

## US-Steuerreform: Entwurf der Verwaltungsanweisungen zur Umsetzung der BEAT-Regelungen

Die „BEAT“ (base erosion and anti-abuse tax) betrifft Konzerne mit mehr als 500 Millionen USD Umsatz in den USA. Im Rahmen der BEAT-Berechnungen werden Aufwendungen zu Gunsten verbundener Unternehmen hinzugerechnet. Dabei wird mit einem reduzierten Steuersatz eine Minimumsteuer errechnet. Am 13.12. 2018 wurde ein erster Entwurf der Verwaltungsanweisungen zur Anwendung der BEAT veröffentlicht.

### Hintergrund

Die Steuerreform in den USA wurde am 22.12.2017 final unterzeichnet. Ein Bestandteil der Reform ist die Einführung des Konzeptes „Base Erosion Avoidance Tax“ (BEAT): zur Funktionsweise, siehe [Deloitte Tax-News](#) und betroffenen Aufwendungen, siehe [Deloitte Tax-News](#).

Nachfolgend werden die wesentlichen Punkte in dem ersten Entwurf der nun erfolgten Klarstellung durch die amerikanische Finanzbehörde zusammengefasst. Entsprechend der Steuerreform an sich gelten diese Regelungen für Wirtschaftsjahre, die ab dem 01.01.2018 beginnen.

### Allgemeine Beobachtungen

Der Entwurf der Regularien ist vergleichsweise kurz gefasst und orientiert sich an den wesentlichen Tatbestandsvoraussetzungen und dem Berechnungsschema der BEAT. Das Schreiben enthält kleinere Überraschungen im positiven und im negativen Sinne.

### Anti-Missbrauchsregeln

Von großem Interesse wären die Regelungen gegen Missbrauch gewesen. Hierzu enthält das Gesetz eine Ermächtigung, derartige Fälle entsprechend zu regeln und die Umstellung transaktionaler Geschäftsmodelle ist gleichzeitig eine wesentliche Strukturierungsoption zur Vermeidung der BEAT.

Die enthaltenen Regeln sind allerdings so dürrtig und unpräzise ausgestaltet, dass sie zu keinen zusätzlichen Erkenntnissen führen. Insbesondere Umstrukturierungen, deren Hauptzweck (principal purpose) in der Vermeidung der BEAT liegt sowie die Einschaltung dritter Intermediäre wären demnach schädlich. Dies ist im Grunde nicht neu und erschließt sich schon aus dem Gesetz selbst.

Den Steuerpflichtigen wird hier also keine konkrete Handhabung gereicht. In jedem Fall sollten Umstrukturierungen jedoch mit anderen wirtschaftlichen Gründen unterlegt werden, um den „principal purpose test“ zu bestehen.

### Schädliche Zahlungen

Hier bleibt es dabei, dass alle Aufwendungen, die ihren Niederschlag in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht als „cost of good sold“ im Sinne der US-Buchhaltungsregeln finden, zunächst schädlich sind.

Zahlungen eines US-Herstellers für produktionsnahe Dienstleistungen und Lizenzen sowie Abschreibungen können dort ggf. als *cost of goods sold* erfasst werden und wären in diesem Fall unschädlich. Dies wird indirekt dadurch bestätigt, dass sich die Klassifizierung nach US Buchhaltungsregeln ergeben soll, die diese Behandlung prinzipiell zulassen.

Dienstleistungen, die an eine US-Gesellschaft geleistet werden und nach der „services cost method“ (SCM) verrechnet werden könnten, sind nun dem Grunde nach unschädlich. Das US-Steuerrecht lässt es zu, unter der SCM bestimmte Routine-Dienstleistungen ohne Gewinnaufschlag zu verrechnen. Diese Kosten bleiben nun, wenn gut dokumentiert, außer Ansatz, wenn die Methode angewendet werden könnte, unabhängig davon, ob die Methode angewendet wird oder wie die Verbuchung erfolgt. Wenn ein Gewinnaufschlag verrechnet wurde, dann unterliegt nur dieser der Hinzurechnung, die Kostenbasis selbst ist unschädlich und wird auch nicht infiziert. Dies ist eine gute Nachricht für die Steuerzahler.

Nicht so gut sind die Nachrichten im Verhältnis zur Zinsschranke. Mit der Steuerreform

haben die USA eine Zinsschrankenregelung eingeführt, die im Grunde der deutschen Regelung in weiten Teilen entspricht. Die BEAT fasst nur solche Zahlungen auf, die nach der Korrektur noch steuerwirksam verbleiben. Hier gilt nun die fiktive Verwendungsreihenfolge, dass die Zinsschranke zunächst Zinsen an fremde Dritte korrigiert, so dass der abzugsfähige Zinsaufwand im Zweifel Zahlungen an verbundene Unternehmen umfasst und damit der BEAT Hinzurechnung unterliegt.

Die „proposed regulations“ enthalten hierzu das folgende Beispiel (vgl. Beispiel 3 auf S. 141 der proposed regulations):

*Eine US-Gesellschaft erzielt Einkommen iHv. USD 1.000 und zahlt Zinsen iHv. USD 420 an eine Bank und weitere USD 360 an Zinsen an ihre ausländische Muttergesellschaft.*

*Nach der Vorschrift der IRC Sect. 163(j) ist der Zinsabzug für steuerliche Zwecke auf einen Betrag iHv. 30% des Einkommens, d.h. auf USD 300 beschränkt. Der nicht abzugsfähige Zinsaufwand iHv. USD 460 gilt für Zwecke der BEAT Regelungen zunächst iHv. USD 420 an die Bank gezahlt. Der abzugsfähige Zinsaufwand umfasst damit für Zwecke der Beat Regelungen vollumfänglich Zahlungen an eine ausländische nahestehende Person, weshalb diese Zahlung damit iHv. USD 300 als schädliche Zahlung für die Berechnung der BEAT anzusehen ist.*

Für Banken gibt es hingegen eine Erleichterung. Systemrelevante Banken müssen bestimmte Anlagen (total loss absorbing capacity/TLAC) halten. Zahlungen für diese Instrumente fallen nicht unter die BEAT Hinzurechnung.

### **Betriebsstätten und Netting**

Alternative Strukturen zur Vermeidung der BEAT umfassen den Einbezug von Betriebsstätten und Cost Sharing Arrangements (CSAs). Während ein direktes Netting wechselseitiger Zahlungen nicht zulässig ist, werden Betriebsstätten im Zweifel ignoriert (da sie aus US-Sicht regelmäßig keine Transaktionen haben) und bei CSAs ist ein Netting zulässig – was auch das Schreiben nun bestätigt.

Auf Betriebsstätten deutscher Unternehmen (und Unternehmen einiger anderer Staaten) kann der Authorized OECD Approach (AOA) angewendet werden. Dieser Ansatz fingiert die Betriebsstätte als eigenständige Gesellschaft für Zwecke der Gewinnzuordnung. Hier sollen nun, wenn der AOA zur Anwendung kommt, die *dealings*, also fiktive Erträge und Aufwendungen, für die BEAT zu berücksichtigen sein.

### **Verluste**

Bei den Verlustvorträgen ist grundsätzlich eine Aufteilung vorzunehmen, d.h. auch bei hohen Verlustvorträgen könnte ein BEAT-Gewinn aus „modified taxable income“ zu zahlungswirksamen Steuern führen. Hier gilt nun, dass es auf das Jahr des Entstehens des Verlustes ankommt, d.h. Verluste, die vor Anwendbarkeit der Steuerreform entstanden sind, müssen nicht aufgeteilt werden. Jedoch ist zu beachten, dass für Zwecke der Berechnung des MTI („modified taxable income“) ein Verlustvortrag aus den Jahren vor 2018 nicht zu einem negativen Einkommen führen kann (siehe dazu das Beispiel auf S. 48 der proposed regulations).

## **Ihre Ansprechpartner**

**Christian Schoppe**

Partner

[cschoppe@deloitte.de](mailto:cschoppe@deloitte.de)

Tel.: +49 69 75695 7272

**Andreas Maywald**

Client Service Executive | ICE - German Tax Desk

[anmaywald@deloitte.com](mailto:anmaywald@deloitte.com)

Tel.: +1 212 436 7487

---

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.