Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/us-steuerreform-folgen-fuer-die-besteuerung-auf-ebene-der-us-bundesstaaten.html

15.02.2018

Internationales Steuerrecht

US-Steuerreform: Folgen für die Besteuerung auf Ebene der US-Bundesstaaten

Besuchen Sie unseren US-Steuerreform Check!

Die zum 01.01.2018 in Kraft getretene US-Steuerreform führt nicht nur zu Änderungen auf Ebene der Bundeseinkommensteuer, sondern kann auch zu gravierenden und vor allem uneinheitlichen Auswirkungen auf Ebene der US-Bundesstaaten führen.

Das US Steuersystem der Bundeseinkommensteuer (federal tax) und der Einkommensteuer auf Ebene der einzelnen Bundesstaaten (state tax)

Neben der Körperschaftsteuer auf Bundesebene erheben auch die US-Bundesstaaten Körperschaftsteuer. Insgesamt erheben 44 Bundesstaaten eine „corporate income tax", in weiteren 4 Bundesstaaten (Nevada, Ohio, Texas, and Washington) wird eine „gross receipts tax" erhoben (die Bemessungsgrundlage der „gross receipts tax" bilden dabei die Bruttoeinnahmen eines Unternehmens). Die Belastung auf Ebene der Bundestaaten schwankt zwischen 3% in North Carolina und 12% in Iowa. In South Dakota und Wyoming wird keine „corporate income tax" oder „gross receipts tax" erhoben.

Die einzelnen Bundesstaaten wenden bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes unterschiedliche Ansätze und Besteuerungsprinzipien an, sie sind insoweit nicht an die Vorgaben auf Bundesebene gebunden. Praktisch alle Steuergesetze auf Ebene der Bundesstaaten weisen jedoch einen mehr oder weniger starken Bezug auf die Bestimmungen des Internal Revenue Code (IRC) auf und setzen bei der Besteuerung für state tax Zwecke auf diesem auf.

Zum Teil verweisen die Steuergesetze der Bundesstaaten in weiten Teilen auf die Bestimmungen des IRC, andere Bundesstaaten nehmen das auf Grundlage des IRC bestimmte zu versteuernde Einkommen um es in einem nächsten Schritt für Zwecke der state taxation anzupassen (vergleichbar mit der Regelungstechnik der deutschen Gewerbesteuer). Wiederum andere Bundesstaaten haben Teile des IRC als eigene Regelungen des jeweiligen state tax code übernommen.

Die Gründe für diese Vorgehensweise sind vielfältig, im Vordergrund steht dabei die Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens für die Bundesstaaten (und für die Steuerpflichtigen). Die Bezugnahme auf die Regelungen des IRC ermöglicht es den Bundesstaaten die auf Bundesebene ergehenden Verwaltungsanweisungen, rulings und Richtlinien ebenfalls für state tax Zwecke anzuwenden, ohne einen vergleichbar großen Verwaltungsapparat vorzuhalten. Für die Steuerpflichtigen hat diese Vorgehensweise den Vorteil, dass Bestimmungen sowohl für federal tax als auch für state tax Zwecke einheitlich interpretiert und ausgelegt werden, Ergebnisse einer Betriebsprüfung auf Bundesstaatsebene können in den meisten Fällen auch für Zwecke der Besteuerung auf state tax Ebene übernommen werden. Diese, aus deutscher Sicht für gewerbesteuerliche Zwecke vertraute Vorgehensweise, ist aus US-Sicht keineswegs selbstverständlich und muss auf Grund der Vielzahl von US-Bundesstaaten immer wieder hervorgehoben werden.

Übernahme von Regelungen des IRC für state tax Zwecke

Die Bestimmungen des „Tax Cuts and Jobs Act" basieren auf einer deutlichen Senkung des allgemeinen Körperschaftsteuersatzes bei einer gleichzeitigen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Aus Sicht der Bundesstaaten sollte dies generell zu einem deutlich erhöhten Steueraufkommen führen sofern die Bestimmungen des IRC für state tax Zwecke übernommen werden und eine entsprechende Senkung des Körperschaftsteuersatzes für state tax Zwecke nicht erfolgt.

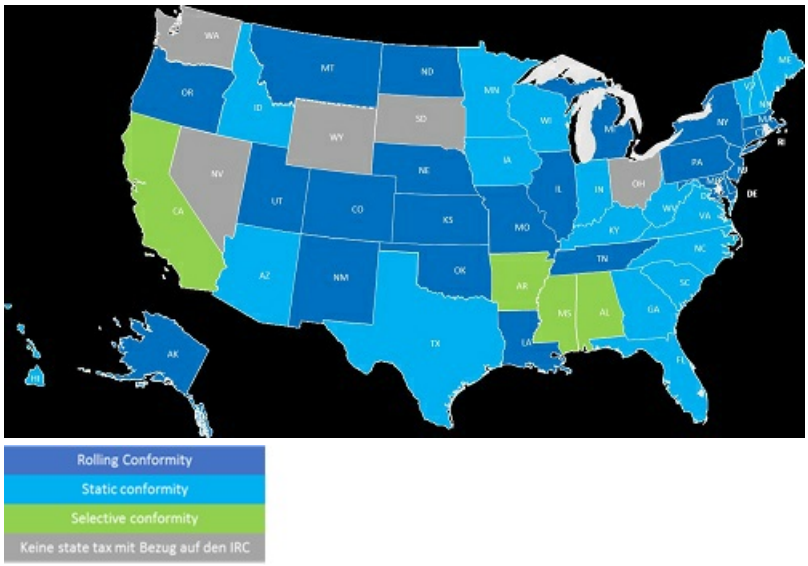
Bei der Anwendbarkeit der Regelungen des IRC für Zwecke der state taxation (sog. „IRC conformity") sind verschiedene Regelungstechniken zu unterscheiden, die als „rolling conformity", „static conformity" und „selective conformity" umschrieben werden:

Unter „rolling conformity" ist die automatische Übernahme von Änderungen des IRC auf Bundesebene zu verstehen. Um eine Änderung des IRC nicht zu übernehmen muss der

jeweilige Bundesstaat diese explizit ablehnen. Diese Vorgehensweise wird allgemein am effizientesten angesehen und bietet die größte Transparenz und Übersichtlichkeit für die Steuerpflichtigen; gleichzeitig behält der Bundesstaat ein eigenes Entscheidungsrecht mit verhältnismäßig geringem Aufwand.

Unter „static conformity" (oder auch „fixed conformity" genannt) ist die Übernahme des IRC für state tax Zwecke mit Stand zu einem bestimmten Stichtag anzusehen. Änderungen, die nach diesem Stichtag erfolgen werden nicht automatisch übernommen, sondern bedürfen einer expliziten Übernahme durch den Bundesstaat. Hier gibt es Bundesstaaten, die Änderungen des IRC jährlich übernehmen, andere Bundesstaaten übernehmen Änderungen des IRC weniger häufig und nicht immer in jährlichem Rhythmus. Dies kann dazu führen, dass state tax Regelungen zum Teil auf Bestimmungen des IRC basieren, die schon seit Jahren in dieser Form nicht mehr wirksam sind.

Einige wenige Bundesstaaten wenden das Prinzip der „selective conformity" an. Hier übernehmen die Bundesstaaten lediglich einzelne Bestimmungen des IRC für Zwecke der state taxation und lassen andere Regelungsbereiche außer Acht bzw. ersetzen andere Regelungsbereiche durch eigenständige Regelungen.



Zusammenfassend lässt sich sagen, dass eine 100%-ige Übereinstimmung von state tax Regelungen mit dem IRC in keinem der 50 Bundesstaaten vorhanden ist. Vielmehr handelt es sich um einen bunten Flickenteppich an größeren und kleineren Übereinstimmungen, die von Bundesstaat zu Bundesstaat variiert.

Auswirkungen der US-Steuerreform auf die state taxation der Bundesstaaten

Um die Auswirkungen der US-Steuerreform auf die Körperschaftsteuer der Bundesstaaten einordnen zu können, ist es wichtig zu verstehen, dass es auf Bundesebene möglich ist, ein Ausgabendefizit („deficit spending") einzugehen, während ein solches Vorgehen auf Ebene der Bundestaaten nicht erlaubt ist. Bundesstaaten haben grundsätzlich einen ausgeglichenen Haushalt aufzustellen (wie immer gibt es auch hier Ausnahmen von der Regel). Der finanzielle Spielraum der einzenen Bundesstaaten ist damit deutlich eingeschränkter als der des Bundes. Dies wird sicherlich auch eine bedeutende Rolle bei der Implementierung der Steuerreform auf state tax Ebene haben.

Im Folgenden sollen die wesentlichen Punkte, die es auf state tax Ebene zu beachten gibt, dargestellt werden:

Behandlung von steuerlichen Verlusten
Durch die Steuerreform kommt es auf Bundesebene zu einer nur noch eingeschränkten Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen für Zwecke der federal corporate income tax: ein Verlustrücktrag ist für steuerliche Verluste ab 2018 nicht mehr möglich, für einen Verlustvortrag für die Verrechenbarkeit mit zukünftigen Gewinnen auf 80% der jeweiligen Gewinne beschränkt. Ob und inwieweit sich die Bundesstaaten dieser Neuregelung anschließen werden ist derzeit noch ungewiss. Fraglich ist insbesondere, ob die Abschaffung der zeitlichen Nutzung von Verlustvorträgen auch auf Ebene der Bundesstaaten nachvollzogen wird und inwieweit die Bundesstaaten die 80%-ige Verlustabzugsbeschränkung nachvollziehen werden.

30%-ige Zinsabzugsbeschränkung, Sofortabschreibung von bestimmten Wirtschaftsgütern und Abschaffung der steuerlichen Förderung für das verarbeitende Gewerbe (Sec. 199 deduction)

Inwieweit die Bundesstaaten die auf Bundesebene eingeführte Sofortabschreibung für bestimmte Wirtschaftsgüter nachvollziehen werden ist noch unklar. Auf der einen Seite werden sich dadurch spürbare Auswirkungen auf der Einnahmenseite ergeben, andererseits werden auch die Bundesstaaten auch daran interessiert sein, die Investitionsbereitschaft von Unternehmen zu stärken. Aufgrund der durch die Neuregelung der Zinsabzugsbeschränkung (vgl. dazu den Beitrag „Einführung einer Zinsabzugsbeschränkung nach dem Vorbild der BEPS Initiative") zu erwartenden Mehreinnahmen kann davon ausgegangen werden, dass die Bundesstaaten die Vorschrift des neuen IRC Sec. 163(j) deckungsgleich in ihre Bestimmungen implementieren werden. Bis auf Mississippi haben sich alle Bundesstaaten der Definition von Zinsaufwand im IRC angeschlossen. Auch bei der Abschaffung der steuerlichen Förderung für das verarbeitende Gewerbe (Sec. 199 deduction) kann eine Implementierung in state tax law erwartet werden.

Internationales Steuerrecht

Etwas komplexer wird das Zusammenspiel zwischen der federal tax und state tax im Bereich des internationalen Steuerrechts. Durch die sog. Repatriation tax oder Transition tax (vgl. dazu den Beitrag „Berechnung und Wirkungsweise der „Repatriation Tax" oder „Transition Tax") kommt es für federal tax Zwecke zu einer Besteuerung (mit reduzierten Steuersätzen) für eine unterstellte Vollausschüttung von ausländischen Gewinnen von US-Unternehmen. Die so fiktiv ermittelten Einnahmen werden als subpart-F Einkünfte behandelt. Hier kommt es darauf an, ob die Bundesstaaten dem Konzept der subpart-F Einkünfte auf Bundesebene folgen und die Einkünfte aus der fiktiven Vollausschüttung der Besteuerung unterwerfen. Selbst wenn eine Erfassung erfolgt, bleibt die Frage, ob für state tax Zwecke auch eine entsprechende „deduction" gewährt wird, um eine Besteuerung mit reduzierten Steuersätzen zu erreichen. Sofern die state tax auf einer worldwide basis ermittelt wird (so z.B. in Kalifornien und Massachusetts) wurden die fiktiven Gewinnausschüttungen bereits in der Vergangenheit erfasst und es sollte somit zu keinen Konsequenzen kommen. Fraglich ist desweiteren, wie die für die federal tax bestehende Möglichkeit, die repatriation tax über einen Zeitraum von 8 Jahren zu zahlen, für state tax Zwecke abgebildet wird. Hinzuweisen ist auch darauf, dass die Transition tax in 2017 fällig geworden ist; sofern Bundesstaaten hier nicht eine rolling conformity auf den IRC haben wird es vermutlich schwierig, das Einkommen aus der unterstellten Vollausschüttung der state taxation zu unterwerfen. Ob und wie die Bundesstaaten die in Zukunft anzuwendende Steuerbefreiung für Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften umsetzen, wird ebenfalls von den oben dargestellten Grundsätzen zur Übernahme des IRC abhängen.

Durch die US-Steuerreform wurde ein neues Konzept namens GILTI („Global intangible low taxed income") eingeführt. Unter den GILTI Regeln wird ausländisches Einkommen, das eine gewisse Routinerendite übersteigt (sog. renditestarkes Einkommen), der US-Besteuerung unterworfen und als deemed dividend behandelt. Diese deemed dividend wird zu 50% (ab 2026 dann zu 62.5%) auf Ebene des US-Anteilseigners laufend besteuert, ausländische Steuern können zu 80% angerechnet werden. Auch hier ist die Behandlung für Zwecke der state taxation aktuell unklar, so haben z.B. die Staaten New Jersey und New York bereits angekündigt für das GILTI Einkommen eine Steuerbefreiung oder einen reduzierten Steuersatz nicht zu gewähren. Wichtig ist dabei auch, dass es für state tax Zwecke generell keine Anrechenbarkeit von ausländischen Steuern gibt, dies kann im Einzelfall zu deutlich nachteiligen Folgen für den Steuerzahler auf state tax Ebene führen.

Bei der „Base Erosion and Anti-Abuse Tax", kurz „BEAT" genannt, werden bestimmte Zahlungen an im Ausland ansässige nahestehende Personen dem zu versteuernden Einkommen in den USA in einer Art Alternativrechnung wieder hinzugerechnet und das so ermittelte Einkommen dann einer 5%/10%/12,5%-igen Steuerbelastung unterworfen. Da es sich bei der BEAT um eine Alternativrechnung handelt (sog. „alternative tax base") sollten sich für state tax Zwecke zunächst keine Auswirkungen ergeben, es sei denn einzelne Bundesstaaten übernehmen die Regelung explizit für state tax Zwecke. Hinzuweisen ist an dieser Stelle, dass die Bundesstaaten für state tax Zwecke bereits vielfältige anti-abuse Regelungen eingeführt haben um einer base erosion entgegenzuwirken (vgl. dazu nur die Regelungen zur teilweisen Hinzurechnung von Zins- und Lizenzzahlungen in verschiedenen Bundesstaaten und die sog. „water's edge return" Regelung zur Einbeziehung von ausländischen Gruppengesellschaften).

Die Neuregelungen im Rahmen des FDII Regimes („Foreign Derived Intangible Income") finden für state tax Zwecke erst dann Anwendung, sofern ein Bezug der state tax Regelungen auf den in 2018 geltenden IRC hergestellt wird. Hier wird es dann weiterhin darauf ankommen, ob für state tax Zwecke Bezug genommen wird auf das für federal tax Zwecke ermittelte Einkommen vor den „special deductions" oder auf das Einkommen nach „special deductions". Lediglich im letztgenannten Fall sollten die FDII Regelungen auch für

state tax Zwecke Anwendung finden.

Zusammenfassung, Fazit

Die Neuregelungen, die sich aufgrund der US Steuerreform im Bereich der federal corporate income tax ergeben, können ebenfalls Auswirkungen im Bereich der auf Ebene der Bundesstaaten erhobenen state corporate income tax haben. Inwieweit eine Übernahme der Neuregelungen tatsächlich erfolgen wird ist aktuell ungeklärt. Ebenso ungeklärt ist das Zusammenspiel zwischen bestehenden Regelungen auf state tax Ebene und den Neuregelungen auf Bundesebene. Aufgrund des deutlich abgesenkten Steuersatzes von 21% auf Bundesebene steigt das Gewicht der state tax Belastung. Betroffene Steuerpflichtige sollten frühzeitig die Auswirkungen berücksichtigen und die weitere Entwicklung in den jeweiligen Bundesstaaten verfolgen.

Deloitte USA hat hierzu eine Übersicht über den aktuellen Stand der Berücksichtigung der Neuregelungen in den 50 Bundesstaaten erstellt. Desweiteren hat Deloitte ein state transition tax model entworfen um die Folgen der transition tax für state tax Zwecke abzubilden. Die Kollegen der Multistate Gruppe haben die Entwicklung in den Bundesstaaten im Blick und stehen gerne für eine weitere Diskussion 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

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.