

Recht der Internationalen Wirtschaft

5 | 2022

Betriebs-Berater International

5.5.2022 | 68. Jg.
Seiten 261–336

DIE ERSTE SEITE

Dr. Marco Ottenwälder

Die weltweite Mindestbesteuerung nach „Pillar 2“: Aktuelle Entwicklungen und Umsetzung

AUFSÄTZE

Dr. Constantin Frank-Fahle und **Roland Falder**

Der eigene Geschäftsbereich im Ausland – Sorgfaltspflichten ausländischer Niederlassungen und Tochtergesellschaften nach dem LkSG | 261

Peter Burckhardt und **Nina Lumengo Paka**

Die Russland-Sanktionen der Schweiz | 266

Daniel Wiedmann und **Andreas Will**

Die Russland-Sanktionen der EU (Teil 2) | 274

Dr. Katharina Parameswaran-Seiffert und **Dr. Benjamin Parameswaran**

Das indische Investitionsrecht – 30 years on | 277

Professor Dr. Claus Luttermann und **Professor Dr. Karin Luttermann**

Pax Europaea: Das Europäische Referenzsprachensystem für ein klares Europarecht im Binnenmarkt durch Mehrsprachigkeit | 285

LÄNDERREPORTE

Jan Eberhardt

Länderreport Großbritannien | 295

Jorge Sánchez Álvarez, Juan Manuel Martínez Carpio und **Dr. Alexander Steinmetz**

Länderreport Spanien | 301

Dr. Kilian Bälz, Meriem Rezgui und **Anna Jenckel**

Länderreport Tunesien | 307

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

Länderreport Steuerrecht USA | 310

INTERNATIONALES WIRTSCHAFTSRECHT

EuGH: Erfüllungsort nach EuGVVO für Ausgleichszahlung gemäß FluggastrechteVO – kombinierte Teilflüge bei einheitlicher Buchung | 315

RIW-Kommentar von **Lino Bernard** | 317

III. Ausblick

Tunesien hat das Potenzial, sich als Produktionsstandort für die Fertigung deutscher Unternehmen weiter zu etablieren. Der COMESA-Beitritt Tunesiens begünstigt zudem eine Rolle als „Gate Way“ zum afrikanischen Markt.

Die tunesische Regierung hat in den letzten Jahren wichtige Schritte unternommen, das Investitionsklima weiter zu verbessern. Dazu gehören (neben den in diesem Bericht beschriebenen Reformen der letzten zwei Jahre) eine Reform des Investitionsrechts und des Insolvenzrechts ebenso wie ein Gesetz zur Förderung von Private Public Partnerships (PPP). Inwieweit diese Reformen auch tatsächlich zum Tragen kommen, wird auch davon abhängen, ob die Verwaltungsstrukturen weiter effektiviert und gestrafft werden können.

Derzeit überschattet allerdings die Verfassungskrise auch den wirtschaftlichen Ausblick. Für langfristige Investitionen fehlt die Planungssicherheit. Der Präsident hat zwar im Dezember 2021 einen Fahrplan („Road Map“) vorgelegt, der einen nationalen Dialog im Zeitraum von Januar bis März 2022 vorsieht. Online und in Volksbefragungen im ganzen Land sollen zunächst Bürger die Möglichkeit haben, ihre Wünsche und Anregungen für das künftige politische und wirtschaftliche System zu äußern. Aufgrund dieser Empfehlungen soll ein vom Präsidenten beauftragter Ausschuss bis zum Juni 2022 den Vorschlag für eine Verfassungsänderung unterbreiten, über die das Volk am 25. 7. 2022 in einem nationalen Referendum abstimmen soll. Zu den Reformen gehört die Verabschiedung eines neuen Wahlrechts, das das Prinzip der Wahlgleichheit realisieren soll. Im Anschluss daran sollen am 17. 12. 2022 Parlamentswahlen stattfinden.

Inwieweit der – ambitionierte – Zeitplan aber realistisch ist, bleibt abzuwarten. Jüngste Maßnahmen des Präsidenten, etwa den Conseil Supérieur de la Magistrature aufzulösen, der für die Richterwahl und -beförderung zuständig ist, führen zudem zu Opposition auch innerhalb des Apparates. Damit ist unklar, wie sich eine Rückkehr zu dem von der Verfassung vorgesehenen parlamentarischen System vollziehen wird.



Dr. Kilian Bälz, LL.M. (London)

Rechtsanwalt und Partner bei Amereller Rechtsanwälte PmbB. Von Berlin und Kairo aus berät er deutsche und internationale Unternehmen bei Investitionen in der MENA-Region. Er ist ständiger Mitarbeiter der RIW.



Meriem Rezgui, LL.M. (HU Berlin)

Foreign Associate bei Amereller Rechtsanwälte PmbB in Berlin. Sie hat Rechts- und Politikwissenschaften an der Universität Tunis und der Humboldt Universität in Berlin (LL.M. International Dispute Resolution) studiert. Sie ist in Tunesien als Anwältin zugelassen.



Anna Jenckel

Wissenschaftliche Mitarbeiterin bei Amereller PmbB in Berlin. Sie hat Islamwissenschaft und Arabistik an den Universitäten von Göttingen und Leeds studiert und schließt derzeit ihr Jurastudium an der HU Berlin ab.

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

Länderreport Steuerrecht USA

I. Rechtspolitischer Hintergrund: Build Back Better Act und globale Mindestbesteuerung

Nach monatelangen Verhandlungen verabschiedete das Repräsentantenhaus am 19. 11. 2021 mit knapper Mehrheit den Entwurf für den *Build Back Better Act* (H.R. 5376). Damit rückte die weitere Umsetzung der politischen Agenda von US-Präsident *Joe Biden* ein Stück näher. Wenige Tage zuvor, am 15. 11. 2021, wurde bereits der *Infrastructure Investment and Jobs Act* (H.R. 3684) von *Joe Biden* unterzeichnet und damit ratifiziert. Dieser sieht für einen Zeitraum von 10 Jahren Ausgaben in Höhe von 1,2 Billionen US-Dollar zur Modernisierung der Verkehrs-, Energie- und Breitbandinfrastruktur vor.

Der *Build Back Better Act* sieht demgegenüber 1,75 Billionen US-Dollar an Ausgaben für die Bekämpfung des Klimawandels und den Ausbau des sozialen Sicherheitsnetzes vor. Er enthält auch eine Vielzahl an steuerlichen Vorschriften zur Finanzierung der Vorhaben, wie die Einführung einer alternativen Mindeststeuer auf das handelsrechtliche Einkommen. Zudem tangiert er die von den OECD- und G20-Staaten ausgearbeiteten Bestrebungen zur Reform der Besteue-

rung internationaler Unternehmensgruppen, vor allem die globale Mindestbesteuerung unter *Pillar 2* des *OECD/G20 Inclusive Frameworks*, wonach für internationale Unternehmensgruppen ein globaler Mindestsatz für die Unternehmenssteuer von 15% gelten soll.

Bevor der *Build Back Better Act* als Gesetz verabschiedet werden kann, muss der Entwurf noch einige Stationen, wie den Senat, durchlaufen. Aufgrund der politischen Uneinigkeit über die Parteigrenzen hinweg ist zum aktuellen Zeitpunkt noch ungewiss, wann und in welcher Form der *Build Back Better Act* verabschiedet wird. Aus deutscher Sicht stellt der aktuelle Entwurf vor allem US-Tochtergesellschaften deutscher multinationaler Unternehmen und deutsche Privatpersonen mit hohem US-Einkommen vor neue Herausforderungen bei der Erfüllung ihrer US-Steuerpflichten und bei der Steuerplanung.

II. Ausgewählte Änderungen und Neuregelungen im Überblick

Dieser Abschnitt stellt ausgewählte ertragsteuerliche Aspekte des aktuellen Entwurfs zum *Build Back Better Act*

in kurzer Form vor (aus dem Schrifttum zu den steuerlichen Entwicklungen in den USA vgl. z. B. *Frase*, IWB 2021, 409; *Geberth/Bartelt*, GmbHR 2021, R8; *Rüdenburg*, IStR-LB 2021, 3; zum *Build Back Better Act* vgl. Tax Foundation, 2021, unter: <https://taxfoundation.org/build-back-better-plan-reconciliation-bill-tax/>). Zudem gibt er einen knappen Überblick über die Mustervorschriften von *Pillar 2* zur Umsetzung einer globalen Mindeststeuer (aus dem Schrifttum vgl. z. B. *Dahlke/Rapp*, BB 2022, 683; *Hohlwegler/Kloster/Deflorian*, Ubg 2022, 138; *Schwarz*, IStR 2022, 37).

1. Vorschriften im Build Back Better Act für Privatpersonen mit hohem Einkommen

a) Abkehr von der Anhebung des Einkommensteuersatzes

Im Rahmen des politischen Prozesses wurde die Anhebung des Spitzengrenzsteuersatzes auf Bundesebene auf 39,6% diskutiert. Der aktuelle Entwurf des *Build Back Better Act* umfasst diese Anhebung nicht. Damit sollte der Höchstsatz bei der Einkommensteuer bis einschließlich Steuerjahr 2025 bei 37% bestehen bleiben.

b) Aufschlag für Personen mit hohem Einkommen

Im Gegenzug sieht der Entwurf zum *Build Back Better Act* einen bisher nicht vorhandenen Aufschlag vor. Der Aufschlag hängt von der Höhe des modifizierten bereinigten Bruttoeinkommens (*Modified Adjusted Gross Income*) ab. Der Zuschlag beträgt 5% bei einem *Modified Adjusted Gross Income* von mehr als 10 Mio. US-Dollar und 8% bei mehr als 25 Mio. US-Dollar vor. Der Aufschlagssatz ist dabei auf den das *Modified Adjusted Gross Income* übersteigenden Betrag anzuwenden. Der Aufschlag sollte laut Entwurf bereits für Steuerjahre Anwendung finden, die nach dem 31. 12. 2021 beginnen.

c) Abkehr von der Anhebung der Capital Gains Tax Rate

Nach geltendem Recht werden u. a. private Veräußerungsgewinne von langfristig gehaltenen Immobilien und Wertpapieren (*Long-Term Capital Gains*) sowie gewisse Dividendeneinkünfte mit einem begünstigten Steuersatz (*Capital Gains Tax Rate*) in Abhängigkeit von der jeweiligen Tarifstufe von 0%, 15% oder 20% besteuert. Analog zum Einkommensteuersatz hat sich auch die viel diskutierte Anhebung der *Capital Gains Tax Rate* auf 39,6% bzw. bis zu 25% im aktuellen Entwurf zum *Build Back Better Act* nicht durchgesetzt. Der begünstigte Steuersatz von bis zu 20% bei gewissen Einkünften bleibt demnach voraussichtlich bestehen.

d) Erweiterung der Abzugsfähigkeit von Bundesstaatensteuern bei der Bemessungsgrundlage auf Bundesebene

Seit dem im Dezember 2017 verabschiedeten *Tax Cuts and Jobs Act* kann die gezahlte Einkommensteuer auf Bundesebene im Rahmen des Sonderausgabenabzugs (*State And Local Tax Deduction, SALT Deduction*) für Steuerjahre bis einschließlich 2025 nur noch bis zu einem Betrag von 10000 US-Dollar (sog. *SALT Cap*) von der Bemessungsgrundlage auf Bundesebene abgezogen werden. Vor der Verabschiedung des Entwurfs zum *Build Back Better Act* im Repräsentantenhaus wurde an der Begrenzung des Sonderaus-

gabenabzugs für bundesstaatliche Steuern festgehalten. Der verabschiedete Entwurf sieht jedoch vor, dass bundestaatliche Steuern in den Steuerjahren 2021 bis 2030 jeweils bis zu einem Betrag von 80000 US-Dollar abzugsfähig sind. Im Steuerjahr 2031 soll wieder die Begrenzung von 10000 US-Dollar gelten, bis die Begrenzung ab 2032 gänzlich entfallen soll. Die eher unscheinbare Vorschrift zur Abzugsbeschränkung wendet sich damit von der Besteuerung von Personen mit hohem Einkommen ab und verdeutlicht sowohl die Abkehr von *Bidens* ursprünglicher Agenda als auch die schwierige Mehrheitsfindung im Rahmen der politischen Durchsetzbarkeit der einzelnen Punkte des *Build Back Better Act*.

2. Vorschriften im Build Back Better Act für Unternehmen

a) Abkehr von einer Anhebung des Körperschaftsteuersatzes

Im Rahmen des politischen Prozesses wurde ebenfalls diskutiert, den Körperschaftsteuersatz auf Bundesebene auf 28% oder bis zu 26,5% zu erhöhen. Die Erhöhung findet sich im aktuellen Entwurf des *Build Back Better Act* jedoch nicht wieder, sodass der derzeit geltende US-Körperschaftsteuersatz von 21% (IRC Sec. 11(b)) voraussichtlich weiterhin Anwendung findet. Die durchschnittliche US-Steuerbelastung einer körperschaftsteuerpflichtigen US-Gesellschaft würde damit, bei Annahme eines durchschnittlichen Körperschaftsteuersatzes auf Bundesstaatenebene von 6%, bei rund 25,7% bleiben.

b) Einführung einer alternativen Mindeststeuer für Unternehmen

Als Ersatz für den nicht angehobenen Körperschaftsteuersatz soll nun eine in IRC Sec. 55(b) angesiedelte alternative Mindeststeuer für Unternehmen (sog. *Corporate Alternative Minimum Tax, Corporate AMT*) den Großteil der Ziele des *Build Back Better Act* finanzieren. Der aktuelle Entwurf sieht dabei einen Mindeststeuersatz von 15% vor, der auf das modifizierte handelsrechtliche Einkommen (*Adjusted Financial Statement Income, AFSI*) angewendet wird. Zudem sind gewisse Besonderheiten zu beachten (z. B. sog. *AMT Foreign Tax Credits*). Die AMT entsteht nur, wenn die vorläufige Mindeststeuer die reguläre Körperschaftsteuer zuzüglich der *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* (BEAT) übersteigt. Der persönliche Anwendungsbereich der AMT umfasst einerseits US-ansässige Unternehmen, deren durchschnittliches AFSI (bezogen auf einen Drei-Jahres-Betrachtungszeitraum) 1 Mrd. US-Dollar übersteigt, und andererseits US-ansässige Unternehmen mit einer ausländischen Muttergesellschaft (sog. *Foreign-Parented Corporations*), wenn (i) das durchschnittliche AFSI der Gesellschaften im Ausland 1 Mrd. US-Dollar übersteigt und (ii) das durchschnittliche AFSI der Gesellschaften im Inland mindestens 100 Mio. US-Dollar beträgt. Nach dem aktuellen Entwurf des *Build Back Better Act* betrifft die AMT Steuerjahre, die nach dem 31. 12. 2022 beginnen.

c) Steuer auf Aktienrückkäufe

Börsennotierten Unternehmen wird nach dem aktuellen Entwurf bei Rückkäufen von Aktien eine Steuer von 1% auf den Verkehrswert der Aktien auferlegt (sog. *Excise Tax*). Gleichzeitig existieren jedoch verschiedene Ausnahmen (z. B. bei gewissen Umstrukturierungen oder im Zusammenhang mit Altersvorsorgeplänen). Laut des Entwurfs sollte

die Steuer bereits bei Aktienrückkäufen nach dem 31. 12. 2021 anfallen.

d) Zusätzliche Zinsabzugsbeschränkung

Gemäß der derzeit geltenden Zinsschrankenregelung sind Nettozinsaufwendungen gewerblicher Schuldzinsen nicht abzugsfähig, soweit sie 30% des *Adjustable Taxable Income* überschreiten (IRC Sec. 163(j); vgl. *Dendorfer/Möller-Gosoge*, RIW 2018, 753). Die Zinsschrankenregelung gilt nur, wenn der durchschnittliche Umsatz bezogen auf einen Drei-Jahres-Betrachtungszeitraum 25 Mio. US-Dollar übersteigt. Sie erfasst generell alle Schuldzinsen unabhängig vom Empfänger. Ein Vortrag der nicht abzugsfähigen Zinsen ist unbeschränkt möglich.

Der Entwurf zum *Build Back Better Act* sieht für internationale Unternehmensgruppen eine zusätzliche Zinsabzugsbeschränkung bei übermäßiger Fremdfinanzierung in den USA vor, welche in IRC Sec. 163(n) umgesetzt werden soll. Die neue Vorschrift beschränkt den Zinsabzug des US-Unternehmens auf 110% der Nettozinsaufwendungen multipliziert mit einem bestimmten Prozentsatz (sog. *Allowable Percentage*). Dieser Prozentsatz entspricht dem auf das US-Unternehmen entfallenden Anteil an den Nettozinsaufwendungen in der Gruppe im Verhältnis zu den Nettozinsaufwendungen des US-Unternehmens. Zur Ermittlung des auf das US-Unternehmen entfallenden Anteils wird geprüft, welchen Anteil vom Gruppen-EBITDA das US-Unternehmen erwirtschaftet. Analog zur bisheriger Zinsschrankenregelung ist auch bei der zusätzlichen neuen Zinsschrankenregelung ein unbegrenzter Zinsvortrag vorgesehen. Der persönliche Anwendungsbereich der zusätzlichen Regelung umfasst grundsätzlich alle US-Unternehmen, die Teil einer internationalen Rechnungslegungsgruppe (sog. *International Financial Reporting Group*) sind und deren durchschnittliche Nettoaufwendungen bezogen auf einen Drei-Jahres-Betrachtungszeitraum 12 Mio. US-Dollar übersteigen. Nach dem Entwurf soll sie für Steuerjahre gelten, die nach dem 31. 12. 2022 beginnen.

3. Internationale Vorschriften im Build Back Better Act

a) Anpassung der Vorschriften zum *Foreign-Derived Intangible Income*

Seit dem *Tax Cuts and Jobs Act* können gewisse US-Gesellschaften für bestimmte begünstigte Exporteinkünfte (*Foreign-Derived Intangible Income*, FDII) einen Abschlag von 37,5% auf die US-körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage geltend machen (IRC Sec. 250). Begünstigte Exporteinkünfte umfassen den Verkauf von Wirtschaftsgütern in das US-Ausland zum Gebrauch im US-Ausland, die entsprechende Lizenzierung von IP-Rechten und die Erbringung von Dienstleistungen an Leistungsempfänger im US-Ausland (vgl. *Dendorfer/Möller-Gosoge*, RIW 2018, 753). Der effektive Steuersatz für diese Exporteinkünfte beträgt bei einem Körperschaftsteuersatz von 21% somit derzeit 13,125%.

Während es im politischen Diskurs noch Überlegungen gab, die FDII-Vorschriften zu streichen, sieht der aktuelle Entwurf zum *Build Back Better Act* nun vor, den Abschlag auf begünstigte Exporteinkünfte von 37,5% auf 24,8% zu reduzieren. Fortan ergäbe sich somit ein effektiver Steuersatz von 15,8%. Laut Entwurf soll die Anpassung für Steuerjahre gelten, die nach dem 31. 12. 2022 beginnen.

b) Anpassung der Vorschriften zur *Base Erosion and Anti-Abuse Tax*

Die BEAT soll den Abzug von Betriebsausgaben einschränken und damit potenziellen Gewinnverschiebungen entgegenwirken, soweit US-Gesellschaften Betriebsausgaben an verbundene ausländische Unternehmen tätigen. Als Mindeststeuer wird sie neben der regulären Körperschaftsteuer ermittelt, aber nur zusätzlich zu ihr festgesetzt, soweit sie diese übersteigt. Zur Berechnung ihrer Bemessungsgrundlage werden bestimmte, an verbundene ausländische Unternehmen (Beteiligung von mehr als 25%) gezahlte Betriebsausgaben (*Base Erosion Payments*, BEP) wieder hinzuge-rechnet (z.B. Personalkosten, Management Fees, gewisse Schuldzinsen und Lizenzgebühren). Nach geltendem Recht beträgt der anzuwendende Steuersatz auf die BEAT-Bemessungsgrundlage 10% für 2019 bis 2025 und 12,5% ab 2026. Die BEAT findet allerdings nur Anwendung, soweit der durchschnittliche Gruppenumsatz bezogen auf einen Drei-Jahres-Betrachtungszeitraum 500 Mio. US-Dollar überschreitet und der *Base Erosion*-Prozentsatz (BEP im Verhältnis zu den gesamten Betriebsausgaben) mehr als 3% beträgt. Bei Anwendung der BEAT resultiert grundsätzlich eine Doppelsteuerung, da die Betriebsausgaben des US-Unternehmens im Empfängerland regelmäßig einer Besteuerung unterliegen (vgl. *Dendorfer/Möller-Gosoge*, RIW 2018, 753).

Der aktuelle Entwurf zum *Build Back Better Act* schlägt eine schrittweise Anhebung des Steuersatzes vor: 12,5% ab dem Steuerjahr 2023, 15% ab dem Steuerjahr 2024 und 18% ab dem Steuerjahr 2025. Weiterhin entfällt nach dem Entwurf der *Base Erosion*-Prozentsatz ab dem Steuerjahr 2024, sodass die BEAT bereits dann Anwendung findet, sobald lediglich der durchschnittliche Gruppenumsatz bezogen auf einen Drei-Jahres-Betrachtungszeitraum 500 Mio. US-Dollar überschreitet. Eine Verschärfung tritt zudem dahingehend ein, dass Steuerpflichtige, die sich einmal im Anwendungsbereich der BEAT befunden haben, zehn weitere Wirtschaftsjahre daran gebunden sind, auch wenn die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

Weitere Anpassungen der BEAT finden sich im Entwurf bei der Definition der BEP, welche um bestimmte Zahlungen, zum Beispiel im Zusammenhang mit Vorräten, erweitert wird. Ferner gibt es Ausnahmen für Zahlungen, auf die US-Steuern erhoben werden oder die in hinreichender Form ausländischen Steuern unterliegen. So soll eine Zahlung kein BEP sein, soweit der Nachweis erbracht wird, dass der Betrag einem ausländischen Steuersatz unterliegt, der nicht unter dem Minimum von (i) 15% oder (ii) dem jeweilig geltenden BEAT-Steuersatz liegt. Die vorgeschlagenen Anpassungen zur BEAT sollten nach dem Entwurf zum *Build Back Better Act* bereits für Steuerjahre gelten, die nach dem 31. 12. 2021 beginnen.

c) Anpassung der Vorschriften zum *Global Intangible Low-Taxed Income*

Die Vorschriften zum *Global Intangible Low-Taxed Income* (GILTI, IRC Sec. 951A) wurden ebenfalls im Rahmen des *Tax Cuts and Jobs Act* als eine neue flankierende Vorschrift zu den bereits bestehenden Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen (*Subpart F*) eingeführt (vgl. *Dendorfer/Möller-Gosoge*, RIW 2018, 753). GILTI hat zum Ziel, dass ausländische Tochtergesellschaften (Kapitalgesellschaften) einer US-Gesellschaft mit US-Steuer nachbelastet werden, soweit

die Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft eine gewisse Standardrendite übersteigen. Stark vereinfacht formuliert, ergibt sich die Bemessungsgrundlage aus dem gesondert ermittelten *Net Controlled Foreign Corporation Tested Income* des US-Anteilseigners abzüglich einer fiktiven Standardrendite (*Net Deemed Tangible Income Return*) von 10%, welche sich auf bestimmte materielle Wirtschaftsgüter (*Qualified Business Assets Investment*, QBAI) der ausländischen Tochtergesellschaft und abzüglich gewisser Schuldzinsen bezieht. Von dem entstehenden Saldo wird ein Abschlag von 50% für die Steuerjahre 2018 bis 2025 bzw. von 37,5% ab dem Steuerjahr 2026 gewährt. Soweit der US-Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft ist, können 80% der ausländischen Steuern angerechnet werden. Nach geltendem Recht ergibt sich ein effektiver GILTI-Steuersatz von rund 10,5%. Ein ausländisches Steuerniveau von rund 13,125% war somit bislang ausreichend, um eine Nachbelastung mit US-Steuern zu vermeiden.

Der Entwurf zum *Build Back Better Act* sieht eine Reduktion der abzugsfähigen Standardrendite auf 5% sowie eine Reduktion des Abschlags auf 28,5% vor. Gleichzeitig soll eine Anrechnung von 95% der ausländischen Steuern möglich sein. In der Gesamtschau würde bei einem Körperschaftsteuerniveau von 21% ein effektiver GILTI-Steuersatz von rund 15,02% resultieren. Künftig wäre somit ein ausländisches Steuerniveau von rund 15,8% notwendig, um eine Nachbelastung mit US-Steuern zu vermeiden. Darüber hinaus erfolgt im Entwurf eine Änderung von der bisherigen länderübergreifenden Ermittlung (*Country Blending*) hin zu einer länderbezogenen Betrachtung (*Country-by-Country Approach*).

4. Globale Mindestbesteuerung gemäß Pillar 2

Am 20. 12. 2021 hat die OECD detaillierte Regelungen zur Umsetzung der Reform des internationalen Steuersystems veröffentlicht, die sicherstellen sollen, dass internationale Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Gesamtumsatz von mindestens 750 Mrd. Euro ab 2023 einem Mindeststeuersatz von 15% unterliegen. Diese sog. *Pillar 2 Model Rules* (auch als *Anti Global Base Erosion* oder *GloBE Rules* bezeichnet) sind Teil der Zwei-Säulen-Lösung zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen aus der Digitalisierung und Globalisierung der Wirtschaft, die im Oktober 2021 von 137 Ländern und Rechtsordnungen (darunter Deutschland und die USA) gebilligt wurde. Zur Sicherstellung der Mindestbesteuerung wurden in der Vergangenheit drei Instrumente diskutiert:

- (1) *Income Inclusion Rule* (IIR): Die IIR gilt als primärer Mechanismus zur Sicherstellung einer Mindestbesteuerung. Gemäß der IIR soll der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft der internationalen Unternehmensgruppe eine Zuschlagsteuer (*Top-up Tax*) auf die Einkünfte der Gesellschaften der Unternehmensgruppe (nach-)erheben, soweit diese einer effektiven Ertragsbesteuerung von weniger als 15% unterliegen.
- (2) *Undertaxed Payments Rule* (UTPR): Die UTPR soll als sekundärer Mechanismus die Mindestbesteuerung sicherstellen. Sie soll dabei nur dann zur Anwendung kommen, wenn nicht bereits durch die Anwendung der IIR eine Mindestbesteuerung von 15% erreicht wird. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft die neuen Regelungen nicht anwendet. In solchen Fällen soll es nach der UTPR in den Ansässigkeitsstaaten der Tochtergesellschaften zu einer *Top-up Tax* mittels Abzugs-

verbote für Zahlungen an verbundenen Unternehmen kommen.

- (3) *Subject to Tax Rule* (STTR): Die STTR hat eine Sonderstellung inne. Sie bezieht sich auf Doppelbesteuerungsabkommen und sieht die Erhebung einer begrenzten Quellensteuer auf bestimmte Zahlungen an verbundene Unternehmen vor, die unterhalb eines Mindestsatzes besteuert werden.

Die *Pillar 2 Model Rules* liefern nunmehr eine Modell-Gesetzgebung zur IIR und UTPR.

Am 14.3.2022 veröffentlichte die OECD einen Kommentar mit Erläuterungen zu den *Pillar 2 Model Rules*. Im nächsten Schritt soll ein Umsetzungsrahmen entwickelt werden. Zudem soll geprüft werden, inwieweit Konsistenz zwischen den *Pillar 2 Model Rules* und den GILTI-Vorschriften (s. oben II. 3. c) besteht.

III. Wirtschaftliche Bewertung

1. Umsetzung Build Back Better Act in Bezug auf die Vorgaben durch Pillar 2

a) GILTI als US-nationale Umsetzung der IIR

Es wird erwartet, dass die Vorschriften zu GILTI, soweit sich die Änderungsvorschläge im *Build Back Better Act* durchsetzen (d.h. Anhebung des Steuersatzes auf rund 15,02% und länderbezogene Betrachtungsweise), als IIR anerkannt werden könnten. Sollte der *Build Back Better Act* nicht verabschiedet werden, besteht die Gefahr, dass die GILTI-Vorschriften aufgrund des zu niedrigen Steuersatzes von aktuell rund 10,5% und der länderübergreifenden Betrachtungsweise als nicht kompatibel erachtet werden (vgl. *Avi-Yonah*, 2021, unter: <https://ssrn.com/abstract=3997061>).

b) BEAT als US-nationale Umsetzung der UTPR

Soweit sich die Änderungsvorschläge im *Build Back Better Act* zur BEAT durchsetzen (d.h. Anhebung des Steuersatzes und Anpassung der Definition von BEP), sollte die BEAT trotz der Ausgestaltung als (alternative) Mindeststeuer im Ergebnis ähnlich wie eine UTPR wirken, da die BEAT nunmehr abhängig vom ausländischen Steuerniveau Anwendung findet (s. oben II. 3. b). Sollte der *Build Back Better Act* nicht verabschiedet werden, ist es aufgrund des aktuell zu niedrigen Steuersatzes von 10% weniger wahrscheinlich, dass die BEAT kompatibel mit *Pillar 2* sein wird. Wird die BEAT nicht als kompatibel angesehen, besteht die Gefahr, dass ausländische Jurisdiktionen die BEAT nicht anrechnen. Eine potenzielle Doppelbesteuerung könnte sich damit weiter verschärfen (vgl. *Avi-Yonah*, a. a. O.).

c) Unsicherheiten im Gesetzgebungsverfahren

In den Medien werden aktuell häufig drei verschiedene Szenarien im Hinblick auf das weitere Gesetzgebungsverfahren diskutiert. Im ersten Szenario wird als möglich erachtet, dass sich die Demokraten auf eine Vereinbarung zum Abbau des Haushaltsdefizits einigen. Im zweiten Szenario wird davon ausgegangen, dass sich der Gesetzgeber überparteilichen Aspekten des Entwurfs zuwendet und der *Build Back Better Act* nur in Teilen verabschiedet wird. Dagegen wird im dritten Szenario vermutet, dass es zu keiner Einigung kommt und der *Build Back Better Act* nicht verabschiedet wird. Festzuhalten ist, dass sich der Senat im April 2022 im *Easter Recess* und im Mai 2022 im *Memorial Day Recess* befindet und im November 2022 bereits die *Midterm Elections* anstehen. Vor dem Hinter-

grund des straffen Zeitplans der OECD, wonach die *Pillar 2 Model Rules* bis Ende 2022 bereits in nationales Recht umgesetzt werden sollen, besteht im Hinblick auf den *Build Back Better Act* akuter und zeitnaher Handlungsbedarf.

2. Auswirkungen auf Gesamtsteuerbelastung (USA und Deutschland)

Bei einer reinen Personengesellschaftsstruktur, z. B. in Form einer *Limited Partnership* (LP), deren *Limited Partner* eine deutsche GmbH & Co. KG ist, an der wiederum Kommanditisten beteiligt sind, die in Deutschland steuerlich ansässige natürliche Personen sind, ergibt sich aktuell bei einem Spitzensteuersatz von 37% und einer begrenzten Abzugsfähigkeit der Einkommensteuer auf Staatenebene eine durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung bis zur Ebene der Kommanditisten von circa 43%, unabhängig davon, ob der Gewinn der LP bei der LP verbleibt oder ausgeschüttet wird. Diese vereinfachte Kalkulation basiert dabei auf einer als repräsentativ angenommenen *State Tax* von 6%, Einkünften von 50 Mio. US-Dollar und weiteren standardisierenden Prämissen. Durch den im Entwurf zum *Build Back Better Act* vorgesehenen Zuschlag auf die Einkommensteuer (s. oben II. 1. b) würde sich diese durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung in dem vorgenannten Beispiel auf circa 48,5% erhöhen, bei einer Abschaffung der *SALT Cap* (s. oben II. 1. d) jedoch wieder auf circa 45,8% reduzieren. Ohne die Abschaffung könnten bei Einkünften von über 10 Mio. bzw. 25 Mio. US-Dollar im Einzelfall damit andere Strukturen oder Varianten als eine reine Personengesellschaftsstruktur an Vorteilhaftigkeit gewinnen (z. B. Kapitalgesellschaftsstruktur oder Struktur unter Nutzung des *Check-the-Box*-Wahlrechts).

Bei einer reinen Kapitalgesellschaftsstruktur, z. B. in Form einer *Corporation*, die von einer deutschen Kapitalgesellschaft gehalten wird, die wiederum Anteilseigner hat, die in Deutschland steuerlich ansässig sind, resultiert bei einer *State Tax* von 6% aktuell eine durchschnittliche Steuerbelastung in den USA von 25,7% bzw. eine Gesamtsteuerbelastung von 47,7%. Durch die Abkehr von der diskutierten Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes sollte es nicht zu einem hohen Anstieg der Gesamtsteuerbelastung kommen. Es besteht aus deutscher Sicht weiterhin das Risiko, dass die Besteuerung der US-Gesellschaft in den USA von weniger als 25% in Deutschland eine Hinzurechnungsbesteuerung auslösen könnte (vgl. *Dendorfer/Möller-Gosoge*, RIW 2018, 753). Dieses Risiko sollte jedoch durch die angedachten Maßnahmen, beispielsweise zur BEAT, die in Abhängigkeit des Einzelfalls zu einem Anstieg der Steuerbelastung führen, reduziert werden.

IV. Fazit: Mehr Unsicherheit als Sicherheit

Trotz der Verabschiedung des Entwurfs zum *Build Back Better Act* durch das Repräsentantenhaus ist der Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens mit viel Unsicherheit behaftet. Hinzu kommen die Entwicklungen auf Ebene der OECD zur Umsetzung einer Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen. Inwieweit die derzeitigen US-Regelungen und Änderungsvorschläge im *Build Back Better Act* mit den *Pillar 2 Model Rules* konsistent sind, ist nicht abschließend geklärt. Auch ist unklar, ob der weitere Gesetzgebungsprozess durch die Bestrebungen der OECD eher beschleunigt oder verlangsamt wird.

Deutsche Unternehmen mit US-Tochterunternehmen oder deutsche Privatpersonen mit hohen Einkünften in den USA sollten die Entwicklungen im Zusammenhang mit dem *Build Back Better Act* weiterhin sorgfältig beobachten. Bereits jetzt gilt es, die möglichen steuerlichen Auswirkungen der einzelnen Änderungsvorschläge des *Build Back Better Act* zu modellieren, damit nach Möglichkeit die Vorteile gezogen und die Nachteile bzw. Risiken vermieden werden. Dazu gehören u. a.:

- (1) Bei Personengesellschaftsstrukturen oder anderen Einkunftsquellen in den USA die Überprüfung der Höhe der Einkünfte und der Struktur an sich vor dem Hintergrund der Aufschlagsteuer bei hohen Einkommen (s. II. 1. b).
- (2) Bei Kapitalgesellschaftsstrukturen die Überprüfung, ob die US-Tochtergesellschaft in den Anwendungsbereich der alternativen Mindeststeuer (s. II. 2. b) oder der *Excise Tax* auf Aktienrückkäufe (s. II. 2. c) fällt.
- (3) Die Überprüfung des Finanzierungsmodells und ggf. Anpassungen der Finanzierungs- und Kapitalstrukturen vor dem Hintergrund der neuen zusätzlichen Zinsschrankenregelung (s. II. 2. d).
- (4) Die Überprüfung des Geschäftsmodells zur (weiteren) Nutzung der Steuervorteile der *FDII Deduction* vor dem Hintergrund der geplanten Einschränkungen (s. II. 3. a).
- (5) Die Überprüfung der Leistungsbeziehungen der US-Gesellschaft zu ausländischen wesentlich beteiligten Unternehmen im Hinblick auf die Vermeidung bzw. Minimierung der BE-AT vor dem Hintergrund der geplanten Verschärfungen, wie dem Wegfall des *Base Erosion*-Prozentsatzes (s. II. 3. b).
- (6) Sofern die US-Gesellschaft an Unternehmen im US-Ausland beteiligt ist: Prüfung von (weiteren) Strategien zur Minimierung der eventuellen erweiterten US-Steuerpflicht im Fall der *GILTI Tax* vor dem Hintergrund der geplanten Änderungen, wie der Reduzierung der abzugsfähigen Standardrendite (s. II. 3. c).

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass der *Build Back Better Act* eine Vielzahl an Fördermaßnahmen zur Umsetzung seiner Ziele vorsieht. Damit eröffnen sich auch für deutsche Unternehmen, abhängig von der jeweiligen Branche, neue Investitionsanreize in den USA.

Kurz nach Redaktionsschluss dieses Beitrages stellte US-Präsident *Joe Biden* am 28. 3. 2022 seinen Haushaltsentwurf für das Fiskaljahr 2023 vor, welcher ein neues steuerliches Maßnahmenpaket definiert. Eine Vorstellung und Würdigung dieses Maßnahmenpakets erfolgt im nächsten Heft.



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 Transaktionsbe-

ratung tätig.