



AKTUELLE THEMEN IM US-STEUERRECHT

Einkommensteuer

Neuerungen beim US-Steuereinbehalt bei Immobilienverkäufen nach FIRPTA 1

Unternehmensteuer

Anrechnung im Ausland gezahlter Steuern für US-Steuerpflichtige 5

Nachlass-/Schenkungssteuer

Bewertungsabschläge bei Familiengesellschaften vor dem Aus? 6

Bewertungsabschlag für potentielle Nachlasssteuer 9

Steuern auf Staats- und Kommunalebene

Verrechnungspreise: US-Bundesstaaten werden aufmerksamer 11

Sonstiges

Neue Regelungen für die ITIN (*individual taxpayer identification number*) 14

EINKOMMENSTEUER

Neuerungen beim US-Steuereinbehalt bei Immobilienverkäufen nach FIRPTA

Der *Foreign Investment in Real Property Tax Act* (FIRPTA) wurde im Jahr 1980 erlassen, um die Besteuerung der Veräußerungsgewinne von in den USA belegenen Immobilien sicherzustellen.¹ Um diese auch bei ausländischen Verkäufern zu gewährleisten, wurde der Käufer verpflichtet, einen bestimmten Prozentsatz des Kaufpreises einzubehalten (Steuereinbehalt; *withholding tax*).

Der Verkauf von direkt gehaltenen Immobilien durch ausländische Investoren war nach US-Steuerrecht auch bereits vor FIRPTA grundsätzlich steuerpflichtig. Allerdings ergaben sich nach damaligem Recht folgende Probleme:

1. Die Veräußerungen wurden als Kapitalerträge bzw. FDAP-Einkünfte (*fixed and determinable annual and periodic income*) behandelt und, vergleichbar mit Zinsen und Dividenden, lediglich mit einer Pauschalsteuer auf die Bruttoeinkünfte belastet, ohne den tatsächlich realisierten Gewinn zu berücksichtigen.
2. Die Besteuerung konnte regelmäßig dadurch vermieden werden, dass ausländische Investoren die Immobilien indirekt durch eine Personen- oder Kapitalgesellschaft hielten oder die Immobilien vor Veräußerung in eine solche Gesellschaft eingelegt und anschließend die Gesellschaftsanteile veräußert haben.

Durch die FIRPTA-Vorschriften wurden die genannten Probleme wie folgt adressiert:

1. Es wurde geregelt, dass die Veräußerung von Immobilien als Einkünfte aus einem US-Geschäftsbetrieb gelten (*income effectively connected with a U.S. trade or business*).² Mithin unterliegen die Veräußerungsgewinne der Nettobesteuerung. Der jeweilige Veräußerungsgewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Verkaufspreis (abzüglich Nebenkosten) und dem Buchwert.³
2. Der Immobilienbegriff wurde erweitert und als USRPI (*United States real property interest*) definiert. USRPI umfasst nicht nur (direkt gehaltene) Immobilien, sondern auch Anteile an in- und ausländischen Personengesellschaften sowie an US-Kapitalgesellschaften. Eine Personengesellschaft wird im Verhältnis ihres US-Immobilienvermögens zum Gesamtvermögen als USRPI behandelt. Eine US-Kapitalgesellschaft ist ein USRPI, wenn diese in- oder ausländische Immobilien hält, deren Anteil am Anlagevermögen mindestens 50 % beträgt. Die Ermittlung des Immobilienanteils erfolgt zu Verkehrswerten. Das in der Gesellschaft gehaltene Barvermögen wird unter Umständen dem Immobilienvermögen zugerechnet, wenn es im Zusammenhang mit den Immobilien steht und für diese erforderlich ist.

¹ Der Begriff der Immobilie ist in diesem Beitrag ausschließlich auf in den USA belegene Immobilien bezogen. Nach US-Steuerrecht umfasst der Begriff neben Grundstücken und Gebäuden auch Schürf- und Luftrechte.

² Der Begriff ist nicht mit gewerblichen Einkünften nach deutschem Steuerrecht vergleichbar, sondern umfasst u.a. Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit, gewerbliche Einkünfte sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (einschließlich Veräußerung).

³ Der so ermittelte Veräußerungsgewinn unterliegt den progressiven Steuersätzen. Allerdings wird der Steuersatz bei langfristigen Veräußerungsgeschäften (Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung beträgt mehr als ein Jahr) grundsätzlich auf 20 % beschränkt.

Beispiel

Ein US-Immobilieninvestor ist deutscher Staatsbürger mit Wohnsitz und dauerndem Aufenthalt in Deutschland. Er hat weder die US-Staatsbürgerschaft noch die Daueraufenthaltsgenehmigung (*greencard*). Zur Vermeidung der US-Nachlasssteuer hält er die Immobilien durch eine US-Kapitalgesellschaft, deren Anteile er nunmehr veräußern möchte. Darüber hinaus hat er von seinem Vater den Anteil an einer US-Personengesellschaft geerbt, welche u.a. US-Immobilien besitzt. Das zu Verkehrswerten bewertete Immobilienvermögen der US-Kapitalgesellschaft beträgt 45 %, das für die Immobilienaktivitäten erforderliche Barvermögen beläuft sich auf 10 %. Mithin handelt es sich um ein USRPI, dessen Veräußerungsgewinn der US-Besteuerung unterliegt. Da die US-Personengesellschaft lediglich einen Immobilienanteil von 30 % und Bargeld von 10 % hält, handelt es sich in Höhe von 40 % um einen USRPI, welcher der US-Besteuerung unterliegt.

Steuereinbehalt nach FIRPTA

Um diese Besteuerung auch bei ausländischen Verkäufern sicherzustellen, ist der Käufer verpflichtet, einen bestimmten Prozentsatz des Kaufpreises einzubehalten. Mit dem am 18. Dezember 2015 von Präsident Obama unterzeichneten *Protecting Americans from Tax Hikes Act* (PATH-Act) wird dieser Steuereinbehalt nunmehr von 10 auf 15 % des Kaufpreises erhöht.⁴ Mit der Änderung wird den stark gestiegenen Immobilienpreisen Rechnung getragen. Es soll erreicht werden, dass ein höherer Anteil der *de jure* bestehenden Steuerschulden auch tatsächlich an die amerikanische Bundessteuerbehörde – den *Internal Revenue Service* (IRS) – abgeführt wird.

Der Steuereinbehalt ist vom Erwerber der Immobilie bzw. des USRPI vom Kaufpreis einzubehalten und an den IRS abzuführen. Dies stellt indes keine Erhöhung der Steuerschuld des Verkäufers dar. Vielmehr wird lediglich ein höherer Anteil der letztlich zu entrichtenden Steuer unmittelbar vom Käufer an den IRS abgeführt. Der Steuereinbehalt wird auf die endgültige Steuerschuld angerechnet. Übersteigt der Steuereinbehalt die Steuerschuld, besteht ein Erstattungsanspruch, welcher durch Einreichung einer Steuererklärung geltend gemacht werden muss.

Hält der Käufer keinen entsprechenden Anteil am Kaufpreis ein, muss er – wie bisher – damit rechnen, vom IRS selbst in Anspruch genommen zu werden.

⁴ Diese Vorschrift des PATH-Act bezüglich FIRPTA gilt ab dem 17. Februar 2016.

Steuereinbehalt nach FIRPTA bei Wohnimmobilien

Ein Steuereinbehalt ist nach FIRPTA nicht erforderlich, wenn der Käufer eine Immobilie zur privaten Nutzung erwirbt. Dies wird als gegeben angenommen, wenn er die Immobilie in den ersten beiden Jahren nach Erwerb mindestens die Hälfte der Zeit als Wohnsitz nutzt.

Darüber hinaus durfte der Kaufpreis bisher USD 300.000 nicht übersteigen. Mit der Gesetzesänderung durch den PATH-Act wurde diese Freigrenze für den Steuereinbehalt nunmehr auf USD 1 Mio. erhöht.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass durch diese Vorschrift lediglich der Erwerber von der Verpflichtung zum Steuereinbehalt befreit wird. Der Verkauf der Immobilie bleibt unabhängig davon in den USA steuerpflichtig, da es sich nach FIRPTA um Einkünfte aus einer US-Geschäftstätigkeit handelt. Hier wird weiterhin auf eventuell anfallende Steuern auf Ebene der einzelnen Bundesstaaten sowie auf die gegebenenfalls zu berücksichtigenden Steuereinbehaltungspflichten des Erwerbers in einigen Bundesstaaten hingewiesen.

Ausnahme für „qualifizierte“ ausländische Pensionsfonds

Mit der Gesetzesänderung durch den PATH-Act sind künftig ausländische „qualifizierte“ Pensionsfonds vom Quellensteuereinbehalt nach FIRPTA ausgenommen.⁵ Auf diesem Wege werden sie mit US-Pensionsfonds gleichgestellt, wodurch ein Investitionshindernis abgebaut wird.

„Qualifizierte“ Pensionsfonds, die unter diese Ausnahme fallen, sind solche, die

- a. nach dem Recht eines ausländischen Staates gegründet bzw. organisiert sind,
- b. eingerichtet wurden, um eine betriebliche Altersversorgung für derzeitige oder ehemalige Angestellte eines oder mehrerer Arbeitgeber zu sichern,
- c. keinen einzelnen Berechtigten mit einem Anspruch auf mindestens 5 % des gesamten Vermögens des Fonds haben,
- d. behördlicher Aufsicht unterliegen und jährlich alle notwendigen Informationen über ihre Berechtigten bei den relevanten Steuerbehörden der Länder, in denen sie gegründet wurden bzw. tätig sind, einreichen,
- e. Steuererleichterung entweder hinsichtlich der an sie gezahlten Beiträge oder hinsichtlich der durch sie erzielten Anlagegewinne genießen.

Die sonstigen Änderungen durch den PATH-Act betreffen vor allem Investitionen durch Steuerausländer in börsennotierten *US real estate investment trusts* (REIT), die durch verschiedene Erleichterungen gefördert werden sollen.

⁵ Die Vorschrift des PATH-Act bezüglich ausländischer Pensionsfonds gilt ab dem 19. Dezember 2015.

UNTERNEHMENSTEUER

Anrechnung im Ausland gezahlter Steuern für US-Steuerpflichtige

US-Steuerpflichtige können grundsätzlich im Ausland gezahlte Steuern, die zu einer Doppelbesteuerung führen, auf die US-Steuern anrechnen lassen (*foreign tax credit*). Dies geschieht entweder nach den Vorschriften des US-Steuerechts oder auf Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), wie beispielsweise mit Deutschland, Österreich und der Schweiz.

Eine solche Anrechnung erfolgt jedoch nicht, wenn die ausländische Steuerzahlung aus Sicht der amerikanischen Bundessteuerbehörde – *Internal Revenue Service* (IRS) – „freiwillig“ erfolgte. Dies kann dann der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige nicht alle ihm zur Verfügung stehenden rechtlichen Mittel ausgeschöpft hat, um die im ausländischen Staat festgesetzte Steuer ganz oder teilweise zu reduzieren. Mit dieser Einschränkung möchte die US-Steuerbehörde sicherstellen, dass der Steuerpflichtige einen ausreichenden Anreiz hat, gegen eine überhöhte Besteuerung im Ausland vorzugehen.

Mögliche Konstellationen, in denen es zu einer derartigen Doppelbesteuerung kommen kann, sind die Folgenden:

1. Im Falle von korrigierten Verrechnungspreisen: Handelt ein US-amerikanisches Unternehmen mit einem verbundenen Unternehmen im Ausland, kann der IRS eine aus seiner Sicht marktunübliche Gegenleistung für steuerliche Zwecke einseitig korrigieren. Teilt die ausländische Steuerbehörde diese Sicht nicht, kommt es zur Doppelbesteuerung.
2. In Fällen unterschiedlicher Qualifikation bestimmter grenzüberschreitender Zahlungen: Werden solche Zahlungen durch den IRS einerseits und durch ausländische Steuerbehörden andererseits abweichend qualifiziert, kann dies eine Doppelbesteuerung verursachen. Ein Beispiel wäre die unterschiedliche Behandlung bestimmter Zahlungen als (steuerpflichtige) Zinsen im Empfängerstaat bzw. als (nicht-abzugsfähige) Dividenden im Ursprungsstaat.

Der IRS hat Ende 2014 neue Richtlinien für Betriebsprüfer veröffentlicht, aus denen hervorgeht, unter welchen Bedingungen der betroffene Steuerpflichtige welche rechtlichen Mittel einlegen muss, damit seine ausländische Steuerzahlung nicht als „freiwillig“ eingestuft wird.

Anforderungen an die Ausschöpfung des Rechtsweges

Dem Grundsatz nach müssen Steuerpflichtige gegen unangemessene Rechtspositionen ausländischer Steuerbehörden mit allen verfügbaren Rechtsmitteln vorgehen (Einspruch, Klage, ggf. Revision). Einschränkend

ist zu beachten, dass hierbei die Kosten in einem angemessenen Verhältnis zum Streitwert und zur Erfolgswahrscheinlichkeit stehen müssen. Schöpft der Steuerpflichtige die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten nicht aus, riskiert er die Qualifikation der Steuerzahlung als „freiwillig“. Dies gilt explizit auch bei steuerlichen Außenprüfungen im Ausland.

Allerdings kann der Verzicht auf Rechtsmittel gerechtfertigt sein. Dies wäre zum Beispiel dann der Fall, wenn ein in dem betreffenden Land rechtskundiger Berufsträger die Position der ausländischen Steuerbehörde stützt oder Rechtsmittel für ineffektiv einschätzt. Das vorzulegende Gutachten muss sich ausführlich mit den verschiedenen rechtlichen Gesichtspunkten auseinandersetzen und ein klares Ergebnis beinhalten.

Besteht mit dem betreffenden ausländischen Staat ein DBA, muss der Steuerpflichtige zudem grundsätzlich alle nach dem jeweiligen DBA vorgesehenen Begünstigungen nutzen. Dazu gehört es auch, sich in der Steuererklärung ausdrücklich auf den gemäß DBA reduzierten Steuersatz zu berufen, einen überzahlten Betrag zurückzuverlangen und nötigenfalls Einspruch einzulegen. Vor allem aber muss das in DBAs regelmäßig vorgesehene Verständigungsverfahren eingeleitet werden. Nur unter bestimmten Voraussetzungen kann auf ein solches verzichtet werden. Hierzu gehören beispielsweise Bagatellfälle oder Konstellationen, in denen der Steuerpflichtige ein überzeugendes Gutachten vorlegen kann.

Anzumerken bleibt schließlich, dass bei einer Qualifikation als „freiwillige“ Steuerzahlung weiterhin ein Abzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage möglich ist.

Insgesamt bringen die Richtlinien mehr Rechtssicherheit, unter welchen Voraussetzungen der IRS den Abzug im Ausland gezahlter Steuern zulässt. Wie die Ausführungen gezeigt haben, wird es allerdings in vielen Fällen nicht einfach sein, die hohen Anforderungen zu erfüllen. Betroffene sollten daher möglichst früh professionellen Rat einholen.

NACHLASS-/SCHENKUNGSTEUER

Bewertungsabschlüsse bei Familiengesellschaften vor dem Aus?

Die Bemessungsgrundlage für Zwecke der US-Schenkungs- und Nachlasssteuer ist grundsätzlich der Verkehrswert. Was bei Anteilen börsennotierter Unternehmen einfach ist, erfordert bei Immobilien einen erhöhten Aufwand und bei privat gehaltenen Unternehmen eine umfangreiche Unternehmensbewertung. Die Königsdisziplin ist dann die Bewertung von Familiengesellschaften, bei denen Gesellschafter oftmals nicht nur beschränkte Kontrollmöglichkeiten haben, sondern ihre Anteile nicht oder nur an andere Gesellschafter veräußern dürfen.

Bewertungen bei Minderheitsbeteiligungen

Einige recht interessante Steuerplanungsmöglichkeiten gibt es im Zusammenhang mit Minderheitsbeteiligungen, bei deren Bewertung ein bisweilen erheblicher Bewertungsabschlag wegen schlechter oder sogar fehlender Veräußerbarkeit der Beteiligung sowie geringer oder fehlender Kontrollmöglichkeiten des Minderheitsbeteiligten vorgenommen wird. Die Finanzverwaltung hat diese beiden Faktoren seit langem als wertmindernd anerkannt, wobei die beiden Faktoren getrennt voneinander zu beurteilen sind.

Es bleibt die Frage, wie hoch die jeweiligen Wertminderungen anzusetzen sind. Für die Bewertung von US-Immobilien hat die Finanzverwaltung in dem Gerichtsverfahren *Edgar A. Berg Estate, T.C. Memo. 1991-279* einen systematischen Ansatz zur Ermittlung der Wertberichtigung für fehlende Kontrollmöglichkeiten entwickelt. Dabei wurde festgestellt, dass die Anteile einer börsennotierten Immobiliengesellschaft (*real estate investment trust* – REIT) durchschnittlich um 24 % unter dem aktuellen Marktwert der in dieser Gesellschaft gehaltenen Immobilien gehandelt werden. Jüngere Entscheidungen der Finanzgerichte scheinen diese 24 % als Ausgangspunkt zu nehmen, wobei weitere Faktoren berücksichtigt werden. Diese sind beispielsweise die Diversifikation größerer Immobiliengesellschaften (je diversifizierter, desto geringer der Abschlag), die Größe der einzelnen Objekte (je größer, desto größer der Abschlag) und die Höhe der Beteiligung (je höher, desto geringer der Abschlag). Aus der Analyse dieser Urteile kann eine durchschnittliche Wertberichtigung von ca. 10 bis 25 % vom Marktwert der in einer Gesellschaft gehaltenen Immobilien für fehlende Kontrollmöglichkeiten einer Minderheitsbeteiligung festgestellt werden. Vergleichbare Ansätze sind auch bei produzierenden Unternehmen anzuwenden.

Ein zusätzlicher Abschlag wird regelmäßig für die schlechte oder fehlende Marktgängigkeit von Minderheitsbeteiligungen vorgenommen. Hier ist es der Verwaltung noch nicht gelungen, einen systematischen Ansatz zu entwickeln und vor Gericht durchzusetzen. Die Urteile gehen in der Regel von einem Abschlag zwischen 20 und 35 % aus. Die Höhe dieses Abschlags wird vor allem von der Höhe der Beteiligung (je geringer, desto größerer Abschlag), der Qualität der gehaltenen Vermögenswerte (je besser, desto kleinerer Abschlag) sowie eventuellen anderen Restriktionen in den Gesellschaftsverträgen bestimmt, wie beispielsweise Einschränkungen bei der Übertragbarkeit der Anteile.

Die beiden Faktoren, also geringe oder fehlende Kontrollmöglichkeiten des Minderheitsbeteiligten sowie schlechte oder sogar fehlende Veräußerbarkeit der Beteiligung sind getrennt voneinander zu beurteilen und wirken kumulativ. Insgesamt kann mithin davon ausgegangen werden, dass bei Vorliegen von Minderheitsbeteiligungen für Zwecke der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen privat gehaltener Unternehmensanteile im Wege der Schenkung oder Erbschaft ein kombinierter Abschlag zwischen 30 und 60 % vom Marktwert möglich ist.

Beispiel

Erblasser war deutscher Staatsbürger mit Wohnsitz und dauerndem Aufenthalt in Deutschland; er hatte weder die US-Staatsbürgerschaft noch die Daueraufenthaltsgenehmigung (*greencard*). Zur Diversifikation seines Vermögens hat er sich an einem US-Immobilienfonds eines bekannten Initiators beteiligt. Er zahlte USD 500.000 ein und wurde *Limited Partner* einer Gesellschaft, an der er 1 % hielt. Die Gesellschaft besitzt eine Immobilie mit einem Verkehrswert von USD 120 Mio., die mit einer Hypothek von USD 50 Mio. belastet ist. Die Geschäftsführung obliegt dem Komplementär, die Kommanditisten haben nur sehr eingeschränkte Kontroll- und Mitsprachemöglichkeiten. Ein Zweitmarkt für „gebrauchte Fondsanteile“ existiert, allerdings werden die Beteiligungen mit großem Abschlag gehandelt. In diesem Fall ist zunächst die Immobilie selbst zu bewerten. In einem zweiten Schritt sind die Abschläge für fehlende Kontrollmöglichkeiten des Minderheitsbeteiligten sowie schlechte Veräußerbarkeit der Anteile zu bewerten. Die kumulativen Abschläge werden sich im oberen Bereich bewegen, also zwischen 45 und 60 %. Mithin wäre in der Nachlasssteuererklärung ein Betrag von USD 420.000 bzw. USD 280.000 (1 % Anteil am Nettoverkehrswert der Immobilie, USD 70 Mio., abzüglich 45 bzw. 60 %) anzusetzen.

Abschläge für Minderheitsbeteiligungen an Familiengesellschaften

Die beschriebenen Abschläge waren zunächst auch auf die Übertragung von Minderheitsbeteiligungen an Familiengesellschaften anwendbar und wurden rasch zu einem beliebten Steuerplanungsinstrument vermöglicher Familien. So wurden *Limited Partnerships* und *Limited Liability Companies* gegründet, an denen nicht nur der Gründer selbst beteiligt war, sondern auch die begünstigten Familienmitglieder. Allerdings waren die Gesellschaftsverträge stark restriktiv. Den Begünstigten wurden keinerlei Kontroll- oder Mitspracherechte eingeräumt, die Auseinandersetzung wurde erschwert oder verhindert. Vermögen konnten so mit teilweise großen Abschlägen im Wege der Schenkung, Erbschaft oder durch Teilverkauf übertragen werden.

Im Jahr 1990 wurde die Anwendung dieser Abschläge auf die Bewertung von Familiengesellschaften eingeschränkt. Mit § 2704 des US-Steuerrechts (*Internal Revenue Code – IRC*) wollte der Gesetzgeber Missbrauch verhindern. Ansatzpunkte hierbei waren Restriktionen bei der Liquidation der Gesellschaft (*liquidation restrictions*) sowie Beschränkungen, die nach der Übertragung entfallen (*lapse of restrictions*). Ein Beispiel für den Wegfall von Restriktionen ist die Übertragung von Stammaktien an die Begünstigten unter Beibehaltung von Vorzugsaktien mit überproportionalen Stimmrechten, welche beispielsweise nach Tod des Schenkers entfallen. Jedoch sind nach § 2704 Restriktionen, die sich aus dem Gesellschaftsrecht einzelner Bundesstaaten ergeben, weiterhin ausdrücklich als wertmindernd zu berücksichtigen. Diese Ausnahme hatte zur Konsequenz, dass die einzelnen Bundesstaaten stärkere Restriktionen in ihrem Gesellschaftsrecht eingeführt haben, um die Gründung vermöglicher Familiengesellschaften zu begünstigen.

Neue Proposed Regulations angekündigt

Der Finanzverwaltung waren Bewertungsabschlüsse bei Familiengesellschaften stets ein Dorn im Auge. Seit 2003 hatte sie deshalb Gesetzesänderungen zu § 2704 auf ihrem Wunschzettel: Dies ist das jährlich erscheinende *Greenbook* mit den Prioritäten für weiterreichende Gesetzgebung sowie Änderung bzw. Implementierung von Richtlinien mit dem Ziel, das Steueraufkommen zu erhöhen.

Im *Greenbook* 2014 fehlten die geplanten Änderungen zu § 2704, was allgemein als Hinweis auf die bevorstehende Veröffentlichung von Richtlinien interpretiert wurde. Tatsächlich hat ein Vertreter des Finanzministeriums (*Treasury Department, Office of Tax Policy*) am 10. Mai 2015 eine Veröffentlichung von *proposed regulations* für Bewertungsabschlüsse angekündigt. Am 18. September 2015 hat der gleiche Vertreter verkündet, dass die Finanzverwaltung „nahe am Ziel sei“. Jedoch wurden bislang keine Richtlinien erlassen, was möglicherweise auf die Vielzahl von Kommentaren, die von Berufsträgern im Bereich Nachfolgeplanung eingereicht wurden, zurück zu führen ist (Hinweis: Die Finanzverwaltung fordert Berater und Wissenschaftler vor dem Entwurf von Richtlinien und bevor diese in endgültiger Fassung veröffentlicht werden – *final regulations* – auf, ihre Kommentare einzureichen).

Derzeit kann nur darüber spekuliert werden, welche Änderungen die Finanzverwaltung plant. Jedenfalls dürften die Restriktionen über *liquidation* und *lapses* hinausgehen. Beobachter halten es für möglich, dass nicht nur Familiengesellschaften, sondern auch Private Equity Fonds und Hedgefonds betroffen sein könnten. Auch ist nicht auszuschließen, dass bei der Bewertung zwischen operativen Gesellschaften und Holdinggesellschaften unterschieden wird.

Höchste Zeit also, über solche Übertragungen nachzudenken. Übertragungen unter Berücksichtigung von Bewertungsabschlüssen können derzeit noch mit relativ hoher Planungssicherheit vorgenommen werden.

Bewertungsabschlag für potentielle Nachlasssteuer

Bei einer Schenkung unterliegt lediglich die Schenkung selbst der Besteuerung, nicht auch die hierauf zu entrichtende Steuer. Dagegen unterliegt bei Erbschaften die gesamte Erbmasse vor Nachlasssteuer der Besteuerung.

Beispiel

Der Schenker bzw. Erblasser hat ein steuerpflichtiges Gesamtvermögen von USD 15 Mio., welches er gänzlich auf die Begünstigten übertragen möchte. Unterstellt man einen Steuersatz von 50 % und lässt aus Vereinfachungsgründen die Freibeträge unberücksichtigt, dann ergibt sich bei einer Schenkung eine Steuerschuld von USD 5 Mio. und der Begünstigte erhält USD 10 Mio. (Schenkungs von USD 10 Mio.,

darauf 50 % Schenkungsteuer, welche vom Schenker zu versteuern ist). Wird das Vermögen hingegen im Wege der Erbschaft übertragen, beträgt die Steuer USD 7,5 Mio. (Nachlass von USD 15 Mio., darauf 50 % Schenkungsteuer, welche vom Nachlass zu versteuern ist). In beiden Fällen ist der Schenker enteichert, doch hat der Begünstigte im Falle einer Schenkung einen höheren Betrag nach Steuern erhalten.

In diesem Zusammenhang ist jedoch ein weiteres Konzept des US-Steuerrechts bei unentgeltlichen Übertragungen relevant: Bei einer Schenkung übernimmt der Begünstigte die steuerliche Bemessungsgrundlage des Schenkers, bei einer Erbschaft kommt es zu einer Anhebung der Vermögenswerte auf den Verkehrswert zum Zeitpunkt des Erbfalles (sog. *step-up in basis*). Dieser Wert ist für Zwecke der Einkommensteuer des Begünstigten relevant, und zwar sowohl bei der Besteuerung der laufenden Einkünfte (z. B. wird die Abschreibung nach Übertragung vom Verkehrswert berechnet) als auch bei der Ermittlung von Veräußerungsgewinnen. Daraus ergibt sich in der Praxis oftmals die Empfehlung, Vermögenswerte mit stillen Reserven zu vererben, Vermögenswerte ohne stille Reserven (z.B. Bargeld) dagegen zu verschenken. Schenkungen im Zeitraum von drei Jahren vor Eintritt des Erbfalles werden der Erbmasse hinzugerechnet, und zwar zusammen mit der vom Schenker gezahlten Schenkungsteuer, und werden dann mit Nachlasssteuer belastet. Die bereits gezahlte Schenkungsteuer wird angerechnet.

Vor diesem Hintergrund ist der nachfolgend diskutierte Fall zu sehen, in dem ein Schenker einen Bewertungsabschlag für potentiell zu zahlende Nachlasssteuern angesetzt hat, wenn er innerhalb von drei Jahren nach der Schenkung verstirbt.

Im Urteil *Steinberg v. Commissioner*, 141 T.C. No. 8 (Sept. 30, 2013) hat eine Mutter ihren Kindern ein größeres Vermögen im Wege der Schenkung übertragen. Die Schenkung erfolgte unter der Maßgabe, dass die Kinder die Schenkungsteuer sowie gegebenenfalls auf die Vermögensübertragung anfallende Nachlasssteuer begleichen. Der erste Teil dieser Bedingungen ist insoweit ungewöhnlich, da der Begünstigte von unentgeltlichen Zuwendungen nicht steuerpflichtig ist. Dies ist vielmehr der Schenker bzw. der Nachlass des Erblassers (hingewiesen wird darauf, dass diese als *net gift* bezeichnete Schenkung keine steuerlichen Vorteile bringt). Der zweite Teil ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass eine Schenkung, welche innerhalb von drei Jahren vor dem Eintritt des Erbfalles erfolgte, dem Nachlass hinzugerechnet wird. Würde also die Schenkerin innerhalb dieser Frist versterben, wäre die Vermögensübertragung steuerlich höher belastet. In der Steuererklärung wurde deshalb ein Bewertungsabschlag auf die Bemessungsgrundlage der Schenkung vorgenommen. In dem Urteil wurde die Methodik dieses Abschlags nicht dargestellt oder diskutiert. Allerdings darf vermutet werden, dass die Differenz zwischen Schenkung- und Nachlasssteuer über einen Zeitraum von drei Jahren diskontiert und die Lebenserwartung der Schenkerin berücksichtigt wurde.

Die Finanzverwaltung hat den Bewertungsabschlag abgelehnt. Allerdings hat das Gericht einen solchen Abschlag ausdrücklich anerkannt, obgleich die Gerichtsverhandlung nach der Drei-Jahresfrist stattgefunden hat und die Schenkerin diese überlebt hat.

STEUERN AUF STAATS- UND KOMMUNALEBENE

Verrechnungspreise: US-Bundesstaaten werden aufmerksamer

Bereits seit etlichen Jahren zeigt sich der Trend, dass viele US-Bundesstaaten zunehmend aggressiver gegen (tatsächliche oder gefühlte) Steuerumgehungsstrategien von Konzernen vorgehen. Die Ausdehnung des Steuerzugriffs der einzelnen Bundesstaaten betrifft dabei sowohl reine US-Konzerne (mit Geschäftsaktivitäten in verschiedenen Bundesstaaten) als auch ausländische Konzerne, die sich auf dem US-Markt bewegen. Letztere genießen insoweit auch keinen Abkommenschutz, da die DBA der USA aufgrund des verfassungsrechtlichen Gefüges die Bundesstaaten grundsätzlich nicht binden.⁶

Ausländische Unternehmen ohne US-Betriebsstätte (auf Bundesebene)

Bereits in der Vergangenheit gab es Probleme bei Verrechnungspreisen auf Ebene der Einzelstaaten, wenn eine ausländische Gesellschaft in den USA geschäftlich aktiv war, jedoch durch Anwendung entsprechender DBA-Vorschriften auf Bundesebene keine Betriebsstätte begründete. Da, wie oben bereits festgestellt, die Abkommen nicht auf Ebene der Bundesstaaten greifen, kam es oftmals zu dem Ergebnis, dass auf Bundesebene wegen fehlender Besteuerungsgrundlage keine Gewinnermittlung erforderlich war, auf Ebene der Einzelstaaten hingegen wegen Begründung eines steuerlichen Anknüpfungspunktes – *nexus* – sehr wohl eine Besteuerung erfolgte. Bei nahezu allen Bundesstaaten stellt das steuerpflichtige Einkommen auf Bundesebene den Ausgangspunkt für die staatssteuerliche Ermittlung des Einkommens dar. Allerdings sind hier die Vorschriften der DBA unbeachtlich. Wird also auf Bundesebene keine Betriebsstätte begründet und ist das steuerpflichtige Einkommen mithin Null, dann muss der Gewinn auf Bundesebene auf Proforma-Basis ermittelt werden, um einen Ausgangspunkt für die Berechnung der Einkommensteuern auf Staatsebene zu erhalten.

Beispiel

Schoko AG ist ein schweizerischer Hersteller von Genusswaren. Die AG importiert ihre Waren über den Hafen von Philadelphia und lagert sie im Bundesstaat Pennsylvania. Erhält die AG eine Bestellung, werden die Waren von einem unabhängigen Agenten entsprechend ausgeliefert. Nach Art. 5 des DBA USA-Schweiz begründet die Schoko AG keine Betriebsstätte in den USA. Sie hat also lediglich eine (beschränkte) US-Steuererklärung auf Bundesebene einzureichen, welche einen Gewinn von Null ausweist und die Inanspruchnahme der DBA-Vorschriften beantragt (sog. Nullerklärung). Anders im Bundesstaat Pennsylvania: Das dort gelagerte Vorratsvermögen kreiert einen steuerlichen Anknüpfungspunkt – *nexus* – und hat die Besteuerung im Bundesstaat Pennsylvania zur Folge. Ausgangspunkt hierfür ist das auf Bundesebene

⁶ Siehe z.B. Art. 2 Abs. 1 a) aa) DBA Deutschland-USA.

ermittelte Ergebnis ohne Berücksichtigung der DBA-Vorschriften. Dies erfordert die Erstellung einer Proforma-Steuererklärung für Bundessteuerzwecke, welche implizit nach bundessteuerlichen Vorschriften erstellt wird, was eben auch die Gewinnermittlung auf Basis eines *arm's length standard* beinhaltet.

Dieses Ergebnis ist nicht neu, wenngleich die Regelungen in den meisten Staatssteuergesetzen nicht explizit genannt werden. Neu ist hingegen, dass verschiedene Bundesstaaten versuchen, einen *arm's length standard* nunmehr auch bei inneramerikanischen Leistungsbeziehungen vorzuschreiben.

Herkömmliche Methoden gegen konzerninterne Gewinnverteilung

Zu den in der Vergangenheit von den Staaten häufig genutzten Methoden gehört die Möglichkeit, die betreffenden Gesellschaften zu einer konsolidierten Konzernsteuererklärung zu verpflichten, auf deren Grundlage dann Gewinne auf die innerstaatliche Einheit (Niederlassung) verteilt werden können. Das dahingehende Ermessen ist unterschiedlich stark eingeschränkt; so spielen hierbei der Nachweis von dem Fremdvergleich entsprechenden Bedingungen ebenso wie das Vorliegen glaubhafter nichtsteuerlicher Gründe eine Rolle (*substance over form*). Für Indiana stellte der dortige *Tax Court* allerdings kürzlich klar, dass eine solche konsolidierte Erklärung nur unter bestimmten, engen Voraussetzungen angefordert werden kann; hierfür sei es jedenfalls nicht ausreichend, dass der Konzern insgesamt einen (viel) höheren Gewinn aufweist als die innerstaatliche Konzerneinheit (*Rent-A-Center East vs. Indiana, Sept. 10, 2015*).

Weiterhin bestehen vielerorts sogenannte *addback*-Regelungen. Dabei handelt es sich um pauschale Abzugsverbote von bestimmten Zahlungen an außerhalb des jeweiligen Staates gelegene, verbundene Unternehmen, insbesondere Lizenzgebühren und Zinsen, wobei hiervon Ausnahmen bestehen.

Zudem bemühen sich einige Staaten darum, auch die nicht in ihrem Gebiet physisch präsenten Konzerngesellschaften (bei denen der höhere Gewinn angefallen ist) in ihre Steuerpflicht zu ziehen. Dazu wurde die Definition des *nexus*, also der Verbindung einer Gesellschaft zu dem einzelnen Staat, die die persönliche Steuerpflicht begründet, ausgeweitet. Erforderlich ist insoweit oft nicht mehr physische Präsenz, sondern es genügt, wenn die betreffende Gesellschaft Einnahmen oberhalb eines bestimmten Schwellenwertes aus diesem Staat erzielt (*economic nexus*).

Regelungen zur Anpassung konzerninterner Verrechnungspreise

Ein in jüngster Zeit verstärkt beachtetes Mittel der Bundesstaaten ist die – auf internationaler Bühne seit langem geübte – Anpassung von konzerninternen Verrechnungspreisen. Vielerorts bestehen hierzu inzwischen vergleichbare Anpassungsklauseln wie § 482 des *Internal Revenue Code* (IRC) auf Bundesebene. Diese ermächtigt den IRS, Einnahmen und Ausgaben des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit ausländischen Gesellschaften des gleichen Konzerns zu korrigieren, wenn sie dem Fremdvergleich nicht standhalten.

Das Steuerrecht einzelner Staaten gewährt ihren Steuerbehörden teilweise sogar ein weitergehendes Ermessen als § 482, was für Konzerne zu größerer Rechtsunsicherheit führt.

Erst nach und nach wird die Rechtslage durch die Gerichte konkretisiert. So hat etwa der *Indiana Tax Court* kürzlich entschieden, dass zwar eine geänderte Zuordnung des steuerbaren Einkommens möglich ist, nicht aber eine abweichende Berechnung desselben. Außerdem könne der Konzern durch die Vorlage aussagekräftiger Gutachten den Verdacht fremdunüblicher Verrechnungspreise widerlegen (*Rent-a-Center East vs. Indiana, Sept. 10, 2015*). Auch die Steuerbehörde des District of Columbia erlitt eine Niederlage vor Gericht, da der Fremdvergleich fehlerhaft vorgenommen worden war (*Microsoft Corp. v. Office of Tax and Revenue (DC), May 1, 2012*). Die von der Behörde beauftragte Agentur ist von einer zu breiten Grundlage für ihren Fremdvergleich ausgegangen. In diese waren nicht nur die Geschäfte von Microsoft mit unbeteiligten Dritten – die einzig Grundlage sein dürfen – sondern auch die Geschäfte mit eigenen Tochter- und Schwestergesellschaften eingegangen. Letzteres Urteil war eines der ersten überhaupt zum Thema Verrechnungspreisanpassung auf Bundesstaatenebene.

Planungen für eine zwischenstaatliche Verrechnungspreisbehörde

Die Bundesstaaten haben nicht viel Erfahrung mit der Prüfung und Anpassung von Verrechnungspreisen; auch fehlt es ihnen bisher an Fachpersonal. Um dem abzuhelpen, gibt es seit 2013 Überlegungen, eine zwischenstaatliche Verrechnungspreisbehörde aufzubauen, die den einzelnen Staaten vor, während und nach Verrechnungspreisprüfungen Hilfe bereitstellen soll, z.B. durch Ausbildung, Informationsaustausch und Hilfe bei eventuellen gerichtlichen Verfahren (*ALAS – Arm's Length Adjustment Service*). Zwar wurde im Mai 2015 ein entsprechendes Konzept fertig gestellt, bisher wollen sich aber nur sechs Staaten an der Finanzierung beteiligen, mehrere behalten sich dies aber noch vor. Ob ALAS also tatsächlich Realität wird, bleibt abzuwarten.

Konzerne sollten vorbereitet sein

Unabhängig davon, ob und wann ALAS die Arbeit aufnimmt, ist es offensichtlich, dass viele Staaten ein steigendes Interesse daran zeigen, Verrechnungspreise zu überprüfen und ggf. anzupassen. Konzerne mit Tochtergesellschaften in den USA sollten daher vorbereitet sein. Zwar gibt es bisher keine formalen Berichtspflichten über Verrechnungspreise zwischen Bundesstaaten, wie dies bisher im internationalen Kontext der Fall ist. Dennoch erscheint es sinnvoll, für den Fall einer bundesstaatlichen Untersuchung vorbereitet zu sein, wozu insbesondere eine Dokumentation der Verrechnungspreise gehört. Auch sollte deren Plausibilität nach Fremdvergleichsgrundsätzen bei Bedarf durch Gutachten o.ä. nachweisbar sein.

Steuerpflichtige sollten sich zudem bewusst sein, welche Verdachtsmomente bundesstaatliche Steuerbehörden regelmäßig hellhörig machen und zu Untersuchungen führen können. Ein wesentlicher Verdachtsmoment ist der Ausweis eines nur sehr geringen Gewinns der innerstaatlichen Gesellschaft bei hoher Profitabilität des Gesamtkonzerns. Eine weitere Indikation ist, wenn der steuerliche Gewinn der Gesellschaft innerhalb kurzer Zeit ohne unmittelbar erkennbaren Anlass signifikant sinkt.

SONSTIGES

Neue Regelungen für die ITIN (*individual taxpayer identification number*)

ITINs sind persönliche Steuernummern, die die Bundessteuerbehörde – *Internal Revenue Service* (IRS) – an bestimmte ausländische Steuerpflichtige vergibt. Für US-Staatsbürger sowie Personen mit dauerndem Aufenthalt (*greencard*) ist die Sozialversicherungsnummer – *social security number* (SSN) – die zentrale Identifikationsnummer. An Ausländer ohne *greencard* wird eine SSN nur unter bestimmten Voraussetzungen (Visakategorien) vergeben. Investoren, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, jedoch für steuerliche Zwecke eine Identifikationsnummer benötigen, müssen eine ITIN beantragen. Gleiches gilt auch für ausländische Ehegatten amerikanischer Staatsbürger, welche auf Antrag zusammen veranlagt werden wollen.

Von Bedeutung kann eine US-Steuer Nummer auch im Zusammenhang mit den Formularen W-8BEN werden, mit denen Steuerpflichtige bestimmte Abkommenspositionen in Anspruch nehmen können. Viele dieser Abkommensbegünstigung können nur mit einer Steuer Nummer beantragt werden.⁷

Mit dem Ziel, Betrug einzudämmen, wurde die Beantragung von US-Steuernummern in den vergangenen Jahren drastisch erschwert. Grundsätzlich können diese nur mehr mit einer Steuererklärung beantragt werden. Zudem sind bestimmte, von der ausstellenden Behörde beglaubigte Dokumente beizufügen. Es ist also einiger zeitlicher Vorlauf erforderlich, was insbesondere bei kurzen Fristen zu Problemen führen kann.

Daher war es für ausländische Steuerpflichtige angenehm, dass ITIN bis vor einiger Zeit lebenslang gültig waren. So war es nicht erforderlich, jedes Mal eine neue ITIN zu beantragen, wenn man nur in unregelmäßigen Abständen Steuertatbestände in den USA verwirklichte. Bereits 2012 kündigte der IRS allerdings an, dass alle ITIN, die ab 2013 vergeben wurden, nach fünf Jahren automatisch ungültig werden. Hiervon wurde bereits 2014 wieder abgewichen, indem nur jene ITIN ihre Gültigkeit verlieren sollten, die fünf Jahre in Folge nicht genutzt wurden.

⁷ Hingewiesen wird darauf, dass bestimmte Abkommensbegünstigung auch ohne ITIN in Anspruch genommen werden können, beispielsweise die reduzierten Quellensteuersätze von 0 % (Zinsen) bzw. 15 % (Dividenden), die eine in Deutschland ansässige natürliche Person in den USA erzielt.

BRIX + PARTNERS LLC
U.S. STEUERBERATUNG

Nunmehr wurde durch den *Protecting Americans from Tax Hikes Act* (PATH-Act) wiederum eine neue gesetzliche Regelung festgelegt und es gilt Folgendes:

1. Grundsätzlich laufen einmal ausgestellte ITIN nicht automatisch ab. Jedoch verlieren sie ihre Gültigkeit, wenn sie drei Jahre in Folge nicht für US-Steuererklärungen genutzt wurden.
2. Für alle bis 2012 ausgestellten ITIN greift eine Sonderregelung. Wenn sich nicht aus dem obigen Grundsatz ein früherer Zeitpunkt ergibt, laufen diese dennoch zu einem genau festgelegten Zeitpunkt ab, soweit sie nicht zuvor erneuert werden. Dieser Zeitpunkt ist
 - a. für alle vor dem 1. Januar 2008 vergebene ITIN der 1. Januar 2017,
 - b. für alle im Jahr 2008 vergebene ITIN der 1. Januar 2018,
 - c. für alle in 2009 oder 2010 vergebene ITIN der 1. Januar 2019
 - d. und für alle in 2011 oder 2012 vergebene ITIN der 1. Januar 2020.

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