

BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG



ÄNDERUNGEN DER US-NACHLASSSTEUER AUFGRUND DER STEUERREFORM 2010

Bundesebene

Die Steuerreform des Jahres 2001 (*Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act 2001* – EGTRRA 2001) sollte für die bis dahin als nahezu konfiskatorisch berüchtigte US-Nachlasssteuer der Ausgangspunkt einer langfristig tragfähigen Lösung sein. Bis zum Jahr 2010 wurde der Spitzensteuersatz der Nachlasssteuer von 55 % auf 45 % gesenkt, bei gleichzeitig signifikanter, schrittweiser Erhöhung der Freibeträge auf USD 3,5 Mio. Da es bis Ende 2010 zu keiner Anpassung des Gesetzes kam, wurden Nachlässe im Jahr 2010 sogar gänzlich steuerfrei gestellt. Im Zusammenhang mit der Aufhebung der Nachlasssteuer war allerdings auch die Anhebung des Buchwertes auf den Verkehrswert (sog. *Step-up in Basis*) im Zeitpunkt des Nachlassfalls nicht mehr vorgesehen. Stattdessen sollte der – betragsmäßig nur beschränkt anpassbare – Buchwert des Rechtsvorgängers als Anschaffungswert des Rechtsnachfolgers dienen (sog. *Modified Carryover-Basis-at-Death*). Diese Vorschriften enthielten jedoch von Beginn an eine sog. *Sunset Provision*, wonach mit Beginn des Jahres 2011 wieder das alte Recht in der Fassung des Jahres 2001 in Kraft getreten wäre.

Noch Ende des letzten Jahres erfolgte eine Reformierung der Vorschriften zur US-Nachlasssteuer durch den *Tax Relief Act 2010* (TRA 2010), wonach das bis dahin drohende Auslaufen der geltenden Rechtslage vorerst bis Ende 2012 verlängert wurde. Gleichzeitig ergeben sich, neben teilweisen Neuregelungen der Nachlassbesteuerung für das Jahr 2010, signifikante Modifikationen.

Den Kernbereich der Änderungen bilden im Wesentlichen die Verringerung des Höchststeuersatzes auf 35 % (Höchststeuersatz vor 2010: 45 %) und die Erhöhung des Freibetrags auf USD 5 Mio. (Freibetrag vor 2010: USD 3,5 Mio.). Der Freibetrag wird dabei weiterhin durch einen diesem im Ergebnis entsprechenden Anrechnungsbetrag (Abzug erfolgt hier erst im Nachhinein von der berechneten vorläufigen

BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

Gesamtsteuer) gewährt. Dies führt dazu, dass ein Vermögen im Wert von bis zu USD 5 Mio. steuerfrei bleibt, die Differenz eines über USD 5 Mio. hinausgehenden Wertes jedoch sofort mit dem Höchststeuersatz in Höhe von 35 % besteuert wird. In Fällen einer nur beschränkten Nachlasssteuerpflicht, das heißt bei einem steuerpflichtigen Nachlass von Personen ohne US-Domizil und ohne US-Staatsbürgerschaft, bleibt es grundsätzlich weiterhin bei einem Freibetrag in Höhe von lediglich USD 60.000 bzw. einem diesem entsprechenden Anrechnungsbetrag in Höhe von USD 13.000. Eine Ausnahme ergibt sich jedoch dann, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) anwendbar ist, das den Freibetrag in Höhe von USD 5 Mio. auch diesen Personen zumindest anteilig gewährt. Für deutsche Staatsbürger ohne US-Domizil bedeutet dies wie bisher, dass ihnen aufgrund des Art. 10 Abs. 5 DBA Deutschland/USA auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern vom 21.12.2000 der Freibetrag in Höhe von derzeit USD 5 Mio. anteilig, und zwar im Verhältnis des in den USA belegenen Vermögenswertes zum weltweiten Vermögen, zusteht, sofern nicht der Freibetrag in Höhe von USD 60.000 im Einzelfall günstiger ist. Der Freibetrag in Höhe von USD 5 Mio. ist für das Jahr 2012 – trotz Auslaufen der Bestimmung mit Ende 2012 – an die Inflation anzupassen.

Mit Wiedereinführung der Nachlasssteuer im Jahr 2011 ist auch die Anhebung des Anschaffungswertes des Rechtsnachfolgers auf den Verkehrswert im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers oder eines alternativen Bewertungszeitpunktes (*Step-up in Basis*) verbunden.

Gänzlich neu ist die gegenwärtige Möglichkeit der Übertragung eines nicht verwendeten Freibetrages auf den letztverstorbenen Ehegatten (sog. *portability of unused exemption*). Danach kann der bei Übertragung des Nachlasses des erstverstorbenen Ehegatten nicht verwendete Teil des allgemeinen Freibetrages (gegenwärtig USD 5 Mio.) bei der Berechnung der Steuer hinsichtlich der Übertragung des Nachlasses des letztversterbenden Ehegatten verwendet werden. Diese Möglichkeit steht grundsätzlich auch beschränkt US-nachlasssteuerpflichtigen Personen offen, die sich aufgrund eines DBAs auf den anteiligen Freibetrag berufen können.

Schließlich sieht der TRA 2010 auch eine rückwirkende Wiedereinführung der Nachlasssteuer für das Jahr 2010 vor, wobei die derzeitige Rechtslage des Jahres 2011 nach TRA 2010 anzuwenden ist. Gleichzeitig wird allerdings (für das Jahr 2010) ein Wahlrecht auf Anwendung des alten Rechts (Regelungen des EGTRRA 2001) eingeräumt. Es muss also abgewogen werden zwischen einem Verzicht auf die Nachlasssteuer, was gleichzeitig einen Verlust aller mit einem *Step-up in Basis* verbundenen Vorteile bedeutet, oder einer rückwirkenden Besteuerung nach aktuellem Recht, jedoch mit dem Nutzen einer Anhebung des Buchwertes auf den Verkehrswert. Besondere Bedeutung dürfte dieser Entscheidung bei Immobilienvermögen zukommen, da hier infolge der Krise die Verkehrswerte deutlich gesunken sind.

BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

Ebene der Einzelstaaten

Nicht unberücksichtigt gelassen werden darf die Nachlass- bzw. Verlassenschaftbesteuerung auf Ebene der Einzelstaaten, da auch dieser eine durchaus hohe Bedeutung zukommt. Die Vorschriften der Einzelstaaten weichen zum Teil erheblich von denen des Bundes ab, was sich unter anderem in deutlich niedrigeren Freibeträgen widerspiegelt. Während ein Nachlass im Wert von USD 5 Mio. auf Bundesebene gegenwärtig steuerfrei gestellt wird, kann dieser in beispielsweise New York oder New Jersey einer Nachlasssteuer von beinahe USD 400.000 unterliegen.

Darüber hinaus ist aufgrund des TRA 2010 weiterhin die Anrechnung einer auf Einzelstaatenebene gezahlten Nachlass- oder Verlassenschaftsteuer auf die Bundesnachlasssteuerschuld vorübergehend abgeschafft.

Liegt der Wert des nachlasssteuerpflichtigen Vermögens über den auf Bundesebene gewährten Freibeträgen, dann kommt es folglich zu einer Addition der auf den Ebenen des Bundes und der Einzelstaaten gezahlten Nachlasssteuer. Da einige Einzelstaaten noch immer eine Nachlasssteuer in Höhe des früheren maximalen Anrechnungsbetrages in Höhe von 16 % (basierend auf der Rechtslage vor 2002) erheben, kann sich so schnell eine Grenzsteuerbelastung in Höhe von 50 % ergeben.

Ausblick

Wie bereits beschrieben, laufen die durch den TRA 2010 eingeführten Änderungen bereits Ende 2012 wieder aus. Ab dem Jahr 2013 gilt somit wieder – insofern nicht eine erneute Anpassung erfolgt – die alte Rechtslage des Jahres 2001.

Es bleibt demnach zusammenfassend festzustellen, dass die angestrebte langfristig tragfähige Lösung durch den TRA 2010 nicht erreicht wurde. Die Anpassung des Steuersatzes, die deutliche Erhöhung des Freibetrages und die Einführung des Wahlrechts auf Übertragung des Freibetrags auf den überlebenden Ehegatten dürfen nicht darüber hinwegtäuschen, dass es sich wiederum nur um eine Übergangslösung handelt. Die weitere Entwicklung der US-Nachlasssteuer bleibt insofern mit Spannung abzuwarten.

BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

AKTUELLE ENTWICKLUNGEN AUF EBENE DER US-BUNDESSTAATEN

Auch im Jahre 2011 sehen sich die US-Einzelstaaten weiterhin wachsenden Etatdefiziten gegenüber, was auch künftig zum Handeln zwingt. So sind zum Beispiel Einschnitte im Bildungsbereich sowie Gesundheitswesen vorgesehen, die jedoch als Maßnahmen weitgehend unbeliebt sind und bereits zu zahlreichen Protesten geführt haben. Viele Staaten sind zudem auf der Suche nach steuerlichen Lösungen, die zwar zu einer Erhöhung der Staatseinnahmen führen, jedoch möglichst ohne eine Anhebung der Steuersätze, insbesondere direkt erhobener Steuern (z. B. Einkommen-, Körperschaftsteuer), auskommen.

Trend zu indirekter Besteuerung – Erhöhte Belastung durch Endverbrauchsteuer

Während sich in den letzten Jahren insgesamt ein deutlicher Rückgang der Einnahmen durch die einzelstaatlich erhobene Einkommen- und auch Körperschaftsteuer abgezeichnet hat, waren die Einbußen bei der Endverbrauchsteuer (*sales tax*) nur gering. In Folge dessen lässt sich ein allgemeiner Trend zu einer vermehrt indirekten Besteuerung beobachten. So kam es zum einen in fast allen Staaten zu einer Erhöhung der Endverbrauchsteuersätze, zum anderen planen mehr und mehr Staaten die Einführung weiterer indirekter Steuern. Dagegen wurden vielerorts die Körperschaftsteuersätze gesenkt, teilweise wurde die Körperschaftsteuer sogar ganz abgeschafft.

Erweiterung des steuerlichen Anknüpfungspunktes

Große Relevanz hat inzwischen die Erweiterung der Definition des steuerlichen Anknüpfungspunktes (*nexus*) erlangt. Dieser legt fest, welches Unternehmen in welchem Umfang in einem Staat der Steuerpflicht unterliegt.

Die sogenannte *Amazon-Tax (click-through-nexus)* wurde neben New York nun ebenfalls in North Carolina und Rhode Island eingeführt. Unter dieser Regelung genügen bereits die wirtschaftliche Präsenz eines Unternehmens und ein Jahresumsatz von USD 10.000, um eine Verbrauchsteuerpflicht zu begründen. Wirtschaftlich präsent ist ein Unternehmen dabei schon dann, wenn andere – in den betreffenden Staaten angesiedelte – Unternehmen ihre Links auf dessen Webseite einstellen können und dieses Unternehmen dafür Provisionen für Umsätze erhält, die über diesen Link erfolgen. Dreizehn weitere Staaten, darunter auch die US-wirtschaftlich größten wie Kalifornien, Florida und Texas, erwägen vergleichbare Bestimmungen – wohl um sich die erheblichen Steuer(mehr)einnahmen, die aus dem Wachstum des Online-Handels resultieren, nicht entgehen zu lassen.

BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

In Colorado gilt fortan der *affiliate nexus*, wonach ein Unternehmen dort auch dann als wirtschaftlich aktiv gilt, wenn es einer Unternehmensgruppe angehört bzw. angegliedert ist, von der mindestens ein Vertriebshändler in Colorado physisch präsent ist. In Folge sind grundsätzlich alle angehörigen Vertriebshändler zum Einbehalt und zur Abführung der durch Colorado erhobenen Endverbrauchsteuer verpflichtet. Dabei wird unterstellt, dass der Einzelhändler mit physischer Präsenz in Colorado Kundenwerbung im Namen des anderen – außerhalb Colorados ansässigen – Händlers dieser Unternehmensgruppe betrieben hat. Von der sich ergebenden Steuerpflicht befreit nur der Nachweis einer gegenteiligen Sachlage; die Nachweispflicht liegt hier beim Unternehmen selbst.

Weitere Staaten haben dagegen sogenannte *Bright-Line*-Nexusfaktoren eingeführt. Demnach wird ein Unternehmen als endverbrauchsteuerpflichtig eingestuft, sobald der Umsatz oder der Aufwand für Gehälter über einem bestimmten *Bright-Line*-Satz liegen. Dabei ist es unerheblich, ob das Unternehmen physisch im betreffenden Staat belegen ist.

Verschärfte Prüftätigkeit und Möglichkeit zur strafbefreienden Selbstanzeige

Darüber hinaus ist weiterhin eine deutlich erhöhte Aktivität der Einzelstaaten bei der Durchsetzung bestehender Steuergesetze feststellbar. So lässt sich insbesondere eine erhöhte Prüftätigkeit der Einzelstaaten beobachten, die ebenso auf eine Erhöhung der Steuereinnahmen zielt. Zwar wurden viele Staaten durch Budgetkürzungen zu einer Reduzierung ihrer Revisionsabteilungen gezwungen, jedoch erfolgte ein Ausgleich durch die Beauftragung privater Unternehmen. Dies kann dem Steuerzahler durchaus Anlass zur Beunruhigung geben, da die Honorare der Drittbeauftragten vom eingebrachten Ergebnis abhängen, was wiederum eine besonders aggressive Vorgehensweise im Rahmen der Prüfung zur Folge hat. Ebenso fraglich ist dabei, inwieweit die Privatsphäre des Einzelnen gewahrt wird.

Zur Erhöhung der Staatseinnahmen ebenso beliebt ist die Schaffung der Möglichkeit zur strafbefreienden Selbstanzeige. Dahinter verbirgt sich nicht etwa eine wohlwollende Geste für den einzelnen Bürger, sondern vielmehr der – rein fiskalisch motivierte – Versuch der Einzelstaaten, sich mit dem Angebot der Straffreiheit Steuerquellen zu erschließen, die ihnen sonst höchstwahrscheinlich verborgen geblieben wären. Durch eine Selbstanzeige kann der Einzelne, trotz der Tatsache der Steuerhinterziehung, unter ganz bestimmten Voraussetzungen Straffreiheit erlangen. Dazu muss dem Fiskus das Steuerdelikt nachvollziehbar offenbart und die hinterzogenen Steuern ggf. plus Zinsen innerhalb einer gesetzten Frist nachgezahlt werden. Grundvoraussetzung ist dabei selbstverständlich, dass eine Selbstanzeige überhaupt (noch) möglich ist und dass das Steuerdelikt bis dahin nicht bereits seitens des Fiskus aufgedeckt worden ist.

BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

Kürzung von Steuervorteilen und Subventionen

Neben Kostensenkungen und der Schaffung neuer Einnahmequellen beginnen die Einzelstaaten ferner damit, bestimmte steuerliche Vorteile zu vermindern oder sogar ganz abzuschaffen. Betroffen sind dabei insbesondere Steuervorteile, die nur selten oder tendenziell entgegen der ursprünglich angedachten Bestimmung genutzt werden. Einige Staaten begrenzen beispielsweise bestimmte, jährlich nutzbare Anrechnungsbeträge in der Höhe und verringern gleichzeitig die zeitliche Vortragsmöglichkeit ungenutzter Beträge. So hat beispielsweise der Staat New Jersey die Höhe des maximal anrechenbaren Betrags auf die Körperschaftsteuerschuld von auf Entwicklungs- und Biotechnologien spezialisierten Unternehmen um ganze 50 % reduziert. In New York ist die Summe bestimmter gewährter Steueranrechnungsbeträge vorerst auf USD 2 Mio. pro Steuerzahler für die Jahre 2010 bis einschließlich 2012 begrenzt. Darüber hinausgehende Anrechnungsbeträge werden vorübergehend zinsfrei gestundet und können grundsätzlich ab dem Jahr 2013 schrittweise abgebaut bzw. genutzt werden.

Ebenso im Visier einiger Einzelstaaten sind Steuersubventionen, die der Investitionsförderung in strukturschwache Gewerbegebiete dienen sollen. Während beispielsweise Colorado die Förderung lediglich vorübergehend für drei Jahre unterbricht, kam in Kalifornien gar der Vorschlag einer vollständigen Abschaffung auf. Im vollständigen Gegensatz dazu weiten andere Staaten ihre Subventionsmöglichkeiten jedoch sogar aus. Unter anderem Ohio und New Jersey gewähren nun erhöhte Zuschüsse an Unternehmen, denen von anderen Staaten Kredite für einen Standortwechsel angeboten wurden. Dies macht vor dem Hintergrund Sinn, als dass ein Abwandern von Unternehmen aus dem eigenen Staat weitere Steuerausfälle zur Folge hätte. Wisconsin und Arizona wählen einen anderen Weg und schaffen Anreize in Form von zusätzlich nutzbaren Steuerabzugs- oder Steueranrechnungsbeträgen für im jeweiligen Staat expandierende Unternehmen sowie für bestimmte Industrien. So wird nicht nur die Wirtschaft im eigenen Staat unterstützt, sondern gleichzeitig auch der Finanzhaushalt.



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 mit Hauptsitz in New York gegründet.

BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

GERALD BRIX

666 THIRD AVENUE, 30TH FLOOR	1 WEST AVENUE, SUITE 212
NEW YORK, NEW YORK 10017	LARCHMONT, NEW YORK 10538
FON (212) 983-1550	FON (914) 834-2813
FAX (212) 983-1554	FAX (914) 834-2829

WWW.BRIXCPA.COM
INFO@BRIXCPA.COM