



Sachstand

Überblick zur US-Steuerreform für US-amerikanische Kapitalgesellschaften

Überblick zur US-Steuerreform für US-amerikanische Kapitalgesellschaften

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 008/18
Abschluss der Arbeit: 15. Januar 2018
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung und Inhalt des Sachstands	4
2.	Senkung des Körperschaftsteuersatzes	4
3.	Abschreibungen	4
4.	Zinsabzug	5
5.	Besteuerung ausländischer Dividenden	5
6.	Dividends-received deduction (DRD)	6
7.	Net operating losses (NOLs)	6
8.	Abschaffung der alternative minimum tax (AMT)	7
9.	Global intangible low-taxed income (GILTI)	7
10.	Foreign-Derived Intangible Income (FDII)	8
11.	Base erosion and anti-abuse tax (BEAT)	8

1. Fragestellung und Inhalt des Sachstands

Der Auftraggeber bittet kurzfristig um einen Überblick über die Inhalte der US-Steuerreform.

Am 22. Dezember 2017 hat der amerikanische Präsident Donald Trump das „H.R.1 - An Act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018“ (Tax Cuts and Jobs Act)¹ unterschrieben und damit in Kraft gesetzt. Im Folgenden werden die wesentlichen steuerlichen Neuregelungen für US-amerikanische Kapitalgesellschaften dargestellt.²

2. Senkung des Körperschaftsteuersatzes

- Senkung des Körperschaftsteuersatzes von maximal 35 Prozent auf einheitlich 21 Prozent ab 01. Januar 2018. Die Tarifstufen entfallen.

Kapitalgesellschaften unterliegen mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer, die auf Bundesebene (Federal Corporate Income Tax), auf Ebene des Bundesstaates (State Income Tax) und teilweise zudem von der Gemeinde erhoben wird. Die „state tax rates“ und „local tax rates“ variieren in den Bundesstaaten und den Gemeinden. Unter Berücksichtigung der durchschnittlichen „state tax rates“ und „local tax rates“ verringert sich nach der Senkung der Federal Corporate Income Tax die kombinierte Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften von 38,9 Prozent (ausgehend vom höchsten Steuersatz) auf 25,75 Prozent.

3. Abschreibungen

- Bestimmte Wirtschaftsgüter (qualified properties), die nach dem 27. September 2017 und vor dem 1. Januar 2023 erworben und in Betrieb genommen werden, können sofort voll abgeschrieben werden. Für bestimmte Wirtschaftsgüter mit einer längeren Produktionszeit sowie Flugzeuge verlängert sich die Frist bis zum 1. Januar 2024. Zu den qualified properties gehören in der Regel Wirtschaftsgüter, die in die Abschreibungsklasse³ von bis zu 20 Jahren eingeteilt werden.

Ab 2022 sinken die Abschreibungssätze:

-
- 1 Vgl. amerikanischer Kongress unter <https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1/text>, abgerufen am 12. Januar 2018.
 - 2 Als Grundlage für die nachfolgenden Darstellungen diente Mouldi, Kais (PwC): USA verabschieden größte Steuerreform seit über 30 Jahren, 5. Januar 2018, unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/usa-verabschieden-groesste-steuerreform-seit-ueber-30-jahren.html>, abgerufen am 11. Januar 2018. Hinzugezogen wurden EY Global Tax Alert: US tax reform: A guide to income tax accounting considerations, 20. Dezember 2017, unter: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-us-tax-reform---a-guide-to-income-tax-accounting-considerations>, abgerufen am 11. Januar 2018, und Maywald, Andreas; Miethe, Norbert: USA, 106. Lieferung 2016, in: Mennel, Annemarie; Förster, Jutta: Steuern in Europa, Amerika und Asien.
 - 3 Nach dem modified accelerated cost recovery system (MACRS) werden Anlagegüter in Abhängigkeit von ihrer Nutzungsdauer in Abschreibungsclassen eingeteilt.

-
- 80 Prozent für Wirtschaftsgüter, die 2023 in Betrieb genommen wurden;
 - 60 Prozent für im Jahr 2024 in Betrieb genommene Wirtschaftsgüter;
 - 40 Prozent für im Jahr 2025 in Betrieb genommene Wirtschaftsgüter;
 - 20 Prozent für im Jahr 2026 in Betrieb genommene Wirtschaftsgüter und
 - 0 Prozent für im Jahr 2027 in Betrieb genommene Wirtschaftsgüter.
- Der allgemeine Abschreibungszeitraum von 39 Jahren für gewerblich genutzte Grundstücke und der Abschreibungszeitraum für Mietwohngebäude von 27,5 Jahren werden beibehalten.

Die Steuerbehörde (IRS) benutzt unter bestimmten Bedingungen ein alternatives Abschreibungssystem (ADS), um die Abschreibung bestimmter betrieblicher Vermögenswerte zu berechnen. Das ADS ist für Wirtschaftsgüter, die sich im Ausland befinden, zwingend anzuwenden. Beim ADS beträgt die Abschreibungsdauer für gewerblich genutzte Grundstücke weiterhin 40 Jahre, für Mietwohngebäude wird die Abschreibungsdauer von 40 auf 30 Jahre gesenkt.

4. Zinsabzug

Der Nettozinsaufwand ist für Steuerjahre nach dem 31. Dezember 2017 und vor dem 1. Januar 2022 nur noch in Höhe von 30 Prozent des Einkommens vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (adjusted taxable income) abziehbar.

Für Steuerjahre nach dem 31. Dezember 2021 ist der Nettozinsaufwand in Höhe von 30 Prozent des Einkommens vor Zinsen und Steuern abziehbar.

Steuerpflichtige, deren Bruttoerträge im 3-Jahresdurchschnitt 25 Mio. US \$ pro Jahr nicht übersteigen, sind von den Zinsabzugsbeschränkungen ausgenommen.

Das Gesetz sieht darüber hinaus die Versagung des Zinsabzugs bei hybriden Gesellschaften oder bei Transaktionen vor, bei denen der korrespondierende Zinsertrag im Ausland nicht besteuert oder bei denen der Zinsaufwand doppelt abgezogen wird. Dies soll auch für Lizenzaufwendungen gelten.

5. Besteuerung ausländischer Dividenden

- Bei Erhalt von Dividenden aus dem Ausland wird das bisherige Steuersystem mit Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer auf die US-Körperschaftsteuer auf ein territoriales Steuersystem umgestellt (repatriation).
- Für Steuerjahre nach dem 31. Dezember 2017 sind von einer US-Gesellschaft empfangene Auslandsdividenden zu 100 Prozent steuerfrei.

- Voraussetzung ist, dass die empfangende US-Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von 731 Tagen für mehr als 365 Tage zu mindestens 10 Prozent an der ausschüttenden ausländischen Gesellschaft beteiligt ist.

Wegen des Wechsels zum territorialen Steuersystem wird eine einmalige Steuer auf die nicht ausgeschütteten ausländischen earnings and profits (E&P)⁴ nach 1986 fällig („toll tax“).

- Die Steuersätze betragen 15,5 Prozent auf Gewinne in Form von liquiden Aktiva und 8 Prozent auf Gewinne in Form von illiquide Vermögenswerten, zum Beispiel Sachanlagen.
- Es werden die entsprechenden E&P am 2. November 2017 und am 31. Dezember 2017 ermittelt, zu versteuern sind die höheren.
- Die Steuerbelastung aus der „toll tax“ darf auf Antrag über einen Zeitraum von acht Jahren oder weniger verteilt werden, wobei in den letzten drei Jahren höhere Zahlungen fällig werden.
- Die Kapitalgesellschaft kann sich entscheiden, nicht auf die Verlustvorträge zur Tilgung der Steuerschuld zuzugreifen.

6. Dividends-received deduction (DRD)

Dividendenausschüttungen von US-amerikanischen Kapitalgesellschaften an US-amerikanische Kapitalgesellschaften werden zu einem bestimmten Prozentsatz freigestellt, um mögliche Mehrfachbesteuerungen zu verhindern. Für Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen, gilt Folgendes:

- bei einem Anteilsbesitz von mehr als 20 Prozent: Senkung des 80prozentigen Abzugs auf 65 Prozent;
- bei einem Anteilsbesitz von weniger als 20 Prozent: Senkung des 70prozentigen Abzugs auf 50 Prozent.

7. Net operating losses (NOLs)

Verluste aus laufender Geschäftstätigkeit (net operating losses, NOLs) konnten bisher grundsätzlich 2 Jahre zurück- und 20 Jahre vorgetragen werden.

- Für Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2017 enden, entfallen diese Zeiträume.
- Verluste können nur noch vorgetragen werden, dafür zeitlich unbegrenzt.

4 Der Begriff earnings and profits (E&P) ist gesetzlich nicht definiert. Der Begriff zielt darauf ab, den Gewinn, der zur Ausschüttung zur Verfügung steht, zu messen. Er wird auf Basis angemessener Rechnungslegung (reasonable accounting concepts) ermittelt. Auch steuerfreies Einkommen der Körperschaft erhöht daher die E&P. Auf der anderen Seite mindern Ausgaben auch dann die E&P, wenn diese steuerlich nicht abzugsfähig sind (zum Beispiel Bundessteuern).

-
- Ein Verlustvortrag kann im Steuerjahr nur noch bis zur Höhe von 80 Prozent des zu versteuernden Einkommens genutzt werden.

8. Abschaffung der alternative minimum tax (AMT)

Für Kapitalgesellschaften gab es eine Mindeststeuer von 20 Prozent auf das „alternative minimum taxable income - AMTI“. Beim AMTI handelte es sich um das Bruttoeinkommen ohne Berücksichtigung von bestimmten Steuervergünstigungen, zum Beispiel beschleunigten Abschreibungen oder steuerfreien Zinserträgen. Die Steuer wurde nur insoweit erhoben, als die reguläre Körperschaftsteuerschuld mit gewissen Modifizierungen und einem Freibetrag von bis zu 40.000 US \$ übersteigt. Die gezahlte alternative minimum tax stand als Steuerkürzungsbetrag in künftigen Jahren zur Verfügung, in denen die reguläre Körperschaftsteuerschuld die alternative minimum tax überstieg.

Seit der Steuerreform gilt für Steuerjahre nach dem 31. Dezember 2017:

- Das AMT-Gesetz wird abgeschafft.
- Zuvor gezahlte AMT wird zurückerstattet.

9. Global intangible low-taxed income (GILTI)

In den USA gibt es bereits sehr komplexe Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung, auch Subpart F (nach der Bezeichnung im Gesetz) oder CFC-rules genannt. Eine CFC, eine controlled foreign corporation, ist eine beherrschte ausländische Gesellschaft. Dabei handelt es sich um eine ausländische Kapitalgesellschaft, deren Anteile (Stimmrechte oder Wert) sich zu über 50 Prozent in den Händen von US-Anteilseignern befinden. Dabei gilt ein Steuerinländer in den USA als US-Anteilseigner, wenn er mindestens 10 Prozent der Anteile dieser CFC besitzt.

Zukünftig werden solche – ausländischen - Einkünfte der CFC aus immateriellen Wirtschaftsgütern hinzugerechnet, die nicht bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen und die über einen Routineertrag hinausgehen.

- Bei der Ermittlung des GILTI-Hinzurechnungsbetrages wird unter anderem der pauschalierte Ertrag des Sachanlagevermögens der CFC von den Einkünften des Anteilseigners abgezogen.
- Alle CFCs werden für die Berechnung des Hinzurechnungsbetrages aggregiert.
- Der GILTI-Hinzurechnungsbetrag unterliegt der Körperschaftsteuer in Höhe von 21 Prozent, es wird aber ein Abzug in Höhe von 50 Prozent des GILTI- Hinzurechnungsbetrags gewährt, sodass es zu einem effektiven Steuersatz in Höhe von 10,5 Prozent kommt.
- Es werden 80 Prozent der im Ausland auf den GILTI-Hinzurechnungsbetrag gezahlten Steuer angerechnet. Deshalb greift die Regelung erst, wenn der ausländische Steuersatz weniger als 13,125 Prozent (80 Prozent von 13,125 Prozent = 10,5 Prozent) beträgt.

- Für Steuerjahre nach dem 31. Dezember 2025 erhöht sich der effektive Steuersatz auf 13,125 Prozent.

10. Foreign-Derived Intangible Income (FDII)

Als Anreizsystem und als Gegenpol zum Sanktionsmechanismus GILTI wird die begünstigte Besteuerung von aus dem Ausland stammenden Einkünften aus immateriellen Wirtschaftsgütern (Foreign-Derived Intangible Income) im Inland gesehen.

- Es handelt sich um Einkünfte, die eine US-amerikanische Körperschaft durch den Verkauf, die Vermietung oder die Lizenzierung von (US-) Wirtschaftsgütern an ausländische Personen oder Unternehmen erzielt sowie Dienstleistungen, die an ausländische Personen oder Unternehmen erbracht werden.
- Für das begünstigte FDII kann für Steuerjahre nach dem 31. Dezember 2017 ein Steuerabzug in Höhe von 37,5 Prozent in Abzug gebracht werden. Dadurch verringert sich der effektive Steuersatz auf 13,125 Prozent $[(100-37,5) * 21 \text{ Prozent Körperschaftsteuer}]$.
- Ab 1. Januar 2026 dürfen nur noch 21,875 Prozent in Abzug gebracht werden, sodass sich der effektive Steuersatz auf 16,406 Prozent erhöht.

11. Base erosion and anti-abuse tax (BEAT)

Kapitalgesellschaften müssen gegebenenfalls eine base erosion and anti-abuse tax entrichten, wenn sie ihre Gewinne durch steuerlich abzugsfähige Zahlungen an im Ausland ansässige nahestehende Personen mindern. Zur Berechnung dieser Steuer werden folgende Schritte durchgeführt:

- Es wird geprüft, ob der Betrag eines Anteils von 10 Prozent des steuerpflichtigen Einkommens der Kapitalgesellschaft (inklusive ihrer Zahlungen an ausländische Konzerngesellschaften) größer ist als ihre tatsächliche Steuerlast unter Berücksichtigung der abzugsfähigen Zahlungen.
- Wenn der oben genannte Betrag höher ist, muss die Kapitalgesellschaft eine base erosion and anti-abuse tax in Höhe von 10 Prozent auf ihren Gewinn plus bestimmter Zahlungen an ausländische Konzerngesellschaften berechnen und die Differenz zusätzlich zu ihrer tatsächlichen Steuerlast entrichten.
- Für das Steuerjahr 2018 gilt für die base erosion and anti-abuse tax ein Steuersatz von 5 Prozent.
- Der Steuersatz steigt von 10 Prozent auf 12,5 Prozent für Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2025 beginnen.

* * *