



## **AKTUELLE THEMEN IM US-STEUERRECHT**

### **Einkommensteuer**

Das Halten selbstgenutzter Wohnimmobilien durch eine Kapital- oder Personengesellschaft: Traum oder Albtraum? 1

### **Unternehmensteuer**

Die rückwirkende Änderung der „Check-the-Box Election“ 4

### **Nachlass-/Schenkungssteuer**

Die Besteuerung von US-Wertpapieren nach US-Steuerrecht und nach Abkommensrecht: Fakten statt Gerüchte 6

### **Steuern auf Staats- und Kommunalebene**

US-Bundesstaaten mit Gesetzesinitiativen gegen Einkommensverlagerung in Steueroasen: Local BEPS 9

### **Sonstiges**

Betrügerische Kontaktaufnahme im Namen des IRS 11

### **Expertenbeitrag**

Thorsten Schmidt: Die Reduzierung von Aufwendungen im *Discovery*-Verfahren von US-amerikanischen Rechtsstreitigkeiten 12

## **EINKOMMENSTEUER**

### **Das Halten selbstgenutzter US-Wohnimmobilien durch eine Kapital- oder Personengesellschaft: Traum oder Albtraum?**

Wohnimmobilien in den USA erfreuen sich weiterhin großer Beliebtheit bei wohlhabenden Ausländern. Bei Berücksichtigung der steuerlichen Implikationen kann jedoch aus dem Traum schnell ein Albtraum werden.

Insbesondere die US-Schenkungs- bzw. Nachlasssteuer stellt bei ausländischen Investoren stets eine wichtige steuerliche Entscheidungskomponente dar. Durch die geringen Freibeträge und die extrem hohen Steuer-

sätze werden auch vermeintlich geringe Investitionen beim Vermögenübergang deutlich stärker als in europäischen Ländern besteuert. Bei Investitionen in US-Wohnimmobilien spielt neben etwaiger Steuern im Rahmen von zukünftigen Übertragungen auch der Schutz der Privatsphäre eine große Rolle. Viele Ferienseiteigentümer halten ihre US-Immobilie deshalb in in- oder ausländischen Kapital- bzw. Personengesellschaften, um erbschaftsteuerliche Vorteile zu erlangen. Auch wenn die verfolgten Ziele grundsätzlich erreicht werden können, werfen diese Konstruktionen ertragsteuerliche Probleme auf. Insbesondere eine mittlerweile sehr prominente Entscheidung des BFH (BFH vom 12. 06. 2013, I R 109-111/10) im Zusammenhang mit einer in Spanien belegenen, durch eine dortige Kapitalgesellschaft gehaltene und selbstgenutzte Immobilie ist auch nach US-Steuerrecht hochaktuell.

Einschlägig ist in diesem Zusammenhang ein Fall des *U.S. Tax Court* aus dem Jahr 2012 (*G.D. Parker, Inc. v. Commissioner*, 104 T.C.M. 627 (11/27/2012)). Der ausländische Steuerpflichtige hatte ein privat genutztes, großes Haus in Key Biscayne, Florida, durch eine Kapitalgesellschaft gehalten. Der Marktwert der monatlichen Miete wurde auf USD 20.000 geschätzt, also USD 240.000 pro Jahr. Das Finanzgericht ist von einer verdeckten Gewinnausschüttung an den ausländischen Anteilseigner ausgegangen und hat in der Folge eine Verpflichtung zum Einbehalt einer 30 %-igen US-Quellensteuer auf die fiktive Ausschüttung festgestellt. Diese jährliche Quellensteuer i.H.v. USD 72.000 dürfte sich mit den fälligen Strafen wegen Nichteinbehaltung und den Verzugszinsen auf deutlich mehr als USD 100.000 pro Jahr summiert haben.

#### Selbstgenutzte Immobilie wird durch eine US-Kapitalgesellschaft gehalten

Die US-steuerlichen Konsequenzen lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

- Die mietfreie Nutzung einer von einer Kapitalgesellschaft gehaltenen Immobilie durch die Anteilseigner stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Dabei sind die Grundsätze der Verrechnungspreise zu beachten und auf den *Arm's Length* Wert der Miete abzustellen. Interessanterweise wird in diesem Zusammenhang nicht auf die tatsächliche Nutzung der Immobilie abgestellt. Vielmehr ist auf den gesamten Zeitraum, für welchen die Immobilie dem Gesellschafter zur Verfügung stand, abzustellen – im Zweifel also für das gesamte Jahr.
- Soweit die Ausschüttung zu steuerpflichtigen Einnahmen bei dem ausländischen Anteilseigner führt, ist eine Quellensteuer in Höhe von 30 % einzubehalten. Dieser Quellensteuersatz könnte durch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) reduziert werden. Tatsächliche und fiktive Ausschüttungen (bei verdeckter Gewinnausschüttung) werden auch identisch behandelt.
- Die Einnahmen könnten im Wohnsitzstaat Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen und dementsprechend besteuert werden.

- Darüber hinaus könnte die US-Finanzverwaltung fingierte Einnahmen auf Gesellschaftsebene unterstellen. Dies hätte umgekehrt zur Folge, dass alle Kosten im Zusammenhang mit der Erzielung der (fiktiven) Einkünfte, einschließlich AfA, gegengerechnet werden können. Bislang ist jedoch kein Fall bekannt, bei dem dies passiert ist.
- In jenen Bundesstaaten, die eine Körperschaftsteuer erheben, ergeben sich auf Staatenebene die gleichen steuerlichen Konsequenzen wie auf Bundesebene.
- Das gesamte Verfahren verursacht hohe Kosten für Verwaltung und Veranlagung. Bei Nichtbeachtung drohen erhebliche Strafen und Zinsen.

Alternativ zu einer US-Kapitalgesellschaft könnte auch eine ausländische Kapitalgesellschaft, beispielsweise eine GmbH, die Wohnimmobilie halten. In diesem Fall wären die Ausschüttungen aus der Gesellschaft nicht steuerpflichtig, mithin ließe sich auf der US-Seite das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung vermeiden. Bei ausländischen Kapitalgesellschaften unterliegt der in den USA erzielte Gewinn einer (der Dividendenbesteuerung vergleichbaren) Zweigniederlassungssteuer von 30 %, welche jedoch durch ein DBA reduziert werden kann. Voraussetzung wäre freilich, dass von der US-Finanzverwaltung auf Gesellschaftsebene fingierte Einnahmen unterstellt werden, was jedoch eher unwahrscheinlich ist. Vor diesem Hintergrund scheint eine ausländische Kapitalgesellschaft die deutlich vorteilhaftere Alternative zu sein. Unverändert bleibt das Problem einer verdeckten Gewinnausschüttung im Wohnsitzstaat.

#### Selbstgenutzte Immobilie wird durch eine Personengesellschaft gehalten

Bisweilen werden selbstgenutzte Wohn- oder Ferienimmobilien auch durch in- oder ausländische Personengesellschaften gehalten. Hier steht vor allem die Anonymität des Gesellschafters im Mittelpunkt, weniger die Vermeidung von US-Nachlasssteuer.

Die einkommensteuerlichen Konsequenzen dieser Gestaltung sind weniger eindeutig als bei einer Kapitalgesellschaft. Grundsätzlich gilt, dass Ausschüttungen aus Personengesellschaften nicht steuerpflichtig sind. Sollte die Finanzverwaltung jedoch fiktive Einnahmen ansetzen, könnte es zu einer Verpflichtung der Gesellschaft auf Steuereinbehalt kommen, soweit der Gewinn auf ausländische Gesellschafter entfällt.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass der Erwerb von US-Immobilien nicht ohne ausreichende Planung durchgeführt werden sollte. Auf Ebene der Nachlasssteuer ist zu prüfen, ob eine Vermeidung wegen der inzwischen deutlich höheren Freibeträge und der Anrechnung in Deutschland überhaupt sinnvoll ist. Ausländische Investoren sollten sich über die aufgezeigten Problembereiche im Bereich der Einkommensteuer sowohl in den USA als auch in Europa im Klaren sein.

## UNTERNEHMENSTEUER

### Die rückwirkende Änderung der „Check-the-Box Election“

Seit 1. Januar 1997 gelten die sog. *Check-the-Box* Richtlinien, welche einem Steuerpflichtigen im Allgemeinen das Wahlrecht geben, eine Gesellschaft steuerlich entweder als Personengesellschaft (*Partnership*, Transparenzprinzip) oder als Kapitalgesellschaft (*Corporation*, Trennungsprinzip) zu qualifizieren. Einschränkend sind bestimmte Gesellschaften zwingend als Kapitalgesellschaft zu besteuern (*Per Se Corporations*). Insbesondere werden Aktiengesellschaften zwingend als Körperschaften behandelt, die nach den Gesetzen der Bundesrepublik Deutschland, der Republik Österreich, der Schweiz und dem Großherzogtum Luxemburg gegründet wurden. Alle anderen Gesellschaftsformen dieser Länder sind sog. *eligible entities*, die für die Behandlung als Personen- oder Kapitalgesellschaft optieren können.

In Ermangelung eines aktiv ausgeübten Wahlrechts sehen die Richtlinien eine automatische Klassifikation vor, welche bei ausländischen Gesellschaften an die Haftungsbedingungen anknüpft:

- Eine ausländische Gesellschaft mit zwei oder mehr Gesellschaftern, von denen mindestens ein Gesellschafter persönlich für die Schulden der Gesellschaft haftet und keine *Per Se* Gesellschaft ist, wird grundsätzlich als Personengesellschaft behandelt. Hierzu gehören z.B. die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR), die Offene Handelsgesellschaft (OHG) und die Kommanditgesellschaft (KG).
- Dagegen wird eine ausländische Gesellschaft mit zwei oder mehr Gesellschaftern, von denen keiner der Gesellschafter persönlich für die Schulden der Gesellschaft haftet und keine *Per Se* Gesellschaft ist, grundsätzlich als Körperschaft behandelt. Hierzu gehört z.B. die GmbH.
- Hat eine ausländische Gesellschaft nur einen Gesellschafter (z.B. eine andere GmbH oder eine natürliche Person) und ist die Gesellschaft keine *Per Se Corporation*, dann wäre die Gesellschaft steuerlich wie eine Betriebsstätte zu behandeln (wobei diese Alternative praktisch keine Bedeutung hat), wenn der Alleingesellschafter unbeschränkt haftet. Haftet der Gesellschafter jedoch nur beschränkt (z.B. Einmann-GmbH), dann ist die Gesellschaft steuerlich wie eine Körperschaft zu klassifizieren.

Mit der Einreichung des Formulars 8832, *Entity Classification Election*, beim IRS kann eine grundsätzlich dazu berechtigte Gesellschaft ihre steuerliche Klassifikation wählen. Die Wahl kann bis zu 75 Tage rückwirkend oder bis zu einem Jahr im Voraus ausgeübt werden. Für ausländische Gesellschaften ist der hierfür entscheidende Stichtag der Zeitpunkt, zu dem die Gesellschaft für US-Steuerzwecke relevant wird, was normalerweise der Beginn der US-Geschäftstätigkeit ist. Eine Gesellschaft ist für mindestens 60 Monate an ihre Wahl bezüglich ihrer steuerlichen Klassifikation gebunden.

Die Ausübung eines Wahlrechts entfaltet normalerweise nur Wirkung für die künftige Behandlung einer Gesellschaft. Hiervon gibt es jedoch einige Ausnahmen, die eine rückwirkende Änderung eines einmal getroffenen Wahlrechts oder eine Korrektur einer automatischen Qualifikation ermöglichen. Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Finanzverwaltung einer solchen rückwirkenden Änderung zustimmen, wobei der Antragsteller stets demonstrieren muss, dass er angemessen und in gutem Glauben gehandelt hat.

In der Praxis ergeben sich regelmäßig Probleme bei der GmbH & Co. KG. Diese KGs werden in Deutschland, Österreich und der Schweiz als Personengesellschaften behandelt. Dabei sind die Gesellschaftsverträge allerdings meist so ausgestaltet, dass die (unbeschränkt haftende) Komplementär-GmbH nicht am Kapital der KG beteiligt ist, sondern lediglich eine jährliche Entschädigung für die Haftungsübernahme erhält. Nach US-Steuerrecht wird jedoch ein nicht am Kapital beteiligter Gesellschafter ignoriert mit der Folge, dass zur automatischen Qualifikation einer solchen GmbH & Co. KG lediglich die beschränkt haftenden Kommanditisten einbezogen werden. Durch diese beschränkte Haftung ist die KG nach US-Steuerrecht ohne weitere Wahlrechtsausübung als Kapitalgesellschaft zu behandeln.

#### Rückwirkende Änderung bei neugegründeten Unternehmen

Ein neu gegründetes Unternehmen, welches versehentlich kein Wahlrecht ausgeübt hat, kann dies bis zum Abgabetermin seiner ersten US-Steuerklärung nachholen. Das Wahlrecht ist auf Formular 8832 auszuüben, wobei eine detaillierte Erklärung beizufügen ist, warum dieses Wahlrecht nicht innerhalb der sonst vorgeschriebenen Frist ausgeübt wurde. Das Wahlrecht ist abhängig von der Zustimmung des IRS.

#### Rückwirkende Änderung bei Divergenz zwischen automatischer und gewünschter Klassifikation

Eine rückwirkende Änderung der automatischen Klassifikation eines Unternehmens ist unter bestimmten Voraussetzungen bis zu drei Jahren (ab Genehmigung des Antrags durch den IRS) möglich. Dafür muss eine der beiden folgenden Voraussetzung erfüllt sein: a) Die Steuererklärung der Gesellschaft ist noch nicht fällig gewesen (eher unwahrscheinlich) oder b) die Gesellschaft und/oder die Gesellschafter haben in dem Zeitraum von drei Jahren Steuererklärungen eingereicht, wobei diese auf der Grundlage der gewünschten Klassifikation vorbereitet wurden. Das Wahlrecht ist auf Formular 8832 auszuüben, wobei eine detaillierte Erklärung beizufügen ist, warum dieses Wahlrecht nicht innerhalb der sonst vorgeschriebenen Frist ausgeübt wurde. Das Wahlrecht ist abhängig von der Zustimmung des IRS.

Diese Ausnahme kann beispielsweise in den oben beschriebenen Fällen einer GmbH & Co. KG zur Anwendung gelangen, wenn die Gesellschaft davon ausgeht, wie auch in Europa automatisch als Personengesellschaft behandelt zu werden. Die Rückwirkung ist jedoch auf drei Jahre beschränkt.

### Rückwirkende Änderung bei Unterlassen des Wahlrechts

Erfüllt ein Unternehmen die oben dargestellten Voraussetzungen nicht oder ist eine längerfristig rückwirkende Änderung der Klassifikation erforderlich, kann eine verbindliche Auskunft (*Private Letter Ruling, PLR*) beim IRS beantragt werden. Das Verfahren für den Erhalt einer verbindlichen Auskunft ist jedoch zeitaufwändig und teuer. Der IRS legt jährlich zum Jahresbeginn die Anforderungen für die Beantragung eines PLR fest. Für das Jahr 2015 beträgt die Bearbeitungsgebühr des IRS USD 9.800. Hinzu kommen erhebliche Kosten für die Erstellung des PLR.

## **NACHLASS-/SCHENKUNGSTEUER**

### **Die Behandlung von US-Wertpapieren bei Schenkung und im Erbfall nach US-Steuerrecht und nach Abkommensrecht: Fakten statt Gerüchte**

Vielfach sind Investoren hinsichtlich der US-Besteuerung von US-Wertpapieren bei unentgeltlicher Übertragung im Wege der Schenkung bzw. der Erbschaft verunsichert. Dieser Beitrag versucht, die wichtigsten Aspekte solcher Vermögensübergänge zusammenzufassen. Er richtet sich an in Deutschland, Österreich und der Schweiz steuerlich ansässige Investoren, welche keine US-Staatsbürgerschaft besitzen.

Als im Ausland ansässig gilt eine Person für US-Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke, wenn sie dort ihren Wohnsitz (ihr sog. „Domizil“) hat. Während im Einkommensteuerrecht eine Person gleichzeitig in mehreren Staaten ansässig sein kann, kann sie grundsätzlich nur in einem Staat ihren Lebensmittelpunkt (ihr Domizil) haben.

Bei der sachlichen Steuerpflicht muss zwischen der Schenkungsteuer und Erbschaftsteuer unterschieden werden. Entscheidendes Kriterium für eine US-Nachlasssteuerpflicht ist die Belegenheit der übertragenen Vermögensgegenstände, wonach sämtliche in den USA belegene Vermögensgegenstände steuerbar sind. Dagegen sind für Zwecke der Schenkungsteuer lediglich materielle Vermögensgegenstände steuerbar. Darunter fallen zum Beispiel US-Immobilien oder Kunstgegenstände. Im Gegensatz dazu werden US-Wertpapiere jedoch nach den Vorschriften des US-Steuerrechts als immaterielle Vermögenswerte qualifiziert und unterliegen damit auch nicht der US-Schenkungssteuer. Zu prüfen bleibt demnach lediglich, ob die Übertragung in Deutschland/Österreich/Schweiz steuerpflichtig ist.

### Übertragung von Todes wegen: Die Belegenheit nach US-Steuerrecht

Im Gegensatz zur US-Schenkungssteuer knüpft die US-Nachlasssteuer nicht an die Körperlichkeit, sondern lediglich an die Belegenheit an. Nach US-Steuerrecht richtet sich die Belegenheit von Beteiligungen an

Kapitalgesellschaften (*Stock*) danach, ob es sich um Aktien einer US-amerikanischen Gesellschaft handelt. Hat der Erblasser Aktien an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in den USA, dann gelten diese Aktien als in den USA belegen. Dabei ist es unerheblich, wo sich die Wertpapiere tatsächlich physisch befinden. Mithin unterliegen auch Anteile von US-Kapitalgesellschaften der US-Nachlasssteuer, falls sie in einem Depot außerhalb der USA gehalten werden.

Schuldverschreibungen (*Bonds*): Grundsätzlich gelten Forderungen gegen US-amerikanische Schuldner als in den USA belegenes Vermögen. Schuldner in diesem Sinne sind sowohl Kapitalgesellschaften mit Sitz in den USA als Emittent von Schuldverschreibungen als auch die Bundesregierung, die Einzelstaaten oder andere staatliche Körperschaften als Emittent von Staatsanleihen.

Von diesem Grundsatz macht das US-Steuerrecht eine bedeutende Ausnahme. Voraussetzung für die Einbeziehung von Forderungen US-amerikanischer Emittenten ist nämlich, dass etwaige Zinsen aus diesen Anleihen nicht nach der sogenannten *portfolio interest exception* von der Einkommen- und Quellenbesteuerung ausgenommen sind. Da diese Ausnahme für einen Großteil der von Steuerausländern im Rahmen von Portfolioinvestitionen erworbenen Schuldverschreibungen greift, werden faktisch die meisten Staats- und Unternehmensanleihen nach US-Steuerrecht von der Nachlasssteuer ausgenommen, falls sie weitere, gesetzlich vorgeschriebene Bedingungen, wie z.B. die Registrierung der Schuldtitel, erfüllen.

Hinsichtlich der Sichteinlagen bei US-Geschäftsbanken oder bei US-Niederlassungen ausländischer Geschäftsbanken folgt das US-Steuerrecht der gleichen Logik. Grundsätzlich gelten Sichteinlagen zunächst als in den USA belegen, werden dann aber als Vermögen außerhalb der USA qualifiziert, da auch hier Zinsen von der US-Einkommen- und Quellenbesteuerung befreit sind.

Von der Belegenheit in den USA ausdrücklich ausgenommen sind unter anderem Forderungen gegen Versicherungsgesellschaften auf Auszahlungen von Lebensversicherungen.

Mithin stellt in der Praxis normalerweise nur die Übertragung von Unternehmensanteilen ein Problem dar, da nach den Vorschriften des US-Steuerrechts Aktien US-amerikanischer Gesellschaften als in den USA belegen gelten, womit der (Verkehrs-)Wert der Aktien zum Zeitpunkt des Erbfalles auch steuerpflichtig wäre. Allerdings ist hier zu prüfen, inwieweit die Vorschriften eines bestehenden Erbschaftsteuerabkommens Vorrang vor den Vorschriften des nationalen US-Steuerrechts haben.

#### Die Belegenheit nach Abkommensrecht USA – Deutschland

Die Übertragung von Nachlasswerten eines in Deutschland ansässigen Erblassers unterliegt nur insoweit der US-Nachlasssteuer, als diese Vermögenswerte in den USA belegen sind. Nach den Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens USA – Deutschland auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schen-

kungsteuern (vom 21. Dezember 2000) gelten lediglich folgende Vermögenswerte als in den USA belegen: Immobilienvermögen (Art. 5), Betriebsvermögen (Art. 6), bestimmte See- und Luftfahrzeuge (Art. 7) sowie Anteile an Personengesellschaften, welche in Art. 5 bis 7 genannte Vermögenswerte halten. Nach Artikel 9 dieses Abkommens kann Vermögen, das Teil des Nachlasses einer Person mit Wohnsitz in Deutschland ist und nicht unter einen anderen Artikel des Abkommens fällt, nur in Deutschland besteuert werden.

#### Die Belegenheit nach Abkommensrecht USA – Österreich

Das Doppelsteuerungsabkommen USA – Österreich auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie der Steuern auf generationenwechselnde Vermögensübertragungen, in Kraft getreten am 1. Juli 1983, enthält vergleichbare Regelungen. Danach ist lediglich Immobilienvermögen (Art. 5) und Betriebsvermögen (Art. 6) in den USA steuerpflichtig. Nach der Auffangklausel des Artikels 7 dieses Abkommens kann Vermögen, das Teil des Nachlasses einer Person mit Wohnsitz in Österreich ist und nicht unter die Artikel 5 und 6 des Abkommens fällt, nur in Österreich besteuert werden.

Obwohl Österreich im Jahr 2000 die Erbschaftsteuer abgeschafft hat, es mithin nicht zu einer Doppelbesteuerung kommen kann, haben die USA das Abkommen nicht gekündigt. Es ist also wirksam und kann, wie das Abkommen mit Deutschland, die US-Besteuerung von US-Wertpapieren vermeiden.

#### Die Situation nach Abkommensrecht USA – Schweiz

Problematischer ist die Sachlage bei Investoren, welche in der Schweiz domiziliert sind. Das Doppelbesteuerungsabkommen USA – Schweiz auf dem Gebiet der Nachlass-Erbanfallsteuern vom 9. Juli 1951 enthält keine dem Abkommen mit Deutschland bzw. Österreich vergleichbare Belegenheitsdefinition. Es war eines der ersten Erbschaftsteuerabkommen, welches die Doppelbesteuerung lediglich im Wege der Anrechnung vermeidet. Damit richtet sich das Besteuerungsrecht nach den nationalen Vorschriften des US-Steuerrechts, wonach US-Aktien als in den USA belegen sind und deshalb bei einem Vermögensübergang im Wege der Erbschaft in den USA steuerpflichtig sind. Die US-Nachlasssteuer kann auf die in der Schweiz gegebenenfalls erhobene Erbschaftsteuer angerechnet werden.

#### Unbedenklichkeitsbescheinigung erfordert meist US-Nachlasssteuererklärung

US-Finanzinstitute übertragen Konten mit Sichteinlagen und/oder Wertpapieren nur nach Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung, (Formular 5173, *Transfer Certificate*). Durch diese Bescheinigung bestätigt die US-Finanzbehörde, dass alle Steueransprüche (auf Bundesebene) befriedigt sind und die Vermögenswerte haftungsfrei auf die Erben übertragen werden können.



Hatte der Erblasser zum Todeszeitpunkt in den USA belegene Vermögenswerte mit einem Wert von weniger als USD 60.000, ist ein formeller Antrag mit einigen Dokumenten sowie Übersetzungen erforderlich. Für die Bestimmung dieser Grenze sind jedoch ausschließlich die Belegenheitsregeln des US-Steuerrechts anzuwenden. Die Bearbeitung durch das IRS dauert i.d.R. ca. 90 Tage.

Übersteigen die zum Todeszeitpunkt in den USA belegenen Vermögenswerte (nach US-Recht) den Wert von USD 60.000, ergibt sich die Notwendigkeit, eine US-Nachlasssteuererklärung (Formular 706-NA, *United State Estate (and Generation-Skipping Transfer) Tax Return; Estate of a nonresident not a citizen of the United States*) einzureichen. Hierin muss die Inanspruchnahme einer steuerlich vorteilhaften Abkommensvorschrift (Formular 8833, *Treaty-Based Return Position*) grundsätzlich aktiv ausgewiesen werden. Jede US-Nachlasssteuererklärung unterliegt einer Prüfung durch die US-Finanzbehörden – ganz entgegen der sonstigen Praxis des in den USA geltenden Selbstveranlagungssystems. Nach Abschluss dieser Steuerprüfung erhält der Nachlass in der Regel ein sogenanntes *Estate Tax Closing Document* zusammen mit der Unbedenklichkeitsbescheinigung. Der Prozess dauert zwischen zwölf und 24 Monaten.

## **STEUERN AUF STAATS- UND KOMMUNALEBENE**

### **US-Bundesstaaten mit Gesetzesinitiativen gegen Einkommensverlagerung in Steueroasen**

Gesellschaften, die in den USA Einkommen erzielen, können auf Bundesebene und auf Ebene der Bundesstaaten zwei unterschiedlichen Körperschaftssteuersystemen unterliegen.

Die Besteuerung auf Bundesebene folgt grundsätzlich dem *Seperate Entity Concept*. Dabei wird jede Körperschaft für Steuerzwecke isoliert betrachtet und besteuert. Im internationalen Kontext bestehen diverse uni- und bilaterale Regelungen zur Sicherung des Steuersubstrats zum einen und zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zum anderen. Bei international tätigen Unternehmen ist den USA das Besteuerungsrecht gemäß den bilateralen Steuerabkommen zugewiesen, wenn die jeweilige Gesellschaft in den USA errichtet wurde oder dort eine Betriebsstätte unterhält. Um einer Einkommensverlagerung in Niedrigsteuerränder vorzubeugen, unterliegen Transaktionen zwischen Gesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe dem System der Verrechnungspreise, wonach die angegebenen Preise einem Fremdvergleich standhalten müssen (*Arm's Length Principle*). Nur unter bestimmten Voraussetzungen werden die Gewinne einer ausländischen Tochtergesellschaft einer in den USA ansässigen Muttergesellschaft direkt zugerechnet (*Subpart F Rules*).

Nach den steuerlichen Vorschriften auf Bundesebene kann von dem *Seperate Entity Concept* unter bestimmten Voraussetzungen abgewichen werden. So können Konzernunternehmen zu einer Besteuerung auf konsoli-

dierter Ebene optieren. Diese oftmals als gestalterisches Mittel einsetzbare Strukturierung steht jedoch im krassen Gegensatz zu einer Reihe von bundesstaatlichen Regelungen.

In einer Vielzahl der Steuergesetze der einzelnen US-Bundesstaaten kommt das *Unitary Business Concept* zur Anwendung. Es beruht auf der Annahme, die (weltweite) Unternehmensgruppe als solche erzielt das Unternehmensergebnis, unabhängig von Rechtsformen und Ansässigkeitsstaaten der Konzerngesellschaften. Demnach wird der Konzern als Gesamtheit betrachtet und die Gewinne der *Unitary Group* im Rahmen eines *Combined Report* erklärt. Die *Unitary Group* besteht aus finanziell und wirtschaftlich verflochtenen Unternehmen. Der auf Grundlage des *Combined Report* ermittelte Gewinn wird entsprechend einem Schlüssel aus Umsätzen, Gesellschaftsvermögen und Löhnen auf die einzelnen Unternehmensgesellschaften verteilt und einem Unternehmensstandort zugeordnet. Der auf diese Weise zugeordnete Gewinn kann dann in dem jeweiligen Bundesstaat der Körperschaftssteuer unterliegen.

Kalifornien übernahm bei der Anwendung dieser Besteuerungsmethode in den 1920er Jahren eine Vorreiterrolle, um einer Einkommensverlagerung einiger Hollywoodstudios in das benachbarte Nevada entgegenzuwirken. In den 1970er und 80er Jahren ging Kalifornien dazu über, auch von international tätigen Konzernen im Rahmen des *Worldwide Combined Reporting Concepts* die Erklärung der weltweiten Einkünfte aller verbundenen Gesellschaften zu verlangen. Die internationalen Konzerne befürchteten dadurch gesteigerte Erklärungspflichten und eine mögliche Besteuerung ihrer weltweiten Einkünfte durch einzelne US-Bundesstaaten. Dies führte zu internationalem Druck seitens zahlreicher internationaler Großkonzerne als auch auf Ebene ausländischer Regierungen. Dieser Druck hatte zwar nicht die Abschaffung des *Combined Reporting Concept* zur Folge, allerdings wurde 1986 als Kompromiss mit der *Water's Edge Election* ein Wahlrecht eingeführt. Kernpunkt der *Water's Edge Election* ist, dass Konzerne die *Unitary Group* auf Gesellschaften mit hinreichender physischer Verbindung zu den USA beschränken können.

Kreative internationale Konzerne gingen in der Folgezeit dazu über, ihre US-Einkünfte über Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerländer zu verlagern, da diese aufgrund der *Water's Edge Election* nicht mehr von der *Worldwide Reporting Group* umfasst waren. In 2003 ergriff Montana die Initiative, dieses als *Water's Edge Loophole* bezeichnete Steuerschlupfloch zu schließen, indem in die *Water's Edge Reporting Group* Gesellschaften einbezogen werden, die in bestimmten, als Steueroasen definierten Staaten ihren Sitz haben (*Tax Haven Laws*). Angesichts der aus dem *Water's Edge Loophole* resultierenden Steuermindereinnahmen, die für die übrigen Bundesstaaten für 2012 auf USD 1 Milliarde geschätzt wurden, sind zuletzt zahlreiche Bundesstaaten dazu übergegangen, ähnliche *Tax Haven Laws* einzuführen. Dabei werden die Steueroasen entweder durch eine Auflistung oder durch bestimmte Tatbestandsmerkmale definiert. Einige Gesetzesentwürfe sehen die Schweiz, die Niederlande oder Irland als gelistete Steueroasen vor. Den wohl offensivsten Vorstoß unternahm Montana, das die *Water's Edge Election* abschaffen und damit zu einem generellen *Worldwide Combined Reporting Concept* zurückkehren wollte.

Die Einführung und Erweiterung der *Tax Haven Laws* führt zu gesteigerten Erklärungsspflichten. Steuerpflichtige sollten ihre Konzernstruktur vor dem Hintergrund dieser Entwicklung überprüfen, um den Erklärungsspflichten nachzukommen.

## **SONSTIGES**

### **Betrügerische Kontaktaufnahme im Namen des IRS**

Derzeit häufen sich betrügerische Kontaktaufnahmen im Namen des IRS und zwar sowohl per E-Mail als auch per Telefon. In E-Mails wird oftmals auf eine vermeintliche Steuererstattung hingewiesen, zu der der Steuerpflichtige in einer beigefügten Datei seine gesamten Informationen eintragen muss. Hinter der Datei befindet sich vermutlich eine Schadsoftware. In Telefonaten wird über das Ergebnis einer Steuerprüfung berichtet, die bereits in Kürze zur Pfändung führt, jedoch durch unmittelbare Geldüberweisung auf ein IRS-Konto abgewendet werden kann. Diese betrügerischen Methoden sind oftmals nur schwer zu erkennen, weshalb nachfolgend einige grundlegende Verhaltensweisen der US-Steuerbehörde zusammengefasst werden:

1. Die erstmalige Kontaktaufnahme durch die US-Finanzbehörde erfolgt niemals per Email oder Telefonat, sondern ausschließlich auf postalischem Wege an die angegebene Adresse der zuletzt eingereichten US-Steuererklärung. Erst im Verlauf eines Verfahrens kann es zu einer E-Mail Korrespondenz kommen, wobei diese normalerweise auf steuerliche Berater beschränkt bleibt.
2. Der IRS wird in einem Telefonat niemals persönliche oder finanzielle Informationen wie PINs, Kennworte oder sonstige Zugangsdaten für Kreditkarten oder Bankkonten erfragen.
3. Steuererstattungen erfolgen (zumindest für ausländische Steuerzahler ohne US-Bankkonto) durch einen Scheck, ausgestellt vom Department of the Treasury. Auch Steuerzahlungen werden nahezu ausnahmslos durch Schecks vorgenommen, eine in Europa bekannte Überweisung auf ein IRS-Konto ist nicht möglich.

Wenn Steuerpflichtige einen Anruf erhalten, sollten sie sich die Identifikationsnummer des IRS-Vertreters geben lassen und dann die offizielle Telefonnummer des IRS anrufen. Bei E-Mails kann man getrost von Spam ausgehen und sollte diese oder deren Anlagen unter keinen Umständen öffnen. Im Zweifel wenden Sie sich an ihren steuerlichen Berater.

## EXPERTENBEITRAG

### **Die Reduzierung von Aufwendungen im *Discovery*-Verfahren von US-amerikanischen Rechtsstreitigkeiten - Ein kurzer Überblick zur Neuregelung des §26 der *Federal Rules of Civil Procedure (FRCP)***

Beitrag von Thorsten Schmidt

Streitigkeiten vor US-amerikanischen Gerichten sind seit jeher wesentlich teurer als Gerichtsverfahren in anderen Ländern. Die Gefahr, in den USA in einen Rechtsstreit verwickelt zu werden, ist für ausländische Unternehmen jeglicher Größenordnung eine kostenträchtige Hürde für den Markteinstieg bzw. eine Partizipation in dem US-amerikanischen Markt. Gerade kleinere und mittelständische deutsche Unternehmen schrecken häufig vor dem Sprung in den US-amerikanischen Markt zurück, weil sowohl die Kosten als auch die u.U. beträchtlich höheren Schadenersatzsummen, die die US-Gerichte aussprechen, das Kosten-niveau des jeweiligen Heimatlandes oft bei weitem übersteigt.

Jedoch lässt sich in jüngster Zeit ein Silberstreifen in Form von neuer Rechtsprechung und Änderungen von Prozessregeln am Horizont ausmachen, der es der Rechtsprechung und den Parteien in Zukunft erleichtern wird, wenigstens in Teilbereichen die Kosten eines Rechtsstreites in den USA zu senken, soweit sie von den neuen Mitteln, die ihr an die Hand gegeben werden, ausreichend Gebrauch machen.

Derzeit geplante Änderungen der Zivilprozessregeln für Bundesgerichte (*Federal Rule of Civil Procedure*) zielen auf eine Senkung bzw. Umverteilung bestimmter, besonders kostenträchtiger, Aufwendungen für Rechtsstreitigkeiten ab.

Der *U.S. Supreme Court* hat bereits im April dieses Jahres dem *U.S. Congress* diverse Änderungen der Bundeszivilprozessregeln vorgelegt. Falls der Gesetzgeber keine weiteren Änderungen vornimmt bzw. die Änderungen nicht ablehnt (womit nicht zu rechnen ist), werden sie am 1. Dezember dieses Jahres in Kraft treten. Eine der wichtigsten Änderungen betrifft den Umfang und die damit verbundenen Kosten der so- genannten *Discovery* in US-amerikanischen Gerichtsverfahren.

Die *Discovery* ist das in allen amerikanischen Gerichtsstreitigkeiten vorgesehene, sehr weit gefasste Beweis-erhebungsverfahren, das traditionell einer der größten Kostentreiber in US-Prozessen darstellt. Mittels der *Discovery*-Regelungen darf jede Partei eines Rechtsstreites von seinem Gegner fallrelevante Informationen abfordern. Diese Informationen können unterschiedliche Formen annehmen, wie z.B. die schriftliche Beantwortung von Fragen, die in Form von sogenannten *Interrogatories* und *Requests for Admissions* gestellt werden, die Übermittlung von Dokumenten in Beantwortung von sogenannten *Document Requests* und Befragungen von Zeugen, die vom gegnerischen Anwalt durchgeführt werden (sogenannte *Depositions*).

In der Vergangenheit hat insbesondere die Beantwortung von *Document Requests* zum Austausch von Unmengen an Dokumenten geführt, die durch das erhöhte Aufkommen von insbesondere elektronisch gespeicherten Dokumenten (z.B. E-Mails, Spreadsheets, PDF-Dokumenten usw.) innerhalb der letzten Dekade häufig von den Parteien dazu benutzt wird, um die Suche nach verwertbaren – und insbesondere für die die Dokumente übermittelnde Partei nachteilige – Informationen zu erschweren und um die Kosten des Gegners bei der Suche nach der sprichwörtlichen Stecknadel im Heuhaufen elektronischer Informationen hochzutreiben.

Diese vergleichsweise hohen Kosten, die häufig 30 bis 40 % der Gesamtkosten eines Zivilprozesses ausmachen, treten schon sehr früh in US-Gerichtsverfahren auf, da die *Discovery* bereits am Anfang eines Verfahrens durchgeführt wird und bei größeren Fällen, z.B. Patentstreitigkeiten oder Produkthaftungsfällen zwischen sechs und neun Monaten und sogar darüber hinaus andauern kann.

In den letzten Jahren hat es mehrere Ansätze sowohl vom Gesetzgeber als auch von der Rechtsprechung gegeben, dem zunehmenden Kostendruck bei Rechtsstreitigkeiten entgegenzuwirken. Die neuesten Ansätze orientieren sich 1) an der Proportionalität der vom Gegner ersuchten Informationsmenge im Rahmen der *Discovery* und den zu erwartenden Kosten zu deren Beibringung und 2) einer Ausweitung der in den USA bisher nur in sehr engen Grenzen praktizierten Umverteilung der *Discovery*-Kosten.

Die vom *U.S. Supreme Court* im Frühjahr dieses Jahres vorgeschlagenen Änderungen insbesondere des Paragraphen 26(b)(1) der *Federal Rules of Civil Procedure* beinhalten sowohl eine Proportionalitätsregelung als auch die Möglichkeit der Kostenverlagerung auf den Gegner. Die derzeitigen Regelungen erlauben eine sehr breitgefächerte *Discovery*, die jegliche Informationen einschließt, „die angemessen erscheint, um zur Entdeckung von verwertbaren Beweismitteln zu führen.“ §26(b)(1) FRCP. Zwar erlaubt 26(b)(2)(C) FRCP dem Gericht schon jetzt, den Umfang der *Discovery* einzuschränken, wenn ersichtlich ist, dass die Kosten der *Discovery* den zu erwartenden Nutzen der zu beschaffenden Informationen überwiegen. Jedoch haben sich die US-Gerichte in der Vergangenheit mangels ausdrücklicher Regelung sehr zurückgehalten und sind nur nach Stellung dementsprechender Anträge einer Prozesspartei und auch dann häufig nur sehr verhalten tätig geworden – nicht zuletzt auch deswegen, weil die jeweils betroffene Partei wegen der Regelungslücke solche Gerichtsbeschlüsse oft angegriffen hat.

Die vorgeschlagenen Änderungen des §26 FRCP schränkt die Reichweite der *Discovery* ein, indem sie nunmehr als „nicht vom Anwaltsprivileg gedeckte Informationen, die für die Ansprüche oder Verteidigung eines Anspruches relevant sind“ definiert wird. Weiterhin muss die *Discovery* „proportional zum Nutzen des Falles“ sein. Dazu werden die folgenden Faktoren herangezogen: das Verhältnis zwischen der Wichtig-

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

keit der betroffenen Informationen zum Fall, die Höhe des Streitwertes, die Zugangsmöglichkeit der jeweiligen Partei zu den erfragten Informationen, die Ressourcen der betroffenen Partei und ein Vergleich zwischen Aufwand und Kosten der vorgeschlagenen *Discovery* zu den zu erwartenden Nutzen der herauszugebenden Informationen.

Die Neuregelung des §26 FRCP erlaubt nunmehr, dass eine Partei bei dem Gericht „eine Anordnung beantragen kann, die eine nähere Beschreibung der *Discovery* beinhaltet, inklusive deren Zeit und Ort und die Aufteilung der für die *Discovery* notwendigen Kosten.“ Die ausdrückliche Nennung einer Kostenumverteilung der *Discovery*-Kosten legitimiert nunmehr die gerichtliche Anordnungsmacht und führt hoffentlich nicht nur zu einer häufigeren Anwendung, sondern auch zu einer Reduzierung der bisher verbreiteten Versuchung auf Seiten der Parteien mittels einer Erhöhung des Kostendrucks, die Gegenseite zur Kapitulation im Rechtsstreit zu zwingen.

Thorsten Schmidt ist Partner bei Schmidt LLC in New York. Er ist als *Attorney-at-Law* in New York, USA, und als Rechtsanwalt in Deutschland zugelassen. Die Anwälte von Schmidt LLC betreuen deutsche und internationale Mandanten in den Bereichen *Intellectual Property*, *Litigation* und *Corporate Law*.

Thorsten Schmidt	560 Lexington Avenue	Telefon: + 1-212-809-1444
Attorney-at-Law	16th Floor	E-Mail: <a href="mailto:tschmidt@schmidt-llc.com">tschmidt@schmidt-llc.com</a>
SCHMIDT LLC	New York, New York 10022 – USA	Webseite: <a href="http://www.schmidt-llc.com">www.schmidt-llc.com</a>

# 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@BRXCPA.COM  
WWW.BRIXCPA.COM