

Recht der Internationalen Wirtschaft

6 | 2022

Betriebs-Berater International

9.6.2022 | 68. Jg.
Seiten 337–412

DIE ERSTE SEITE

Professor Dr. Thomas Klindt

Wer die Norm setzt, steuert den Markt

AUFSÄTZE

James H. Boykin und **Tyler Grove**

Die Russland-Sanktionen der USA | 337

Daniel Wiedmann und **Daniel Hoppen**

Die Russland-Sanktionen der EU (Teil 3) | 345

Dr. Mark Zimmer und **Maryam Neumann**

Wettbewerbsverbote in Aktienoptionsplänen ausländischer Konzernmütter | 349

Dr. Adrian Hemler

Irrweg „Eingriffsnorm“: Das Beispiel der Durchsetzung deutscher Zinsobergrenzen in einem russischen Darlehensvertrag | 355

LÄNDERREPORTE

Professor Dr. Rainer Wedde

Länderreport Russische Föderation | 360

Janine Kickler-Kreuz und **Dr. Susann Sturm**

Länderreport Steuerrecht USA – Update | 367

INTERNATIONALES WIRTSCHAFTSRECHT

EuGH: Kein Verbot des Einsatzes sog. Upload-Filter durch Online-Diensteanbieter zur Haftungsvermeidung | 372

EuGH: EuGVVO – Deliktsgerichtsstand und Folgen eines Wegfalls des Klagegerichtsstands für Interventionsklagen | 381

EuGH: Vollstreckbarkeit von Entscheidungen nach der EuGVVO – Definition des vorgeschalteten kontradiktorischen Verfahrens | 386

EuGH: Ne bis in idem – eingeschränkte Geltung in parallelen Kartellverfahren | 389

INTERNATIONALES STEUERRECHT UND ZOLLRECHT

EuGH: Zollkodex – fortbestehende Verbrauchsteuerschuld trotz Erlöschens der Zollschuld infolge Beschlagnahme | 412

Für Unternehmen verheißt diese Entwicklung nichts Gutes. Neue Geschäfte mit Russland sind aber bis zu einem bestimmten Umfang rechtlich weiterhin möglich. Unternehmen sollten vor jedem (Neu-)Vertragsschluss folgende vier Fragen beantworten:

- (1) *Will man weiter Russlandgeschäft tätigen?* Das ist eine moralische Frage, die jedes Unternehmen für sich entscheiden und ggf. mit den Anteilseignern abstimmen muss.
- (2) *Darf man das geplante Geschäft noch abschließen?* Mittlerweile erfassen die EU-Sanktionen erhebliche Teile des Austausches, aber es gilt nach wie vor kein Totalembargo. Wesentliche Teile der bisherigen Geschäfte sind mithin weiter erlaubt.
- (3) *Kann man das geplante Geschäft nach außen vertreten?* Hier sind Fragen des (weltweiten) Marketings zu beachten. In der aktuellen emotionalen Lage kann ein Shitstorm in den Kernländern rasch jeden wirtschaftlichen Vorteil des Russlandgeschäfts zunichtemachen.
- (4) *Wie kann ein Russlandgeschäft rechtssicher abgewickelt werden?* Derzeit sind nahezu alle Aspekte – von der Lieferung über die Bezahlung bis zur Rechtsdurchsetzung – erheblich er-

schwert. Empfehlen kann man wohl allenfalls Lieferungen Ex Works gegen Vorkasse bei Wahl eines westlichen Rechts.

Die Akteure im Russlandgeschäft haben nach schwierigen Jahren (Krim, Ostukraine, Corona) 2022 auf einen Aufschwung gehofft, der sich auch zunächst abzeichnete. Durch den Krieg sind diese Hoffnungen jäh zerplatzt. Das Russlandgeschäft sieht sich um Jahre, wenn nicht Jahrzehnte zurückgeworfen.



Professor Dr. Rainer Wedde

Professor für Wirtschaftsrecht an der Wiesbaden Business School der Hochschule Rhein-Main. Studium in Tübingen, Aix-en-Provence, Dresden und Freiburg (Breisgau); danach Tätigkeit als Rechtsanwalt für internationale Kanzleien in Moskau und Berlin. Autor zahlreicher Publikationen zum (russischen) Wirtschaftsrecht, Redakteur der Deutsch-Russischen Rechtszeitschrift (DRRZ), Co-Sprecher der Fachgruppe Recht der DGO sowie ständiger Mitarbeiter der RIW.

Janine Kickler-Kreuz, Enrolled Agent, Köln, und Dr. Susann Sturm, Steuerberaterin, München

Länderreport Steuerrecht USA – Update

I. Rechtspolitischer Hintergrund: Haushaltsentwurf 2023

Anknüpfend an den Länderreport im letzten Heft (RIW 2022, 310) greift dieser Beitrag die neuesten Entwicklungen auf und stellt die im Zusammenhang mit dem US-Haushaltsentwurf 2023 veröffentlichten Steuervorschläge vor. Der US-Haushaltsentwurf 2023 (*Budget Plan 2023*) wurde am 28. 3. 2022 veröffentlicht, nachdem US-Präsident Joe Biden am 15. 3. 2022 das Haushaltsgesetz für das Fiskaljahr 2022, welches bereits am 1. 10. 2021 begann, unterzeichnete. Zeitgleich am 28. 3. 2022 veröffentlichte das US-Finanzministerium (*Treasury Department*) zu den Vorschlägen von US-Präsident Biden sog. *General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2023 Revenue Proposals* (traditionell auch als *Green Book* bezeichnet). Das *Green Book* enthält Erläuterungen und zusätzliche Details. Der Haushaltsentwurf und das *Green Book* bauen auf dem Entwurf zum *Build Back Better Act* auf, der im November 2021 vom US-Repräsentantenhaus verabschiedet und vom Senat bislang blockiert wurde. Sie gehen dabei davon aus, dass der *Build Back Better Act* in Kraft tritt.

Die im Haushaltsentwurf und im *Green Book* dargelegten Steuervorschläge, die sowohl Privatpersonen als auch Unternehmen betreffen, könnten im Rahmen des Haushaltsabstimmungsverfahrens verabschiedet werden, sofern sich die Demokraten die einstimmige Unterstützung aller Demokraten im Senat sichern. Steuerpflichtige mit US-Bezug sollten

sich daher frühzeitig mit den möglichen Auswirkungen der Steuererhöhungsvorschläge auf ihre zukünftige Ertragssituation, ihre Investitionen und ihre kurz- und langfristigen Vermögenspläne auseinandersetzen.

II. Ausgewählte Änderungen gemäß Haushaltsplan und Green Book

1. Vorschriften für Privatpersonen mit hohem Einkommen

a) *Anhebung des Höchstsatzes für die Einkommensteuer auf 39,6%*

Der Haushaltsentwurf sieht auf Bundesebene bei der Einkommensteuer eine Anhebung des Spitzengrenzsteuersatzes von 37% auf 39,6% vor. Der Spritzengrenzsteuersatz von 37% sollte ursprünglich am 31. 12. 2025 auslaufen. Laut *Green Book* soll der neue Spitzengrenzsteuersatz von 39,6% bereits drei Jahre früher Anwendung finden, nämlich für Steuerjahre, die nach dem 31. 12. 2022 beginnen. Die vorgeschlagene Steuererhöhung gilt im Steuerjahr 2023 beispielsweise für steuerpflichtige Einkommen über 450 000 USD für verheiratete Personen, die eine gemeinsame Steuererklärung abgeben, bzw. 225 000 USD für verheiratete Einzelpersonen, die eine getrennte Steuererklärung abgeben. Für unverheiratete Personen gilt ein Schwellenwert von 400 000 USD. Nach 2023 sollen die Schwellenwerte an die Inflation angepasst werden.

b) Mindesteinkommensteuer für vermögende Privatpersonen

Der Haushaltsentwurf beinhaltet einen Vorschlag für eine Mindeststeuer von 20% auf das Gesamteinkommen für alle Steuerpflichtigen mit einem Nettovermögen (Vermögenswerte abzüglich Verbindlichkeiten) von mehr als 100 Mio. USD. Das Gesamteinkommen umfasst dabei auch nicht realisierte Gewinne, was im Widerspruch zum geltenden Recht steht, wonach Gewinne nur bei Realisierung besteuert werden.

Steuerpflichtige, deren Vermögen den Schwellenwert übersteigt, sollen der Bundessteuerbehörde (*Internal Revenue Service, IRS*) zukünftig jährlich den Umfang und den geschätzten Wert ihres Vermögens (getrennt nach Vermögensklassen) und den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mitteilen. Der Entwurf bestimmt, dass handelbare Vermögenswerte, wie börsengehandelte Wertpapiere, zu den Marktpreisen am Jahresende bewertet werden. Nicht handelbare Vermögenswerte sollen dagegen mit dem höheren Wert aus ursprünglichen oder fortgeführten Anschaffungskosten, dem letzten Bewertungsereignis oder anderen genehmigten Methoden bewertet werden. Eine Pflicht zur Einholung jährlicher Bewertungen für nicht handelbare Vermögenswerte ist nicht vorgesehen.

In Bezug auf die technische Umsetzung sieht das *Green Book* die Ermittlung einer Mindeststeuerschuld vor. Diese bestimmt sich aus der Multiplikation des Mindeststeuersatzes (20%) und des steuerpflichtigen Einkommens und der nicht realisierten Gewinne, abzüglich der Summe der nicht erstatteten Vorauszahlungen des Steuerpflichtigen, der nicht anrechenbaren Vorauszahlungen und der regulären Steuer. Die im ersten Jahr resultierende Mindeststeuerschuld kann nach dem *Green Book* in neun gleichen jährlichen Raten gezahlt werden. Für die folgenden Jahre können Steuerpflichtige die Mindeststeuerschuld in fünf gleichen Jahresraten zahlen.

Eine Besonderheit besteht im Hinblick auf die Liquidierbarkeit des Vermögens. Nach dem *Green Book* sollen Steuerpflichtige als „illiquide“ gelten, wenn die von ihnen direkt oder indirekt gehaltenen handelbaren Vermögenswerte weniger als 20% des Vermögens betragen. Als illiquide geltende Steuerpflichtige können wählen, ob sie nur nicht realisierte Gewinne aus handelbaren Vermögenswerten in die Berechnung der Mindeststeuerschuld einbeziehen. Trifft ein solcher Steuerpflichtiger diese Wahl, unterliegt er einer Stundungsabgabe auf die Realisierung von Gewinnen aus nicht handelbaren Vermögenswerten.

Der Vorschlag zur Mindesteinkommensteuer für vermögende Privatpersonen soll für Steuerjahre gelten, die nach dem 31. 12. 2022 beginnen.

c) Modifikation der Besteuerung von bestimmten Kapitaleinkünften (*Capital Gains Tax*)

Der Haushaltsentwurf thematisiert auch die Besteuerung bestimmter Kapitaleinkünfte. Zum einen schlägt er die Anhebung des Höchststeuersatzes auf bestimmte Kapitaleinkünfte, wie private Veräußerungsgewinne von langfristig gehaltenen Immobilien und Wertpapieren (*Long-Term Capital Gains*) sowie gewisse Dividendeneinkünfte, von 20% auf 39,6% vor, sofern das bereinigte Bruttoeinkommen eines Steuerpflichtigen einen Schwellenwert übersteigt. Bei verheirateten Steuerpflichtigen, die eine gemeinsame Steuerer-

klärung abgeben, beträgt dieser Wert 1 Mio. USD, wobei der Wert nach 2023 regelmäßig an die Inflation angepasst werden soll. Der Vorschlag zur Erhöhung des Höchstsatzes soll für bestimmte Veräußerungsgewinne und Dividenden gelten, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens des Entwurfs vereinnahmt werden. Die Erhöhung des Höchststeuersatzes für bestimmte Kapitaleinkünfte steht somit in Einklang zur Erhöhung des Spitzengrenzsteuersatzes bei der Einkommensteuer.

Zum anderen soll es auch zu einer erheblichen Änderung bei Schenkungen und Erbfällen kommen. Nach der bisherigen Gesetzeslage musste der Eigentümer eines begünstigten Vermögensgegenstands nur dann einen der *Capital Gains Tax* unterliegenden Gewinn erfassen, wenn er den Vermögensgegenstand verkaufte. Nach dem *Green Book* soll auch die Übertragung eines Vermögensgegenstands durch Schenkung oder Erbschaft der *Capital Gains Tax* unterliegen. Der Vorschlag soll für Übertragungen nach dem 31. 12. 2022 Anwendung finden.

2. Vorschriften für Unternehmen

a) Anstieg des Körperschaftsteuersatzes und des GILTI-Steuersatzes

Der Haushaltsentwurf hebt den Körperschaftsteuersatz auf Bundesebene von dem derzeit geltenden Steuersatz von 21% auf 28% an. Frühere Entwürfe zum *Build Back Better Act* sahen eine ähnliche Anhebung vor, die später aber wieder entfiel. Der aktuelle Entwurf zum *Build Back Better Act* enthält dagegen eine alternative Mindeststeuer für Unternehmen in Höhe von 15% (sog. *Corporate Alternative Minimum Tax, Corporate AMT*), welche aus Einnahmensicht als Ersatz für die Erhöhung der Körperschaftsteuer angesehen wird. Der Haushaltsentwurf beinhaltet nunmehr beide Vorschriften – die Anhebung des Körperschaftsteuersatzes und die Einführung einer *Corporate AMT*.

Daneben erhöht der Haushaltsentwurf den Steuersatz für das *Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)* auf 20,02%. Bei diesem Prozentsatz handelt es sich um das Produkt aus dem neuen Körpersatzsteuersatz von 28% und dem nach dem Entwurf zum *Build Back Better Act* reduzierten Abschlag von 28,5%. Der Prozentsatz könnte nach Anwendung des Abschlags von 5% bei der Anrechnung von ausländischen Steuern (*Foreign Tax Credit, FTC*) auf 21,07% steigen. Damit käme es im Vergleich zum derzeit geltenden Recht (effektiver GILTI-Steuersatz von rd. 10,5% bzw. 13,125%) zu einer Verdoppelung.

Die Erhöhungen des Körperschaftsteuersatzes und des GILTI-Steuersatzes sollen für Steuerjahre gelten, die nach dem 31. 12. 2022 beginnen. Für ein früheres Steuerjahr, das nach dem 31. 12. 2022 endet, soll ein gemischter Körperschaftsteuersatz Anwendung finden.

b) Ablösung von BEAT durch UTPR

Der Haushaltsentwurf beinhaltet den Vorschlag, die *Base Erosion Anti-abuse Tax (BEAT)* aufzuheben und durch eine *Undertaxed Payments Rule (UTPR)* zu ersetzen, die mit den *Pillar 2 Model Rules* konsistent ist. Die technischen Aspekte für die UTPR nach dem *Green Book* stimmen eng mit den denen der am 20. 12. 2021 veröffentlichten *Pillar 2 Model Rules* überein.

Das *Green Book* sieht vor, dass sowohl inländischen Unternehmen, die Teil einer internationalen Unternehmensgruppe

mit ausländischer Muttergesellschaft sind, als auch inländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen der steuerliche Abzug in dem Umfang verwehrt wird, der erforderlich ist, um die hypothetische Zuschlagsteuer zu erheben, sodass die internationale Rechnungslegungsgruppe (*International Financial Reporting Group*) in jedem ausländischem Staat mindestens eine Steuer von 15% zahlt. Zur Veranschaulichung zieht das *Green Book* das folgende Beispiel heran:

Beispiel: Eine *International Financial Reporting Group* erzielt in einem Land ohne Körperschaftsteuer Gewinne in Höhe von 1000 USD. In diesem Land befinden sich keine Sachanlagen und keine Mitarbeiter. Zudem sind keine anderen Unternehmen der *International Financial Reporting Group* in einem Land mit einer UTPR angesiedelt. Auf Basis der Annahmen würde die UTPR-Zuschlagsteuer 150 USD betragen. Würde die Zuschlagsteuer nicht im Rahmen von GILTI oder einer von einem ausländischen Staat eingeführten *Income Inclusion Rule* (IIR) erhoben werden, würde in den USA nach der UTPR für eine US-Körperschaft oder eine US-Betriebsstätte, die Mitglied der *International Financial Reporting Group* ist, ein Abzugsverbot von Ausgaben in Höhe von 536 USD zur Anwendung kommen (d.h. Zuschlagsteuer von 150 USD dividiert durch den geplanten Körperschaftsteuersatz von 28%).

In den Anwendungsbereich der UTPR würden theoretisch internationale Unternehmensgruppen mit US-Muttergesellschaften wie auch ausländischen Muttergesellschaften mit einem konsolidierten jährlichen Gesamtumsatz von mindestens 850 Mrd. USD (in mindestens zwei von vier Jahren), die in Niedrigsteuerländern tätig sind, fallen. Das *Green Book* stellt jedoch ausdrücklich klar, dass die UTPR nicht für Einkünfte gelten soll, die einer IIR unterliegen, die mit den *Pillar 2 Model Rules* übereinstimmt, einschließlich Einkünften, die unter GILTI fallen. Somit würde die UTPR im Allgemeinen nicht für internationale Unternehmensgruppen mit US-Muttergesellschaften gelten. Da der Haushaltsentwurf von einer Verabschiedung des *Build Back Better Acts* und der darin enthaltenen Anpassung der Vorschriften zu GILTI ausgeht, macht der Vorschlag zur UTPR deutlich, dass die US-Regierung davon ausgeht, dass die überarbeiteten GILTI-Vorschriften – wie im Entwurf zum *Build Back Better Act* vorgesehen – als IIR anzuerkennen sind.

Das *Green Book* stellt entsprechend fest, dass die UTPR in erster Linie für internationale Unternehmensgruppen mit ausländischer Muttergesellschaft und im Allgemeinen nicht mit US-Muttergesellschaft gelten würde. Darüber hinaus würde die UTPR nicht für (i) den Gewinn einer Unternehmensgruppe in einem Land gelten, wenn der Dreijahresdurchschnitt der Einnahmen der Gruppe in diesem Land weniger als 11,5 Mio. USD und der Dreijahresdurchschnitt des Gewinns der Gruppe in diesem Land weniger als 1,15 Mio. USD beträgt, und (ii) eine Gruppe, die in nicht mehr als fünf Ländern außerhalb des Hauptlandes der Gruppe tätig ist, sofern der Buchwert der materiellen Vermögensgegenstände der Gruppe in diesen Ländern weniger als 57 Mio. USD beträgt. Diese monetären Schwellenwerte entsprechen den auf Euro basierenden Schwellenwerten in den *Pillar 2 Model Rules*, umgerechnet in US-Dollar. Das *Green Book* weist darauf hin, dass die Schwellenwerte zur Berücksichtigung von Währungsschwankungen angepasst werden können.

Die Höhe der UTPR-Zuschlagsteuer wird auf der Grundlage einer Berechnung des Gewinns und des effektiven Steuersatzes der Gruppe in jedem einzelnen Land ermittelt, wobei

alle Einkommensteuern, einschließlich der neuen *Corporate AMT*, die im Entwurf zum *Build Back Better Act* enthalten ist, berücksichtigt werden. Zur Verteilung findet eine Allokationsregel Anwendung, die den Betrag der UTPR-Zuschlagsteuer auf alle Länder aufteilt, in denen die Gruppe tätig ist (vorausgesetzt, diese Länder haben eine UTPR umgesetzt, die mit den *Pillar Model 2 Rules* übereinstimmt). Der Betrag, der den USA zugewiesen wird, würde sich durch die folgende Formel bestimmen:

$$\text{US-Allokation} = 50\% \times (\text{Anzahl der Mitarbeiter in USA/Anzahl der Mitarbeiter in allen Ländern mit UTPR}) + 50\% \times (\text{Buchwert aller materiellen Wirtschaftsgüter in USA/Buchwert aller materiellen Wirtschaftsgüter in allen Ländern mit UTPR})$$

Nach dem *Green Book* würde das Abzugsverbot erst nach der Anwendung der anderen Abzugsvorschriften im *Internal Revenue Code* (IRC) gelten und anteilig auf alle Abzüge angewendet werden. Übersteigt der UTPR-Abzug die Summe der Abzüge, die der Steuerpflichtige in einem Steuerjahr gelten machen kann, kann der Überschuss auf unbestimmte Zeit vorgetragen werden. Neben dem UTPR-Abzug sieht das *Green Book* auch eine Mindestzuschlagsteuer (sog. *Domestic Minimum Top-Up Tax*) vor, die gelten würde, um die Auferlegung der UTPR durch andere Länder zu verhindern. In Übereinstimmung mit dem OECD-Vorschlag für *Pillar 2* soll die UTPR gemäß *Green Book* die BEAT im Jahr 2024 ablösen und in Kraft treten.

3. Vorschriften für Onshoring und Offshoring

Die US-Regierung plant die Schaffung von Anreizen, um Arbeitsplätze und Investitionen zurück in die USA zu holen, sowie die Reduktion von Steuervorteilen, die durch die Verlagerung von US-Arbeitsplätzen in das US-Ausland entstehen.

Der Haushaltsentwurf sieht demnach die Einführung einer neuen allgemeinen Unternehmensgutschrift für *Onshoring*-Ausgaben vor. Im Gegensatz dazu soll der Abzug von *Offshoring*-Ausgaben eliminiert werden. Bei den relevanten Ausgaben handelt es sich ausschließlich um solche, die bei der Verlagerung eines Gewerbes oder Unternehmens in die bzw. aus den USA anfallen. Diese sollen explizit nicht Kapitalausgaben oder Kosten für Abfindungen und ähnliche Hilfen für entlassene Arbeitnehmer beinhalten.

Die *Onshoring*-Gutschrift würde 10% der relevanten Ausgaben betragen, die bei der Verlagerung eines Gewerbes oder Unternehmens in die USA anfallen. Laut *Green Book* bedeutet *Onshoring*, dass ein außerhalb der USA betriebenes Gewerbe oder Unternehmen reduziert oder eingestellt und dass dasselbe Gewerbe oder Unternehmen innerhalb der USA gegründet, erweitert oder anderweitig verlagert wird, sofern die Zahl der US-Arbeitsplätze steigt.

Die *Offshoring*-Vorschrift lässt Abzüge für relevante Ausgaben, die bei der Verlagerung eines Gewerbes oder Unternehmens aus den USA entstehen, nicht zu. *Offshoring* bedeutet in diesem Zusammenhang laut *Green Book*, dass ein innerhalb der USA betriebenes Gewerbe oder Unternehmen reduziert oder eingestellt wird und dass dasselbe Gewerbe oder Unternehmen außerhalb der USA gegründet, erweitert oder anderweitig verlagert wird, sofern US-Arbeitsplätze abgebaut werden. Darüber hinaus soll es auch im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung unter *Subpart F* und GILTI ein Abzugsverbot für *Offshoring*-Ausgaben geben.

Die Vorschriften für *Onshoring* und *Offshoring* würden für Ausgaben gelten, die nach dem Datum des Inkrafttretens gezahlt werden oder anfallen.

4. Rückwirkende Option für die Besteuerung als Qualified Electing Fund

Gemäß dem Haushaltsentwurf soll Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, eine passive ausländische Investmentgesellschaft (*Passive Foreign Investment Company*, PFIC) unter bestimmten Umständen rückwirkend und ohne Zustimmung des IRS als qualifizierten Wahlfonds (sog. *Qualified Electing Fund*, QEF) zu behandeln.

Eine ausländische Kapitalgesellschaft ist als PFIC einzuordnen, soweit deren Bruttoeinkünfte zu mindestens 75% passiver Natur sind (*Income Test*) oder diese mindestens 50% Vermögensgegenstände hält, welche passive Einkünfte generieren (*Asset Test*). Das PFIC-Regime soll verhindern, dass US-Steuerzahler Einkünfte aus passiven Investments als begünstigte Veräußerungsgewinne vereinnahmen, indem die Investments über ausländische Investmentgesellschaften gehalten werden. Das PFIC-Regime flankiert das Hinzurechnungsbesteuerungsregime nach *Subpart F*.

Eine US-Person, die Anteile (auch Streubesitzanteile) an einer PFIC hält, muss im Grundsatz übermäßige Ausschüttungen (*Excess Distributions*) mit dem Einkommensteuersatz versteuern, wobei zusätzlich Zinsen für den Steueraufschub abzuführen sind. Übermäßige Ausschüttungen sind definiert als der Teil der laufenden Ausschüttungen, der 125% der durchschnittlichen Ausschüttungen (grundsätzlich bezogen auf einen Dreijahresbetrachtungszeitraum) übersteigt.

Soweit der Steuerpflichtige dagegen die Option zur Besteuerung als QEF ausübt, muss er seinen Anteil an den regulären Einkünften (*Ordinary Income*) und den begünstigten Veräußerungsgewinnen (*Long-Term Capital Gains*) der PFIC auf jährlicher Basis berücksichtigen und diese Einkünfte besteuern. Diese Option stellt in der Regel die attraktivere Variante dar. Soweit die QEF-Option rechtzeitig ausgeübt wird, gelten die oben dargestellten unattraktiven PFIC-Überschussausschüttungsregelungen nicht. Eine rückwirkende Wahlrechtsausübung ist nach geltendem Recht zwar zulässig, bedarf allerdings im Rahmen eines speziellen Zustimmungsverfahrens der Zustimmung des IRS.

Das *Green Book* erlaubt dagegen eine rückwirkende Wahlrechtsausübung ohne Zustimmung des IRS unter der Voraussetzung, dass diese nicht zum Nachteil der US-Regierung ist. Diese erweiterte Verfügbarkeit der rückwirkenden Wahlrechtsausübung dient der Reduktion von Kosten und administrativem Aufwand sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für das IRS. Der Vorschlag soll am Tag der Verabschiedung in Kraft treten. Eine Änderung bereits eingereichter Steuererklärungen soll ebenfalls möglich sein.

5. Ausweitung von Mitteilungspflichten im Hinblick auf ausländische Geschäftseinheiten

Nach geltendem Recht verpflichtet IRC Sec. 6038 US-Personen, die eine ausländische Geschäftseinheit (sog. *Foreign Business Entity*) kontrollieren (d. h. grundsätzlich über mehr als 50% der Stimmrechte oder des Kapitals verfügen), zur Meldung bestimmter Informationen in Bezug auf diese Einheit. Bei Nichteinhaltung dieser Mitteilungspflichten sieht das Gesetz Strafen vor.

Die im Entwurf zum *Build Back Better Act* enthaltenen Anpassungen erfordern zusätzliche Informationen. Insbesondere sieht der Entwurf die Anwendung eines länderbezogenen Ansatzes (*Country-by-Country Approach*) bei den GILTI-, *Subpart F*- und FTC-Vorschriften vor, nach dem die Vorschriften im Allgemeinen nunmehr getrennt auf alle steuerpflichtigen Einheiten (*Taxable Units*) angewendet werden sollen. Zur Erhebung der notwendigen Informationen schlägt der Haushaltsentwurf vor, die Definition einer *Foreign Business Entity* auf jede steuerpflichtige Einheit im Ausland auszuweiten, sodass die geforderten Informationen für jede einzelne steuerpflichtige Einheit in jedem Land separat gemeldet werden müssen. Entsprechend werden auch bei Nichtmeldung für jede steuerpflichtige Einheit gesonderte Strafen verhängt.

Dieser Vorschlag soll für Steuerjahre einer beherrschenden US-Person gelten, die nach dem 31. 12. 2022 beginnen, sowie für Jahresabrechnungszeiträume ausländischer Geschäftseinheiten, die mit diesen Steuerjahren oder innerhalb dieser Steuerjahre enden.

III. Wirtschaftliche Bewertung

1. Auswirkung auf Gesamtsteuerbelastung (USA und Deutschland)

Die Vorschläge im Haushaltsentwurf haben signifikante Auswirkungen auf die Steuerbelastung. Bei einer reinen Personengesellschaftsstruktur, z. B. einer US-amerikanischen *Limited Partnership* (LP), deren *Limited Partner* eine deutsche GmbH & Co. KG ist und an der wiederum in Deutschland ansässige natürliche Personen als Kommanditisten beteiligt sind, ergibt sich im Spitzentarifbereich unter Berücksichtigung des im Haushaltsplanentwurf vorgeschlagenen Höchststeuersatzes bei der Einkommensteuer von 39,6% eine US-amerikanische und deutsche Gesamtsteuerbelastung von rund 43,2% (bisher: rund 40,8%), unabhängig davon, ob der Gewinn bei der LP verbleibt oder entnommen wird. Diese vereinfachte Kalkulation basiert dabei auf einer als repräsentativ angenommenen *State Tax Rate* von 6% und weiteren standardisierten Prämissen.

Optiert die GmbH & Co. KG in den USA rechtzeitig zur US-steuerlichen Behandlung als *Corporation* (sog. *Check-the-Box*-Wahlrecht), kommt hinsichtlich der GmbH & Co. KG auf Bundesebene der Körperschaftsteuersatz zur Anwendung. Auf Basis des vorgeschlagenen Steuersatzes von 28% würde sich – unter Beibehaltung der standardisierten Prämissen – eine Gesamtbelastung von rund 32,3% ergeben (bisher: rund 25,7%).

Eine andere Gesamtsteuerbelastung resultiert im Fall einer reinen Kapitalgesellschaftsstruktur, z. B. einer US-amerikanischen *Corporation* (Inc.), deren Anteilseigner eine deutsche GmbH ist und an der wiederum in Deutschland ansässige natürliche Personen als Anteilseigner beteiligt sind. Bedingt durch das Trennungsprinzip und die verschiedenen Besteuerungsebenen ergibt sich unter Annahme des vorgeschlagenen Körperschaftsteuersatzes von 28% eine US-amerikanische und deutsche Gesamtsteuerbelastung von rund 52,3% (bisher: rund 47,7%), wenn US-Gewinne auf jeder Stufe ausgeschüttet werden und bis zu den deutschen natürlichen Personen gelangen. Erhält lediglich die deutsche Kapitalgesellschaft eine Ausschüttung, ohne dass diese die Gewinne an deren Anteilseigner weiter ausschüttet, beträgt

die Gesamtbelastung bis zur Ebene der deutschen Kapitalgesellschaft dagegen nur 33,3% (bisher: rund: 26,8%).

Bei Betrachtung der drei dargestellten Strukturen zeigt sich einerseits, dass die Gesamtsteuerbelastung im Vergleich zur aktuellen Gesetzeslage nach den Vorschlägen im Haushaltsentwurf in jeder Struktur ansteigt, da von der Steuersatzerhöhung nicht nur der Einkommensteuersatz, sondern auch der Körperschaftsteuersatz betroffen ist. Andererseits wird deutlich, dass es durch den vergleichsweise höheren Anstieg bei der Körperschaftsteuer entsprechend auch zu einer höheren Gesamtsteuerbelastung bei einer reinen Kapitalgesellschaftsstruktur kommt. Gleichwohl ist zu beachten, dass das Risiko der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, die seit dem *Tax Cuts and Jobs Act* aufgrund der niedrigeren US-Steuerbelastung häufig eine Rolle spielt, durch die Anhebung der Steuersätze wieder an Bedeutung verliert.

2. Umsetzung im Hinblick auf GILTI

Neben der Diskussion um die verschiedenen Steuervorschläge verstärkt sich auch die Diskussion um die (Nicht-)anerkennung der GILTI als *Qualified IIR* für Zwecke der *Pillar 2 Model Rules*. Während der Haushaltsentwurf bzw. die US-Verwaltung – wie vorher dargelegt – davon ausgeht, dass die überarbeiteten *GILTI*-Vorschriften dann als *IIR* anzuerkennen sind, wird dies hierzulande in der Literatur zunehmend hinterfragt (z.B. *Linn/Maywald*, IStR 2022, 265). So werden Zweifel geäußert, inwieweit die bei der *GILTI* vorgesehene Anrechnung von 95% der ausländischen Steuern ausreichend ist, um eine Entlastung von der Zuschlagsteuer zu erreichen. Darüber hinaus besteht Unklarheit, ob ausländische *Qualified Domestic Minimum Top-up Taxes* als anrechenbare Steuern in den USA angesehen werden. Ein besonderes Risiko besteht demzufolge, wenn die Änderungsvorschläge zu den *GILTI*-Vorschriften nicht zur Qualifikation der *GILTI* als *Qualified IIR* führen. Noch schwerwiegender wäre es allerdings, wenn aufgrund der Uneinigkeit zu den Steuervorschlägen gänzlich keine Änderungen im Rahmen der Überarbeitung des *GILTI*-Regimes stattfinden. In diesem Fall würde es zu einem Nebeneinander von *GILTI* und *IIR* kommen, was zu einem administrativen Mehraufwand und nicht zuletzt auch in vielen Fällen zu einer Doppelbesteuerung führen würde. Aus diesem Grund ist zu hoffen, dass eine Einigung zeitnah erreicht werden kann.

Republikaner – und einige Demokraten – haben jedoch Bedenken geäußert. Sollten die USA *Pillar 2* vor anderen Ländern umsetzen, würde dies nach ihrer Ansicht für US-Unternehmen einen Wettbewerbsnachteil bedeuten. Dies hat zum Hintergrund, dass bislang auf EU-Ebene noch keine Einigung zur Umsetzung von *Pillar 2* erzielt werden konnte. Entsprechend besteht Unklarheit, ob die Mindeststeuer tatsächlich – wie im ersten Richtlinienentwurf vorgesehen – in den EU-Mitgliedstaaten bis zum 1. 1. 2023 eingeführt wird. Aufgrund der Kritik an den straffen Zeitvorgaben des ursprünglichen Richtlinienentwurfs steht derzeit eine Ver-

schiebung des Erstanwendungszeitpunktes um ein Jahr bis zum 1. 1. 2024 zur Diskussion.

IV. Fazit

Mit dem Haushaltsentwurf 2023 kehrt US-Präsident *Biden* nunmehr zu seiner ursprünglichen politischen Agenda zurück, die vor allem eine Belastung von vermögenden Privatpersonen mit hohem Einkommen und Unternehmen vorsieht. Überraschend ist vor allem, dass sich viele Vorschläge, die in der Vergangenheit diskutiert wurden, aber sich nicht im letzten Entwurf zum *Build Back Better Act* wiederfanden, nun erneut im Haushaltsentwurf enthalten sind. Die geplanten Vorschriften machen deutlich, dass in vielen Fällen Handlungsbedarf bestehen wird. Unter Berücksichtigung des Einzelfalls sollten daher folgende Aspekte frühzeitig geprüft werden:

- (1) *Anhebung des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer auf 39,6% und Mindesteinkommensteuer für vermögende Personen*: Vorziehen von Einnahmen in das Steuerjahr 2022 und/oder Tätigung von Ausgaben erst im Steuerjahr 2023.
- (2) *Modifikation der Capital Gains Tax*: Vorziehen von etwaigen Veräußerungen in das Steuerjahr 2022 und/oder Vorziehen von Schenkungen in das Steuerjahr 2022.
- (3) *Anhebung des Körperschaftsteuersatzes auf 28%*: Änderung bzw. Optimierung der Beteiligungsstruktur.
- (4) *Anpassung an GILTI und Ersatz von BEAT durch UTPR*: Analyse der geplanten Anpassungen im Hinblick auf die Anwendbarkeit und die Auswirkungen.
- (5) *Vorschriften für Onshoring und Offshoring*: Vorverlegung von *Offshoring*-Aktivitäten in das Steuerjahr 2022 bzw. Ausdehnung von *Onshoring*-Aktivitäten in das Steuerjahr 2023.
- (6) *Rückwirkende QEF-Wahl*: Prüfung der vorgesehenen Wahlmöglichkeit in Hinblick auf Vorteilhaftigkeit.
- (7) *Mitteilungspflichten im Hinblick auf ausländische Geschäftseinheiten*: Prüfung, ob durch Erweiterung der Definition erweiterte Mitteilungspflichten entstehen.



Janine Kickler-Kreuz

Enrolled Agent (Internal Revenue Service, USA). Associate Partner bei der internationalen Beratungs- und Prüfungsgesellschaft Rödl & Partner und nach 5 Jahren Berufserfahrung in den USA seit 2017 Fachmitarbeiterin und Co-Leiterin des US Desk in Germany.



Dr. Susann Sturm

Steuerberaterin, München. Promotion an der Ludwig-Maximilians-Universität München. Senior Associate bei der internationalen Beratungs- und Prüfungsgesellschaft Rödl & Partner und dort in den Bereichen Internationales Steuerrecht und Steuerliche Transaktionsberatung tätig.