

Die US-Steuerreform – Überblick über die wichtigsten Neuregelungen für Unternehmen

Mit seiner Unterschrift unter den „Tax Cuts and Jobs Act“ hat Donald Trump ein Prestigeprojekt seines Präsidentschaftswahlkampfes umgesetzt. Das umstrittene Gesetzeswerk stellt die bisher umfassendste Steuerreform in den Vereinigten Staaten seit dem 1986 unter Ronald Reagan verabschiedeten „Tax Reform Act“ dar. Kernstück des Tax Cuts and Jobs Act ist eine Absenkung des Körperschaftsteuertarifs um 14 Prozentpunkte sowie eine Umstellung der bisherigen Besteuerungssystematik auf ein territoriales System. Den dadurch zu erwartenden Mindereinnahmen soll mittels einer Vielzahl von Gegenfinanzierungsmaßnahmen begegnet werden. Nachfolgend geben wir einen Überblick über die wichtigsten Neuregelungen des Reformpakets

Abschaffung der „alternative minimum tax“ für Unternehmen

Das Mindestbesteuerungssystem, die sog. „alternative minimum tax (AMT)“, wurde für Unternehmen abgeschafft. Nach der AMT galt für eine modifizierte Mindestbemessungsgrundlage ein Steuersatz von 20%.

Dividendenbesteuerung

Durch die Steuerreform kommt es zu Änderungen in Bezug auf die Besteuerung von In- und Auslandsdividenden.

Inlandsdividenden

Nach wie vor sind Dividendenzahlungen, die ein in den USA steuerpflichtiges Unternehmen erhält, in Abhängigkeit von der Beteiligungshöhe (anteilig) steuerbefreit. In diesem Zusammenhang ändert sich jedoch die Höhe der Teilfreistellungen bei Beteiligungen unterhalb von 100% (siehe Tabelle).

Beteiligungshöhe	Freigestellter Anteil der Dividende	
	bisher	zukünftig
100%	100%	100%
>20%	80%	65%
0%-20%	70%	50%

Tabelle 1: Änderung der Teilfreistellungen bei Inlandsdividenden

Auslandsdividenden

Im Zuge der Steuerreform vollzieht sich ein Systemwandel zum Territorialsystem, wie es das Steuerrecht der Mehrzahl aller Industrienationen vorsieht. Demnach werden zukünftig die Einkünfte aus Dividendenzahlungen ausländischer Tochtergesellschaften vollumfänglich von der US-Besteuerung befreit, wenn das empfangende Unternehmen zu mindestens 10% an der betreffenden Tochtergesellschaft beteiligt ist und diese Mindestbeteiligung während einer Mindesthaltedauer von je 365 Tagen vor und nach dem Dividendenstichtag besteht. Diese Freistellung gilt jedoch weder für Dividenden von passiv tätigen Investitionsgesellschaften noch für hybride Dividenden, also insbesondere nicht für solche Zahlungen, die auf Ebene der leistenden Gesellschaft steuerlich abzugsfähig sind.

„Toll Charge“ – Einmalbesteuerung ausländischer Altgewinne

Die Freistellung von Auslandsdividenden soll auch für Auslandsdividenden gelten, die aus thesaurierten Altgewinnen gespeist werden, also solchen Gewinnen, die vor der Umstellung auf das Territorialsystem entstanden sind. Somit ist es dem amerikanischen Fiskus zukünftig nicht mehr möglich, Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften zu besteuern, die bis zum Erstanwendungszeitpunkt der Neu-

regelungen entstanden sind, aber noch nicht repatriert wurden. Um dem daraus resultierenden Steuerausfall vorzubeugen, erfolgt durch die sog. „Toll Charge“ eine Einmalbesteuerung thesaurierter Auslandsgewinne, soweit diese seit 1987 erwirtschaftet wurden.

Die Toll Charge ist grundsätzlich für alle ausländischen Tochtergesellschaften zu ermitteln, an denen ein US-Shareholder zu mindestens 10% beteiligt ist. Für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Toll Charge dürfen die (anteiligen) thesaurierten Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften grundsätzlich (anteilig) mit akkumulierten Verlusten anderer ausländischer Tochtergesellschaften verrechnet werden. Für Konzerne gilt erleichternd, dass die Überschüsse thesaurierter Auslandsgewinne eines US-Konzernunternehmens mit den Überschüssen akkumulierter Auslandsverluste anderer US-Konzernunternehmen verrechnet werden können.

Die Bemessungsgrundlage für die Toll Charge ist für zwei Stichtage zu ermitteln, den 2. November 2017 und den 31. Dezember 2017. Für die Besteuerung ist dann die höhere der beiden Bemessungsgrundlagen maßgeblich. Der Teil der Bemessungsgrundlage, der auf liquide Mittel entfällt unterliegt einer Steuerbelastung von 15,5%, der verbleibende Teil wird mit 8% besteuert. Dabei ist eine anteilige Anrechnung ausländischer Steuern möglich.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann die Zahlung der Toll Charge auf acht Jahre verteilt werden. Dabei ist die Mindesthöhe der Raten für die einzelnen Jahre festgelegt und steigt von 8% der Steuerlast (in den ersten fünf Jahren) auf bis 25% der Steuerlast (im achten Jahr).

Abschreibungsanreize

Sofortabschreibung neu beschaffter Vermögenswerte

Durch die Steuerreform werden zusätzliche Abschreibungsanreize für neu beschaffte Vermögenswerte (z.B. Maschinen) geschaffen, die eine reguläre Nutzungsdauer von weniger als 20 Jahren haben. Für Vermögensgegenstände, die nach dem 27.09.2017 angeschafft werden bzw. angeschafft worden sind, kann der Steuerpflichtige eine 100%-ige

Sofortabschreibung vornehmen. Dieser Prozentsatz wird für Anschaffungen ab dem 01.01.2023 jährlich um 20% abgesenkt. Für bestimmte Flugzeuge und andere Vermögenswerte, die als „property with longer production period“ qualifizieren, beginnt die jährliche Absenkung des Abschreibungsvorteils erst ein Jahr später, also ab dem 01.01.2024.

Verkürzte Abschreibungsdauer für inländische F&E-Aufwendungen

Für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2021 beginnen, sind Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen grundsätzlich zu aktivieren. Der entsprechende Bilanzposten ist in der Folge über einen Zeitraum von fünf Jahren steuerwirksam abzuschreiben, wenn die entsprechende F&E-Tätigkeit im US-Inland betrieben wurde. Eine längere Abschreibungsdauer von 15 Jahren gilt jedoch, wenn die entsprechenden F&E-Aktivitäten außerhalb der USA erfolgt sind.

Änderung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten

Für Verluste, die nach dem 31.12.2017 entstehen, bringt die Steuerreform sowohl be- als auch entlastende Änderungen. Entlastend wirkt der Wegfall der Begrenzung der Nutzbarkeit von Verlustvorträgen auf bisher zwanzig Jahre. Zukünftig sind Verlustvorträge in den USA daher unverfallbar. Bevor Altverluste, für die die zeitliche Beschränkung fortgilt, wegfallen, sollten entsprechende Strategien zur Umwandlung von Alt- in Neuverluste erwogen werden.

Belastend wirkt dagegen, dass die Abzugsfähigkeit von Verlustvorträgen von aktuell 90% auf 80% des Einkommens abgesenkt wird. Die effektive Mindestbesteuerung im Vergleich zum aktuell geltenden Regime der Alternative Minimum Tax (AMT) steigt damit von 2% auf 4,2%.

Ebenfalls nachteilig für den Steuerpflichtigen ist der Wegfall der Möglichkeit zum Verlustrücktrag (Ausnahmen für katastrophenbedingte Verluste sowie branchenspezifisch für Agrarbetriebe und Versicherungsunternehmen), bisher konnten Verluste eines Veranlagungszeitraums bis zu zwei Jahre zurückgetragen werden.

Änderungen hinsichtlich der Abziehbarkeit von Bewirtungsaufwendungen

Es bleibt grundsätzlich dabei, dass der angemessene Teil von Bewirtungsaufwendungen nur zu 50% steuerlich abzugsfähig ist. Ab dem 1.01.2026 gilt jedoch, dass Aufwendungen für das Betreiben einer Kantine (oder ähnlicher Einrichtungen) – inkl. der damit verbundenen Kosten für die Mahlzeiten – steuerlich vollumfänglich nicht abziehbar sind. Gleiches gilt ab dem entsprechenden Datum für bestimmte Bewirtungs- und Beherbergungsleistungen, die beim Arbeitnehmer steuerfrei bleiben („de minimis fringes“).

Mit der Steuerreform kommt es ferner zu einer Ausweitung der Nichtabziehbarkeit von Entertainment-Aufwendungen. Diese sind steuerlich zukünftig auch dann nicht abzugsfähig, wenn ein konkreter Geschäftsbezug vorliegt/nachgewiesen werden kann.

Einführung einer Zinsschranke

Im Zuge der Steuerreform kommt es zur Einführung einer Zinsschrankenvorschrift nach deutschem/europäischem Vorbild. Die Vorschrift ist erstmals für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2017 beginnen, rechtsformunabhängig auf alle in den USA steuerpflichtigen Unternehmen anzuwenden. Ausgenommen sind in persönlicher Hinsicht lediglich öffentlich-rechtliche Unternehmen, bestimmte Immobilienunternehmen sowie Unternehmen, deren Umsatz im Dreijahresdurchschnitt USD 25 Mio. nicht übersteigt.

Wie bei der deutschen Zinsschranke sind Zinsaufwendungen, soweit sie die Zinserträge übersteigen (Nettozinsaufwand), nur bis zur Höhe von 30% eines nach steuerlichen Vorschriften ermittelten EBITDA abzugsfähig. Diese Ergebnisvergleichsgröße gilt jedoch nur bis 2021. Ab 2022 gelten verschärfte Bedingungen, demnach sind Nettozinsaufwendungen nur abzugsfähig bis zur Höhe von 20% des steuerlichen EBIT.

Der Zinsbegriff der Zinsschrankenvorschrift umfasst alle Zahlungen für Fremdkapital, die im direkten

Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit eines Unternehmens stehen („business interests“), sog. „investment interests“ sind von der Regelung nicht erfasst.

Zinsen die aufgrund der Zinsschranke nicht zum Abzug zugelassen sind, können zeitlich unbeschränkt in Folgejahre vorgetragen und mit einem dann vorhandenen Zinssaldo verrechnet werden. Der Zinsvortrag entfällt im Falle bestimmter Umstrukturierungen.

Einen EBITDA-Vortrag nach deutschem Vorbild sieht die US-Zinsschranke nicht vor. Im Fall von Partnerships gelten jedoch vergleichbare Bestimmungen. Die Zinsschranke ist danach zunächst auf Ebene der Partnership selbst anzuwenden. Für die Einkommensermittlung der Gesellschafter gelten im nächsten Schritt zwei Sonderregelungen: (1.) Zinsaufwendungen, die auf Ebene der Partnership nicht abziehbar sind, können in Folgejahren auf Ebene der Gesellschafter (anteilig) mit deren steuerlichem EBITDA verrechnet werden. (2.) Nicht genutztes Zinsabzugspotential (steuerliches EBITDA bzw. ab 2022: steuerliches EBIT) der Partnership, kann auf Ebene der Gesellschafter (anteilig) mit deren Zinsaufwendungen verrechnet werden, auch in Folgejahren.

„BEAT“ – Einführung einer Missbrauchsvermeidungssteuer

Den Grundüberlegungen der US-Steuerreform sowie der sonstigen politischen Agenda der Trump-Regierung folgend („America first“) soll vermieden werden, dass die inländische Steuerschuld dadurch verringert wird, dass bestimmte Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen geleistet werden. Zu diesen unerwünschten, sog. „Base Erosion Payments“ gehören (1.) alle Zahlungen an verbundene ausländische Unternehmen, die zu einem Abzug in den USA führen, (2.) Kaufpreiszahlungen an verbundene ausländische Unternehmen für Vermögenswerte, die einer steuerwirksamen Abschreibung zugänglich sind, und (3.) bestimmte Rückversicherungsbeiträge, die an verbundene ausländische Unternehmen geleistet werden. Anhand der Base Erosion Payments wird ein modifiziertes Einkommen

ermittelt, das die Bemessungsgrundlage für die „BEAT“, die Base Erosion and Anti-Abuse Tax, ist.

Das modifizierte Einkommen entspricht dem Einkommen vor Abzug steuerwirksamer Base Erosion Payments (sog. „Base Erosion Tax Benefits“) und wird – sofern es negativ ist oder um genutzte Verlustvorträge aus Vorjahren gemindert wurde – zusätzlich um den Betrag der negativen Ergebnisbestandteile erhöht, der dem Verhältnis aus Base Erosion Benefits zu den insgesamt abzugsfähigen Aufwendungen des betrachteten Unternehmens entspricht (sog. „Base Erosion Percentage“).

Der auf das modifizierte Einkommen anzuwendende Steuersatz der BEAT beträgt im ersten Jahr 5% (6% für bestimmte Banken und Wertpapierhändler), in den Folgejahren 10% und ab 2026 dann 12,5% (für bestimmte Banken und Wertpapierhändler 11% vor 2026 und 13,5% in der Folge). Zahlbar ist die BEAT jedoch nur, soweit sie die reguläre Körperschaftsteuerschuld für das Einkommen des betrachteten Unternehmens (vor Anwendung der BEAT-Vorschriften) übersteigt.

Die BEAT-Vorschriften sind erstmalig anwendbar für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2017 beginnen, in persönlicher Hinsicht aber beschränkt auf Unternehmen mit Bruttoeinnahmen von min. USD 500 Mio. (im Dreijahresdurchschnitt), die eine Base Erosion Percentage von min. 3% aufweisen (min. 2% bei bestimmten Banken und Wertpapierhändlern).

„GILTI“ – Besteuerung der Auslandsrendite immaterieller Vermögenswerte

Eine weitere Maßnahme, die missbräuchlichen Gestaltungen vorbeugen soll, ist die Einführung der sog. „GILTI“ Besteuerung, eine Art Hinzurechnungsbesteuerung auf das „Global Intangible Low Taxed Income“. Entgegen der Bezeichnung dieser Bemessungsgrundlage werden von dieser ab 2018 geltenden Neuerung nicht nur niedrigbesteuerte Einkünfte erfasst. Ziel der GILTI-Steuer ist es vielmehr, zu vermeiden, dass Unternehmen – durch bestimmte Transaktionen und geschickte Anwendung von Verrechnungspreisvorschriften – eine übermäßige Allo-

kation von Gewinnen auf im Ausland belegene Vermögenswerte erreichen. Daher erfolgt zukünftig eine Besteuerung einer fingierten ausländischen Rendite ausländischer Tochtergesellschaften, soweit diese auf immaterielle Vermögenswerte entfällt, eben dem GILTI.

Die Berechnung des GILTI erfolgt aggregiert über alle Tochtergesellschaften des jeweils betrachteten US-Shareholders. Es ergibt sich als Überschuss des in den USA (noch) nicht berücksichtigten Einkommens („Net CFC Tested Income“) über eine gedachte Routinerendite, soweit diese auf materielle Vermögenswerte entfällt, der sog. „Net Deemed Tangible Income Return“. Diese gedachte Routinerendite beträgt 10% der qualifizierten materiellen Vermögenswerte der Auslandsgesellschaften („Qualified Business Assets Investment“), wird aber noch gemindert um Zinsaufwendungen der Auslandsgesellschaften, sofern diese Zinsaufwendungen, nicht aber die korrespondierenden Zinserträge im Net CFC Tested Income enthalten sind.

Das so bestimmte GILTI ist pauschal um 50% zu reduzieren (ab 2026: um 37,5%) und zur Berechnung der Soll-Steuerbelastung auf das GILTI mit dem Körperschaftsteuersatz von 21% zu multiplizieren. Die effektive Soll-Steuerbelastung der GILTI-Einkünfte beträgt somit 10,5% (ab 2026: 13,125%). Im Ausland gezahlte Steuern sind grundsätzlich i.H.v. 80% anrechenbar, sodass bei einer effektiven Vorbelastung mit Ertragsteuern im Ausland von durchschnittlich 13,125% (ab 2026: 16,406%) keine Steuern auf das GILTI in den USA zu entrichten ist.

„FDII“ – Präferenzregime für Einkünfte aus immateriellen Vermögenswerten

Korrespondierend zu den Missbrauchsvorschriften bzgl. des GILTI wurde als Gegenpol eine Präferenzbesteuerung für eine fiktive Einkunftsgröße geschaffen, die reflektieren soll, inwieweit ein US-Unternehmen Einkünfte mit Auslandsbezug generiert hat, die auf im Inland belegene immaterielle Vermögenswerte entfallen. Die entsprechenden Vorschriften regeln, dass die von einem US-Unternehmen aus dem Ausland bezogenen Einkünfte aus immateriellen Vermögenswerten, sog. „Foreign Derived Intangible Income“ (kurz: „FDII“) einer

niedrigeren effektiven Besteuerung von nur 13,125% unterworfen werden, indem pauschal 37,5% dieser Einkünfte zum Abzug zugelassen werden. Das FDII ist dabei mehrstufig zu ermitteln.

Als Ausgangsgröße ist zunächst das „Deemed Intangible Income“ des Unternehmens zu berechnen. Dies ergibt sich vereinfacht gesprochen durch Ermittlung der Differenz aus dem Einkommen des US-Unternehmens (vor FDII, GILTI und einigen anderen Korrekturen, sog. „Deduction Eligible Income“) und einer gedachten 10%igenROUTINERENDITE auf dessen materielle Vermögenswerte („Deemed Tangible Income Return“). Begünstigt von diesem so ermittelten Deemed Intangible Income ist aber nur der mit Auslandsbezug erwirtschaftete Teil. Dieser Anteil wird fingiert in Höhe des Verhältnisses von Auslandseinkünften des US-Unternehmens zu dessen Gesamteinkünften (unter Berücksichtigung bestimmter Korrekturen). Als Auslandseinkünfte in diesem Sinne zählen Einkünfte aus dem Handel mit sowie die Erbringung von Dienstleistungen an nicht in den USA ansässige Personen („Foreign-Derived Deduction Eligible Income“).

Regelungen zu hybriden Transaktionen und hybriden Rechtsformen

Durch die Steuerreform kommt es zur Einführung von Vorschriften zu hybriden Zahlungen. Als Grundregel wird dabei Zahlungen an verbundene Unternehmen zukünftig der Abzug versagt für (i) sämtliche Zins- und Lizenzzahlungen an (von) hybride(n) Rechtsträger(n) sowie (ii) Zins- und Lizenzzahlungen im Rahmen sog. hybrider Transaktionen. Das gilt jedoch nur, wenn die jeweiligen Zahlungen tatsächlich auch zu einem hybriden Ergebnis führt, d.h. entweder einem doppelten Abzug von Aufwendungen (DD-Ergebnis) oder einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung korrespondierender Erträge (D/NI-Ergebnis).

Hybride Rechtsträger sind dabei Rechtsformen, die aus US-Sicht steuerlich als transparent angesehen werden, aus Sicht des anderen Staats hingegen als intransparent behandelt werden, oder umgekehrt. Hybride Transaktionen sind sämtliche Gestaltungen, die dazu führen, dass Zahlungen, die aus US-Sicht Zins- oder Lizenzentgelt darstellen, nach ausländischem Steuerrecht nicht als Zins- oder Lizenzentgelt behandelt werden.

Für Fragen zum Inhalt dieses International Tax Briefing wenden Sie sich bitte an:

Prof. Dr. Jens Schönfeld
Rechtsanwalt, FAStr, Dipl.-Kfm.
Partner
jens.schoenfeld@fgs.de

Dr. Tim Zinowsky
Steuerberater, FBIStr,
Dipl.-Ökonom
tim.zinowsky@fgs.de

Jan Rieck
jan.rieck@fgs.de

Dieser Newsletter enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Er stellt keine Beratung dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Flick Gocke Schaumburg übernimmt keinerlei Haftung für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der hier wiedergegebenen Informationen.

Angaben zur Partnerschaft Flick Gocke Schaumburg finden Sie unter www.fgs.de/impressum
Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB, Bonn, AG Essen PR 946