

Grundlagen des U.S.-amerikanischen Unternehmenssteuerrechts

von *David Eckner*, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

A. Einleitung

Die Gründung eines Unternehmens in den U.S.A. wird sehr häufig und intensiv von steuerlichen Überlegungen begleitet, wenn nicht sogar entschieden. Nicht zuletzt wird auch aus unternehmenssteuerrechtlichen Gesichtspunkten die Wahl der gesellschaftsrechtlichen Organisationsform in den U.S.A. beeinflusst. Dieser Beitrag skizziert daher die Grundlagen des U.S.-amerikanischen Unternehmenssteuerrechts. Dabei werden die Prinzipien der Besteuerung von Personengesellschaften (*partnerships*) und Kapitalgesellschaften (*corporations*) dargestellt, sowie ein Blick auf die gesellschaftsrechtlichen Aspekte der Organisationsformen geworfen.

B. Aspekte des U.S.-amerikanischen Gesellschaftsrechts

Das U.S.-amerikanische Unternehmenssteuerrecht setzt voraus, dass die Grundlagen der wichtigsten Unternehmensorganisationen des Gesellschaftsrechts der U.S.A. bekannt sind. Dabei sind weniger Kenntnisse der gesellschaftsrechtlichen Vor- und Nachteile der einzelnen Vehikel von Interesse, als die besonderen Merkmale der Gesellschaftstypen. Daher werden zunächst die Grundprinzipien der Organisationsformen dargestellt, die für die Erhebung von

Körperschaftssteuern (*corporate taxation*) und Einkommenssteuern (*income taxation*) in den U.S.A. von besonderer Relevanz sind.

Wie im späteren Verlauf dieses Beitrags noch näher darzustellen ist, orientiert sich das U.S.-amerikanische Unternehmenssteuerrecht grundsätzlich nur an der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft (*corporation*) und einer Personengesellschaft (*partnership*).

I. *Corporation* - Die U.S.-amerikanische Kapitalgesellschaft

Die U.S.-amerikanische Kapitalgesellschaft (*corporation*) wird als eine Rechtspersönlichkeit definiert, der durch das Gesetz erlaubt ist als einzelne juristische Person unabhängig von ihren Kapitaleignern zu agieren, Wertpapiere zu emittieren und auf unbestimmte Zeit zu existieren.¹ Üblicherweise wird sie durch sechs bestimmte Eigenschaften charakterisiert. Die erste Eigenschaft einer U.S.-amerikanischen *corporation* ist die Haftungsbeschränkung.² Kapitaleigner einer *corporation* sind für die Unternehmensverpflichtungen nicht persönlich haftbar zu machen, sondern vielmehr auf die Summe ihrer Kapitalanlage haftungsbeschränkt. Fernerhin zeichnet diese Organisationsform die freie Übertragbarkeit von Kapitalanteilen der Gesellschaft aus.³ Diese Eigenschaft unterscheidet sie somit zugleich von der *partnership*, bei der die Übertragbarkeit der Stammeinlage einen einstimmigen Gesellschafterbeschluss voraussetzt. Soweit in der Gründungsurkunde der Kapitalgesellschaft (*certificate of incorporation*) keine bestimmte Zeit festgelegt ist, kann die *corporation* für unbestimmte Dauer existieren.⁴ Die vierte Eigenschaft der *corporation* grenzt sie wiederum von U.S.-amerikanischen Personengesellschaften ab. Eine Personengesellschaft

¹ *Garner*, Black's Law Dictionary, 7th Ed., 2007; vgl. auch *Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. (4 Wheat.) 518, 636 (1819).

² *Klein/Coffee*, Business Organizations and Finance, 10th Ed., 2007, S. 146; *Hamilton/Booth*, Business Basics, 4th Ed., 2006, S. 278.

³ *Klein/Coffee*, Business Organizations and Finance, 10th Ed., 2007, S. 145; ausführlich *Guterman*, Business Transactions Solutions - General Business Corporations, 2nd Ed., 2007, S. 37 ff.

⁴ *Klein/Coffee*, Business Organizations and Finance, 10th Ed., 2007, S. 145.

wird üblicherweise durch all ihre Gesellschafter vertreten. Die Vertretung der *corporation* ist dagegen dreigliedrig.⁵ Die Geschäftsführung übernimmt dabei in der Regel die so genannten *officers*. Die Überwachung des Unternehmens erfolgt durch den Aufsichtsrat (*board of directors*). Durch die Stimmrechte der Aktionäre (*shareholders*) oder gar Gruppen von Anteilseignern (*group of shareholders*) wird schließlich gleichfalls Einfluss auf die Führung und Überwachung des Unternehmens ausgeübt. Allerdings obliegt den Aktionären hingegen nicht unmittelbar das Recht, aktiv an der Unternehmensführung teilzuhaben.

Eine weitere Eigenschaft der Kapitalgesellschaft ist ihr Status als juristische Person (*legal entity*), die unabhängig von ihren Anteilseignern existiert.⁶ Dieser Aspekt deutet sogleich auf die letzte Eigenschaft und zwar die Besteuerung der *corporation* als eigenständiges Steuerrechtssubjekt hin.

Die somit charakterisierten Kapitalgesellschaften treten in den U.S.A. größtenteils in den Formen der *publicly held corporation* und der *closely held corporation* auf.⁷ Die *closely held corporation* verfügt nur über eine geringe Anzahl von Aktionären, Aktionärsgruppen oder gar nur einen einzelnen Aktionär. Diese Anteilseigner sind in der Regel unmittelbar und aktiv an der Unternehmensführung der *corporation* beteiligt. Jedoch werden bei dieser Kapitalgesellschaft keinerlei Anteile öffentlich gehandelt, ganz im Gegensatz zur *publicly held corporation*. Diese Kapitalgesellschaften verfügen mindestens über ein Wertpapier, das an öffentlichen Handelsplätzen, wie der New York Stock Exchange gehandelt wird. Darüber hinaus haben diese Gesellschaften grundsätzlich eine große Anzahl von Anteilseignern, von denen weder ein Einzelner noch eine Gruppe von Kapitaleignern über eine derartige Beteiligung verfügt, um das Unternehmen zu beherrschen.

⁵ Klein/Coffee, *Business Organizations and Finance*, 10th Ed., 2007, S. 122; Hamilton/Booth, *Business Basics*, 4th Ed., 2006, S. 290.

⁶ Trustees of Dartmouth College v. Woodward, 17 U.S. (4 Wheat.) 518, 636 (1819).

⁷ Hamilton/Booth, *Business Basics*, 4th Ed., 2006, S. 284 f.

Die Gründung einer *corporation* ist jedoch für beide zuvor dargestellten Ausformungen grundsätzlich in ihren Prozessen vergleichbar. Mindestens drei elementare Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit eine *corporation* bei den betreffenden Behörden des Bundesstaates, in dem die Unternehmensgründung stattfinden soll, eine Registrierung vornehmen können.⁸ Zunächst wird der Gründungsprozess üblicherweise eingeleitet, in dem der Geschäftsgegenstand der *corporation* festgelegt wird. Dabei kann es sich um jedweden Zweck handeln, soweit er gesetzlich nicht verboten ist. Daraufhin wird die amtliche Registrierungsbescheinigung bzw. Gründungsurkunde (*certificate of incorporation*) vorbereitet.⁹ Diese Urkunde muss neben dem Namen, Zweck und eventueller Dauer der Gesellschaft auch die Autorisationen zur Wertpapieremission enthalten. Diese ist im Vorgründungsstadium, aber auch während der Geschäftsaufnahme bei der *United States Securities and Exchange Commission* (SEC) zu beantragen.¹⁰ Darüber hinaus sind sowohl die Namen und Adressen der Gründer, als auch des ersten Aufsichtsrates anzugeben. Die Gründung einer *corporation* in einem Bundesstaat der U.S.A. bedeutet nicht zugleich, dass auch in diesem bestimmten Staat Geschäfte geführt werden. Daher ist ein weiteres Erfordernis des *certificate of incorporation*, dass ein Vertretungsberechtigter und ein entsprechendes Büro im Gründungsbundesstaat registriert werden.¹¹ Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist es für die Gründung schließlich nur noch erforderlich, dass eine Gesellschaftssatzung (*bylaws*) entworfen wird, die die internen Fragen der Gesellschaft reglementieren.

II. *Partnership* - Die U.S.-amerikanische Personengesellschaft

⁸ *Guterman*, Business Transactions Solutions - Selecting Form of Business Entity, 2nd Ed., 2007, S. 12, 36 ff.

⁹ *Guterman*, Business Transactions Solutions - Selecting Form of Business Entity, 2nd Ed., 2007, S. 57.

¹⁰ *U.S. Securities and Exchange Commission*, Accredited Investors Brochure, 2000, S. 2.

¹¹ *Guterman*, Business Transactions Solutions - General Business Corporations, 2nd Ed., 2007, S. 64 f.

Eine Personengesellschaft wird im U.S.-amerikanischen Gesellschaftsrecht typischerweise als eine Vereinigung von mindestens zwei Personen definiert, die als Mitgeschafter ein profitorientiertes Unternehmen führen.¹² Oftmals kann eine solche Gesellschaft bereits vorliegen, wenn sie explizit oder formal nicht geplant war.¹³ Dies ist der Fall, wenn ein Beleg des Gewinnanteils des Unternehmens vorliegt, der als Beweis des ersten Anscheins eine Person als Partner des Unternehmens charakterisiert. Mithin ist die Gründung einer *partnership* vollkommen formlos möglich und gesetzlich nicht vollständig reglementiert.¹⁴

Im U.S.-amerikanischen Gesellschaftsrecht unterscheidet man zwei unterschiedliche Organisationsformen der Personengesellschaft und zwar die *general partnership* und die *limited partnership*.

Die *general partnership* zeichnet sich dadurch aus, dass die Gesellschafter unbeschränkt mit ihrem Vermögen für die Verpflichtungen der Gesellschaft haften.¹⁵ Durch diesen Haftungsverbund verpflichtet sich zugleich jeder Gesellschafter für die Handlungen anderer Gesellschafter, im Schadensfall zu haften. Ausgenommen von diesem Grundsatz sind die vertraglichen Ansprüche, die einem Dritter gegenüber einem Gesellschafter aufgrund einer Pflichtverletzung zustehen können.

Eine *limited partnership* ist dagegen ein Unternehmen mit einem oder mehreren unbeschränkt haftenden *general partners* und einem oder mehreren *limited partners*, deren Haftung um die investierte Kapitaleinlage beschränkt ist.¹⁶ Dabei können die Gesellschafter sowohl juristische als auch natürliche Personen sein. Im Gegensatz zur *general partnership* erfordert die Gründung einer *limited partnership* eine offizielle

¹² Vgl. *Gifis*, Law Dictionary, 5th Ed., 2003, S. 367.

¹³ *Klein/Coffee*, Business Organizations and Finance, 10th Ed., 2007, S. 63.

¹⁴ *Klein/Coffee*, Business Organizations and Finance, 10th Ed., 2007, S. 63.

¹⁵ *Hamilton/Booth*, Business Basics, 4th Ed., 2006, S. 252.

¹⁶ *Klein/Coffee*, Business Organizations and Finance, 10th Ed., 2007, S. 100.

Registrierung im betreffenden Bundesstaat.¹⁷ Diese Registrierung erfolgt hauptsächlich durch die Einreichung eines *certificate of limited partnership* bei den betreffenden Behörden des Bundesstaates, in dem die Gründung erfolgen soll. Die beschränkte Haftung des *limited partners* geht verloren, sobald er an der Führung des Unternehmens teilnimmt oder sein Name in der Firmenbezeichnung erscheint.¹⁸ Innerhalb der *limited partnership* kann eine Klassifizierung der *limited partners* und *general partners* stattfinden.¹⁹ Dadurch besteht die Möglichkeit, unterschiedliche Stimmrechtsverteilung und Kapitalbestimmungen vorzunehmen.

C. U.S.-amerikanisches Unternehmenssteuerrecht

Das U.S.-amerikanische Unternehmenssteuerrecht verfügt über eine komplexe und vielfältige Regelungsstruktur. Ein in den U.S.A. eingetragenes und operierendes Unternehmen unterliegt dabei nicht nur ausschließlich den bundesstaatlichen Steuergesetzen (*federal taxation*). Vielmehr können und werden bei einer Unternehmensgründung und -führung aufgrund des ausgeprägt föderativen Systems der U.S.A. weitere einzelstaatliche (*state taxation*) und regionale Steuern in Städten oder Gemeinden (*municipal taxes*) anfallen.²⁰ Dieser Beitrag beschränkt sich jedoch aufgrund der Übersichtlichkeit und des Umfangs auf die Darstellung der Grundzüge des U.S.-amerikanischen Unternehmenssteuergesetzes.

I. Grundlagen

Das *United States Department of the Treasury* ist das Finanzministerium der U.S.A. und somit Teil der U.S.-amerikanischen Regierung.²¹ Seit dem 2. September 1789 ist die Behörde für die Verwaltung, Erhebung und

¹⁷ *Guterman*, Business Transactions Solutions - Selecting Form of Business Entity, 2nd Ed., 2007, S. 98.

¹⁸ *Guterman*, Business Transactions Solutions - Selecting Form of Business Entity, 2nd Ed., 2007, S. 101.

¹⁹ *Klein/Coffee*, Business Organizations and Finance, 10th Ed., 2007, S. 101.

²⁰ Näher *Coven/Peroni/Pugh*, Taxation of Business Enterprises, 2nd Ed., 2002, S. 1 ff.

²¹ *Department of the Treasury*, Treasury History Overview, 2006, S. 12.

Ausgabe von öffentlichen Gelder und staatlichen Einnahmen zuständig.²² Nach 26 C.F.R. § 601.101(a) ist der *Internal Revenue Service* (IRS) als Teil des *U.S. Department of the Treasury* die höchste, bundesstaatliche Behörde für das Steuerwesen. Die Aufgabe des *Internal Revenue Service* liegt daher vor allem in der Vollziehung der U.S.-amerikanischen Steuergesetze und Richtlinien, doch nimmt die Behörde darüber hinaus auch eine Beratungsaufgabe gegenüber Privatpersonen und Unternehmen wahr.²³ Schließlich ist sie auch Exekutivorgan, die u.a. Steuerstrafverfahren einleiten kann.²⁴ Der Sitz des *Internal Revenue Service* ist Washington, D.C.

Die U.S.-amerikanischen Unternehmenssteuergesetze sind in dem *Internal Revenue Code* (I.R.C.), dem Hauptregelungswerk der Bundessteuerbehörde *Internal Revenue Service* geregelt. Beim I.R.C. handelt es sich um die Bundessteuergesetze, denen sowohl natürliche als auch juristische Personen in den U.S.A. entsprechen müssen. Der I.R.C. ist Teil des *United States Code* (U.S.C.) und in dessen *Title 26* geregelt. *Title 26* beinhaltet wiederum elf *subtitles* (A bis K), innerhalb derer in der Regel weiter von *chapter*, *subchapter* und *part* bis schließlich *section* untergliedert wird. Eine durchgehende Zitierung der vorstehenden Gliederung ist allerdings nicht notwendig, da die *sections* fortlaufend nummeriert sind. *Subtitle A* umfasst dabei die U.S.-amerikanischen Einkommenssteuergesetze (*income taxes*), die sämtliche Sachverhalte sowohl bezüglich natürlicher als auch juristischer Personen umfassen. In *chapter 1* des *subtitle A* finden sich schließlich die einschlägigen und grundlegenden Gesetze für die Besteuerung von Unternehmen. Die Durchschau der Reglementierungen zeigt, dass das U.S.-amerikanische Unternehmenssteuerrecht lediglich zwischen der Besteuerung von *corporations* und *partnerships* unterscheidet.

²² *Department of the Treasury*, Treasury History Overview, 2006, S. 4.

²³ Mission Statement des *Internal Revenue Service*, <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98141,00.html>, zuletzt gesehen am 28. August 2007.

²⁴ Statutory Authority Statement des *Internal Revenue Service*, <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98141,00.html>, zuletzt gesehen am 28. August 2007.

II. *Partnership Taxation*

Die Besteuerung der *partnership*, d.h. der U.S.-amerikanischen Personengesellschaft wird in *subchapter K* des I.R.C. reglementiert. Das Einkommen eines *partnership* wird durch die einzelnen Teilhaber versteuert, wobei die Gesellschaft dem Internal Revenue Service nur eine Erklärung zukommen lässt, in denen lediglich die Informationen zu den von den einzelnen Gesellschaftern verbuchten Steuern gelistet sind.²⁵ Die Höhe des zu versteuernden Einkommens durch jeden Gesellschafter wird anhand deren Kapitalbeteiligung an der *partnership* festgelegt und in dieser Weise in der betreffenden Jahressteuererklärung aufgestellt.²⁶ Dies lässt bereits erkennen, dass es sich bei der *partnership* nicht um ein eigenständiges Steuerrechtssubjekt handelt, sondern vielmehr eine so genannte *pass-through entity*²⁷ darstellt, bei denen keine Körperschaftssteuern anfallen.

1. Steuerliche Kategorisierung der *partnership*

Im U.S.-amerikanischen Steuerrecht erfolgt die Kategorisierung von juristischen Personen anders als im geltenden Gesellschaftsrecht. Gemäß I.R.C. § 761(a) ist eine *partnership* ein Geschäftswagnis, dass weder eine Treuhand- oder Grundbesitzgesellschaft noch eine *corporation* darstellt. Über diese negative Definition hinaus, werden *partnerships* jedoch noch weiter unter dem I.R.C. konkretisiert.

a. *Investment partnerships*

Eine Investmentgesellschaft, die ausschließlich für Finanzierungs- und Verwaltungszwecke gegründet und betrieben wird, kann gemäß I.R.C. § 761(a) bei dem *Internal Revenue Service* beantragen, dass sie nicht als *partnership* besteuert werden will. Da diese Gesellschaft keinerlei typisch

²⁵ *Bank*, Taxation of Business Entities, 2004, S. 3.

²⁶ *Bank*, Taxation of Business Entities, 2004, S. 10, 12.

²⁷ *Coven/Peroni/Pugh*, Taxation of Business Enterprises, 2nd Ed., 2002, S. 782.

geschäftlicher Tätigkeiten nachgeht, werden infolgedessen ausschließlich die einzelnen Gesellschafter mit ihren Einkünften versteuert. Diese sind gesetzlich dazu verpflichtet, eine ordentliche Buchführung zu betreiben und das Einkommen sowie die Ausgaben, gemessen an ihrer Gesellschaftsbeteiligung, zu versteuern.²⁸

b. *Joint Ventures*

Joint Venture Gesellschaften werden zumeist gegründet, um nur einem bestimmten Geschäftszweck oder gar nur einem bestimmten Projekt nachzugehen.²⁹ Ob es sich um eine derartige Gesellschaft handelt, wird oftmals durch einen *Joint Venture* Vertrag feststellbar sein. Nach dem U.S.-amerikanischen Steuer- und Gesellschaftsrecht handelt es sich jedoch bereits um eine *Joint Venture* Gesellschaft, wenn die involvierten Parteien lediglich planen, eine Gesellschaft zu gründen und gemeinsam den Gewinn zu tragen sowie die Geschäftsführung zu übernehmen.³⁰

Joint Venture Gesellschaften unterliegen schließlich den gleichen steuerlichen Grundlagen, wie andere *partnerships*. Sofern jedoch eine solche Gesellschaft unter dem einzigen Zweck der Kapitalbeteiligung oder -verwaltung am U.S.-amerikanischen Markt gegründet wird, können die Grundsätze der *investment partnerships* zur Anwendung kommen.

2. *Check-the-Box* System für Personengesellschaften

Ursprünglich haben die U.S.-amerikanischen Gerichte und der Internal Revenue Service eine vierspurige Klassifizierung von Gesellschaften als *corporations* oder *partnerships* vorgenommen.³¹ Dabei unterlagen die *corporation* der Unternehmenssteuer und die *partnership* der üblichen bundesstaatlichen Einkommenssteuer. Nach dieser klassischen Klassifizierung wurde eine Gesellschaft als *corporation* eingestuft, wenn

²⁸ Lind/Schwarz, Fundamentals of Partnership Taxation, 6th Ed., 2002, S. 18.

²⁹ Hamilton/Booth, Business Basics, 4th Ed., 2006, S. 258.

³⁰ Hamilton/Booth, Business Basics, 4th Ed., 2006, S. 258.

³¹ Gevurtz, Business Planning, 2nd Ed., 1995, S. 89 f.

sie auf unbeschränkte Dauer gegründet wurde, ein zentralisiertes Management vorweisen kann, deren Kapitaleigner haftungsbeschränkt sind und schließlich, wenn die Kapitaleinlagen frei übertragbar sind.³²

Mit dem Wandel des Gesellschaftsrechts in den U.S.A. konnte diese Kategorisierung kaum noch reibungslos vollzogen werden, so dass das *U.S. Department of the Treasury* im Jahre 1997 ein *Check-the-Box* System eingeführt und damit das klassische Verfahren abgelöst hat.³³

Danach wird den Unternehmern auferlegt, eine Steuerprüfung durchzuführen und dem *Internal Revenue Service* mitzuteilen, welcher bestimmten Steuerkategorie das Unternehmen einzuordnen ist. Das *Check-the-Box* Verfahren findet in den U.S.A. auf sämtliche Personengesellschaften (*partnerships*) Anwendung.

a. Mehrheit von Gesellschaftern

Unter dem *Check-the-Box* System ist jedes Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit mit mehreren Gesellschaftern grundsätzlich als Personengesellschaft im Sinne des I.R.C. zu versteuern, sofern die betreffende Gesellschaft selbstverantwortlich nicht auf die Grundlagen der Unternehmenssteuer zurückgreifen will.³⁴ Diesem Grundsatz unterliegen somit *general partnerships* und *limited partnerships* als auch die relativ neuen gesellschaftsrechtlichen Organisationsformen *limited liability companies* und *limited liability partnerships*. Gemäß *Treas. Reg. § 1.7701-3* sind von dieser Regel jedoch für Personengesellschaften Ausnahmen vorgesehen, deren Kapital teilweise oder vollständig öffentlich gehandelt wird, wobei von diesem Grundsatz wiederum gemäß I.R.C. § 7704 solche Gesellschaften ausgenommen sind, die 90 % ihres Bruttoeinkommens passiv (wie z.B. durch Zinsen, Dividenden oder Immobilienmieten) oder durch den Handel mit Öl verdienen.

³² *Morrissey v. Commissioner*, 296 U.S. 344 (1935).

³³ *Treas. Reg. §§ 301.7701-1 - 303.7701-3*; *Gevurtz*, *Business Planning*, Supplement 1998, S. 13.

³⁴ *Lind/Schwarz*, *Fundamentals of Partnership Taxation*, 6th Ed. 2002, S. 9.

b. Einzelne Gesellschafter

Das *Check-the-Box* Verfahren kann gemäß Treas. Reg. § 1.7701-2 auch auf Unternehmen Anwendung finden, die lediglich von einem Gesellschafter gegründet und kapitalisiert wurden. In der Regel unterliegen diese Gesellschaften jedoch zumeist den bundes- und einzelstaatlichen Einkommenssteuergesetzen. Dennoch besteht die Möglichkeit für diese Gesellschafter, beim *Internal Revenue Service* eine steuerliche Behandlung als *corporation* oder als Einzelunternehmen (*sole proprietorship*) zu ersuchen. Da es bei der letzteren Organisationsform oftmals zur Anwendung der *federal income tax laws* kommt, wird diese Wahl in der Praxis wohlweilich selten oder gar nie getroffen.³⁵

Darüber hinaus sind die Steuergrundlagen für *partnerships* wesentlich flexibler, indem sie im Gegensatz zur Unternehmenssteuer der *corporations* eine doppelte Besteuerung des Einkommens vermeiden. Aus diesem Grunde wird es bei der Wahl innerhalb des *Check-the-Box* Verfahrens von Vorteil sein, bei Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit eine steuerliche Behandlung als Personengesellschaft anzuvisieren.

C. Corporate Taxation

Die U.S.-amerikanische Kapitalgesellschaft unterliegt in der Regel der *corporate taxation*, d.h. der U.S.-amerikanischen Körperschaftssteuer. Nach den Vorschriften des I.R.C. werden *corporations* in den U.S.A. in zwei Kategorien unterteilt. Danach erfolgt eine Klassifizierung in C und S *corporations*, die gesetzessystematisch, d.h. aufgrund der Anordnung der Unterkapitel des Bundessteuergesetzes resultiert.

I. C Corporation Status

³⁵ Bank, *Taxation of Business Entities*, 2004, S. 5.

Von einer *C corporation* spricht man, wenn das Einkommen einer U.S.-amerikanischen Kapitalgesellschaft unter den Maßgaben des 26 U.S.C. § 11, *subchapter C* des I.R.C. versteuert wird. Dabei handelt es sich um die reguläre Körperschaftssteuer der U.S.A., die in erster Linie jede Kapitalgesellschaft zu entrichten hat. Im Gegensatz zur *partnership taxation* unterliegt eine *C corporation* der doppelten Besteuerung, der so genannten *double taxation*.³⁶

Eine *corporation* wird im U.S.-amerikanischen Unternehmenssteuerrecht als eine gesonderte juristische Person versteuert.³⁷ Mit anderen Worten sind Dividenden, die von der *corporation* ausgeschüttet werden, seitens der Aktionäre zu versteuern. Diese Dividenden sind von den Betriebseinkünften der *corporation* jedoch nicht abzugsfähig, so dass es damit zu einer doppelten Besteuerung der Dividenden kommt. Dieses Steuermodell hat in den U.S.A. dazu geführt, dass sich eine Vielzahl von Methoden zur Steueroptimierung herausgebildet hat.³⁸

1. Steuerklassen

Die Steuerraten der U.S.-amerikanischen Körperschaftssteuer werden gemäß I.R.C. § 11(b)(1) in vier Klassen unterteilt. Die ersten \$ 50.000 des Unternehmenseinkommens werden mit 15 % versteuert. Zwischen \$ 50.000 und \$ 75.000 fällt ein Steuersatz von 25 % an. Ein Einkommen zwischen \$ 75.000 und \$ 10 Millionen wird in Höhe von 34 % versteuert. Liegt das Einkommen schließlich über \$ 10 Millionen, wird ein Steuersatz von 35 % erhoben.

Darüber hinaus sieht eine Regelung des I.R.C. vor, dass ein Unternehmen mit einem steuerpflichtigen Einkommen über \$ 100.000 eine zusätzliche Steuer in Höhe von 5 % von \$ 100.000 oder den Festbetrag von \$ 11.750 entrichten muss. Vergleichsweise wird für ein Unternehmenseinkommen

³⁶ Coven/Peroni/Pugh, *Taxation of Business Enterprises*, 2nd Ed., 2002, S. 3 f.

³⁷ Bank, *Taxation of Business Entities*, 2004, S. 58.

³⁸ Näher zu den einzelnen Methoden der Steueroptimierung Coven/Peroni/Pugh, *Taxation of Business Enterprises*, 2nd Ed., 2002, S.58 ff.

von über \$ 15 Millionen eine weitere Steuer in Höhe von 3 % des überschüssigen Einkommens bzw. eine Gebühr von \$ 100.000 fällig. Diese Regelungen dienen dazu, dass große bzw. sehr große Unternehmen nicht die Vorteile der regulären Steuerklassen in Anspruch nehmen.³⁹

Darüber hinaus sind den so genannten *personal service corporations* die steuerlichen Begünstigungen des I.R.C. versagt. Bei diesen Unternehmen handelt es sich um Körperschaften, deren Eigentümer und Angestellte zu mehr als 95 % auch Kapitalgeber des Unternehmens sind. Der Geschäftsgegenstand dieser Unternehmen ist auf sämtliche Dienstleistungen aus den Bereichen Gesundheit, Recht, Ingenieurwesen, Tourismus usw. und wird hauptsächlich durch seine Angestellten ausgeführt. Derartige Gesellschaften zahlen gemäß I.R.C. § 11(b) grundsätzlich den Höchstbetrag von 35 % auf ihr steuerpflichtiges Einkommen.

2. Steuerlicher Durchgriff

Im U.S.-amerikanischen Gesellschaftsrecht, wie auch in anderen Rechtsordnungen, kann in bestimmten Fällen ein Haftungsdurchgriff stattfinden, d.h. dass anstelle der Körperschaft direkt die Gesellschafter haftbar gemacht werden können. In diesen Fällen spricht man von *piercing the corporate veil*.⁴⁰ Das Unternehmenssteuerrecht der U.S.A. sieht ebenfalls eine vergleichbare Regelung vor, bei dem die gesellschaftsrechtlichen Schutzfunktionen des Investitionsvehikels ignoriert werden und direkt auf die Gesellschafter des jeweiligen Unternehmens zurückgegriffen wird.⁴¹

Geht die *corporation* einem legalem Unternehmensziel nach, was z.B. auch nur in der Vermögensverwaltung oder vergleichbaren Tätigkeiten liegt, wird sie als gesonderte Körperschaft versteuert und unterliegt somit

³⁹ Internal Revenue Service, Publ. 542 Corporations, 2/2006, S. 17 f.

⁴⁰ Klein/Coffee, Business Organization and Finance, 10th Ed., 2007, S. 148 f.

⁴¹ Bank, Taxation of Business Entities, 2004, S. 64.

den Vorschriften des *subchapter C*.⁴² Wenn die *corporation* dagegen praktisch keinen Geschäftszweck verfolgt und damit nur eine beschränkte Haftung für die Gesellschafter in Anspruch nehmen will, wird die Schutzfunktion der juristischen Person in der Regel durch den *Internal Revenue Service* aufgehoben und unmittelbar auf die Gesellschafter durchgegriffen.⁴³

Ein solcher steuerlicher Durchgriff ist jedoch wesentlich seltener als ein Haftungsdurchgriff im U.S.-amerikanischen Gesellschaftsrecht. Dies liegt vor allem daran, dass die Auslegung des Geschäftsgegenstands im Unternehmenssteuerrecht der U.S.A. sehr weit ist.⁴⁴ So schließen sich beispielsweise Immobilieninvestoren zu einer *corporation* zusammen, die Immobilienkredite verwaltet und Rechte an Grundstücken hält, um bundesstaatliche Grundstückszinsbegrenzungen zu umgehen. Darin ist ein Geschäftszweck im Sinne des I.R.C. zu sehen.⁴⁵

3. Zusätzliche Steuerklassen

Neben den zuvor erwähnten Steuerklassen existieren in den U.S.A. auf bundesstaatlicher Ebene weitere Steuerklassen, die eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in den U.S.A. an die Steuerbehörde abführen muss.

Eine dieser Steuern ist die so genannte *Alternative Minimum Income Tax*, die in I.R.C. §§ 55 f. geregelt wird. Zweck dieser Steuer ist es, sicherzustellen, dass Kapitalgesellschaften ein Minimum an Steuern zahlen, da sie zwar wirtschaftliches Einkommen, aber nur sehr geringes steuerpflichtiges Einkommen haben.⁴⁶ Nach I.R.C. § 57 wird im Gegensatz zur Bemessungsgrundlage des Einkommens, bei der Ermittlung der *Alternative Minimum Income Tax* keinerlei

⁴² *Moline Properties, Inc. v. Commissioner*, 319 U.S. 436 (1943).

⁴³ *Paymer v. Commissioner*, 150 F.2d 334 (2d Cir. 1945).

⁴⁴ *Bank*, Taxation of Business Entities, 2004, S. 65; *Coven/Peroni/Pugh*, Taxation of Business Enterprises, 2nd Ed., 2002, S.27 f.

⁴⁵ *Strong v. Commissioner*, 66 T.C. 12 (1976), *aff'd*, 553 F.2d 94 (2d Cir. 1977).

⁴⁶ *Internal Revenue Service*, Publ. 542 Corporations, 2/2006, S. 17.

Steuerbegünstigungen berücksichtigt. Daher beträgt diese Steuer in der Regel eine Pauschale von 20 % des ermittelten Einkommens (I.R.C. § 55(b)(1)).

Neben der klassischen doppelten Besteuerung der Gesellschaft und Gesellschaftern kann darüber hinaus eine so genannte *Accumulated Earnings Tax* nach I.R.C. § 532 anfallen. Zweck dieser Steuer ist es, das betreffende Unternehmen zur Dividendenausschüttung zu bewegen.⁴⁷ Hauptsächlich fällt dieser Steuer daher an, wenn eine *corporation* unangemessene Kapitalrücklagen nur aus dem Zweck bildet und ansammelt, die originär zur Ausschüttung an die Aktionäre bestimmt waren, um die auf Dividenden anfallenden Einkommenssteuern zu umgehen.⁴⁸ Gemäß I.R.C. § 533(a) werden derartige Kapitalbestände mittels einer Angemessenheitsprüfung herausgestellt. Dies bedeutet, dass in Fällen einer vermeintlichen Ansammlung von Kapital geprüft wird, ob diese Akkumulation über dem vernünftigen Bedarf der Gesellschaft hinausgeht. Kann die Gesellschaft beweisen, dass die strittige Kapitalrücklage bzw. zumindest ein Teil davon für einen bestimmten, unternehmensbezogenen Zweck vorhanden ist, so ist dieser Betrag abzugsfähig und wird bei der Berechnungsgrundlage einer etwaigen Strafsteuer nicht berücksichtigt.⁴⁹

II. S Corporation Status

Für eine bestimmte Organisationsform der U.S.-amerikanischen *corporation* existiert ein von der üblichen Besteuerung der *C corporation* abweichendes Muster. Gemäß I.R.C. §§ 1361 ff., dem so genannten *subchapter S*, lässt sich im Wesentlichen von einer der *partnerships* vergleichbaren Besteuerung einer *corporation* sprechen. Diese so genannte *S corporation* zahlt keine Körperschaftssteuern, was heißen

⁴⁷ Vgl. *Internal Revenue Service*, Publ. 542 Corporations, 2/2006, S. 18; *Bank*, Taxation of Business Entities, 2004, S. 68.

⁴⁸ *United States v. Donruss Co.*, 393 U.S. 297 (1969).

⁴⁹ *Coven/Peroni/Pugh*, Taxation of Business Enterprises, 2nd Ed., 2002, S. 306 f.

mag, dass Einkommen und Abzüge zu ihren Anteilseignern durchströmen und dort versteuert werden (*pass-through entity*).⁵⁰ Für die Qualifikation zur *S corporation* hat der *Internal Revenue Service* eine Reihe an Erfordernissen aufgestellt, die der Antragssteller vor Bewilligung des betreffenden Status notwendigerweise erfüllen muss.

1. Qualifikationserfordernisse

Eine den S Status gemäß I.R.C. § 1361 beantragende *corporation* in den U.S.A. muss vier Voraussetzungen erfüllen, bevor der *Internal Revenue Service* dem Antrag stattgibt und die Gesellschaft als *S corporation* qualifiziert.

a. Anzahl der Anteilseigner

Nach I.R.C. § 1361(b)(1)(A) gilt als erster Grundsatz, dass eine *S corporation* nicht mehr als 100 Anteilseigner haben darf. Unter diesen 100 Anteilseignern darf fernerhin kein Ausländer ohne Aufenthaltsgenehmigung sein. Von dieser Auflage werden sämtliche natürliche Personen erfasst, die mit Kapital an der Gesellschaft beteiligt sind. Gemäß I.R.C. § 1361(c)(1) sind auch Familienmitglieder von diesem Grundsatz betroffen.

Das U.S.-amerikanische Unternehmenssteuerrecht erlaubt jedoch eine Abweichung von dieser Regel. Danach ist es möglich, dass beispielsweise 150 Anteilseigner zwei *S corporation* gründen, die dann wiederum eine *partnership* bilden, um eine gemeinsame Unternehmung zu betreiben. Trotz der Steuerumgehung wurde diese Möglichkeit von dem *Internal Revenue Service* zugelassen.⁵¹

b. Natürliche Personen als Anteilseigner

⁵⁰ Klein/Coffee, *Business Organization and Finance*, 10th Ed., 2007, S. 239.

⁵¹ Rev. Rul. 94-43, 1994-2 C.B. 198.

Weiterhin darf die *S corporation* nur natürliche Personen als Anteilseigner haben. Jedoch bestehen auch hier gemäß I.R.C. § 1361(b)(1)(B) bestimmte Ausnahmen. Danach dürfen unter den Kapitalgebern testamentarisch errichtete Stiftungen, Treuhand- und Insolvenzvermögen, mittelständische Treuhandverwaltungen sowie wohltätige Stiftungen sein.

c. Aktienkategorien

Für die Qualifikation als *S corporation* ist es darüber hinaus gemäß I.R.C. § 1361(b)(1)(D), (c)(4), (5) verpflichtend, dass nur eine Wertpapierkategorie von der Gesellschaft emittiert wird. Diesbezüglich führt weder ein Unterschied der Stimmrechte durch die Verteilung der Stammaktien noch ein Vertrag über den Zusammenschluss von Anteilseigner zu einer zweiten Aktiengattung und damit zum Ausschluss der S Status Qualifikation.

d. Ordnungsgemäßer Antrag

Die *corporation* muss schließlich beim *Internal Revenue Service* einen Antrag stellen, der auf die steuerliche Behandlung als *S corporation* abzielt. Dabei müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein. Zum einen muss die Beantragung fristgerecht sein. Grundsätzlich ist der Antrag spätestens bis zum 15. März eines Steuerjahres zu stellen. Gemäß I.R.C. § 1362(b)(5) kann der Internal Revenue Service jedoch auch einer verspäteten Beantragung stattgeben, sofern sich feststellen lässt, dass eine fristgerechte Antragsstellung nicht möglich war. Zum anderen erfordert die Beantragung einen Aktionärskonsens. Liegt hier jedoch eine verspätete Zustimmung seitens eines Anteilseigners vor, wird gemäß I.R.C. § 1362(a)(2), (b)(2) der Qualifizierung erst im Folgejahr zugesprochen.

Wird ein Antrag unfreiwillig oder freiwillig widerrufen oder aufgehoben, kann gemäß I.R.C. § 1362(g) eine Neubeantragung seitens der *corporation* nicht vor einer Sperrfrist von fünf Jahren erfolgen, soweit zuvor nicht eine Zustimmung des *Internal Revenue Service* erteilt wurde.

2. Besteuerung der S Corporation

Liegen die für die Beantragung und Gründung erforderlichen Voraussetzungen vor, qualifiziert sich die *corporation* für die Besteuerung nach dem so genannten *subchapter S* der einkommenssteuerrechtlichen Regelungen für Unternehmen des I.R.C.

Danach gilt die Grundregel, dass *S corporations* keine eigenen Steuern zahlen (vgl. I.R.C. §1363(a)). Allerdings existieren auch hier zwei Ausnahmen. Nach I.R.C. § 1374(a) muss die *S corporation* überschüssige Wertzuwächse, die während der Anerkennungszeit über der im Antrag festgehaltenen Prognose und den Aktivposten liegen, versteuern. Darüber hinaus muss eine *S corporation* gemäß I.R.C. § 1375 Körperschaftssteuern für den Überschuss der Nettokapitaleinkünfte zahlen, wenn eventuelle Einkünfte aus Kapitalvermögen vor der Beantragung des S Status über 25 % der Bruttoeinnahmen liegen.

Vergleichbar mit der Besteuerung von *partnerships* werden sämtliche Posten, wie Einkommen, abzugsfähige Beträge und Kredite nicht durch die Gesellschaft selber, sondern durch die einzelnen Anteilseigner versteuert. Bilanziell werden mithin die einzelnen Posten dem Anteil der Kapitalgeber entsprechend gelistet und dem *Internal Revenue Service* offen gelegt.⁵²

Ausschüttungen der *S corporation* sind für die Aktionäre steuerfrei.⁵³ Dies liegt hauptsächlich daran, dass die betreffenden Beträge bereits versteuert wurden, als das Einkommen gewonnen wurde. Wenn allerdings die Ausschüttung höher ist, als die Aktienkapitalgrundlage, dann wird die Ausschüttung als Kapitalgewinn gemäß I.R.C. § 1368(b) gewertet und unterliegt somit einer gesonderten Besteuerung. Dasselbige gilt gemäß I.R.C. § 1368(c), (e) für Ansammlungen von Kapitaleinkünften aus einer

⁵² *Hamilton/Booth*, Business Basics, 4th Ed., 2006, S.230, 274.

⁵³ *Bank*, Taxation of Business Entities, 2004, S. 180.

Zeit vor der Erlangung des S Status, die als Dividenden ausgegeben werden.

D. Fazit

Der Vergleich der *corporate* und *partnership taxation* zeigt, dass in den U.S.A. ein klarer steuerrechtlicher Vorteil für die Gründung einer Personengesellschaft existiert. Durch die Einführung weiterer Investitionsvehikel, wie der *limited liability company* und der *limited liability partnership* lässt sich wiederum darlegen, dass der Einfluss der *partnership* Prinzipien sowohl auf steuerrechtlicher als auch auf gesellschaftsrechtlicher Ebene nicht von unbedeutender Wirkung ist.

Dennoch hat sich durch die Darstellung gleichfalls ergeben, dass durch die Beantragung im *Check-the-Box* Verfahren zur Besteuerung als *S corporation* zugleich für Kapitalgesellschaften erhebliche steuerliche Vorteile ergeben. Andernfalls werden diese wiederum durch höhere Gründungsauflagen kompensiert, wobei sich auch hier Möglichkeiten der Steueroptimierungen, wie z.B. die Gründung einer aus zwei *S corporations* bestehenden *partnership*, ergeben haben. Diesbezüglich bleibt abzuwarten, ob der *Internal Revenue Service* diese Reglementierung verengen wird.