

US-Steuerreform: Auswirkungen auf die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung

Besuchen Sie unseren [US-Steuerreform Check!](#)

Im Rahmen des US Steuerreform wurde der allgemeine bundesweite Steuersatz auf 21% abgesenkt. Auch unter Einrechnung der effektiven Belastung aus der Bundesstaatensteuer ergibt sich häufig durch die Begünstigung von exportorientierten Einkünften (FDII) eine Gesamtbelastung von unter 25%. Insgesamt droht somit für viele Einkünfte von US Gesellschaften die Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland.

Hintergrund

Die US Steuerreform hat mit Wirkung zum 01.01.2018 den allgemeinen bundesweiten Steuersatz auf 21% abgesenkt (siehe [Deloitte Tax-News](#)). Auch unter Einrechnung der effektiven Belastung aus der Bundesstaatensteuer (siehe [Deloitte Tax-News](#)) ergibt sich häufig eine Gesamtbelastung von unter 25%. Dies resultiert insbesondere auch aus der Begünstigung von exportorientierten Einkünften (FDII). Insgesamt droht somit für viele Einkünfte von US Gesellschaften, die durch Steuerinländer beherrscht werden, die Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland.

Bezug zur deutschen Hinzurechnungsbesteuerung

Problematisch erweist sich diesbezüglich insbesondere die genaue Ermittlung des Steuersatzes sowie der ggf. passiven Einkünfte.

Dabei ist Eile geboten: Etwaige in diesem Jahr erzielten Zwischeneinkünfte unterliegen möglicherweise bereits laufend der Hinzurechnungsbesteuerung und wären nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der US-Gesellschaft (also z.B. am 01.01.2019) in Deutschland steuerlich zu erfassen. Durch Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung drohen effektive kombinierte Steuerbelastungen von über 40%: Es kann bei einer Hinzurechnungsbesteuerung zwar grundsätzlich die US Steuer angerechnet werden; die Anrechnung ist aber auf die deutsche Körperschaftsteuer begrenzt, so dass im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer eine Doppelbesteuerung entstehen kann.

Ein erster Überblick soll die Möglichkeit geben, sich diesem äußerst komplexen Thema nähern zu können.

1. Prüfung möglicher passiver Einkünfte

Ein Problem mit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung ergibt sich nur dann, wenn entsprechende Einkünfte vorliegen. Dies sollte folglich als erstes geprüft werden. Dabei sind für die Hinzurechnungsbesteuerung auch rein US-interne Transaktionen in den USA (bspw. Rechteüberlassung einer US Enkeltochter an eine andere US Enkeltochter, wenn beide durch eine gemeinsame US Holding gehalten sind) einzubeziehen, die bisher aufgrund des hohen Steuersatzes wenig Beachtung gefunden haben. Wenn derartige US-interne Transaktionen vorliegen und zu passiven Einkünften führen, bietet sich ggf. eine Neuordnung der Aktivitäten an, um die passiven Einkünfte zu vermeiden.

Bei der Bestimmung möglicher passiver Einkünfte liegt ein besonderes Problem bei den Einkünften aus einer Rechteüberlassung (§ 8 Abs. 1 Nr. 6a AStG). Da diese nur dann aktiv sind, wenn die Rechte selbstgeschaffen sind, muss ggf. tief in die Historie eingestiegen werden. Dies dürfte insbesondere im Falle von Unternehmensakquisitionen und (ggf. konzerninternen) Umstrukturierungen schwierig werden.

2. Berechnung der effektiven Steuerlast

Sammlung der US Steuerdaten pro Unternehmenseinheit

Wenn passive Einkünfte vorliegen und nicht vermieden werden können, ist ein tieferer Einstieg in die Ermittlung der effektiven Steuerbelastung notwendig. Ausgangspunkt hierfür sollten die konkreten US Steuerdaten sein. Zurechnungsobjekt der Hinzurechnungsbesteuerung sind die passiven Einkünfte einer Zwischengesellschaft. Es spricht daher viel dafür, die Belastung auf Ebene der einzelnen Unternehmenseinheit zu

ermitteln und für die Frage der Niedrigbesteuerung heranzuziehen. Die Steuerdaten müssen somit je Unternehmenseinheit ermittelt werden.

Problematisch ist dies insbesondere bei solchen Einheiten, die aus deutscher Sicht als Körperschaft qualifizieren, aber aus US Sicht „disregarded“ sind bzw. wie eine Personengesellschaft behandelt werden. Ebenso können sich Schwierigkeiten ergeben, wenn mehrere Einheiten in einer Gruppenbesteuerung erfasst sind. In beiden Fällen kann es dazu kommen, dass die Gesellschaft, die in den USA die Einkünfte erzielt oder zumindest die Steuerzahlungen leistet, nicht die potenzielle Zwischengesellschaft ist. Daher muss in diesen Fällen leider eine sehr aufwendige Ermittlung der Steuerlast in Kauf genommen werden, denn es ist davon auszugehen, dass die deutsche Finanzverwaltung hier detailliert prüfen wird. Dabei sind u.a. die folgenden Punkte zu berücksichtigen:

- Gibt es ein „Tax Sharing Agreement“?
Ggf. sind die Steuerdaten pro Einheit nicht nur bereits verfügbar, sondern es besteht auch ein „Tax Sharing Agreement“, nach dem die im Rahmen einer konsolidierten Besteuerung anfallenden Steuern auf die einzelnen Einheiten umgelegt werden. Dies sollte in die Prüfung einbezogen werden. Sofern sich hieraus eine realistische Belastungsrechnung pro Einheit ableiten lässt, bietet der Vertrag eine gute Dokumentation der tatsächlichen Belastung. Sofern die Steuern eher cursorisch oder gar nicht umgelegt werden, bietet es sich an, den Vertrag neu aufzusetzen oder anzupassen. Dies gilt im Übrigen auch in den Fällen, in denen sich effektiv eine über 25% liegende US-Steuerlast ergibt, diese aber ggf. nicht proportional auf die relevanten Gesellschaften verteilt wird, sodass es zu einer möglichen Niedrigbesteuerung einzelner Gesellschaften kommen könnte.
- Eliminierung der Steuerlast auf Nicht-US-Einkünfte?
Die effektive US Steuerbelastung wird nachhaltig durch Sondervorschriften wie z.B. die Erfassung des GILTI oder anderer Auslandseinkünfte („Subpart F“) beeinflusst sein. Dies gilt auch für die „Transition Tax“ (siehe [Deloitte Tax-News](#)), d.h. die anteilige Erfassung aller zum 06.11.2017 bzw. 31.12.2017 noch nicht ausgeschütteten „Earnings & Profits“ von Gesellschaften, die durch eine US Einheit gehalten werden. Es muss davon ausgegangen werden, dass die deutsche Finanzverwaltung die Steuerlast auf Einkünfte, die aus deutscher Sicht nicht auf Ebene der US Einheiten erzielt werden, aus der effektiven Gesamtbelastung der betroffenen Einheiten herausrechnen wird (in Anlehnung an Tz. 8.3.3. des AEStG). Konsequenterweise wären dann u.E. aber auch mögliche „Foreign Tax Credits“ zu eliminieren.
- Sonstiges zur Aufteilung bei gemischten Einkünften
Wenn bei einer Unternehmenseinheit gemischte Einkünfte vorliegen (also neben den möglichen passiven Einkünften auch solche aus aktivem Erwerb gegeben sind), ist die nach der ggf. notwendigen Eliminierung von Steuereffekten auf Nicht-US-Einkünfte verbleibende Steuerlast auf die jeweiligen Einkünfte aufzuteilen. Steuervorteile aus dem FDII-Abzug dürften hierbei anteilig zu verteilen sein (ebenfalls in Anlehnung an Tz. 8.3.3. des AEStG). Erst dann lässt sich wohl mit (relativer) Sicherheit sagen, ob eine niedrige Besteuerung besteht.

3. Einkommensermittlung

Wenn die US Steuerlast auf die möglichen passiven Einkünfte ermittelt ist, gilt es im Kontext der Hinzurechnungsbesteuerung im nächsten Schritt, die Höhe dieser Einkünfte zu bestimmen. Hierfür ist (in leicht modifizierter Form) auf die deutschen Einkommensermittlungsgrundsätze zurückzugreifen. Die Einkommensermittlung kann dabei wahlweise als Einnahme-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) oder im Wege des Bilanzvergleichs (§ 4 Abs. 1 EStG) erfolgen. Im letzteren Fall ist eine „eröffnende Hinzurechnungsbilanz“ zu erstellen, in welche die Wirtschaftsgüter, die für die Erzielung der passiven Einkünfte eingesetzt werden, aufzunehmen sind. Und dies bietet die nächste Schwierigkeit: Laut Tz. 10.3.3.2 AEStG sind in diese Eröffnungsbilanz die betroffenen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit ihren fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzubeziehen. Dies bedeutet einen weiteren tiefen Einstieg in die Historie, denn derartige Daten waren bisher in der Regel nicht für die deutsche Besteuerung relevant.

Handlungsbedarf

In der Summe kann es im Zusammenhang mit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung zu unangenehmen Folgen für solche deutsche Steuerpflichtige kommen, die Tochtergesellschaften in den USA halten. Wir empfehlen, auch bei einem nominellen kombinierten Satz aus Bundes- und Staatensteuern von unter 25% nicht ohne weitere Prüfung davon auszugehen, dass die Hinzurechnungsbesteuerung zur Anwendung kommt; ebenfalls sollte bei einem nominellen kombinierten Steuersatz von über 25% nicht ohne

Weiteres angenommen werden, dass es nicht zu einer Einkunftserfassung kommt. Die Hinzurechnungsbesteuerung lässt sich jedoch durch verschiedene Maßnahmen unter Umständen vermeiden oder zumindest abmildern. Gerne stehen wir Ihnen für eine Beratung in diesem komplexen Umfeld zur Verfügung.

[US-Steuerreform: Auswirkungen für die DACH-Region - Webcast](#)

[US-Steuerreform: Schwerpunkt Verrechnungspreise - Webcast](#)

[Alle Beiträge im Zusammenhang mit der US-Steuerreform](#)

Ihr Ansprechpartner

Claus Jochimsen-von Gfug

Partner

cjochimsen@deloitte.de

Tel.: 089 29036-8033

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.