Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/us-steuerreform-wesentliche-neuregelungen-fuer-die-sofort-abschreibung-von-wirtschaftsguetern.html

06.03.2018

Internationales Steuerrecht

US Steuerreform: Wesentliche Neuregelungen für die (Sofort-)Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Besuchen Sie unseren US-Steuerreform Check!

Durch die Steuerreform sind die steuerlichen Abschreibungsregeln weitgehend zum Vorteil der Steuerpflichtigen geändert worden. Im Mittelpunkt steht dabei die sog. „bonus depreciation", die einen Sofortabzug von bestimmten, neu und gebraucht angeschafften Wirtschaftsgütern ermöglicht.

Wesentliche Neuregelungen der US-Steuerreform für die (Sofort-)Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Einer der Eckpunkte der US-Steuerrreform ist die Einführung der Sofortabschreibung für bestimmte Wirtschaftsgüter, die sog. 100%-ige „bonus depreciation". Flankierend sind jedoch noch weitere Abschreibungsregeln geändert worden, diese Änderungen sollen zusammen mit der bonus depreciation im Folgenden dargestellt werden:

Sofortabschreibung für bestimmte Wirtschaftsgüter, „bonus depreciation"

Für bestimmte Wirtschaftsgüter (sog. „qualified property"), die nach dem 27. September 2017 und vor dem 1. Januar 2023 angeschafft und in Gebrauch genommen werden, kann anstelle der regulären Abschreibung ein Wahlrecht zur Sofortabschreibung im Jahr der Anschaffung ausgeübt werden. Die Sofortabschreibung wird ab dem Jahr 2023 auf 80%, 2024 auf 60%, 2025 auf 40% und dann 2026 auf 20% abgesenkt bevor sie 2027 ganz ausläuft. Für bestimmte besonders langlebige Wirtschaftsgüter („longer production period property") und Flugzeuge verlängern sich die genannten Abschreibungszeiträume um jeweils ein Jahr.

Wirtschaftsgüter, die nach dem 27. September 2017 in Gebrauch genommen worden sind, bei denen aber der Anschaffungszeitpunkt vor dem 28. September 2017 liegt, qualifizieren lediglich für die bislang geltenden Regelungen zur Sonderabschreibung und nicht für die neu eingeführten Regelungen. Unter den bislang geltenden Regelungen zur „bonus depreciation" konnten die Anschaffungskosten für „qualified property", die in 2017 in Gebrauch genommen wurden, lediglich zu 50% zusätzlich abgeschrieben werden.

Beispiel:
Die Anschaffungskosten für ein im Januar 2017 angeschafftes und in Gebrauch genommenes Wirtschaftsgut betragen USD 10 Tsd., die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt fünf Jahre. Nach den bislang geltenden Regelungen der „bonus depreciation" konnte für das Jahr 2017 eine Sonderabschreibung in Höhe von USD 5 Tsd. in Anspruch genommen werden. Die verbleibenden USD 5 Tsd. wurden dann über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben, d.h. mit einem Betrag von USD 1 Tsd. pro Jahr. Für das Jahr 2017 konnte die reguläre Abschreibung von USD 1 Tsd. zusätzlich zur bonus depreciation in Anspruch genommen werden, so dass insgesamt ein Betrag iHv. USD 6 Tsd. für das Jahr 2017 abgeschrieben werden konnte. Die verbleibenden Anschaffungskosten iHv. USD 4 Tsd. wurden dann entsprechend den allgemeinen Abschreibungsregeln angesetzt.

Für vor dem 28. September 2017 angeschaffte Wirtschaftsgüter, die in den Jahren 2018 bzw. 2019 in Gebrauch genommen werden, gilt unter den „Altregelungen" ein 40%-iger bzw. 30%-iger Sonderabschreibungssatz.

Als Anschaffungszeitpunkt für Zwecke der 100%-igen bonus depreciation ist das Datum des jeweiligen Kaufvertrages anzusehen. Die Neuregelungen zur bonus depreciation enthalten keine Aussage zum Anschaffungszeitpunkt von selbst hergestellten Wirtschaftsgütern. Es ist aktuell unklar, ob die bislang geltenden Regelungen zum Anschaffungszeitpunkt für solche Wirtschaftsgüter für Zwecke der bonus depreciation weiterhin anwendbar sind oder ob es hier zu neuen Verwaltungsanweisungen kommen wird.

Die bislang für Zwecke der bonus depreciation geltende Definition von „qualified property" ist deutlich ausgeweitet worden. Die bislang bestehende Definition von „qualified property" für Zwecke der bonus depreciation beinhaltete lediglich neu angeschaffte Wirtschaftsgüter

in den folgenden Kategorien:

- Wirtschaftsgüter (Sachanlagen) mit einer betriebsgewöhnlichen Lebensdauer von höchstens 20 Jahren, die in den Anwendungsbereich der allgemeinen Abschreibungsregeln des sog. MACRS-Systems („modified accelerated cost recovery system") fallen. Bei dem MACRS-System handelt es sich um die allgemeinen steuerlichen Abschreibungsregeln; innerhalb des MACRS-Systems wird zwischen den GDS Regelungen („general depreciation system") und den ADS Regelungen („alternative depreciation system") unterschieden.
- Wirtschaftsgüter von Wasserversorgungsbetrieben
- Bestimme Software
- Bestimmte Mietereinbauten/Gebäudebestandteile („qualified improvement property")

Die neu eingeführte bonus depreciation erweitert den Anwendungsbereich der Regelung auf gebraucht angeschaffte Wirtschaftsgüter in den oben genannten Kategorien unter der Voraussetzung, dass die Wirtschaftsgüter bislang nicht von dem Steuerpflichtigen genutzt wurden oder von einer nahestehenden Person erworben worden sind. Gleichzeitig wird eine neue Kategorie von begünstigten Wirtschaftsgütern eingeführt, wonach Kosten für bestimmte Film, TV und Theaterproduktionen sofort abgeschrieben werden können.

Die 100%-ige bonus depreciation Regelungen finden ebenfalls auf die Anschaffung von bestimmten Pfanzensorten Anwendung.

Auf der anderen Seite wird die 100%-ige bonus depreciation an die neu eingeführte Zinsabzugsbeschränkung des IRC Sec. 163(j) gekoppelt: Steuerpflichtige, die den neu eingeführten Zinsabzugsbeschränkungen nicht unterliegen (bestimmte Versorgungsbetriebe, Gebrauchtwagenhändler, etc.) können von der bonus depreciation keinen Gebrauch machen.

Steuerpflichtige, die von der 100%-igen bonus depreciation in 2017 Gebrauch machen, können anstelle der vollen Sofortabschreibung auch eine nur 50%-ige Abschreibung anwenden, hier handelt es sich um ein Wahlrecht.

Die Erweiterung der bonus depreciation auf gebraucht erworbene Wirtschaftsgüter kann insbesondere im Zusammenhang mit M&A Transaktionen zu interessanten Effekten führen: für einen Käufer kann es vorteilhaft sein Transaktionen als asset deals zu strukturieren (insbesondere im Zusammenhang mit der Vorschrift der IRC Sec. 338, nach der unter bestimmten Voraussetzungen auch ein Anteilserwerb als asset deal behandelt werden kann) um im Jahr des Erwerbs einen (Groß-)teil des Kaufpreises abzuschreiben und in Verlustvorträge umzuwandeln um zukünftiges Einkommen zu verrechnen. Nach den neu eingeführten Regelungen für Verlustvorträge sind Verlustvorträge unbeschränkt vortragsfähig, die jährliche Verrechenbarkeit des Verlustvortrags ist jedoch auf 80% der laufenden Gewinne beschränkt.

Die Kosten für die Einführung der 100%-igen bonus depreciation werden über einen 10-Jahreszeitraum mit USD 86,3 Mrd. veranschlagt.

Änderung der Abschreibungsdauer für Gebäude und Gebäudebestandteile/Mietereinbauten

Die bislang geltenden allgemeinen Abschreibungszeiträume unter dem MACRS System von 39 Jahren für gewerblich genutzte Gebäude und 27,5 Jahren für Gebäude, die für Wohnzwecke genutzt werden, werden durch die Steuerreform nicht geändert. Gebäude sind prinzipiell linear abzuschreiben.

Für Gebäude, die Wohnzwecken dienen, wurde jedoch die unter dem ADS-System geltende Abschreibungsdauer von bislang 40 Jahren auf 30 Jahre abgesenkt. Für gewerblich genutzte Gebäude bleibt es weiterhin bei einer 40-jährigen Abschreibungsdauer im ADS System. Das ADS System findet zwingend Anwendung auf materielle Wirtschaftsgüter, die überwiegend außerhalb der USA genutzt werden, bestimmte Wirtschaftsgüter, die für steuerfreie Zwecke genutzt werden. Wirtschaftsgüter, die durch steuerbefreite bonds finanziert sind und bestimmte importierte Wirtschaftsgüter, die durch Verwaltungsanweisung festgelegt werden. Ausserdem können Steuerpflichtige jederzeit zur Abschreibung nach ADS Grundsätzen optieren. Unter dem ADS System ist lediglich eine lineare Abschreibungsmethode zulässig.

Eine Abschreibung nach ADS Grundsätzen findet auch auf Immobiliengesellschaften Anwendung, die zur Nichtanwendung der neu eingeführten Zinsschranke der IRC Sec. 163 (j) optieren.

Nach den bislang geltenden Abschreibungsgrundsätzen des MACRS Systems gilt für

Mietereinbauten/Grundstückbestandteile (sog. „leasehold improvements“), die im übrigen auch vom Vermieter gestellt werden können (die Bezeichnung als „Mieter“einbauten in diesem Zusammenhang ist irreführend), grundsätzlich der für das Gebäude geltende Abschreibungszeitraum. In den relevanten Fällen von gewerblich genutzten Gebäuden kommt somit ein Abschreibungszeitraum von 39 Jahren zur Anwendung. Dabei ist es unerheblich, ob der entsprechende Mietvertrag einen kürzeren Zeitraum umfasst. Ausnahmen von diesem Grundsatz bestanden bislang lediglich in den Fällen von bestimmten allgemeinen Mietereinbauten/Grundstücksbestandteilen („qualified leasehold improvement property“), bestimmten Gebäudeaufwendungen im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Restaurants („qualified restaurant property“) und bestimmten Gebäudeaufwendungen im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Einzelhandelsgewerbes („qualified retail improvement property“). Für solche Aufwendungen galt bislang eine verkürzte Nutzungsdauer von 15 Jahren.

Durch die Steuerreform werden die oben genannten Sonderkategorien der „qualified leasehold improvement property“, der „qualified restaurant property“ und der „qualified retail improvement property“ abgeschafft und durch eine generelle Kategorie von speziellen Mietereinbauten/Grundstücksbestandteilen (sog. „qualified improvement property“, kurz: QIP) ersetzt. Für diese Kategorie gilt nun eine 15-jährige allgemeine Abschreibungsdauer (20 Jahre unter dem ADS-System). Die Definition des QIP wurde zudem gegenüber den Definitionen der drei bislang bestehenden Sonderklassen deutlich erweitert.

Aufgrund eines gesetzgeberischen Versehens und einer nicht vollständigen Verweiskette ist aktuell jedoch unklar ob die oben beschriebenen Neuregelungen für QIP auch tatsächlich angewendet werden können. Dies spiegelt zwar die Intention des Gesetzgebers wider, jedoch enthält der Gesetzestext selbst einen Verweisfehler.

Die Kosten für die Einführung der verkürzten Abschreibungsdauer werden über einen 10-Jahreszeitraum mit USD 4,9 Mrd. veranschlagt.

Erweiterung des Anwendungsbereichs der Sofortabschreibung für Kleinbetriebe (sog. „Sec. 179 expensing“)

Nach den bislang geltenden Regelungen der IRC Sec. 179 konnten die Anschaffungskosten für sog. „qualifying property“ im Jahr der Anschaffung bis zu einem Betrag in Höhe von USD 500 Tsd. sofort abgeschrieben werden. Der Betrag von USD 500 Tsd. ermäßigte sich dabei, soweit sich die Gesamtanschaffungskosten von „qualifying property“ auf mehr als USD 2 Mio. in dem entsprechenden Jahr beliefen (d.h. ab Gesamtanschaffungskosten von USD 2,5 Mio. ist eine Sofortabschreibung nicht mehr möglich). Die genannten Höchstbeträge werden beginnend mit dem Jahr 2015 an die jährliche Inflationsrate angepasst.

Die Definition von „qualifying property“ ist dabei relativ weit gefasst, generell fallen alle abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter, die zu einem Betriebsvermögen gehören, darunter. Dazu gehören z. B. auch Trivial-Software und die bereits oben genannten Kategorien von „qualified real property“ („qualified leasehold improvement property“, „qualified restaurant property“ und „qualified retail improvement property“). Anschaffungskosten für Pkw können in gewissen Grenzen ebenfalls unter die Regelung der IRC Sec. 179 fallen. Wichtig ist, dass das Einkommen aus Gewerbebetrieb durch die Anwendung der IRC Sec. 179 nicht negativ werden kann. Sofern hierdurch ein Überschuss an IRC Sec. 179 expenses besteht, wird der überschießende Betrag vorgetragen und steht dann im nächsten Jahr für eine Verrechnung zur Verfügung (mit gewissen Beschränkungen).

Unter der Neuregelung werden die Höchstbeträge unter IRC Sec. 179 auf USD 1 Mio. bzw. USD 2,5 Mio. angehoben. Die neuen Höchstbeträge gelten dabei für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Dezember 2017 in Gebrauch genommen werden. Gleichzeitg wird der Anwendungsbereich der Sofortabschreibung auf Einrichtungsgegenstände für Hotels und Apartmentbetriebe ausgedehnt. Ebenfalls unter die Sofortabschreibung der IRC Sec. 179 fallen nun Dachverbesserungen, Klima- und Heizungsanlagen, Alarmanlagen und Brandschutz bzw. Brandmeldeanlagen, sofern diese nachträglich in ein gewerblich genutztes Gebäude eingebaut werden.

Die Kosten für den erweiterten Anwendungsbereich der „Sec. 179 expensing“ Vorschrift werden über einen 10-Jahreszeitraum mit USD 26 Mrd. angegeben.

Abschaffung der Sofortabschreibung für sog. „Sec. 174 research and experimental expenditures“

Während es bislang möglich gewesen ist sog. „research and experimental“ Aufwendungen auf Grundlage von IRC Sec. 174 entweder als sofort abzugsfähigen Aufwand zu behandeln, über die betriebsgewöhnliche Lebensdauer des damit zusammenhängenden Wirtschaftsguts abzuschreiben (max. über einen Zeitraum von 60 Monaten) oder aber über

einen 10-Jahreszeitraum abzuschreiben, wird durch die Neuregelung des TCJA ein allgemeinverbindlicher 5-Jahreszeitraum als Abschreibungszeitraum für solche Aufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2021 entstehen, eingeführt. Dies betrifft auch die Entwicklungskosten für Software, die nach bislang geltender Verwaltungsauffassung unter die Regelung des IRC Sec. 174 fallen. Sofern die Kosten im Zusammenhang mit „research and experimental" Aktivitäten im Ausland anfallen findet ein 15-jähriger Abschreibungszeitraum Anwendung.

Die zusätzlichen Einnahmen innerhalb des 10-jährigen budget-Zeitrahmens werden mit USD 119.7 Mrd. angegeben.

Zusammenfassung, Würdigung
Die unter dem TCJA neu eingeführten Abschreibungsregeln sind für die Steuerpflichtigen weitgehend als vorteilhaft anzusehen. Jedoch macht die Wahl der richtigen Abschreibungsmethode eine detaillierte Analyse erforderlich. Das Zusammenspiel der beschriebenen Neuregelungen als auch das Zusammenspiel mit anderen Neuregelungen (so z.B. die Zinsschranke) sollte soweit möglich modelliert werden um das steuerliche Potential voll auszuschöpfen. Auch wenn auf den ersten Blick die bonus depreciation und die sog. „Sec. 179 expensing" Vorschrift für manche Steuerpflichtige denselben Anwendungsbereich haben, können sich aufgrund der unterschiedlichen technischen Ausgestaltung durchaus Vor- bzw. Nachteile bei der Anwendung der ein oder der anderen Vorschriften ergeben.

Ob es wie geplant durch die Einführung der bonus depreciation tatsächlich zu einer Steigerung der Investitionen durch US-Unternehmen kommt bleibt abzuwarten, muss allerdings mit einiger Skepsis beobachtet werden. Die Investitionsbereitschaft von US-Unternehmen dürfte aufgrund der aktuellen guten konjunkturellen Lage in den USA und des Niedrigzinsumfeldes vermutlich wenig durch eine solche Sofortabschreibung beeinflusst werden. Hier besteht die Gefahr, dass die bonus depreciation einen Mitnahmeeffekt erzielt, ohne jedoch signifikant zu dem tatsächlich gewünschten Wirtschaftswachstum beizutragen.

Abzuwarten bleibt, ob die verschiedenen Bundesstaaten für Zwecke der Besteuerung auf Bundesebene der Neueinführung der oben genannten Regelungen folgen werden, oder aber die bislang bestehenden, weniger vorteilhaften Regelungen beibehalten.

US-Steuerreform: Auswirkungen für die DACH-Region - Webcast

US-Steuerreform: Schwerpunkt Verrechnungspreise - Webcast

Alle Beiträge im Zusammenhang mit der US-Steuerreform

Ihr Ansprechpartner

Andreas Maywald
Client Service Executive | ICE – German Tax Desk
anmaywald@deloitte.com
Tel.: +1 212 436 7487

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.