

AUGUSTINPARTNERS LLC

U.S. STEUERBERATUNG

300 EAST 42ND STREET
16TH FLOOR
NEW YORK, NY 10017
FON (212) 593-9900
FAX (212) 593-9997
www.augustinpartners.com

Mindestbesteuerung von Kapitalgesellschaften in den USA

Am 1. Januar diesen Jahres wurde nach langer Diskussion in Deutschland die sogenannte Mindestbesteuerung für Kapitalgesellschaften in einer - aus US amerikanischer Sicht - sehr gemässigten Form eingeführt. Vereinfacht läßt sich die nun geltende Regelung wie folgt darstellen: Verlustvorträge können zunächst bei allen Ertragsteuern mit Gewinnen von bis zu € 1.000.000 verrechnet werden. Darüber hinaus kann ein verbleibender Verlustvortrag maximal bis zu 60% des die € 1.000.000 übersteigenden Gesamtbetrages der Einkünfte des Verlustabzugsjahres berücksichtigt werden. Der Verlustrücktrag ist für Kapitalgesellschaften auf € 511.500 beschränkt.

Das Thema schlug Mitte diesen Jahres nochmals Wogen, als bekannt wurde, dass Vodafone eine Teilwertabschreibung von annähernd 50 Mrd. Euro auf den Wert von Mannesmann bei der deutschen Finanzverwaltung beantragt hat. Aus diesem Anlass möchten wir daher im Folgenden eine kurze Darstellung der in den USA derzeit geltenden Mindestbesteuerung¹ für Kapitalgesellschaften (Alternative Minimum Tax) geben. Bei einkommens- und körperschaftsteuerlichen Planungsrechnungen für Investitionen in den USA beobachten wir regelmäßig, dass die Einbeziehung der Mindeststeuer immer wieder außer Betracht gelassen wird.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß das dieses Jahr in Deutschland eingeführte Mindestbesteuerungssystem für Kapitalgesellschaften viel einfacher zu handhaben ist, als das US amerikanische. Der hierdurch für die Gesellschaft verursachte zusätzliche Aufwand ist nach dem deutschen System wesentlich geringer, als der nach dem US amerikanischen Mindestbesteuerungssystem. Die Anwendung der US Vorschriften ist im Rahmen jeder Veranlagung zwingend. Eine sorgfältige Steuerplanung vermag jedoch auch in den USA die Gesamtsteuerlast für das Unternehmen vermindern. Ziel einer solchen Steuerplanung muß jedoch sein, die optimale, d.h. die über einen längeren Zeitraum niedrigste Steuerschuld unter Berücksichtigung sowohl der regulären Körperschaftsteuer als auch der Mindeststeuer zu erreichen. Dabei ist zu beachten, daß eine völlige Vermeidung der Mindeststeuer auch zu einer Erhöhung der regulären Körperschaftsteuer führen kann. Daher sollte eine sinnvolle Steuerplanung nicht vorrangig die völlige Vermeidung der Mindeststeuer im Auge haben, sondern vielmehr die optimale Abstimmung der nebeneinander stehenden Steuersysteme herbeiführen.

¹ Die Darstellung bezieht sich nur auf die Federal Corporate Income Tax.



Die Mindestbesteuerung wurde in den USA bereits 1969 eingeführt und gilt neben Kapitalgesellschaften und natürlichen Personen auch für Erbgemeinschaften (Estates) und Trusts. Ziel der Mindestbesteuerung ist es, eine angemessene Besteuerung von Steuerzahlern mit einem hohen tatsächlichen, aber geringen steuerlichen Einkommen zu gewährleisten.

Dies wird -vereinfacht dargestellt- dadurch erreicht, daß ausgehend von dem *taxable income*, das für die Regelbesteuerung (regular tax) zugrunde gelegt wird, verschiedene Steuervergünstigungen rückgängig gemacht werden. Auf die so ermittelte Steuerbemessungsgrundlage für die Mindeststeuer wird dann ein ermäßigter Steuersatz von 20% angewendet. Übersteigt die sich hieraus ergebende Mindeststeuer die reguläre Steuerschuld des Steuerschuldners, so wird die Differenz als Ergänzungssteuer neben der regulären Steuer geschuldet. Dies bedeutet, dass die US Mindestbesteuerung als selbständige Steuer neben der Regelsteuer steht. Für die Einkommen- und Körperschaftsteuerveranlagung hat dies zur Folge, daß neben der regulären Veranlagung immer eine zweite Veranlagung für Mindeststeuerzwecke vorzunehmen ist.

Nach einer Statistik des *Internal Revenue Services* (IRS) betrug das körperschaftsteuerliche Gesamtaufkommen² in 2000 rund \$ 266 Milliarden, wovon etwa \$262 Milliarden auf die reguläre Körperschaftsteuer und \$ 4 Milliarden auf die Mindeststeuer entfielen. In 2001 entfielen bei einem körperschaftsteuerlichen Gesamtaufkommen von rund \$ 221 Milliarden etwa \$219 Milliarden auf die reguläre Körperschaftsteuer und \$ 2 Milliarden auf die Mindeststeuer³.

Im Folgenden sollen die wesentlichen Eckpfeiler der Mindeststeuer für Kapitalgesellschaften kurz dargestellt werden:

Grundsätzlich unterliegt jede Kapitalgesellschaft in den USA der Mindeststeuer. Befreit sind Kapitalgesellschaften nur, wenn ihr durchschnittlicher Umsatz in dem aktuellen und den beiden vorangehenden Veranlagungszeiträumen \$ 5 Mio. oder in drei aufeinanderfolgenden Jahren im Durchschnitt \$ 7,5 Mio. nicht überschritten hat. Kommt es in den Folgejahren zu einem Umsatzrückgang unter die soeben genannten Grenzen so ist eine Rückkehr zur Steuerbefreiung nicht möglich.

Ausgangspunkt für die Ermittlung der Mindeststeuer für Kapitalgesellschaften ist das *taxable income* der *regular tax*, also die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer. In einem ersten Schritt wird diese durch Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert; hierzu zählen beispielhaft:

² Auch dies bezieht sich nur auf die Federal Corporate Income Tax.

³ Näheres unter www.irs.gov/pub/irs-soi/01co13bs.xls.

- Die Geltendmachung erhöhter Abschreibungen für Abnutzungen (AfA) ist teilweise rückgängig zu machen. Dies kann dazu führen, daß in Folge die Ermittlung etwaiger Veräußerungsgewinne entsprechend anzupassen ist.
- Ein Verlustvor- und -rücktrag ist auch im Rahmen der Mindeststeuer zulässig. Da dieser aufgrund der unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften jedoch in der Regel nicht mit dem Verlust der regulären Gewinnermittlung übereinstimmt, ist dieser dem Betrag nach entsprechend anzupassen.

Nachdem das *taxable income* durch alle im Einzelfall erforderlichen Hinzurechnungen und Kürzungen abgeändert wurde, erhält man als Zwischengröße das sogenannte vorläufige *alternative minimum taxable income*. Hierauf basierend haben Kapitalgesellschaften in einem zweiten Schritt die sogenannten *adjusted current earnings* (ACE) zu ermitteln, wodurch steuerliche Vergünstigungen in einem noch größeren Umfang rückgängig gemacht werden. Bei dem ACE handelt es sich um ein Konzept, das beabsichtigt, das ökonomische Einkommen eines Unternehmens aufzuzeigen. Hierdurch soll sichergestellt werden, daß Unternehmen, die nach US-GAAP einen Gewinn ausweisen, auch Körperschaftsteuer zahlen. Auch die Ermittlung des ACE erfolgt durch Hinzurechnungen und Kürzungen, beispielsweise der folgenden Positionen:

- Erhöhte AfA ist in noch weitgehender Weise rückgängig zu machen, als dies bereits im Rahmen der Ermittlung des vorläufigen *alternative minimum taxable income* erfolgte. Im Prinzip kommt es hier immer zu einer Anwendung der linearen AfA. Folglich ist die Ermittlung etwaiger Veräußerungsgewinne entsprechend anzupassen.
- Steuerfreie Einnahmen (z.B. steuerfreie Zinsen auf Anleihen der Bundesstaaten und Gemeinden), die im Rahmen der regulären steuerlichen Gewinnermittlung abgezogen wurden, sind wieder hinzuzurechnen. Sind in diesem Zusammenhang steuerlich nicht abzugsfähige Ausgaben entstanden, so dürfen diese im Rahmen der Ermittlung des ACE nun abgezogen werden.
- Kosten der Gründung der Kapitalgesellschaft, die im Rahmen der regulären Gewinnermittlung über einen Zeitraum von 60 Monaten linear abgeschrieben werden können, sind bei der Ermittlung des ACE erst im Zeitpunkt der Auflösung der Kapitalgesellschaft gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Das endgültige *alternative minimum taxable income* erhält man, indem man das vorläufige *alternative minimum taxable income* um 75% der Differenz zwischen den ACE und dem vorläufigen *alternative minimum taxable income* erhöht und gegebenenfalls um einen Freibetrag verringert, der, da er einem *phase out* unterliegt nur in den seltensten Fällen zum Tragen kommen wird.

Die Mindeststeuer wird nun ermittelt, indem man auf die so berechnete Bemessungsgrundlage einen ermäßigten Steuersatz von 20% anwendet. Übersteigt die sich hieraus ergebende Körperschaftsteuer die nach den regulären Vorschriften ermittelten

Körperschaftsteuer, so ist der Unterschiedsbetrag die Mindeststeuer, die zusätzlich zur regulären Körperschaftsteuer geschuldet wird. Hier sei noch erwähnt, dass die Bemessungsgrundlage sowohl für die reguläre Körperschaftsteuer, als auch für die Mindeststeuer grundsätzlich das Welteinkommen der Kapitalgesellschaft umfasst. Etwaige ausländische Körperschaftsteuer wird auch im Rahmen der Ermittlung der Mindeststeuer durch die Gewährung eines *foreign tax credits* berücksichtigt.