Kapitalgewinne und Kapitalverluste	24
ee) Steuergutschriften	25
ff) Alternative Minimum Tax	26
aaa) Allgemeines	26
bbb) Bemessungsgrundlage	26
ccc) Steuersatz	27
ddd) Steuergutschrift und Alternative Minimum Tax	27
eee) Definitive Steuerschuld	27
fff) Steuergutschrift	27
gg) Transaktionen zwischen Kapitalgesellschaften und Aktionären	28
hh) Steuern gegen die Einbehaltung von Gewinnen	30
aaa) Accumulated Earnings Tax	30
bbb) Personenbezogene Holdinggesellschaften	30
ii) Umstrukturierungen	31
aaa) Sacheinlagen	31
bbb) Kapitalherabsetzungen	31
ccc) Steuerneutrale Umstrukturierungen	31
ddd) Liquidation einer Kapitalgesellschaft	32
C. Kapitalgesellschaften mit Sonderstatus	33
aa) Die S Corporation	33
bb) Sonstige Sondergesellschaften	34
D. Personengesellschaften	35
aa) Fehlende Rechtssubjektivität	35
bb) Vorschriften über die Gewinnermittlung	37
aaa) Allgemeines	37
bbb) Sondervergütungen und Verlustzuweisungen an die Gesellschafter	38
4. Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung	39
A. Allgemeines	39
B. Methoden der Gewinnermittlung	39
aa) CashMethod	39
bb) Accrual Method	40
C. Ergänzende Bemerkungen	41
5. Verfahrensrecht	42
A. Formelles Steuerrecht im Überblick	42
aa) Allgemeines	42
bb) Organisation des Internal Revenue Service	43
B. Verfahrensgrundsätze	44

aa) Selbstveranlagung	44
bb) Steuerzahlungen	44
cc) Meldepflichten	45
aaa) Erwerb von Liegenschaften	45
bbb) Ausweis- und Einwanderungswesen	45
ccc) Sonstige Meldungen	45
C. Steuerstrafrecht "	46
II. Grundlegende Prinzipien des internationalen Steuerrechts der USA	48
1. Allgemeines	48
2. US-Tätigkeiten von nicht in den USA ansässigen Ausländern	48
A. Allgemeines	48
B. Natürliche Personen	49
C. Juristische Personen	50
D. Personengesellschaften	51
3. Ausländische Einkünfte von US-Bürgern und von in den USA ansässigen Ausländern	51
4. Bestimmung von US-Staatsangehörigkeit und US-Ansässigkeit	52
A. Bestimmung der US-Staatsangehörigkeit	52
B. Bestimmung der US-Ansässigkeit	53
aa) Allgemeines	53
bb) Bestimmung des Status als ansässige bzw. nichtansässige Person	53
aaa) Allgemeines	53
bbb) Permanent Residence Test ,	54
ccc) 183-Tage-Test	54
ddd) Substantial Presence Test ',	54
cc) Juristische Personen	55
5. Aufgabe der US-Staatsangehörigkeit oder der US-Ansässigkeit	56
6. Doppelbesteuerungsabkommen	57
III. Besteuerung von nicht in den USA ansässigen natürlichen und juristischen Personen mit US-Aktivitäten	59
1. Allgemeine Prinzipien der Besteuerung	59
A. Allgemeines	59
B. Konzept des Engaged in a Trade or Business	59
C. Konzept des Effectively Connected Income	61
aa) Allgemeines	61
bb) Einkommen aus US-Quellen	61
cc) Einkommen aus ausländischen Quellen	64
dd) Wahlmöglichkeit auf Behandlung als Effectively Connected Income	65

D. Einkommen aus US-Kapitalanlagen	65
aa) Allgemeines	65
bb) Zinsen	66
aaa) Allgemeines	66
bbb) Original Issue Discount	66
ccc) Portfolio-Zinsen	67
ddd) Zinsen auf Bankguthaben	69
eee) Ersatzformen für Zinsen	69
cc) Dividenden	69
dd) Mietzinszahlungen	70
ee) Einkommen aus Arbeitstätigkeit	70
ff) Leistungen der Sozialversicherungen	71
gg) Anderes FDAP-Einkommen	71
hh) Kapitalgewinne auf beweglichem Vermögen	72
E. Besteuerung ausländischer Gesellschaften im besonderen	72
aa) Allgemeines	72
bb) Besteuerung an der Quelle	73
cc) Besteuerung des Nettoeinkommens	73
dd) Steuerbefreites Einkommen	73
ee) Branch Profits Tax	74
aaa) Konzept der Branch Profits Tax	74
bbb) Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen	75
ff) Branch Interest Tax	76
aaa) Allgemeines	76
bbb) Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen	77
gg) Alternative Minimum Tax	78
hh) Steuern gegen die Einbehaltung von Gewinnen	78
aaa) Accumulated Earnings Tax	78
cc) Ausländische Kapitalgesellschaften mit US-Einkommen	78
ß) Ausländische Aktionäre in US-Gesellschaften	79
bbb) Personenbezogene Holdinggesellschaften	79
ii) Vergleich von Niederlassung und Tochtergesellschaft	80
F. Ausländische Personengesellschaften und ausländische Gesellschafter	81
aa) Allgemeines	81
bb) Besteuerung ausländischer Trusts	82
cc) Besteuerung ausländischer Begünstigter	83
dd) Ausländischer Grantor-Trust	84
G. Besteuerung grenzüberschreitender Transportdienstleistungen	84
H. Besteuerung ausländischer Regierungen	85
I. Ausländische Investitionen in US-Grundstücke	86
aa) Einkommen aus Vermietung und Verpachtung von US-Grundstücken	86
bb) Gewinne aus Veräußerung von US-Grundstücken	87
2. Regeln zur Bestimmung der Einkommensquelle	89
A. Allgemeines	89
B. Zinsen	90
C. Dividenden	91

D. Lizenzvergütungen und Mietzinszahlungen	92
E. Einkommen aus persönlichen Dienstleistungen	92
F. Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken	93
G. Einkommen aus Versicherungsgeschäften	93
H. Gewinne aus der Veräußerung von Fahrzeigentum	93
I. Regeln über die Zurechnung von Abzügen	95
aa) Allgemeines	95
bb) Allgemeine Regeln über die Zurechnung von Aufwendungen	95
cc) Besondere Regeln über die Zurechnung von Aufwendungen	97
aaa) Zurechnung von Zinsaufwendungen	97
bbb) Zurechnung von Forschungs- und Entwicklungskosten	98
ccc) Zurechnung sonstiger Aufwendungen	99
3. Doppelbesteuerungsabkommen	100
4. Steuerdeklaration, Mitteilungspflichten und Steuerrückbehalt	100
A. Steuerdeklaration und Mitteilungspflichten	100
B. Steuerrückbehalt	101
aa) Steuerrückbehalt bei FDAP-Einkommen	101
bb) Steuerrückbehalt bei Grundstücksgewinnen	103
cc) Steuerrückbehalt bei ausländischen Personengeschaftern	104
IV. Besteuerung ausländischer Einkünfte von US-Steuerpflichtigen	105
•- 1. Allgemeine Prinzipien der Besteuerung	105
A. Allgemeines	105
B. Besteuerung von US-Bürgern mit Wohnsitz im Ausland	106
aa) Allgemeines	106
bb) Verzicht auf Besteuerung von im Ausland generierten Einkommen	106
cc) Abzug von Wohnungskosten	108
2. Foreign Tax Credit	108
A. Zielsetzung und Funktionsweise	108
B. Direkter Foreign Tax Credit	111
aa) Rechtsgrundlage	111
bb) Persönlicher Anwendungsbereich	112
cc) Anrechenbare Steuern	113
dd) Anrechenbare Ersatzformen von Steuern	114
ee) Geltendmachung	114
ff) Nicht in den USA ansässige natürliche und juristische Personen	114
gg) Berechnung	115
C. Indirekter Foreign Tax Credit	115
aa) Allgemeines	115
bb) Berechnung	117
D. Einschränkungen des Foreign Tax Credit	117

aa)	Einschränkung durch einen allgemeinen Income Basket	117
bb)	Einschränkung des Foreign Tax Credit durch separate Income Baskets	119
aaa)	System der separaten Income Baskets	119
bbb)	Passive Income Basket	120
ccc)	Income Basket für Zinsen mit hoher Quellensteuerbelastung	> 121
ddd)	Income Basket für Einkommen aus Finanzdienstleistungen	121
eee)	Income Basket für Einkommen aus Schiff- und Luftfahrt	122
fff)	Income Basket für Dividenden nichtkontrollierter Gesellschaften	122
ggg)	Weitere Income Baskets	122
hhh)	Besondere Bestimmungen für Controlled Foreign Corporations	123
iii)	De-minimis-Regel	123
cc)	Behandlung von Verlusten	124
aaa)	Ausländische Verluste	124
bbb)	US-Verluste	125
E.	Doppelbesteuerungsabkommen und Foreign Tax Credit	126
F.	Vortrag und Rücktrag von Überschüssen beim Foreign Tax Credit	126
G.	Weitere Einschränkungen	126
H.	Würdigung	126
3.	Controlled Foreign Corporation: Subpart F	129
A.	Allgemeines	129
B.	Grundstruktur des Subpart F	131
aa)	Allgemeines	131
bb)	Definition der Controlled Foreign Corporation	132
cc)	Definition des US-Shareholder nach Subpart F	132
C.	Steuerbares Einkommen des US-Shareholder	133
aa)	Allgemeines	133
bb)	Subpart F Income	134
aaa)	Allgemeines	134
bbb)	Foreign Personal Holding Company Income	135
ccc)	Foreign Base Company Sales Income	136
ddd)	Foreign Base Company Services Income	136
eee)	Foreign Base Company Shipping Income	137
fff)	Foreign Base Company Oil Related Income	137
cc)	Zuordnung von Abzügen	137
dd)	Gewährung von Erleichterungen	137
ee)	Investitionen in US-Eigentum	138
D.	Subpart F und Foreign Tax Credit	139
E.	Passive Foreign Investment Companies	141
F.	Würdigung	141
V.	Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen	144
1.	Allgemeines	144
2.	Anwendung des § 482 IRC im allgemeinen	145

A. Allgemeines und ausgewählte Begriffe	145
B. Best-Method Rule	146
C. Vergleichbarkeit und Arm's Length Standard	146
3. Anwendung des § 482 IRC im besonderen	147
A. Allgemeines	147
B. Austausch materieller Güter	148
aa) Allgemeines	148
bb) Comparable Uncontrolled Price Method	148
cc) Resale Price Method	150
dd) Cost Plus Method	150
ee) Comparable Profits Method	151
ff) Profit Split Method	153
C. Austausch und Nutzung immaterieller Güter	154
aa) Allgemeines	154
bb) Comparable Uncontrolled Transaction Method	155
cc) Vereinbarungen über die Kostentragung bei der Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter	155
D. Austausch von Dienstleistungen	156
E. Darlehen	157
F. Weitere Methoden	158
G. Ergänzende Bemerkungen	159
4. Verhältnis von § 482 IRC zum ausländischem Recht	159
5. Verhältnis von § 482 IRC zum Foreign Tax Credit	164
6. Verhältnis von § 482 IRC zu den Doppelbesteuerungsabkommen	164
7. Advance Pricing Agreement	166
8. Informations- und Dokumentationspflichten verbundener Unternehmen	168
9. Aspekte des Steuerstrafrechts	169
VI. Doppelbesteuerungsabkommen	171
1. Allgemeines	171
2. Zweck und Methodik der Doppelbesteuerungsabkommen	172
3. Verhältnis der Doppelbesteuerungsabkommen zum US-Recht und zum Internal Revenue Code im besonderen	173
4. United States Model Income Tax Convention	174
A. Allgemeines	174
B. Verhältnis des US Model zum OECD Model und UN Model	175
5. Struktur- und Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen	176
A. Allgemeines	176

B. Geltungsbereich	177
C. Begriffsbestimmungen	178
aa) Allgemeine Begriffsbestimmungen	178
bb) Ansässige Person	178
cc) Betriebsstätte	179
D. Einschränkung von Abkommensvorteilen	182
aa) Allgemeines	182
bb) Struktur der Bestimmung	184
cc) Würdigung	186
E. Klassifizierungen und Zurechnungsregeln	187
aa) Allgemeines	187
bb) Einkommen aus unbeweglichem Vermögen	187
cc) Einkommen aus Geschäftstätigkeit	187
dd) Einkommen aus Investitionen	189
aaa) Dividenden	189
bbb) Zinsen	190
ccc) Lizenzgebühren	190
ee) Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen	191
ff) Einkommen aus persönlichen Dienstleistungen	192
aaa) Einkommen aus selbständiger Arbeit	192
bbb) Einkommen aus unselbständiger Arbeit	193
gg) Weitere Besteuerungsregeln	194
aaa) Verwaltungsrats- und Aufsichtsratsvergütungen	193
bbb) Vergütungen an Künstler und Sportler	194
ccc) Ruhegehälter und Renten	195
ddd) Vergütungen aus öffentlichem Dienst und Sozialversicherung	195
eee) Zahlungen an Studenten, Lehrlinge und Praktikanten	196
fff) Übrige Einkünfte	197
hh) Besondere Bestimmungen	197
aaa) Vermeidung der Doppelbesteuerung	197
bbb) Gleichbehandlung	199
ccc) Verständigungsverfahren	201
ddd) Informationsaustausch	202
eee) Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen	203
fff) Verschiedenes	204
ii) Fiktive Steuergutschrift	204
VII. Erbschaften und Schenkungen	207
1. Allgemeines	207
2. Begriff der Ansässigkeit	207
3. Federal Estate Tax	209
A. Allgemeines	209
B. Begriff des Bruttonachlasses	210
aa) Allgemeines	210

bb) Regeln der Belegenheit	210
aaa) Grundeigentum	210
bbb) Fahrnisseigentum	210
ccc) Anteile an Kapital- und Personengesellschaften sowie Trusts	211
ddd) Schuldverschreibungen	212
eee) Versicherungspolice und Leibrenten	212
fff) Ausgewählte Vermögensübergänge zu Lebzeiten	212
C. Bestimmung des steuerbaren Nachlasses	213
aa) Allgemeines	213
bb) Steuerberechnung	214
4. Federal Gift Tax	215
A. Allgemeines	215
B. Steuerobjekt	216
C. Steuerfreibeträge und Abzüge	216
D. Steuerberechnung	217
5. Generation-Skipping Tax	217
A. Allgemeines	217
B. Steuerobjekt und persönliche Steuerpflicht	218
C. Steuerfreibeträge und Abzüge	219
D. Steuerberechnung	219
E. Internationale Aspekte	219
6. Aufgabe der US-Staatsangehörigkeit zwecks Steuervermeidung	220
7. Doppelbesteuerungsabkommen	221
A. Allgemeines	221
B. Bestimmung des Domizils	222
C. Besteuerungsregeln nach dem US Model Treaty	223
aa) Allgemeines	223
bb) Grundeigentum	223
cc) Geschäftsvermögen	223
dd) Übriges Vermögen	223
ee) Steuerfreibeträge und Abzüge	224
ff) Entlastung von der Doppelbesteuerung	224
8. Ausländische Trusts	224
A. Allgemeines	224
B. Begriff	225
C. Besteuerung der Errichtung	225
D. Besteuerung der Einkünfte und Ausschüttungen	226
E. Steuerliche Behandlung ausländischer Grantor-Trusts	227

XX

VIII. Register über die Bestimmungen des Internal Revenue Code 229

IX. Steuerrechtsbegriffe 232