

YOUNG ACADEMICS

Internationales
Steuerrecht
2

Nina Schmidt

Die Umsetzung der GloBE Rules (Pillar Two) in den USA



YOUNG ACADEMICS

Internationales Steuerrecht | 2

Herausgegeben von
Prof. Dr. Gerrit Frotscher

Nina Schmidt

Die Umsetzung der GloBE Rules (Pillar Two) in den USA

Mit einem Vorwort von Christian Bednarczyk

Tectum Verlag

Nina Schmidt
Die Umsetzung der GloBE Rules (Pillar Two) in den USA

Young Academics: Internationales Steuerrecht; Bd. 2

© Tectum – ein Verlag in der Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2023
ISBN 978-3-8288-4972-3
ePDF 978-3-8288-5112-2
ISSN 2941-9972

DOI: <https://doi.org/10.5771/9783828851122>

Gesamtverantwortung für Herstellung
bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG



Onlineversion
Tectum eLibrary

Alle Rechte vorbehalten

Besuchen Sie uns im Internet
www.tectum-verlag.de

Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Angaben
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung
4.0 International Lizenz.

<https://doi.org/10.5771/9783828851122-I>, am 03.05.2024, 11:25:29
Open Access -  <https://www.tectum-elibrary.de/agb>

Vorwort der Autorin

Ich bedanke mich herzlich bei Herrn Prof. Dr. Gerrit Frotscher sowie den anderen Professoren und Dozenten und unserer Studiengangsleiterin Anna Mayer. Durch ihre individuelle und stets herzliche Betreuung während meines Studiums hin zum „Master of International Taxation“ konnte ich mich in sowohl fachlicher als auch persönlicher Hinsicht weiterentwickeln. Ein besonderer Dank gilt Herrn Bednarczyk, der nicht nur die Vorlesung zum US-Steuerrecht überaus interessant und praxisnah gestaltet, sondern mich auch danach während der Arbeit an der vorliegenden Schrift begleitet hat.

Vorwort Christian Bednarczyk

Ich möchte mich bei Frau Schmidt für ihre Professionalität und das große Interesse an diesem Thema bedanken. Während des gesamten Schreibprozesses hat sie immer eine kritische Betrachtung des Themas gehabt. Dies hat sich auch in den gestellten Fragen wiedergespiegelt. Es war mir ein Vergnügen die Betreuung der Arbeit übernommen zu haben. Ich wünsche ihr alles Gute für die Zukunft.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|------|
| Abkürzungsverzeichnis | XI |
| Symbolverzeichnis | XIII |
| Übersetzungsverzeichnis | XV |
| A. Einleitung | 1 |
| B. Das BEPS-Projekt | 5 |
| I. BEPS 1.0: Steuerliche Herausforderungen der digitalen Wirtschaft | 5 |
| II. BEPS 2.0: Entstehung der GloBE Rules | 6 |
| C. Die GloBE Rules als einheitliche Lösung | 13 |
| I. Common Approach Status | 15 |
| II. Überblick über die GloBE Rules | 17 |
| 1. Anwendungsvoraussetzungen der GloBE Rules | 19 |
| 2. Berechnung des GloBE-Einkommens | 20 |
| 3. Ermittlung der Angepassten Erfassten Steuern | 22 |
| 4. Berechnung des Effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer | 26 |
| 5. Anwendungsregeln der IIR und der UTPR | 31 |
| III. Anforderungen an eine Qualifizierte IIR, Qualifizierte UTPR und QDMTT | 36 |
| D. Die Umsetzung in den USA | 41 |
| I. Tax Cuts and Jobs Act 2017 | 42 |
| 1. Einführung neuer Mindeststeuer-Regime | 44 |
| a) GILTI Rules | 44 |
| b) FDII Rules | 52 |

| | |
|--|-----------|
| c) BEAT | 55 |
| 2. Vergleich mit den GloBE Rules | 61 |
| a) GILTI Rules | 61 |
| b) FDII Rules | 68 |
| c) BEAT | 69 |
| 3. Besondere Anerkennung durch das IF | 71 |
| II. Aktuelle Gesetzgebungsverfahren in den USA | 76 |
| 1. Gesetzgebungsverfahren 2022 | 77 |
| 2. Gesetzgebungsverfahren 2023 | 81 |
| a) Anpassung der GILTI Rules | 82 |
| b) Wegfall der FDII Rules | 85 |
| c) Ersetzung der BEAT | 86 |
| aa) UTPR | 86 |
| bb) Inländische Mindeststeuer | 89 |
| E. Fazit und Ausblick | 91 |
| Literaturverzeichnis | 95 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---------------|---|
| Abs. | Absatz |
| Abschn. | Abschnitt |
| abzgl. | abzüglich |
| Art. | Article, Artikel |
| BEAT | Base Erosion and Anti-Abuse Tax |
| BEPS | Base Erosion and Profit Shifting, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung |
| BEPS 1.o | Erster Teil des BEPS-Projekts bis zur Veröffentlichung des finalen Maßnahmenpakets im Oktober bzw. November 2015 |
| BEPS 2.o | Fortführung des BEPS-Projekts (zweiter Teil als ‚Nachfolge-Projekt‘) |
| BEPS-Projekt | Projekt der OECD, der G20 sowie weiterer Schwellen- und Entwicklungsländer gegen den schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und aggressive Steuerplanungen international tätiger Konzerne |
| BIP | Bruttoinlandsprodukt |
| bspw. | beispielsweise |
| bzw. | beziehungsweise |
| CAMT | Corporate Alternative Minimum Tax |
| CbCR | Country-by-Country-Reporting |
| CFC | Controlled Foreign Corporation |
| CFC Rules | Steuerliche Regelungen zu CFCs |
| CFR | US Code of Federal Regulations |
| d.h. | das heißt |
| DBA | Doppelbesteuerungsabkommen |
| EU | Europäische Union |
| EUR | Euro (Währung) |
| EU-Richtlinie | Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union gem. Entwurf vom 22. Dezember 2021 |
| f. | folgend |
| FDII | Foreign-Derived Intangible Income |
| FDII Rules | US-amerikanische Regelungen für FDII |
| Fn. | Fußnote |
| G20 | Gruppe der Zwanzig |
| gem. | gemäß |
| GILTI | Global Intangible Low-Taxed Income |
| GILTI Rules | US-amerikanische Regelungen für GILTI |
| GloBE Rules | Global Anti-Base Erosion Model Rules |
| grds. | grundsätzlich |
| Hrsg. | Herausgeber |
| i.d.F. | in der Fassung |
| i.d.R. | in der Regel |
| i.H.v. | in Höhe von |
| i.R.d. | im Rahmen des |
| i.S.d. | im Sinne des/der |
| i.S.v. | im Sinne von |

| | |
|-------------|---|
| i.V.m. | in Verbindung mit |
| IF | OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IF-Staat | Staat, der Teil des IF ist und der die GloBE Rules anerkennt bzw. anwendet |
| IIR | Income Inclusion Rule |
| inkl. | inklusive |
| insb. | insbesondere |
| IRC | Internal Revenue Code von 1986 |
| IRS | Internal Revenue Service des US Department of the Treasury |
| IStR | Internationales Steuerrecht (Zeitschrift) |
| IWB | Internationale Wirtschaftsbriefe bzw. Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift) |
| m.E. | meines Erachtens |
| mind. | mindestens |
| Mio. | Million |
| Mrd. | Millarde |
| No. | Number |
| Nr. | Nummer |
| OECD | Organisation for Economic Cooperation and Development |
| QDMTT | Qualified Domestic Minimum Top-up Tax |
| rd. | rund |
| RL-Entwurf | Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union vom 22. Dezember 2021 |
| Rn. | Randnummer |
| S. | Seite |
| Sec. | Section |
| sog. | sogenannte, -r, -s |
| SOR | Switch-Over Rule |
| STTR | Subject-To-Tax Rule |
| Subpart F | Secs. 951–965 IRC, in dem die (traditionellen) steuerlichen Regelungen zu CFC(s) enthalten sind (ohne die GILTI Rules in Sec. 951A IRC) |
| TCJA | Tax Cuts and Jobs Act, An act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018 (Public Law No. 115–97) |
| TFDE | Task Force on the Digital Economy |
| Treas. Reg. | Treasury Regulation, Verwaltungsanweisung des US Department of the Treasury zur Durchsetzung der Regelungen des IRC |
| u.a. | unter anderem |
| u.U. | unter Umständen |
| US | United States (of America), Vereinigte Staaten (von Amerika) |
| USA | United States of America, Vereinigte Staaten von Amerika |
| USD | US-Dollar (Währung) |
| UTPR | Untertaxed Payment Rule |
| vgl. | vergleiche |
| z.B. | zum Beispiel |
| zzgl. | zuzüglich |

Symbolverzeichnis

| | |
|---|-----------|
| § | Paragraph |
| % | Prozent |

Übersetzungsverzeichnis

Das nachfolgende Verzeichnis dient der Übersicht darüber, wie ausgewählte in den GloBE Rules bzw. im US-Steuerrecht verankerte und ggf. gesetzlich definierte Begriffe für Zwecke der vorliegenden Arbeit in die deutsche Sprache übersetzt wurden.

GloBE Rules

| Begriff | Verweis (GloBE Rules) | Übersetzung |
|--|------------------------|--|
| Acceptable Financial Accounting Standard | Art. 10.1 | Anerkannter Rechnungslegungsstandard |
| Additional Current Top-up Tax | Art. 10.1 | Zusätzliche Laufende Ergänzungssteuer |
| Additions to Covered Taxes | Art. 4.1.2 | Hinzurechnungen |
| Adjusted Covered Taxes | Art. 4.1.1 | Angepasste Erfasste Steuern |
| Allocable Share | Art. 2.2.1 | Zurechenbarer Anteil |
| Average GloBE Income or Loss | Art. 5.5.2 | Durchschnittlicher GloBE-Gewinn oder -Verlust |
| Average GloBE Revenue | Art. 5.5.2 | Durchschnittlicher Umsatzerlös |
| Consolidated Financial Statements | Art. 10.1 | Konzernabschluss |
| Constituent Entity (CE) | Art. 1.3.1 | Geschäftseinheit |
| Controlling Interest | Art. 10.1 | Mehrheitsbeteiligung |
| Covered Taxes | Art. 4.2 | Erfasste Steuern |
| Disqualified Refundable Imputation Tax | Art. 10.1 | Disqualifizierte Erstattungsfähige Anrechnungssteuer |
| Effective Tax Rate (ETR) | Art. 5.1.1 | Effektiver Steuersatz |
| Eligible Distribution Tax System | Art. 10.1 | zulässiges Ausschüttungssteuersystem |
| Eligible Employees | Art. 10.1 | Qualifizierte Mitarbeiter |
| Eligible Payroll Costs | Art. 10.1 | Zulässige Lohnsummenkosten |
| Eligible Tangible Assets | Art. 5.3.4 | Qualifizierte Sachanlagen |
| Entity | Art. 10.1 | Rechtsträger |
| Excess Profit | Art. 5.5.2 | Überschüssiger Gewinn |
| Excluded Dividends | Art. 10.1 | Ausgenommene Ausschüttungen |
| Excluded Entity | Art. 1.5.1, Art. 1.5.2 | Ausgenommener Rechtsträger |
| Excluded Equity Gain or Loss | Art. 10.1 | Ausgenommene Beteiligungsgewinne oder -verluste |
| Filing Constituent Entity | Art. 10.1, Art. 8.1 | Erklärungspflichtige Geschäftseinheit |
| Financial Accounting Net Income or Loss | Art. 3.1.2 | Bilanzieller Jahresüberschuss oder -fehlbetrag |
| Fiscal Year | Art. 10.1 | Wirtschaftsjahr |
| Five-Year Election | Art. 10.1 | Fünf-Jahres-Wahl |

| Begriff | Verweis (GloBE Rules) | Übersetzung |
|---|------------------------------|--|
| Flow-through Entity | Art. 10.2.1 | Steuerlich Durchlässige Rechtsträger |
| GloBE Income or Loss | Art. 3.1.1 | GloBE-Einkommen oder -Verlust |
| GloBE Information Return | Art. 10.1 | GloBE Informationsmeldung |
| GloBE Loss Deferred Tax Asset | Art. 4.5 | Latenter Steueranspruch aus GloBE-Verlusten |
| GloBE Loss Election | Art. 4.5.1 | Wahlrecht für GloBE-Verluste |
| Group | Art. 1.2.2., Art. 1.2.3 | Gruppe |
| Group Entity | Art. 10.1 | Rechtsträger der Gruppe |
| High-Tax Counterparty | Art. 10.1 | Hochbesteuerten Gegenpartei |
| Hybrid Entity | Art. 10.2.5 | Hybrider Rechtsträger |
| Intermediate Parent Entity | Art. 10.1 | Zwischengeschaltete Muttergesellschaft |
| International Shipping Income | Art. 3.3.2 | Einkünften aus Internationalem Schiffsverkehr |
| Intragroup Financing Arrangement | Art. 10.1 | Konzerninterne Finanzierungsvereinbarung |
| Investment Entity | Art. 10.1 | Investmentgesellschaft |
| Jurisdictional Top-up Tax | Art. 5.2.3 | Staatliche Ergänzungssteuer |
| Low-Tax Entity | Art. 10.1 | Niedrig Besteuerter Rechtsträger |
| Low-Taxed Constituent Entity (LTCE) | Art. 10.1 | Niedrig Besteuerte Geschäftseinheit |
| Main Entity | Art. 10.1 | Stammhaus |
| Minimum Rate | Art. 10.1 | Mindeststeuersatz |
| Minority-Owned Constituent Entity | Art. 10.1 | Geschäftseinheit im Minderheitenbesitz |
| MNE Group | Art. 1.2.1 | Multinationale Unternehmensgruppe |
| Net GloBE Income or Loss | Art. 5.1.2, Art. 10.1 | Netto-GloBE-Einkommen oder -Verlust |
| Net Taxes Expense | Art. 10.1 | Netto-Steueraufwand |
| Non-Qualified Refundable Tax Credit | Art. 10.1 | Nichtqualifizierte Erstattungsfähige Steuergutschrift |
| Other Comprehensive Income | Art. 10.1 | Sonstiges Ergebnis |
| Ownership Interest | Art. 10.1 | Beteiligung |
| Parent Entity | Art. 10.1 | Muttergesellschaft |
| Parent Entity's Inclusion Ratio | Art. 2.2.2 | Einbeziehungsquote der Muttergesellschaft |
| Partially-Owned Parent Entity | Art. 10.1 | Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft |
| Payroll Carve-out | Art. 5.3.3 | Ausschluss für Lohnsummen |
| Qualified Ancillary International Shipping Income | Art. 3.3.3 | Einkünfte im Zusammenhang mit Internationalem Schiffsverkehr |
| Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) | Art. 10.1 | Qualifizierte Inländische Mindeststeuer, QDMTT |
| Qualified IIR | Art. 10.1 | Qualifizierte IIR |
| Qualified Refundable Tax Credits | Art. 10.1 | Qualifizierte Erstattungsfähige Steuergutschriften |
| Qualified UTPR | Art. 10.1 | Qualifizierte UTPR |
| Reductions to Covered Taxes | Art. 4.1.3 | Kürzungen |
| Substance-based Income Exclusion | Art. 5.3 | Substanzbasierter Einkommensausschluss |
| Tangible Aasset Carve-out | Art. 5.3.4 | Ausschluss für Sachanlagen |
| Tax | Art. 10.1 | Steuer |
| Tax Transparent Entity | Art. 10.2.1 | Steuerlich Transparenter Rechtsträger |

| Begriff | Verweis (GloBE Rules) | Übersetzung |
|--------------------------------------|-----------------------|---|
| Top-up Tax | Art. 5.2 | Ergänzungssteuer |
| Top-up Tax Percentage | Art. 5.2.1 | Ergänzungssteuersatz |
| Total Deferred Tax Adjustment Amount | Art. 4.1.1 | Gesamtbetrag der Latenten Steueranpassungsbeträge |
| Total UTPR Top-up Tax Amount | Art. 10.1, Art. 2.5.1 | UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrag |
| Ultimate Parent Entity | Art. 1.4 | Oberste Muttergesellschaft |
| UTPR Jurisdiction | Art. 10.1 | UTPR-Staat |
| UTPR Percentage | Art. 10.1, Art. 2.6.1 | UTPR-Prozentsatz |
| UTPR Top-up Tax Amount | Art. 10.1, Art. 2.6.1 | UTPR-Ergänzungssteuer-Betrag |

US-Steuerrecht

| Begriff | Verweis (IRC) | Übersetzung |
|--|----------------------------------|--|
| Applicable Taxpayer | Sec. 59A(e)(1) | BEAT-Steuerpflichtiger |
| Base Erosion Minimum Tax Amount | Sec. 59A(b)(1) | BEAT-Mindestbetrag |
| Base Erosion Payment | Sec. 59A(d)(1) | Gewinnverkürzungszahlung |
| Base Erosion Percentage | Sec. 59A(c)(4) | Prozentsatz der Gewinnverkürzung |
| Base Erosion Tax Benefit | Sec. 59A(c)(2) | Steuervorteil durch Gewinnverkürzung |
| Controlled Foreign Corporation (CFC) | Sec. 957(a) | Beherrschte Ausländische Körperschaft, CFC |
| Corporation | Sec. 7701(a)(3) | Körperschaft ¹ |
| Deduction Eligible Income | Sec. 250(b)(3) | Abzugsfähiges Einkommen |
| Deemed Intangible Income | Sec. 250(b)(2)(A) | Fiktives Immaterielles Einkommen |
| Deemed Tangible Income Return | Sec. 250(b)(2)(B) | Fiktive Rendite (aus Materiellen Vermögenswerten) |
| Domestic | Sec. 7701(a)(4) | Inländisch |
| Foreign | Sec. 7701(a)(5) | Ausländisch |
| Foreign-derived Deduction Eligible Income | Sec. 250(b)(4) | Abzugsfähiges FDII |
| Foreign-derived Intangible Income (FDII) | Sec. 250(b)(1) | Ausländisches Immaterielles Einkommen, FDII |
| Foreign Person | Sec. 59A(e)(2), Sec. 6038A(c)(3) | Ausländische Person |
| Foreign Tax Credit | Sec. 960 | Anrechnung Ausländischer Steuern |
| Foreign Use | Sec. 250(b)(5)(A) | Ausländische Verwendung |
| Global Intangible Low-taxed Income (GILTI) | Sec. 9551A(b)(1) | Einkünfte einer CFC aus Immateriellen Vermögenswerten, GILTI |
| Modified Taxable Income | Sec. 59A(c)(1) | Modifiziertes zu Versteuerndes Einkommen |

- 1 Sofern in der vorliegenden Arbeit von ‚Körperschaften‘ im US-steuerlichen Kontext gesprochen wird, sind Steuerpflichtige gemeint, die für US-Bundessteuerzwecke als ‚Corporations‘ zu besteuern sind. Hierunter fallen bspw. auch Personengesellschaften, die über die ‚check-the-box-election‘ zu einer intransparenten Besteuerung optiert haben (vgl. 26 CFR § 301.7701 - 3(a.)) sowie natürliche Personen, die sich gem. Sec. 962 IRC für die Besteuerung als Körperschaft entschieden haben.

| | | |
|-------------------------------------|--------------------|--|
| Net CFC Tested Income | Sec. 951A(c)(1) | Geprüftes CFC-Nettoeinkommen |
| Net Deemed Tangible Income Return | Sec. 951A(b)(2) | Fiktive Nettorendite (aus Materiellen Vermögenswerten) |
| Net Operating Loss (Deduction) | Sec. 172(c) | Verlustvortrag (Abzug) |
| Partnership | Sec. 7701(a)(2) | Personengesellschaft |
| Qualified Business Asset Investment | Sec. 951A(d)(1) | Qualifizierte Investition (in Betriebliche Vermögenswerte) |
| Taxable Year | Sec. 7701(a)(23) | Steuerjahr |
| Taxpayer | Sec. 7701(a)(14) | US-Steuerpflichtiger |
| Tested income | Sec. 951A(c)(2)(A) | Geprüftes Einkommen |
| Teted loss | Sec. 951A(c)(2)(B) | Geprüfter Verlust |
| Trade or Business | N/A | Gewerbebetrieb |
| United States Person | Sec. 7701(a)(30) | US-Person |
| United States Shareholder | Sec. 951(b) | US-Gesellschafter |