Rödl & Partner

Weltweit engagiert

Steuern in den USA

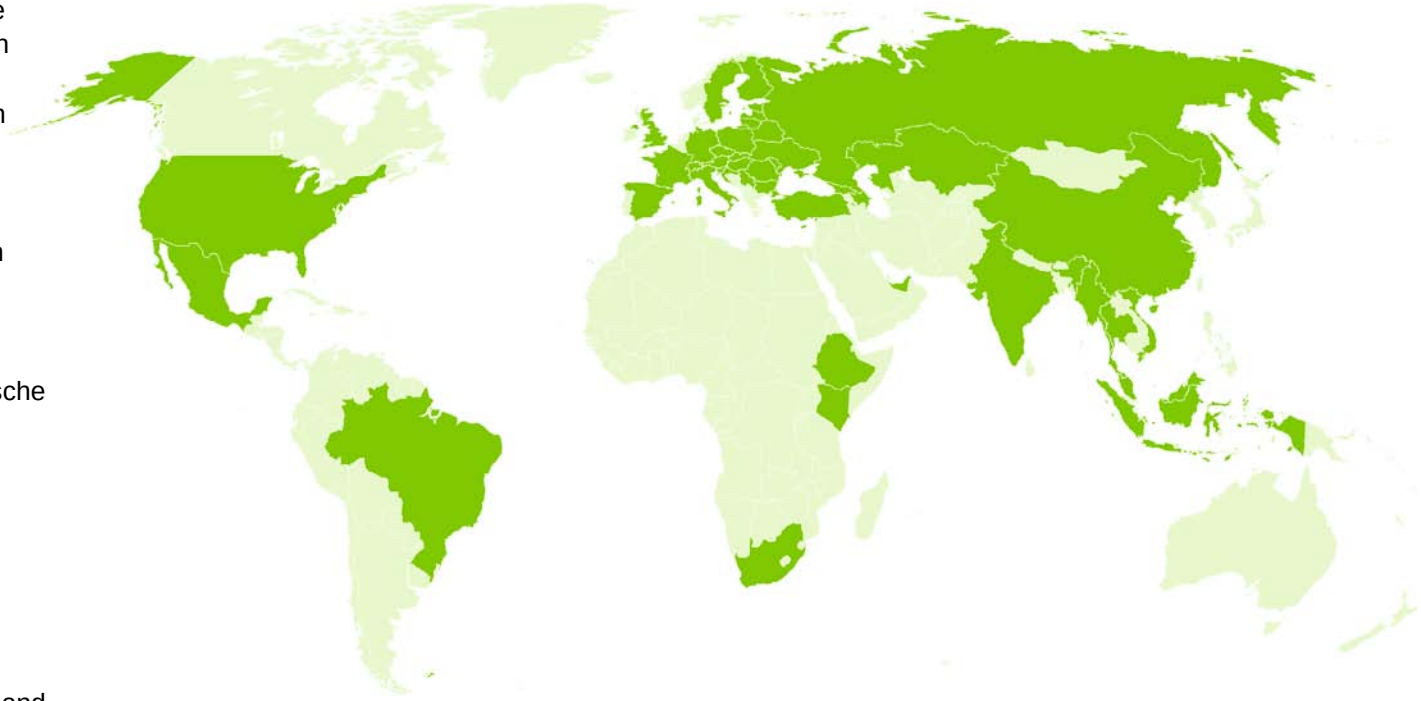
Handlungsempfehlungen zur steuerlichen Optimierung

Oliver Hecking| Saarlouis| 13. Juli 2015

IHK Saarland

Rödl & Partner weltweit

- Aserbaidschan
- Äthiopien
- Brasilien
- Bulgarien
- Deutschland
- Estland
- Frankreich
- Finnland
- Georgien
- Großbritannien
- Hongkong
- Indien
- Indonesien
- Italien
- Kasachstan
- Kenia
- Kroatien
- Lettland
- Litauen
- Malaysia
- Mexiko
- Moldawien
- Myanmar
- Österreich
- Polen
- Rumänien
- Russische Föderation
- Serbien
- Schweden
- Schweiz
- Singapur
- Slowakei
- Slowenien
- Spanien
- Südafrika
- Thailand
- Tschechische Republik
- Türkei
- Ukraine
- Ungarn
- USA
- VAE
- Vietnam
- VR China
- Weißrussland
- Zypern



ca. 4.000 Mitarbeiter – 102 Niederlassungen – 46 Länder

Rödl & Partner USA
Über uns

- Gegründet 1976 in Atlanta, Georgia
- Zusammenschluss mit Rödl & Partner in 2001, firmierend als “Rödl Langford de Kock“
- Heute – sieben Büros mit mehr als 190 Mitarbeitern – davon mehr als 65 deutschsprachige Mitarbeiter, darüber hinaus sprechen wir mehr als 10 weitere Fremdsprachen

Rödl & Partner USA
Unsere Dienstleistungen

Wirtschaftsprüfung

- Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen nach US-GAAP, HGB und IFRS
- Prüfung von Altersversorgungsplänen (Employee Benefit Plans)
- Erstellung von Jahresabschlüssen
- Prüferische Durchsicht (Review)
- Ausgewählte Prüfungshandlungen (Agreed-upon procedures)
- Group Reporting Packages und Überleitungen von HBI auf HBII
- Unterstützung bei der Internen Revision
- Beratung zur Verbesserung des internen Kontrollsystems

Buchhaltung und Business Process Outsourcing

- Erstellung von monatlichen Abschlüssen und/oder Reporting Packages
- Unterstützung bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung
- Unterstützung und Beratung während der Start-Up Phase
- Monatliche Kontenabstimmung und Abschlussbuchungen
- Verwendung von cloud-basierten Softwarelösungen
- Übernahme von Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung
- Buchhaltung in der von der Muttergesellschaft verwendeten ERP-Software (SAP, DATEV, etc.)

Steuerdeklaration

- US-Ertragsteuer-deklaration auf Bundes- und Bundesstaatenebene für Gesellschaften und natürliche Personen bzw. ausländische Investoren
- US-Verrechnungs-preisanalyse und –dokumentation
- Unterstützung bei Selbstanzeigen (Voluntary Disclosure) auf Bundes- und Bundesstaatenebene
- US-Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer-deklaration für natürliche Personen und Stiftungen

Steuerberatung

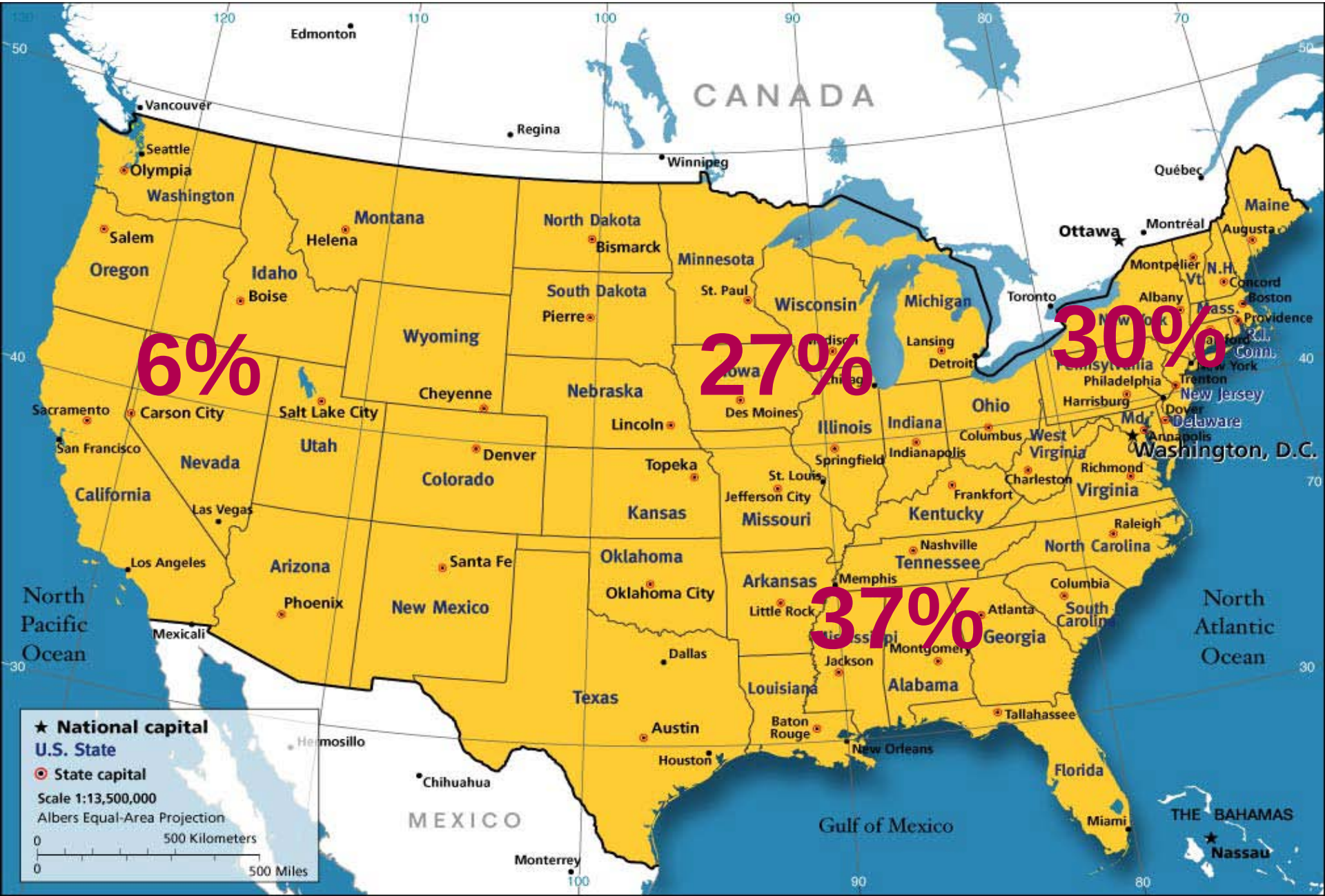
- US-nationale und internationale Steuerstrukturberatung und Restrukturierungs-beratung
- Betriebsstätten- und Nexus-Analysen
- Vertretung im US-Betriebsprüfungs-verfahren
- Beratung bei Einkommen-Umsatz- und Vermögensteuer der Bundesstaaten
- Umfassende Einkommen- und Erbschaft-steuerplanung für vermögende Privat-personen und Family Offices
- Beratung bei Direktinvestitionen in US-Immobilienvermögen, Private Placements und Club Deals
- Beratung bei Mitarbeiterentsendung
- Unterstützung bei der Standortwahl

Transaction Services

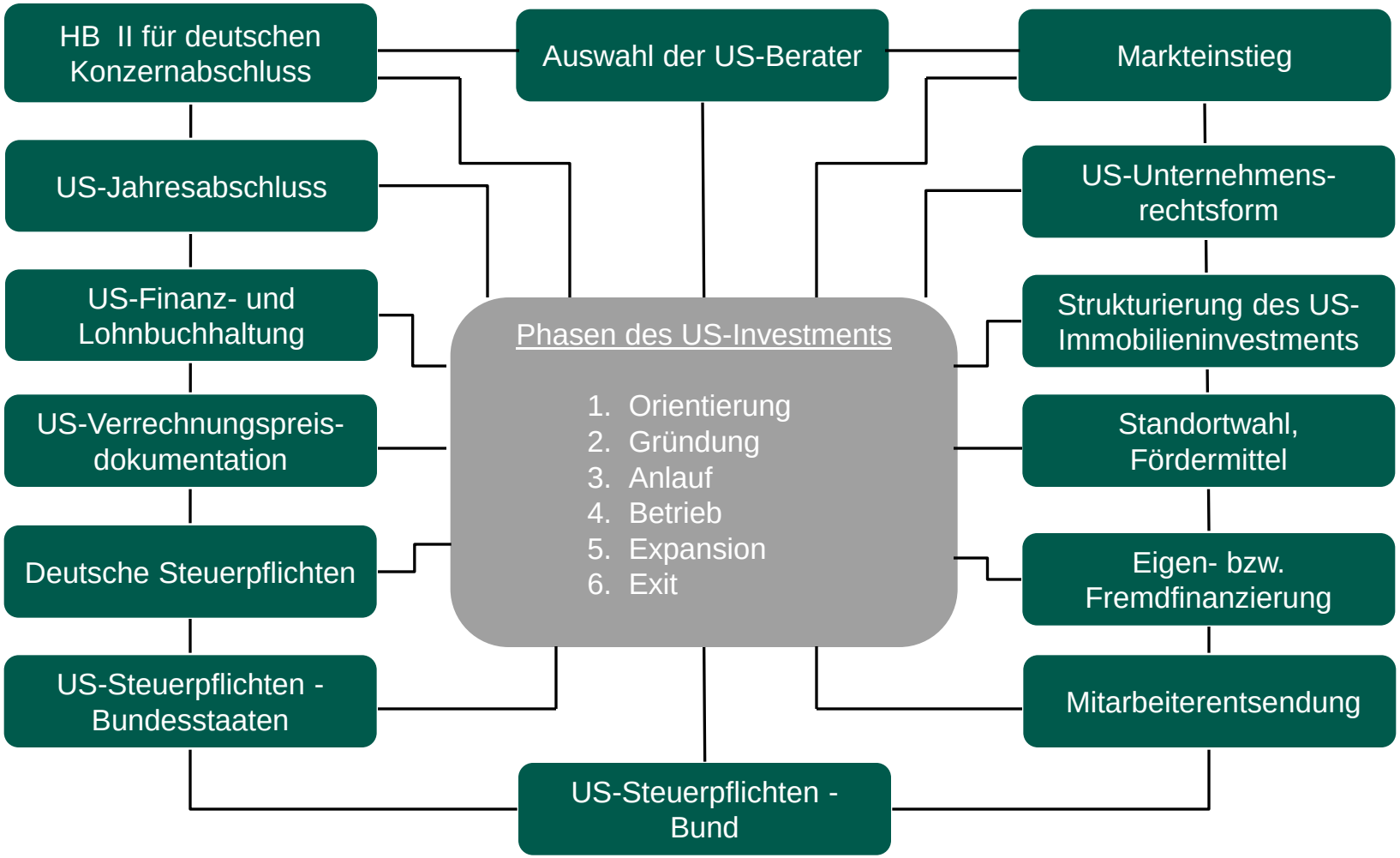
- Financial due diligence
- M&A tax due diligence
- Model review
- Pre-deal evaluation
- Post-transaction integration services
- Sell side assistance
- Vendor due diligence
- Transaction structuring
- Human Resources due diligence

Deutsches Investment in den USA

Rödl & Partner



USA - Herausforderungen aus wirtschaftlicher und steuerlicher Sicht



Überblick über das US-Steuersystem

	Ertragsabhängig	Ertragsunabhängig
Steuern des Bundes (Federal taxes)	▪ Einkommensteuer (Federal individual income tax) ▪ Körperschaftsteuer (Federal corporate income tax) ▪ Sozialversicherungsabgaben – Renten-, Alterskranken- u. Arbeitslosenversicherung (Federal social security taxes)	▪ Nachlass- u. Schenkungsteuer (Federal estate & gift tax) ▪ Konsumsteuern – z.B. auf Tabak, Kraftstoffe (Federal excise taxes)
Steuern der Bundesstaaten (State taxes)	▪ Einkommensteuer (State individual income tax) ▪ Körperschaftsteuer (State corporate income or franchise tax) ▪ Sozialversicherungsabgaben – hier nur Arbeitslosen- u. Unfallversicherung (State social security taxes)	▪ Umsatzabhängige Steuern (z.B. commercial activity tax, franchise tax, business and occupation tax) ▪ Gewerbekapitalsteuern (z.B. state corporate license, net worth, business privilege taxes) ▪ Erbschaft- u. Schenkungsteuer (State estate, inheritance or death tax & gift tax) ▪ Konsumsteuern – z.B. auf Tabak, Kraftstoffe (State excise taxes) ▪ Umsatz- u. Verbrauchsteuern (Sales & use tax) ▪ Grundsteuer (State property tax) ▪ Grunderwerbsteuer (State real estate transfer tax)
Steuern der Städte und Kommunen (Cities and municipalities) **und Landkreise** (Counties)	▪ Einkommensteuer (Local individual income tax) ▪ Körperschaftsteuer (Local corporate income tax)	▪ Umsatz- u. Verbrauchsteuer (Local sales & use tax) ▪ Grundsteuer (Local property tax) ▪ Grunderwerbsteuer (Local real estate transfer tax)

Steuersätze USA (vereinfachte Darstellung)

- Kapitalgesellschaften
  - Bund (Federal tax):
    - KSt (Corporate income tax): 15% bis 34 %/35%
    - AMT/Corporations: 20%
  - Bundesstaat (State tax) :
    - z.B. Georgia: KSt (Corporate income tax): 6%
- Personengesellschaften
  - Besteuerung i.d.R. auf der Ebene der Gesellschafter
- Natürliche Personen
  - Bund (Federal tax):
    - ESt (Individual income tax): 10% bis 35%/39,6% /43,4%
    - Maximalsteuersätze für best. private Veräußerungsgewinne und Dividenden: 15%/18,8%/20%/23,8%
    - AMT/Individuals: 26% bzw. 28%
    - Nachlass- und Schenkungsteuer (Estate & gift tax): 18% bis 40%
  - Bundesstaat (State tax) :
    - z.B. Georgia: ESt (Individual income tax): 1% bis 6%
    - Death & gift taxes

Unbeschränkte US-ESt-Pflicht
Bemessungsgrundlage

- Welteinkommensprinzip
- Vermögenszuwächse jeglicher Quelle, es sei denn, sie sind ausdrücklich steuerfrei

Schema der Einkommensermittlung:

Einkommen
− steuerfreie Einkommensteile („Exclusions“)

= Bruttoeinkommen („Gross Income“)
− bestimmte Ausgaben („Adjusted Gross Income Deductions“)

= modifiziertes Bruttoeinkommen („Adjusted Gross Income“)
− bestimmte Aufwendungen („Itimized Deductions“) oder Pauschalbetrag (“Standard Deduction“)

− persönlicher Freibetrag („Exemption“)

= zu versteuerndes Einkommen („Taxable Income“)

Unbeschränkte US-Steuerpflicht - Stand 1.1.2015

		2015			
		Gewerbliche Einkünfte (Trade or business income) und Einkünfte aus selbständiger u. nichtselbständiger Arbeit (Employment income)*1		Der Zusatzsteuer von 3,8% unterliegende Investmenteinkünfte (Net investment income)*1*2	
		Zu verst. Einkommen bis zu Schwellenbetrag*3	Zu verst. Ein-kommen über Schwellenbetrag*3	Zu verst. Einkommen bis zu Schwellenbetrag*3	Zu verst. Einkommen über Schwellenbetrag*3
Einkommensteuer (Individual income tax)	Gewöhnliche Einkünfte (Ordinary income)	10-35%	39,6%	13,8-38,8%	13,8-43,4%
	Langfristige nichtgewerbliche Veräußerungsgewinne (Longterm capital gains)*4	0-15%	20%	18,8%	23,8%
	Nichtgewerbliche Dividendeneinkünfte (Dividends)	0-15%	20%	18,8%	23,8%
Körperschaftsteuer (Corporate income tax)		15-35%			
Nachlass- und Schenkungsteuer (Estate & gift tax)		18-40% Freibetrag $5.430.000.*5			

*1) Im Folgenden nicht berücksichtigt: Zusätzlich 0.9% Medicare Tax auf Löhne u. Gehälter sowie auf Eink. aus selbst. Tätigkeit, soweit die Vergütung $250.000 (Zusammenveranlagung) bzw. $200.000 (Einzelveranlagung) bzw. $125.000 (getrennte Veranlagung) übersteigt. Die Medicare Tax ist nicht auf die Einkommensteuer anrechenbar.

*2) 3.8% des (a) niedrigeren Betrags der Investmenteinkünfte oder des (b) modifizierten Gesamtbetrags der Einkünfte soweit dieser die folgenden Schwellenbeträge überschreitet: $250.000 (Zusammenveranl.) bzw. $200.000 (Einzelveranl.) bzw. $125.000 (getrennte Veranl.). Für Zwecke dieser Übersicht wird angenommen, dass diese Schwellenbeträge überschritten sind.

*3) Schwellenbeträge: $464.850 (Zusammenveranlagung), $413.201 (Einzelveranlagung), $232.426 (getrennte Veranlagung)

*4) Haltezeit mehr als 1 Jahr. 25% bzw. 28% AfA-Nachholung bei bestimmten Wirtschaftsgütern.

*5) Für Nachlässe von (nachlasssteuerlich) in den USA ansässigen Erblassern

US-Lohnsteuer- und Sozialversicherungspflicht
US-Sozialversicherungsbeiträge 2015

	Employer	Employee
Rentenversicherung (OASDI) 1) Alterskrankenversicherung (Medicare) 2) Gesamtbeiträge	6,20% 1,45% 7,65%	6,20% 1,45% 7,65% 3)
Arbeitslosenversicherung Bund (FUTA) 4)	6,00%	keine
Arbeitslosenversicherung Bundesstaat (SUTA)	variiert 5)	keine
Unfallversicherung Bundesstaat (Workers' Comp.)	variiert 5)	keine

1) Beitragsbemessungsgrenze 2015: $118.500 (Jahr)
2) Es existiert keine Beitragsbemessungsgrenze
3) Zusätzlich 0.9% Medicare Tax auf Löhne und Gehälter, soweit die Vergütung den Betrag von $250.000 (Zusammenveranlagung) bzw. $200.000 (Einzelveranlagung) bzw. $125.000 (getrennte Veranlagung) übersteigt. Die Steuer ist nicht auf die Einkommensteuer anrechenbar.
4) Beitragsbemessungsgrenze 2015: $7.000 (Jahr)
5) Unterschiedlich von Bundesstaat zu Bundesstaat

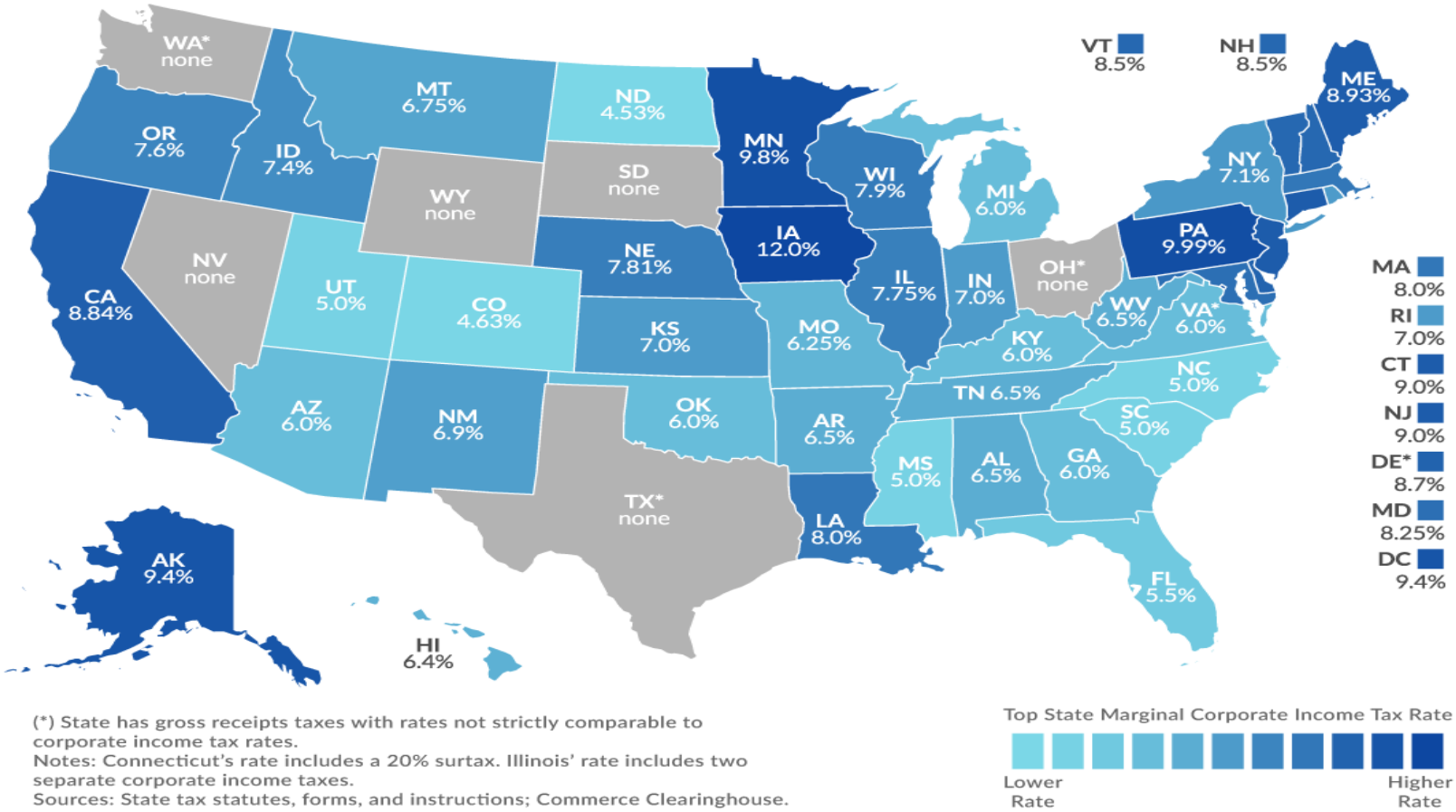
US-Lohnsteuer- und Sozialversicherungspflicht
Befreiung nach dem Sozialversicherungsabkommen D/USA (***)

Rentenversicherung (OASDI)	**befreit, falls durch Formular D/USA 101 bestätigt**
Krankenversicherung (Health Insurance)	geregelt im Affordable Care Act (neues US-Krankenversicherungsrecht)
Pflegeversicherung (Nursing Care Insurance)	nicht anwendbar
Alterskrankenversicherung (Medicare)	befreit, falls durch Formular D/USA 101 bestätigt
Arbeitslosenversicherung – Bund (FUTA)	nicht befreit
(Arbeitslosenversicherung – Bundesstaat (SUTA)	nicht befreit
Unfallversicherung (Workers‘ Compensation Insurance)	nicht befreit

*** Voraussetzung: Arbeitsvertrag und Entsendungsvertrag mit Muttergesellschaft, kein Vertrag als Ortskraft oder Antrag auf Abschluss einer Ausnahmevereinbarung gemäß Artikel 6 Absatz 4 des Sozialversicherungsabkommens D/USA

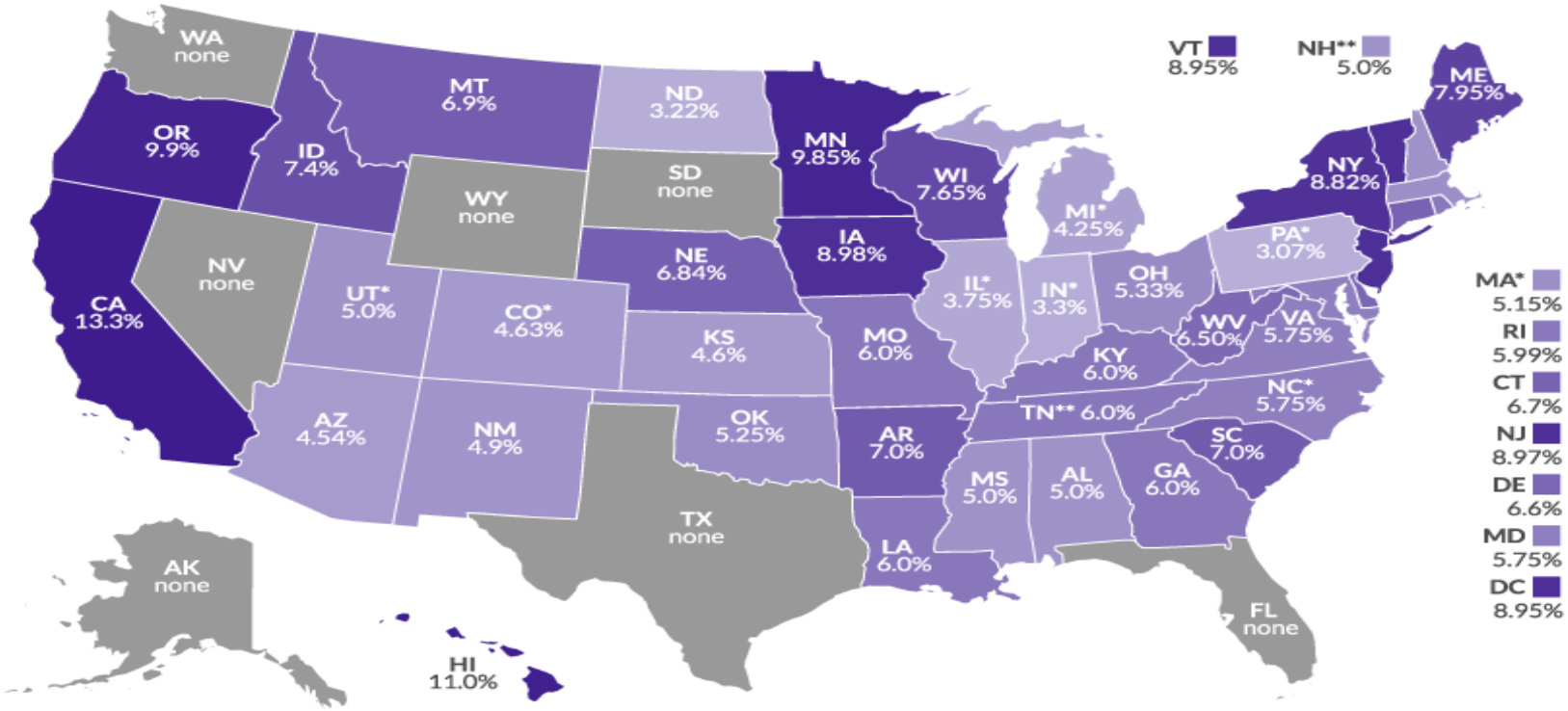
US-Bundesstaaten – Körperschaftsteuersätze 2015

Top State Marginal Corporate Income Tax Rates in 2015 (as of Apr. 15, 2015)



US-Bundesstaaten – Einkommensteuersätze 2015

Top State Marginal Individual Income Tax Rates in 2015 (as of Apr 15, 2015)



Note: Map shows top marginal rates: the maximum statutory rate in each state. It represents the statutory tax rate on the last dollar of income earned for the highest income individuals in that state. It is not an effective marginal tax rate, which would include the effects of phase-outs of various tax preferences. Local income taxes are not included.
Source: State tax forms and instructions; *Facts & Figures 2015: How Does Your State Compare?*

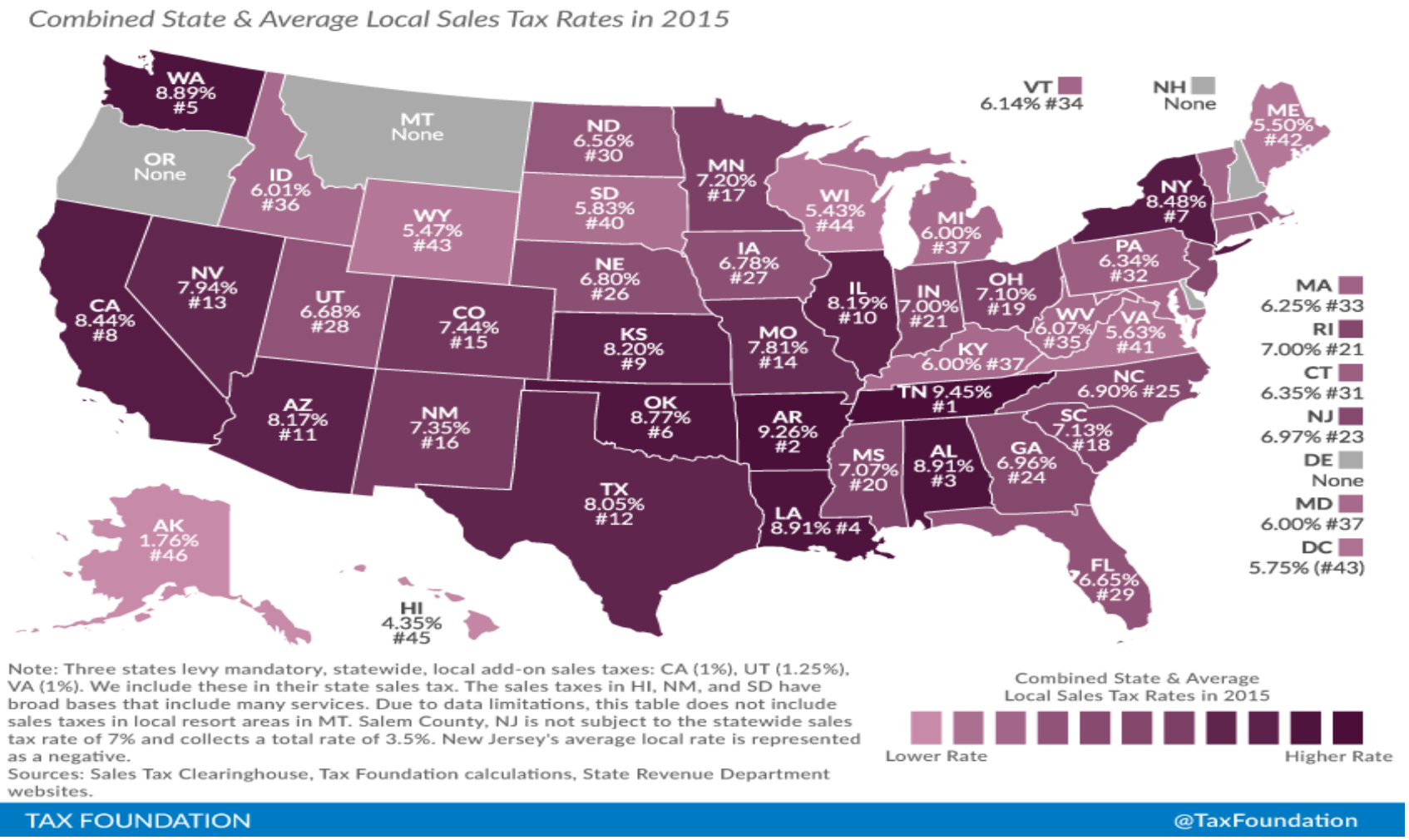
Top Marginal Individual Income Tax Rate

Lower Rate — Higher Rate

* State has a flat income tax
** State also only taxes interest and dividends income

TAX FOUNDATION @TaxFoundation

US-Bundesstaatliche und lokale Sales & Use Taxes - 2015



Markteinstiegsformen

- Export über Vertriebspartner (ohne US-Tochtergesellschaft)
- Kooperation mit einem US-Vertriebsunternehmen (ohne US-Tochtergesellschaft)
- Export über eigenes US-Büro (ohne US-Tochtergesellschaft)
- Export über eigene US-Tochtergesellschaft
- Produktion in der eigenen US-Tochtergesellschaft
- Joint Venture mit US-Unternehmen
- Beteiligung an einem US-Unternehmen
- Akquisition eines US-Unternehmens

US-Steueranknüpfungspunkte: Betriebsstätte bzw. Nexus

Nach US-nationalem Recht des Bundes (Federal Tax):

- Betriebsstätte („ECI" – s.u., auch als „Permanent Establishment" bezeichnet)
- In Art. 5 i.V.m. Art. 7 DBA D/USA auf Bundesebene: Betriebsstätte („Permanent Establishment")

Nach US-bundesstaatlichem Recht (State Tax):

- „Nexus"

Definition der Betriebsstätte - Art. 5 DBA Deutschland-USA

Feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Abs. 1)

Eine Betriebsstätte umfasst insbesondere (Abs. 2):

- Ort der Leitung
- Zweigniederlassung
- Geschäftsstelle
- Fabrikationsstätte
- Werkstätte
- Bergwerk, Steinbruch etc.

Bauausführung oder Montage, wenn Dauer über 12 Monate (Abs. 3)

Vertreter mit Abschlussvollmacht, gewöhnliche Ausübung (nicht aber unabhängige Vertreter wie Makler und Kommissionäre), insbesondere Angestellte (Abs. 5)

Betriebsstätte in Art. 5 DBA D/USA

→ Bauausführung oder Montage (Abs. 3):

- Beinhaltet auch IT-Projekte
- Nach Auffassung der US-Finanzverwaltung beginnt die Betriebsstätte mit der initialen Handlung in den USA (z.B. Beauftragung eines Architekturbüros in den USA) und endet mit Abnahme des Wirtschaftsguts
- Die in den USA entfalteten Aktivitäten müssen während des 12-Monats-Zeitraums nicht kontinuierlich sein

Definition der Betriebsstätte - Art. 5 DBA Deutschland-USA

Keine Betriebsstätten (Abs. 4):

- Einrichtungen zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung
- Bestände von Gütern oder Waren zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung
- Bestände von Gütern oder Waren zur Be-/Verarbeitung durch ein anderes Unternehmen
- Feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für das Unternehmen Güter oder Waren einkauft oder Informationen beschafft
- Feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für das Unternehmen wirbt oder Informationen erteilt (vorbereitende- und Hilfstätigkeiten)

Keine Betriebsstätte bei unabhängigem Vertreter (Makler, Kommissionär u.ä.) (Abs. 6)

Definition der Betriebsstätte - Art. 5 DBA Deutschland-USA

Art. 5 Abs. 1 DBA USA-Deutschland „Betriebsstättendefinition“

- Betriebsstätte bedeutet eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird
- **Anforderung an die Geschäftseinrichtung (Tz. 4 ff. MK)**
  - Die Geschäftseinrichtung muss fest sein, d.h. sie muss sich an einem bestimmten Ort für eine gewisse Dauer befinden
  - Geschäftseinrichtungen sind Räumlichkeiten, die der Ausübung der Tätigkeit des Unternehmens dienen
    - ABER: Es sind **keine Räumlichkeiten erforderlich**, wenn das Unternehmen über einen gewissen Platz verfügt
    - Die faktische Nutzung statt rechtlicher Verfügungsbefugnis reicht

    ➔ Anforderungen an die **Verfügungsmacht** sind reduziert
  - Die physische Präsenz bzw. bloße Anwesenheit reicht i.d.R. nicht aus
    - Praxisproblem: Stellt bereits der Aufenthalt am Leistungsort im Rahmen der Leistungserbringung eine faktische Nutzung dar (sog. Dienstleistungsbetriebsstätten)?

Betriebsstätte am „Ort der Leitung“

Betriebsstätte am „Ort der Leitung“ (Art. 5 Abs. 2 Buchst. a DBA Deutschland-USA)

- Am Ort der Leitung müssen Entscheidungen getroffen werden, die für das Unternehmen von Bedeutung sind
- Ort der Leitung kann sich auch auf ein Teilgebiet des Unternehmensbereichs erstrecken
- Es können auch mehrere Orte der Leitung vorliegen
- An den Ort sind keine besonderen Anforderungen zu stellen; es ist keine unternehmenseigene Einrichtung erforderlich
- Kontroll- und Koordinierungsstellen können eine Betriebsstätte begründen
- Auch am Wohnsitz des Geschäftsführers kann eine Betriebsstätte angenommen werden, wenn eine Gesellschaft von dort aus dauerhaft geleitet wird
- Die Ausübung von Gesellschafteraufgaben begründet keinen Ort der Leitung

Bau- und Montagebetriebsstätten

Bau- und Montagebetriebsstätten (Art. 5 Abs. 3 DBA Deutschland-USA)

- **„Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet.“** (Art. 5 Abs. 3 DBA Deutschland-USA)
- **Bauausführung**
  - Weit zu interpretieren
  - Umfasst Arbeiten aller Art, die der Errichtung von Hoch- und Tiefbauten dienen, auch Bauhilfs- und -nebentätigkeiten (z.B. Gerüstarbeiten)
  - Einbeziehung von Renovierungsarbeiten an Gebäuden, Brücken, Straßen oder Kanälen; Ausnahme: Anstreicharbeiten oder bloße Unterhaltung
  - Ausdehnung auf das Legen von Rohrleitungen sowie Erd- und Baggerarbeiten
  - Arbeiten müssen an Ort und Stelle im Ausland ausgeführt werden
- **Montage**
  - Zusammenfügen oder Umbau vorgefertigter Einzelteile zu einer Sache
- **Instandhaltungs- und Reparaturarbeiten**
  - Nicht betriebsstättenbegründend, da keine Schaffung wesentlicher Substanz

Bau- und Montagebetriebsstätten

Bau- und Montagebetriebsstätten (Art. 5 Abs. 3 DBA Deutschland-USA)

- **Beginn der Frist**
  - Beginn der Arbeiten vor Ort
  - Eintreffen der ersten Person an der Baustelle (unerheblich, ob eigene Mitarbeiter oder die eines Subunternehmers, vgl. BFH v. 21.4.1999, BStBl. II 1999, S. 694)
  - Vorbereitungshandlungen auf der Baustelle lösen die Frist aus
  - Vorbereitungsarbeiten im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens sind irrelevant
- **Unterbrechung der Frist**
- **Ende der Frist**
  - Arbeiten sind abgeschlossen oder werden endgültig eingestellt
  - Tag der Fertigstellung, aber frühestens mit der Abnahme des fertigen Werkes
  - Ohne förmliche Abnahme ist auf die Abreise der letzten mit der Auftragsausführung befassten Person abzustellen
  - Arbeiten in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit der Bauausführung oder Montage (Mängelbehebungen und Reparaturen) sind in die Frist einzubeziehen
  - Nach Anlagenübergabe erbrachte technische Assistenz, Personalschulung oder Betriebsführung zählt nicht zur Frist

Bau- und Montagebetriebsstätten (Fall)

- C-GmbH verkauft ein komplexes Fertigungssystem an den US-Kunden D Corporation
- Das Projekt wirft einen Gewinn von ca. EUR 1 Mio. ab
- C unterhält weder ein Büro in den USA noch eine US-Tochtergesellschaft
- Installation und Fertigstellung in den USA während des Jahres 2012 erfordert, dass C eine Montage-Crew in die USA entsendet; die Montage dauert vom 20.1.2012 bis 23.12.2012, also weniger als 1 Jahr; durch entsprechende Rotation hält sich keiner der Montagemitarbeiter in den USA länger als 3 Monate auf
- Zur Vorbereitung des Montageprojekts beauftragte C am 10.1.2012 einen Architekten in den USA und entsendete einen angestellten Ingenieur, der vom 15.1.2012 bis 28.2.2012 in den USA war
- Im Rahmen der Fertigstellung des Projekts hält sich ein IT-Fachmann vom 28.12.2012 bis 25.1.2013 in den USA auf
- Die Abnahme des Fertigungssystems erfolgt am 25.2.2013
- Die Steuerabteilung der C GmbH geht davon aus, dass der Gewinn aus dem Verkauf des Fertigungssystems nur in Deutschland steuerpflichtig ist: „Der Gewinn ist nicht in den USA steuerpflichtig, da die Montage (20.1.2012 bis 23.12.2012) nicht länger als 12 Monate dauert und somit der Tatbestand der Betriebsstätte nicht erfüllt ist (Art. 5 Abs. 3 DBA D/USA)“

Wie ist der Fall aus US-steuerlicher Sicht zu beurteilen?

Vertreterbetriebsstätte

Tatbestandsmerkmale gem. Art. 5 Abs. 5 DBA Deutschland-USA:

- Für ein Unternehmen tätige Person
- Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen
- Person übt Vollmacht im anderen Staat gewöhnlich aus
- Keine Hilfstätigkeit i.S.d. Art. 5 Abs. 4 DBA Deutschland-USA
- Person ist kein Makler, Kommissionär oder anderer unabhängiger Vertreter, die im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt

Klarstellung hinsichtlich der tätigen Person:

- Person/abhängiger Vertreter muss in dem Staat, in dem sie durch ihr Handeln für das vertretene Unternehmen eine BS begründet, weder ansässig sein, noch über eine feste Geschäftseinrichtung verfügen
  - *Folge:* Betriebsstättenbegründung für vertretene Dritte wird einfacher als Betriebsstättenbegründung für den Handelnden selbst

Klarstellung hinsichtlich der „Abschlussvollmacht“:

- Zivilrechtliche Vollmacht ist nicht notwendig ➔ Vollmacht in nur wirtschaftlichem Sinn reicht aus

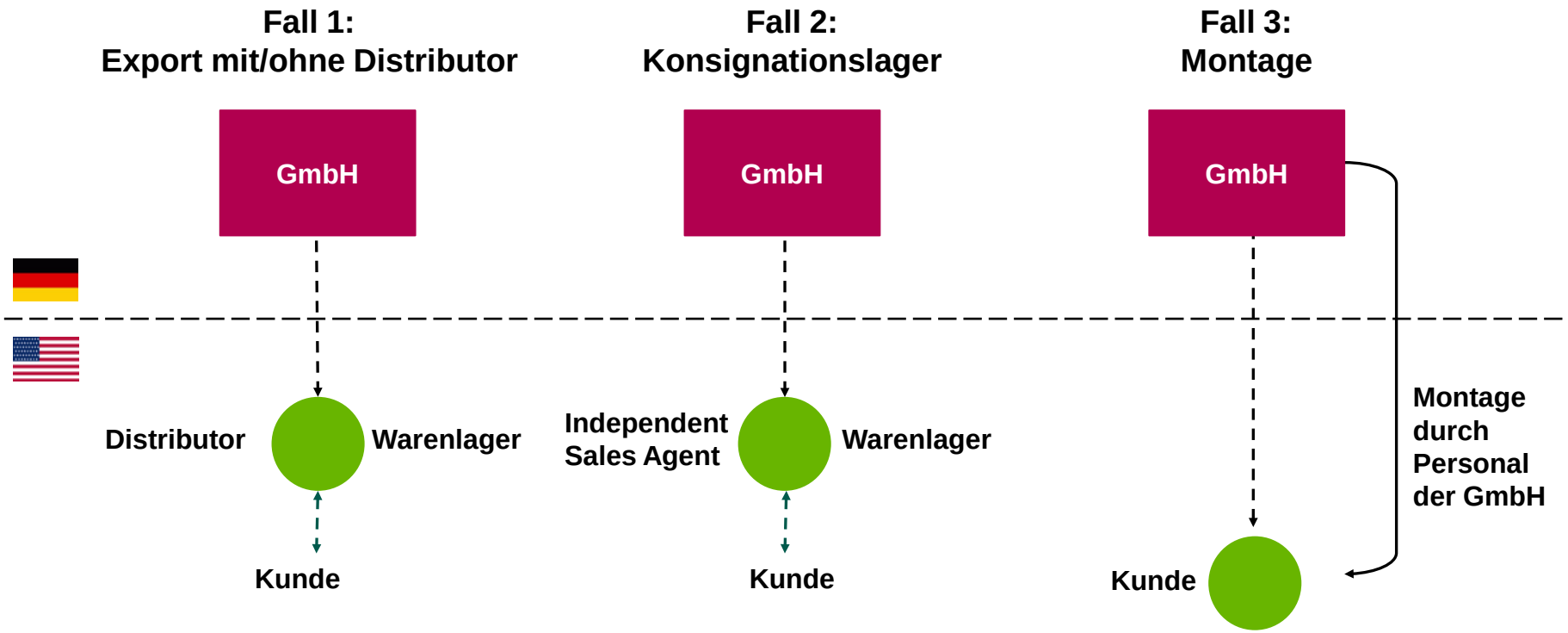
US-Steuerfolgen bei Vorliegen einer Betriebsstätte auf US-Bundesebene

- US-Bundesebene (Federal tax) / US-Steuererklärungspflichten
- Pflicht zur Abgabe einer jährlichen US-Steuererklärung
- Nichtabgabe einer Steuererklärung innerhalb von 18 Monaten nach Fälligkeit berechtigt die IRS, die Einkünfte ohne Abzug der Betriebsausgaben zu besteuern (daher „Protective Return“ zu empfehlen, s.u.)
- Sofern es sich hierbei um eine Kapitalgesellschaft in Deutschland handelt, ist zudem auch die „Branch Profits Tax” (BPT) zu entrichten - Art. 10 DBA D/USA reduziert die BPT u.U. auf 0%
- Öffnung der deutschen Muttergesellschaft gegenüber dem US-IRS (Internal Revenue Service)

Betriebsstätte auf US-Bundesstaatenebene (Nexus)

- Steuerpflicht eines Unternehmens in einem US-Bundesstaat hängt davon ab, ob das Unternehmen entweder
  - In diesem US-Bundesstaat gegründet („incorporated“) wurde, oder
  - In diesem US-Bundesstaat eine steuerrelevante Tätigkeit („Nexus“) ausübt, ohne dort gegründet worden zu sein
- Der handelsrechtliche Sitz („Company Register“) in einem Staat verhindert nicht die Besteuerung in anderen Staaten
- Jeweils Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen nach Maßgabe der einzelnen US-bundesstaatlichen Regelungen
- Gegebenenfalls auch Steuerpflicht auf der Ebene der Städte und Gemeinden
- Das DBA gilt nur auf Bundesebene („Federal Income Tax“), greift nicht auf US-bundesstaatlicher Ebene
- Soweit der einzelne Bundesstaat an die Bemessungsgrundlage des Bundes anknüpft, kann u.U. die DBA-Qualifizierung implizit übernommen sein
- Einige Bundesstaaten knüpfen nicht an die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage des Bundes an, z.B. Ohio, Texas, Washington

Geschäftstätigkeit in den USA ohne US-Tochtergesellschaft



Distributor wird Eigentümer der Ware

Kauf und Verkauf auf eigene Rechnung

GmbH bleibt Eigentümer der Ware bis zur Übergabe an den Kunden

Kauf und Verkauf auf Rechnung der GmbH

Entsendung von Personal der GmbH an den Ort des Kunden

Geschäftstätigkeit in den USA ohne Tochtergesellschaft - Fall 2 und 3

US-Bundesebene (Federal tax):

- Keine Ertragsteuerpflicht (Art. 7 Abs. 1 DBA D/USA arg. e contr.)

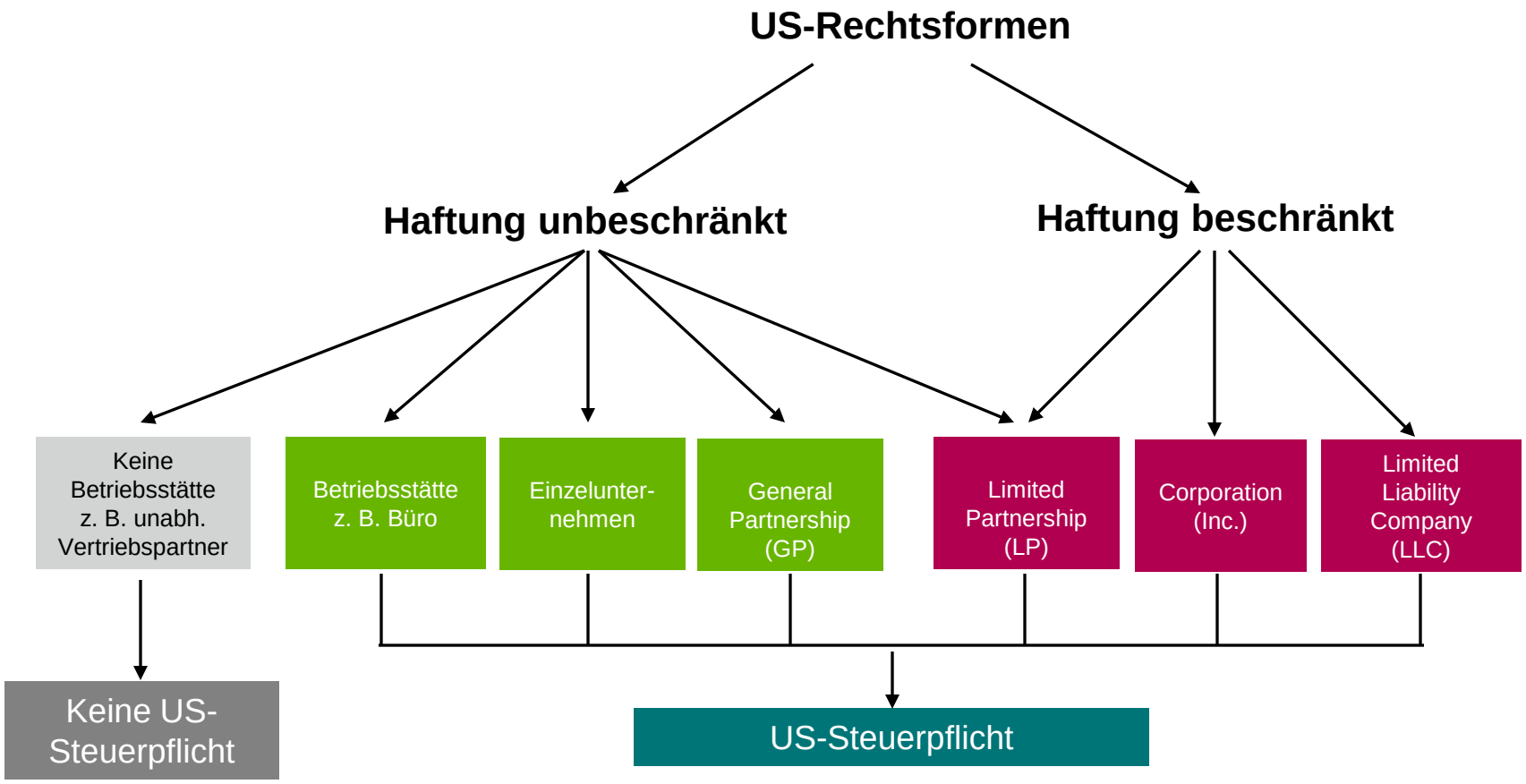
US-Bundesstaatenebene (State taxes):

- Das Doppelbesteuerungsabkommen ist auf die Steuern der Bundesstaaten nicht anwendbar
- Bundesstaatliche Ertragsteuerpflicht, sofern Nexus vorliegt
- Nexus ist ein gesetzlicher Anknüpfungspunkt für die Besteuerung, unterschiedlich von Bundesstaat zu Bundesstaat
- Nexus ist i.d.R. begründet, wenn die Gesellschaft in dem betreffenden Bundesstaat geschäftlich tätig ist oder dort Grundbesitz hält; ein eigenes Büro muss nicht unterhalten werden
- Beispiele:
  - Warenvorräte, Maschinen und Anlagen, Gebäude
  - Wohnsitz des Vertriebsmitarbeiters
  - Lizenzierung von Rechten
  - Abschluss von Kaufverträgen in dem Bundesstaat (z.B. auf Messen)
  - Montageleistungen

Protective Tax Return
Vorsorgliche Abgabe von US-Steuererklärungen

- Abgabe von jährlichen US-Ertragsteuererklärungen
  - Bei Unsicherheit darüber, ob der Tatbestand der Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 DBA D/USA erfüllt ist (Federal Tax) – zusammen mit Formular 8833 („Treaty-based Return Position") zur Geltendmachung der Abkommensvergünstigung
  - Bei Unsicherheit darüber, ob der Tatbestand des Nexus erfüllt ist (State Tax)
- Zur Sicherung des Erhalts des Betriebsausgabenabzugs
- Zur Sicherung des Anlaufens der Festsetzungsverjährung
- Zur Vermeidung von Bußgeldern

US-Tochtergesellschaft – Rechtsformen
Synopse: Rechtsform, Haftung, Steuerpflicht



Einordnung ausgewählter Unternehmensrechtsformen

Rechtsformen	US-steuerliche Behandlung	Dt. steuerliche Behandlung
Corporation	intransparent	intransparent
LP, LLP	intransparent oder transparent	transparent
LLC, LLLP	intransparent oder transparent	intransparent oder transparent
GP	intransparent oder transparent	transparent
AG	intransparent	intransparent
GmbH	intransparent oder transparent	intransparent
GmbH & Co. KG	intransparent oder transparent	transparent
GbR	intransparent oder transparent	transparent

Einordnung nach US-Steuerrecht

Grundregel (Default Rule):

- Keine "per-se" Corporation (wie z.B. AG, SA)
- Steuerlich transparent, falls ≥ 2 Gesellschafter
- Disregarded Entity - wird also für US-Steuerzwecke als nicht existent betrachtet - falls Ein-Personen-LLC (Single-member LLC); Besteuerung findet also beim Gesellschafter statt
- Gesellschafter mit Nullbeteiligung kann u.U. als nicht existent qualifiziert werden (PLR 200201024)

Einordnungswahlrecht (Formular 8832)

US-Bundesstaaten folgen i.d.R. der Einordnung der LLC auf Bundesebene

- Ausnahme: Texas behandelt die LLC generell als intransparent

Check-the-Box-Wahlrecht

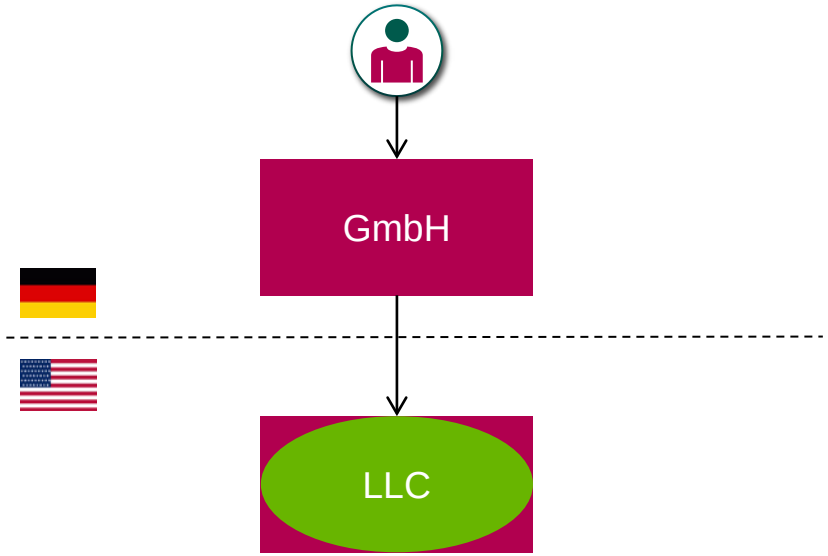
- Reg. § 301.7701-3 („Classification of Certain Business Entities“)
- Formular 8832 („Entity Classification Election“)
- 75-Tage Rückwirkung, Bindungsfrist 5 Jahre
- Fiktive Auflösung der „Altgesellschaft” und fiktive steuerliche Übertragung der Vermögensgegenstände und Schulden auf die „Neugesellschaft”
- Evtl. Anwendbarkeit der sog. Inversion-Besteuerung (Sec. 7874 IRC) auf die ausländische Gesellschaft
- US-Bundesstaaten folgen i.d.R. der Einordnung auf Bundesebene (Abweichungen bei der LLC in einigen Bundesstaaten möglich)

Limited Liability Company (LLC)
Einordnung nach deutschem Steuerrecht

- Kriterienkatalog des BMF-Schreibens v. 19.03.04 (BStBl. I 2004, 411):
  1. Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung
  2. Beschränkte Haftung
  3. Freie Übertragbarkeit der Anteile
  4. Notwendigkeit eines Ausschüttungsbeschlusses für die Gewinnzuteilung
  5. Kapitalaufbringung (Bereitstellung von Eigenkapital durch Einlagen)
  6. Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft (insbesondere auch bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes mit automatischer Fortsetzungsklausel)
  7. Gewinnverteilung
  8. Formale Gründungsvoraussetzungen
- Auffassung der dt. Finanzverwaltung (s.o.): Die US-steuerlich transparente LLC ist abkommensrechtlich nicht in den USA ansässig, da es an der unbeschränkten US-Steuerpflicht der LLC bzw. deren Gesellschafter mangelt; daher bei aus dt. Sicht intransparenter LLC keine Anwendung des Art. 10 DBA D/USA; ihre Einkünfte fallen daher unter die Auffangvorschrift des Art. 21 DBA D/USA; folglich besteuert Deutschland die Ausschüttungen aus dieser hybriden LLC als **Dividenden** (§ 20 EStG)
- BFH-Urteil v. 20.8.08, I R 34/08, IStR 2008, 811: Bestätigt im Ergebnis die Auffassung der Finanzverwaltung
- Notwendigkeit, den LLC-Gesellschaftsvertrag im Hinblick auf die deutsche steuerliche Einordnung zu analysieren

Limited Liability Company (LLC)
Einordnung der LLC - Steuerfalle Nr. 1

Beispiel: GmbH ist an hybrider LLC beteiligt



Sachverhalt:

- LLC in den USA gewerblich tätig
- LLC steuerlich aus US-Sicht transparent, aus deutscher Sicht intransparent

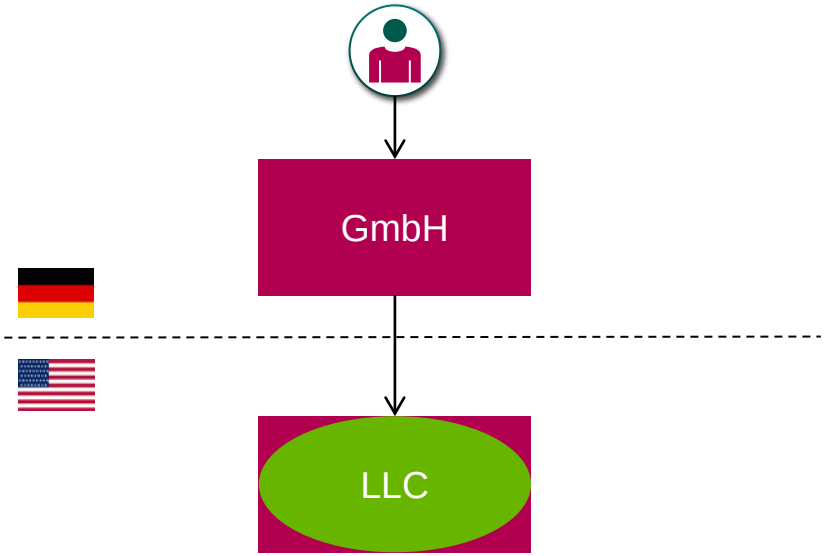
Fragestellung:

- Der US-nationale BPT-Satz beträgt 30%
- Kann GmbH den niedrigeren BPT-Satz von 5% (oder 0%, falls Vergünstigungsberechtigung) aufgrund von Art. 10 Abs. 9 DBA beanspruchen?

Lösung:

- Art. 10 Abs. 9 DBA D/USA setzt voraus, dass eine dt. Kapitalgesellschaft Gewinne aus einer US-Betriebsstätte bezieht
- Damit GmbH insoweit abkommensberechtigt ist, müssen die Gewinne der LLC einer in Deutschland ansässigen Person zugerechnet werden (Art. 1 Abs. 7 DBA D/USA)
- Aus deutscher Sicht werden die LLC-Gewinne jedoch der (intransparenten) LLC zugerechnet, die nicht in Deutschland ansässig ist
- **Folglich unterliegen die von der GmbH bezogenen Einkünfte einer BPT von 30%**

Limited Liability Company (LLC)
Einordnung der LLC - Steuerfalle Nr. 1

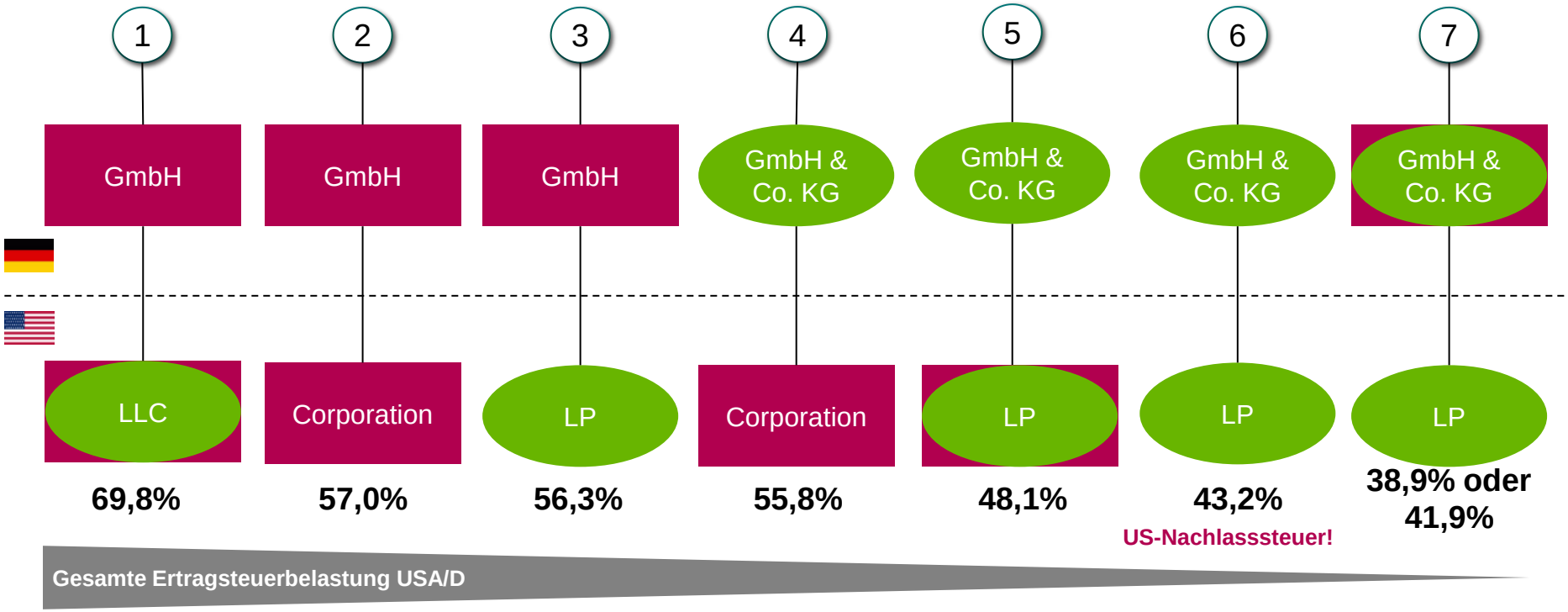


pretax net income US LLC			100.0
GA corporate income tax		6.00%	-6.0
			94.0
Federal corporate income tax		35%	-32.9
			61.1
branch profits tax, Art. 1(7) TT		30%	18.3
net distribution			42.8
US tax burden			**57.2**
gross dividend German GmbH		42.8	42.8
tax exempt, Art. 10 & 23 TT		-42.8	
pretax net income		0.0	
non deductible expenses,			
5% of 42.8 (§ 8b V KStG)		2.14	
trade income tax, municipal			
rate 400%	14.0%	-0.30	
corporate income tax	15%	-0.28	
solidarity surcharge	5.5%	-0.02	
		-0.60	
German tax burden corp. level		**-0.60**	-0.6
net dividend			42.2
combined tax burden corporate level			**57.8**
gross dividend German individual			42.2
taxable 60%		25.3	
indiv. income tax	45.0%	11.4	
solidarity surtax	5.5%	0.6	
German tax burden indiv. level		**12.0**	-12.0
net cash			30.2
Combined tax burden US & Germany			**69.8**

Wahl der steuerlich optimalen US-Unternehmensrechtsform
Entscheidungsrelevante Faktoren bei der US-Rechtsformwahl

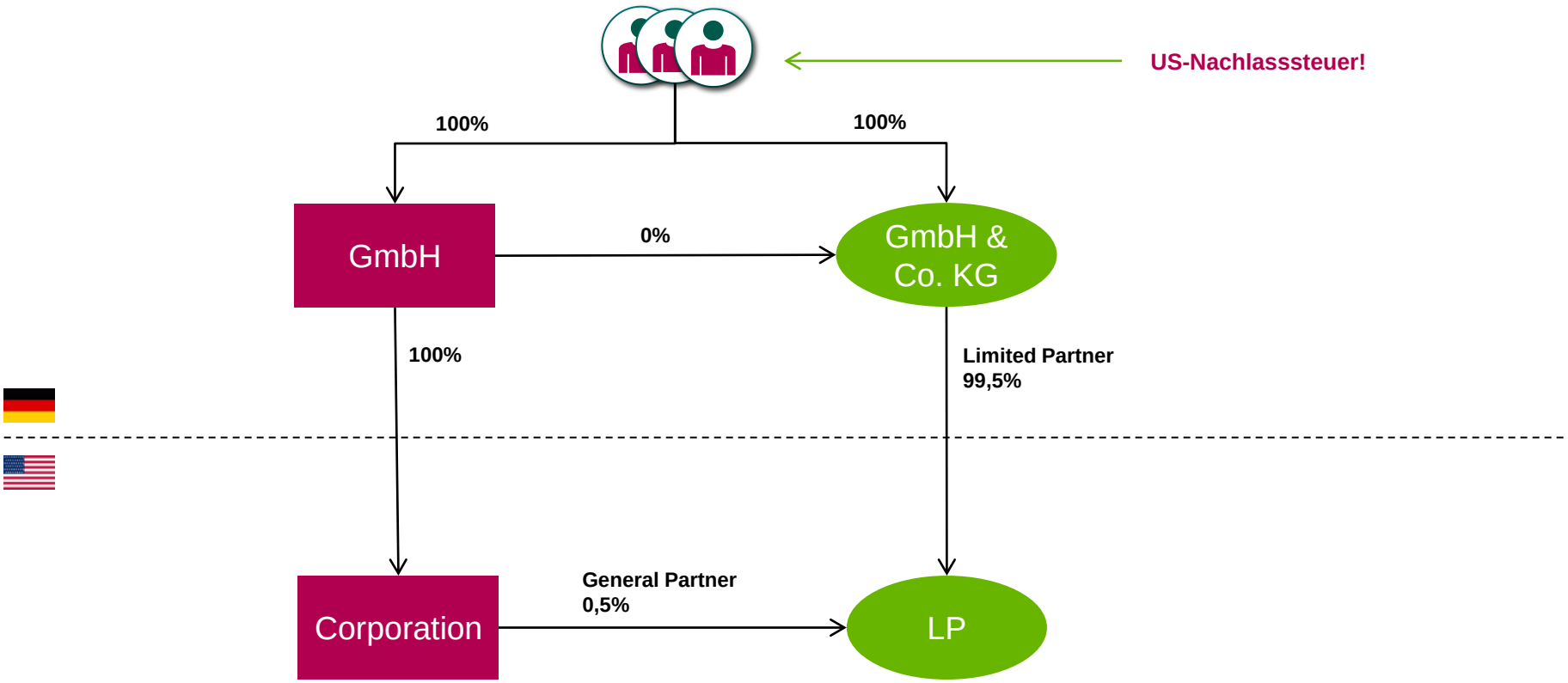
1. Haftungsbeschränkung
2. Gesamtsteuerbelastung USA/Deutschland
3. Art und Präferenzen des Gesellschafterkreises (Konzern, Familienunternehmen)
4. US-Nachlasssteuer
5. Finanzierung
6. Joint Venture bzw. US-Partner-Beteiligung
7. Bundesstaatliche Steuerbelastung
8. Laufende Steuerdeklarations- und Betreuungskosten

Steuerbelastungsübersicht USA/Deutschland Gewinndurchschüttung - Stand 1.1.2015

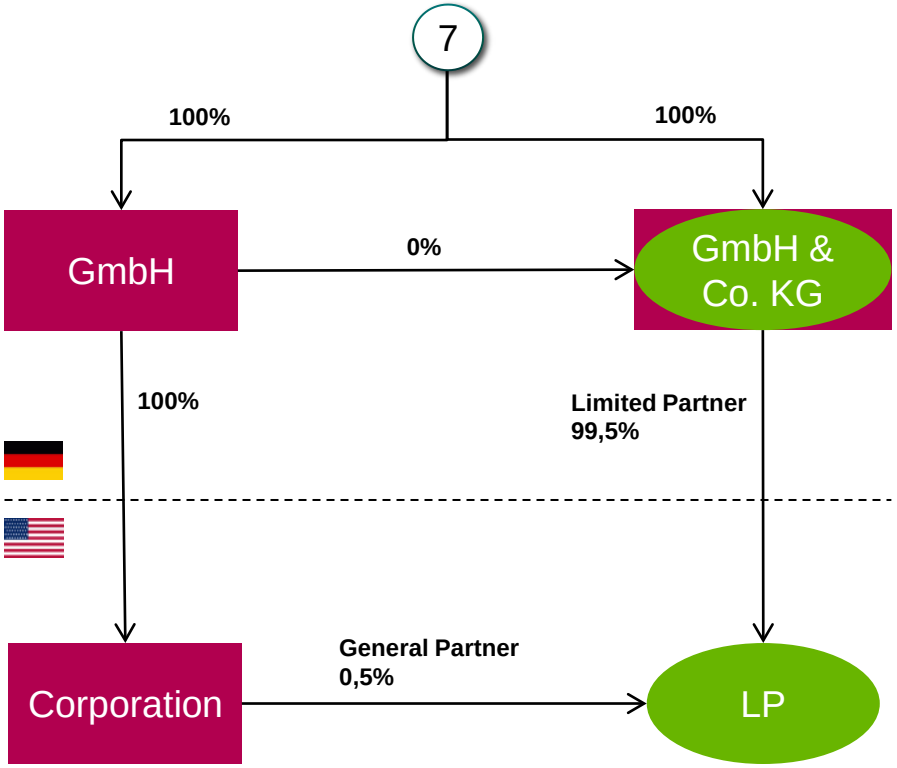


- **Branchen: Produktion, Handel, Vertrieb, Dienstleistung, Medien**
- US-Bundes-, Georgia- und deutsche Ertragsteuern; Solidaritätszuschlag, keine Kirchensteuer
- Spitzensteuersätze; US-Einkommen natürlicher Personen > $406.750 (nicht verheiratet) bzw. $228.800 (verheiratet)
- Keine Verletzung der LOB-Regeln des DBA D/USA; Beteiligung der Muttergesellschaft an US-Tochtergesellschaft ≥ 80%
- Keine Fremdfinanzierung; Gewinndurchschüttung bis zur deutschen natürlichen Person; dt. Progressionsvorbehalt unberücksichtigt
- Beteiligungen der natürlichen Personen werden im steuerlichen Betriebsvermögen gehalten (Teileinkünfteverfahren statt Abgeltungssteuer)

Hybride GmbH & Co. KG beteiligt an LP - Fall 6



Hybride GmbH & Co. KG beteiligt an LP - Fall 7



- KG für US-steuerliche Zwecke als intransparent behandelt (CTB Election)

- US-Nachlasssteuervermeidung mittels hybrider GmbH & Co. KG. Hybride Gestaltung der KG nur notwendig, falls US-Nachlasssteuer > deutsche Erbschaftsteuer (wegen Anrechenbarkeit)
- Keine US-Einkommensteuererklärungspflicht der Kommanditisten der KG

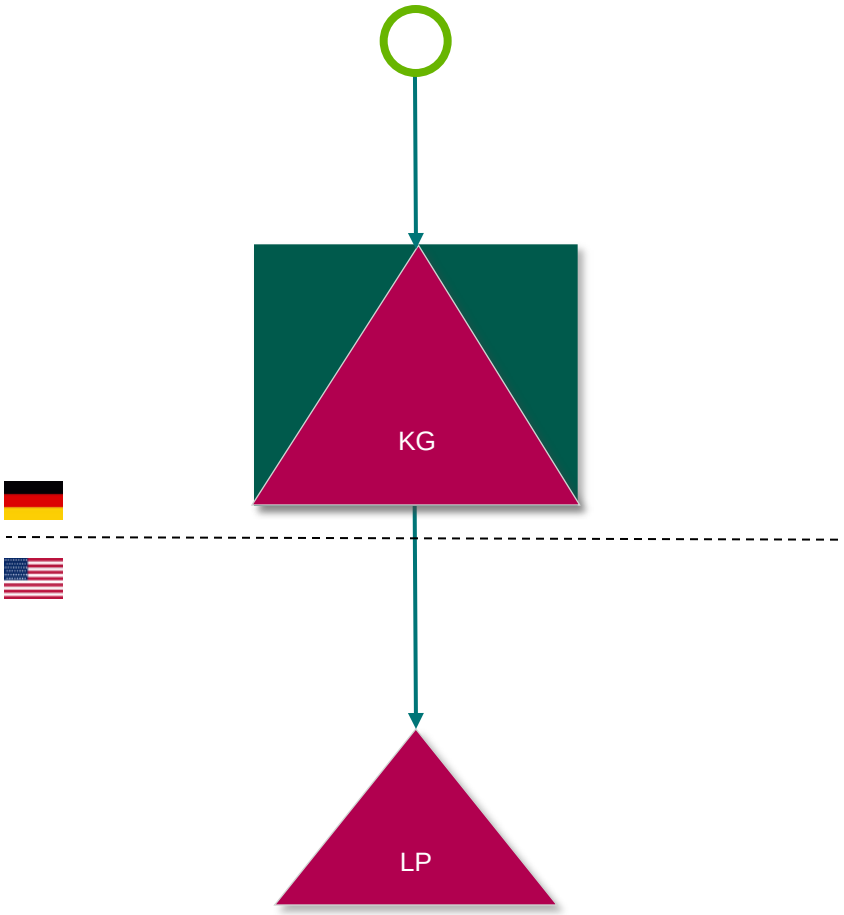
Hybride GmbH & Co. KG beteiligt an LP - Fall 7

pretax net income		**100.0**
GA corporate income tax,	**6.0%**	**-6.0**
		94.0
Federal corporate income tax, 35%	**35%**	**-32.9**
Branch profits tax	**0%**	**0.0**
net distribution		**61.1**
US tax burden		**38.9**

KG treated as non-transparent for US tax purposes
Flow-through to Individual for German tax purposes

<u>German Tax (Individual)</u>	
pretax net income	**100.0**
tax exempt, Art. 7 & 23 II a TT	
subject to progression	**-100.0**
	0.0
German tax burden indiv. level	**0.0**
cash distribution	**61.1**
net cash	**61.1**

Combined tax burden US & Germany **38.9**



Wir und die Castellers de Barcelona

Ihr Ansprechpartner

Oliver Hecking
Partner
Steuerberater, Certified Public Accountant

Rödl & Partner Charlotte
Langford de Kock LLP
121 West Trade Street, Suite 2850
Charlotte, NC 28202
Telefon +1 (704) 376-2145
Telefax +1 (704) 376-0226
E-Mail oliver.hecking@roedlUSA.com
www.roedl.com/us

„Jeder Einzelne zählt“ – bei den Castellers und bei uns.

Menschentürme symbolisieren in einzigartiger Weise die Unternehmenskultur von Rödl & Partner. Sie verkörpern unsere Philosophie von Zusammenhalt, Gleichgewicht, Mut und Mannschaftsgeist. Sie veranschaulichen das Wachstum aus eigener Kraft, das Rödl & Partner zu dem gemacht hat, was es heute ist. „Força, Equilibri, Valor i Seny“ (Kraft, Balance, Mut und Verstand) ist der katalanische Wahlspruch aller Castellers und beschreibt deren Grundwerte sehr pointiert. Das gefällt uns und entspricht unserer Mentalität. Deshalb ist Rödl & Partner eine Kooperation mit Repräsentanten dieser langen Tradition der Menschentürme, den Castellers de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

Hinweise zu dieser Präsentation

Die Ausführungen in der Präsentation stellen keine erschöpfende, rechtsverbindliche Behandlung der relevanten Fragestellungen dar. Hierzu ist eine umfassende Beratung auf Basis des konkreten Einzelfalls zwingend erforderlich. Die Ausführungen begründen keine Beratung, keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte oder ein rechtsverbindliches Angebot von Rödl & Partner.

Die Ausführungen geben die Interpretation von Rödl & Partner der relevanten steuergesetzlichen Bestimmungen, die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie die hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung wieder.

Die vorliegenden Ausführungen beruhen auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Präsentation. Im Zeitablauf können Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, Auffassungen der Finanzverwaltung, der Interpretation dieser Rechtsquellen, der Auslegung des Abkommensrechts sowie der Rechtsprechung eintreten. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen dieser Präsentation beeinflussen. Rödl & Partner ist nicht verpflichtet, auf Änderungen in der rechtlichen Beurteilung von Themen hinzuweisen, die in dieser Präsentation behandelt wurden.

Rödl & Partner übernimmt keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation. Soweit gesetzlich zulässig, übernimmt Rödl & Partner keine Haftung für ein Tun oder Unterlassen, das sich allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt hat. Dies gilt auch dann, wenn diese Information ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.