

Der Einkommensbegriff im US-amerikanischen Steuerrecht*

Von RAA Mag. Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU)**

1. EINLEITUNG

1.1 Das Einkommen als Besteuerungsgrundlage des US-Steuersystems

Das von den Steuerpflichtigen erzielte "Einkommen" bildet die Hauptbesteuerungsgrundlage (*tax base*)¹ des amerikanischen Abgabenrechts. Im folgenden wird versucht, den Einkommensbegriff des US-amerikanischen Steuerrechts für den deutschsprachigen Juristen transparent zu machen. Dies wird nicht zuletzt auf die in den Vereinigten Staaten jüngst geführte Diskussion einer "flat tax" unternommen.² In ihrer radikalsten Form würde eine derartige "Einheitssteuer" das Einkommen auf breiter Basis besteuern und steuerfreie Einnahmen, Abschreibungen und sonstige Absetzbeträge ausnahmslos abschaffen. Ein schlichter zweistufiger Steuertarif, nämlich 0 % für Einkommen unter der Armutsgrenze (im Sinne eines allgemeinen Steuerfreibetrages) und 17 % für alle darüberliegenden Einkommen, könnte die bisherige Progression ersetzen.³

1.2 Rechtsquellen des US-Steuerrechts

Alle Steuergesetze des Bundes werden vom Kongreß beschlossen und im *United States Code (U.S.C.)* veröffentlicht. Die einzelnen Steuergesetze werden im *Internal Revenue Code (IRC)* zusammengefaßt, der gleichzeitig *Title 26 U.S.C.* bildet. Im IRC ist in nahezu 10.000 fortlaufend nummerierten Paragraphen das gesamte materielle und formelle Bundessteuerrecht enthalten. Gesetze mit Rück-wirkung sind generell zulässig und werden nicht selten verabschiedet.⁴

Doppelbesteuerungsabkommen (*tax treaties*) können einer einfachgesetzlichen Bestimmung des IRC derogieren, da diesen völkerrechtlichen Verträgen Verfassungsrang eingeräumt wird (*supreme law of the land*).⁵

Die rechtsverbindlichen Steuerrichtlinien (*treasury regulations*), i.e. generell-abstrakte Normen mit Außenwirkung⁶, lassen sich am ehesten mit den Verordnungen des Deutschen Finanzministeriums vergleichen.

* Der vorliegende Artikel geht auf eine Anregung der German American Law Association zurück. Die Zitierweise amerikanischer Literatur und Judikatur folgt weitgehend *The Bluebook. A Uniform System of Citation*, 15th ed. (1995).

** Rechtsanwaltsanwärter in Salzburg bei Dres. Zumtobel & Kronberger; Absolvent des *Master of Tax Law Postgraduate* der *Golden Gate University, Class of 1996*.

¹ Im Sinne der sachlichen Seite des Steuertatbestandes.

² Titelstory des TIME Magazines von Nancy Gibbs, *Does a Flat Tax Make Sense?*, TIME, Jan. 29, 1996, 22 zum US-Präsidentenwahlkampf 1996.

³ Den ausgereiftesten Entwurf hat der Kongreßabgeordnete *Dick Armey*, *The Flat Tax - A Citizen's Guide to the Facts on What It Will Do for You, Your Country, and Your Pocketbook* (1996), vorgelegt.

⁴ z.B. die Steuerreform 1993 - *Tax Reform Act 1993*.

⁵ Gemäß dem "supremacy clause" des Art. VI, § 2 U.S. CONST. Eingehend zu den Rechtswirkungen völkerrechtlicher Verträge in der US-amerikanischen Rechtsordnung siehe *Brugger*, Einführung in das öffentliche Recht der USA (1993) 76 f.

⁶ Sowohl jene aufgrund spezieller Ermächtigungsnormen als auch jene gemäß § 7805 IRC.

Die richterliche Rechtsfortbildung (*judicial decisions*) ist im Steuerrecht im Vergleich zu anderen Gebieten des US-Rechtssystems nur von untergeordneter Bedeutung, da das Steuerrecht auf allen Ebenen (Bund, Einzelstaaten und Gemeinden) kodifiziertes, sehr detailliertes und komplexes Gesetzesrecht ist.⁷ In Bundessteuersachen gibt es drei konkurrierende Rechtswege, nämlich zu einem ordentlichen Bundesgericht erster Instanz (*federal district court*), zum Bundessteuergericht (*United States Tax Court*) oder zum Bundesrückerstattungsgericht (*United States Claims Court*). Von diesen Eingangsinstanzen führt der Weg zum örtlich zuständigen Bundesappellationsgericht (*United States Court of Appeals for the Federal Circuit*).⁸ Dessen Entscheidungen können beim Obersten Bundesgerichtshof (*United States Supreme Court*) mit Sitz in Washington D.C. angefochten werden, der die Behandlung steuerlicher Fragen aufgrund diskretionärer Zuständigkeit aber häufig ablehnt.⁹

Das US-Steuerrecht kennt eine Vielzahl sonstiger Verlautbarungen und Verwaltungsanweisungen, denen zwar keine Gesetzeskraft zukommt, die aber in der Steuerrechtspraxis eine nicht unerhebliche Rolle spielen: z.B. *Revenue Rulings*, *Revenue Procedures*, *Treasury Decisions*, *Technical Advice Memoranda*, *Private Letter Rulings*, *Determination Letters*, *Internal Revenue Manual*, *IRS Announcements and Notices*, etc.¹⁰

2. BESTIMMUNG DES EINKOMMENS ALS GEGENSTAND DER BESTEUERUNG

2.1 Verfassungsrechtliche Grundlagen

Die allgemeine Ermächtigungsnorm des Art. I § 8 Abs.1 U.S. CONST. überträgt dem Bund allgemein die Steuerhoheit, ohne sie den Gliedstaaten zu nehmen.¹¹ Art. I § 9 U.S. CONST. schränkt die Steuerhoheit ein, indem er die Einhebung von Kopfsteuern und anderen direkten Steuern verbietet, es sei denn, sie würden nach einem bestimmten Staatenproporz erhoben.¹² Damit war lange Zeit eine Ertragsteuer des Bundes unmöglich gemacht.¹³ Erst die Ausschaltung des Art. I § 9

⁷ Besondere Hervorhebung verdient die Tatsache, daß das US-amerikanische Steuerrecht eine Schöpfung des Gesetzgebers und nicht der Gerichte ist. Dennoch hat die Judikatur als Rechtserzeugungsquelle dort ihren Platz, wo unbestimmte Rechtsbegriffe ausgelegt werden müssen. So ist beispielsweise der US-amerikanische Einkommensbegriff nahezu ausschließlich von den Gerichten entwickelt worden.

⁸ Insgesamt sind 13 Berufungsgerichte mit geographisch genau festgelegten Sprengeln (*circuits*) quer durch die USA eingerichtet, so bilden z.B. Alaska, Arizona, Hawaii, Idaho, Kalifornien, Montana, Nevada, Oregon, Washington den *9th Circuit*. Zur Organisation im einzelnen 28 U.S.C. § 41 (1996).

⁹ Zum Verständnis der nachfolgenden Diskussion dürften diese kursorischen Anmerkungen zur Steuergerichtsverfassung der USA ausreichen; weiterführend *Walz*, Richterliche Rechtsfindung im Steuerrecht der USA, *StuW* 1982, 9.

¹⁰ Eine detaillierte Schilderung des Auskunftsverfahrens beispielsweise gibt *Shannon*, Rechtssicherheit im US-amerikanischen Steuerverfahren durch Erwerb eines "ruling", *RIW* 1986, 981.

¹¹ "The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises ... but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States."

¹² "No capitation, or other direct, tax shall be laid, unless in proportion to the census or enumeration herein before directed to be taken."

¹³ In *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U.S. 429 (1859), *reh'g granted* 158 U.S. 601 (1895), wurde der *Income Tax Act 1894* mit der Begründung für verfassungswidrig erklärt, die Einkommensteuer sei eine direkte Steuer und das verabschiedete Gesetz sehe nicht den in Art. I § 9 U.S. CONST. vorgeschriebenen Staatenproporz vor.

leg. cit. für die Ertragsteuern markierte den Beginn moderner Steuergesetzgebung auf dem Neuen Kontinent.

Im Jahr 1913 wurde der Bund der Vereinigten Staaten durch den XVI. Zusatz zur Verfassung¹⁴ ermächtigt, eine allgemeine Einkommensteuer einzuführen. In den USA ist die Steuerhoheit als ganze auf Bund und Gliedstaaten aufgeteilt. Jede Körperschaft hat für den Teil der Steuerhoheit, der ihr zufällt, sowohl die Gesetzgebungs- und Ertragshoheit als auch die Verwaltungshoheit. Ein und dasselbe Steuersubstrat, das Einkommen einer Person, unterliegt regelmäßig mehreren Steuerhoheiten, nämlich jener des Bundes, der Einzelstaaten und der Gemeinden.¹⁵ Der Begriff des "Einkommens" ist in nahezu allen Steuerhoheiten ident, wobei das Bundessteuerrecht die Vorreiterrolle übernommen hat.¹⁶

2.2 Berechnung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage

Gemäß § 7701 (b) (1) (A) IRC¹⁷ unterliegen US-Staatsbürger stets mit ihrem gesamten weltweiten Einkommen der US-Besteuerung, andere natürliche Personen jedoch nur, wenn sie als in den Vereinigten Staaten ansässig gelten (*resident aliens*) oder über Einwanderungsvisa verfügen (*green card holders*).¹⁸ Die Ermittlung der Einkünfte (d.h. alle nicht steuerbefreiten Einkünfte, synonym mit Bruttoeinkommen oder *gross income*) für natürliche Personen und Körperschaften erfolgt an Hand der gleichen Vorschriften.

Mit Ausnahme der Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Privatvermögen¹⁹ berechnet sich der als Einkommen zu berücksichtigende Betrag nach dem erhaltenen Bargeld und dem gemeinen Wert der empfangenen Wirtschaftsgüter oder erbrachten Dienstleistungen.

Die Ermittlung der Einkommensteuer natürlicher Personen geht vom Bruttoeinkommen nach § 61 (a) aus, vermindert um die persönlichen Absetzbeträge (§ 151) sowie um entweder die aufgegliederten Werbungskosten und Sonderausgaben (*itemized deductions*) gemäß § 63 (a) oder die Werbungskostenpauschale (*standard deduction*) gemäß § 63 (c).

Die Berechnung der Einkommensteuer bei Körperschaften (*corporations*) folgt dem gleichen Schema jedoch unter Wegfall der persönlichen Abzüge in Form von Werbungskosten bzw. einem Werbungskostenpauschale, den Absetzbeträgen für natürliche Personen und den übrigen Ausgaben, die nur für natürliche Personen in Betracht kommen (z.B. Ausgaben für medizinische Heilbehandlung). Andererseits stehen den Körperschaften besondere Abzugsmöglichkeiten zu, die natürlichen Personen nicht zugänglich sind.²⁰

¹⁴ *Sixteenth Amendment*: "The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among several States and without regard to any census or enumeration".

¹⁵ Im Sinne einer echten Doppelbesteuerung, i.e. der mehrmaligen Besteuerung desselben Besteuerungsgegenstandes desselben Steuersubjekts, wengleich auch von verschiedenen Steuerhoheiten.

¹⁶ Die Steuergesetze der Bundesstaaten verweisen häufig auf den bundesstaatlichen Einkommensbegriff, z.B. *California Revenue and Taxation Code* § 17071: "Gross income shall be defined by Section 61 of the Internal Revenue Code".

¹⁷ §§ ohne Gesetzesangabe sind im weiteren solche des *Internal Revenue Code 1986 (IRC)* idgF.

¹⁸ Gemäß § 7701 (b) (3) (A) werden auch ausländische Staatsbürger, die sich ohne Einwanderungsvisum für mehrere Monate in den USA aufhalten (*nonresident aliens*), von der Besteuerung nach Maßgabe des § 871 erfaßt.

¹⁹ Eingehend dazu Pkt. 4.3

²⁰ Vgl. §§ 241 ff.

Abb. 1: Übersicht über die Berechnung der Einkommensteuer bei natürlichen Personen

Bruttoeinkommen (<i>gross income</i>)	GI (§ 61)
- <u>Abzüge</u> (<i>above-the-line deductions</i>)	- <u>DD</u>
Verringertes Bruttoeinkommen (<i>adjusted gross income</i>)	AGI (§ 62)
- <u>sonstige Abzüge</u> (<i>itemized or standard deductions</i>)	- <u>DD</u> (SD)
Bemessungsgrundlage (<i>taxable income</i>)	TI (§ 63)

Bemessungsgrundlage (TI) x **Steuertarif** (*tax rates - § 1*) = Bruttosteuerschuld (*amount of tax*)
 - Steuergutschriften (*credits*)
Steuerschuld (*tax due*)
 oder **Steuerguthaben** (*tax refund*)

Abb. 2: Übersicht über die Berechnung der Einkommensteuer bei Körperschaften

Bruttoeinkommen (<i>gross income</i>)	GI (§ 61)
- <u>Abzüge</u> (<i>corporate deductions</i>)	- <u>DD</u>
Bemessungsgrundlage (<i>taxable corporate income</i>)	TCI (§ 63)

Bemessungsgrundlage (TCI) x **Steuertarif** (*tax rates - § 11*) = Bruttosteuerschuld (*amount of tax*)
 - Steuergutschriften (*credits*)
Steuerschuld (*tax due*)
 oder **Steuerguthaben** (*tax refund*)

Gemäß § 61 (a) erfasst das “Bruttoeinkommen” (*gross income*) zunächst alle Einkünfte (d.h. auch steuerbefreite) gleich welcher Art, wovon die steuerbefreiten Einkünfte (*exclusions*) dann abgezogen werden.²¹

Die “Abzüge zur Ermittlung des verringerten Bruttoeinkommens” (“*above-the-line deductions*”) bezeichnen eine Vielzahl von bestimmten Absetzbeträgen, insbesondere angemessene und notwendige Betriebsausgaben nach § 162 (a), qualifizierte Zahlungen zur persönlichen Altersversorgung (§ 219), Unterhaltszahlungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 215), qualifizierte Aufwendungen selbständiger Steuerpflichtiger zur Altersvorsorge und Krankenversicherung (§ 162 (l) iVm § 404), etc.

Das “verringerte oder bereinigte Bruttoeinkommen” (*adjusted gross income*) wird gemeinhin mit dem Nettoeinkommen (*net income*) gleichgesetzt. Das justierte Bruttoeinkommen ist eine wichtige Bezugsgröße für die Ermittlung der zumutbaren Eigenbelastung gewisser Abzüge wie z.B. Spenden, bildet zugleich aber auch die Ausgangsbasis der Einkommensbesteuerung zahlreicher Bundesstaaten. Beim Begriff der “Abzüge vom verringerten Bruttoeinkommen” handelt es sich um einen Sammelbegriff für aufgegliederte Sonderausgaben und Werbungskosten (*itemized deductions*) gemäß § 63 (d) oder eine Werbungskostenpauschale (*standard deductions*) nach § 63 (c), für jene die nicht aufgliedern können, sowie für allgemeine

²¹ Alleinigen Gegenstand der weiteren Untersuchung bildet eine Analyse des Bruttoeinkommens samt den damit verknüpften *inclusions* (Einkünfte) und *exclusions* (Befreiungen).

und besondere Absetzbeträge für natürliche Personen und Angehörige gemäß § 151 (*personal and dependency exemptions*).²²

Bei den Steuertarifen der §§ 1 und 11 handelt es sich um progressive Staffeltarife in Stufen von 15 %, 28 %, 31 %, 36 % und 39.6 % für natürliche Personen und in Stufen zu 15 %, 25 %, 34 % und 35 % für Körperschaften.

Die Art der Berechnung der Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich für alle Steuersubjekte (natürliche Personen und Körperschaften) gleich, wobei einige Sonderregelungen angefügt werden, die nur für Körperschaften gelten (z.B. *Subchapter B, Part VIII: Special Deductions for Corporations*).²³

Rechtsvergleichend läßt sich bemerken, daß die im deutschen Recht gemachte Unterscheidung zwischen Einnahmen (Betriebseinnahmen)²⁴, Einkünften²⁵ und Einkommen²⁶ im US-amerikanischen Steuerrecht nicht mit besonderer begrifflicher Schärfe vorgenommen wird, da dem amerikanischen Einkommensbegriff eine Unterteilung in taxative Einkunftsarten fremd ist.

2.3 Bestimmung des Bruttoeinkommens (*Gross Income*)

2.3.1 Die Reichweite von § 61

Im US-amerikanischen Steuerrecht gibt es keine (abschließende) Definition steuerpflichtiger Einkunftsarten. Die Legaldefinition des § 61 (a) “*gross income means all income from whatever source derived, ...*” ist tautologisch und wenig aufschlußreich.²⁷ Grundsätzlich gehören alle Vermögenszuwächse zum Bruttoeinkommen (*gross income*), soweit sie nicht ausdrücklich steuerbefreit sind (*exclusions*).

§ 61 (a) geht demnach von einem sehr weiten Einkommensbegriff aus. Die Vorschrift zählt *demonstrativ* fünfzehn verschiedene Einkunftsarten auf, darunter Zahlungen für die Erbringung von persönlichen Dienstleistungen (Löhne, Gehälter, Provisionen), betriebliche Einkünfte, Zinseinkünfte,

²² Bei der Ermittlung der Einkommensteuer fällt als bedeutendster Unterschied zu jener nach deutschem Recht auf, daß die Absetzbeträge (z.B. für im Haushalt lebende Angehörige, die vom Steuerzahler Unterhaltsleistungen bekommen) nur die Bemessungsgrundlage verringern, während es sich bei den Absetzbeträgen nach deutscher Rechtslage um echte Steuerabsetzbeträge handelt, die erst nach der Anwendung des Tarifs abgezogen werden (§ 32 dEStG). Die Unterscheidung zwischen Werbungskosten, außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33, 34 dEStG) und Sonderausgaben findet sich im *Internal Revenue Code* nicht. Diese werden in *Part VII Additional Itemized Deductions for Individuals* (§§ 211 ff) einheitlich behandelt.

²³ Abgesehen von der Tatsache, daß es in Deutschland mit dem Körperschaftssteuergesetz ein eigenes Gesetz zur Regelung der Einkommensteuer für Körperschaften gibt, liegt der Besteuerung von Gesellschaften das gleiche Konzept zugrunde. § 7 Abs 2 dKStG verweist für den Begriff des Einkommens auf jenen des § 2 Abs 3 dEStG und durch den Verweis in § 7 Abs 3 dKStG werden die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften über Absetzung für Abnutzung, Betriebsausgabenregelung und Steuerbefreiungen des Einkommensteuergesetzes auch für Körperschaften maßgebend. Daneben gibt es einige Sonderregelungen bezüglich der Sonderausgaben (§ 8 Abs 4 dKStG) und nicht-/abzugsfähiger Aufwendungen und Ausgaben (§§ 11, 12 dKStG).

²⁴ d.h. positive Zuflüsse innerhalb der einzelnen Einkunftsarten vor Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Bruttogröße).

²⁵ i.e. positives oder negatives Ergebnis bei den einzelnen Einkunftsarten nach Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Nettogröße).

²⁶ iSd Gesamtbetrages der Einkünfte nach Ausgleich von Verlusten und nach Abzug der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen, Sanierungsgewinne sowie der Freibeträge.

²⁷ Gleichlautend die verfassungsrechtliche Grundlage des XVI. Zusatzes “... *collect taxes on incomes, from whatever source derived ...*”

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Einkünfte aus Lizenzgebühren, Einkünfte aus Dividenden inklusive verdeckter Gewinnausschüttungen, Abfindungs- und Unterhaltszahlungen aus Scheidung, Leibrenten- und Pensionszahlungen des Arbeitgebers sowie die Arbeitslosenentschädigung. *Nicht* in das Bruttoeinkommen eingeschlossen (*exclusions*) werden z.B. Leistungen aus einer Lebensversicherung, gewisse betriebliche Sozialleistungen an Arbeitnehmer, Beihilfen und Stipendien, Zinseinkünfte aus Schuldverschreibungen der Einzelstaaten und anderer lokaler Verwaltungseinheiten.²⁸

2.3.2 Richterliche Begriffsbestimmungen

Nachdem die Textierung des § 61 (a) keine wirkliche Definition des Einkommensbegriffes beinhaltet, hat dessen Auslegung die Gerichte beschäftigt. Judikate, Verordnungen und Erlässe des Finanzministeriums müssen bei der Anwendung von § 61 (a) stets herangezogen werden.

Im Fall *Eisner v. Macomber*²⁹ definierte der *Supreme Court* Einkommen noch als “Einkünfte aus Kapital, Arbeit oder einer Kombination von beiden vorausgesetzt man erfaßt darunter auch Veräußerungs- oder Umwandlungsgewinne ...”. Diese frühe Begriffsbestimmung beinhaltete bereits Gehälter, Löhne, Honorare, Zinseinkünfte, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Dividenden, betriebliche Einkünfte und Investitionsgewinne.

In *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*³⁰ erweiterte der Gerichtshof seine Definition und entschied, daß unverhoffte Einnahmen wie z.B. Lotteriegewinne, Schatzfunde, Schadenersatzleistungen wegen arglistiger Täuschung oder punitiver Schadenersatz wegen Verstoßes gegen das Kartellrecht für den Empfänger steuerpflichtige Einkünfte darstellen. Noch heute hält *Glenshaw Glass* die beste und wohl treffendste richterliche Definition von “Einkommen” bereit:³¹ “(Brutto-)Einkommen bedeutet die unbestreitbare Vermehrung des Vermögens, deutlich verwirklicht, über die die Steuerpflichtigen vollständige Herrschaft ausüben”. Mit anderen Worten, Einkommen im weitesten Sinne umfaßt nahezu alles, was vom einzelnen erhalten oder “realisiert” wird und einen vermögenswerten Vorteil für den Empfänger darstellt.

In *Glenshaw Glass* führte das Höchstgericht ferner aus, daß die offene Textierung des § 61 (a) vom Kongreß dazu benützt werden könnte, im Einkommensteuerrecht das volle Maß seiner Steuerhoheit auszuüben. Wenn der Gesetzgeber dabei innerhalb der verfassungsrechtlich vorgegebenen Grenzen bleibt, dann ist der Einkommensbegriff des § 61 (a) ident mit jenem im Sinne des XVI. Zusatzes zur U.S. Verfassung.

2.3.3 Die steuerrechtliche Konzeption des Einkommensbegriffes

2.3.3.1 Erhalt eines wirtschaftlichen Vorteils

²⁸ Im einzelnen vgl. §§ 101 bis 137 und §§ 79 bis 90.

²⁹ 252 U.S. 189 at 207 (1920) “... *the gain derived from capital, labor, or from both combined, provided it be understood to include profit gained through a sale or conversion of capital assets ...*”.

³⁰ 348 U.S. 426 (1955)

³¹ “*Gross income means undeniable accession to wealth, clearly realized, and over which the taxpayers have complete dominion*”.

Das Definitionsmerkmal der “Vermehrung des Vermögens” indiziert, daß dem Steuerpflichtigen ein vermögenswerter Vorteil zugewendet werden muß. In Betracht kommen finanzielle Zuwendungen, Sacheinkünfte oder sonstige Leistungen, z.B. Geld, Aktien und Wertpapiere, Speisen, Unterkunft, Dienstleistungen, etc.³² Das Einkommen ist nicht mit dem Begriff der Bruttoeinnahmen gleichzusetzen, also beispielsweise nicht mit dem erzielten Gesamterlös aus Handel mit Waren. Einkommen definiert sich vielmehr als die Summe der Einkünfte, die - und insoweit sie - einen Gewinn für den Erwerbstätigen darstellen. Eine bloße (nominale) Rückzahlung des investierten Kapitals erhöht keinesfalls das Nettovermögen.³³ Die dem Darlehensgeber bezahlten Zinsen für das Zurverfügungstellen der Darlehensvaluta sind für ihn aber steuerpflichtiges Einkommen.

Nach *Cesarini v. United States*³⁴ umfaßt der Einkommensbegriff Schatzfunde, wie beispielsweise in einem gebraucht gekauften Piano aufgefundene Dollarbündel, die im Jahr ihrer Entdeckung zu versteuern sind.³⁵ Einkommen kann demnach auch eine unregelmäßige oder unerwartete Einkunft sein; muß also weder periodisch noch planmäßig verdient sein.

Wenn der Arbeitgeber die den Arbeitnehmer treffenden Steuern und sonstigen Abgaben oder dessen Schulden übernimmt, realisiert der Dienstnehmer bereits steuerpflichtiges Einkommen. Nach der Entscheidung in *Old Colony Trust Co. v. Commissioner*³⁶ stellt die Erfüllung rechtlicher Verpflichtungen eines anderen eine dem anderen zurechenbare Einkunftsquelle dar.³⁷

Sogar Einkünfte aus verbotenen oder verpönten Aktivitäten zählen zum Bruttoeinkommen. In *James v. United States*³⁸ hielt der *Supreme Court* fest, daß “es ein lang-bestehender Grundsatz wäre, illegale genauso wie legale Gewinne vom Begriff des ‘Bruttoeinkommens’ zu erfassen”.³⁹ Schließlich war es das Verbrechen der Steuerhinterziehung, das zur Verhaftung und Verurteilung des Gangsterbosses *Al Capone* im Jahre 1931 führte. Demnach unterliegt die Tageslosung eines Taschendiebs ebenfalls der Steuerpflicht, wobei durch deren unterlassene Veranlagung mittels Steuererklärungsformular 1040 die finanzstrafrechtlichen Tatbestände der §§ 7201 und 7206 verwirklicht werden.

Die Tatsache, daß der Kriminelle die gestohlenen Gegenstände oder Geldbeträge wieder an seine Opfer herausgeben muß, ändert nichts an der Abgabepflicht. Im Fall *North American Oil Consolidated v. Burnet*⁴⁰ hat der Gerichtshof die „Rechtsanspruchs-

³² Im einzelnen dazu Reg. § 1.61-1 (a).

³³ *Commissioner v. Indianapolis Power & Light Co.*, 493 U.S. 203 (1990).

³⁴ 269 F.Supp. 3 (N.D. Ohio 1969), *aff'd per curiam*, 428 F.2d 812 (6th Cir. 1970).

³⁵ So auch Reg. § 1.61-14 (a).

³⁶ 279 U.S. 716 (1929).

³⁷ Nunmehr gleichlautend Reg. § 1.61-12.

³⁸ 366 U.S. 213, 218 (1961) die sogenannte “moralische Neutralität der Steuergesetze” hervorhebend.

³⁹ “... it had been a well-established principle that unlawful, as well as lawful gains are comprehended within the term ‘gross income’.”

⁴⁰ 286 U.S. 417 (1932)

theorie“ (“*claim-of-right doctrine*”) anerkannt, wonach der Steuerpflichtige bereits Einkommen erzielt, wenn er Vermögen lediglich aufgrund eines Rechtsanspruches (“*claim of right*”) innehat, der von anderen bestritten wird.

2.3.3.2 Realisationserfordernis

Nicht alle Gewinne unterliegen der Steuerpflicht, sobald sie gemacht werden. Das Realisationserfordernis ist fest im ungesetzten Steuerrecht verankert. In *Eisner v. Macomber*⁴¹ judizierte der Oberste Bundesgerichtshof, daß die Einkünfte der Aktionäre sich noch nicht realisiert, i.e. verwirklicht, haben, wenn die Gesellschaft Dividenden festlegt und ausschüttet. Vielmehr muß der Vermögensvorteil erst eingenommen, gewissermaßen gewonnen werden, m.a.W. “vom Steuerpflichtigen empfangen oder erhalten werden zum eigenen Gebrauch, Vorteil oder zur weiteren Veräußerung”.⁴² Das Höchstgericht erachtete das Realisierungselement sogar als verfassungsrechtlich geboten.⁴³

Vorausgesetzt wird demnach ein Realisationsereignis, i.e. eine Veränderung der rechtlichen Zuständigkeit in Form einer Veräußerung oder Verfügung. Der unbestreitbare Besitz des Steuerpflichtigen bestimmt somit den Zeitpunkt der Versteuerung wie im Falle *Cesarini v. United States*. Beispielsweise kommt es durch die bloße Werterhöhung oder Wertminderung zu keiner steuerlich relevanten Veräußerung oder Verfügung. Ausschließlich gegenwärtige Einkünfte, nicht bloß potentielle Einnahmen gehören zum Bruttoeinkommen.

Andererseits bedeutet das Realisationserfordernis nicht, daß Vermögenswerte bar verkauft werden müssen, um “verwirklicht” zu werden. Ein Tausch von Wirtschaftsgütern für andere Wirtschaftsgüter kann eine Realisation begründen, genauso wie ein bloßes Geschenk oder eine andere Verfügung über den Vermögensgegenstand. Einkommen muß also nicht in Geld bestehen.

In *Helvering v. Horst*⁴⁴ entschied der *Supreme Court*, daß in Fällen, in denen der Steuerpflichtige weder Einkünfte in Geld noch in Form von Sachzuwendungen erhält, Realisation dann eintritt, “wenn der letzte Schritt gesetzt ist, durch den er die Frucht des wirtschaftlichen Vorteils erlangt, der ihm bereits zugewachsen ist”.⁴⁵

Auf jeden Fall zieht die Realisationsregel üblicherweise eine “jetzt oder später” Frage der Einkommensermittlung nach sich und nicht eine “jetzt oder nie” Frage der Besteuerung überhaupt.

2.3.3.3 Erfordernis der vollständigen Herrschaft

⁴¹ Siehe FN (29), 207

⁴² “... *received or drawn by the recipient (the taxpayer) for his separate use, benefit and disposal*”.

⁴³ Gleichwohl wird das Realisationserfordernis im Rahmen der Besteuerung versteckter Zinsen nach den §§ 483, 1274 und 7872 stark ausgehöhlt und durch das wirtschaftliche Konzept des Zeitwertes von Geld (“*time value of money*”) als “fiktivem Realisationsereignis” ersetzt.

⁴⁴ 311 U.S. 112, 115 (1940)

⁴⁵ “... *when the last step is taken by which he obtains the fruition of the economic gain which has already accrued to him.*”

Nach der Anspruchstheorie (“*concept of entitlement*”) muß sich der erhaltene wirtschaftliche Vorteil vollständig im Herrschaftsbereich des Steuerpflichtigen befinden, um einkommensauslösend zu wirken. Das Definitionsmerkmal der “vollständigen Herrschaft” meint gänzliche Sachgewalt im Sinne wirtschaftlicher Verfügungsfreiheit.

Eine unfreiwillig erhaltene Sache ist nicht steuerpflichtig solange der Steuerpflichtige zu erkennen gibt, daß er sie nicht behalten will. Im Falle unaufgefordert von einem Verlag zugesandter Bücher, die der Steuerpflichtige einer wohltätigen Einrichtung überließ, erkannte das Appellationsgericht auf steuerpflichtiges Einkommen in Höhe des Verkehrswertes der Bücher.⁴⁶

2.3.4 Einkommen ohne Erhalt von Sachvermögen

Unter “beigemessenem oder zugerechnetem Einkommen” (*imputed income*) versteht das US-Steuerrecht eine Form von nicht in Geld bestehenden Einkünften, sohin Naturaleinkommen iwS. Es besteht aus dem Zufluß der Vorteile oder Genugtuungen, die von der Nutzung und dem Genuß des im Besitz des Steuerpflichtigen befindlichen Vermögens resultieren, *oder* von durch ihn erzeugten und verbrauchten oder gebrauchten Waren, *oder* durch von ihm oder anderen erbrachte Dienstleistungen. Kurzum, zugerechnetes Einkommen umfaßt jeden Gewinn, Vorteil oder jede Befriedigung aus einer nicht marktbezogenen Transaktion oder sonstigem Ereignis. Obwohl derartige Vorgänge ebenfalls Einkünfte wirtschaftlicher Art darstellen, werden sie im allgemeinen⁴⁷ nicht besteuert. Dies liegt wohl zum Teil an den administrativen Schwierigkeiten und Problemen bei der Vollziehung. Eine “ungeschriebene Steuerbefreiung” schützt derartige Vermögenszuwächse, wie beispielsweise die vom Ehegatten oder dem eigenen Kind abgenommenen Arbeiten oder erbrachten Dienstleistungen, vor der Besteuerung als Einkommen. Wenn ein Steueranwalt seine eigene Steuererklärung macht, ist das ein Beispiel für sogenanntes “selbst beigemessenes Einkommen” (*self imputed income*), das ihm steuerlich nicht zugerechnet wird.

In *Helvering v. Independent Life Insurance Co.*⁴⁸ entschied der Oberste Bundesgerichtshof, daß ein Steuerpflichtiger, der ein ihm gehörendes Gebäude auch selbst benützt, dadurch keine Einkünfte im Sinne des XVI. Zusatzes zur US-Verfassung in Höhe der marktüblichen Wohnungsmieten erzielt. Zur gegenteiligen Auffassung gelangte das Bundesappellationsgericht in *Dean v. Commissioner*,⁴⁹ wenn Eigentümerrolle und Steuersubjekt auseinanderfallen. Wenn also Mietobjekte im Namen einer Gesellschaft gehalten werden, deren alleinige Eigentümer der Steuerpflichtige und seine Frau sind, muß der gemeine Wert ortsüblicher Vermietung ins Bruttoeinkommen des Steuerpflichtigen miteingerechnet werden. Demzufolge erzielen beide Steuerpflichtigen Einkommen, wenn es zu einem Austausch von Dienst-

⁴⁶ *Haverly v. United States*, 513 F.2d (7th Cir. 1975)

⁴⁷ Mit den positivrechtlichen Ausnahmen der §§ 483, 1274 und 7872 für versteckte oder fiktive Zinsen.

⁴⁸ 292 U.S. 371 (1934)

⁴⁹ 187 F.2d 1019 (1951)

leistungen zwischen ihnen kommt (*reciprocal self imputed income*). Die Höhe dieser steuerpflichtigen Einkünfte ermittelt sich nach dem auf dem freien Markt erzielbaren, gemeinen Wert der als "Bezahlung" akzeptierten Wirtschaftsgüter (*barter goods*) oder Dienstleistungen.⁵⁰

Der "gemeine Wert" (*fair market value - FMV*) wird in einer Erbschaftsteuer-richtlinie definiert als "der Preis, zu dem ein Vermögensgegenstand zwischen einem entschlossenen Käufer und einem entschlossenen Verkäufer den Besitzer wechseln würde, wobei beide frei von Willensmängeln in angemessener Kenntnis der maßgeblichen Umstände handeln."⁵¹

Darüberhinaus haben die Gerichte dem Steuerpflichtigen sogar einen einkommensbegründenden Vorteil zugerechnet, wenn er Dienstleistungen an sich selbst erbringt *und* gleichzeitig ein Arbeitsverhältnis involviert ist, wie beispielsweise einem Handlungsreisenden, der Provisionen für Versicherungen versteuern mußte, und zwar sowohl hinsichtlich der von ihm selbst abgeschlossenen Lebensversicherungen als auch für die ihm zur Reduzierung des Nettoeinkaufspreises kreditierten.⁵² Im Fall *Williams v. Commissioner*⁵³ wurde ein angestellter Immobilienmakler, der selbst von seinem Arbeitgeber Liegenschaften zu ermäßigten Preisen erworben hatte, mit jenem Betrag steuerpflichtig, den er als Provision erhalten hätte, wenn er einen Fremdabschluß zustandegebracht hätte. Es wurde also zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens ein Drittvergleich angestellt.

In den folgenden Abschnitten (3. und 4.) werden einige besonders wichtige Steuerbefreiungen sowie besondere Einkunftsarten näher dargestellt, um den sehr weitreichenden Einkommensbegriff des US-Steuerrechts zu illustrieren. Die getroffene Auswahl ist demonstrativ und dient dazu, das Grundkonzept zu erläutern, wonach der Steuerpflichtige eine anwendbare, ausdrücklich im Gesetzesrecht, Richterrecht oder in der Verwaltungspraxis verankerte Ausnahme von der Steuerpflicht nachweisen muß, um in den Genuß einer Steuerbefreiung zu gelangen. In Zweifelsfällen gelten Einkünfte stets als Teil des zu versteuernden Bruttoeinkommens.

Ähnlich verhält es sich mit den besonderen Einkunftsarten. Die von der Judikatur entwickelte Definition des Bruttoeinkommens ist sehr extensiv ausgefallen - jede Einkunft, die nicht ausdrücklich steuerbefreit ist, wird vom Einkommensbegriff des § 61 erfaßt. Dennoch verdienen bestimmte Einkunftsarten nähere Betrachtung. Dabei steht abermals nicht ihre taxative Aufzählung im Vordergrund, sondern die exemplarische Verdeutlichung der dahinterliegenden Konzepte. Einige der angeführten Einkünfte spiegeln sich als Ausnahmen zu Steuerbefreiungen wider.

3. STEUERBEFREITE EINKÜNFTE (EXCLUSIONS)

3.1 Vorbemerkung

⁵⁰ Vgl. Reg. § 1.61-2 (2) (i) und Rev. Rul. 79-24, 1979-1 C.B. 60

⁵¹ Reg. § 20.2031-1 (b): "... *the price at which property would change hands between a willing buyer and a willing seller, neither being under any compulsion to buy or to sell and both having reasonable knowledge of the relevant facts.*"

⁵² *Commissioner v. Minzer*, 279 F.2d 338 (5th Cir. 1960)

⁵³ 64 T.C. 1085 (1975)

In bestimmten Paragraphen des Internal Revenue Code hat der Gesetzgeber explizit aufgeführte Einnahmen aus dem Anwendungsbereich der steuerrechtlichen Definition des Bruttoeinkommens ausgenommen. Die gesetzlichen Ausnahmen (*statutory exclusions*) der §§ 71 bis 90 et al. unterscheiden sich in historischem Ursprung, politischer Zielsetzung, Defensibilität und wirtschaftlichem Effekt. Sie haben gemeinsame Charakteristika, darunter die einkommensverschiedene Wirkung, i.e. die dem Steuerpflichtigen jeweils zugute kommende Steuerersparnis variiert mit dessen marginalem Steuertarif, abhängig von der Gesamtbemessungsgrundlage. Eine Steuerbefreiung erspart jenen Betrag an Steuer, der eingehoben würde, falls die Einnahme nicht exkludiert wäre, und stellt sich als eine Funktion der progressiven Staffeltarife sowie des Spitzensteuersatzes des Steuerpflichtigen dar. Im legislativ-politischen Prozeß versuchen unterschiedliche Interessengemeinschaften durch Lobbyisten den Gesetzgebungsprozeß zu beeinflussen und sind manchmal recht erfolgreich im Schaffen spezifischer Steuerbefreiungstatbestände.

Verwaltungsrechtliche Steuerbefreiungen (*administrative exclusions*) sind weniger stark als gesetzliche Ausnahmen und können entweder formell als rechtsverbindliche Steuerrichtlinien oder informell durch die abgabenbehördliche Verwaltungspraxis der Finanzämter (*Internal Revenue Service*), niedergelegt in den internen Dienstanweisungen (*Internal Revenue Manual*), ausgestaltet sein.

Im Fallrecht fest verankerte, richterliche Steuerbefreiungen (*case law*) und offizielle Stellungnahmen des Bundesfinanzministeriums (*revenue rulings*) als (Quasi-)Rechtsquellen, um sich in späteren Streitigkeiten darauf zu berufen, bilden die sogenannten präjudiziellen Steuerbefreiungen (*precedential exclusions*).

Darüberhinaus kann ein Steueranwalt die Analogiefähigkeit oder Ausgewogenheit einer Steuerbefreiung argumentieren (*legal argument*), indem er eine bestehende Regelung ausdehnt und einer tatsächlichen Situation anzupassen sucht.⁵⁴

3.2 Schenkungen und andere unentgeltliche Zuwendungen

Die Gründe für diese gesetzliche Steuerbefreiung mögen wohl darin liegen, daß andere Verkehrsteuern derartige Transaktionen abdecken,⁵⁵ historischerweise Geschenke und Erbschaften nicht als Einkommen angesehen wurden, und - nicht zuletzt - bloße Sentimentalität.⁵⁶

3.2.1 Unter Lebenden

Für Zwecke des Einkommensteuerrechts besteht ein gänzlich subjektiver Test, um festzustellen, ob ein Vermögenszuwachs sich als „Schenkung“ darstellt. Die vorzunehmende faktische Determination der Absicht des Schenkungsgebers oder seiner Motivation beinhaltet nach der hiezu ergangenen

⁵⁴ Dabei müssen insbesondere die standesrechtlichen Grenzen gemäß *Circular 230* im Verfahren vor den Abgabebehörden beachtet werden.

⁵⁵ Grundsätzlich haftet der Geschenkgeber für die Bundesschenkungssteuer. Übernimmt jedoch der Beschenkte die Schenkungssteuer, ist deren Betrag steuerpflichtiges *Einkommen* für den Geschenkgeber gemäß der Entscheidung in *Diedrich v. Commissioner*, 457 U.S. 191 (1982).

⁵⁶ Niemand sollte gezwungen sein, Großmutter's Uhr zu verkaufen, nur um die dafür anfallende Steuer zu bezahlen.

Grundsatzentscheidung des Höchstgerichts in *Commissioner v. Duberstein*⁵⁷ nachfolgende Tests:

- (1) uneigennützig und selbstlose Großzügigkeit⁵⁸: nichts von ökonomischem Wert zu gewinnen, kein finanzieller Vorteil, keine wirtschaftlichen Hintergedanken; *oder*
- (2) aus Zuneigung, Respekt, Bewunderung, Wohltätigkeit oder vergleichbaren Impulsen heraus⁵⁹: kein Geschäftsinteresse, kein kompensatorisches Motiv (kein „quid pro quo“); *oder*
- (3) Berücksichtigung der Intention des Geschenkgebers⁶⁰: entscheidend ist der dominierende Beweggrund für die Übertragung zum Zeitpunkt der Zuwendung, wobei die Beweislast gegenüber der Agabenbehörde den Steuerpflichtigen trifft.

Sind mehrere Motive vorhanden (*mixed motiv situation*), gibt das primäre den Ausschlag.⁶¹ Der einkommensteuerrechtliche Befreiungsstatbestand der „Schenkung“ wird restriktiv ausgelegt. § 102 (a) findet Anwendung ungeachtet der Bezeichnung des zugewendeten Vermögenswertes, m.a.W. es kommt auf den wahren Charakter des übertragenen Vermögens an.

Selbst wenn der transferierte Vermögensgegenstand als unentgeltliche Zuwendung anerkannt wird, gelten alle von ihm abgeleiteten Vermögenszuwächse als steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 101 (b) (1), so zählen z.B. die Dividenden aus geschenkten Aktien zum Bruttoeinkommen. Nach § 101 (b) (2) sind jegliche Geldeinkünfte aus einer unentgeltlichen Zuwendung zukünftigen Einkommens ebenfalls vom Empfänger zu versteuern, so wenn beispielsweise bloß das Recht, Dividenden ausgeschüttet zu erhalten (iS einer Gewinnbeteiligung) übertragen wird, ohne die zugrundeliegenden Aktien selbst zu transferieren.

Problematisch erscheinen in diesem Zusammenhang Zahlungen, die ohne Vorliegen einer Verpflichtung an jemanden gemacht werden, der zuvor dem Schenker gegenüber Leistungen erbracht hat. In solchen Fällen determiniert ebenfalls die primäre Motivation des Geschenkgebers die Steuerpflichtigkeit.⁶² Versucht dieser die gemachte Zuwendung steuerlich abzusetzen, schließt das deren Unentgeltlichkeitscharakter noch nicht aus.

Trinkgelder fallen nicht unter den Schenkungsbegriff, da die Kunden oder Gäste ja im Hinblick und in Anerkennung der geleisteten Dienste geben; ebenso steuerpflichtig sind in den meisten Fällen etwa gewerkschaftliche Streikzahlungen.

Wird ein Vermögensgegenstand unter seinem Marktwert veräußert, könnte in Abhängigkeit vom Motiv des Verkäufers die Differenz zum sonst üblichen Marktpreis ebenfalls eine unentgeltliche Zuwendung darstellen.⁶³

⁵⁷ 363 U.S. 278 (1960)

⁵⁸ “*detached and disinterested generosity*“

⁵⁹ “*out of affection, respect, admiration, charity or like impulses*“

⁶⁰ “*consideration of the transferor’s intention*“

⁶¹ Siehe auch *United States v. Stanton*, 287 F.2d 876 (2d Cir. 1961) und *United States v. Kaiser*, 363 U.S. 299 (1960)

⁶² Die ersten \$ 5.000 sind ohnedies in jedem Fall steuerbefreit gemäß § 101 (b).

⁶³ Zu diesen gemischten Veräußerungen (*part sale/part gift transactions*) siehe Reg. §§ 1.1015-1, 1.1015-4.

3.2.2 Von Todes wegen

Jede Geldleistung, die auf eine Erbschaft, ein Legat oder Vermächtnis zurückgeführt werden kann (*refereable to*), ist gemäß § 102 (a) steuerbefreit. Dies schließt beispielsweise auch die aufgrund eines verglichenen Erbschaftstreits überwiesenen Geldbeträge ein. Die Bestimmung greift ungeachtet der Bezeichnung der Transaktion ein, sei die Erbschaft nun testamentarisch oder intestat erfolgt.

Im Fall *Lyeth v. Hoey*⁶⁴ fochte der Steuerpflichtige als gesetzlicher Erbe den letzten Willen des Erblassers an und erzielte letztlich eine Vergleichsvereinbarung. Das Höchstgericht sprach aus, daß im Testamentsanfechtungsverfahren aufgrund eines Prozeßvergleiches erworbenes Vermögen begrifflich auf die Erbschaft zurückgeführt werden kann und somit nicht als Einkommen besteuert werden darf.

In *Wolder v. Commissioner*⁶⁵ erhielt der Steuerpflichtige, ein Rechtsanwalt, aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung Aktien aus dem Nachlaß seines Klienten. Das Aktienpaket war Kompensation für zu Lebzeiten des Klienten erbrachte anwaltliche Leistungen. Das Gericht entschied, daß eine Vermögensübertragung in Form eines Vermächtnisses beweglicher Sachen dann dem Einkommen zuzurechnen ist, wenn die letztwillige Verfügung eine bloße Methode der Vergütung für zu Lebzeiten des Verstorbenen erbrachte Dienstleistungen darstellt.

3.2.3 Beschränkungen für Arbeitsverhältnissen

Gemäß § 102 (c) gelten unentgeltliche Zuwendungen eines Dienstgebers an den Dienstnehmer *nicht* als steuerbefreite Schenkungen.⁶⁶ Umgekehrt können Zuwendungen von Arbeitnehmer an ihre Arbeitgeber sehr wohl die Schenkungsausnahme nach § 102 (a) begründen, wenn sie einen der subjektiven *Duberstein Tests*⁶⁷ erfüllen.

Sonderrabattkäufe eines Dienstnehmers vom Arbeitgeber führen im allgemeinen zu steuerpflichtigem Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit *ausgenommen* in Fällen sogenannter qualifizierter Angestelltenrabatte gemäß § 132 (c).

Zahlt der Arbeitnehmer selbst die Kranken- oder Unfallversicherung und macht sie anschließend als abzugsfähige Sonderausgaben nach § 213 (a) geltend, dann hat er im Falle einer *späteren Refundierung* durch den Arbeitgeber die erstatteten Beträge in sein steuerpflichtiges Einkommen einzurechnen.

Im allgemeinen zählen betriebliche Sozialleistungen des Arbeitgebers an Arbeitnehmer zum Bruttoeinkommen aus unselbständiger Tätigkeit, *außer* sie sind (zumindest) teilweise steuerbefreit. § 132 (a) nimmt ausdrücklich gewisse betriebliche Sozialleistungen vom Begriff des Bruttoeinkommens aus. Im einzelnen nennen die §§ 132 (b) - (j) unentgeltliche betriebsspezifische Zusatzleistungen (*no-additional-cost services*), qualifizierte Beschäftigten-

⁶⁴ 305 U.S. 188 (1938)

⁶⁵ 493 F.2d 608 (2d Cir. 1974)

⁶⁶ Es handelt sich also um eine Ausnahme von der Ausnahme.

⁶⁷ Siehe FN (58 - 60)

rabatte (*qualified employee discounts*), notwendige Betriebsmittel (*working condition fringes*), Werkverkehr (*qualified transportation fringes*), bagatellartiger Sachaufwand (*de minimis fringes*), qualifizierte Umzugskostenvergütungen (*qualified moving expense reimbursements*) sowie Gesundheits- und Sicherheitseinrichtungen (*health and safety fringes*).

Nach § 132 (h) beinhaltet der Begriff „Arbeitnehmer“ auch den Ehegatten oder unterhaltsberechtigten Kinder des Dienstnehmers, m.a.W. er schließt die Angehörigen ein. Ebenso fallen ehemalige Angestellte darunter, die aus Alters- oder Gesundheitsgründen pensioniert worden sind. § 132 (j) (1) statuiert ein Diskriminierungsverbot (*non-discrimination rule*), wonach die steuerbefreiten Sozialleistungen den Geschäftsführern, Vorstandsmitgliedern, Eigentümern oder leitenden Angestellten nur dann zuteilwerden können, wenn die betrieblichen Nebenleistungen zu substantiell gleichen Bedingungen auch den übrigen Mitgliedern der Belegschaft zur Verfügung stehen.

Gemäß § 119 ist der Wert einer durch den Dienstgeber den Beschäftigten und deren Angehörigen zur Verfügung gestellten *Verpflegungs- und Übernachtungsmöglichkeiten* dann steuerbefreit, wenn sie naturaliter (*in kind*) zur Konvenienz des Arbeitgebers (*for the convenience of the employer*) am Arbeitsplatz (*on the business premises*) angeboten werden. § 119 (a) erweitert den Kreis der berechtigten Personen wiederum auf die Angehörigen des Dienstnehmers.

3.3 Schadenersatzzahlungen

Aus einkommensteuerrechtlicher Sicht macht der Mechanismus der Eintreibung der einzelnen Einkünfte für deren Steuerpflichtigkeit keinen Unterschied. Es spielt daher für steuerbefreite Schadenersatzleistungen keine Rolle, ob sie im Klagswege oder durch eine vergleichsweise Regelung begründet worden sind, sofern die empfangenen Beträge auf einem Anspruch aus unerlaubter Handlung oder einem deliktsähnlichen Anspruch beruhen.⁶⁸ Grundsätzlich sind alle Ersatzzahlungen für tatsächlich entstandene Schäden (*compensatory damages*) vom Bruttoeinkommen ausgenommen.

§ 104 (a) nimmt im wesentlichen drei Kategorien von Entschädigungsleistungen vom Begriff des steuerpflichtigen Einkommens aus: Leistungen nach dem Arbeitnehmerhaftpflichtrecht (*workers' compensation act*) unter Einschluß der medizinischen Behandlungskosten, Lohnfortzahlung und Ausgleichszahlungen bei dauernder Erwerbsminderung; Ersatzzahlungen als Wiedergutmachung für erlittene Personenschäden (*personal injuries and sickness*) sowie Leistungen aus der (privaten) Unfall- und Krankenversicherung (*accident and health insurance plans*).⁶⁹

3.3.1 Ersatzleistungen für Personenschäden

Die Steuergerichte haben den Begriff der Personenschäden iSd § 104 (a) (2) weit ausgelegt und verstehen darunter sowohl materielle als auch immaterielle Schäden (z.B. Schmerzen, Kreditschädigungen, Diskriminie-

⁶⁸ Reg. § 1.104-1 (c) “... based on tort or tort-type rights ...”

⁶⁹ Die Ersatzleistungen für Personenschäden stellen dabei die bedeutendste Gruppe dar, sodaß nachfolgend nur auf diese näher eingegangen wird.

rungen). Irrelevant ist ferner, ob die Schadenersatzleistungen auf einmal oder periodisch ausgezahlt werden.

Im Fall *United States v. Burke*⁷⁰ hat das Höchstgericht einen Anspruch aus unerlaubter Handlung als Rechtsanspruch definiert, für den die gesamte Bandbreite deliktischer Schadenersatzansprüche zur Verfügung steht, sohin kompensatorischer und punitiver Schadenersatz sowie Schmerzensgeld.⁷¹

In seiner jüngsten Stellungnahme⁷² zu diesem Problemkreis judizierte der Supreme Court, daß nach dem Gesetz gegen Altersdiskriminierung am Arbeitsplatz (*Age Discrimination in Employment Act - ADEA*) zugesprochener Schadenersatz nicht gemäß § 104 (a) steuerbefreit wäre, da nur bestimmte deliktische Ersatzansprüche im Anwendungsbereich des ADEA geltend gemacht werden könnten. Der Schadenersatzanspruch fußte also nicht auf einer Beeinträchtigung der körperlichen oder geistigen Integrität.

Punitiver oder verschärfter Schadenersatz, i.e. jener mit über die reine Kompensation hinausgehendem Strafzweck, zur Abgeltung materieller Personenschäden ist ebenfalls nach § 104 (a) von der Einkommensteuer befreit. Hingegen muß im Hinblick auf immaterielle Personenschäden gewährter punitiver Schadenersatz ins Bruttoeinkommen des Empfängers eingerechnet werden.⁷³

3.3.2 Ersatzleistungen für Vermögensschäden

Schadenersatz aus Vertrag oder vertraglichen Leistungen sind generell steuerpflichtig. Damit fallen die meisten Vermögensschäden aus dem Anwendungsbereich des § 104 (a) heraus. Ersatz für entgangenen Gewinn zählt zum Einkommen.

Waren zunächst noch Ersatzleistungen für Schädigungen der geschäftlichen Reputation (*goodwill*) steuerbefreit,⁷⁴ werden sie nunmehr in dem Maß besteuert, in dem der immaterielle Firmenwert die steuerrechtliche Bemessungsgrundlage (*basis*) des *goodwill* gemäß § 186 (a) übersteigt.

§ 186 (b) nimmt Schadenersatz für die Verletzung von Patent- und Urheberrechten, einer Treuepflicht oder kartell- und wettbewerbsrechtlicher Beschränkungen ausdrücklich von der Steuerpflicht aus. Gemäß § 186 (c) ist der Steuerfreibetrag mit dem kompensatorischen Betrag der nicht wettgemachten Verluste begrenzt. Effektiv besteht damit die Steuerbefreiung nur in Fällen, wo eine ertragsmindernde Verlustabsetzung nicht erfolgt ist.

3.4 Verbesserungen durch den Mieter

⁷⁰ 504 U.S. 229 (1992)

⁷¹ "... to encompass a claim in which the full panoply of tort type damages is available, such as compensatory and punitive damages, as well as damages for pain and suffering".

⁷² *Commissioner v. Schleier*, 115 S.Ct. 2159 (1995)

⁷³ Um Judikaturdivergenzen einzelner Appellationsgerichte zu bereinigen, hat der Supreme Court vor kurzem mittels *writ of certiorari* die Vorlage eines die Frage der Steuerpflichtigkeit punitiven Schadenersatzes aufwerfenden Berufungsurteils angenommen.

⁷⁴ Im Fall *Farmers & Merchants Bank v. Commissioner*, 59 F.2d 912 (6th Cir. 1932), exkludierte das Gericht noch Schadenersatz wegen Verletzung des immateriellen Firmenwerts unter Anwendung der sogenannten „Kapitalrückzahlungstheorie“ (*“return of capital doctrine“*). Doch bereits in *Raytheon Production Corporation v. Commissioner*, 144 F.2d 110 (1st Cir. 1944), *cert. denied*, 323 U.S. 779 (1944), wurde diese Auffassung kritisiert und stark ausgehöhlt durch die Zerlegung des Schadenersatzbetrages in verschiedene Komponenten, die teilweise steuerpflichtig waren.

Im Fall *Helvering v. Bruun*⁷⁵ realisierte der Steuerpflichtige Gewinne aus der Verwirkung eines Pachtbesitzes, da der Bestandnehmer ein neues Gebäude auf dem Gelände errichtet hatte. Der Gerichtshof wandte die „Besitzerlangung gleich Realisations-Methode“ (*possession as realization method*) an und kam zu dem Schluß, daß ein Grundeigentümer, der wieder in den (ungeteilten) Besitz einer Liegenschaft mit vom Mieter gemachten werterhöhenden Verbesserungen gelangt, steuerpflichtiges Einkommen in Höhe des gemeinen Werts der vom Mieter getätigten Aufwendungen erzielt und im Jahr der Pachtverwirkung veranlagt werden muß, da die Beendigung des Bestandverhältnisses das Realisationsereignis war.

Der Gesetzgeber revidierte später das Ergebnis von *Bruun* durch die Einfügung von § 109, der die steuerliche Anerkennung eines Gewinnes oder Verlustes solange aufschiebt bis der Bestandgeber das Gebäude verkauft.⁷⁶ Gleichwohl erhöhen derartige Verbesserungen die Bemessungsgrundlage bzw. den Bewertungsansatz (*basis*) der Liegenschaft gemäß § 1019.

4. BESONDERE EINKÜNFTE (INCLUSIONS)

4.1 Einkünfte aus dem Erlaß von Schulden

4.1.1 Grundregeln

Außer bei Vorliegen einer gesetzlichen Steuerbefreiung⁷⁷ oder mangels eines wirtschaftlichen Nettovermögensvorteils des Steuerpflichtigen wird der Erlaß von Schulden gemäß § 61 (a) (12) stets als Einkommen behandelt.

Im Fall *United States v. Kirby Lumber Co.*⁷⁸ gab die steuerpflichtige Gesellschaft Schuldverschreibungen aus und kaufte noch im selben Jahr einige dieser Anleihen für weniger als Par zurück. Der Oberste Bundesgerichtshof entschied, daß eine Körperschaft, die Schuldverschreibungen zu einem geringeren als dem Ausgabe- oder Nennwert kauft und einzieht, die Differenz zwischen letzteren und dem tatsächlichen Rückkaufpreis als steuerliche Einkunft verbuchen muß, da der Erlaß von Schulden einen Vermögenszuwachs bedeutet.

Die teilweise oder gänzliche Nachsicht einer Schuld erhöht den Nettovermögenswert des Schuldners. Folgerichtig wird der Schuldenerlaß als Einkommen gewertet. Im Fall *Kirby Lumber* haben die Vermögensgegenstände des Steuerpflichtigen zwar an Wert verloren, seine Verbindlichkeiten verloren aber noch mehr an Wert, wodurch eine Erhöhung des Nettovermögens (i.e. Differenz zwischen Aktiva und Passiva) zustande gekommen ist und damit steuerpflichtiges Einkommen iSd § 61 (a) (12).

In *Zarin v. Commissioner*⁷⁹ verklagte ein Casino-Hotel den Steuerpflichtigen auf \$ 3,435.000 in Spielschulden. Der „Spieler“ verglich sich schließlich auf eine Gesamtsumme von \$ 500.000. Die Finanzbehörden

⁷⁵ 309 U.S. 461 (1940)

⁷⁶ Somit wurde schließlich doch der Letztverkaufsmethode (*ultimate sale method*) der Vorzug gegeben. Gleichwohl bleibt *Bruun* als Beispiel für die Flexibilität des Realisationskonzepts gültiges Recht.

⁷⁷ So z.B. § 108, auf den in Pkt. 4.1.2 näher eingegangen wird.

⁷⁸ 284 U.S. 1 (1931)

⁷⁹ 916 F.2d 110 (3d Cir. 1990)

versuchten nunmehr die Differenz zwischen den tatsächlich gemachten Spielschulden und der Vergleichssumme in Höhe von \$ 2,935.000 als Einkommen gemäß § 61 (a) (12) zu besteuern. Die Schuldverschreibungen, bestehend aus Markierungen für Spieljetons, waren nach einzelstaatlichem Recht nicht durchsetzbar. Die auf den Erlaß von Schulden anwendbaren Vorschriften beziehen sich auf „Verbindlichkeiten, für die der Steuerpflichtige einzustehen hat, oder wenn der Schuldner sich im Besitz der belasteten Vermögensgegenstände befindet“.⁸⁰

Zum einen sprach das Appellationsgericht aus, daß die Spielschulden nicht einklagbar waren, sodaß es sich nicht um solche Verbindlichkeiten handelte, „für die der Steuerpflichtige einzustehen hat“. Ein Erlaß derartiger Naturalobligationen führte unter keinen Umständen zu steuerpflichtigen Einkünften. Zum anderen sprach das Gericht den Spieljetons dingliche Wirkung im Sinne eines selbständigen Vermögenswertes ab. Es handelte sich bei ihnen vielmehr um buchhalterische Hilfsmittel mit Beweisfunktion.⁸¹ Daher sollte eine Verringerung einer Verbindlichkeit, die zur Erlangung solcher Jetons eingegangen worden war, als bloßer Vergleich über eine bestrittene Forderung angesehen werden, die lediglich in Höhe der dem Casino tatsächlich bezahlten Betrag steuerlich anerkanntes Einkommen produzierte.⁸²

Für Zwecke des Einkommensteuerrechts ist demnach die Erfüllung einer Verbindlichkeit keine Einkunft, der Erlaß von Schulden zählt hingegen zum Bruttoeinkommen. Im allgemeinen erfordert der Schuldenerlaß keine Anpassung der Bemessungsgrundlage (*no basis adjustments*).

4.1.2 Spezielle Regelungen

Wenn der Erlaß eine Schenkung für den Schuldner darstellt, handelt es sich nicht um Einkommen. Aber nur in seltenen Fällen kann von einem Schenkungsmotiv im Sinne einer donativen Absicht nach *Duberstein*⁸³ ausgegangen werden, außer bei persönlichen oder familiären Nahebeziehungen.⁸⁴ Im Falle einer Schenkung übernimmt der Schuldner die Bemessungsgrundlage des Vermögens vom Gläubiger als sogenannte „verlängerte oder vorgetragene Bemessungsgrundlage“ (*carry-over basis*).

Gemäß § 108 (e) (5) wird die Reduktion einer Finanzierungskaufschuld durch den Käufer als Verminderung der Bemessungsgrundlage, aber nicht als Einkommen aus Schuldenerlaß behandelt, z.B. ein für einen geringeren Preis gekaufter Artikel. §§ 108 (a), (d) (3) schließen steuerbares

⁸⁰ „... debts for which the taxpayer is liable or debts subject to which the taxpayer holds property.“

⁸¹ Schließlich hat der glücklose Spieler doch noch mit Hilfe des Gerichtes „gewonnen“.

⁸² Die abweichende Meinung (*dissenting opinion*) ging davon aus, daß der Steuerpflichtige insgesamt \$ 3,435.000 in bar oder geldgleicher Form erhalten hätte, um seiner Spielleidenschaft und einem potentiellen Gewinn nachzugehen. Dieser Geamtbetrag würde einkommensteuerlich zurechenbar mit dessen Erhalt, ausgenommen es besteht eine Rückzahlungsverpflichtung in zumindest gleicher Höhe. Wenn aber später der Schuldner seine Rückzahlungsverpflichtung nicht mehr anerkennt und der Gläubiger ihn teilweise aus seiner Haftung entläßt, muß der erlassene Teil als Einkunft angesehen werden.

⁸³ Siehe FN (57)

⁸⁴ Siehe *Commissioner v. Jacobson*, 336 U.S. 28 (1949)

Einkommen in dem Maß aus, zu dem der Schuldner vor dem Erlaß im Konkurs oder sonst insolvent ist.

Nach § 108 (e) (2) wird Einkommen steuerlich in dem Ausmaß nicht anerkannt, in dem die Begleichung der Schuld zu Abzügen oder Absetzungen Anlaß gegeben hätte.⁸⁵ Schließlich befreit § 108 (f) den qualifizierten Erlaß von Studienförderungsdarlehen.

4.2 Unterhaltszahlungen für Ehegatten und Kinder

4.2.1 Ehegattenunterhalt

Nachdem der Ehegattenunterhalt und der Kindesunterhalt steuerrechtlich völlig unterschiedlich behandelt werden, haben Steuerpflichtige versucht, Alimentationszahlungen nach Scheidungen als Kindesunterhalt zu verschleiern und umgekehrt. Die Steuerreform des Jahres 1986 (*Tax Reform Act of 1986*) reagierte auf derartige Mißbrauchspotentiale durch Einführung von Herkunfts- und Zuordnungsregeln, i.e. lediglich Zahlungen in Substitution für eheliche Unterstützung werden als Ehegattenunterhalt nach § 71 behandelt.

Nunmehr definiert § 71 (b) den „Ehegattenunterhalt“ für Zwecke des Einkommensteuerrechts. Darüberhinaus normieren die §§ 215 (c) und 6676 (c) eine unter Strafsanktion stehende Offenlegungspflicht des Empfängers, den Unterhaltszahler mit Sozialversicherungsnummer bekanntzugeben.⁸⁶

Eine in Geld bestehende Leistung eines getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten an den anderen ist im allgemeinen vom Empfänger gemäß § 71 (a) zu versteuern und für den Unterhaltszahler eine abzugsfähige Ausgabe *above the line* gemäß § 215 (a).

4.2.2 Kindesunterhalt

Kindesunterhaltszahlungen sind weder für den Verpflichteten abzugsfähig noch für den Empfänger steuerpflichtiges Einkommen.

Gemäß § 71 (c) (1) gilt als „Kindesunterhalt“ jeder Geldbetrag, der in der Scheidungs- oder Separationsvereinbarung zur Unterstützung eines Kindes designiert wird. Gleichwohl können sogar nicht ausdrücklich als Kindesunterhalt bezeichnete Geldleistungen den Tatbestand des § 71 (c) (1) erfüllen und umgekehrt.⁸⁷

4.3 Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Privatvermögen

⁸⁵ Im Fall *Zarin v. Commissioner*, 92 T.C. 104 (1989), entschied das Bundessteuergericht, daß nachdem die Vergleichsvereinbarung in einem vom Verlust verschiedenem Jahr erfolgte, verböte § 165 (d) den früheren Verlust zum Ausgleich des Einkommens aus dem Schuldenerlaß heranzuziehen. Das Gericht ging jedoch nicht auf die Bestimmung des § 108 (e) (2) ein, die einen „Verlierer“-Ansatz bereithält: falls das Casino die Schulden in den Jahren erlassen hätte, in denen sie vom Steuerpflichtigen gemacht wurden, hätte er abzugsfähige Verluste verbuchen können. Das Appellationsgericht jedoch vermied diese Problematik von vornherein, indem es ein steuerpflichtiges Einkommen aus dem Schuldenerlaß überhaupt verneinte.

⁸⁶ Das sogenannte „Konsistenzanforderung“ (*consistency requirement*) in der Veranlagung des Ehegattenunterhalts.

⁸⁷ Maßgeblich ist also die materielle Qualifikation. § 71 (c) revidierte die im Anschluß an *Commissioner v. Lester*, 366 U.S. 299 (1961), entwickelte Judikatur, die nur auf die formelle Bezeichnung abgestellt hatte.

Im Gegensatz zum österreichischen Steuerrecht⁸⁸ unterliegen gemäß § 61 (a) (3) Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Privatvermögen (*gains derived from dealings in property*) einer umfassenden Besteuerung. Es handelt sich dabei wie bei den laufenden Einkünften um Vermögenszuwächse, die erst besteuert werden, wenn sich die Gewinne (konkret) verwirklicht haben.⁸⁹ Derartige Realisationsereignisse zeichnen sich dadurch aus, daß sie auf signifikante Weise das (Rechts-)Verhältnis des Steuerpflichtigen zum jeweiligen Vermögensgegenstand ändern, wie z.B. ein Verkauf oder Tausch, eine Schenkung oder sonstige Disposition über das Wirtschaftsgut, sogar dessen Untergang.

Gemäß § 1001 (a) ermittelt sich der Gewinn (oder Verlust), der bei der Veräußerung von Vermögensgegenständen erzielt wird, nach der Differenz zwischen dem durch die Veräußerung realisierten Erlös (*amount realized - AR*) und der für den Steuerpflichtigen maßgeblichen, justierten Bemessungsgrundlage (*adjusted basis - A/B*) des veräußerten Vermögenswertes ($gain = A/R - A/B$).

Unter dem realisierten Erlös versteht § 1001 (b) die Summe der für den Vermögenswert erhaltenen Gegenleistungen, i.e. Bargeld sowie empfangene Sachwerte und erbrachte Leistungen zu Marktpreisen. Veräußerungskosten, wie z.B. Maklerprovisionen, Kosten von Schätzgutachten, Verbücherungskosten und Vermarktungskosten, etc. reduzieren als für den Abschluß nützliche Aufwendungen den erzielten Erlös. Erwirbt der Käufer Vermögenswerte, die durch Hypotheken oder anderen Belastungen beschwert sind, ist die Verschuldung nach der Rechtsprechung⁹⁰ in den vom Veräußerer realisierten Ertrag miteinzurechnen.

Die steuerliche Bemessungsgrundlage eines Vermögensgegenstandes bzw. der Bewertungsansatz (*basis*) ist in der Regel jener Betrag, den der Eigentümer in den Vermögenswert investiert hat. Der Steuerpflichtige ist berechtigt, zunächst seine Investitionen in das betreffende Wirtschaftsgut steuerfrei zurückzuerhalten, bevor er steuerlich anerkannte Gewinne ausweisen muß. Die wohl wichtigste steuerliche Bemessungsgrundlage ist der sogenannte Anschaffungswert (*cost basis*) gemäß § 1012, i.e. in den meisten Fällen wird die unangepaßte oder ursprüngliche Bemessungsgrundlage durch die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes am besten repräsentiert.⁹¹ Zu den Anschaffungskosten zählen z.B. Verkehrsteuern, Verkaufsprovisionen, etc.

Sobald der Steuerpflichtige seine steuerrechtliche Bemessungsgrundlage determiniert hat, wird diese nach § 1016 um werterhöhende Aufwendungen (*capital improvements*) vermehrt und um die erlaubte Abschreibung für Abnutzung des Wirtschaftsgutes (*depreciation*) verringert, sodaß die sogenannte angepaßte oder justierte Bemessungsgrundlage (*adjusted basis*) für die Ermittlung des Einkommens nach § 1001(a) iVm § 61 (a) (3) zugrundegelegt werden kann.

5. ZUSAMMENFASSUNG

⁸⁸ Vgl. § 30 dEStG (Spekulationsgeschäft) und § 29 Z.1 dEStG (Veräußerungen gegen Rente)

⁸⁹ Siehe oben Pkt. 2.3.3.2

⁹⁰ *Commissioner v. Tufts*, 41 U.S. 300 (1983)

⁹¹ Sogar wenn ein Teil der Anschaffungskosten fremdfinanziert wurde nach *Crane v. Commissioner*, 331 U.S. 1 (1946).

Der XVI. Zusatz zur US-amerikanischen Verfassung ermächtigt den Kongreß, „Einkünfte welcher Art auch immer zu besteuern“. § 61 (a) des Bundessteuergesetzbuches (IRC) definiert den Begriff des Bruttoeinkommens in gleicher Weise, bleibt jedoch im übrigen eine exakte Bestimmung des Begriffes „Einkommen“ schuldig.

Unter Beachtung der verfassungsgesetzlichen Grundlagen hat die Rechtsprechung im Sinne der *common law* Tradition eine weithin anerkannte Begriffsklärung vorgenommen. Einkommen umfaßt alles, was den Nettovermögenswert eines Steuerpflichtigen erhöht. Der „Nettowert“ ist dabei die Differenz zwischen den Aktiva und Passiva des Steuerpflichtigen. Das Bruttoeinkommen (*gross income*) schließt den Erhalt jedes finanziellen Vorteils ein, der weder eine bloße Rückerstattung von Kapital ist, noch von einer vorübergehend anerkannten Rückzahlungsverpflichtung begleitet wird, und nicht durch eine ausdrückliche gesetzliche Anordnung steuerbefreit ist. Die Konturen dieses unbestimmten Gesetzesbegriffes müssen im Einzelfall herausgearbeitet werden.

Hinsichtlich der Ausnahmen vom Einkommensbegriff gilt, daß der Steuerpflichtige eine anwendbare, ausdrückliche Grundlage entweder gesetzlicher, richterlicher oder verwaltungspraktischer Art ausfindig machen muß, worauf er die Steuerbefreiung stützen kann. Die Zweifelsregel unterstellt die Einkünfte dem extensiven Einkommensbegriff des § 61 (a).