EBNER STOLZ

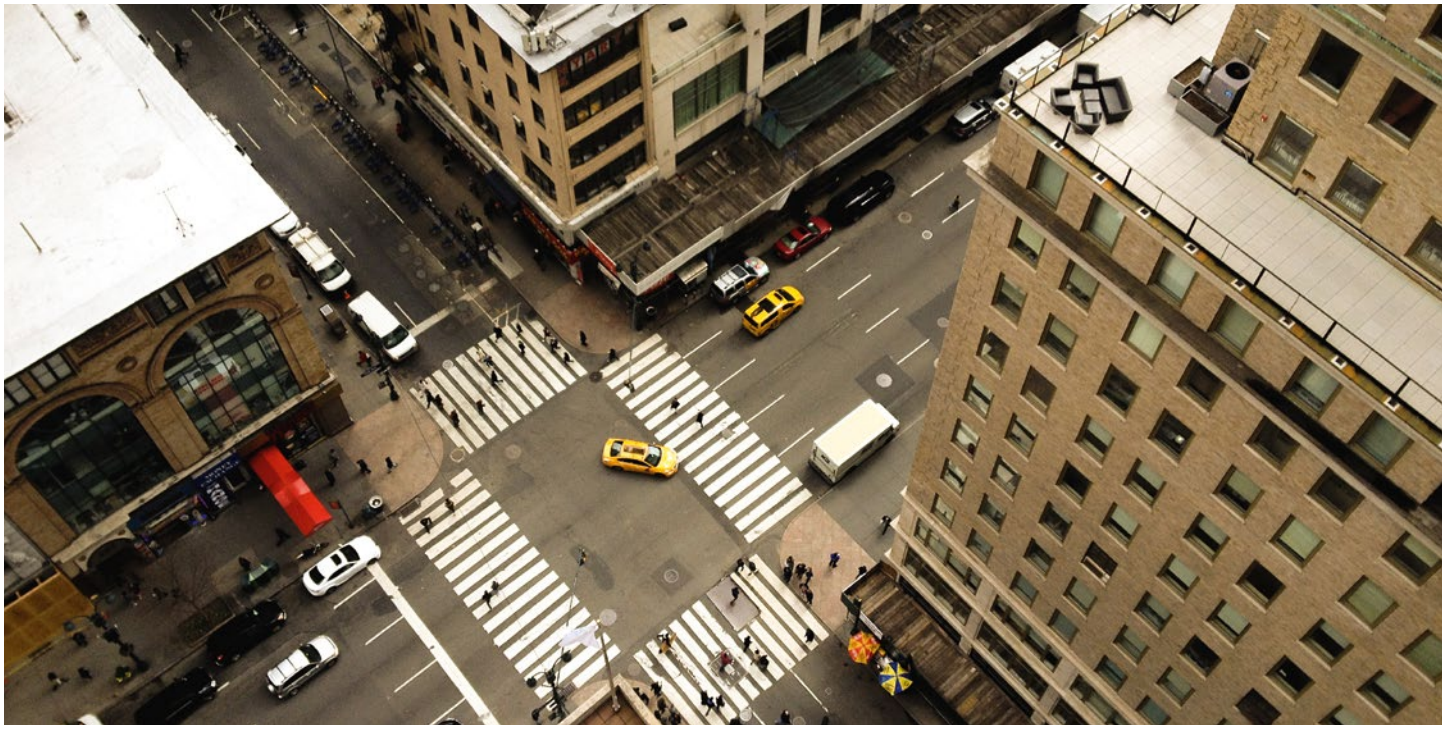
US-STEUERREFORM UND IHRE AUSWIRKUNGEN AUF DEN DEUTSCHEN MITTELSTAND

US-STEUERREFORM UND IHRE AUSWIRKUNGEN

US-Präsident Donald Trump setzte zum Ende 2017 eines seiner Wahlversprechen in die Tat um. Eine umfassende Reform des US-Steuerrechts ist verabschiedet. Umfangreiche Änderungen sind dabei sowohl im Bereich der Individualbesteuerung als auch insb. bei der Unternehmensbesteuerung zu verzeichnen. Sämtliche Maßnahmen verfolgen das Ziel, die USA als Unternehmensstandort wettbewerbsfähiger und Investitionen in den USA attraktiver zu machen und dadurch anzukurbeln. Hiervon direkt erfasst werden Unternehmen in den USA. Allerdings ergeben sich zahlreiche Ausstrahlwirkungen auch für Unternehmen außerhalb der USA, sofern diese an US-Unternehmen beteiligt sind, Geschäftsbeziehungen mit US-Unternehmen pflegen oder in den USA ansässige Anteilseigner haben.

Gesetzgebungsprozess abgeschlossen

Am 16.11.2017 beschloss das US-Repräsentantenhaus einen von Präsident Trump initiierten Gesetzentwurf für eine Reform des US-Steuerrechts, der noch den Senat passieren musste. Der Senat legte zwischenzeitlich einen eigenen Gesetzentwurf vor, der am 2.12.2017 beschlossen wurde. Zur weiteren Abstimmung trat ein Ausschuss (Joint Committee on Taxation) zusammen, welcher am 15.12.2017 einen finalen Entwurf veröffentlichte. Dem finalen Entwurf stimmten nun US-Senat (19.12.2017) und US-Repräsentantenhaus (20.12.2017) zu. US-Präsident Donald Trump unterzeichnete das Gesetz am 22.12.2017, womit dieses planmäßig zum 1.1.2018 in Kraft treten konnte.



WAS ÄNDERT SICH FÜR UNTERNEHMEN?

Die US Steuerreform sieht eine Vielzahl von Regelungen vor, mit denen US-Unternehmen steuerlich entlastet werden. Diesbezüglich sind insbesondere die folgenden Maßnahmen zu nennen:

DEUTLICH GERINGERER KÖRPERSCHAFTSTEUERSATZ

Nach dem finalen Gesetz wird der Körperschaftsteuersatz von derzeit 35 % auf 21 % gesenkt. Der neue Körperschaftsteuersatz greift, wie die allgemeinen Anwendungsregeln, ab 1.1.2018, obgleich der Entwurf des Senats eine Anwendung ab 2019 vorgesehen hatte.

US-Körperschaften unterliegen somit einer Besteuerung von 21 % zuzüglich „State Tax“, die je nach Bundesstaat variiert (in 2017 0 % bis 12 %). Die Gesamtsteuerbelastung ergibt sich somit in der Gesamtschau der bundesweiten und der bundesstaatsbezogenen Steuerlast. Unter Berücksichtigung der „State Tax“ wird die durchschnittliche Steuerbelastung für US-Körperschaften zukünftig bei ca. 25,75 % liegen.

Die bislang für Körperschaften in den USA geltende „Alternative Minimum Tax“ von 20 % wird im Zuge der Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes zum 1.1.2018 abgeschafft.

BEGÜNSTIGTE BESTEUERUNG VON DIVIDENDENREPATRIERUNG

Grundsätzlich ist ein Wechsel des Besteuerungssystems weg von der bisherigen Besteuerung der weltweiten Gewinne eines Unternehmens mit Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern (sog. Welteinkommensprinzip) hin zu einem territorialen Steuersystem vorgesehen, wonach nur die in den USA erzielten Gewinne der US-Besteuerung unterliegen.

Demzufolge sind zukünftig Dividenden, die von ausländischen Tochtergesellschaften an die US-Muttergesellschaft gezahlt werden, in den USA komplett steuerbefreit. Voraussetzungen sind hier neben einer Mindestbeteiligungsquote von 10 % die Einhaltung einer Haltefrist von 365 Tagen innerhalb eines Zeitraums von 731 Tagen. Dieser Zeitraum beginnt ein Jahr vor Ausschüttung der Dividende.

Für vor 2017 erzielte Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften, die bislang noch nicht ausgeschüttet wurden, wird die Ausschüttung an die in den USA ansässigen Anteilseigner fingiert. Dies löst eine einmalige Zwangsbesteuerung (toll charge) in Höhe von 15,5 % (Zahlungsmittel und andere kurzfristige Vermögenswerte) bzw. 8 % (langfristige Vermögenswerte) aus. Die Steuer kann auf Antrag über einen Zeitraum von 8 Jahren verteilt werden.

STEUERLICHE BEGÜNSTIGUNG VON INVESTITIONEN

Weitere Änderungen betreffen die steuerliche Abzugsfähigkeit von Investitionsaufwand. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter abnutzbare Vermögensgegenstände, welche nach dem 27.9.2017 und vor dem 1.1.2023 erworben und in Betrieb genommen werden, sind steuerlich sofort und in voller Höhe gewinnmindernd zu berücksichtigen. Auch die Anschaffung gebrauchter Vermögensgegenstände fällt hierunter. Für Investitionen in neue Vermögensgegenstände gilt die Begünstigung auch noch in den Jahren 2023 bis 2026 fort, wobei sich die steuerliche Abzugsfähigkeit um jeweils 20 % pro Jahr reduziert.

STEUERLICHE BEGÜNSTIGUNG VON SOG. „FOREIGN DERIVED INTANGIBLE INCOME“

Einkünfte aus der grenzüberschreitenden Vermietung oder Lizenzierung von in den USA belegenen Wirtschaftsgütern und der Erbringung von Dienstleistungen an ausländische Personen werden in den Jahren 2018 bis 2025 nur in Höhe von 62,5 % der Einkünfte und ab dem Jahr 2026 in Höhe von 78,125 % der Einkünfte der Besteuerung unterworfen. Werden die Leistungen an verbundene Unternehmen erbracht, greift die Begünstigung allerdings nur dann, wenn die Wirtschaftsgüter durch das verbundene Unternehmen an einen fremden Dritten weitergegeben werden.

Um die Steuerausfälle, die sich aufgrund der begünstigenden Regelungen ergeben, wieder zu kompensieren, enthält die US-Steuerreform allerdings auch Maßnahmen, mit denen Steuersubstrat in den USA geschaffen wird. Dies betrifft insbesondere die folgenden Regelungen:

EINFÜHRUNG EINER „BASE EROSION AND ANTI-ABUSE TAX“

Zur Vermeidung der Gewinnverlagerung durch multinationale Konzerne ins Ausland wird eine neue Mindestbesteuerung in Form der „Base Erosion and Anti-Abuse Tax“ (BEAT) eingeführt. Die BEAT gilt für konzernzugehörige US-Unternehmen, welche die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

- Die US-Gesellschaft hat Leistungen von ausländischen Konzerngesellschaften erhalten,
- die Umsätze der US-Gesellschaft haben in den vergangenen 3 Jahren im Jahresdurchschnitt über 500 Mio. US-Dollar betragen und
- die schädlichen Aufwendungen (base erosion payments) aus Zahlungen an die ausländischen Konzerngesellschaften belaufen sich auf mindestens 3 % der Gesamtkosten der US-Gesellschaft. Als schädliche Aufwendungen werden z. B. Zahlungen für Dienstleistungen, Lizenzen, Zinsen und Abschreibungen auf erworbene Wirtschaftsgüter angesehen. Dagegen werden Zahlungen für bezogene Waren (cost of goods sold) von der BEAT Regelung nicht erfasst.

Sind die Voraussetzungen für die Anwendung der BEAT erfüllt, werden die schädlichen Zahlungen dem regulär ermittelten zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet und hierauf eine alternative Steuer berechnet. Der Steuersatz zur Ermittlung der Alternativsteuer beträgt im Jahr 2018 5 %, 10 % von 2019 bis 2025 und 12,5 % ab 2026 Ist die alternative Steuer höher als die regulär ermittelte Steuer, so wird in Höhe der Differenz eine Mindeststeuer (base erosion minimum tax amount) festgesetzt.

Auf die Einführung einer „Excise Tax“ auf Importe, die im ursprünglichen Entwurf des US-Repräsentantenhaus enthalten war, wurde verzichtet.

EINFÜHRUNG EINER ZINSSCHRANKEN-REGELUNG

Ähnlich der deutschen Regelung wird eine Zinsschranke eingeführt. Zinsaufwendungen sind demnach nur bis zur Höhe von 30 % des sog. „adjusted taxable income“ abzugsfähig. Das „adjusted taxable income“ entspricht in den Jahren 2018 bis 2021 dem EBITDA. Ab dem 31.12.2021 ist das EBIT statt des EBITDA maßgeblich. Unter diesem Regime nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen sind unbegrenzt vortragbar. Es bestehen diverse Ausnahmen z. B. auf Antrag für bestimmte Immobiliengeschäfte. Die Regelung ist nicht auf Fremdkapitalzinsen nahestehender Personen beschränkt.

EINFÜHRUNG EINER ANTI-HYBRID-REGELUNG

Die US-Steuerreform enthält auch eine sog. Anti-Hybrid-Regelung für Zins- und Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen. Durch diese Regelung soll ein doppelter Abzug der Zahlungen als Betriebsausgabe für steuerliche Zwecke verhindert werden, sofern es nicht zu einer korrespondierenden Erfassung der Einnahmen beim Zahlungsempfänger kommt.

ÄNDERUNGEN BEI DER NUTZUNG VON VERLUSTEN

Bisher erlaubte das US-Steuerrecht den Verlustrücktrag bis zu 2 Jahre und den Verlustvortrag bis zu 20 Jahre. Die Möglichkeit des Verlustrücktrags entfällt mit dem neuen Gesetz. Der Verlustvortrag unterliegt zwar keiner zeitlichen Begrenzung mehr, ist aber für Verluste ab dem 31.12.2017 auf 80 % des zu versteuernden Einkommens begrenzt. Dies führt somit zukünftig auch bei hohen Verlustvorträgen zu einer Mindestbesteuerung in Höhe von 20 % des zu versteuernden Einkommens.

Handlungsbedarf in Outbound-Fällen

In erster Linie betreffen die Änderungen naturgemäß die in den USA ansässigen Unternehmen. Infolge von Beteiligungen an US-Unternehmen oder schlichtweg durch Handelsbeziehungen mit US-Unternehmen werden die Änderungen jedoch auch weltweit Ausstrahlwirkungen zeigen. So sollten sich entsprechend auch in Deutschland ansässige Unternehmen, die bereits über Tochtergesellschaften in den USA verfügen oder über Investitionen in den USA nachdenken, mit der US-Steuerreform befassen und etwaigen Handlungsbedarf prüfen.

› **Auswirkungen auf die Finanzierungsstruktur von US-Tochtergesellschaften**

Aufgrund der Begrenzung des steuerlichen Zinsabzuges durch die Einführung einer Zinsschranke in den USA wird es notwendig sein, die derzeitige Finanzierungsstruktur der US-Tochtergesellschaft zu überprüfen. Unter bestimmten Voraussetzungen kann es aus steuerlicher Sicht künftig vorteilhaft sein, die Tochtergesellschaft vermehrt mit Eigenkapital auszustatten, um zu vermeiden, dass es in Deutschland zu einer vollständigen Besteuerung des Zinsertrages aber in den USA nur zu einem begrenzten Abzug des Zinsaufwandes kommt.

› **Folgeeffekte aus der Verlagerung von Investitionen in die USA**

Die Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes auf 21 %, die Einführung der Sofortabschreibung für bestimmte Wirtschaftsgüter sowie die begünstigte Besteuerung des „Foreign Derived Intangible Income" führen zu einer Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen in den USA. Dies kann zu einem Wettbewerbsvorteil von US-Unternehmen führen, was sich im Vergleich zur internationalen Konkurrenz in günstigeren bzw. wettbewerbsfähigeren Preisen niederschlagen kann. Deutsche Unternehmen könnten daher geneigt sein, zunehmend in den USA zu investieren und auch ganze Geschäftsbereiche oder aber auch nur einzelne Funktionen und Risiken von Deutschland in die USA zu verlagern. In diesen Fällen sollten die steuerlichen Folgeeffekte in Deutschland, die sich z. B. durch eine mögliche Funktionsverlagerung ergeben können, eingehend geprüft werden.

› **Beschränkung des Betriebsausgabenabzuges bei begünstigtem Referenzregime**

Es bleibt ferner abzuwarten, ob die begünstigte Besteuerung des „Foreign Derived Intangible Income" seitens der deutschen Finanzverwaltung als ein sog. steuerschädliches Präferenzregime im Sinne der mit Wirkung ab 2018 eingeführten Lizenzschranke nach § 4j EStG angesehen wird. Entsprechende Überlegungen bestehen dem Vernehmen nach bereits im Bundesfinanzministerium. Dies hätte zur Folge, dass der in Deutschland anfallende korrespondierende Aufwand nur beschränkt als Betriebsausgaben abzugsfähig wäre.

› **Hinzurechnungsbesteuerung**

Ab 2018 wird in weit mehr Fällen zu prüfen sein, ob die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland greifen. Dies wäre dann der Fall, wenn die Tätigkeit der US-Kapitalgesellschaft, an der ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger zu mehr als 50 % beteiligt ist, als passive Tätigkeit einzustufen ist und einer Niedrigbesteuerung unterliegt. Infolge des Absenkens des US-Körperschaftsteuersatzes von 35 % auf 21 % könnte die dafür maßgebliche 25 %-Schwelle unterschritten werden. Von entscheidender Bedeutung wird hierbei zum einen sein, wie hoch die neben der Bundessteuer in dem betroffenen Bundesstaat anfallende „State Tax" ist. Zum anderen lässt sich eine abschließende Aussage zum Unterschreiten der 25 %-Schwelle erst treffen, wenn die etwaig hinzuzurechnenden Einkünfte nach den Vorgaben des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden und hierauf der nominelle US-Steuersatz angewendet wurde. Die Anwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung wird daher vom Einzelfall abhängen.

› **Beschränkung der Verlustnutzung**

Die ab 2018 greifende Begrenzung der Nutzung von Verlustvorträgen auf 80 % des zu versteuernden Einkommens führt dazu, dass eine US-Tochtergesellschaft trotz anhaltender Verlustsituation künftig mit Steuern belastet werden könnte. Sofern hier eine nicht vollständige Minderung des zu versteuernden Einkommens durch Verlustvorträge droht, sollten mögliche Gegenmaßnahmen geprüft werden.

› **Auswirkungen auf die Berechnung von latenten Steuern**

Die Reduzierung des Steuersatzes, aber auch die Beschränkung des steuerlichen Verlustabzuges, machen eine Neubewertung der latenten Steuern im Konzernabschluss in Bezug auf US-Tochtergesellschaften notwendig.

ATTENTION DRIVERS
DO NOT ENTER
DO NOT ENTER
ALL TRAFFIC
STOP

Handlungsbedarf in Inbound-Fällen

Ist ein US-Unternehmen an einem deutschen Unternehmen beteiligt, werden sich auch hier Folgen der US-Steuerreform zeigen. Zu prüfen sind insb. folgende Bereiche, in denen sich etwaiger Handlungsbedarf ergeben kann:

› **Auswirkungen auf die Finanzierung von deutschen Tochtergesellschaften**

Aufgrund der zukünftigen begünstigten Besteuerung von Dividenden kann es für Muttergesellschaften in den USA empfehlenswert sein, ihre Finanzierungsstruktur der deutschen Gesellschaft zu überdenken. US-Muttergesellschaften könnten dazu übergehen ihre deutschen Tochtergesellschaften vermehrt mit Eigenkapital anstatt mit Fremdkapital auszustatten, weil im Fall einer Mindestbeteiligung von 10 % und der Einhaltung der Haltefrist Dividenden gegenüber Zinserträgen in den USA steuerlich begünstigt werden.

› **Änderung der Ausschüttungspolitik**

Bislang unterliegen Dividenden, die von deutschen Tochterkapitalgesellschaften an die US-Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, neben der Quellenbesteuerung in Deutschland, die sich ggf. auf 5 % reduziert, der Besteuerung in den USA. Greift hier ab 2018 die vollständige Steuerbefreiung von Dividenden aus dem Ausland, ist mit einer Änderung der Ausschüttungspolitik der US-Muttergesellschaft zu rechnen. Dies kann dazu führen, dass es zu einem verstärkten Abzug von liquiden Mitteln bei der deutschen Tochtergesellschaft kommt, obwohl diese für den operativen Betrieb oder Investitionen in Deutschland benötigt werden.

› **Auswirkungen der BEAT auf die Verrechnungspreisgestaltung**

Die Sondersteuer erweist sich als nachteilig für US-Unternehmen, die Zahlungen an ausländische Konzerngesellschaften leisten. US-Unternehmen, welche die Voraussetzungen der BEAT erfüllen, werden daher prüfen, wie sie ihre Verrechnungspreise anpassen können, um die 3 %-Schwelle der BEAT nicht zu überschreiten. Auch könnten US-Unternehmen dazu übergehen, verstärkt nationale Leistungserbringer in den USA einzuschalten. Dies könnte sogar dazu führen, dass US-Unternehmen nur noch in heimische Gesellschaften investieren und eine Desinvestitionspolitik gegenüber ausländischen Standorten betreiben. Die BEAT wirkt sich jedoch nicht nur auf die Verrechnungspreisgestaltung von Leistungsbeziehungen zwischen in den USA ansässigen Konzernspitzen und ihren ausländischen Tochtergesellschaften aus. Betroffen sind auch deutsche Konzerne mit US-Tochtergesellschaften, die an diese Leistungen erbringen.

› **Investitionsanreize durch Sofortabschreibung**

Die zeitlich begrenzte Möglichkeit der Sofortabschreibung bei Anschaffung oder Herstellung von bestimmten Wirtschaftsgütern könnte dazu führen, dass US-Unternehmen verstärkt in den USA investieren und notwendige Investitionen bei der deutschen Tochtergesellschaft zurückgestellt oder unterlassen werden.

ANSPRECHPARTNER

Christof Zondler
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachberater
für internationales Steuerrecht und Partner
bei Ebner Stolz in Stuttgart
Tel. +49 711 2049 1463
Christof.Zondler@ebnerstolz.de

Dr. Holger Mach
Steuerberater und Partner bei Ebner Stolz
in Hamburg
Tel. +49 40 37097 327
Holger.Mach@ebnerstolz.de

Dr. Sebastian Hölscher
Steuerberater und Partner bei Ebner Stolz
in Köln
Tel. +49 221 20643 237
Sebastian.Hoelscher@ebnerstolz.de

Stefan Thiem
Rechtsanwalt und Steuerberater bei Ebner Stolz
in München
Tel. +49 89 549018 238
Stefan.Thiem@ebnerstolz.de

Diese Publikation enthält lediglich allgemeinen Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Informationen zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Der Beitrag unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung des Herausgebers.

Rechtsstand: 15.01.2018

Redaktionelle Gesamtverantwortung:
Dr. Ulrike Höreth, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht,
ulrike.hoereth@ebnerstolz.de
Brigitte Stelzer, Rechtsanwältin, Steuerberaterin,
brigitte.stelzer@ebnerstolz.de