

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG



### WEITERE STEUERENTLASTUNGEN BEI INVESTITIONEN IN ERNEUERBARE ENERGIEN

#### Bundesebene

Bereits in den Jahren 2008 und 2009 wurden durch den *Emergency Economic Stabilization Act of 2008* (EESA 2008) und den *American Recovery and Reinvestment Act of 2009* (ARRA 2009) umfangreiche Regelungen eingeführt, mittels derer zum einen eine Stabilisation des Marktes und zum anderen Anreize für Investitionen im Sektor für erneuerbare und alternative Energien geschaffen werden sollten. Die Programme waren nicht zuletzt wegen der Steuervorteile erfolgreich, weshalb der Kongress deshalb eine zeitliche Verlängerung und Erweiterung der Fördermöglichkeiten plant. Im Fokus stehen sowohl der *Energy Tax Credit* gem. IRC §48 als auch die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer Direktsubvention gem. §1603 des ARRA 2009, sowie das *Innovative Technology Loan Guarantee Program* des *Department of Energy* (DOE).

Im Unterschied zum Steueranrechnungsbetrag (*Tax Credit*) stellt eine Direktsubvention einen geeigneteren Investitionsanreiz bei mangelnder Profitabilität von Unternehmen, insbesondere Startups, dar. Anrechnungsbeträge werden erst bei vorhandener Steuerschuld für das betreffende Jahr wirksam, wenn der gewährte Anrechnungsbetrag hiervon abgezogen werden kann. Zwar können ungenutzte *Tax Credits* zeitlich beschränkt vorgetragen werden, jedoch tritt die beabsichtigte Wirkung unter Umständen erst lange nach dem benötigten Zeitpunkt ein.

Der Subvention im Rahmen des ARRA §1603 unterliegt bestimmtes qualifiziertes Anlagevermögen, welches einen direkten Bezug zu erneuerbarer Energie aufweist. Eine nähere Klassifikation dieses Vermögens wird in IRC §§45(d) und 48(a)(3) vorgenommen. IRC §45(d) umfasst geothermische Anlagen, Wind-, Biomasse- (offene und geschlossene Kreisläufe), Deponiegas-, Siedlungsabfall- und bestimmte Wasserkraftanlagen. Vom IRC §48 werden geothermisches Vermögen, geothermische Wärmepumpen, Brennstoffzellen, Mikroturbinen sowie Solar-, kleine Windenergie- (weniger als 100kW) und verbundene Wärme- und Energieanlagen erfasst.

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

Die Höhe der Subvention beträgt je nach Klassifizierung 10 % bzw. 30 % des einkommensteuerlichen Wertansatzes vom Vermögensgegenstand auf Bundesebene, wobei jedoch bereits abgezogene Wertminderungen (z.B. Abschreibungen) unberücksichtigt bleiben. Der abschreibungsfähige Wertansatz des Vermögensgegenstandes ist um die Hälfte des Förderungsbetrages zu vermindern.

Ein Antrag muss vor dem 1. Oktober 2011 gestellt werden und gilt nur für Anlagen, deren Inbetriebnahme oder Beginn der Errichtung in die Jahre 2009 oder 2010 fallen. Eine gleichzeitige Inanspruchnahme von *Tax Credits* gem. IRC §§45 und 48 ist nicht möglich. Nach derzeitiger Rechtslage qualifizieren unter anderem Projekte, an denen Regierungen oder steuerbefreite Unternehmen direkt oder indirekt beteiligt sind, nicht für diese Subventionen. Allerdings denkt der Kongress aktuell über eine Berechtigung dieser zur Inanspruchnahme nach, wie auch über eine Erweiterung des Programms für Projekte, deren Errichtung vor dem 1. Januar 2013 beginnt.

Das *Innovative Technology Loan Guarantee Program* des DOE existiert bereits seit 2005, wurde jedoch aktuell durch Bereitstellung weiterer US\$ 6 Mrd. durch den ARRA 2009 erweitert. Das Programm fördert Bürgschaften für qualifizierte Projekte, die eine Reduzierung von Treibhausgasemissionen zum Ziel haben und wirtschaftlich sowie finanziell realisierbar sind. Im Detail werden Projekte im Bereich erneuerbarer Energien erfasst, die zum Beispiel Strom, Wärmeenergie oder innovativen Biotreibstoff erzeugen, verwandte Komponenten herstellen oder aber Elektroenergieübertragungssysteme hervorbringen. Hauptziel des Programms ist die Subvention des frühen wirtschaftlichen Einsatzes von innovativen Technologien bei Energieprojekten in den USA. Mithin werden Technologien in der Entwicklungs- und Forschungsphase nicht erfasst. Das Programm fokussiert Projekte mit Gesamtkosten über US\$ 25 Mio. Des Weiteren soll die erwartete Tilgungsdauer des Darlehens inkl. Zinsen 30 Jahre bzw. 90 % der geplanten Nutzungsdauer des Anlagegegenstandes nicht überschreiten, wobei der kleinere von beiden Werten zu wählen ist. Die durch den DOE begebenen Bürgschaften sollen 80 % der Gesamtprojektkosten nicht übersteigen. Ausländischer Anteilsbesitz schadet nicht, insoweit das Projekt in den USA belegen ist.

### Staatenebene

Auch die US-Einzelstaaten haben begonnen, ihren Blick darauf zu richten, welche positiven Nutzeneffekte für die Wirtschaft aus der Förderung und Schaffung neuer, nachhaltig orientierter Industriezweige resultieren können. Viele Einzelstaaten haben in diesem Zusammenhang neue Gesetze erlassen oder bestehende überarbeitet. Diese sollen Unternehmen zusätzliche Steuervorteile für jene Investitionen in erneuerbare Energien und nachhaltige Projekte erlauben, die schon im Fokus der Regelungen der EESA 2008 und ARRA 2009 standen. Im Gegensatz zu den auf Bundesebene gewährten steuerlichen Förderungen können die Staaten ihre Förderprogramme spezifisch gestalten. Ergo kommt den Einzelstaaten eine gewisse Lenkungsmöglichkeit zu und die Wahl fällt auf die Förderungen der Technologien und Projekte, die am attraktivsten für die lokale Wirtschaft sind. Insgesamt soll bei den Unternehmen der Anreiz geschaffen werden, in erneuerbare Energien und nachhaltige Wirtschaftszweige zu investieren, um letztlich deren Wachstum zu fördern.

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

Unter anderem hat Georgia steuerliche Anreize für Investitionen in erneuerbare Energien geschaffen. So stehen z.B. *Tax Credits* für bestimmtes Vermögen zur Verfügung, welches im Zusammenhang mit erneuerbarer Energie steht. Grundsätzlich können diese Vorteile für die Erstellung, Beschaffung oder Miete solchen Vermögens gewährt werden, das zwischen dem 1. Juli 2008 und 31. Dezember 2012 in Georgia in Betrieb genommen wird. Des Weiteren werden bestimmte, an Biomasseanlagen weitergeleitete, Holzrückstände gefördert. Die Höhe des *Tax Credits* bemisst sich hier per Tonnage und muss von der *Georgia Forestry Commission* bestätigt werden.

Ein Schwerpunkt Michigans liegt in der Förderung innovativer Forschung und Produktion von Batteriezellen. Mithin werden *Tax Credits* gestattet, welche durch vom DOE bereitgestellte ARRA-Gelder (insgesamt US\$ 1,3 Mrd. für Michigan) finanziert werden. Diese belaufen sich auf ca. US\$ 870 Mio. Die *Tax Credits* beziehen sich insbesondere auf die technische Planung und Produktion von Batteriezellen für den Gebrauch in Fahrzeugen. Ziel ist offensichtlich die zukunftsweisende Förderung der US-Automobilindustrie.

Im Staat Connecticut werden mit den ARRA-Geldern ab dem 1. Januar 2012 nachhaltig orientierte Bauweisen unterstützt. Gefördert werden hier sowohl Neubauten als auch Sanierungen, welche verschiedene Anforderungen erfüllen müssen. Die Förderung qualifizierter Projekte beginnt mit einem festen Grundanrechnungsbetrag, der sich in Abhängigkeit von einem „grünen“ Rating, mittels dessen die dem Projekt zurechenbaren Energieeinsparungen ermittelt werden, erhöht. Weitere Einflussfaktoren sind die Nutzung und geographische Ansiedlung des Projekts. Die Höhe des *Tax Credits* wird typischerweise für einen Zeitraum von vier Jahren festgelegt, wobei ungenutzte Anteile in künftige Jahre vorgetragen werden können.

Indes unterstützt New Jersey Investitionen in erneuerbare Energien durch Direktsubventionen. In diesem Zusammenhang existieren mehrere Programme, die alle Teil des staatseigenen *Energy Master Plans* sind. Wesentliches Ziel dessen ist das Bestreben, bis zum Jahr 2020 30 % der benötigten Elektrizität aus Quellen erneuerbarer Energien zu beziehen. Im Fokus steht hier insbesondere die Förderung von Solarenergie, was sich darin widerspiegelt, dass New Jersey in den USA den am schnellsten wachsenden Markt in diesem Segment aufweist.

Das *Renewable Energy Incentive Program* (REIP) unterstützt derweil Investitionen in Solar-, Wind- und nachhaltige Biomasseanlagen. Die Fördermöglichkeiten variieren dabei in Abhängigkeit von der gewählten Technologie, der Anlagengröße und der Art des Gebäudes, in das die Anlage eingebaut werden soll. Seit dem 21. Juni 2010 gelten neue Antragsvoraussetzungen und geringere Förderungssätze. Öffentliche und gemeinnützige Solarprojekte mit mehr als 50 kW, private Projekte mit mehr als 10 kW und gewerbliche Projekte sind nicht antragsberechtigt.

*Solar Renewable Energy Credits* (SRECs) werden für die Einspeisung von Solarenergie in das allgemeine Versorgungsnetz vergeben, wobei ein SREC 1.000 kWh entspricht. Angesparte SRECs können entweder verkauft oder gehandelt werden, woraus sich der entsprechende Förderungsbetrag ergibt.

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

Im Rahmen des *Renewable Energy Manufacturing Incentive Programs (REMI)* werden der Erwerb und Einbau von Solarkollektoren, Wechselrichtern und Lagersystemen, welche in New Jersey hergestellt wurden, unterstützt. Antragsberechtigt sind Einwohner, Unternehmen, lokale Verwaltungsbehörden und gemeinnützige Organisationen New Jerseys.

### IRS VERÖFFENTLICHT VORSCHRIFTEN ZUR OFFENLEGUNG STEUERLICHER RISIKEN

Steuerpflichtige sind regelmäßig bestrebt, ihre Steuerbelastung zu minimieren. Dieses Ziel wird nicht nur durch mehr oder weniger aggressive Steuermodelle (*Tax Shelters*) verfolgt, sondern auch durch eine steueroptimale Anwendung komplexer Regelungen und vorteilhafte Auslegung divergierender Rechtsauffassungen. Unternehmen, die einen Jahresabschluss nach US-GAAP erstellen, sind durch die im Juli 2006 vom *Financial Accounting Standards Board* veröffentlichte Stellungnahme zu *Accounting for Uncertainty in Income Taxes* (FIN 48) verpflichtet, die ertragsteuerlichen Risiken zu erfassen, zu bewerten und entsprechend auszuweisen. Grundlage sind alle in den Steuererklärungen explizit und implizit vertretenen steuerlichen Positionen, welche daraufhin zu beurteilen sind, wie sie die Steuerverwaltung bei voller Kenntnis des Sachverhalts und der vertretenen Position sehen würde und mit welcher Wahrscheinlichkeit die Steuerposition in einer Betriebsprüfung oder in einem Berufungs- und Gerichtsverfahren Bestand hätte.

Es ist wenig verwunderlich, dass die in den latenten Steuern enthaltenen Rückstellungen für *Uncertain Tax Positions* (UTP) und die damit zusammenhängenden Arbeitspapiere, Analysen und Stellungnahmen von größtem Interesse für die Finanzbehörden waren. Im Rahmen von Betriebsprüfungen konnten diese Informationen jedoch unter Berufung auf das Anwaltsgeheimnis regelmäßig erfolgreich den Steuerprüfern vorenthalten werden. Der IRS hat deshalb Anfang 2010 verlauten lassen, dass er überlegt, künftig den Ausweis ungewisser steuerlicher Positionen auf der Steuererklärung selbst vorzuschreiben. Bereits am 19. April 2010 wurde ein entsprechender Entwurf zum geplanten *Schedule UTP – Uncertain Tax Positions* veröffentlicht, welches der entsprechenden Steuererklärung beizufügen ist. Die neue Regelung soll bereits für das Kalenderjahr 2010 greifen.

Nach den derzeitigen Vorstellungen des IRS sind von der Ausweispflicht alle inländischen Kapitalgesellschaften (Steuererklärung: Form 1120), alle Versicherungsgesellschaften (Form 1120-L) und alle ausländischen Kapitalgesellschaften (Form 1120-F) betroffen, deren Anlagevermögen mindestens US\$ 10 Mio. beträgt und deren Jahresabschluss einer freiwilligen oder gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung unterzogen wird. Dabei genügt es hier, wenn nicht die Gesellschaft selbst, sondern lediglich ein verbundenes Unternehmen geprüft wird. Allerdings prüft der IRS noch, ob auch andere Unternehmen, wie z.B. Personengesellschaften, REITs, Fondsgesellschaften und steuerbefreite Organisationen zur Abgabe des *Schedule UTP* verpflichtet werden sollen.

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

Nach FIN 48 sind in einem ersten Schritt sämtliche steuerliche Positionen zu identifizieren und daraufhin zu untersuchen, ob die Steuerverwaltung diese Positionen akzeptieren würde. Relevant für den GAAP-Jahresabschluss sind die ertragsteuerlichen Risiken jedoch nur dann, wenn mit einer Wahrscheinlichkeit von mindestens 51% (*more likely than not*) mit einer ablehnenden Haltung der Finanzbehörde zu rechnen ist. In einem zweiten Schritt sind diese Risiken zu bewerten, wobei den verschiedenen Alternativen Erwartungswerte zuzurechnen sind. Wird also beispielsweise die Position einer verkürzten wirtschaftlichen Nutzungsdauer vertreten und das Unternehmen geht davon aus, dass die Abschreibung mit einer Wahrscheinlichkeit von 51 % nicht vom IRS akzeptiert wird, dann sind den möglichen Alternativen (IRS akzeptiert eine AfA von US\$ 40, US\$ 30, US\$ 20 oder US\$ 10) Erwartungswerte zuzurechnen (AfA von US\$ 40 wird mit einer Wahrscheinlichkeit von 5 % akzeptiert, AfA von US\$ 30 mit 15 %, AfA von US\$ 20 mit 30 % und AfA von US\$ 10 mit 50 %). Im dritten und letzten Schritt sind dann die steuerlichen Risiken zu ermitteln, die sich bei einer kumulativen Wahrscheinlichkeit von mindestens 50 % ergeben. Im vorliegenden Beispiel wären das also die Risiken, welche sich aus einer AfA von US\$ 20 ergeben (bei diesem Betrag ergibt sich durch Addition von 5 %, 15 % und 30 % eine kumulative Wahrscheinlichkeit von 50 %).

Nach den derzeitigen Vorstellungen des IRS weicht der Ausweis ungewisser Steuerpositionen auf *Schedule UTP* ganz erheblich von der Vorgehensweise nach FIN 48 ab:

1. Der Schwellenwert von 51 % ist nicht anzuwenden. Mithin sind also auch solche Steuerpositionen auszuweisen, bei denen eine nur geringe Wahrscheinlichkeit besteht, dass sie im Rahmen einer Betriebsprüfung nicht akzeptiert werden.
2. Die steuerlichen Risiken dieser Positionen sind nicht mit ihrem Erwartungswert, sondern mit ihrem maximalen Wert auszuweisen. Im obigen Beispiel wäre also davon auszugehen, dass der IRS lediglich eine AfA von US\$ 10 zulässt, das sich hieraus ergebende Steuerrisiko wäre entsprechend auf *Schedule UTP* auszuweisen.
3. Nach FIN 48 sind steuerliche Risiken dann nicht auszuweisen, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, gegen eine ablehnende Auffassung des IRS zu prozessieren. Das gleiche gilt bei Positionen, die die US-Finanzverwaltung in der Vergangenheit gewöhnlich nicht angezweifelt hat (*Administrative Practice*). Auf *Schedule UTP* sind diese Risiken auszuweisen.

Es müssen alle Positionen einbezogen werden, die mindestens 60 Tage vor Einreichung der Steuererklärung entstanden sind. Positionen, die sich in den 60 Tagen unmittelbar vor Abgabetermin ergeben, können im Folgejahr erklärt werden. Um die Einhaltung der neuen Offenlegungspflicht zu gewährleisten, sind gesonderte Strafen für die Unterbewertung steuerlicher Risiken vorgesehen.

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

In den Wochen nach der erstmaligen Veröffentlichung im April 2010 hat die Finanzverwaltung ihre Vorstellungen weiter konkretisiert und routinemäßig dazu aufgerufen, die Vorschläge zu kommentieren. Dies hat eine Protestwelle von Berufsträgern, Lobbyisten und Verbänden bewirkt. Die Einführung der Offenlegungspflicht wird nicht verhindert werden können, jedoch hofft man, dass deren Anwendung auf größere Unternehmen beschränkt wird, indem die genannte Voraussetzung von US\$ 10 Mio. Anlagevermögen deutlich angehoben wird. Bislang hat die Finanzverwaltung nur mit dem Hinweis reagiert, dass *Schedule UTP* nicht für Zwecke der Steuerprüfung verwendet werden soll, sondern lediglich eine größere Kongruenz zwischen Handels- und Steuerbilanz schaffen soll. Wie sagen die Amerikaner so treffend: *If you believe that, I have a bridge to sell you.*

### AUSLÄNDISCHE KAPITALGESELLSCHAFTEN IM VISIER

Kürzlich wurde durch den IRS ein *Compliance Initiative Project* (CIP) gestartet. Dieses zielt auf die stichprobenartige Überprüfung von Körperschaftsteuererklärungen ausländischer Gesellschaften (*Form 1120-F, Income Tax Return of a Foreign Corporation*), die eine Abkommensposition vertreten, wonach keine US-Betriebsstätte (*Permanent Establishment*) vorliegt, oder die einen Anspruch auf Steuerrückerstattung von zu viel einbehaltenen US-Quellensteuern geltend machen wollen. Mithin wird in diesem Zusammenhang geprüft, ob eine Begründung einer Betriebsstätte vorliegt und ob mögliche Fehler bei den gestellten Anträgen auf Rückerstattung der zu viel einbehaltenen US-Quellensteuern vorliegen. Im Mittelpunkt steht dabei wohl die detaillierte Prüfung auf das Vorliegen einer US-Betriebsstätte, welcher möglicherweise Gewinne aus einer US-Geschäftstätigkeit zuzurechnen sind.

Grundsätzlich sind ausländische Gesellschaften ohne Betriebsstätte mit ihren US-Einkünften in den USA nicht steuerpflichtig. Eine Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung entfällt, es sei denn, man kommt nur über die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zu dem Ergebnis, dass keine Betriebsstätte vorliegt. In diesem Fall ist die Abkommensposition auf einer Steuererklärung (Form 1120-F) auszuweisen.

Auch besteht keine Abgabepflicht, wenn die Gesellschaft nur bestimmte wiederkehrende Einkünfte (*Fixed, Determinable, Annual or Periodical Income - FDAP*) erzielt. Wurde jedoch gem. DBA zu viel US-Quellensteuer einbehalten, so besteht ein Erstattungsanspruch. Dieser kann nur im Veranlagungsweg durch Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung geltend gemacht werden.

## BRIX + PARTNERS LLC U.S. STEUERBERATUNG

Leider ist die Frage nach einer Betriebsstätte nicht immer eindeutig zu beantworten. Die letztlich vertretene Position leitet sich vielmehr aus vielen Einzelaspekten und den gegebenen Gesamtumständen ab. Besonders problematisch ist die Prüfung gerade auch bei wachsenden Unternehmen oder Unternehmen, die ihre US-Aktivitäten verändern, da sich hieraus durchaus Implikationen hinsichtlich der Beurteilung ergeben können. Eine Prüfung findet in der Regel jedoch erst zwei bis drei Jahre nach Abgabe der Erklärung statt, wodurch der IRS den Vorteil erlangt, unklare Sachverhalte im Nachhinein beurteilen zu können.

Die strenge Überprüfung im Rahmen des CIP umfasst außer den Fragen bezüglich der einbehaltenen Quellensteuer auch die folgenden Punkte:

- Organigramm der Gesellschaft,
- Besitz verbundener Unternehmen in den USA,
- Belegenheit von Vermögen der Gesellschaft in den USA,
- Mietverträge in den USA,
- Lieferantenverträge in den USA,
- US-Vertreter der Gesellschaft,
- Namen und Kontaktinformationen von US-Kunden der Gesellschaft und
- Darlegung der Gesellschaft, warum eine Betriebsstätte in den USA nicht besteht.

## **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 mit Hauptsitz in New York gegründet.

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

GERALD BRIX

59 MAIDEN LANE, 39TH FLOOR	1 WEST AVENUE, SUITE 212
NEW YORK, NEW YORK 10038	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