

2 Die Systematik der US-amerikanischen Subpart F-Regelung

2.1 Das regulatorische Umfeld: Die Determinanten des US-Steuersystems

2.1.1 Grundzüge des nationalen Steuerrechts

Bei der Betrachtung einer fremden Regelung gilt es zunächst den Kontext zu beachten, innerhalb dessen die betroffene Regelung agiert. Im Fall der Subpart F-Regelung ist dieser Kontext das US-amerikanische Steuersystem, welches im Folgenden in seinen Grundzügen betrachtet werden soll.¹⁴

Grundsätzlich intendiert der US-amerikanische Gesetzgeber mit seinem Steuersystem, Steuergerechtigkeit zu erreichen, Wettbewerbsneutralität zu wahren, das Besteuerungsaufkommen der USA zu sichern sowie die Steuererhebung zu vereinfachen.¹⁵ Aus diesen Zielsetzungen lässt sich das Gerüst des US-amerikanischen Steuersystems, seine Prinzipien, ableiten, die die Gestaltung der Steuergesetze maßgeblich prägen. Diese lassen sich mit den in Deutschland vorherrschenden Leitlinien wie dem Leistungsfähigkeitsprinzip, den Prinzipien der vertikalen und horizontalen Steuergerechtigkeit, dem Realisationsprinzip, dem Trennungsprinzip sowie dem Prinzip der Einmalbesteuerung vergleichen.¹⁶ Doch differiert mitunter die US-amerikanische Auslegung dieser Prinzipien von der des deutschen Steuerrechts. So gelten beispielsweise in den USA auch Erträge in Form von Dienstleistungen oder Gütern als ‚realisiertes‘ Einkommen für steuerliche Zwecke.¹⁷

14 In den USA als föderalem Staat werden nicht nur auf Bundesebene, sondern auch auf Staatenebene Steuern erhoben. Aus Gründen der Relevanz wird sich die vorliegende Arbeit jedoch auf eine Betrachtung der Steuern auf Bundesebene beschränken.

15 Vgl. MISEY/SCHADEWALD, Practical Guide, 2009, S. 34; FUNK, Houston Business and Tax Journal 2010, S. 3.

16 Vgl. JESCH/STRIEGEL, Grundlagen, 2007, S. 166; AVI-YONAH, IBFD 2007, S. 131; MISEY/SCHADEWALD, Practical Guide, 2009, S. 34; SCHOLES, Taxes, 2009, S. 91 f.; FUNK, Houston Business and Tax Journal 2010, S. 3; ISENBERGH, International Taxation, 2010, S. 7. Zur Herleitung dieser Prinzipien in Deutschland, vgl. Kap. 4.2.

17 “Gross income includes income realized in any form, whether in money, property, or services. Income may be realized, therefore, in the form of services, meals, accommodations, stock, or other property, as well as in cash.”, Treas. Regs. § 1.61-1 (a). Ebenso GROBE, Subpart F, 2003, S. 44; JESCH/STRIEGEL, Grundlagen, 2007, S. 48 f.; ISENBERGH, International Taxation, 2010, S. 7. Zum deutschen Verständnis des Realisationsprinzips vgl. Kap. 4.2.2.1.

Die derzeitige Gesetzesgrundlage auf Bundesebene ist der Internal Revenue Code (IRC) in der Fassung des Jahres 1986. Hier sind im Gegensatz zu den zahlreichen deutschen Einzelgesetzen alle US-amerikanischen Steuergesetze kodifiziert, welche thematisch in verschiedene Unterkapitel geordnet sind.

Grundlage der Einkommensbesteuerung ist in den USA das Welteinkommen des unbeschränkt Steuerpflichtigen, IRC § 61 (a). Dies gilt sowohl für natürliche Personen als auch für Körperschaften. Kriterium zur Bestimmung der unbeschränkten Steuerpflicht ist neben der Ansässigkeit auch die US-amerikanische Staatsbürgerschaft der natürlichen Person, IRC § 7701 (a) (30). Bei Körperschaften ist der Ort des Sitzes maßgeblich, IRC § 7701 (a) (4). Im Gegensatz zu unbeschränkt Steuerpflichtigen sind beschränkt Steuerpflichtige nicht mit ihrem Welteinkommen, sondern allein mit ihren inländischen Quelleneinkünften bzw. mit solchen Einkünften, die mit einem US-amerikanischen Gewerbebetrieb in tatsächlichen Zusammenhang stehen, in den USA steuerpflichtig, IRC § 871 (a) und § 881 (a).

Das zu versteuernde Einkommen bestimmt sich als Bruttoeinkommen abzüglich explizit im Gesetz zugelassener Abzüge, IRC § 63. Im Gegensatz zu Deutschland ist dabei die Möglichkeit der Einkunftserzielung nicht auf bestimmte Einkunftsarten beschränkt, sondern umfasst alle Arten von realisiertem Einkommen.¹⁸ Auf das zu versteuernde Einkommen wird für natürliche Personen ein progressiver Steuertarif zwischen 15 % und 39,6 % angewendet, IRC § 1, während Körperschaften ab einem Einkommen von \$ 75.000 einem Steuersatz von 34 % und ab einem Einkommen von \$ 10.000.000 einem Steuersatz von 35 % unterliegen, IRC § 11. Von beschränkt Steuerpflichtigen wird pauschal ein Steuersatz von 30 % erhoben, sofern sie in den USA keinen Gewerbebetrieb unterhalten und auch kein DBA einen niedrigeren Steuersatz vorsieht, IRC § 871 (a) und § 881 (a).¹⁹

Wie in Deutschland ist die Besteuerung der Einkünfte von Körperschaften zweigeteilt, es wird zwischen der Ebene der Körperschaft und der Ebene des Anteilseigners unterschieden. Die Körperschaft ist dabei zunächst selbstständiges Steuersubjekt.²⁰ Ihre Einkünfte werden steuerlich in der Regel erst dann beim

18 „[...] gross income means all income from whatever source derived [...]”, IRC § 61 (a).

19 Vgl. JESCH/STRIGEL, Grundlagen, 2007, S. 245.

20 Vgl. POSTLEWAITE/DONALDSON, International Taxation, 2003, S. 5; DOERNBERG, International Taxation, 2007, S. 12; SCHOLLES, Taxes, 2009, S. 91 f.; ISENBERGH, International Taxation, 2010, S. 16. Dabei ist von der deutschen Betrachtung der Rechtssubjektfähigkeit einer Gesellschaft zu unterscheiden. Die amerikanische Rechtsauffassung folgt vielmehr der Fiktionstheorie: Grundsätzlich kann allein das Individuum Rechtsträger sein. Es ist jedoch möglich, gewisse Rechte und Pflichten auf eine juristische Person zu übertragen. Diese Fiktion wird jedoch durch das amerikanische Recht nur so lange anerkannt, wie die juristische Person bona fide in Anspruch genommen wird, vgl. MÖSSNER, RIW 1986, S. 210.

Anteilseigner erfasst, wenn dieser durch Ausschüttung oder Verkauf der Anteile eine tatsächliche Verfügungsmacht über diese Einkünfte erhält. Der bereits erfolgten Besteuerung auf Ebene der Körperschaft wird dabei durch eine begünstigte Besteuerung auf Ebene des Anteilseigners Rechnung getragen:²¹ Handelt es sich bei dem Anteilseigner um eine natürlichen Person, so findet auf Dividenden eine Steuerquote von 15 % Anwendung, IRC § 1 (h). Handelt es sich bei dem Anteilseigner dagegen um eine Körperschaft, dürfen bestimmte Prozentsätze der Dividende, abhängig von der Höhe der Beteiligung, steuerfrei vom zu versteuernden Einkommen abgezogen werden (sog. ‚dividend received deduction‘): Ab einer Beteiligungshöhe von 20 % sind 80 % der Dividende abzugsfähig, alle geringeren Beteiligungen dürfen 70 % der Dividende abziehen, IRC § 243 (a) und (c). Ist die Tochtergesellschaft Teil der gleichen Konzerngruppe (sog. ‚affiliated group‘)²², so ist auch eine 100 %ige Freistellung der Dividende möglich, IRC § 243 (a) und (b). Die Möglichkeit der Anwendung der dividend received deduction ist jedoch auf die Ausschüttung inländischer Tochtergesellschaften beschränkt, IRC § 243 (e).

2.1.2 Grundzüge des internationalen Steuerrechts

Im Hinblick auf die nachfolgende Untersuchung der Subpart F-Regelung, die sich ausschließlich auf grenzüberschreitende Investitionen auswirkt, ist die Betrachtung des internationalen Steuerrechts der USA von besonderer Bedeutung. Hierbei wird die Zielsetzung der nationalen Steuergesetzgebung um einen wesentlichen Aspekt erweitert: Abgeleitet aus dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung und dem Prinzip der Einmalbesteuerung gilt es die Doppelbesteuerung grenzüberschreitend tätiger US-amerikanischer Unternehmen zu vermeiden. Damit soll die Wettbewerbsfähigkeit der USA sichergestellt werden.²³ Um dies zu erreichen, sind grundsätzlich zwei Optionen zu unterscheiden: Zum einen können die ausländischen Einkünfte von der inländischen Steuer vollständig freigestellt werden (*Kapitalimportneutralität*), womit der Steuerpflichtige lediglich der Steuer im Quellenstaat unterliegt. Alternativ ist die An-

21 Vgl. ISENBERGH, International Taxation, 2010, S. 8.

22 In Verbindung mit der dividend received deduction nach IRC § 243 (b) (2) (A) definiert sich der Term ‚affiliated group‘, d.h. Konzerngruppe, nach IRC § 1504. Demnach gilt eine Gesellschaft als Konzerngesellschaft, sofern sie (a) Teil einer Unternehmenskette mit gemeinsamer Konzernmuttergesellschaft ist, die durch Anteilsbesitz verbunden ist und (b) die jeweilige Muttergesellschaft mindestens zu 80 % an ihrer direkten Tochtergesellschaft beteiligt ist bzw. mindestens 80 % der Stimmrechte der Tochtergesellschaft hält, IRC § 1504 (a).

23 Vgl. SCHOLES, Taxes, 2009, S. 326.

rechnung der im Ausland gezahlten Steuern auf die inländische Steuerschuld möglich (*Kapitalexportneutralität*). Diese Option bewirkt eine grundsätzliche Gleichbehandlung von Auslands- und Inlandsinvestitionen, indem das Steuerniveau des Wohnsitzstaates auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten Anwendung findet.²⁴ Die USA haben sich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für eine Verfolgung des Prinzips der Kapitalexportneutralität entschieden.²⁵

Eine Ausnahme vom Prinzip der Kapitalexportneutralität und der Anwendung der Anrechnungsmethode stellt das ‚deferral privilege‘ dar: Zwar gilt grundsätzlich, dass US-amerikanische unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen und Körperschaften in den USA aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit bzw. ihrer Ansässigkeit der Besteuerung mit ihrem Welteinkommen unterliegen. Unter Ausnutzung der zweigeteilten Besteuerung zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern ist es solchen Steuerpflichtigen dennoch möglich, die Besteuerung bestimmter ausländischer Einkünfte zu verzögern bzw. vollständig zu vermeiden. Voraussetzung hierfür ist die Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften. Diese gelten als eigenständige Steuersubjekte außerhalb der Besteuerungshoheit der USA; eine Besteuerung der von diesen Gesellschaften erzielten ausländischen Einkünfte kann erst erfolgen, wenn diese Einkünfte an die Anteilseigner ausgeschüttet werden. Auch wenn dieser Besteuerungsaufschub es US-amerikanischen Gesellschaften zunächst erlaubt, im Ausland mit ihren ausländischen Mitbewerbern zu konkurrieren,²⁶ steht dieses Ergebnis jedoch gleichzeitig im Konflikt mit der Absicht der USA, die Wahrung des Besteuerungsaufkommens sicherzustellen.²⁷ Allein im Jahr 2011 war es Amerikas 50 erfolgreichsten Konzernen so möglich, dem amerikanischen Fiskus \$ 681 Milliarden

24 Vgl. VOGEL, StuW 1993, S. 386; LEHNER, StuW 1998, S. 165; KÖRNER, IStR 2004, S. 697 f. Insgesamt ist die Verwendung der Begriffe Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität kritisch zu sehen, soll die Besteuerung doch wirtschaftliche Entscheidungen grundsätzlich nicht tangieren. Kapitalimportneutralität führt jedoch nur aus Sicht des Quellenstaates zu Entscheidungsneutralität; hingegen wird aus Sicht des Wohnsitzstaates die Investitionsentscheidung durch die Belastungshöhe im Ausland beeinflusst. Diesen Mangel behebt die Kapitalexportneutralität, führt jedoch gleichzeitig zu einer unterschiedlichen Belastung von in- und ausländischen Wettbewerbern im Quellenstaat. Der Begriff der Neutralität ist damit in diesem Zusammenhang ungenau, vgl. GANDENBERGER, in: Vogel, Grundfragen, 1985, S. 42 f.

25 Vgl. LEHNER, StuW 1998, S. 164; AVI-YONAH, IBFD 2001, S. 186; JESCH/STRIEGEL, Grundlagen, 2007, S. 244; BRUNSBACH, in: Endres/Schreiber, Grundzüge, 2008, S. 46. Diese steuerpolitische Ausrichtung der USA wird in der amerikanischen Politik intensiv diskutiert, vgl. CHRISTIANS/DONALDSON/POSTLEWAITE, United States, 2008, S. 63; MISEY/SCHADEWALD, Practical Guide, 2009, S. 35; SEMER, International Tax Journal 2011, S. 7 f.

26 MISEY/SCHADEWALD, Practical Guide, 2009, S. 2.

27 Vgl. AUD/BENSON/GARRETT-NELSON, Tax Executive 2001, S. 48; KEMPLER, Tax Management International Forum 2004, S. 56; MISEY/SCHADEWALD, Practical Guide, 2009, S. 21; SCHOLES, Taxes, 2009, S. 114; ISENBERGH, International Taxation, 2010, S. 16.

an ausländischem Einkommen vorzuenthalten.²⁸ In Deutschland wird dieses Konzept mit der Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften umschrieben.

Ist die Notwendigkeit der Vermeidung von Doppelbesteuerung gegeben, so verwenden die USA zunächst die „klassische“ Anrechnungsmethode, in der der Steuerpflichtige bei Erzielung von ausländischen Einkünften die von ihm selbst getragenen ausländischen Steuern auf seine inländische Steuerschuld anrechnen darf (sog. ‚direct foreign tax credit‘). Als „Steuer“ definiert das amerikanische Gesetz dabei jedwede Art der Einkommensbesteuerung; Umsatzsteuer, Grundsteuer oder Verbrauchsteuern werden von dieser Definition ausgenommen, IRC § 901 (b) (1). Jedoch sind letztgenannte Steuerarten vom zu versteuernden Einkommen abzugsfähig, IRC § 164 (a). Diese Möglichkeit des Steuerabzuges steht den Steuerpflichtigen auch bei allen Einkommensteuerarten offen, erweist sich in der Regel jedoch als ungünstiger als die Verwendung der Anrechnungsmethode.²⁹ Gleichzeitig ist die Anrechenbarkeit ausländischer Steuern jedoch in der Höhe begrenzt: Es sind nicht mehr ausländische Steuern anrechenbar als fällig geworden wären, wenn die Einkünfte im Inland erzielt worden wären, IRC § 904 (a). Dabei wird die Höhe des ausländischen Einkommens nach den Vorschriften des US-amerikanischen Steuerrechts bestimmt.³⁰ Gleichzeitig wird die Möglichkeit der Anrechnung durch die Bildung zweier Einkunfts Körbe (sog. ‚baskets‘) limitiert, für die jeweils getrennt die anrechenbaren ausländischen Steuern und der Anrechnungshöchstbetrag zu bestimmen sind. Unterschieden wird hierbei in sog. „passive Einkünfte“ wie Dividenden, Zinsen, Lizenzen, Mieten und Pachten, und „aktive Einkünfte“, die alle übrigen Einkunftsarten umfassen, IRC § 904 (d).³¹ Insgesamt soll dies eine Verrechnung der annahmegemäß niedrig besteuerten, leicht verlagerbaren passiven Einkünfte mit den hochbesteuerten aktiven Einkünften für Zwecke der Erhöhung des Anrechnungsbetrages verhindern.³² Sollte aufgrund dieser beiden Limitierungen ein Anrechnungsüberhang entstehen, so kann dieser ein Jahr zurück und zehn Jahre vorgetragen werden, IRC § 904 (c).

28 Vgl. SULLIVAN, Tax Notes 2011, S. 330.

29 Vgl. CHRISTIANS/DONALDSON/POSTLEWAITE, United States, 2008, S. 63 f.; MISEY/SCHADEWALD, Practical Guide, 2009, S. 75; SCHOLES, Taxes, 2009, S. 370.

30 Vgl. SCHOLES, Taxes, 2009, S. 359.

31 Bis zum Jahr 2007 wurden sogar acht unterschiedliche Einkunfts Körbe unterschieden: Einkünfte aus passiver Tätigkeit, Einkünfte aus Zinsabschlag, Einkünfte aus Finanzdienstleistungen, Einkünfte aus Schifffahrt, Dividendeneinkünfte einer ausländischen Verkaufsgesellschaft, Dividendeneinkünfte einer im Inland ansässigen internationalen Verkaufsgesellschaft, Einkünfte aus Handel sowie sonstige Einkünfte, vgl. MISEY/SCHADEWALD, Practical Guide, 2009, S. 90.

32 Vgl. MISEY/SCHADEWALD, Practical Guide, 2009, S. 89; SCHOLES, Taxes, 2009, S. 365.

Für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die zu mindestens 10 %³³ an einer ausländischen Tochtergesellschaft beteiligt sind, eröffnet sich neben dem ‚direct foreign tax credit‘ noch eine weitere Möglichkeit zur Anrechnung ausländischer Steuern: der ‚deemed paid foreign tax credit‘ oder auch ‚indirect foreign tax credit‘. Dieser ermöglicht der Muttergesellschaft bei Dividendenzahlungen ihrer ausländischen Tochtergesellschaft die Steuerzahlungen, die die Tochter bereits für diese Einkünfte geleistet hat, auf die eigene inländische Steuerschuld anzurechnen. Die Trennung der Besteuerungsebenen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern wird damit an dieser Stelle durchbrochen. Allerdings ist die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuern auf das Verhältnis der Dividende zu den ausländischen Gesamteinkünften der Tochtergesellschaft beschränkt, IRC § 902 (a).³⁴ Um eine doppelte Berücksichtigung der ausländischen Steuern zu vermeiden,³⁵ wird des Weiteren der auf die Dividende³⁶ entfallende Steueranteil der ausländischen Tochtergesellschaft zunächst der Dividende hinzugerechnet, um die Höhe der im Inland steuerlich zu berücksichtigenden Einkünfte der Muttergesellschaft zu bestimmen. Erst dann erfolgt die Anrechnung der ausländischen Steuern. Diese Hinzurechnung wird als ‚gross-up‘ bezeichnet, IRC § 78. Mit dieser Möglichkeit der indirekten Steueranrechnung bezweckt der US-amerikanische Gesetzgeber, die Verwendung ausländischer Tochtergesellschaften mit ausländischen Direktinvestitionen, z.B. in Form von Zweigniederlassungen, gleichzusetzen.³⁷

Im Gegensatz zu der teilweisen Steuerfreistellung der Dividenden inländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der ‚dividend received deduction‘ sind die Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften durch die Verwendung des ‚indirect foreign tax credit‘ nicht zwangsläufig von der US-amerikanischen Besteuerung befreit. Diese kann sich in Höhe der Differenz zwischen dem ausländischen Kapitalertragsteuersatz und dem in den USA anzuwendenden durchschnittlichen Körperschaftsteuersatz von 35 % ergeben. Dennoch wird auch auf

33 Erhält die inländische Gesellschaft die Dividende einer Einzelgesellschaft, so findet der indirect foreign tax credit ab einer indirekten Beteiligung von 5% an dieser Einzelgesellschaft Anwendung, vgl. MISEY/SCHADEWALD, Practical Guide, 2009, S. 115.

34 Der Anteil der anrechenbaren ausländischen Steuern ermittelt sich damit im Fall des indirect foreign tax credit wie folgt:

$$\text{ausl. Est} \times \frac{\text{Dividende}}{\text{Gesamteinkommen ausl. Tochtergesellschaft vor Ausschüttung}}$$

35 Vgl. CHRISTIANS/DONALDSON/POSTLEWAITE, United States, 2008, S. 93; MISEY/SCHADEWALD, Practical Guide, 2009, S. 108.

36 Hierbei gilt es zu beachten, dass Dividenden in der Regel aus dem Nettoeinkommen, d.h. nach erfolgter Besteuerung des Einkommens, ausgeschüttet werden.

37 Vgl. CHRISTIANS/DONALDSON/POSTLEWAITE, United States, 2008, S. 93.

die Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften mit einer mind. 10 %igen-Beteiligung US-amerikanischer Körperschaften eine teilweise Steuerfreistellung in den USA gewährt. Betroffen ist hiervon der Anteil der Dividende, der in direktem Zusammenhang mit Einkünften aus einem US-amerikanischen Handelsgewerbe steht, IRC § 245 (b).

Auch für natürliche Personen gilt eine Sonderregelung zur Anrechnung ausländischer Steuern beim Empfang von Dividendeneinkommen, IRC § 904 (b) (2). Um eine vollständige Anrechnung ausländischer Kapitalertragsteuern auf die amerikanische Einkommensteuer zu verhindern, die gegebenenfalls den in den USA üblichen begünstigten Kapitalertragsteuersatz von 15 % für natürliche Personen übersteigen, muss im Rahmen der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages dem für Kapitalerträge geltenden günstigeren Steuersatz Rechnung getragen werden. Aus diesem Grund werden die berücksichtigungsfähigen ausländischen Kapitaleinkünfte entsprechend dem Verhältnis der Differenz zwischen dem für natürliche Personen geltenden Höchststeuersatz von 39,6 % und dem begünstigten Kapitalertragsteuersatz von 15 % zu dem Höchststeuersatz gekürzt (sog. ‚capital gain differential rule‘). In der Folge ergibt sich für natürliche Personen ein geringerer Anrechnungshöchstbetrag als unter Berücksichtigung der vollständigen ausländischen Kapitalerträge.³⁸

2.1.3 Zwischenergebnis

In den USA prägen Zielsetzungen und daraus abgeleitete Prinzipien die Gestaltung der US-amerikanischen Steuergesetze maßgeblich. Hervorzuheben sind die zahlreichen Fallunterscheidungen, die Inlands- und Auslandssachverhalte unterschiedlich behandeln. Grundsätzlich haben sich die USA bei grenzüberschreitenden Transaktionen dem Prinzip der Kapitalexporthneutralität verschrieben und verwenden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode. Eine Besonderheit dieses Systems stellt jedoch der ‘deemed paid foreign tax credit’ dar: Entgegen der auch im internationalen Kontext üblichen Praxis wird die eigentlich getrennt erfolgende Besteuerung von ausländischen Körperschaften und ihren Anteilseignern an dieser Stelle durchbrochen und inländischen Muttergesellschaften erlaubt, solche Steuerzahlungen im Rahmen ihrer US-

38 Vgl. CHRISTIANS/DONALDSON/POSTLEWAITE, United States, 2008, S. 114 f. Die zur Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrages zu ermittelnden ausländischen Kapitaleinkünfte ergeben sich damit wie folgt:

$$\text{ausländische Nettokapitalerträge} - \left[\text{ausländische Nettokapitalerträge} \times \frac{39,6\% - 15\%}{39,6\%} \right]$$

amerikanischen Besteuerung anzurechnen, die tatsächlich von ihrer ausländischen Tochtergesellschaft geleistet wurden.

2.2 Entwicklung der IRC §§ 951-965

2.2.1 Zielsetzung der Subpart F-Regelung

Früh war den US-Amerikanern die mögliche missbräuchliche Ausnutzung des ‚deferral privilege‘, der Abschirmwirkung ausländischer Kapitalgesellschaften vor inländischer Besteuerung, ein Dorn im Auge. Unbeschränkt steuerpflichtige US-Amerikaner konnten auf diese Weise leicht bewegliche Einkünfte wie Kapitalerträge vor der inländischen Besteuerung abschirmen, in dem sie die Erzielung dieser Einkünfte auf niedrigbesteuerte ausländische Tochtergesellschaften verlagerten. Dieser Steuerumgehung in Form einer zeitlichen Verlagerung der US-amerikanischen Besteuerung wollte man mit der Einführung von Subpart F begegnen.³⁹ Diese Regelung sieht die unmittelbare Erfassung der von der Tochtergesellschaft erzielten Einkünfte beim unbeschränkt Steuerpflichtigen vor und unterwirft sie dort der inländischen Besteuerung, IRC § 951 (a). Ungeachtet bleibt dabei die Tatsache, dass dem Steuerpflichtigen die Einkünfte noch nicht als Dividende zugeflossen sind. Dem US-amerikanischen Gesetzgeber ist es auf diese Art und Weise möglich, gegenüber US-amerikanischen Anteilseignern das Prinzip der Kapitalexporthneutralität trotz der Verwendung rechtlich selbstständiger ausländischer Kapitalgesellschaften durchzusetzen. Das US-amerikanische Besteuerungsniveau findet auf alle Einkünfte dieser Steuerpflichtigen Anwendung; der Anreiz, allein aus steuerlichen Gründen bevorzugt im Ausland zu investieren, soll entfallen.⁴⁰ Nicht nur soll eine solche Regelung somit der Erosion der Steuerbasis vorbeugen, sondern der Gesetzgeber bezweckt mit ihr des Weiteren, die Ziele Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsneutralität innerhalb des US-amerikanischen Steuersystems durchzusetzen.⁴¹ Unter Subpart F werden somit

39 Vgl. ROSEMBUIJ, Intertax 1998, S. 337; POSTLEWAITE/DONALDSON, International Taxation, 2003, S. 248; MISEY/SCHADEWALD, Practical Guide, 2009, S. 6; SCHOLLES, Taxes, 2009, S. 335.

40 Vgl. AUD/BENSON/GARRETT-NELSON, Tax Executive 2001, S. 48 f.; YODER, Tax Management International Journal 2001, S. 223; GROBE, Subpart F, 2003, S. 33; SWEITZER, Akron tax journal 2005, S. 13; KRAFT/BECK, IWB 2012, S. 629.

41 Vgl. MCINTYRE, International Income Tax, 1989, S. 6-84 ff.; CRAWFORD/TERZIAN, International Tax Journal 1996, S. 18; AVI-YONAH, IBFD 2001, S. 187; YODER, Tax Management International Journal 2001, S. 222 f.

Steuerpflichtige mit der Möglichkeit der Auslandsinvestition steuerlich den Steuerpflichtigen ohne diese Möglichkeit gleich gestellt.⁴²

2.2.2 Historische Entwicklung

Bereits vor Einführung der Subpart F-Regelung versuchten die USA, missbräuchlichen Steuergestaltungen zu begegnen: Internal Revenue Service (IRS) und Finanzgerichte stützten sich in ihrer Beurteilung der Nutzung ausländischer Zwischengesellschaften durch inländische Anteilseigner auf die Rechtsgrundsätze ‚sham transaction‘, ‚business purpose‘ und ‚substance-over-form‘, um Scheingeschäften vorzubeugen und den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt einer Transaktion zu bewerten.⁴³ Daraus entwickelten sich schon früh erste im Steuergesetz verankerte Missbrauchsvermeidungsmethoden: Bereits 1913 wurde eine Körperschaftsteuer auf einbehaltene Gewinne von Scheingesellschaften eingeführt.⁴⁴ Im Jahr 1937 wurden die Regelungen zu personenbezogenen Holdinggesellschaften erlassen.⁴⁵ Diese restriktiveren Vorläufer der Subpart F-Regelung durchbrachen bereits das Trennungsprinzip und erfassten unter bestimmten Voraussetzungen unausgeschüttete, aus passiven Einkunftsquellen stammende Einkünfte einer in einer Steueroase ansässigen ausländischen Gesellschaft bei der Besteuerung der inländischen Anteilseigner.⁴⁶

Trotz dieser bestehenden Missbrauchsnormen konnten zunehmende Einkunftsverlagerungen in andere Länder, auch bedingt durch fehlende Verrechnungspreisvorschriften, nicht verhindert werden. Gleichzeitig verschlechterte sich graduell die Zahlungsbilanz. Diese Gründe führten unter Präsident John F. Kennedy zu der Einführung einer weiteren, weiter gefassten Missbrauchsvermeidungsnorm, der Subpart F-Regelung. In ihrem Gesetzentwurf sah die Kennedy-Regierung dabei zunächst eine generelle Abschaffung der Abschirmwirkung und eine grundsätzliche Besteuerung inländischer Anteilseigner mit den Einkünften ihrer ausländischen Tochtergesellschaften vor. Ausreichende Voraus-

42 Vgl. AUD/BENSON/GARRETT-NELSON, Tax Executive 2001, S. 48 f.

43 Vgl. POSTLEWAITE/DONALDSON, International Taxation, 2003, S. 246 f.; SCHOLLES, Taxes, 2009, S. 25.

44 Die sog. ‚accumulated earnings tax‘, IRC §§ 531-537, vgl. AVI-YONAH, IBFD 2005, S. 28.

45 ‚Personal holding company rules‘, ehemalige IRC §§ 541-547, für inländische Unternehmen und ‚foreign personal holding company rules‘, ehemalige IRC §§ 551-558, für ausländische Unternehmen. Diese Regelungen wurden 2004 aufgehoben, vgl. AVI-YONAH, IBFD 2005, S. 28; KRAFT/BECK, RIW 2011, S. 429; WEBB, Tax Management International Journal 2011, S. 459.

46 Vgl. ENGEL, Texas Law Review 2001, S. 1532 f.; GROBE, Subpart F, 2003, S. 6 f.

setzung hierzu sollte die Ansässigkeit der Tochtergesellschaft in einem Industriestaat oder ihre geschäftliche Verbindung mit einer Steueroase sein.⁴⁷ Dies hätte zu einer nahezu vollumfänglichen Umsetzung des Prinzips der Kapitalexporthneutralität in den USA geführt. Diesem ambitionierten Vorstoß wurde durch den Senat jedoch nicht entsprochen, der um die Wettbewerbsfähigkeit US-amerikanischer Firmen im Ausland fürchtete. Schlussendlich stellte das im Jahr 1962 verabschiedete Gesetz daher einen Kompromiss dar, der die Durchbrechung der Abschirmwirkung auf bestimmte Einkunftsarten begrenzte, bei deren Erzielung die Beteiligung von Steueroasenländern vermutet wurde.⁴⁸ Auch wurde die steuerliche Wirkung von Subpart F auf Investitionen ausgeweitet, die die ausländische Tochtergesellschaft in US-amerikanische Sachanlagen tätigte (sog. ‚investment in U.S. property‘). Die wertmäßige Erfassung dieser Anlagen beim Anteilseigner sollte einer Repatriierung von Gewinnen vorbeugen, die bisher steuerlich in den USA nicht berücksichtigt werden konnten.⁴⁹

Im Laufe der Jahre war Subpart F zahlreichen Änderungen unterworfen, die jedoch nicht das grundsätzliche Normengerüst berührten, sondern hauptsächlich den Anwendungsbereich der Regelung graduell vergrößerten.⁵⁰ So wurde noch in den 1960iger Jahren der Begriff der nahestehenden Person in den Steuerrichtlinien spezifiziert und deren wesentliche Mitwirkung⁵¹ an der Einkunftserzielung der ausländischen Gesellschaft als Kriterium zur Identifizierung eines Missbrauchstatbestandes eingeführt.⁵² In den Jahren 1975 und 1976 wurden die von Subpart F betroffenen Einkunftsarten um Einkünfte aus Schifffahrt⁵³, um die von der Tochtergesellschaft im Ausland gezahlten Bestechungsgelder sowie um Einkünfte aus Ländern, zu denen die USA keine diplomatischen Beziehungen unterhalten oder die zu Boykotten spezieller Minderheiten aufrufen,⁵⁴ ergänzt. Im Jahr

47 Vgl. SWEITZER, Akron tax journal 2005, S. 3; GERSON/FEMIA/SIVASUBRAMANIAN, International Tax Journal 2009, S. 26.

48 Vgl. YODER, Tax Management International Journal 2001, S. 223 ff.; KAYWOOD, International Tax Journal 2008, S. 14; DILWORTH, International Tax Journal 2009, S. 81; KODESCH, Corporate Taxation 2009, S. 33; WEBB, Tax Management International Journal 2011, S. 459.

49 Vgl. DILWORTH, International Tax Journal 2009, S. 13; GERSON/FEMIA/ SIVASUBRAMANIAN, International Tax Journal 2009, S. 26.

50 Vgl. ENGEL, Texas Law Review 2001, S. 1549; KEMPLER, Tax Management International Forum 2004, S. 56; YODER, Tax Management International Journal 2005, S. 2; GERSON/AKSAKAL, International Tax Journal 2011, S. 26. Die vorliegende Betrachtung konzentriert sich auf eine Darstellung der wesentlichsten Änderungen der Subpart F-Regelung.

51 Die sog. ‚substantial contribution‘.

52 Vgl. GLICKLICH/TURNER, International Tax Journal 2007, S. 6 f.

53 Vgl. Tax Reduction Act 1975, Pub. L. No. 94-12, 89 Stat 26.

54 Vgl. Tax Reform Act 1976, Pub. L. No. 94-455, 90 Stat 1520. Zusätzlich reduzierte dieses Steuergesetz die von der Repatriierungsteuer betroffenen Investitionsarten in US-amerikanische Sachanlagen auf Darlehens- oder Kapitalinvestitionen, vgl. DILWORTH, International Tax Journal 2009, S. 42 f.

US-amerikanische Subpart F-legislation und deutsche
Hinzurechnungsbesteuerung

Konzeption, Systematik, Anwendungsparadigmen

Trennheuser, J.

2014, XV, 244 S. 19 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-07197-4