



AKTUELLE THEMEN IM US-STEUERRECHT

Einkommensteuer

- Wesentliche Änderungen der US-Steuerreform 2017 2

Unternehmensteuer

- Wesentliche Änderungen der US-Steuerreform 2017 15

Nachlass-/Schenkungssteuer

- Wesentliche Änderungen der US-Steuerreform 2017 27
- Fazit zur US-Steuerreform 2017

Steuern auf Staats- und Kommunalebene

- Reaktionen einzelner Bundesstaaten auf die US-Steuerreform 2017 32

Sonstiges

- US-Finanzverwaltung hat die Beendigung des Selbstanzeigeprogramms *OVDP* angekündigt 34
- Verschärfte Strafen bei Nichtabgabe des *Form 5472*

Tax and the City

- Die US-Steuerreform 2017 mit Humor betrachtet 35

DIE US-STEUERREFORM 2017

Nach der Sommerpause (*Summer Recess*) des amerikanischen Kongresses Anfang September 2017 bestand der rudimentäre Plan einer Steuerreform lediglich aus einem einseitigen Papier von Donald J. Trump. In den wenigen Wochen bis Mitte Dezember haben sowohl das Repräsentantenhaus (am 16. November 2017) als auch der Senat (am 2. Dezember 2017) jeweils eigene Versionen der Steuerreform verabschiedet, welche durchaus unterschiedlich waren. Nach erfolgreicher Abstimmung in beiden Kammern wurden diese Reformvorschläge dann vom *United States Congress Joint Taxation Committee* zu einer einheitlichen

Gesetzesvorlage zusammengeführt (abgeschlossen am 15. Dezember 2017) und den beiden Häusern wiederum zur Abstimmung vorgelegt. Das Repräsentantenhaus hat dann am 19. Dezember 2017 und der Senat am 20. Dezember 2017 diese Version beschlossen. Donald J. Trump hat die US-Steuerreform 2017¹ („2017 Tax Act“) noch vor Weihnachten am 22. Dezember 2017 unterschrieben und damit erlassen.

Die wichtigsten Ziele der Steuerreform waren:

1. Haushalte mit niedrigeren und mittleren Einkommen steuerlich zu entlasten;
2. Die im internationalen Vergleich hohe Körperschaftsteuer auf ein wettbewerbsfähiges Niveau zu senken und die steuerlichen Nachteile durch das Anrechnungssystem zu beseitigen;
3. Steuervereinfachung.

Die US-Steuerreform 2017 ist bei weitem nicht aufkommensneutral - insgesamt wird ein weiteres Defizit i.H.v. 1,7 Billionen Dollar erwartet. Deshalb gab es nicht nur lautstarke Proteste von den jeweiligen *Budget Committees* der beiden Häuser. Da nach den Regeln des US-Senats eine Steuerreform nur dann permanent sein kann, wenn sie entweder mit einer *Supermajority* von 60 % der Stimmen verabschiedet wird (was auf Grund der politischen Verhältnisse ausgeschlossen war) oder aufkommensneutral ist, ist das Gros der nachfolgend aufgeführten, für den einkommensteuerlichen Bereich geltenden Neuerungen zeitlich begrenzt. Diese zeitliche Begrenzung wird als *Sunset* bezeichnet. Sofern eine Regelung einem *Sunset* unterliegt, ist die entsprechende zeitliche Begrenzung gesondert aufgeführt. Nach Erreichen dieser Frist wird das Steuerrecht automatisch in den Stand von vor dem 1. Januar 2018 zurückversetzt. Es bedarf hierzu keiner erneuten Gesetzesvorlage und Abstimmung.

EINKOMMENSTEUER²

Änderungen der Einkommensteuersätze und -tarifstufen (gültig vom 1.1.2018 bis zum 31.12.2025)

Durch die US-Steuerreform 2017 wurden sowohl Steuersätze als auch Tarifstufen verändert. Ob es zu einer Reduzierung oder Erhöhung der Einkommensteuerbelastung kommt, lässt sich nicht allgemein feststellen, da sich einerseits die Steuersätze - mit Ausnahme der ersten und sechsten Stufe - verringert haben, gleichzeitig aber die niedriger besteuerten Tarifzonen reduziert wurden. Exemplarisch seien nachfolgend die Änderungen für die Einzelveranlagung dargestellt.

Zwar werden die Tarife der zweiten bis fünften Tarifstufe reduziert, gleichsam jedoch werden für die vierte und fünfte Stufe die Schwellenwerte gesenkt, sodass für zu versteuernde Einkommen ab einer bestimmten Stufe fortan ein höherer, wenn auch reduzierter Steuersatz zur Anwendung kommt. Die Tarifhöhe der sechsten Stufe (35 %) wird nicht gesenkt, gleichzeitig erfolgt allerdings eine beiderseitige Ausweitung der Tarifzone, ab derer das entsprechende zu versteuernde Einkommen diesem Tarif unterworfen wird. Der Höchststeuersatz wird von 39,6 % um 2,6 Prozentpunkte auf 37 % gesenkt und wird auf ein zu versteuerndes Einkommen ab \$500.001 erhoben.

¹ Offizieller Titel: *An act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018.*

² Teile dieses Newsletters betreffend die Einkommen- und Nachlasssteuer erscheinen zeitnah in einem Fachaufsatz in der Zeitschrift IWB.

BRIX + PARTNERS LLC

U.S. STEUERBERATUNG

Die nachfolgenden Tabellen gelten für die Einzelveranlagung (ledige Personen), Verheiratete mit getrennter Veranlagung sowie Verheiratete mit Zusammenveranlagung ab dem 1. Januar 2018. Die linksseitig dargestellten Werte sind diejenigen, welche sich ohne die US-Steuerreform 2017 - also basierend auf dem bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Steuerrecht - für 2018 ergeben hätten.

Einzelveranlagung (ledige Personen)					
Ab 1.1.2018 (laut RP 2017-58 ³)			Ab 1.1.2018 (laut US-Steuerreform)		
Steuersatz	von	bis	Steuersatz	von	bis
10 %	\$0	\$9.525	10 %	\$0	\$9.525
15 %	\$9.526	\$38.700	12 %	\$9.526	\$38.700
25 %	\$38.701	\$93.700	22 %	\$38.701	\$82.500
28 %	\$93.701	\$195.450	24 %	\$82.501	\$157.500
33 %	\$195.451	\$424.950	32 %	\$157.501	\$200.000
35 %	\$424.951	\$426.700	35 %	\$200.001	\$500.000
39,6 %	≥ \$426.701		37 %	≥ \$500.001	

Abb. 1: Steuersätze und Tarifstufen Einzelveranlagung (ledige Personen).

Verheiratete mit getrennter Veranlagung					
Ab 1.1.2018 (laut RP 2017-58)			Ab 1.1.2018 (laut US-Steuerreform)		
Steuersatz	von	bis	Steuersatz	von	bis
10 %	\$0	\$9.525	10 %	\$0	\$9.525
15 %	\$9.526	\$38.700	12 %	\$9.526	\$38.700
25 %	\$38.701	\$78.075	22 %	\$38.701	\$82.500
28 %	\$78.076	\$118.975	24 %	\$82.501	\$157.500
33 %	\$118.976	\$212.475	32 %	\$157.501	\$200.000
35 %	\$212.476	\$240.025	35 %	\$200.001	\$300.000
39,6 %	≥ \$240.026		37 %	≥ \$300.001	

Abb. 2: Steuersätze und Tarifstufen Verheiratete mit getrennter Veranlagung.

Zusammenveranlagung (nur bei unbeschr. Steuerpfl.)					
Ab 1.1.2018 (laut RP 2017-58)			Ab 1.1.2018 (laut US-Steuerreform)		
Steuersatz	von	bis	Steuersatz	von	bis
10 %	\$0	\$19.050	10 %	\$0	\$19.050
15 %	\$19.051	\$77.400	12 %	\$19.051	\$77.400
25 %	\$77.401	\$156.150	22 %	\$77.401	\$165.000
28 %	\$156.151	\$237.950	24 %	\$165.001	\$315.000
33 %	\$237.951	\$424.950	32 %	\$315.001	\$400.000
35 %	\$424.951	\$480.050	35 %	\$400.001	\$600.000
39,6 %	≥ \$480.051		37 %	≥ \$600.001	

Abb. 3: Steuersätze und Tarifstufen Zusammenveranlagung (nur bei unbeschr. Steuerpfl.).

³ Mit Revenue Procedure 2017-58 (RP 2017-58) hat die US-Finanzverwaltung die (jährlich inflationsangepassten) Tarifzonen für 2018 mit Rechtsstand zum 19. Oktober 2017 veröffentlicht.

Im Jahr 2013 wurde durch Präsident Obama eine zusätzliche Steuer i.H.v. 3,8 % auf Investmenteinkünfte eingeführt, mit der die Ausgaben der Gesundheitsreform gegenfinanziert werden. Unter den Begriff der Investmenteinkünfte fallen grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen (einschließlich Lizenzeinnahmen), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus einer US-Geschäftstätigkeit, bei der der Investor keine Mitunternehmerstellung innehat.

Diese *Net Investment Income Tax* betrifft nur unbeschränkt steuerpflichtige Personen und kann nicht durch eine Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern gemindert oder eliminiert werden. Sie wurde durch die US-Steuerreform 2017 nicht abgeschafft.

Besteuerung von Veräußerungsgewinnen (gültig vom 1.1.2018 bis zum 31.12.2025)

Bei der Besteuerung langfristiger Veräußerungsgewinne (mehr als zwölf Monate Haltedauer) von Aktien und Immobilien wird der zur Anwendung kommende Steuersatz nicht mehr anhand des Einkommensteuertarifes sondern anhand festgelegter Schwellenwerte des zu versteuernden Einkommens bestimmt, wobei diese Größe auch den Veräußerungsgewinn selbst umfasst (vgl. IRC § 61 (a)). Die nachfolgende Übersicht (s. Abb. 4) zeigt die steuerliche Behandlung verschiedener Veräußerungsvorgänge in Abhängigkeit von dem Veräußerungsgegenstand.

Veräußerungsgegenstand \ Veranlagungsstatus	Einzelveranlagung (ledige Personen)	Verheiratete mit getrennter Veranlagung	Zusammenveranlagung (nur bei unbeschr. Steuerpfl.)
Aktien, Immobilien			
• Haltedauer ≤ 12 Monate	Normaltarif	Normaltarif	Normaltarif
• Haltedauer > 12 Monate (1.1.2018-31.12.2025; Steuersatz in Abhängigkeit vom zVE)	\$0 bis \$38.600 0 % \$38.601 bis \$425.800 15 % ≥ \$425.801 20 %	\$0 bis \$38.600 0 % \$38.601 bis \$239.500 15 % ≥ \$239.501 20 %	\$0 bis \$77.200 0 % \$77.201 bis \$479.000 15 % ≥ \$479.001 20 %
Auf Abschreibung entfallender Gewinnanteil		Normaltarif	
• Betriebsvermögen		25 %	
• Immobilien			
Collectibles (Kunst, Antiquitäten, u.ä.), Gold		28 %	

Abb. 4: Besteuerung von Veräußerungsgewinnen.

Änderungen der abziehbaren Werbungskosten/Sonderausgaben (gültig vom 1.1.2018 bis zum 31.12.2025)

Durch *Adjustments to Income* (vergleichbar dem Abzug bestimmter Entlastungsbeträge) vom *Total Income* (vergleichbar der Summe der Einkünfte) gelangt man zum *Adjusted Gross Income* (vergleichbar dem Gesamtbetrag der Einkünfte). Hiervon sind bestimmte Ausgaben und Belastungen abzuziehen, die in etwa mit den Werbungskosten bzw. Sonderausgaben im deutschen Steuerrecht vergleichbar sind. Dabei können entweder die tatsächlichen Ausgaben (*Itemized Deductions*) oder, sofern vorteilhaft, ein pauschal gewährter Betrag (*Standard Deduction*) angesetzt werden. Zu den einzelnen Ausgaben zählen grundsätzlich Ausgaben für medizinische Versorgung, bestimmte Staats- und Kommunalsteuern, bestimmte Zinsaufwendungen, Spenden sowie bestimmte andere Ausgaben (z.B. nicht erstattete Arbeitnehmeraufwendungen oder Steuerberatungskosten).

BRIX + PARTNERS LLC

U.S. STEUERBERATUNG

Durch die US-Steuerreform 2017 wurde die Abzugsfähigkeit dieser Werbungskosten bzw. Sonderausgaben drastisch modifiziert:

1. Ein Großteil der bis dato gewährten Abzüge ist künftig nicht mehr absetzbar, z.B. nicht erstattete Arbeitnehmeraufwendungen, Steuerberatungskosten oder Schuldzinsen bei Einkünften aus Kapitalvermögen.
2. Der Abzug von Einkommensteuern auf Staats- und Kommunalebene (oder alternativ der Verbrauchsteuern in Bundesstaaten ohne Einkommensteuer) sowie von Grundsteuern wurde auf \$10.000 (bei Zusammenveranlagung) bzw. \$5.000 (für Ledige bzw. Verheiratete mit getrennter Veranlagung) beschränkt.
3. Die Abzugsfähigkeit von Hypothekenzinsen auf privat genutzte Wohnimmobilien wurde eingeschränkt. Bislang waren Zinsen auf Hypotheken bis \$1.000.000 abzugsfähig. Dieser Betrag wurde nun auf \$500.000 reduziert.
4. Die Abschmelzung der *Itemized Deductions* ab einer bestimmten Einkommenshöhe wurde abgeschafft.
5. Auch wurde die Abzugspauschale durch die US-Steuerreform 2017 von \$6.500 auf \$12.000 (für Ledige bzw. Verheiratete mit getrennter Veranlagung) bzw. von \$13.000 auf \$24.000 (bei Zusammenveranlagung) nahezu verdoppelt.
6. Der Grundfreibetrag wurde abgeschafft.

Die Änderungen lassen sich folgendermaßen zusammenfassen, wobei die linksseitig dargestellten Werte diejenigen sind, welche sich ohne die US-Steuerreform 2017 - also basierend auf dem bis 31. Dezember 2017 geltenden Steuerrecht - für 2018 ergeben hätten.

Änderungen abziehbarer Werbungskosten/Sonderausgaben		
	Ab 1.1.2018 (laut RP 2017-58)	Ab 1.1.2018 (laut US-Steuerreform)
Abzugspauschale (<i>Standard Deduction</i>)		
• Ledige/Verheiratete mit getrennter Veranlagung	\$6.500	\$12.000
• Verheiratete mit Zusammenveranlagung	\$13.000	\$24.000
Grundfreibetrag (<i>Personal Exemption</i>)	\$4.150	\$0
Kinderfreibetrag (<i>Child Tax Credit</i>)		
• Pro qualifiziertes Kind	\$1.000	\$2.000
• Schwellenwerte des angepassten, bereinigten Bruttoeinkommens (<i>Modified Adjusted Gross Income</i>), ab derer der Kinderfreibetrag für jede \$1.000 um \$50 reduziert wird		
• Ledige	\$75.000	\$200.000
• Verheiratete mit getrennter Veranlagung	\$55.000	\$200.000
• Verheiratete mit Zusammenveranlagung	\$110.000	\$400.000
• Erhöhung des gewährten Kinderfreibetrags für jeden Unterhaltsberechtigten des Steuerpflichtigen, der kein qualifiziertes Kind ist	\$0	\$500

Gewährter Abzug geleisteter bundesstaatlicher und kommunaler sowie ausländischer (persönlicher) Grund- und Einkommensteuern und allgemeiner Verbrauchsteuern <i>(Deduction for State and Local Taxes)</i> <ul style="list-style-type: none"> • Ledige/Verheiratete mit Zusammenveranlagung • Verheiratete mit getrennter Veranlagung 	unbeschränkt	\$10.000
	unbeschränkt	\$5.000
Verschiedene Abzugsbeträge (<i>Miscellaneous Itemized Deductions</i>)	unbeschränkt	\$0

Abb. 5: Änderungen abziehbarer Werbungskosten/Sonderausgaben.

Wie bisher auch steht beschränkt Steuerpflichtigen die Abzugspauschale nicht zu.

Änderungen im Bereich der Alternativen Mindeststeuer (gültig vom 1.1.2018 bis zum 31.12.2025)

Aufgrund der durch das US-Steuerrecht im Rahmen der *Itemized Deductions* gewährten Abzugsmöglichkeiten, des Grundfreibetrags sowie bestimmter Gewinnermittlungsvorschriften wie zum Beispiel degressive Abschreibung, Verlustverrechnung oder Anrechnung von im Ausland gezahlter Steuer, ist es grundsätzlich möglich, dass ein ursprünglich hohes Einkommen dergestalt verringert wird, dass es effektiv einer lediglich geringen Steuerbelastung unterliegt. Zu diesem Zweck wurde die Alternative Mindeststeuer („*Alternative Minimum Tax*“ oder „*AMT*“) implementiert, mit der eine der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers entsprechende Einkommensteuerbelastung gewährleistet werden soll. Auf die errechnete *AMT* wird die Steuer angerechnet, welche sich nach den regulären Einkommensteuervorschriften errechnet. Der Differenzbetrag ist die *AMT*, welche sich dann ergibt, wenn die Steuerentlastung bei der (höheren) regulären Einkommensteuer größer ist als die *AMT*, welche sich durch Anwendung des (niedrigeren) *AMT*-Steuersatzes auf die Abzüge errechnet. Durch die progressiven Sätze der regulären Bundessteuer waren in der Vergangenheit die Bezieher sehr hoher Einkommen kaum von der *AMT* betroffen, da durch die Anrechnung der dann meist auch hohen regulären Einkommensteuer die *AMT* eliminiert wurde. Da die Freibeträge der *AMT* relativ niedrig und zudem nicht inflationsangepasst waren, hat die *AMT* immer mehr Bezieher mittlerer Einkommen erfasst, vor allem wenn hohe Hypothekenzinsen und Grundsteuern sowie hohe Einkommensteuern auf Staatsebene die abzugsfähigen Belastungen erhöht haben.

Ausgangspunkt für die Ermittlung der *AMT* ist zunächst das regulär ermittelte zu versteuernde Einkommen vor Abzug des Grundfreibetrags. Zu diesem werden, wie eingangs bereits erwähnt, die im Rahmen der *Itemized Deductions* gewährten Abzugsmöglichkeiten addiert. Weiterhin ergeben sich zahlreiche Anpassungen, da die Gewinnermittlungsvorschriften für Zwecke der regulären Einkommensteuer und der *AMT* unterschiedlich sind. Dies betrifft unter anderem Abschreibungen, Verlustverrechnung sowie Anrechnung von im Ausland gezahlter Steuer.

Auf das so ermittelte *AMT Income* kommt ein Freibetrag zur Anwendung, welcher jedoch ab einer bestimmten Höhe des *AMT Income* abgeschmolzen wird (*Phase-Out*). Im Anschluss wird bis zu einem gewissen Schwellenwert - in 2018 liegt dieser bei \$191.500 - ein Steuersatz von 26 % auf das ermittelte *AMT Income* erhoben. Das über dem Schwellenwert liegende *AMT Income* wird mit 28 % besteuert. Auf diese *Tentative Minimum Tax* wird dann die reguläre Einkommensteuer angerechnet.

Durch die US-Steuerreform 2017 haben sich sowohl die *AMT*-Freibeträge als auch die Schwellenwerte geändert, ab welcher diese Freibeträge abgeschmolzen werden. Dies lässt sich zusammenfassend wie folgt darstellen, wobei die linksseitig dargestellten Werte diejenigen sind, welche sich ohne die US-Steuerreform 2017 - also basierend auf dem bis 31. Dezember 2017 geltenden Steuerrecht - für 2018 ergeben hätten:

Änderungen des <i>AMT</i>-Freibetrags sowie des dazugehörigen <i>Phase-Outs</i>		
	Ab 1.1.2018 (laut <i>RP 2017-58</i>)	Ab 1.1.2018 (laut US-Steuerreform)
<i>AMT</i>-Freibetrag (<i>Exemption amount</i>)		
• Ledige	\$55.400	\$70.300
• Verheiratete mit getrennter Veranlagung	\$43.100	\$54.700
• Verheiratete mit Zusammenveranlagung	\$86.200	\$109.400
Schwellenwert des Freibetrags (<i>Phase-Out</i>)		
• Ledige	\$123.100	\$500.000
• Verheiratete mit getrennter Veranlagung	\$82.050	\$500.000
• Verheiratete mit Zusammenveranlagung	\$164.100	\$1.000.000

Abb. 6: Änderungen des *AMT*-Freibetrags sowie des dazugehörigen *Phase-Outs*.

Mithin bleibt festzustellen, dass durch die deutliche Reduzierung der steuerlichen Abzugsbeträge sowie die Erhöhung der *AMT*-Freibeträge die Auswirkungen der *AMT* bei mittleren Einkommen deutlich reduziert sein sollten. Allerdings zeigt sich in der im weiteren Verlauf dieses Newsletters angeführten Vergleichsrechnung, dass es bei hohen und sehr hohen Einkommen zu einer Belastung mit *AMT* kommt, da der 20 %-Sonderabzug für qualifizierte Einkünfte aus einer US-Geschäftstätigkeit für Zwecke der *AMT* wieder hinzugerechnet wird.

Sonderabzug für qualifizierte Einkünfte aus einer US-Geschäftstätigkeit (gültig vom 1.1.2018 bis zum 31.12.2025)

Eines der Ziele der Steuerreform war es, die Besteuerung von Kapitalgesellschaften sowie von Personengesellschaften bzw. natürlichen Personen mit bestimmten Einkünften aus einer US-Geschäftstätigkeit anzugleichen. Dies wurde durch die Reduzierung des Steuersatzes auf qualifizierte geschäftliche Einkünfte (*Qualified Business Income Amount*) des Steuerpflichtigen um 20 %-Punkte umgesetzt. Diese Regelung findet Anwendung auf Steuerpflichtige, die keine Körperschaft sind, mithin also auf Einkünfte aus transparent besteuerten Rechtsformen und Einzelunternehmen. Dies umfasst auch *S-Corporations*, die jedoch für ausländische Investoren nicht zulässig sind.

Der Terminus „qualifizierte geschäftliche Einkünfte“ ist grundsätzlich der Gewinn oder Verlust, welcher einer geschäftlichen Tätigkeit in den USA zuzuordnen und gleichzeitig in das zu versteuernde Einkommen einzubeziehen ist. Dies beinhaltet keine Investmenteinkünfte.

Zur Berechnung des Abzugsbetrags sind die Gewinne bzw. Verluste jeder geschäftlichen Tätigkeit einzeln zu ermitteln, es findet also auf dieser Ebene keine (horizontale) Verlustverrechnung statt. In gleicher Weise werden qualifizierte *REIT*-Dividenden, Genossenschaftsdividenden sowie bestimmte Einkünfte aus an der

BRIX + PARTNERS LLC

U.S. STEUERBERATUNG

Börse gehandelten Personengesellschaften behandelt. Eine qualifizierte US-Geschäftstätigkeit umfasst grundsätzlich keine spezifizierten Dienstleistungen (z.B. Rechtsanwälte oder Steuerberater). Ausnahmen bestehen insofern, als diese Einkünfte bis zu einer bestimmten Höhe des zu versteuernden Einkommens begünstigt werden. Arbeitnehmerdienstleistungen sind nicht abzugsbegünstigt. Durch die Abschmelzung der prozentualen Abzugsbegünstigung werden Einkünfte aus spezifizierten Dienstleistungen ab einem zu versteuernden Einkommen von \$415.000 (bei Zusammenveranlagung) mit dem regulären Steuersatz belastet.

Beispiel

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger hat \$50.000 Einkünfte aus Kapitalvermögen, \$50.000 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und \$100.000 Einkünfte aus einer geschäftlichen Tätigkeit. Das zu versteuernde Einkommen errechnet sich folgendermaßen (Sonderausgaben/Werbungskosten bleiben unberücksichtigt):

Einkünfte aus Kapitalvermögen	\$50.000
Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit	\$50.000
Einkünfte aus geschäftlicher Tätigkeit	\$100.000
Abzugsbetrag für qualifizierte geschäftliche Tätigkeit	
Einkünfte aus geschäftlicher Tätigkeit x 20 %	./ \$20.000
Zu versteuerndes Einkommen nach 20 %-Sonderabzug	\$180.000

Im Endeffekt wird die maximale Steuerbelastung bei Einkünften aus einer US-Geschäftstätigkeit auf 29,6 % reduziert ((100 %-20 %)*37 %).

Der Sonderabzug für qualifizierte geschäftliche Tätigkeiten unterliegt bestimmten Beschränkungen. Der Abzugsbetrag für eine qualifizierte geschäftliche Tätigkeit darf nicht höher sein als der größere Betrag aus 50 % der im Rahmen der geschäftlichen Tätigkeit gezahlten Lohnsumme oder der Summe aus 25 % der Lohnsumme und 2,5 % der ursprünglichen Anschaffungskosten des Betriebsvermögens.

Weitere Änderungen betreffend Einkünfte aus einer US-Geschäftstätigkeit

Für bestimmte, zur betrieblichen Nutzung angeschaffte Sachanlagen besteht für den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht, Anschaffungskosten bis zu einer bestimmten Höhe im Jahr der Anschaffung steuermindernd geltend zu machen (IRC § 179). Alternativ kann er für qualifizierte Sachanlagen eine zusätzliche Abschreibung in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der bereinigten Abschreibungsbemessungsgrundlage geltend machen (IRC § 168 (k)).

Diese Änderungen durch die US-Steuerreform 2017 gelten für Zwecke der Körperschaftsteuer analog und werden dort näher erläutert.

Illustrierung der Auswirkungen der US-Steuerreform 2017 anhand einer Vergleichsrechnung

Um die Auswirkungen der US-Steuerreform 2017 auf die Steuerbelastung beurteilen zu können, sind die oben dargestellten Neuerungen bei den Steuersätzen, Tarifzonen, der Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben/

BRIX + PARTNERS LLC

U.S. STEUERBERATUNG

Werbungskosten, der *AMT* sowie der Einkunftsarten zu berücksichtigen. In dem nachfolgenden Belastungsvergleich wurden folgende drei Veranlagungsszenarien simuliert und mit dem Ergebnis verglichen, welches sich ohne die US-Steuerreform 2017 ergeben hätte:

1. Eine Familie erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.
2. Eine Familie erzielt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.
3. Eine Familie erzielt Einkünfte aus einer US-Geschäftstätigkeit.

In allen drei Fällen wird unterstellt, dass es sich um eine Familie (verheiratet mit Zusammenveranlagung, zwei Kinder) handelt. Der Wohnort liegt im Bundesstaat Kalifornien. Die Familie wohnt im Eigenheim mit einer Hypothekenzinsbelastung von \$25.000 jährlich. Sozialabgaben bleiben unberücksichtigt.

Für die drei Szenarien werden jeweils vier verschiedene (bereinigte) Bruttoeinkommen unterstellt:

1. \$100.000,
2. \$350.000,
3. \$750.000,
4. \$1.000.000.

Belastungsvergleich 2017 - 2018

Verheiratet mit Zusammenveranlagung, 2 Kinder, Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit

Steuerjahr	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018
Bereinigtes Bruttoeinkommen	\$ 100.000,00	\$ 100.000,00	\$ 350.000,00	\$ 350.000,00	\$ 750.000,00	\$ 750.000,00	\$ 1.000.000,00	\$ 1.000.000,00
US-Staatseinkommensteuer (CA)	\$ 1.391,00	\$ 1.391,00	\$ 24.004,00	\$ 24.004,00	\$ 66.373,00	\$ 66.373,00	\$ 94.623,00	\$ 94.623,00
Abzugsbeträge								
- Staatssteuern	\$ 1.391,00	\$ 1.391,00	\$ 24.004,00	\$ 10.000,00	\$ 66.373,00	\$ 10.000,00	\$ 94.623,00	\$ 10.000,00
- Hypothekenzins	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00
Hinzurechnung von 3 % AGI floor	\$ -	\$ -	\$ 1.086,00	\$ -	\$ 13.086,00	\$ -	\$ 20.586,00	\$ -
Persönlicher Grundfreibetrag	\$ 16.200,00	\$ -	\$ 11.340,00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Zu versteuerndes Einkommen	\$ 57.409,00	\$ 73.609,00	\$ 290.742,00	\$ 315.000,00	\$ 671.713,00	\$ 715.000,00	\$ 900.963,00	\$ 965.000,00
US-Bundeseinkommensteuer	\$ 7.681,00	\$ 8.452,00	\$ 71.162,00	\$ 64.179,00	\$ 211.229,00	\$ 203.929,00	\$ 302.012,00	\$ 296.429,00
Alternative Mindeststeuer	\$ -	\$ -	\$ 12.659,00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Gesamte Steuerschuld	\$ 9.072,00	\$ 9.843,00	\$ 107.825,00	\$ 88.183,00	\$ 277.602,00	\$ 270.302,00	\$ 396.635,00	\$ 391.052,00
Durchschnittlicher Steuersatz (Bund) (zzgl. Sozialabgaben)	7,68 %	8,45 %	23,95 %	18,34 %	28,16 %	27,19 %	30,20 %	29,64 %
Durchschnittlicher Steuersatz (Bundesstaat)	1,39 %	1,39 %	6,86 %	6,86 %	8,85 %	8,85 %	9,46 %	9,46 %
Durchschnittlicher Gesamtsteuersatz	9,07 %	9,84 %	30,81 %	25,20 %	37,01 %	36,04 %	39,66 %	39,11 %

BRIX + PARTNERS LLC

U.S. STEUERBERATUNG

Verheiratet mit Zusammenveranlagung, 2 Kinder, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

Steuerjahr	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018
Bereinigtes Bruttoeinkommen	\$ 100.000,00	\$ 100.000,00	\$ 350.000,00	\$ 350.000,00	\$ 750.000,00	\$ 750.000,00	\$ 1.000.000,00	\$ 1.000.000,00
US-Staatseinkommensteuer (CA)	\$ 1.391,00	\$ 1.391,00	\$ 24.004,00	\$ 24.004,00	\$ 66.373,00	\$ 66.373,00	\$ 94.623,00	\$ 94.623,00
Abzugsbeträge								
- Staatssteuern	\$ 1.391,00	\$ 1.391,00	\$ 24.004,00	\$ 10.000,00	\$ 66.373,00	\$ 10.000,00	\$ 94.623,00	\$ 10.000,00
- Hypothekenzins	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00
Hinzurechnung von 3 % AGI floor	\$ -	\$ -	\$ 709,00	\$ -	\$ 12.548,00	\$ -	\$ 19.948,00	\$ -
Persönlicher Grundfreibetrag	\$ 16.200,00	\$ -	\$ 12.960,00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Zu versteuerndes Einkommen	\$ 57.409,00	\$ 73.609,00	\$ 288.745,00	\$ 315.000,00	\$ 671.175,00	\$ 715.000,00	\$ 900.325,00	\$ 965.000,00
20 %-Sonderabzug für qualifizierte geschäftliche Einkünfte	\$ -	\$ 14.722,00	\$ -	\$ 63.000,00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Zu versteuerndes Einkommen nach 20 %-Sonderabzug	\$ 57.409,00	\$ 58.887,00	\$ 288.745,00	\$ 252.000,00	\$ 671.175,00	\$ 715.000,00	\$ 900.325,00	\$ 965.000,00
US-Bundeseinkommensteuer	\$ 6.684,00	\$ 6.685,00	\$ 66.740,00	\$ 49.059,00	\$ 204.718,00	\$ 203.929,00	\$ 294.286,00	\$ 296.429,00
Alternative Mindeststeuer	\$ -	\$ -	\$ 12.659,00	\$ 14.479,00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Gesamte Steuerschuld	\$ 8.075,00	\$ 8.076,00	\$ 103.403,00	\$ 87.542,00	\$ 271.091,00	\$ 270.302,00	\$ 388.909,00	\$ 391.052,00
Durchschnittlicher Steuersatz (Bund) (zzgl. Sozialabgaben)	6,68 %	6,69 %	22,69 %	18,15 %	27,30 %	27,19 %	29,43 %	29,64 %
Durchschnittlicher Steuersatz (Bundesstaat)	1,39 %	1,39 %	6,86 %	6,86 %	8,85 %	8,85 %	9,46 %	9,46 %
Durchschnittlicher Gesamtsteuersatz	8,08 %	8,08 %	29,54 %	25,01 %	36,15 %	36,04 %	38,89 %	39,11 %

Verheiratet mit Zusammenveranlagung, 2 Kinder, Einkünfte aus einer US-Geschäftstätigkeit

Steuerjahr	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018
Bereinigtes Bruttoeinkommen	\$ 100.000,00	\$ 100.000,00	\$ 350.000,00	\$ 350.000,00	\$ 750.000,00	\$ 750.000,00	\$ 1.000.000,00	\$ 1.000.000,00
US-Staatseinkommensteuer (CA)	\$ 1.391,00	\$ 1.391,00	\$ 24.004,00	\$ 24.004,00	\$ 66.373,00	\$ 66.373,00	\$ 94.623,00	\$ 94.623,00
Abzugsbeträge								
- Staatssteuern	\$ 1.391,00	\$ 1.391,00	\$ 24.004,00	\$ 10.000,00	\$ 66.373,00	\$ 10.000,00	\$ 94.623,00	\$ 10.000,00
- Hypothekenzins	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00	\$ 25.000,00
Hinzurechnung von 3 % AGI floor	\$ -	\$ -	\$ 1.086,00	\$ -	\$ 13.086,00	\$ -	\$ 20.586,00	\$ -
Persönlicher Grundfreibetrag	\$ 16.200,00	\$ -	\$ 11.340,00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Zu versteuerndes Einkommen	\$ 57.409,00	\$ 73.609,00	\$ 290.742,00	\$ 315.000,00	\$ 671.713,00	\$ 715.000,00	\$ 900.963,00	\$ 965.000,00
20 %-Sonderabzug für qualifizierte geschäftliche Einkünfte	\$ -	\$ 14.722,00	\$ -	\$ 63.000,00	\$ -	\$ 143.000,00	\$ -	\$ 193.000,00
Zu versteuerndes Einkommen nach 20 %-Sonderabzug	\$ 57.409,00	\$ 58.887,00	\$ 290.742,00	\$ 252.000,00	\$ 671.713,00	\$ 572.000,00	\$ 900.963,00	\$ 772.000,00
US-Bundeseinkommensteuer	\$ 7.681,00	\$ 6.685,00	\$ 71.162,00	\$ 49.059,00	\$ 211.229,00	\$ 151.579,00	\$ 302.012,00	\$ 225.019,00
Alternative Mindeststeuer	\$ -	\$ -	\$ 12.659,00	\$ 14.479,00	\$ -	\$ 23.959,00	\$ -	\$ 20.519,00
Gesamte Steuerschuld	\$ 9.072,00	\$ 8.076,00	\$ 107.825,00	\$ 87.542,00	\$ 277.602,00	\$ 241.911,00	\$ 396.635,00	\$ 340.161,00
Durchschnittlicher Steuersatz (Bund) (zzgl. Sozialabgaben)	7,68 %	6,69 %	23,95 %	18,15 %	28,16 %	23,41 %	30,20 %	24,55 %
Durchschnittlicher Steuersatz (Bundesstaat)	1,39 %	1,39 %	6,86 %	6,86 %	8,85 %	8,85 %	9,46 %	9,46 %
Durchschnittlicher Gesamtsteuersatz	9,07 %	8,08 %	30,81 %	25,01 %	37,01 %	32,25 %	39,66 %	34,02 %

Abb. 7: Vergleichsrechnung zu den Auswirkungen der US-Steuerreform 2017.

Die wichtigsten Ergebnisse lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von \$100.000 erhöht sich die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung von 9,07 % auf 9,84 %. Dagegen sinkt sie bei den höheren Einkünften, am deutlichsten bei einem bereinigten Bruttoeinkommen von \$350.000. Hier geht die Gesamtsteuerbelastung von 30,81 % auf 25,20 % zurück.
2. Vergleicht man die Steuerbelastung bei einem bereinigten Bruttoeinkommen von \$100.000 bei den verschiedenen Einkunftsarten, ergeben sich keine Unterschiede bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit wohingegen bei Einkünften aus einer US-Geschäftstätigkeit eine Reduzierung um fast einen Prozentpunkt festgestellt werden kann.
3. Die deutlichste Reduzierung des durchschnittlichen Gesamtsteuersatzes ergibt sich auch bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit sowie bei Einkünften aus einer US-Geschäftstätigkeit bei einem bereinigten Bruttoeinkommen in Höhe von \$350.000. Die Reduzierung beträgt zwischen 4 und 5,8 Prozentpunkten.
4. Vergleicht man Einkünfte aus einer US-Geschäftstätigkeit mit Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit, dann ergibt sich nach der US-Steuerreform 2017 eine deutlich geringere Steuerbelastung für Einkünfte aus einer US-Geschäftstätigkeit. Diese werden durchschnittlich mit 34,02 % (bei einem bereinigten Bruttoeinkommen von \$1.000.000) belastet, während die anderen Einkünfte jeweils mit 39,11 % belastet sind. Auch bei einem bereinigten Bruttoeinkommen von \$750.000 ergibt sich hier eine deutliche Begünstigung.

Festzustellen bleibt, dass insbesondere Einkünfte aus einer US-Geschäftstätigkeit begünstigt werden, vor allem bei einem hohen bereinigten Bruttoeinkommen. Hingewiesen wird darauf, dass in dem Belastungsvergleich bereinigte Bruttoeinkommen unter \$100.000 nicht berücksichtigt wurden.

Abzugsbeschränkung für überschüssige geschäftliche Verluste von Steuerpflichtigen, die keine Körperschaften sind (gültig vom 1.1.2018 bis zum 31.12.2025)

Das US-Steuerrecht kennt eine Vielzahl von Beschränkungen der Verlustverrechnung, und zwar sowohl bei der horizontalen, vor allem jedoch bei der vertikalen Verlustverrechnung zwischen verschiedenen Einkunftsarten. Verluste aus einer (aktiven) US-Geschäftstätigkeit waren bislang grundsätzlich nicht beschränkt, konnten also mit Gewinnen aus einer anderen US-Geschäftstätigkeit und, soweit überschüssige geschäftliche Verluste vorlagen, mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden.

Horizontale Verlustverrechnung

Hier hat sich bei Einkünften aus einer US-Geschäftstätigkeit wenig geändert. Wenn also ein Steuerpflichtiger unterschiedliche US-Geschäftstätigkeiten ausübt, aus denen er sowohl Gewinne als auch Verluste erwirtschaftet, sind diese (horizontal) miteinander verrechenbar. Änderungen gibt es durch die US-Steuerreform 2017 nur, wenn sich aus der US-Geschäftstätigkeit insgesamt ein Verlust ergibt.

Vertikale Verlustverrechnung

Mit der zeitlich limitierten Implementierung von IRC § 461 (l) ist für Steuerpflichtige, die keine Körperschaften sind, ein überschüssiger geschäftlicher Verlust in Veranlagungszeiträumen, die nach dem 31. Dezember 2017 und vor dem 1. Januar 2026 beginnen, grundsätzlich nicht gewährt. Allerdings gilt diese Regelung erst bei Verlusten von mehr als \$250.000 (für Ledige bzw. Verheiratete mit getrennter Veranlagung) bzw. \$500.000 (für verheiratete Personen mit Zusammenveranlagung). Die Berechnung entspricht den anderen Schemata der Verlustverrechnung: Betriebsausgaben abzgl. (Einnahmen plus Schwellenwert) ergibt einen nicht verrechenbaren, überschüssigen geschäftlichen Verlust, wobei diese Berechnung kumulativ für alle geschäftlichen Aktivitäten erfolgt. Ein im laufenden Jahr überschüssiger geschäftlicher Verlust kann nach den allgemeinen Verlustverrechnungsvorschriften vorgetragen werden.

Beispiel

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger (ledig) hat \$50.000 Einkünfte aus Kapitalvermögen und \$50.000 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Bei den geschäftlichen Tätigkeiten (kumulativ betrachtet) verursacht er Betriebsausgaben in Höhe von \$1.000.000, die Einnahmen betragen \$400.000. Die Verluste werden folgendermaßen errechnet (Sonderausgaben/Werbungskosten bleiben unberücksichtigt):

Einkünfte aus Kapitalvermögen	\$50.000
Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit	\$50.000
Betriebsausgaben	\$1.000.000
./. Einnahmen	\$400.000
./. Maximal zulässige Verlustverrechnung	\$250.000
Überschüssiger (nicht abzugsfähiger) geschäftlicher Verlust	./. \$350.000
Abzugsfähiger Verlust	\$250.000
(Kapitalverm. und nichtselbst. Tätigkeit)	./. \$100.000
Zu versteuerndes Einkommen	\$0
Vortragsfähiger Verlust nach IRC § 172	\$150.000
Vortragsfähiger Verlust nach IRC § 461 (l)	\$350.000

Im Ergebnis errechnet sich ein (wirtschaftlicher) Verlust von \$600.000 aus den geschäftlichen Tätigkeiten (Einnahmen \$400.000 abzgl. Ausgaben \$1.000.000). Dieser kann bis zur Höhe des maximal zulässigen Verlustverrechnungsbetrags von \$250.000 verrechnet werden, soweit andere Einkünfte vorliegen. Der darüber hinausgehende Betrag, im Beispiel \$150.000, kann nach den allgemeinen Verlustverrechnungsvorschriften entsprechend IRC § 172 in künftige Jahre vorgetragen und (unter bestimmten Beschränkungen) dann mit anderen Einkünften verrechnet werden. Aber auch die überschüssigen geschäftlichen Verluste, im Beispiel \$350.000, können vorgetragen werden.

In dem Beispiel entstand ein wirtschaftlicher Verlust von \$600.000, von dem im laufenden Jahr \$100.000 mit anderen Einkünften verrechnet werden konnten. Der Vortrag ergibt sich folglich mit \$500.000 und setzt sich aus zwei Komponenten zusammen:

1. Dem Vortrag von \$150.000 nach IRC § 172.
2. Dem Vortrag der überschüssigen geschäftlichen Verluste nach IRC § 461 (l) (im Ergebnis gemäß IRC § 461 (l) (2) ebenfalls nach IRC § 172 vortragsfähig).

Im Endeffekt bewirkt dieser komplizierte Mechanismus also nur eine Verschiebung der Verlustverrechnung in künftige Veranlagungszeiträume.

An dieser Stelle sei des Weiteren auf die im Zuge der US-Steuerreform 2017 vorgenommenen Änderungen des IRC § 172 verwiesen (s. „Unternehmensteuer“).

Gewinn oder Verlust ausländischer Personen aus dem Verkauf oder Tausch gewisser Personengesellschaftsanteile

Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von beweglichem Vermögen durch nicht in den USA ansässige (natürliche oder juristische) Personen sind nach US-Steuerrecht nicht steuerpflichtig (IRC § 865). Unerheblich ist, ob es sich um materielle oder immaterielle Vermögenswerte handelt. Mithin war die Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften nicht in den USA steuerpflichtig, auch wenn diese Gesellschaft eine US-Geschäftstätigkeit ausgeübt hat. Sondervorschriften gelten für Anteile an Personengesellschaften, welche in den USA belegene Immobilien besitzen.

Durch die US-Steuerreform 2017 wurde mit IRC § 864 (c) (8) nunmehr die Vorschrift eingeführt, dass im Fall der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft mit einer Geschäftstätigkeit in den USA durch eine ausländische Person oder eine ausländische Körperschaft der aus dieser Transaktion resultierende Gewinn in den USA steuerpflichtig ist. Dabei wird unterstellt, dass die Personengesellschaft zum Veräußerungszeitpunkt sämtliche ihrer Vermögensgegenstände zum Verkehrswert (*Fair Market Value*) veräußert. In den USA steuerpflichtig ist jedoch nur der Teil des Gewinns, welcher dem US-Geschäftsbetrieb zuzuordnen ist. Hat die Personengesellschaft also noch andere Vermögenswerte (z.B. Aktien), die im Wert gestiegen sind und durch den Verkauf des Anteils an der Personengesellschaft mitveräußert werden, dann ist der hierauf entfallende Gewinn nicht in den USA steuerpflichtig.

Sofern die Personengesellschaft in den USA belegenes Immobilienvermögen hält, ist der der Geschäftstätigkeit in den USA zuzuordnende Anteil aus der Veräußerung des Personengesellschaftsanteils um den Betrag, der auf die Immobilien entfällt, zu reduzieren. Grund hierfür ist, dass der auf Immobilien entfallende Veräußerungspreis bzw. -gewinn nach den *FIRPTA*-Vorschriften unter IRC § 897 zu versteuern ist. Die getätigten Ausführungen gelten im Verlustfall analog.

Einkünfte aus Immobilieninvestitionen

Anzuwendender Steuersatz

Ganz generell unterscheidet das US-Steuerrecht drei verschiedene Einkunftsarten:

1. Einkünfte aus Kapitalvermögen (Investmenteinkünfte)

Hierunter fallen beispielsweise Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinne.

2. Passive Einkünfte

Hierunter fallen Einkünfte, welche als eine aktive US-Geschäftstätigkeit zu qualifizieren sind, bei denen der Steuerpflichtige jedoch nicht aktiv partizipiert, er also keine Mitunternehmerstellung innehat. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallen grundsätzlich immer unter die passiven Einkünfte.

3. Aktive Einkünfte

Hierbei handelt es sich um Einkünfte aus einer aktiven US-Geschäftstätigkeit.

Einkünfte aus Immobilieninvestitionen können verschiedene Einkunftsarten darstellen. So können diese als Investmenteinkünfte qualifiziert werden, wenn es sich um ein an einen Einzelmietler vermietetes Gebäude handelt, bei dem der Mieter nicht nur für die Betriebskosten aufkommt, sondern auch die Verantwortung für „Dach und Fach“ übernimmt. Diese werden als sogenannte *Net Leases* bezeichnet.

Handelt es sich hingegen um eine Immobilie, die aktiv verwaltet und an mehrere Mieter vermietet wird (sogenanntes *Multi Tenant Building*), wird es sich regelmäßig um passive Einkünfte handeln.

Irgendwann wird jedoch auch die Grenze hin zur aktiven US-Geschäftstätigkeit überschritten. Ganz klar ist dies bei einem Entwickler, der eine Immobilie mit Dutzenden von Wohnungen baut, welche nach Fertigstellung veräußert werden.

Bislang hatte die Unterscheidung zwischen Investmenteinkünften, passiven und aktiven Einkünften Auswirkungen auf die Verlustverrechnung und auf die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes bei Veräußerung. Nach der US-Steuerreform 2017 kommt ein ganz wesentlicher Aspekt hinzu, nämlich die Reduzierung des Steuersatzes auf qualifizierte geschäftliche Einkünfte von 20 %. Derzeit sind verschiedene Aspekte der Besteuerung unklar. Fraglich ist einerseits, ob die Reduzierung des Steuersatzes von 20 % auch auf Vermietungseinkünfte, also passive Einkünfte anzuwenden ist. Darüberhinaus stellt sich die Frage nach der Interdependenz zwischen der Anwendung des begünstigten Steuersatzes und der *Net Investment Income Tax*. So könnten Einkünfte aus einer geschäftlichen Aktivität doppelt bevorzugt werden (20 % Steuersatzreduktion und keine *Net Investment Income Tax*), umgekehrt könnten passive Einkünfte doppelt benachteiligt werden (keine Steuersatzreduktion und zusätzlich *Net Investment Income Tax*).

Fremdfinanzierung und Abschreibung

Wie in den Ausführungen zur Unternehmensteuer beschrieben, können Steuerpflichtige mit Immobilieninvestitionen das Wahlrecht ausüben, dass die Zinsschranke nicht anzuwenden ist, Zinsen mithin unbegrenzt abzugsfähig sind. Mit Ausübung dieses Wahlrechts entfällt jedoch gleichzeitig die (bei den Änderungen zur Unternehmensteuer dargestellte) Möglichkeit, bestimmte Bonusabschreibungen nach IRC § 168 (k)

in Anspruch zu nehmen. Hingewiesen wird darauf, dass die aufwandswirksame Erfassung der Anschaffungskosten gewisser abschreibungsfähiger Vermögensgegenstände nach IRC § 179 von dem Wahlrecht nicht beeinflusst wird.

Darüber hinaus verlängert sich die Abschreibungsdauer für Immobilien geringfügig. Wird das Wahlrecht auf Nichtanwendung der Zinsschranke ausgeübt, dann sind Immobilien nach dem *Alternative Depreciation System* abzuschreiben, welches eine lineare AfA von 30 Jahren für Wohnimmobilien und von 40 Jahren für geschäftliche Immobilien vorschreibt.

1031 Transaktionen

Das US-Steuerrecht kennt einen der § 6b-Rücklage vergleichbaren Mechanismus, wonach stille Reserven auf eine Ersatzbeschaffung übertragbar sind. Die sogenannte *IRC § 1031 Transactions* sind deutlich formalistischer, restriktiver und komplizierter als die § 6b-Rücklagen und wurden deshalb vorwiegend bei großen Transaktionen mit erheblichem Steuersparpotenzial eingesetzt. Mit der US-Steuerreform 2017 wurde diese Steuerplanungsoption nunmehr auf Immobilieninvestitionen beschränkt.

UNTERNEHMENSTEUER

Neben den Änderungen im Rahmen der US-Einkommensteuer wurden im Zuge der US-Steuerreform 2017 auch die Besteuerung von Körperschaften tangierende Änderungen vorgenommen. Die Reform der Körperschaftsteuer war lange überfällig. Im internationalen Vergleich lag die Belastung amerikanischer Unternehmen mit Körperschaftsteuer viele Jahre im oberen Bereich, in den vergangenen Jahren sogar an erster Stelle aller Industrieländer. Darüber hinaus litten US-Unternehmen an den steuerlichen Nachteilen des Anrechnungssystems, welches zu geradezu abstrusen Folgen geführt hat. So wurden Milliarden von ausländischen Gewinnen in Niedrigsteuere ländern geparkt, da eine Repatriierung zu hohen Steuern geführt hätte.

Die US-Steuerreform 2017 hat signifikante Steuerrechtsänderungen bewirkt und beide Bereiche - nämlich Steuerbelastung sowie Anrechnungssystem - grundlegend verändert. Die Vorschriften bezüglich einer Veränderung hin zu einem Territorialsystem betreffen weitgehend US-Unternehmen mit ausländischen Sachverhalten (*Outbound Taxation*). Sie werden deshalb am Ende dieser Ausführungen zur Unternehmenssteuer relativ kurz zusammengefasst. Dagegen werden die Änderungen im Bereich der *Inbound Taxation*, die für ausländische US-Investoren relevant sind, nachfolgend detailliert dargestellt.

Im Vergleich zu den die US-Einkommensteuer betreffenden Neuerungen ist die Neufassung der nachfolgenden körperschaftsteuerlichen Vorschriften nicht zeitlich limitiert.

Änderungen der Körperschaftsteuersätze

Vor der Modifizierung des amerikanischen Steuergesetzes wurden Körperschaften - analog zur Vorgehensweise bei der US-Einkommensteuer - im Rahmen eines progressiven Steuertarifs in Abhängigkeit von ihrem zu versteuernden Einkommen belastet. Mit Wirkung für Veranlagungszeiträume, welche nach dem 31. Dezember 2017 beginnen, wurde ein einheitlicher Körperschaftsteuersatz von 21 % implementiert.

Weiterhin wird die *AMT* fortan nicht mehr auf Körperschaften angewendet.

Vergleicht man die Gesamtsteuerbelastung auf Bundesebene zwischen Körperschaften, die sämtliche Gewinne ausschütten, mit derjenigen von natürlichen Personen, die Einkünfte aus einer US-Geschäftstätigkeit erzielen, kommt man zu dem Ergebnis, dass die Steuerbelastung beider Alternativen annähernd vergleichbar sein sollte:

1. Durch Körperschaft erzielte Einkünfte

Unterstellt man eine (auf Bundesebene abzugsfähige) Körperschaftsteuer auf Staatsebene von 10 %, eine Körperschaftsteuer von 21 %, eine Einkommensteuer auf begünstigte Dividenden von 20 % und eine *Net Investment Income Tax* von 3,8 %, errechnet sich eine Gesamtsteuerbelastung von ca. 46 %.

2. Durch Personengesellschaft bzw. direkt erzielte geschäftliche Einkünfte

Unterstellt man eine (auf Bundesebene nicht abzugsfähige) Einkommensteuer auf Staatsebene von 10 %, eine Einkommensteuer auf begünstigte geschäftliche Einkünfte von 29,6 % und eine *AMT* von (angenommen) 27 % auf den 20 %-Sonderabzug auf begünstigte geschäftliche Einkünfte, errechnet sich eine Gesamtsteuerbelastung von ca. 45 %.

Trotzdem ist der Schritt, eine US-Geschäftstätigkeit nur aus steuerlichen Gründen über eine Kapitalgesellschaft zu tätigen, sorgfältig zu überlegen. Zum einen ist nicht ausgeschlossen, dass die Körperschaftsteuersätze zu einem späteren Zeitpunkt wieder erhöht werden. Zum anderen ist der Schritt aus der Kapitalgesellschaft teuer, weil der Liquidationsgewinn auch einen zwischenzeitlich geschaffenen *Goodwill* beinhaltet, der bei Liquidation oder Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft zu versteuern wäre.

Beschränkung geschäftlicher Zinsaufwendungen

Nach bisheriger Rechtslage war nach den *Earnings Stripping Rules* in IRC § 163 (j) die Abzugsfähigkeit von Zinsen zwischen verbundenen Unternehmen dann eingeschränkt wurden, wenn (1.) der Verschuldungsgrad des Schuldners eine gewisse Höhe überschritten hatte (*Save Harbor*), (2.) ein im Verhältnis zum Einkommen hoher Zinsaufwand vorlag und (3.) die entstandenen Zinseinkünfte nicht der US-Besteuerung unterlagen. Damit sollte sichergestellt werden, dass ein den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechender Mindestanteil der Einnahmen tatsächlich in den USA versteuert wurde.

Nach den *Earnings Stripping Rules* war der Abzug von Fremdkapitalzinsen grundsätzlich dann eingeschränkt, wenn das Fremdkapital das 1,5-fache des Eigenkapitals überschritt. Lag der Verschuldungsgrad der US-Tochtergesellschaft nicht in diesem *Save Harbor*, dann war derjenige Teil des Nettozinsaufwands (also der Saldo aus Zinseinkünften und Zinsaufwand) nicht abzugsfähig, der 50 % des *Adjusted Taxable Income* (Einkommen vor Verlustvorträgen, Abschreibungen und Fremdkapitalkosten) überschritt. Die nicht abzugsfähigen Zinsen waren unbegrenzt vortragsfähig.

In den vergangenen Jahren gab es zahlreiche Diskussionen, den Zinsabzug weiter einzuschränken. Die Vorschläge umfassten eine Beschränkung auf die durchschnittliche Konzernverschuldung (*Worldwide Ratio Test*), die Abschaffung des *Save Harbors*, die Reduzierung der Grenze der Nicht-Abzugsfähigkeit

auf 35 % oder sogar auf 25 % des *Adjusted Taxable Income* oder die zeitliche Begrenzung der Vortragsfähigkeit nicht abzugsfähiger Verluste.

Nun wurde im Zuge der US-Steuerreform 2017 eine überraschende Neuregelung eingeführt, nämlich eine der Zinsschranke nach § 4h EStG vergleichbare Regelung, wonach der Abzug von Zinsaufwendungen ganz allgemein beschränkt wird, die Stellungen als verbundene Personen oder Unternehmen jedoch unberücksichtigt bleiben. Hingewiesen wird darauf, dass bei Darlehen zwischen verbundenen Personen weiterhin der *Arm's Length Standard* bei der Höhe der Zinssätze anzuwenden ist. Dieser Standard entspricht den *Applicable Federal Rates (AFR)*, die monatlich von der Finanzverwaltung veröffentlicht werden.

Der Betrag der abzugsfähigen geschäftlichen Zinsaufwendungen darf im Veranlagungszeitraum die Summe aus geschäftlichen Zinseinnahmen sowie 30 % des bereinigten zu versteuernden Einkommens (*Adjusted Taxable Income*) nicht übersteigen. Bei bestimmten Branchen gehen Lagerbestandsfinanzierungskosten nicht in die Berechnung ein. Der Betrag nicht abzugsfähiger Zinsaufwendungen kann ohne zeitliche Beschränkung in darauffolgende Veranlagungszeiträume vorgetragen werden.

Die Größe *Adjusted Taxable Income* ist wie bisher als Einkommen vor Verlustvorträgen, Abschreibungen und Fremdkapitalkosten definiert. Weiterhin bleibt die oben (s.o. „Einkommensteuer“) genannte Reduzierung des Steuersatzes auf qualifizierte geschäftliche Einkünfte (*Qualified Business Income Amount*) nach IRC § 199A des Steuerpflichtigen um 20 %-Punkte unberücksichtigt. Diese Regelung findet auch Anwendung auf Steuerpflichtige, die keine Körperschaft sind. Für Veranlagungszeiträume, die vor dem 1. Januar 2022 beginnen, werden auch Abschreibungen auf materielle (*Depreciation*) und immaterielle Vermögenswerte (*Amortization*) hinzugerechnet, womit nach dem 31. Dezember 2021 der Betrag der abzugsfähigen Zinsaufwendungen verringert wird.

Von der Zinsabzugsbeschränkung gibt es zwei wesentliche Ausnahmen:

1. Umsatz des Steuerpflichtigen

Die Zinsschranke ist nur dann anwendbar, wenn das Unternehmen Bruttoeinnahmen von mehr als \$25.000.000 realisiert, wobei hier die durchschnittlichen jährlichen Bruttoeinnahmen über den Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen (der mit dem Veranlagungszeitraum endet, der wiederum dem Veranlagungszeitraum, für den der Bruttoeinnahmentest durchgeführt wird, vorausgeht) maßgeblich sind. Bei Personengesellschaften ist die Zinsabzugsbeschränkung - analog zur Herangehensweise im deutschen Steuerrecht - auf Ebene der Personengesellschaft anzuwenden.

Des Weiteren erfassen geschäftliche Zinsaufwendungen und -einnahmen keine Investmentzinsaufwendungen und Investmentzinseinkünfte.

2. Immobilienbranche

Steuerpflichtige mit Immobilieninvestitionen können gemäß IRC § 163 (j) (7) (B) das Wahlrecht ausüben, dass die genannten Beschränkungen nicht anzuwenden sind. Dieses Wahlrecht kann sowohl für Immobilien im Zusammenhang mit passiven Einkünften (*Rental Real Property*) als auch für Immobilien im Zusammenhang mit aktiven Einkünften (*Real Estate Development and Construction*) in Anspruch genommen werden. Im Gegenzug ändert sich dann jedoch die Nutzungsdauer der Immobilien für Zwecke der Abschreibung (s.o. „Einkünfte aus Immobilieninvestitionen“).

Nach derzeitigem Stand kann folgendes festgehalten werden: Erstens wurden die bisherigen Standards der Mindestkapitalisierung (*Thin Capitalization Rules*) sowie der Beschränkung der Zinsaufwendungen zwischen verbundenen Personen bzw. Unternehmen (*Earnings Stripping Rules*) über Bord geworfen und mit einer Zinsschranke ersetzt, die nur für Steuerpflichtige mit einem Umsatz von mehr als \$25.000.000 gilt und nicht zwingend bei Immobilientransaktionen anwendbar ist. Es wird sich jedoch erst in den kommenden Monaten zeigen, wenn die Finanzverwaltung Richtlinien erlässt, wie sie mit den Gesetzesänderungen umzugehen gedenkt.

Wahlrecht zur aufwandswirksamen Erfassung der Anschaffungskosten gewisser abschreibungsfähiger Vermögensgegenstände

Für bestimmte, zur betrieblichen Nutzung angeschaffte Sachanlagen besteht für den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht, einen gewissen Betrag der Anschaffungskosten gemäß IRC § 179 steuermindernd geltend zu machen. Der steuermindernde Abzug ist für den Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Sachanlage in Betrieb genommen wird. Der maximal abzugsfähige Betrag wurde durch die US-Steuerreform 2017 verdoppelt und beträgt nunmehr \$1.000.000.

Der maximal abzugsfähige Betrag ist auf mehrere Arten beschränkt. Grundsätzlich ist die absolute Beschränkung von \$1.000.000 um den Betrag zu mindern, um den die Anschaffungskosten \$2.500.000 übersteigen. Die Reduzierung kann jedoch nicht auf einen Betrag, der geringer als Null ist, vorgenommen werden. Des Weiteren darf der in Anspruch genommene Abzug die Höhe des zu versteuernden Einkommens aus einer US-Geschäftstätigkeit nicht übersteigen. Diese Regelung greift nach Anwendung der betragsmäßigen Beschränkung in Höhe von \$1.000.000 sowie deren gegebenenfalls vorgenommener Reduzierung. Abzüge, die nicht steuermindernd geltend gemacht werden, sind unter bestimmten Restriktionen in künftigen Veranlagungszeiträumen nutzbar.

Die Norm erfasst lediglich gewisse Vermögensgegenstände:

1. Materielle Vermögensgegenstände, auf die die Abschreibung nach IRC § 168 anwendbar ist, sowie bestimmte Computersoftware, auf die die Abschreibung nach IRC § 167 Anwendung findet.
2. Vermögensgegenstände, die grundsätzlich unter die Vermögensdefinition von IRC § 1245 fallen oder bei denen es sich um bestimmte Arten von Immobilienvermögen handelt (hierbei handelt es sich um ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen).
3. Voraussetzung ist in jedem Fall, dass die Vermögensgegenstände zur Nutzung im Rahmen einer US-Geschäftstätigkeit erworben wurden.

Die aufgezählten Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein.

Bei dem begünstigten Immobilienvermögen handelt es sich im Einzelnen um folgende Maßnahmen:

1. Modernisierung im Inneren (ausgenommen sind Vergrößerungen des Gebäudes sowie Verbesserungen an Fahrstühlen, Rolltreppen oder dem Tragwerk des Gebäudes) sowie
2. Verbesserungen im Bereich des Daches, des Heizungs- und Belüftungssystems, des Feueralarmsystems oder des Sicherheitssystems.

Die Begünstigungen gelten ausschließlich für Gewerbeimmobilien, welche nicht für Wohnzwecke verwendet werden.

Die Vorschriften gelten ab dem 1. Januar 2018 und sind permanent.

Sonderabschreibungen für bestimmte Sachanlagen (gültig vom 1.1.2018 bis zum 31.12.2027)

Für bestimmte, zur betrieblichen Nutzung angeschaffte Sachanlagen besteht für den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht, einen gewissen Betrag der Anschaffungskosten zusätzlich zu den bereits gewährten (regulären) Abschreibungen steuermindernd geltend zu machen. Die Ermittlung der bereits gewährten Abschreibungen erfolgt sodann unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage, die bereits um den an dieser Stelle erläuterten Abzug gemäß IRC § 168 (k) gemindert wurde.

Beispiel

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger erwirbt eine qualifizierte Sachanlage mit Anschaffungskosten in Höhe von \$100.000. Die Inbetriebnahme erfolgt nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Januar 2025, dementsprechend wird ein prozentualer Abzug in Höhe von 60 %, absolut betrachtet folglich \$60.000 gewährt. Die Abschreibungsbemessungsgrundlage für darüber hinaus gewährte Abschreibungen ist dementsprechend anzupassen:

Anschaffungskosten	\$100.000
Gemäß IRC § 168 (k) gewährter Abzug	\$60.000
Angepasste Abschreibungsbemessungsgrundlage	\$40.000

Der Prozentsatz der Anschaffungskosten, der steuermindernd geltend gemacht werden kann, bestimmt sich in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Inbetriebnahme. Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick über die nach der US-Steuerreform 2017 anzuwendenden Prozentsätze für die steuerlich begünstigte Abschreibung von Betriebsvermögen:

Zeitpunkt der Inbetriebnahme		Gewährter Prozentsatz
Nach dem	Vor dem	
27. September 2017	1. Januar 2023	100 %
31. Dezember 2022	1. Januar 2024	80 %
31. Dezember 2023	1. Januar 2025	60 %
31. Dezember 2024	1. Januar 2026	40 %
31. Dezember 2025	1. Januar 2027	20 %

Abb. 8: Gewährter Abschreibungsprozentsatz in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Inbetriebnahme.

Als qualifizierte Sachanlage sind unter anderem sämtliche unter IRC § 168 zu erfassenden Gegenstände des Sachanlagevermögens mit einer Nutzungsdauer von 20 Jahren oder weniger sowie bestimmte

Computersoftware zu erfassen, deren erstmalige Nutzung durch den Steuerpflichtigen erfolgt und die vor dem 1. Januar 2027 in Betrieb genommen werden. Diese Kriterien sind kumulativ zu erfüllen. Ausnahmefälle, in denen die oben aufgeführten oder auch andere als die oben aufgeführten Prozentsätze gewährt werden, bestehen.

Qualifizierte Sachanlagen, die vor dem 28. September 2017 angeschafft wurden und nach dem 27. September 2017 in Betrieb genommen werden, sind mit einem anderen Prozentsatz begünstigt. Für qualifizierte Sachanlagen, auf welche normalerweise die oben dargestellten Prozentsätze anzuwenden sind, gilt dann:

Zeitpunkt der Inbetriebnahme	Gewährter Prozentsatz
vor dem 1. Januar 2018	50 %
in 2018	40 %
in 2019	30 %
nach 2019	0 %

Abb. 9: Gewährter Abschreibungsprozentsatz in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Inbetriebnahme bei Anschaffung vor dem 28.9.2017 und Inbetriebnahme nach dem 27.9.2017.

Für qualifiziertes Sachanlagevermögen, das im ersten Veranlagungszeitraum in Betrieb genommen wird, der nach dem 27. September 2017 endet, besteht für den Steuerpflichtigen in diesem Veranlagungszeitraum ein Wahlrecht, statt 100 % nur 50 % der Anschaffungskosten steuermindernd geltend zu machen.

Die Vorschriften von IRC § 168 (k) gelten vom 28. September 2017 bis zum 31. Dezember 2026.

Die Vorschriften von IRC § 168 (k) sind der Regelung von IRC § 179 vergleichbar. Die wesentlichen Unterschiede sind:

1. Einerseits war der zulässige Abzugsbetrag vor der US-Steuerreform 2017 nach IRC § 168 (k) auf 50 % der Anschaffungskosten beschränkt (100 % bei IRC § 179, mit Beschränkung).
2. Andererseits bestand grundsätzlich keine Beschränkung der nach IRC § 168 (k) begünstigten Anschaffungen (Beschränkungen bei IRC § 179).
3. Auch ist die Definition von qualifiziertem Sachanlagevermögen, welches nach IRC § 168 (k) abgeschrieben werden kann, restriktiver als die für Zwecke des IRC § 179 verwendete Definition.

Handelt es sich um Sachanlagevermögen, welches nach beiden Vorschriften abgeschrieben werden kann, gilt folgende Rangfolge:

1. Abschreibung nach IRC § 179.
2. Berücksichtigung der Bonusabschreibung nach IRC § 168 (k) auf den nach Anwendung von IRC § 179 verbleibenden Betrag.
3. Berücksichtigung der regulären Abschreibung nach IRC §§ 167, 168 auf den nach Anwendung von IRC §§ 179, 168 (k) verbleibenden Betrag.

Abzug betrieblicher Nettoverluste

Vor der US-Steuerreform 2017 mussten Verluste grundsätzlich zunächst auf die beiden vorangegangenen Geschäftsjahre zurückgetragen werden, erst danach konnten gegebenenfalls verbleibende Verluste vorgetragen werden. Die Verlustverrechnung war in voller Höhe mit positiven Einkünften zulässig, eine Beschränkung erfolgte lediglich durch die *AMT*. Danach waren Verluste nur bis zur Höhe von 90 % des für *AMT*-Zwecke ermittelten Einkommens verrechenbar. Verluste waren 20 Jahre vortragsfähig.

Mit Blick auf die Verrechnung von betrieblichen Verlusten wurde IRC § 172 durch die US-Steuerreform 2017 wie folgt modifiziert:

1. Grundsätzlich ist es fortan nicht möglich, Verluste eines Veranlagungszeitraums zurückzutragen, gleichzeitig ist jedoch ein zeitlich unbegrenzter Vortrag in folgende Veranlagungszeiträume möglich.
2. Verluste sind künftig nur bis maximal 80 % des zu versteuernden Einkommens abzugsfähig, wobei das zu versteuernde Einkommen im Zuge dessen unter Nichtberücksichtigung des an dieser Stelle erläuterten, möglichen Verlustabzugs zu ermitteln ist.

Die Änderung betreffend die betragsmäßige Begrenzung der Verlustnutzbarkeit gilt für Verluste in Veranlagungszeiträumen, welche nach dem 31. Dezember 2017 beginnen, wohingegen die neugefassten zeitlichen Restriktionen für betriebliche Nettoverluste in Veranlagungszeiträumen gelten, die nach dem 31. Dezember 2017 enden.

Abzug für bestimmte ausländische Dividenden

Das US-Steuerrecht begegnet der Verlagerung der Besteuerung auf Ebene des Gesellschafters in künftige Veranlagungszeiträume durch zwei Maßnahmen: Die Bestimmungen zur Besteuerung von *Controlled Foreign Corporations (CFCs)* sowie von *Passive Foreign Investment Companies (PFICs)*. Durch die *CFC*-Regelungen wird bestimmtes ausschüttungsfähiges Einkommen einer Körperschaft bereits im Zeitpunkt der Realisierung auf Ebene des Steuerpflichtigen besteuert. Eine spätere tatsächliche Ausschüttung unterliegt dann nicht mehr der Besteuerung. Die *PFIC*-Regelungen hingegen gleichen eine verspätete Ausschüttung durch Anwendung des Höchststeuersatzes bei gleichzeitigem Zinsaufschlag auf die Dividende im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausschüttung aus. Kommt es zur Überschneidung der beiden Bestimmungen (insbesondere bei passiven Einkünften möglich), gehen die *CFC*-Regelungen vor.

Gemäß der Neuregelung nach IRC § 245A kann der Teil einer (tatsächlichen) Dividende einer ausländischen Körperschaft, soweit diese auf im Ausland realisierte Gewinne entfällt, vom zu versteuernden Einkommen abgezogen werden. Voraussetzung ist, dass die US-Körperschaft an der ausländischen Körperschaft zu mindestens 10 % beteiligt ist (und damit eine US-Anteilseignerstellung einnimmt). Weiterhin darf die ausländische Körperschaft keine *PFIC* sein. Erfüllt die ausländische Körperschaft die Kriterien einer *PFIC*, ist jedoch durch die mehr als 50 %-Beteiligung amerikanischer Steuerpflichtiger gleichzeitig eine *CFC*, dann ist der Abzug dennoch zu gewähren.

Der Anteil einer Dividende, der auf im Ausland realisierte Gewinne entfällt, ist der Betrag, der in dem

selben Verhältnis zu der gezahlten Dividende steht wie der Betrag der nicht ausgeschütteten ausländischen Erträge der ausländischen Körperschaft zu deren gesamten nicht ausgeschütteten Erträgen. Der Abzug wird für Ausschüttungen gewährt, die nach dem 31. Dezember 2017 vorgenommen werden.

Repatriierung ausländischer Gewinne

Mit der US-Steuerreform 2017 wurde IRC § 965 neu gefasst und regelt die zwingende, jedoch steuerbegünstigte Repatriierung von thesaurierten Gewinnen und Gewinnrücklagen ausländischer Tochtergesellschaften. Wie eingangs erwähnt hatten viele US-Unternehmen die im Ausland erwirtschafteten Gewinne wegen der sehr hohen Körperschaftsteuerbelastung von 35 % auf Bundesebene zuzüglich einer regelmäßigen Belastung mit Staatssteuer im Ausland geparkt.

Nach der Neuregelung sind die nach 1986 erwirtschafteten, thesaurierten Gewinne und Gewinnrücklagen ausländischer Körperschaften für den letzten Veranlagungszeitraum, der vor dem 1. Januar 2018 beginnt, auf Ebene der US-Muttergesellschaft zu besteuern. Hingewiesen wird darauf, dass die Besteuerung unabhängig von einer tatsächlichen Rückführung erfolgt.

Die Steuerbelastung bislang nicht ausgeschütteter Gewinne der ausländischen Körperschaft beträgt

1. 15,5 % auf Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente und
2. 8 % auf sämtliche anderen Vermögensgegenstände.

Die Steuerbelastung wird obskurerweise durch einen bestimmten Abzug von dem bislang nicht ausgeschütteten Gewinn ermittelt. Die US-Körperschaft hat das Wahlrecht, die sich ergebende Steuerverbindlichkeit über acht Veranlagungszeiträume zu verteilen. Wird dieses Wahrecht ausgeübt, dann ergeben sich die folgenden zu zahlenden Raten:

1. 8 % der Nettosteuerverbindlichkeit für jedes der ersten fünf Jahre,
2. 15 % der Nettosteuerverbindlichkeit für das sechste Jahr,
3. 20 % der Nettosteuerverbindlichkeit für das siebte Jahr sowie
4. 25 % der Nettosteuerverbindlichkeit für das achte Jahr.

Die Regelung erfordert einige Bemerkungen:

1. Ziel der Steuerreform war es, die hohe Körperschaftsteuer auf ein wettbewerbsfähiges Niveau zu senken und die steuerlichen Nachteile durch das Anrechnungssystem zu beseitigen, um US-Unternehmen damit die Möglichkeit zu geben, die im Ausland erwirtschafteten und thesaurierten Gewinne steuer-schonend zu repatriieren. Aus der Möglichkeit wurde eine Notwendigkeit, indem die in ausländischen Gesellschaften thesaurierten Gewinne unabhängig von einer tatsächlichen Ausschüttung besteuert werden.
2. Ausländische Unternehmen, die hohe Investitionen in Sachanlagevermögen getätigt haben und folglich zwar Gewinnrücklagen in der Bilanz ausweisen, aber nur über geringe Zahlungsmittel verfügen, werden durch die US-Steuerreform 2017 übermäßig benachteiligt.

3. Inwieweit sich die Repatriierung der Gewinne tatsächlich in höheren Dividenden und Löhnen auswirkt, ist mehr als fraglich. Einige Unternehmen haben tatsächlich ihre Löhne erhöht, meist allerdings werden die Zahlungszuflüsse für Aktienrückkäufe und Reduzierung der Verschuldung genutzt.

IRC § 965 findet auf Individuen lediglich Anwendung, wenn es sich bei der ausländischen Körperschaft um eine *CFC* handelt. Handelt es sich bei dem Anteilseigner um eine Körperschaft, ist eine Beteiligung von mindestens 10 % ausreichend - das im vorigen Satz genannte *CFC*-Kriterium muss nicht erfüllt sein.

Erhebung einer zusätzlichen Steuer auf bestimmte Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen

Mit IRC § 59A wurde eine zusätzliche Steuer auf bestimmte, als *Base Erosion Payments* bezeichnete Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen implementiert. Diese gilt für Zahlungen, die in nach dem 31. Dezember 2017 beginnenden Veranlagungszeiträumen aufwandswirksam erfasst werden. Die Vorschrift gilt für Körperschaften mit einem durchschnittlichen jährlichen Umsatz von mindestens \$500.000.000 über drei Veranlagungszeiträume. Des Weiteren darf es sich bei der Körperschaft nicht um ein reguliertes Investmentunternehmen, einen Immobilieninvestmenttrust oder eine *S Corporation* handeln. Der Prozentsatz, um den die Bemessungsgrundlage gemindert wird - dieser wird nach einer bestimmten, an dieser Stelle nicht weiter erläuterten Formel errechnet -, muss bei mindestens 3 % liegen.

Die Steuer ist mit der Systematik der *AMT* vergleichbar, indem das zu versteuernde Einkommen der Gesellschaft um den Betrag der Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen erhöht wird. Dieser Betrag (angepasstes zu versteuerndes Einkommen) wird mit einem bestimmten Prozentsatz (s. Abb. 10) multipliziert und dann um die reguläre Steuerverbindlichkeit reduziert. Die reguläre Steuerverbindlichkeit ist um gewährte Anrechnungsbeträge zu kürzen, unter anderem auch um die Anrechnung der ausländischen Steuern.

Beispiel

Eine US-Körperschaft leistet im Veranlagungszeitraum 2019 (1.1.19-31.12.19) eine steuerlich abzugsfähige Zahlung von \$2.000.000 an ein verbundenes ausländisches Unternehmen. Sie erzielt ein zu versteuerndes Einkommen von \$1.000.000, worauf eine reguläre Körperschaftsteuer von \$210.000 erhoben wird. Das angepasste zu versteuernde Einkommen errechnet sich demnach mit \$3.000.000. Multipliziert mit 10 % ergibt sich ein Betrag von \$300.000, abzüglich der regulären Körperschaftsteuer von \$210.000 errechnet sich sodann eine zusätzliche Steuer in Höhe von \$90.000.

Wird die reguläre Körperschaftsteuer von \$210.000 jedoch durch Anrechnung von im Ausland gezahlter Steuer auf beispielsweise \$150.000 reduziert, dann errechnet sich eine zusätzliche Steuer in Höhe von \$150.000.

Der Prozentsatz, mit dem das angepasste zu versteuernde Einkommen zu multiplizieren ist, verändert sich in Abhängigkeit von dem Beginn des betrachteten Veranlagungszeitraums.

Beginn des Veranlagungszeitraums	Verwendeter Prozentsatz
im Kalenderjahr 2018	5 %
nach dem 31.12.18 und vor dem 1.1.26	10 %
nach dem 31.12.25	12,5 %

Abb. 10: Zur Multiplikation mit dem angepassten zu versteuernden Einkommen verwendete Prozentsätze in Abhängigkeit vom Beginn des betrachteten Veranlagungszeitraums.

Die Ausführungen gelten analog, wenn die Körperschaft abschreibungsfähige materielle oder immaterielle Vermögensgegenstände von einem verbundenen Unternehmen erwirbt. Bei der Ermittlung des angepassten zu versteuernden Einkommens werden dann die steuermindernd erfassten Abschreibungen hinzugerechnet. Für lediglich Kosten deckende Zahlungen gelten die Ausführungen nicht.

Hybride Transaktionen und Rechtsformen

An verbundene Unternehmen geleistete Zahlungen, die im Rahmen einer hybriden Transaktion oder durch Zahlung von einer oder an eine hybride Rechtsform aufwandswirksam erfasst werden, sind gemäß IRC § 267A in Veranlagungszeiträumen, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen, nicht mehr abzugsfähig. Es handelt sich hierbei um eine im Zuge der US-Steuerreform 2017 neu implementierte Regelung. Im Einzelnen betrifft dies Zins- und Lizenzaufwendungen an verbundene Unternehmen.

Hybride Transaktionen sind solche Zahlungen, die zwar nach US-steuerrechtlichen Regelungen, nicht aber unter Zugrundelegung des Steuerrechts des Landes, in dem der Empfänger steuerpflichtig ist, als Zins- oder Lizenzzahlungen zu qualifizieren sind. Eine Rechtsform ist als Hybrid einzustufen, wenn sie für Zwecke der Besteuerung in den USA, nicht aber nach den Steuergesetzen ihrer Jurisdiktion transparent behandelt wird, und vice versa.

Die Abzugsfähigkeit ist insofern beschränkt, als dass die aufwandswirksam erfasste Zahlung unter Anwendung des Steuerrechts der Jurisdiktion, in der der Empfänger steuerpflichtig ist, nicht als steuerpflichtiges Einkommen zu erfassen oder der erhaltene Betrag beim Empfänger unter Anwendung des für ihn gültigen Steuerrechts abzugsfähig ist. Hingegen erfasst die Vorschrift keine Zahlungen, die im Rahmen der *CFC*-Regelungen im Bruttoeinkommen des US-Anteilseigners enthalten sind.

Neuregelung bei niedrigbesteuertem Einkommen

Wie bereits erwähnt, werden bei *CFCs* bestimmte Einkommensteile auf Ebene der Gesellschafter unabhängig von ihrer tatsächlichen Ausschüttung besteuert. Dabei wird auf das sogenannte *Subpart F Income* abgestellt, welches grundsätzlich passive Einkünfte sowie Einkünfte im Zusammenhang mit verbundenen Unternehmen erfasst.

Es handelt sich bei IRC § 951A ebenfalls um eine neu implementierte Regelung, wonach nunmehr eine neue Besteuerungsgrundlage, das *Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)*, zu ermitteln ist.

Ausgehend vom Umsatz werden bestimmte Einkommensbestandteile abgezogen, unter anderem auch das bereits als *Subpart F Income* erfasste Einkommen, Dividenden verbundener Unternehmen sowie der sogenannte *High Tax Kick Out*-Betrag, der nicht als *Subpart F Income* erfasst wird (interessant hier ist, dass bei einem US-Körperschaftsteuersatz von 21 % bereits eine Steuerbelastung von knapp 19 % vom *Subpart F Income* eliminiert wird). Abgezogen wird auch eine (kalkulatorische) Nettorendite von 10 % auf (spezifiziertes) Anlagevermögen der *CFC*. Das Resultat entspricht dem globalen immateriellen niedrigbesteuerten Einkommen (*Global Intangible Low-Taxed Income/GILTI*) (s. Abb. 11).

$$\begin{array}{r}
 \text{Netto } CFC \text{ getestetes Einkommen des US-Anteilseigners} \\
 \text{./. Als materiell erachtete Nettoeinkommensrendite des US-} \\
 \text{Anteilseigners} \\
 \hline
 = \text{Globales immaterielles niedrigbesteuertes Einkommen}
 \end{array}$$

Abb. 11: Ermittlung des globalen immateriellen niedrigbesteuerten Einkommens (*Global Intangible Low-Taxed Income/GILTI*).

IRC § 951A findet lediglich auf *CFCs* Anwendung.

Die Regelung ist auf Veranlagungszeiträume ausländischer Körperschaften in Monaten, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen, sowie auf Veranlagungszeiträume von US-Anteilseignern, in denen oder mit denen diese Veranlagungszeiträume der ausländischen Körperschaften enden, anzuwenden.

Ausländisches immaterielles Einkommen und globales immaterielles niedrigbesteuertes Einkommen

Mit IRC § 250 wurde eine neue Regelung eingeführt, welche insbesondere für US-Körperschaften mit hohem immateriellen Einkommen respektive vergleichsweise geringen materiellen Sachanlagewerten vorteilhaft ist. Für jeden Veranlagungszeitraum wird ein prozentualer Abzug auf ausländisches immaterielles Einkommen (*Foreign-Derived Intangible Income/FDII*) sowie auf das globale immaterielle niedrigbesteuerte Einkommen (*Global Intangible Low-Taxed Income/GILTI*, s.o.) gewährt, welches den effektiven Körperschaftsteuersatz noch einmal deutlich reduziert. Der Abzug errechnet sich als Summe der folgenden beiden Größen:

1. 37,5 % des ausländischen immateriellen Einkommens der US-Körperschaft für den jeweiligen Veranlagungszeitraum sowie
2. 50 % des globalen immateriellen niedrigbesteuerten Einkommens zuzüglich fiktiv hinzugerechneter ausländischer Steuer gemäß IRC § 78 (was zur Berechnung der Steueranrechnung erforderlich ist).

Was die Berechnung des ausländischen immateriellen Einkommens betrifft, so ist vom weltweiten Einkommen eine (kalkulatorische) Nettorendite von 10 % auf (spezifiziertes) Anlagevermögen abzuziehen. Das so ermittelte modifizierte Einkommen ist auf in den USA beziehungsweise im Ausland erzieltetes Einkommen aufzuteilen. Von dem ausländischen Einkommensteil ist ein Abzug von 37,5 % nach IRC § 250 zulässig.

Bevorzugt werden also US-Körperschaften mit geringem Anlagevermögen sowie mit hohen Umsatzerlösen aus immateriellen Produkten (z.B. Software). Je nach Anteil dieser beiden Größen am gesamten zu versteuernden Einkommen kann sich eine Reduzierung der effektiven Körperschaftsteuerbelastung auf 13,125 % bei ausländischem immateriellen Einkommen beziehungsweise von 10,5 % bei globalem immateriellen niedrigbesteuerten Einkommen ergeben.

Für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2025 beginnen, sind lediglich 21,875 % anstatt 37,5 % respektive 37,5 % anstatt 50 % der jeweiligen Einkommen steuermindernd zu berücksichtigen. Der neu eingeführte IRC § 250 gilt für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen.

Änderungen im Bereich der CFC-Regelungen

Auch mit Blick auf die CFC-Regelungen nach IRC §§ 951, 958 - es handelt sich hierbei um das US-amerikanische Pendant zur deutschen Hinzurechnungsbesteuerung - sind bedeutende Änderungen zu erkennen. Mit Wirkung für Veranlagungszeiträume ausländischer Körperschaften, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen, sowie Veranlagungszeiträume von US-Anteilseignern (*United States Shareholders*) mit denen oder innerhalb derer die Veranlagungszeiträume der ausländischen Körperschaften enden, wurde die Definition eines US-Anteilseigners modifiziert.

Vor der US-Steuerreform 2017 wurden nur Anteilseigner erfasst, welche mindestens 10 % der Stimmrechte hielten. Fortan sind als US-Anteilseigner auch US-Personen zu klassifizieren, welche mindestens 10 % des gesamten Wertes sämtlicher Anteilskategorien der ausländischen Körperschaft halten. Im Ergebnis kann es daher dazu kommen, dass bis dato nicht als CFC eingestufte ausländische Körperschaften fortan als CFC - mit den damit einhergehenden Erklärungs- und Offenlegungspflichten - einzustufen sind.

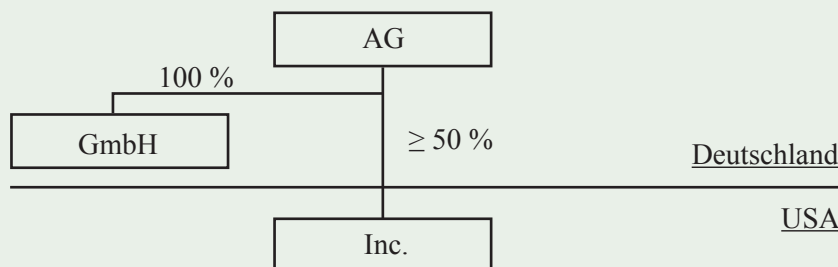
Darüber Hinaus wurde die Dauer, die eine ausländische Körperschaft im jeweiligen Veranlagungszeitraum die Tatbestandsvoraussetzungen einer CFC erfüllen muss, um als eine solche eingestuft zu werden, dergestalt modifiziert, dass die vor der US-Steuerreform 2017 gültigen 30 Tage („*for an uninterrupted period of 30 days or more*“) nun keine Notwendigkeit mehr darstellen, da die Voraussetzungen im Veranlagungszeitraum nur einmal („*at any time*“) erfüllt sein müssen.

Offenlegung bei Beteiligung an ausländischen Körperschaften

Bei einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft von mindestens 10 % durch US-Anteilseigner ist die Offenlegung bestimmter Sachverhalte vorgeschrieben. Bei einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft von mindestens 50 % (nur Beteiligungen von 10 % oder mehr gehen in die Bestimmung ein) liegt eine CFC vor, bei der darüber hinaus auch bestimmte Einkommensteile (*Subpart F Income*) unabhängig von einer tatsächlichen Ausschüttung besteuert werden. Mit der US-Steuerreform 2017 wurden bestehende Vorschriften zur Zurechnung von Anteilsbesitz dergestalt geändert, dass nun auch ausländische Schwester-Körperschaften für Zwecke der Offenlegung als CFC qualifiziert werden. Dies sei an nachfolgendem Beispiel erläutert.

Beispiel

Eine deutsche AG ist zu mehr als 50 % an einer US-Körperschaft sowie zu 100 % an einer deutschen GmbH beteiligt.



Für den Steuerpflichtigen ergeben sich durch die US-Steuerreform 2017 die folgenden Konsequenzen:

1. Die US-Körperschaft ist als US-Anteilseigner der deutschen GmbH zu qualifizieren, da Sie als US-Person einzustufen und des Weiteren mit mindestens 50 % im Eigentum der deutschen Muttergesellschaft steht.
2. Die deutsche GmbH ist für US-steuerliche Zwecke wie eine *CFC* zu behandeln.
3. Aus der Gesetzesänderung resultiert zwar nicht, dass der US-Körperschaft etwaige *Subpart F*-Einkünfte der GmbH zugerechnet werden, jedoch ergeben sich *5472-Form*-Offenlegungspflichten der deutschen Schwester-Körperschaft.

NACHLASS- UND SCHENKUNGSTEUER

Mit dem zum 1. Januar 2002 in Kraft getretenen *EGTRRA* 2001 reformierte die seinerzeitige Regierung Bush das Nachlasssteuerrecht. Danach konnten Nachlässe im Jahr 2010 völlig steuerfrei übertragen werden, allerdings bei zeitgleicher Aussetzung der Anhebung des Buchwertes auf den Verkehrswert (sogenannter *Step-Up in Basis* nach IRC § 1014 (a) (1)) im Zeitpunkt des Erbfalls. Die Ermittlung des Anschaffungswerts von Vermögen bei den Erben ist für die Einkommensteuer von Bedeutung, weil dieser z.B. als Bemessungsgrundlage für Zwecke der Abschreibung, aber auch als Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung eines späteren Veräußerungsgewinns gilt.

Wieder einmal gab es in den vergangenen Monaten grundlegende Reformvorschläge. Von den Republikanern wurde die Abschaffung der Nachlasssteuer vorgeschlagen, diesmal jedoch bei gleichzeitiger Anhebung der Erbmasse auf den Verkehrswert. Die angekündigte grundlegende Reformierung der US-Nachlass- und Schenkungsteuer wurde nicht realisiert, sie war wohl mehr Verhandlungstaktik bei der Steuerreform. Zu erwähnen ist als einzige signifikante Änderung, dass der sich durch Anwendung eines einheitlichen Anrechnungsbetrags ergebende Freibetrag für Erbfälle und Schenkungen, die nach dem

BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

31. Dezember 2017 und vor dem 1. Januar 2026 anfallen, von \$5.000.000 auf \$10.000.000 erhöht wurde (vgl. IRC § 2010 (c) (3)). Dieser Freibetrag unterliegt einer jährlichen Inflationsanpassung, die zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Newsletters noch nicht veröffentlicht ist.

Jedem unbeschränkt steuerpflichtigen Nachlass steht der sogenannte einheitliche Anrechnungsbetrag zu (*Unified Tax Credit*), der auf die sich im Rahmen der Nachlasssteuerberechnung ergebende vorläufige Nachlasssteuer angerechnet wird. Durch diesen einheitlichen Anrechnungsbetrag wird ein bestimmter Teil des steuerpflichtigen Nachlasses steuerfrei gestellt, welcher oft (fälschlicherweise) als sogenannter *Exclusion Amount* bzw. Freibetrag bezeichnet wird.

Der einheitliche Anrechnungsbetrag steht jedem steuerpflichtigen Erblasser hinsichtlich seiner gesamten unentgeltlichen Übertragungen im Wege der Schenkung und von Todes wegen nur einmal im Leben zu. So vermindert der aus dem Anrechnungsbetrag resultierende steuerfrei gestellte Betrag zunächst den Wert der steuerpflichtigen Verfügungen im Wege der Schenkung. Er vermindert sodann die Nachlasssteuer nur insoweit, als dass er noch nicht zur Minderung von Schenkungsteuern des Erblassers genutzt wurde. Für diese Zwecke ist grundsätzlich der zum Zeitpunkt des Nachlassfalls gültige Wert des Anrechnungsbetrags heranzuziehen.

In Fällen eines steuerpflichtigen Nachlasses von Personen ohne US-Domizil und ohne US-Staatsbürgerschaft bleibt es, wie bisher, bei einem Anrechnungsbetrag von zumindest \$13.000, der Vermögensübertragungen bis zu einem Wert von \$60.000 steuerfrei stellt. Alternativ kann auch für Personen ohne US-Domizil und ohne US-Staatsbürgerschaft der *Exclusion Amount* von derzeit maximal \$10.000.000 (s.o.) relevant sein, der sonst grundsätzlich nur unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt wird. Dazu müssen bestimmte Sondervorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer anwendbar sein.

Derartige Sondervorschriften finden sich auch im Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-USA auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 21. Dezember 2000 (Erb-DBA), das für deutsche Staatsbürger ohne US-Domizil grundsätzlich anwendbar ist:

1. Aufgrund des Art. 10 Abs. 5 Erb-DBA steht auch dem beschränkt steuerpflichtigen US-Nachlass der *Exclusion Amount* in Höhe von derzeit maximal \$10.000.000 zu, allerdings nur anteilig im Verhältnis der US-Bruttovermögenswerte zu den weltweiten Bruttovermögenswerten, sofern nicht der *Exclusion Amount* in Höhe von \$60.000 im Einzelfall günstiger ist.
2. Zuvor, das heißt vor Anwendung von Art. 10 Abs. 5 Erb-DBA, sind auch für den lediglich beschränkt steuerpflichtigen Nachlass bestimmte Ehegattenfreibeträge zu berücksichtigen. Wie bereits erwähnt, kann der unbeschränkt steuerpflichtige Nachlass zunächst grundsätzlich um die Vermögenswerte gemindert werden, die auf den hinterbliebenen Ehegatten übergehen (*Marital Deduction*). Für lediglich beschränkt Steuerpflichtige gilt diese Regelung prinzipiell nicht. Allerdings enthält das Erb-DBA verschiedene Vorschriften, die geeignet sind, den Vermögensübergang zwischen beschränkt steuerpflichtigen Ehegatten mit in den USA steuerpflichtigen Vermögenswerten zu begünstigen.
3. So sind im Rahmen der Nachlassbesteuerung eines Ehepartners nach Art. 10 Abs. 4 Erb-DBA die in den USA belegenen Vermögenswerte für Zwecke der US-Nachlasssteuer lediglich mit 50 % ihres Verkehrswerts anzusetzen, ausgenommen Vermögen, das sogenanntes *Community Property* ist.

Bei dieser Regelung handelt es sich um einen berücksichtigungsfähigen Abzugsbetrag, welcher den Bruttonachlass entsprechend (um 50 %) vermindert.

- Anschließend (nach Anwendung des Art. 10 Abs. 4 Erb-DBA) können darüber hinaus nach Art. 10 Abs. 6 Erb-DBA die auf den hinterbliebenen Ehegatten übergehenden Vermögenswerte vom Bruttonachlass abgezogen werden. Dieser Abzugsbetrag, der im Ergebnis ein Freibetrag ist, ist allerdings in der Höhe beschränkt und darf nicht höher sein als der allgemein geltende *Exclusion Amount* in Höhe von derzeit \$10.000.000.

Hingewiesen wird darauf, dass die nicht genutzten Freibeträge auf den Ehegatten übertragbar sind. Dies sollte auch für beschränkt steuerpflichtige Nachlässe gelten. Die Übertragbarkeit muss im Rahmen einer fristgerecht eingereichten Nachlasssteuererklärung geltend gemacht werden.

Damit ergeben sich für unbeschränkt steuerpflichtige Nachlässe sowie für beschränkt steuerpflichtige Nachlässe, auf welche das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-USA auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuer anwendbar ist, nach der US-Steuerreform 2017 nunmehr die in der nachfolgenden Tabelle zusammengefassten Freibeträge.

		Begünstigter	Nicht-US-Ansässiger, US-Ansässiger, US-Staatsbürger ¹⁾	Ehegatte ohne US-Staatsbürgerschaft	Ehegatte mit US-Staatsbürgerschaft
		Erblasser/Schenker			
Erbschaftsteuerfreibeträge	Nicht-US-Ansässiger ¹⁾		nicht steuerbar	nicht steuerbar	nicht steuerbar
	<ul style="list-style-type: none"> Nicht in den USA belegenes Vermögen ²⁾ In den USA belegenes Vermögen ²⁾ <ul style="list-style-type: none"> - nach US-Recht - nach DBA 		\$60.000 max. \$10.000.000 ³⁾	\$60.000 max. \$20.000.000 ^{4), 5)}	steuerfrei nicht zutreffend
	US-Ansässiger, US-Staatsbürger ¹⁾		\$10.000.000 ⁶⁾	\$10.000.000 ⁶⁾	steuerfrei
Schenkungssteuerfreibeträge	Nicht-US-Ansässiger ¹⁾		nicht steuerbar	nicht steuerbar	nicht steuerbar
	<ul style="list-style-type: none"> Nicht in den USA belegenes Vermögen ²⁾ In den USA belegenes Vermögen ²⁾ 		\$15.000 ⁷⁾	\$152.000 ^{4), 8)}	steuerfrei
	US-Ansässiger, US-Staatsbürger ^{1), 9)}		\$10.000.000 ⁶⁾	\$10.000.000 ⁶⁾	steuerfrei

Abb. 12: Freibeträge der US-Nachlass- und Schenkungsteuer für Erbfälle und Schenkungen, die nach dem 31. Dezember 2017 und vor dem 1. Januar 2026 anfallen.

¹⁾ Die Ansässigkeitsdefinition für Zwecke der Nachlass- und Schenkungsteuer entspricht grds. dem Lebensmittelpunkt.
²⁾ Es gilt grds. die Belegenheitsdefinition des US-Steuerrechts; evtl. anwendbare DBA-Regelungen können entsprechend berücksichtigt werden.
³⁾ (Einmaliger) Freibetrag nach Art. 10 Abs. 5 Erb-DBA D/USA: Der Freibetrag errechnet sich aus dem Verhältnis des in den USA belegenen Vermögens zum Wert des gesamten Nachlasses, multipliziert mit dem Freibetrag von \$10.000.000 (inflationsangepasster Betrag noch nicht veröffentlicht). Der erhöhte Freibetrag von \$10.000.000 gilt für Erbfälle und Schenkungen, die nach dem 31. Dezember 2017 und vor dem 01. Januar 2026 anfallen.
⁴⁾ Vor Anwendung der Freibeträge (Fußnote 5) ist bei Übertragungen im Wege der Schenkung oder Erbschaft auf den Ehegatten nach Art. 10 Abs. 4 Erb-DBA D/USA 50 % des übertragenen Vermögens freigestellt (Bewertungsabschlag), wenn das Vermögen kein *Community Property* ist.

- 5) 1. Schritt: (Einmaliger) Ehegattenfreibetrag von \$10.000.000 (inflationsangepasster Betrag noch nicht veröffentlicht) nach Art. 10 Abs. 6 Erb-DBA D/USA. 2. Schritt: Weiterer (einmaliger) Freibetrag von \$10.000.000 (inflationsangepasster Betrag noch nicht veröffentlicht) nach Art. 10 Abs. 5 Erb-DBA D/USA. Zur Berechnung des zweiten Freibetrags vgl. Fußnote 3. Der erhöhte Freibetrag von \$10.000.000 gilt für Erbfälle und Schenkungen, die nach dem 31. Dezember 2017 und vor dem 01. Januar 2026 anfallen.
- 6) Der Freibetrag ist für jeden Erblasser/Schenker einmalig und kann für unentgeltliche Vermögensübertragungen im Wege der Schenkung und/oder Erbschaft verwendet werden. Der inflationsangepasste Betrag für 2018 ist noch nicht veröffentlicht. Der erhöhte Freibetrag von \$10.000.000 gilt für Erbfälle und Schenkungen, die nach dem 31. Dezember 2017 und vor dem 01. Januar 2026 anfallen.
- 7) Der Freibetrag (sog. *Annual Exclusion* - \$15.000 in 2018) gilt pro Begünstigtem, steht jedes Kalenderjahr erneut zur Verfügung und unterliegt ggf. der jährlichen Inflationsanpassung. Er gilt immer zusätzlich zu weiteren (im Kalenderjahr) ggf. zustehenden Freibeträgen der Nachlass- und Schenkungsteuer.
- 8) Der Freibetrag (sog. *Annual Exclusion* - \$152.000 in 2018) steht jedes Kalenderjahr erneut zur Verfügung und unterliegt ggf. der jährlichen Inflationsanpassung. Er gilt immer zusätzlich zu weiteren (im Kalenderjahr) ggf. zustehenden Freibeträgen der Nachlass- und Schenkungsteuer.
- 9) Zusätzlich zu den genannten Freibeträgen kann ein US-Ansässiger/US-Staatsbürger pro Kalenderjahr und Person eine einmalige Schenkung bis zur Höhe der *Annual Exclusion* (\$15.000 in 2018) vornehmen, vgl. Fußnote 7.

Aktuell stellt sich die Frage, inwieweit Steuerpflichtige, die bis zum 31. Dezember 2025 geltenden Freibeträge ausnutzen sollen, das heißt, ob und inwieweit Vermögenswerte im Wege der Schenkung oder der Erbschaft übertragen werden sollen. Hierzu gibt es grundsätzlich zwei Faktoren zu berücksichtigen:

1. Steuerpflichtiger Vermögensübergang

Bei einer Schenkung unterliegt nur die Schenkung selbst der Besteuerung, nicht auch die Steuer. Dagegen unterliegt bei Erbschaften das gesamte Erbe vor Nachlasssteuer der Besteuerung.

Beispiel

Der Schenker bzw. Erblasser hat ein steuerpflichtiges Gesamtvermögen von \$10.000.000, welches er auf die Begünstigten übertragen möchte. Unterstellt man einen Steuersatz von 40 % und lässt aus Vereinfachungsgründen die Freibeträge unberücksichtigt, dann ergibt sich im Falle der Schenkung eine Steuerschuld von \$2.857.000 und der Begünstigte erhält \$7.143.000 (Berechnung: Schenkung von \$7.143.000 löst 40 % Schenkungsteuer von \$2.857.000 aus). Wird das Vermögen hingegen im Wege der Erbschaft übertragen, beträgt die Steuer \$4.000.000, die Zuwendung an die Begünstigten lediglich \$6.000.000 (Berechnung: Nachlass von \$10.000.000 löst Nachlasssteuer von \$4.000.000 aus).

2. Höhe der stillen Reserven

Bei einer Schenkung übernimmt der Begünstigte die steuerliche Bemessungsgrundlage (fortgeführte Anschaffungskosten) des Rechtsvorgängers als Anschaffungswert des Rechtsnachfolgers. Dagegen kommt es bei einer Übertragung im Wege der Erbschaft zu einem sogenannten *Step-Up in Basis*, wodurch der Anschaffungswert des Rechtsnachfolgers auf den Verkehrswert angehoben wird.

Hier kommt es also darauf an, ob die zu übertragenden Vermögenswerte stille Reserven enthalten. Mithin ist bei der steuerlichen Entscheidung, wenn Vermögen im Wege der Schenkung oder im Wege der Erbschaft übertragen werden soll, sorgfältig zu analysieren, inwieweit die steuerlichen Vorteile eines *Step-Up* bei Vorliegen von stillen Reserven die steuerlichen Vorteile der günstigeren Schenkungsteuer übersteigen. Dies erfordert eine steuerliche Gesamtbetrachtung nicht nur der Übertragungssteuern, sondern insbesondere auch der einkommensteuerlichen Folgen bei geplanter Veräußerung durch die Begünstigten.

Beispiel

Es wird der gleiche Sachverhalt wie im vorangegangenen Beispiel unterstellt, allerdings mit der Besonderheit, dass das steuerpflichtige Vermögen stille Reserven von \$5.715.000 aufweist und die Begünstigten dieses Vermögen nach Eintritt des Erbfalls veräußern wollen, wobei die Veräußerungsgewinne mit 20 % belastet werden. Wird das Vermögen im Wege der Schenkung übertragen, fällt zunächst Schenkungsteuer von \$2.857.000 an. Da der Begünstigte jedoch die steuerliche Bemessungsgrundlage des Rechtsvorgängers übernimmt und die stillen Reserven von \$5.715.000 bei Veräußerung mit 20 % versteuern muss, fallen in diesem Beispiel \$1.143.000 Einkommensteuer an, womit sich eine Gesamtsteuerbelastung von \$4.000.000 ergibt. Bei Übertragung im Wege der Erbschaft fällt Nachlasssteuer von \$4.000.000 an, wegen des *Step-Up in Basis* jedoch keine Einkommensteuer bei Veräußerung.

Aus diesem Beispiel kann folgender Schluss gezogen werden: Betragen die stillen Reserven mehr als 57 % des Verkehrswerts, dann ist die Übertragung im Wege der Erbschaft steuerlich vorteilhaft. Allerdings verringert sich dieser Prozentsatz, je höher die Gesamtsteuerbelastung auf Veräußerungsgewinne ist. Die im Beispiel genannten 20 % entsprechen lediglich der Steuer auf Bundesebene.⁴ Unterstellt man eine Gesamtsteuerbelastung von 30 % auf Bundes- und Staatsebene, dann wird der *Break-Even* zwischen Transfer- und Einkommensteuer bereits bei stillen Reserven von 38 % des Verkehrswerts erreicht.

Fazit

Die wichtigsten Ziele der Steuerreform waren:

1. Haushalte mit niedrigeren und mittleren Einkommen steuerlich zu entlasten;
2. Die im internationalen Vergleich hohe Körperschaftsteuer auf ein wettbewerbsfähiges Niveau zu senken und die steuerlichen Nachteile durch das Anrechnungssystem zu beseitigen;
3. Steuervereinfachung.

Das Urteil steht aus:

1. Ob Haushalte mit niedrigeren und mittleren Einkommen steuerlich tatsächlich entlastet wurden, ist stark einzelfallabhängig. Einerseits wurden die Steuersätze reduziert, andererseits wurde die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben/Werbungskosten stark reduziert und der Grundfreibetrag abgeschafft. Ein kinderloses Ehepaar mit einem Einkommen von \$50.000 in Florida (keine Staatseinkommensteuer) mag tatsächlich besser gestellt werden. Bei einem Ehepaar mit zwei Kindern in einem Staat mit hoher und nach der US-Steuerreform 2017 nicht mehr abziehbarer Staatssteuerbelastung könnte durchaus schlechter gestellt sein.

Eine deutliche Entlastung gibt es bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit für spezifizierte Dienstleistungen, wenn diese Einkünfte unter der Entlastungsgrenze liegen (zu versteuerndes Einkommen von \$415.000 bei Zusammenveranlagung). Die signifikantesten Steuerentlastungen werden freilich bei Einkünften aus geschäftlicher Tätigkeit gewährt, vor allem bei hohen und sehr hohen zu versteuernden Einkommen.

⁴ Insgesamt fünf Bundesstaaten erheben keine Staatseinkommensteuer, nur neun Staaten begünstigen Veräußerungsgewinne, alle anderen besteuern diese mit dem regulären Staatssteuersatz mit bis zu 13,3 % in Kalifornien, 8,97 % in New Jersey oder 8,82 % in New York.

In das Urteil muss auch einbezogen werden, dass die meisten Steueränderungen bei der Einkommensteuer, aber auch bei der Nachlasssteuer temporär sind und nur etwa sieben Jahre gültig bleiben. Nach Erreichen dieser Frist wird das Steuerrecht automatisch in den Stand von vor dem 1. Januar 2018 zurückversetzt, es bedarf hierzu keiner erneuten Gesetzesvorlage und Abstimmung.

2. Die im internationalen Vergleich hohe Körperschaftsteuer wurde drastisch gesenkt, und zwar auf einen einheitlichen Steuersatz von 21 %. Gleichzeitig wurde durch die Begünstigung von im Ausland erzielten und dort thesaurierten Gewinnen die Möglichkeit geschaffen, diese Gewinne steuerschonend zu repatriieren. Allerdings handelt es sich hier nicht um einen Anreiz, denn US-Unternehmen werden durch eine Besteuerung dieser Gewinne nahezu gezwungen, diese an die US-Mutter auszuschütten. Das Ziel eines international wettbewerbsfähigen Körperschaftsteuerniveaus wurde zweifelsohne erreicht. Die Änderungen der Körperschaftsteuer sind permanent.
3. Steuervereinfachung. Nach Lektüre dieses Newsletters bedarf es hierzu wohl keiner Aussage.

STEUERN AUF STAATS- UND KOMMUNALEBENE

Mit der US-Steuerreform 2017 kam es - wie oben ausführlich dargestellt - zu weitreichenden Änderungen im bisherigen Steuersystem. Mit Blick auf niedrige sowie mittlere Einkommen bleibt wie erwähnt festzuhalten, dass sich die Steuerbelastung nicht signifikant verändert hat. Zwischen der auf Bundesebene durchgeführten Steuerreform und den Besteuerungssystemen der Bundesstaaten besteht insofern eine Interdependenz, als dass die für Zwecke der Bundessteuer grundsätzlich unbeschränkt abzugsfähigen Staats- und Kommunalsteuern fortan lediglich beschränkt abzugsfähig sind. Nach der US-Steuerreform 2017 ist der Abzug der gezahlten Staats- und Kommunalsteuern auf einen Betrag in Höhe von \$10.000 (Ledige/Verheiratete mit Zusammenveranlagung) respektive \$5.000 (Verheiratete mit getrennter Veranlagung) begrenzt.

Die US-Bundesstaaten haben sich mit einer Antwort auf die Reform bisher Zeit gelassen und fokussieren sich hierbei vermehrt auf den Bereich der Einkommensteuer und weniger auf den Bereich der Unternehmenssteuern. Zur Zeit lassen sich zwei Kategorien von Bundesstaaten unterscheiden.

In die erste Kategorie fallen die Bundesstaaten Kalifornien, Connecticut, New Jersey und New York. Diese versuchen aktuell bereits eine Lösung für die neuen Abzugsbeschränkungen im Bereich der Staats- und Kommunalsteuern sowie Hypothekenzinsen zu finden. In Kombination mit den relativ hohen Einkommen- und Grundsteuersätzen dieser Staaten wird die Abzugsbeschränkung für die Einwohner dieser Staaten ab 2018 zu einer nicht unerheblichen Steuer Mehrbelastung führen.

So kam es etwa zu einem Vorschlag des Gouverneurs von New York, die bundesstaatliche Einkommensteuer für Arbeitnehmer durch eine Lohnsteuer zu ersetzen, welche bei der Lohnzahlung direkt durch den Arbeitgeber einbehalten wird. Dies würde bewirken, dass die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit verringert würden, natürlich auch für Zwecke der Bundessteuer. Auch soll es zur Einrichtung gemeinnütziger Fonds, deren Beträge, die durch den Steuerpflichtigen geleistet werden,

BRIX + PARTNERS LLC
U.S. STEUERBERATUNG

für steuerliche Zwecke abzugsfähig sind, kommen. Der *IRS* hat jedoch bereits angedeutet, dass Steuerzahler, welche diese Art von Beiträgen in Abzug bringen, geprüft werden könnten. Die von New York angedachten Maßnahmen sind zwar noch nicht gesetzlich implementiert, jedoch dürfte mit diesem Schritt zeitnah zu rechnen sein. Eine entsprechende Gesetzesvorlage wurde dem Gouverneur am 2. April 2018 vorgelegt.

Die meisten Bundesstaaten fallen in die zweite Kategorie. Diese beginnen zum jetzigen Zeitpunkt erst, sich mit den Fragen zu befassen, wie ihre Steuergesetze in Folge der US-Steuerreform 2017 anzupassen sind. Aus Vereinfachungsgründen übernehmen viele Bundesstaaten den Großteil der Bundessteuergesetze sowie z.B. deren Definition des Gesamtbetrags der Einkünfte oder des zu versteuernden Einkommens. Dieses Vorgehen wird als Übereinstimmung mit dem *Internal Revenue Code* bezeichnet. Im Anschluss erfolgen sodann staatspezifische Anpassungen. Diese können z.B. den Wegfall von auf Bundesebene erlaubten Freibeträgen oder Werbungskosten bedeuten. Die Bundesstaaten legen dann ihre eigenen, individuellen Steuersätze zugrunde.

Die Bundesstaaten können dem *IRC* auf drei verschiedene Arten entsprechen, namentlich auf fortlaufender, statischer oder selektiver Basis. Bundesstaaten, welche dem *IRC* auf fortlaufender Basis entsprechen, nehmen jährliche Anpassungen ihrer Steuergesetze vor. Hierbei werden die Änderungen auf Bundesebene in die Steuergesetze auf Staatsebene übernommen. Aktuell wird dieses Verfahren von 18 der 50 Bundesstaaten sowie dem District of Columbia genutzt. Hierdurch werden diese Bundesstaaten einige oder sogar alle Punkte der US-Steuerreform 2017 ebenfalls auf Bundesstaatsebene implementieren. Dies hat für die Bundesstaaten einen Anstieg der Steuereinnahmen zur Folge. Dieser lässt sich insbesondere durch den Wegfall von persönlichen Freibeträgen begründen. Sollte einer der Bundesstaaten bestimmte Punkte der US-Steuerreform 2017 nicht übernehmen wollen, so müsste er hierfür ein entsprechendes Gesetz erlassen.

Andere Bundesstaaten, welche dem *IRC* nicht auf fortlaufender Basis entsprechen, übernehmen die jährlichen Änderungen nicht automatisch in ihre Steuergesetze. Sollte einer dieser Bundesstaaten die Neuerungen in seine Gesetze übernehmen wollen, so kann dies auf statischer Basis erfolgen. Dies hätte zur Folge, dass das Steuergesetz des Bundesstaates dem des Bundes als Ganzes angepasst wird. Die zweite Möglichkeit wäre eine selektive Anpassung. Hierbei wird das Bundesgesetz nur zum Teil und nicht als Ganzes übernommen. So hat beispielsweise der Bundesstaat Georgia sein Steuergesetz zum 9. Februar 2018 dem *IRC* angepasst. Somit wurden auch die aus der US-Steuerreform 2017 resultierenden Änderungen übernommen. Hierbei wurden jedoch bestimmte Positionen der US-Steuerreform 2017 nicht berücksichtigt. Bei diesen Positionen handelt es sich z.B. um Regelungen bzgl. möglicher Sonderabschreibungen (*IRC* § 168 (k)) oder der beschränkten Abzugsfähigkeit geschäftlicher Zinsaufwendungen (*IRC* § 163 (j)). In ähnlicher Weise hat auch der Bundesstaat West Virginia Änderungen an seinen Steuergesetzen vorgenommen, während der Bundesstaat Idaho die durch die US-Steuerreform 2017 resultierenden Änderungen nicht übernommen hat. Eine Anpassung könnte jedoch noch zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.

Andere Bundesstaaten befinden sich aktuell dabei, entsprechende Gesetze auszuarbeiten. Beispielsweise entspricht der Bundesstaat New York dem *IRC* auf fortlaufender Basis und wird die jährlichen Anpassungen und damit auch die US-Steuerreform 2017 in seine Steuergesetze übernehmen. Der Bundesstaat hat jedoch bereits angekündigt, bestimmte Aspekte wie die Einbeziehung von thesaurierten Gewinnen ausländischer Unternehmen in das Einkommen seiner US-Aktionäre (*IRC* § 965) nicht übernehmen zu wollen. Des Weiteren sei auf die angeführten Gegenmaßnahmen bezüglich der Abzugsbeschränkung von Staats- und Kommunalsteuern (s.o.) verwiesen.

SONSTIGES

IRS beendet die Selbstanzeigemöglichkeit OVDP

Der IRS teilte am 13. März 2018 mit, dass das *Offshore Voluntary Disclosure Program (OVDP)* zum 28. September 2018 eingestellt wird. Damit gibt der IRS Steuerpflichtigen mit vorsätzlich verschwiegenen ausländischen Vermögenswerten noch bis dahin die Möglichkeit, die Vorteile eines OVDP-Verfahrens (insbesondere keine Strafverfolgung und niedrigere Strafzahlungen) durch Selbstanzeige zu nutzen. Das *Streamlined Filing Compliance Procedure* für die fahrlässige Nichtangabe von *Offshore*-Vermögen besteht jedoch weiterhin.

Die Zahl der OVDP-Verfahren ging zuletzt stark zurück und das Bewusstsein der Steuerpflichtigen für die Besteuerung und Offenlegungspflichten von *Offshore*-Vermögen ist gestiegen. Zudem hat der IRS von Beginn an kommuniziert, dass das OVDP eines Tages eingeschränkt oder beendet werden kann. Dies bedeutet jedoch nicht, dass der IRS bei der Verfolgung von *Offshore*-Steuervermeidung nun weniger engagiert ist. Er stuft sie im Gegenteil weiterhin als „*Top Priority*“ ein.

Die wichtigste Frage, die sich nun stellt, ist, bis wann welcher Status des OVDP-Verfahrens erreicht sein muss, damit die erforderliche Frist eingehalten ist. Laut IRS muss nach *Closing the 2014 OVDP FAQ 3* eine Selbstanzeige bis zum 28. September 2018 eingegangen oder mit einem Posteingangsstempel versehen worden sowie nach *OVDP FAQ 2014 24* vollständig sein. Eine unvollständige Selbstanzeige wirkt nicht als Platzhalter. Eine *Pre-Clearance*-Anfrage reicht nicht aus; dieser Prozess muss für die Selbstanzeige bereits vollständig abgeschlossen sein.

Grundsätzlich sollten sich Steuerpflichtige, die eine Selbstanzeige nach OVDP in Betracht ziehen, so bald als möglich darauf vorbereiten und dafür Rat bei ihrem Steuerberater suchen, damit die Frist nicht abläuft. Dies ist insbesondere wichtig, da viele Vorgänge nicht in der Hand des Steuerpflichtigen oder des Beraters liegen (insbesondere *Pre-Clearance*-Anfragen) und darum einige Zeit in Anspruch nehmen können. Auch sollte mit dem Berater sorgfältig abgewogen werden, ob das OVDP das Mittel der Wahl oder nicht vielleicht ein anderes Programm vorzugswürdig ist.

Verschärfte Strafen bei Nichtabgabe des Form 5472

Gemäß IRC §§ 6038A, 6038C muss von jedem US-Unternehmen, das sich zu mindestens 25 % (Stimmrechte oder Wert der Anteile, vgl. IRC § 6038A (c) (1)) im Eigentum eines US-Ausländers befindetet, eine Erklärung nach *Form 5472* abgegeben werden. Meldungspflichtig sind bestimmte Transaktionen mit dem bis zu 25 % beteiligten US-Ausländer (z.B. Verkäufe, Mieten, Lizenzgebühren und Zinsen, nicht jedoch Dividenden). Ein weiteres *Form 5472* muss für jeden ausländischen Anteilseigner mit einer Beteiligung von über 25 % abgegeben werden.

Weiterhin muss ein *Form 5472* von ausländischen Unternehmen abgegeben werden, die in meldungspflichtige Transaktionen mit US-Unternehmen involviert waren.

BRIX + PARTNERS LLC
U.S. STEUERBERATUNG

Wird eine solche Erklärung unvollständig, verspätet oder überhaupt nicht abgegeben, so wurde bisher eine Strafzahlung in Höhe von \$10.000 fällig. Diese Strafzahlung wurde nun im Rahmen der US-Steuerreform 2017 auf \$25.000 angehoben (vgl. IRC § 6038A (d)). Ist die Erklärung 90 Tage, nachdem der *IRS* dem Erklärungsverpflichteten den Mangel mitgeteilt hat, nicht nachgeholt worden, so erhöht sich die Strafzahlung für jeden weiteren Zeitraum von 30 Tagen um weitere \$25.000 (vgl. IRC § 6038A (d) (2)). Gemäß IRC § 6038A (d) (3) kann der Zeitpunkt, zu dem die Informationen bereitzustellen oder die Aufzeichnungen aufzubewahren waren - selbiges gilt für die angesprochene Frist von 90 Tagen -, auf den letzten Tag, an dem ein angemessener Grund (*Reasonable Cause*) für die fehlende Informationsbereitstellung respektive die Nichtaufbewahrung von Aufzeichnungen bestand, gelegt werden. Eine Fristverlängerung kann mit *Form 7004* beantragt werden.

Die verschärften Strafen spielen insbesondere vor dem Hintergrund der in dem Abschnitt zur Unternehmenssteuer dargelegten Änderungen im Bereich der *CFC*-Regelungen - Zurechnung von Anteilsbesitz - eine Rolle.

Das neue Bußgeld gilt für alle Veranlagungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen.

TAX AND THE CITY

Die US-Steuerreform 2017 mit Humor betrachtet

„When they said this tax cut
would help millions of people,
they meant people with millions.“

Stephen Colbert

BRIX + PARTNERS LLC

U.S. STEUERBERATUNG



UNSERE KANZLEI

Wir sind eine führende US-Steuerberatungsgesellschaft für deutschsprachige Mandanten in den USA. Unsere Beratungsleistungen umfassen die Bereiche Steuerplanung und Compliance und berücksichtigen dabei insbesondere die Anforderungen von Private Clients sowie Tochtergesellschaften mittelständischer Unternehmen aus Deutschland, der Schweiz und Österreich.

Schwerpunkte unseres Dienstleistungsangebotes sind sämtliche Bereiche der US-Rechnungslegung und US-Besteuerung, insbesondere Unternehmensteuerrecht, Erb- bzw. Nachlasssteuerrecht sowie Immobiliensteuerrecht. Unsere Kanzlei wurde 1995 von Gerald Brix in New York gegründet.

Gerald Brix ist Diplom-Kaufmann (Univ. Regensburg) und ist als US-Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (Certified Public Accountant) in New York, USA, zugelassen.

BRIX + PARTNERS LLC

U.S. STEUERBERATUNG

GERALD BRIX

560 LEXINGTON AVENUE
16TH FLOOR
NEW YORK, NY 10022
FON (212) 983-1550
FAX (212) 983-1554

INFO@BRIXCPA.COM
WWW.BRIXCPA.COM