

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG



### **DIE NEUE US-WEGZUGSBESTEuerung NACH IRC §877A: “YOU CAN CHECK-OUT ANYTIME YOU LIKE, BUT YOU CAN NEVER LEAVE!”**

Das US-Steuerrecht sieht seit Mitte der sechziger Jahre eine relativ milde Wegzugsbesteuerung vor. Die Regelungen des §877 *Internal Revenue Code* (IRC) haben bewirkt, dass Einkünfte aus US-Quellen, die bei beschränkter US-Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht entweder völlig von der US-Besteuerung befreit sind oder durch Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens einer reduzierten Quellenbesteuerung unterliegen, für einen Zeitraum von zehn Jahren voll in den USA steuerpflichtig bleiben. Die Regelungen des §877 IRC wurden mehrfach geändert und erfassen seit 1996 auch so genannte *Long-term Residents*. Als solche werden Inhaber einer Daueraufenthaltsgenehmigung (*Green Card*) definiert, die mindestens acht der vergangenen 15 Steuerjahre in den USA ansässig waren.

Überraschend hat der Kongress vor kurzem eine radikale Verschärfung der Wegzugsbesteuerung beschlossen: Nach dem so genannten *Mark-to-Market* Konzept sind bei einem Wegzug aus den USA sämtliche stille Reserven offenzulegen und zu versteuern. Die neuen Regelungen sind in §877A IRC kodifiziert und gelten seit dem 17. Juni 2008.

Die *Mark-to-Market* Regeln schreiben vor, das gesamte Vermögen jeder von §877A IRC erfassten Person, die aus den USA wegzieht, am Tag vor der Auswanderung mit seinem Verkehrswert zu bewerten. Ferner wird fingiert, dass dieses Vermögen zum Bewertungsstichtag veräußert wird. Gewinne aus diesen fiktiven Verkäufen werden bis auf einen Freibetrag von US\$ 600.000 sofort steuerpflichtig. Das gilt selbst für Gewinne von in den USA belegenem Vermögen (wie z.B. Immobilien), das bei einem späteren Verkauf ungeachtet des neuen Wohnorts der aus den USA verzogenen Person weiterhin in den USA steuerpflichtig wäre. Dabei hat der Gesetzgeber gründlich gearbeitet und unter anderem auch nachträgliche Vergütungen (*Deferred Compensation Items*) oder steuerbegünstigte Pensionsfonds (*Tax-deferred Accounts*) mit einbezogen.

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

Die Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung finden nur Anwendung, wenn die durchschnittliche Steuerbelastung der betreffenden Person in den fünf Jahren vor dem Auswanderungsjahr höher als US\$ 139.000 (2008) war und das Nettovermögen zum Zeitpunkt des Wegzugs mehr als US\$ 2.000.000 beträgt. Betroffen sind wie bisher US-amerikanische Staatsbürger und Inhaber einer *Green Card*, die in den letzten 15 Jahren mindestens acht Jahre in den USA unbeschränkt steuerpflichtig waren, und die oben genannten Vorschriften zur durchschnittlichen Steuer-schuld erfüllen bzw. die Vermögensgrenze überschreiten. Die bisher geltenden Vorschriften der Wegzugsbesteuerung waren auch auf Erbschaften und Schenkungen anzuwenden, wenn diese innerhalb von zehn Jahren nach Wegzug erfolgten. Trotz anderweitiger Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen unterlag die Übertragung von Anteilen bestimmter US-amerikanischer Gesellschaften der US-Nachlass- und Schenkungsteuer.

§877A IRC fügt neue Regelungen hinzu, wonach Schenkungen und Erbschaften einer aus den USA verzogenen Person an eine US-Person beim Empfänger steuerpflichtig sind. Wenn eine Person nach Wegzug aus den USA zu einem späteren Zeitpunkt amerikanischen Staatsbürgern oder Inhabern einer *Green Card* Schenkungen oder Erbschaften im Wert von über US\$ 12.000 pro Jahr überlässt, so unterliegt die Übertragung beim Empfänger in den USA dem höchsten Schenkung- bzw. Erbschaftsteuersatz. Das ist insofern bemerkenswert, als dass Schenkungen und Erbschaften in den USA in der Regel nicht beim Empfänger sondern beim Schenker bzw. Nachlass steuerpflichtig sind. Da dieser nicht mehr in den USA steuerpflichtig ist, geht die Steuerpflicht auf den Empfänger über. Ausgenommen sind die Schenkungen oder Erbschaften, die aufgrund anderer Vorschriften in den USA steuerpflichtig sind, wie z.B. die Übertragung von Grundbesitz. Auch bei Übertragungen an Ehegatten und gemeinnützige Organisationen gelten Ausnahmen.

Nicht betroffen sind Personen, die mit ihrer Geburt US-Staatsbürger und gleichzeitig Staatsbürger eines anderen Staates wurden und nach Aufgabe ihrer amerikanischen Staatsbürgerschaft die Staatsbürgerschaft dieses anderen Staates behalten und dort auch Steuern zahlen, soweit sie nicht mehr als zehn der letzten 15 Jahre ihren Wohnsitz in den USA hatten. Auch auf Personen, die unter 18 1/2 Jahre alt sind, wenn sie ihre amerikanische Staatsbürgerschaft aufgeben und nicht länger als zehn Jahre steuerpflichtig in den USA gelebt haben, finden die Vorschriften keine Anwendung. Für alle anderen gilt die Beschreibung des „Hotel California“ in dem gleichnamigen Lied von den Eagles aus dem Jahre 1977: „You can check-out anytime you like, but you can never leave!”

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

### ***THROWBACK* UND *THROWOUT*: DIE NEUE GELDQUELLE DER US-BUNDESSTAATEN**

Nach der US-amerikanischen Verfassung steht den Bundesstaaten das primäre Besteuerungsrecht zu. Jeder Staat ist danach befugt, nach Belieben Steuern und Abgaben zu erheben. Die Gesetze der meisten Staaten sehen folgende Steuerarten vor:

- Income Tax*: Einkommensteuer für natürliche und/oder juristische Personen;
- Franchise Tax*: Eine der Gewerbesteuer vergleichbare Betriebsteuer, die an verschiedene betriebswirtschaftliche Größen (z.B. Umsatz, Einkommen, Vermögen) anknüpft;
- Sales and Use Tax*: Eine Umsatz- bzw. Verbrauchsteuer auf die Lieferung bzw. Gebrauchsüberlassung von Waren oder Dienstleistungen;
- Property Tax*: Eine Vermögensteuer auf unbewegliches und bewegliches materielles oder immaterielles Betriebs- oder Privatvermögen.

Ist ein Steuerpflichtiger in mehr als einem US-Bundesstaat wirtschaftlich tätig, so ist er dazu verpflichtet, den insgesamt erwirtschafteten Gewinn auf die betreffenden Staaten aufzuteilen. Dies erfolgt zunächst durch Zurechnung aller spezifischen wirtschaftlichen Ereignisse, die in eindeutigem Zusammenhang mit dem jeweiligen Staat stehen (*Allocation*). Der verbleibende Pool wird anhand von Schlüsselgrößen oder Faktoren, die von Staat zu Staat unterschiedlich gewichtet werden, z.B. Umsatz (*Sales*), Löhne und Gehälter (*Payroll*) oder Vermögen (*Property*), den betreffenden Staaten zugerechnet (*Apportionment*). Die Definition, wann, wie und in welcher Höhe Einkommen den jeweiligen Bundesstaaten zugerechnet werden muss, obliegt der Gesetzgebung der einzelnen Staaten, ebenso wie die Aufteilung des nicht direkt zurechenbaren Pools. Daraus ergibt sich ein erheblicher Beratungsaufwand, und, statistisch gesehen, eine Besteuerung auf Ebene der Bundesstaaten, die mehr als den tatsächlich angefallenen und auf Bundesebene steuerpflichtigen Gewinn zur Besteuerung heranzieht. In einer Untersuchung wurde festgestellt, dass ein Unternehmen, das in allen 50 US-Staaten wirtschaftlich tätig ist, auf Staatsebene eine Bemessungsgrundlage von knapp 120 % des tatsächlich erwirtschafteten Gewinns versteuern muss.

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

Voraussetzung für die Besteuerung in einem Staat ist, dass der nicht in dem Staat ansässige Steuerpflichtige einen Anknüpfungspunkt (*Nexus*) zu dem Staat hat. *Nexus* ist die minimal erforderliche Verbindung zu einem Staat und stellt regelmäßig auf im jeweiligen Staat belegenes Betriebsvermögen, beschäftigte Mitarbeiter oder genutztes Kapital und Vermögen ab. Allein der Verkauf von Waren in einem Staat aus einem anderen Bundesstaat heraus begründet keinen *Nexus* und berechtigt diesen Staat noch nicht, die Einkünfte zu besteuern. Die Bundesstaaten werden jedoch immer kreativer und aggressiver, Anknüpfungspunkte für die Besteuerung zu definieren.

Doch was passiert mit Einkünften, die auf Staaten entfallen, zu denen es keine Anknüpfungspunkte gibt (*Nowhere Income*)? Nach den vorgenannten Regeln blieben diese Einkünfte steuerfrei. In vielen Staaten wurden deshalb Rückfallklauseln (*Throwback Rules*) geschaffen, wonach der eigentlich einem anderen Staat zustehende Anteil an einem Aufteilungsfaktor in die eigene Besteuerung zurückgezogen wird, wenn der andere Staat keine Steuern erhebt, z.B. weil dort kein *Nexus* vorliegt. Verschiedene Staaten wenden die *Throwback Rules* auf den Umsatz- und auch den Lohnfaktor an.

Eine neuere Entwicklung stellen die Wegfallklauseln (*Throwout Rules*) dar. Hierbei wird zwar nicht der eigentlich einem anderen Staat zustehende Anteil an einem Aufteilungsfaktor in die eigene Besteuerung einbezogen, jedoch wird dieser Anteil aus der Gesamtsumme des jeweiligen Faktors herausgerechnet. Damit erhöht sich der Anteil des Staates an der Gesamtsumme des jeweiligen Faktors und damit die zur Besteuerung herangezogene Größe.

### *Beispiel:*

Das Unternehmen mit Unternehmenssitz in Staat A erwirtschaftet Umsatzerlöse in Höhe von insgesamt US\$ 1.000. Davon entfallen US\$ 750 auf den Staat B und US\$150 auf den Staat C. Weiterhin werden in Staat B US\$ 500 von insgesamt US\$ 1.000 an Löhnen gezahlt.

Auch die Hälfte des Vermögens ist in Staat B gelegen. Staat B fordert eine doppelte Gewichtung der Umsatzerlöse bei der Ermittlung des Verteilungsschlüssels. Das Unternehmen hat im Staat C keinen Anknüpfungspunkt. Die Umsatzerlöse, die auf Staat C entfallen, wurden aus Lieferungen aus Staat B heraus generiert. Für den Staat B errechnen sich nun folgende Faktoren, ohne bzw. mit Anwendung der *Throwout Rules*:

## BRIX + PARTNERS LLC

### U.S. STEUERBERATUNG

<u>Faktor</u>	<u>ohne Throwout Rules</u>	<u>mit Throwout Rules</u>
Umsatzerlöse	$750/1.000 = 75 \%$	$750/(1.000-150) = 88,24 \%$
Lohnsumme	$500/1.000 = 50 \%$	$500/1.000 = 50 \%$
Anlagevermögen	$500/1.000 = 50 \%$	$500/1.000 = 50 \%$
Gewichtung	$(0,75 * 2 + 0,5 + 0,5) / 4 = 0,625$	$(0,8824 * 2 + 0,5 + 0,5) / 4 = 0,6912$

Ohne Anwendung der *Throwout Rules* sind 62,5 % des gesamten gewerblichen Einkommens in Staat B zu versteuern. Bei Anwendung der *Throwout Rules* verringert sich bei den Umsätzen der Nenner um den auf Staat C entfallenden Betrag. Damit erhöht sich der prozentuale Anteil von Staat B an den Umsätzen auf 88,24 %, und damit die Gesamtgewichtung der Faktoren auf 69,12 %.

Die *Throwout Rules* sind bisher nur im Staat New Jersey gesetzlich verankert. Andere Staaten haben versucht, diese Regeln gegenüber Unternehmen durchzusetzen, sind aber aufgrund der fehlenden Gesetzgebung vor Gericht gescheitert. Durch die Verabschiedung von Gesetzen in den nächsten Jahren wird die Anwendung der *Throwout Rules* an Popularität gewinnen.

Durch die Besteuerung dieses *Nowhere Income* erhöht sich insgesamt die Staatssteuerbelastung. Erschwerend kommt hinzu, dass die *Throwout Rules* auch dann zur Anwendung kommen, wenn das Einkommen eines Bundesstaates, welches dort nicht besteuert wird, von einem Drittstaat bereits im Rahmen der *Throwback Rules* dieses Drittstaates berücksichtigt wird.

#### STEUERERKLÄRUNGEN AUSLÄNDISCHER KAPITALGESELLSCHAFTEN – FORM 1120-F

Die US-Finanzbehörde (*Internal Revenue Service – IRS*) hat Form 1120-F (*U.S. Income Tax Return of a Foreign Corporation*) für das Jahr 2007 verändert und deutlich erweitert. Grundsätzlich muss Form 1120-F von ausländischen Kapitalgesellschaften eingereicht werden, die sich in den USA wirtschaftlich betätigen (*Engaged in a U.S. Trade or Business*), wobei unerheblich ist, ob tatsächlich Einnahmen erzielt werden. An dieser grundsätzlichen Ausrichtung hat sich nichts geändert. Weiterhin nicht zur Abgabe einer US-Steuererklärung verpflichtet sind Kapitalgesellschaften, die zwar Einkünfte aus US-Quellen erzielen, bei denen es sich jedoch um so genannte FDAP-Einkünfte (*Fixed or Determinable Annual or Periodic Income*) handelt, also z.B. um

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

Zinsen, Dividenden oder Lizenzgebühren. Diese werden grundsätzlich pauschal mit 30 % an der Quelle besteuert, ohne Abzug von Werbungskosten (so genannte Bruttobesteuerung).

In der revidierten Form 1120-F hat der *IRS* die Informationspflichten für ausländische Kapitalgesellschaften drastisch ausgeweitet. Mehrere zusätzliche Formulare (*Schedules*) sind nun im Zuge einer Einreichung von Form 1120-F zu erstellen. Hier nur die wichtigsten:

- ❑ *Schedule M-3 (Net Income Reconciliation for Foreign Corporations with Reportable Assets of US\$10 Million or more)*: *Schedule M-3* ist die Überleitungsrechnung von der US-Handels- zur US-Steuerbilanz, welche gegenüber dem *Schedule M-2* erheblich mehr Informationen, Aufgliederungen und Details erfordert;
- ❑ *Schedule P (List of Foreign Partner Interests in Partnerships)*: Hier sind umfangreiche Informationen von Personengesellschaften offenzulegen, an denen die ausländische Kapitalgesellschaft beteiligt ist und deren steuerliches Ergebnis in die Steuererklärung einfließt;
- ❑ *Schedule H (Deductions Allocated to Effectively Connected Income under Regulations Section 1.861-8)*: Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens ist ein Teil bestimmter Gemeinkosten abzugsfähig, die der US-Betriebsstätte mit verschiedenen Verfahren zugerechnet (*Allocation*) oder zugeteilt (*Apportionment*) werden. Diese Kosten und das Zurechnungsverfahren sind nun in *Schedule H* detailliert aufzuschlüsseln;
- ❑ *Schedule I (Interest Expense Allocation under Regulations Section 1.882-5)*: Speziell für Zinsen sind ab 2007 in *Schedule I* umfangreiche Angaben erforderlich, um den abzugsfähigen Zinsaufwand der US-Betriebsstätte zu ermitteln.

Darüber hinaus kommt es zu einigen Umstrukturierungen der Form 1120-F selbst. Außerdem werden den Unternehmen gegenüber den Vorjahren über die oben genannten Formulare hinaus weitergehende Informations- und Offenlegungspflichten auferlegt.

Unverändert zu den Vorjahren haben Kapitalgesellschaften, die Form 1120-F einreichen müssen, ein Wahlrecht zwischen der Angabe der weltweiten und der US-bezogenen Vermögenswerte und Schulden. Mit *Schedule L* müssen Unternehmen eine handelsrechtliche Bilanz einreichen. Das US-Steuergesetz erlaubt jedoch, diese Bilanz auf solche Vermögensgegenstände und

BRIX + PARTNERS LLC  
**U.S. STEUERBERATUNG**

Schulden zu beschränken, die sich entweder in den USA befinden oder die im Zusammenhang mit der US-Geschäftstätigkeit stehen. Neu ist, dass die Finanzverwaltung ab 2007 auch bei der Zurechnung von Vermögensgegenständen und Schulden detaillierte und komplizierte Angaben über eine solche Aufteilung zwischen dem ausländischen Unternehmen und seiner US-Betriebsstätte vorschreibt.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass sich Form 1120-F ab dem Jahr 2007 in deutlich erweitertem Umfang und größerer Komplexität präsentiert. Ziel des *IRS* ist es, mit dem wesentlich erhöhten Informationsumfang einerseits die Einhaltung bereits bestehender Regelungen besser durchzusetzen und andererseits entsprechende Anknüpfungspunkte für eine Steuerprüfung zu identifizieren.