

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>, am 21.05.2024, 23:16:32
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 widergespiegelt. 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 1.0	Erster Teil des BEPS-Projekts bis zur Veröffentlichung des finalen Maßnahmenpakets im Oktober bzw. November 2015
BEPS 2.0	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 Steuerplannungen 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

A. Einleitung

Die stetig fortschreitende Globalisierung und Digitalisierung der Wirtschaft hat in den vergangenen Jahrzehnten den internationalen Handel verstärkt, ausländische Direktinvestitionen in vielen Ländern intensiviert und damit u.a. Arbeitsplätze geschaffen, Innovationen gefördert und das allgemeine wirtschaftliche Wachstum unterstützt.² Insbesondere die multinational tätigen Unternehmen, die einen Großteil des globalen BIP ausmachen, haben sich mit dieser zunehmenden globalen Verflechtung der Wirtschaft neu orientiert.³ So hat die Globalisierung bspw. zu einer Verlagerung von länderspezifischen Betriebsmodellen zu global wirkenden Modellen geführt, gleichzeitig jedoch auch die Möglichkeit für multinationale Unternehmen eröffnet, ihre Steuerlast durch Nutzung legaler Steuergestaltungen, wie etwa die Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerrländer, auf ein Minimum zu reduzieren.⁴ Hierdurch werden – unter Nutzung neuer, immaterieller Wertschöpfungsfaktoren und mithin ohne nennenswerte physische, lokale Präsenz – wirtschaftliche Ressourcen, wie etwa lokale Märkte und Infrastrukturen, von Staaten genutzt, ohne vor Ort angemessene Steuern auf die dort generierten Gewinne zu zahlen.⁵

Mit dem Ziel der Anpassung des international bestehenden Steuerflechts u.a. an die fortschreitende Globalisierung, hat die OECD gemeinsam mit den G20-Ländern vor etwa einem Jahrzehnt das BEPS-Projekt initiiert. Der Fokus des BEPS-Projekts lag initial auf der Schaffung internationaler Standards in Bezug auf grenzüberschreitende Tätigkeiten zur Bekämpfung von Gewinnverlagerung und -verkürzung.⁶ Die Digitalisierung der Wirtschaft birgt allerdings eine Reihe von He-

2 Vgl. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, S. 7.

3 Vgl. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, S. 7.

4 Vgl. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, S. 7 f.

5 Vgl. OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 1.

6 Vgl. OECD/G20 (2015), Final Reports – Action 1, S. 3.

rausforderungen, die vor allem mit der Frage zusammenhängen, ob das Anknüpfen der Besteuerungsrechte an physische Präsenz auch heutzutage noch sachgerecht ist.

Zur Überwindung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft haben derzeit 139 Staaten, die nach Angaben der OECD im Jahr 2023 mehr als 95 % des globalen BIP repräsentieren⁷, durch eine gleichberechtigte Zusammenarbeit einen gemeinsamen Konsens für die internationale Reform zur Neuverteilung von Besteuerungsrechten gefunden („Pillar One“).

Als Teil dieser internationalen Reform wurde zudem ein international koordiniertes Steuersystem entwickelt: die sog. GloBE Rules („Pillar Two“). Die GloBE Rules sollen sicherstellen, dass multinationale (Groß-)Unternehmen in jedem Staat, in dem sie wirtschaftlich tätig sind, ein (angemessenes) Mindestmaß an Steuern auf ihre dort generierten Gewinne zahlen.⁸ Zu diesem Zweck soll künftig eine Ergänzungssteuer auf die in einem Land erzielten Gewinne erhoben werden, wenn der auf der Grundlage der einzelnen Länder ermittelte effektive Steuersatz unter dem vereinbarten Mindestsatz von 15 % liegt.⁹

Damit die GloBE Rules dem mit ihnen verfolgten Ziel gerecht werden können, müssen sie von den betreffenden Staaten (gegenseitig) anerkannt und ggf. national sowie auf Abkommensebene zutreffend implementiert und entsprechend angewandt werden (sog. Common Approach Status).

Wichtiger Einflussnehmer im Rahmen der gemeinsamen Zusammenarbeit war die USA, die im Jahr 2022 – als weltweit zweitstärkste Volkswirtschaft – rd. 15,57 % des globalen BIP erwirtschaftete.¹⁰ Vor diesem Hintergrund drängt sich die Frage auf, ob und inwieweit die USA die konsensual gefundene Lösung zur effektiven Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmen auch national umgesetzt haben oder umsetzen werden. Daran schließt sich die Frage an, welche Fol-

⁷ Vgl. OECD (2023), STTR, S. 3

⁸ Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, S. 7.

⁹ Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, S. 7.

¹⁰ Die USA hatten im Jahr 2022 (nach der Volksrepublik China) den zweitgrößten Anteil am kaufkraftbereinigten globalen BIP. Vgl. *Urmersbach*, Übersicht Globales BIP.

gen sich für die anderen (die GloBE Rules aner kennenden) Staaten sowie die von diesen Regelungen betroffenen Unternehmen ergeben würden, wenn die USA die GloBE Rules national nicht implementieren.

Entsprechend wird in der vorliegenden Arbeit zunächst das BEPS-Projekt dargestellt (vgl. Abschn. B.) sowie die GloBE Rules als einheitliche Lösung für eine globale effektive Mindestbesteuerung skizziert: Hierbei wird insb. analysiert, welche Anforderungen die nationalen Mindeststeuer-Regime erfüllen müssen, um vor dem Hintergrund des Common Approach Status als qualifizierte Regelungen von den anderen Staaten anerkannt zu werden (vgl. Abschn. C.). Anschließend wird untersucht, ob und inwieweit die GloBE Rules in den USA umgesetzt wurden oder noch werden und ob die betreffenden nationalen Regelungen den Anforderungen der GloBE Rules genügen (vgl. Abschn. D.).

B. Das BEPS-Projekt

Mit dem Ziel der Anpassung des international bestehenden Steuergeflechts an die fortschreitende Globalisierung, hat die OECD gemeinsam mit den G20-Ländern vor etwa einem Jahrzehnt das BEPS-Projekt initiiert. Nachfolgend werden die zwei Phasen des BEPS-Projekts, BEPS 1.0 (vgl. Abschn. B. I.) bzw. BEPS 2.0 (vgl. Abschn. B. II.) näher untersucht und die jeweiligen Ergebnisse hieraus kurz zusammengefasst.

I. BEPS 1.0: Steuerliche Herausforderungen der digitalen Wirtschaft

Der Fokus des BEPS-Projekts lag initial auf drei Säulen, für die internationale Standards in Bezug auf grenzüberschreitende Tätigkeiten geschaffen werden sollten: Die Herstellung von (internationaler) Kohärenz zwischen den jeweiligen nationalen Vorschriften unterschiedlicher Länder, die Verschärfung von Substanzanforderungen in den bestehenden internationalen Regelungen sowie die Erhöhung der Transparenz und der Rechtssicherheit.¹¹ Das BEPS-Projekt wird insoweit regelmäßig als ‚BEPS 1.0‘ bezeichnet.

Als Teil dieses Projektes wurde im September 2013 die TFDE eingerichtet. Bei der TFDE handelte es sich um ein nachgeordnetes Gremium des Finanzausschusses der OECD, an dem ‚Nicht-OECD-G20-Länder‘ als assoziierte Mitglieder gleichberechtigt mit den ‚OECD-G20-Ländern‘ beteiligt sind.¹² Die TFDE wurde beauftragt, einen Bericht zu erstellen, in dem die durch die digitale Wirtschaft aufgeworfenen steuerlichen Fragen sowie entsprechende Optionen zu deren Lösung aufgezeigt werden.¹³ Schließlich wurde von der OECD im Juli 2013

11 Vgl. OECD/G20 (2015), Final Reports – Action 1, S. 3.

12 Vgl. etwa OECD/G20 (2015), Final Reports Executive Summaries, S. 5.

13 Vgl. z.B. OECD/G20 (2015), Final Reports Executive Summaries, S. 5.

ein 15-Punkte-Aktionsplan zur Verhinderung von BEPS¹⁴ sowie im Oktober bzw. November 2015 ein auf dem Aktionsplan basierendes, finales Maßnahmenpaket für die umfassende und koordinierte Reform internationaler Steuerregeln veröffentlicht.¹⁵

Der finale Report zu Aktionspunkt 1 des Aktionsplans bzw. des Maßnahmenpakets¹⁶ beinhaltet von der TFDE erarbeiteten Maßnahmen zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft. In dem Report wurde jedoch festgestellt, dass die Digitalisierung der Wirtschaft über das bisherige BEPS-Projekt bzw. BEPS 1.0 hinaus eine Reihe weiterer, umfassenderer Herausforderungen, u.a. im Bereich der direkten Steuern, aufwirft. Diese Herausforderungen hängen vor allem mit der Frage zusammen, wie die Besteuerungsrechte für Einkünfte aus digitalen Geschäftsmodellen angemessener auf die betroffenen Länder verteilt werden können.¹⁷

II. BEPS 2.0: Entstehung der GloBE Rules

Die TFDE erkannte folglich die Notwendigkeit, die Arbeiten an dem BEPS-Projekt in Bezug auf die Herausforderungen der sich stets entwickelnden digitalen Wirtschaft auch nach Veröffentlichung des finalen Reports fortzusetzen.¹⁸ Hierzu wurde das IF, zu dessen Teil die TFDE zwischenzeitlich wurde, im März 2017 offiziell von den Finanzministern der G20 beauftragt.¹⁹ Die Fortführung des Projekts wird sprachlich für gewöhnlich als ‚BEPS 2.0‘ bezeichnet.

Bei dem IF handelt es sich um ein internationales Gremium, welches im Juni 2016, d.h. nach Veröffentlichung des finalen Maßnahmenpakets, von der OECD und den G20 zwecks Umsetzung sowie Fort-

14 OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

15 Vgl. etwa OECD/G20 (2015), Final Reports Executive Summaries.

16 Vgl. OECD/G20 (2015), Final Reports – Action 1.

17 Vgl. OECD/G20 (2015), Final Reports – Action 1, S. 13; OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 1.

18 Vgl. OECD/G20 (2015), Final Reports – Action 1, S. 13.

19 Vgl. G20 (2017), G20-Meeting Communiqué, Rn. 9, 10; OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 1.

führung des BEPS-Projekts eingerichtet wurde.²⁰ Seit der Gründung haben sich dem IF 143 Staaten angeschlossen und damit dem Ziel verschrieben, durch eine gleichberechtigte Zusammenarbeit einen gemeinsamen Konsens für die internationale Reform zur Neuverteilung von Besteuerungsrechten zu finden.²¹

Nach Veröffentlichung eines Zwischenberichts über die bisherigen Arbeiten im März 2018²², skizzierte das IF im Januar 2019 erstmals den Vorschlag einer konsensbasierten Zwei-Säulen-Lösung für die internationale Reform.²³ Die erste Säule, die sog. Pillar One, konzentriert sich dabei auf die Zuweisung bzw. Erweiterung von Besteuerungsrechten an Markt- oder Nutzerländer in den Fällen, in denen Unternehmen grenzüberschreitend (etwa im Rahmen einer ‚signifikanten digitalen Präsenz‘) in diesen Markt- oder Nutzländern tätig werden, ohne dort eine ausreichende physische Präsenz zur Begründung eines steuerlichen Nexus vorzuweisen.²⁴ Auf Basis der zweiten Säule, der sog. Pillar Two, soll einer Jurisdiktion die (im derzeit bestehenden internationalen Steuergeflecht noch nicht vorgesehene) Möglichkeit eröffnet werden, Erträge aus grenzüberschreitenden Tätigkeiten zu besteuern, wenn diese Erträge in einer anderen Jurisdiktion, der grds. das Besteuerungsrecht an diesen Erträgen zugesprochen wird, niedrig oder nicht besteuert werden.²⁵ Auf diese Weise soll eine Mindestbesteuerung solcher grenzüberschreitenden, niedrig bzw. nicht besteuerten Erträge erreicht werden.

Im Auftrag der G20 wurde im Sommer 2019 anschließend ein Arbeitsprogramm für das IF festgelegt²⁶, unter welchem eine Analyse und Bewertung der wirtschaftlichen Auswirkungen der vorgeschlagenen Zwei-Säulen-Lösung durchgeführt und erste ‚Blueprints‘ für Pillar One (Allokation von Besteuerungsrechten) und Pillar Two (Mindestbesteue-

20 Vgl. OECD (2017), Progress Report, S. 1.

21 Vgl. OECD (2023), IF Members List.

22 OECD (2018), Interim Report 2018.

23 Vgl. OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 1: „proposals involving two pillars which could form the basis for consensus“.

24 Vgl. OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 2.

25 Vgl. OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 2.

26 OECD (2019), Programme of Work.

rung) erstellt werden sollten.²⁷ Im diesem Rahmen wurde für Pillar Two erstmals der konkrete Vorschlag unterbreitet, eine effektive Mindestbesteuerung grenzüberschreitender Erträge bzw. Zahlungen durch die Anwendung einer IIR bzw. einer UTPR²⁸ zu erreichen.²⁹ Die IIR und die UTPR sollten von zwei abkommensrechtlichen Regelungen, eine SOR und eine STTR, begleitet werden, durch welche die Möglichkeit der (Mindest-)Besteuerung von grenzüberschreitenden Erträgen auch auf Ebene der bilateralen DBA durchsetzbar gemacht werden sollten.³⁰ Der Vorschlag wurde unter der Bezeichnung ‚global anti-base erosion (GloBE) proposal‘ etabliert.³¹

Der Report zu der Wirtschaftsanalyse³² sowie die Blueprints für Pillar One³³ und Pillar Two³⁴ wurden den Finanzministern zu dem G20-Treffen im Oktober 2020 vorgelegt. Um Synergien mit den Regelungen zum CbCR unter Aktionspunkt 13 des 15-Punkte-Aktionsplans³⁵ zu schaffen und auf diese Weise erhöhte Compliance-Kosten für die betroffenen Unternehmen zu vermeiden, wurde in dem Blueprint zu Pillar Two vorgeschlagen, die Anwendung der Mindestbesteuerung auf multinationale Unternehmensgruppen zu beschränken, die eine konsolidierte Umsatzschwelle von EUR 750 Mio. erreichen bzw. überschreiten.³⁶

Nach weitergehender Ausarbeitung der bisherigen Vorschläge bzw. der Blueprints stimmten im Juli 2021 insgesamt 130 Staaten des IF³⁷ der vorgeschlagenen Zwei-Säulen-Lösung zu. Hierbei einigten sich die Staaten, neben der Anwendung der miteinander verzahnten, nationalen IIR und UTPR und einer abkommensrechtlichen STTR (für

27 Vgl. OECD (2020), Economic Impact Assessment, S 3 f.

28 Anstelle der UTPR wurde seinerzeit von einer „tax on base eroding payments“ gesprochen. Vgl. OECD (2019), Programme of Work, S. 26, Rn. 56.

29 Vgl. OECD (2019), Programme of Work, S. 26, Rn. 56; Näheres zu der IIR bzw. UTPR in Abschn. C. II. 5.

30 Vgl. OECD (2019), Programme of Work, S. 30–32, Rn. 72, 75–77.

31 Vgl. OECD (2019), Programme of Work, S. 8, Rn. 19 und S. 25, Rn. 52.

32 OECD (2020), Economic Impact Assessment.

33 OECD (2020), Pillar One Blueprint.

34 OECD (2020), Pillar Two Blueprint.

35 Vgl. OECD/G20 (2015), Final Reports Executive Summaries, S. 38.

36 Vgl. OECD (2020), Pillar Two Blueprint, S. 15, Rn. 12.

37 OECD (2021), July 2021 Statement on a Two-Pillar Solution i.d.F. vom 1. Juli 2021.

bestimmte gruppeninterne Zahlungen) auf multinationale Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten (Gruppen-)Umsatz von mind. EUR 750 Mio., nunmehr auch auf einen effektiven Mindeststeuersatz von 15 %.³⁸ Im Rahmen des dritten G20-Treffens am 9./10. Juni 2021 bekundeten auch die G20-Finanzminister im Grundsatz ihre Zustimmung zu der vorgeschlagenen Lösung und beauftragten das IF, neben der Überarbeitung einzelner Kernelemente, mit der Ausarbeitung eines detaillierten Plans für die Umsetzung der Zwei-Säulen-Lösung.³⁹

Entsprechend überarbeitete das IF die Kernaspekte der Lösung und formulierte einen Planungsentwurf für deren Umsetzung, welche im Oktober 2021 von den Finanzministern der G20 als finale politische Einigung anerkannt⁴⁰ und von nunmehr insgesamt 139 Staaten des IF akzeptiert wurden (sog. ‚landmark agreement‘).⁴¹

Schließlich veröffentlichte die OECD nach der Zustimmung der G20 im Dezember 2021 die GloBE Rules.⁴² Diese dienen als Mustervorschriften für die nationale Implementierung der konsensbasierten Regelung über die globale Mindestbesteuerung unter Pillar Two in den teilnehmenden Jurisdiktionen. Im März 2022 folgten der Kommentar⁴³ und einige Anwendungsbeispiele⁴⁴ sowie im Februar 2023 ein administrativer Leitfaden⁴⁵ zu den GloBE Rules (der im Juli 2023 mit einem zweiten veröffentlichten Dokument ergänzt wurde⁴⁶). Diese ergänzende Dokumentation soll eine einheitliche und koordinierte Interpretation und Anwendung der GloBE Rules sowohl durch betroffene Unternehmen als auch die Finanzverwaltungen der anerkennenden Staaten ermöglichen und so auf beiden Seiten zu mehr Rechtssicherheit führen.⁴⁷

38 Vgl. OECD (2021), July 2021 Statement on a Two-Pillar Solution i.d.F. vom 1. Juli 2021, S. 3 f.

39 Vgl. G20 (2021), Third G20-Meeting Communiqué, S. 2.

40 G20 (2021), Fourth G20-Meeting Communiqué, S. 2 f.

41 OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution; OECD (2023), Members List of October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution.

42 OECD (2021), GloBE Rules.

43 OECD (2022), GloBE Rules – Commentary.

44 OECD (2022), GloBE Rules – Examples.

45 OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance February.

46 OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance July.

47 Vgl. OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance July, S. 5 f., Rn. 3 f.

Im Juli 2023 wurden von der OECD ferner eine Standardvorlage für die GloBE Informationsmeldung (GloBE Information Return)⁴⁸ publiziert. Mit Hilfe dieser Vorlage können die Finanzverwaltungen der anerkennenden Staaten all jene Informationen einholen, die sie benötigen, um angemessene Risikoanalysen vornehmen sowie die Richtigkeit etwaiger von den multinationalen Unternehmensgruppen ermittelter Ergänzungssteuern beurteilen zu können.⁴⁹ Daneben wurde ebenfalls im Juli 2023 ein gemeinsamer Konsens für eine auf Abkommensebene umsetzbare STTR geschaffen und veröffentlicht.⁵⁰ Die STTR soll Quellenstaaten die Möglichkeit eröffnen, bestimmtes, im Ansässigkeitsstaat nicht oder niedrig besteuertes Einkommen mit einem Steuersatz von bis zu 9 % zu besteuern.⁵¹ Die STTR soll lt. dem im Juli 2023 veröffentlichten Outcome Statement des IF ab dem 2. Oktober 2023 durch Unterzeichnung eines multilateralen Instruments auf Abkommensebene zwischen den anerkennenden Staaten verankert werden können.⁵²

Derzeit arbeitet das IF weiterhin an dem finalen Umsetzungskonzept (Implementation Framework)⁵³, zu dem u.a. der administrative Leitfaden sowie die Vorlage für die GloBE Informationsmeldung gehören. Daneben soll der Kommentar gegen Ende des Jahres 2023 um den (bereits über gesonderte Dokumente veröffentlichten, siehe oben) administrativen Leitfaden ergänzt und insgesamt aktualisiert werden.⁵⁴ Auch werden, nachdem im Dezember 2022 in einem Leitfaden temporäre Erleichterungen für die Übergangs- bzw. Implementierungsphase sowie ein grundsätzlicher Regelungsrahmen für dauerhafte Erleichterungen („Safe Harbours“) festgelegt wurden⁵⁵, weitere (dauerhafte) Erleichterungen durch das IF entwickelt und zeitnah veröffentlicht werden.⁵⁶

48 OECD (2023), GloBE Information Return.

49 Vgl. OECD (2023), GloBE Information Return, S. 4, Rn. 1.

50 OECD (2023), STTR.

51 OECD (2023), STTR, S. 5.

52 OECD (2023), STTR, S. 5; vgl. OECD (2023), Outcome Statement, S. 3, Rn. 14 f.

53 Vgl. OECD (2023), Outcome Statement, S. 3, Rn. 16.

54 Vgl. OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance July, S. 7, Rn. 7.

55 OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief.

56 Vgl. OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief, S. 5, Rn. 7.

Entsprechend wichtig ist es für betroffene Unternehmen und deren Berater sowie die Finanzverwaltungen der anerkennenden Staaten, die weiteren Entwicklungen und künftig veröffentlichte Dokumentation rund um die GloBE Rules im Blick zu behalten und diese bei der Anwendung bzw. Umsetzung der GloBE zu berücksichtigen.

C. Die GloBE Rules als einheitliche Lösung

Bei den GloBE Rules handelt es sich um ein auf internationaler Basis entwickeltes Regelwerk, mit dem eine effektive Mindestbesteuerung bestimmter multinationaler Unternehmensgruppen erreicht werden soll. Unter Anwendung der GloBE Rules wird es den betroffenen Unternehmen erschwert, durch die Verlagerung von Gewinnen in sog. Niedrigsteuerländer eine Niedrig- oder gar Nichtbesteuerung der verlagerten Gewinne zu erreichen.

Derzeit werden die GloBE Rules von insgesamt 139 Staaten als gemeinsamer Konsens anerkannt⁵⁷, wovon bereits mehr als 50 Staaten – hierunter insbesondere die Mitgliedstaaten der Europäischen Union⁵⁸ – erste Schritte zur nationalen Umsetzung der GloBE Rules unternommen haben.⁵⁹ Die anerkennenden Staaten repräsentieren als Mischung aus sog. Entwicklungs-, Schwellen-, und Industrieländern nicht nur ein breites Spektrum an wirtschaftlichen Profilen, sondern zeigen auch das internationale Ausmaß des Projekts. So sind bspw. lateinamerikanische und europäische Länder, aber auch Staaten aus dem asiatisch-pazifischen Raum an dem Projekt beteiligt. Hierin spiegelt sich das globale Engagement wider, BEPS durch eine verstärkte internationale Zusammenarbeit anzugehen. Gleichzeitig werden die Wichtigkeit und die internationale Anerkennung des (gesamten) BEPS-Projekts und der Zwei-Säulen-Lösung deutlich. Denn ohne eine einheitliche Lösung zur Verhinderung von BEPS drohen unkoordinierte Lösungen auf nationaler Ebene, die das internationale Steuernetz weiter verkomplizieren und negative Effekte auf globale Investitionen sowie das

57 Vgl. OECD (2023), Members List of October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution.

58 Vgl. Europäische Kommission (2021), Entwurf der EU-Richtlinie; vgl. Europäische Kommission (2022), EU-Richtlinie.

59 Vgl. OECD (2023), Outcome Statement, S. 1, Rn. 2.

Wirtschaftswachstum haben könnten (etwa durch drohende Doppel- bzw. Überbesteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten).⁶⁰

Nach Angaben der OECD repräsentieren die anerkennenden Staaten im Jahr 2023 mehr als 95 % des globalen BIP.⁶¹ Dies bedeutet, dass nach der nationalen Implementierung der GloBE Rules (sowie der abkommensrechtlichen Regelungen) weltweit nahezu alle in den Anwendungsbereich der GloBE Rules fallenden multinationale Unternehmensgruppen durch die Mindestbesteuerung erfasst werden könnten. Dies zeigt, dass die entwickelten GloBE Rules dem verfolgten Ziel, weltweit eine effektive Mindestbesteuerung bestimmter multinationaler Unternehmensgruppen sicherzustellen, aufgrund der Erfassung des nahezu gesamten globalen BIP gerecht werden könnten. Notwendig für die Erreichung dieses Ziels ist jedoch, dass die GloBE Rules durch die anerkennenden Staaten national sowie auf Abkommensebene implementiert und entsprechend angewandt werden. Die hierdurch entstehende Kohärenz bei der Umsetzung und Verwaltung der GloBE Rules soll zu einem transparenten und umfassenden Steuersystem führen, das sowohl für die multinationalen Unternehmensgruppen, aber auch für die Staaten, in denen die multinationalen Unternehmensgruppen tätig sind, vorhersehbar ist und das Risiko der Doppel- bzw. Überbesteuerung vermeidet.⁶²

Nachfolgend wird zunächst der sog. Common Approach Status der GloBE Rules als Kern der konsensualen Lösung und die Bedeutung dieses Status für die Anerkennung nationaler Regelungen näher erläutert (vgl. Abschn. C. I.). Anschließend werden die Anwendungsvoraussetzungen und der Regelungsmechanismus der GloBE Rules überblicksartig untersucht (vgl. Abschn. C. II.) sowie die Anforderungen an eine qualifizierte nationale, d.h. den GloBE Rules entsprechende, Regelung dargestellt (vgl. Abschn. C. III.).

60 Vgl. OECD (2019), Programme of Work, S. 7, Rn. 11 und S. 25, Rn. 54.

61 Vgl. OECD (2023), STTR, S. 3

62 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 8, Rn. 1.

I. Common Approach Status

Die Anerkennung der GloBE Rules im Rahmen des Landmark Agreements, begründet für einen Staat jedoch nicht automatisch die Pflicht, die konsensbasierten Regelungen innerhalb der landeseigenen Gesetzgebung zu verankern und damit eine Mindestbesteuerung der betroffenen Unternehmen auf nationaler Ebene vornehmen zu müssen. Vielmehr gilt für die GloBE Rules der sog. ‚Common Approach Status‘. Dies bedeutet, dass weiterhin die einzelstaatliche Souveränität anerkannt wird⁶³, wonach es einem Staat grds. freisteht, autonom darüber entscheiden, ob er die GloBE Rules national implementieren möchte oder nicht.

Entscheidet sich ein Staat für die innerstaatliche Implementierung der GloBE Rules, ist er verpflichtet, diese in einer Weise umzusetzen und zu verwalten, die den auf Ebene des IF erarbeiteten und gemeinsam vereinbarten Ergebnissen entspricht.⁶⁴ Hierbei sind neben den GloBE (Model) Rules auch die übrige von der OECD bzw. dem IF als Ergänzung zu den GloBE Rules veröffentlichte Dokumentation zu beachten (z.B. der Kommentar inkl. des administrativen Leitfadens sowie die Anwendungsbeispiele).⁶⁵

Der Common Approach Status bedeutet darüber hinaus die (uneingeschränkte) Akzeptanz eines Staates gegenüber der Anwendung der GloBE Rules durch einen anderen Staat – unabhängig von der eigenen innerstaatlichen Umsetzung dieser Regelungen. Dies gilt nicht nur für die grundsätzliche Anwendung der GloBE Rules, sondern bezieht sich auch auf die festgelegte Anwendungsreihenfolge der GloBE Rules (so hat die IIR bspw. Vorrang vor der UTPR) sowie der Anwendung vereinbarter Safe Harbour-Regelungen.⁶⁶ In der Folge muss der nicht-an-

63 Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, S. 2: „This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory [...]“; OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3 unter ‚Rule status‘.

64 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 11, Rn. 14.

65 Vgl. OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3 unter ‚Rule status‘.

66 Vgl. OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3 unter ‚Rule status‘.

wendende Staat die Durchsetzung der GloBE Rules durch einen oder mehrere andere Staaten akzeptieren, auch wenn dies bedeutet, dass der andere Staat hierdurch Steuersubstrat vereinnahmt, welches grds. dem einen Staat zu gestanden hätte (sofern dieser die GloBE Rules implementiert und angewandt hätte).

Voraussetzung für die Pflicht zur Anerkennung der GloBE Rules ist jedoch, dass die nationalen Regelungen des einen (die GloBE Rules anwendenden) Staates den gemeinsam vereinbarten Ergebnissen entsprechen (siehe oben).⁶⁷ Implementiert der eine Staat also eine IIR und eine UTPR auf nationaler Ebene, müssen diese nach der Anwendungssystematik der GloBE Rules durch einen anderen Staat nur dann anerkannt werden, wenn es sich um eine Qualifizierte IIR (Qualified IIR) bzw. eine Qualifizierte UTPR (Qualified UTPR) handelt.⁶⁸

Sollten die nationale IIR bzw. die UTPR nicht als anzuerkennende Regelungen qualifizieren, sind die übrigen Staaten entsprechend nicht verpflichtet, diese bei der Anwendung ihrer eigenen nationalen GloBE Rules zu berücksichtigen. Dies kann z.B. Auswirkung auf die Anwendungsreihenfolge der Regelungen haben und sogar zu Doppel- bzw. Überbesteuerungen führen – etwa indem ein Staat seine nationale IIR anwendet, ein anderer Staat diese mangels Qualifizierung jedoch nicht anerkennt und in der Folge (zusätzlich) seine eigene nationale IIR anwendet, ohne die nicht-qualifizierende IIR des einen Staates in Abzug zu bringen (vgl. Abschn. C. II.).⁶⁹

Zur Vermeidung solcher Normenkollisionen bzw. der unkoordinierten Anwendung von nationalen Regelungen für eine Mindestbesteuerung sollte unbedingt darauf geachtet werden, die nationalen Regelungen möglichst entsprechend der vereinbarten GloBE Rules zu strukturieren. Ergänzend empfiehlt es sich, für die Auslegung der GloBE Rules in Zweifelsfällen insbesondere den Kommentar (inkl. administrativem Leitfaden) sowie die Anwendungsbeispiele heranzuziehen. Eine enge

67 Vgl. OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3 unter ‚Rule status‘.

68 Vgl. z.B. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.3.1; OECD (2022).

69 Vgl. z.B. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 9, Rn. 5: „Under this approach, an Intermediate Parent Entity shall not apply the IIR where it is controlled by another parent entity further up the ownership chain that is subject to a Qualified IIR.“

Orientierung an den GloBE Rules bedeutet dabei nicht, dass die nationalen Regelungen im (ggf. übersetzten) Wortlaut zwingend den GloBE Rules entsprechen müssen. Die GloBE Rules sind vielmehr als Musterregelungen zu verstehen, die einen Mindeststandard für die Mindestbesteuerung festlegen sollen.⁷⁰

Insgesamt wird es ratsam sein, bei der nationalen Implementierung der Regelungen zur Mindestbesteuerung das von der OECD bzw. dem IF vorgesehene generelle Umsetzungskonzept (Implementation Framework) zu berücksichtigen. Dieses soll zeitnah finalisiert werden⁷¹ und u.a. dazu dienen, ein Peer Review-Verfahren einzurichten.⁷² Mit Hilfe des Peer-Review-Verfahrens wird insbesondere geprüft, welche nationale Regelungen als qualifizierte IIR bzw. UTPR anzusehen und danach von den übrigen Staaten des IF als Teil des ‚GloBE-Regelungsgeflecht‘ anzuerkennen sind.

II. Überblick über die GloBE Rules

Die GloBE Rules sollen sicherstellen, dass eine Multinationale Unternehmensgruppe (MNE Group) in jedem Land, in dem sie über eine Geschäftseinheit (Constituent Entity) wirtschaftlich tätig wird, eine Mindeststeuerlast i.H.v. 15 % bezogen auf ihr in dem jeweiligen Land erzieltetes Einkommen trägt. Der Mindestsatz von 15 % wird für jedes Land gesondert ermittelt und ggf. angewandt (sog. Jurisdictional Blending). Liegt die direkte Besteuerung des jeweils lokal erwirtschafteten Einkommens in einem oder mehreren Ländern effektiv unter dem Mindestsatz von 15 %, wird die ‚fehlende Steuer‘ (als Differenz zwischen der tatsächlichen Steuer und der Mindeststeuer) über eine Ergänzungssteuer (Top-up Tax) erhoben. Diese Ergänzungssteuer kann durch die teilnehmenden Staaten entweder über eine Qualifizierte IIR (oder eine Qualifizierte UTPR) vereinnahmt werden. Welcher der teilnehmenden Staaten die Ergänzungssteuer über welche Regelung vereinnahmen darf, wird über eine bestimmte Anwendungsreihenfolge

⁷⁰ Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 11 Rn. 15.

⁷¹ Vgl. OECD (2022), Progress Report, S. 7, Abschn. 2.2.2.

⁷² Vgl. OECD (2022), Progress Report, S. 7, Abschn. 2.2.1.

(sog. Rule Priority) geregelt. So hat die IIR bspw. Vorrang vor der UTPR, d.h. nur sofern keine IIR zur Anwendung kommt, greift der Auffangmechanismus der UTPR. Auch innerhalb der IIR gibt es eine festgelegte Anwendungsreihenfolge (sog. Top Down Approach). Da die GloBE Rules ausschließlich auf den Effektiven Steuersatz (Effective Tax Rate) für das in einem bestimmten Land erwirtschaftete Einkommen abstellen, kommt es für die Anwendung der IIR bzw. UTPR grds. nicht darauf an, ob die Muttergesellschaft (Parent Entity) der Multinationalen Unternehmensgruppe selbst einem Effektiven Steuersatz von über 15 % unterliegt.

Nachfolgend werden zunächst die Anwendungsvoraussetzungen der GloBE Rules untersucht (vgl. Abschn. C. II. 1.) und dargestellt, wie das (ggf. niedrig besteuerte) Einkommen der einzelnen, von den GloBE Rules erfassten Geschäftseinheiten der Multinationalen Unternehmensgruppe ermittelt wird (vgl. Abschn. C. II. 2.) und welche Steuern der jeweiligen Geschäftseinheit zuzuordnen sind (vgl. Abschn. C. II. 3.). Anschließend wird beschrieben, wie der Effektive Steuersatz aller in einer Jurisdiktion ansässigen Geschäftseinheiten zu ermitteln ist, um basierend hierauf ggf. die Ergänzungssteuer für die jeweilige Jurisdiktion zw. Geschäftseinheiten zu berechnen (vgl. Abschn. C. II. 4.). Hiernach wird erläutert, wie die zuvor ermittelte Ergänzungssteuer über eine Qualifizierte IIR bzw. eine Qualifizierte UTPR eingesammelt werden kann (vgl. Abschn. C. II. 5.).

Es gelten besondere Regeln für Umstrukturierungen und besondere Beteiligungsstrukturen innerhalb der Multinationalen Unternehmensgruppe⁷³ sowie für bestimmte Steuerneutralitäts- und Ausschüttungsregime⁷⁴, auf die in der vorliegenden Arbeit nicht näher eingegangen wird. Auch die administrativen Aspekte und Übergangsregelungen⁷⁵ zur Einführung der GloBE Rules sowie die abkommensrechtlichen Besonderheiten im Zusammenhang mit den GloBE Rules werden nicht näher untersucht.

73 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 6.

74 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 7.

75 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 8, Art. 9.

1. Anwendungsvoraussetzungen der GloBE Rules

Die GloBE Rules gelten für die Geschäftseinheiten einer Multinationalen Unternehmensgruppe, die in mind. zwei der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre (Fiscal Years) einen konsolidierten (Gruppen-)Umsatz von mind. EUR 750 Mio. erzielt haben.⁷⁶

Eine Geschäftseinheit ist jeder Rechtsträger (Entity) sowie jede Betriebsstätte (Permanent Establishment) eines solchen Rechtsträgers, der Teil einer Gruppe (Group) ist.⁷⁷ Eine Betriebsstätte wird demnach als eigener Rechtsträger betrachtet.

Eine Multinationale Unternehmensgruppe ist jede Gruppe, die mind. einen Rechtsträger oder eine Betriebsstätte umfasst, der bzw. die außerhalb des Ansässigkeitsstaats der Obersten Muttergesellschaft ansässig bzw. belegen ist.⁷⁸ Die Oberste Muttergesellschaft ist ein Rechtsträger, der eine direkte oder indirekte Mehrheitsbeteiligung (Controlling Interest) an einem anderen Rechtsträger besitzt und der weder direkt noch indirekt von einem anderen Rechtsträger beherrscht wird.⁷⁹ Darüber hinaus gilt als Oberste Muttergesellschaft das Stammhaus (Main Entity) eines Rechtsträgers, der eine Betriebsstätte besitzt.⁸⁰

Der maßgebende konsolidierte (Gruppen-)Umsatz i.H.v. mind. EUR 750 Mio. wird aus dem Konzernabschluss (Consolidated Financial Statements) der Obersten Muttergesellschaft der Multinationalen Unternehmensgruppe abgeleitet.⁸¹

Daneben gibt es eine Reihe Ausgenommener Rechtsträger (Excluded Entities), die grds. weder den GloBE Rules unterliegen noch als Geschäftseinheit anzusehen sind.⁸² Hierzu zählen z.B. staatliche Rechtsträger, internationale Organisationen, Organisationen ohne Erwerb-zweck oder Pensionsfonds.

⁷⁶ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.1.1.

⁷⁷ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.3.1, Art. 1.3.2.

⁷⁸ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.2.1.

⁷⁹ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.4.1 (a).

⁸⁰ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.4.1 (b).

⁸¹ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.1.1.

⁸² OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.5, Art. 1.1.3, Art. 1.3.3.

2. Berechnung des GloBE-Einkommens

Nachdem die Anwendbarkeit der GloBE Rules untersucht und die einzelnen, von den GloBE Rules betroffenen Geschäftseinheiten identifiziert wurden, ist das GloBE-Einkommen (GloBE Income) der jeweiligen Geschäftseinheiten zu ermitteln.

Ausgangspunkt für die Ermittlung des GloBE-Einkommens einer Geschäftseinheit ist grds. ihr Bilanzieller Jahresüberschuss oder -fehlbetrag (Financial Accounting Net Income or Loss), der für die Erstellung des Konzernabschlusses der Obersten Muttergesellschaft verwendet wird, vor etwaigen Konsolidierungsmaßnahmen zur Bereinigung konzerninterner Transaktionen.⁸³ Zu beachten ist, dass der Konzernabschluss grds. nach Maßgabe eines Anerkannten Rechnungslegungsstandards (Acceptable Financial Accounting Standard) zu erstellen ist, z.B. gem. IFRS oder entsprechend der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze (GAAP) bestimmter Staaten (darunter z.B. Deutschland und die USA).

Der Bilanzieller Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ist für Zwecke der Ermittlung des GloBE-Einkommens um bestimmte Anpassungen zu modifizieren.⁸⁴ Zu den Anpassungen gehören u.a. Korrekturen für Netto-Steueraufwand (Net Taxes Expense), für Ausgenommene Ausschüttungen (Excluded Dividends), für Ausgenommene Beteiligungsgewinne oder -verluste (Excluded Equity Gain or Loss), für Währungskursdifferenzen⁸⁵ oder auf Antrag für bestimmte aktienbasierte Vergütungen.⁸⁶

Zusätzlich sind Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten derselben Multinationalen Unternehmensgruppe, die in unterschiedlichen Jurisdiktionen ansässig sind, innerhalb der Buchhaltung dieser Geschäftseinheiten dergestalt zu berichtigen, dass die aus den Transaktionen resultierenden Erträge bzw. Aufwendungen in den GloBE-Einkommen

83 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.1.2.

84 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.1.1.

85 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.1.

86 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.2.

der Geschäftseinheiten in jeweils korrespondierender Höhe enthalten sind und im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehen.⁸⁷

Daneben werden Qualifizierte Erstattungsfähige Steuergutschriften (Qualified Refundable Tax Credits) bei der Berechnung des GloBE-Einkommens berücksichtigt, während Nichtqualifizierte Erstattungsfähige Steuergutschriften (Non-Qualified Refundable Tax Credits) nicht als GloBE-Einkommen behandelt werden.⁸⁸

Bei Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die im Konzernabschluss zum beizulegenden Zeitwert oder im Rahmen einer Wertminderung bilanziert werden, kann die Erklärungspflichtige Geschäftseinheit (Filing Constituent Entity) auf Antrag wählen, ob bei der Berechnung des GloBE-Einkommens Gewinne und Verluste nach dem Realisationsprinzip ermittelt werden sollen. Das Wahlrecht ist ein Fünf-Jahres-Wahlrecht (Five-Year Election) und gilt grds. für alle Geschäftseinheiten, die in der Jurisdiktion ansässig sind, für die das Wahlrecht ausgeübt wurde (wobei das Wahlrecht auf Antrag auf bestimmte Investmentgesellschaften beschränkt werden kann).⁸⁹

Ebenfalls auf Antrag durch die Erklärungspflichtige Geschäftseinheit, können kumulierte Gewinne (aller innerhalb der Jurisdiktion ansässigen Geschäftseinheiten) aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen bis zu vier Jahre zurückgetragen und mit GloBE-Verlusten verrechnet werden.⁹⁰ Der Effektive Steuersatz sowie die Ergänzungssteuer für diese Vorjahre sind entsprechend neu zu ermitteln.⁹¹

Bei der Berechnung des GloBE-Einkommens bzw. -Verlusts eines Niedrig Besteuernten Rechtsträgers (Low-Tax Entity) werden unter bestimmten Voraussetzungen ferner alle Ausgaben, die einer Konzerninternen Finanzierungsvereinbarung (Intragroup Financing Arrangement) zuzuordnen sind, nicht berücksichtigt.⁹²

87 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.3.

88 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.4.

89 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.5.

90 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.6 i.V.m. Art. 10.1 ‚Aggregate Asset Gain‘ und ‚Local Tangible Asset‘.

91 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.6.

92 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.7.

Die Oberste Muttergesellschaft kann auf Antrag Erträge und Aufwendungen aus Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten, die in derselben Jurisdiktion ansässig sind und dort in eine steuerliche Organschaft einbezogen sind, für Zwecke der Berechnung des Netto-GloBE-Einkommens bzw. -Verlusts (Net GloBE Income or Loss, vgl. Abschn. C. II. 4.) dieser Geschäftseinheiten eliminieren.⁹³ Die in diesem Artikel vorgesehene Wahl ist eine Fünf-Jahres-Wahl, welche die oberste Muttergesellschaft für das Jahr der Wahl sowie die folgenden vier Jahre an diese Entscheidung bindet.⁹⁴

Einkünfte aus oder im Zusammenhang mit Internationalem Schiffsverkehr (International Shipping Income bzw. Qualified Ancillary International Shipping Income) werden bei der Ermittlung des GloBE-Einkommens grds. außer Acht gelassen.⁹⁵

Daneben gelten Besonderheiten für die Ermittlung des GloBE-Einkommens von Versicherungsunternehmen⁹⁶ und Banken⁹⁷ sowie für die Zurechnung von Einkünften aus Betriebsstätten⁹⁸ und von steuerlich durchlässigen Rechtsträgern (Flow-through Entities).⁹⁹

3. Ermittlung der Angepassten Erfassten Steuern

Neben der Ermittlung des GloBE-Einkommens für die einzelnen Geschäftseinheiten, sind ferner die für diese Geschäftseinheiten Angepassten Erfassten Steuern (Adjusted Covered Taxes) zu berechnen.

Ausgangspunkt für die Ermittlung der Angepassten Erfassten Steuern ist die Summe der Erfassten Steuern (Covered Taxes). Diese sind um bestimmte Anpassungen zu modifizieren, um die Angepassten Erfassten Steuern einer Geschäftseinheit zu ermitteln.¹⁰⁰

93 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.8.

94 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.8 i.V.m. Art. 10.1 ,Five-Year Election.

95 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.3.

96 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.9.

97 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.10.

98 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.4.

99 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.5.

100 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.1.

Die Erfassten Steuern umfassen (i) Steuern (Taxes), die in den Finanzkonten einer Geschäftseinheit für ihren Gewinn oder ihren Anteil am Gewinn einer Geschäftseinheit, an der sie eine Beteiligung hält, verbucht werden, (ii) Steuern auf ausgeschüttete Gewinne, verdeckte Gewinnausschüttungen und nichtbetriebliche Ausgaben, die im Rahmen eines zulässigen Ausschüttungssteuersystems (Eligible Distribution Tax System) angefallen sind, (iii) Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhoben werden und (iv) Steuern, die auf zurückbehaltene Gewinne und Eigenkapitalbestandteile entfallen.¹⁰¹ Zu den Erfassten Steuern gehören auch (i) Steuern, die auf den Anteil einer Geschäftseinheit an nicht ausgeschütteten Gewinnen eines Steuerlich Transparenten Rechtsträgers (Tax Transparent Entities), wie etwa einer Personengesellschaft, entfallen, (ii) Steuern, die im Rahmen eines CFC-Steuerregimes auferlegt werden sowie (iii) Steuern, die aus Ausschüttungen einer anderen Geschäftseinheit resultieren.¹⁰²

Unter die Erfassten Steuern fallen demgegenüber nicht (i) die Ergänzungssteuern, die gegenüber einer Muttergesellschaft im Rahmen einer Qualifizierten IIR erhoben werden, (ii) die Ergänzungssteuern, die gegenüber einer Geschäftseinheit im Rahmen einer Qualifizierten Inländischen Mindeststeuer (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT) erhoben werden, (iii) Steuern, die auf eine Anpassung zurückzuführen sind, die von einer Geschäftseinheit infolge der Anwendung einer Qualifizierten UTPR vorgenommen wurde, (iv) Disqualifizierte Erstattungsfähige Anrechnungssteuern (Disqualified Refundable Imputation Taxes) sowie (v) bestimmte Steuern von Versicherungsgesellschaften.¹⁰³

Die Erfassten Steuern sind jedoch nur insoweit im Rahmen der weiteren Ermittlung zu berücksichtigen, als sie als laufender Steueraufwand im Bilanziellen Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Geschäftseinheit für das betreffende Wirtschaftsjahr enthalten sind.¹⁰⁴ Ferner darf jede Erfasste Steuer nur einmal im Rahmen der Ermittlung der Angepass-

101 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.2.1.

102 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 92, Rn. 24.

103 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.2.2.

104 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.1.

ten zu Erfassten Steuern berücksichtigt werden.¹⁰⁵ Steuern, die nicht unter die Definition der Erfassten Steuern gem. den GloBE Rules fallen, wie z.B. Verbrauchs- und Lohnsteuern, werden bei der Berechnung des GloBE-Einkommens oder -Verlustes als abzugsfähig behandelt.¹⁰⁶

Nachdem für die einzelne Geschäftseinheit ihre Erfassten Steuern ermittelt wurden, sind hierfür bestimmte Anpassungen vorzunehmen. Zu den Anpassungen gehören (i) bestimmte Hinzurechnungen (Additions to Covered Taxes) und Kürzungen (Reductions to Covered Taxes), (ii) die Berücksichtigung des Gesamtbetrags der Latenten Steueranpassungsbeträge (Total Deferred Tax Adjustment Amount) sowie (iii) jegliche Erhöhungen oder Minderungen von Erfassten Steuern, die im Eigenkapital oder im Sonstigen Ergebnis (Other Comprehensive Income) ausgewiesen werden und sich auf Beträge beziehen, die in die Berechnung des GloBE-Einkommens oder -Verlusts einfließen und nach den lokalen Steuervorschriften steuerpflichtig sind.¹⁰⁷

Die im Rahmen der Ermittlung der Angepassten Erfassten Steuern vorzunehmenden Hinzurechnungen umfassen (i) sämtliche Erfassten Steuern, die in der Finanzbuchhaltung als Aufwendungen in dem Ergebnis vor Steuern enthalten sind, (ii) alle Latenten Steueransprüche aus GloBE-Verlusten (GloBE Loss Deferred Tax Asset), (iii) alle Erfassten Steuern, die im Wirtschaftsjahr gezahlt werden und sich auf eine unsichere Steuerposition beziehen, wenn dieser Betrag für ein vorheriges Wirtschaftsjahr als Kürzung der Erfassten Steuern behandelt wurde und (iv) jede Qualifizierte Erstattungsfähige Steuergutschrift (Qualified Refundable Tax Credit), die als Minderung des laufenden Steueraufwands erfasst wird.¹⁰⁸

Darüber hinaus sind die Erfassten Steuern um bestimmte Kürzungen zu mindern. Zu diesen Kürzungen zählen (i) der laufende Steueraufwand in Bezug auf Erträge, die von der Berechnung des GloBE-Einkommens bzw. der GloBE-Verluste ausgeschlossen sind, (ii) sämtliche Nichtqualifizierte Erstattungsfähige Steuergutschriften (Non-Qualified Refundable Tax Credit), die nicht als Minderung des laufenden Steu-

105 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.4.

106 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 91, Rn. 22.

107 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.1.

108 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.2.

erfahrungswidrig erfasst werden, (iii) alle Erfassten Steuern, die einer Geschäftseinheit erstattet oder gutgeschrieben wurden, mit Ausnahme Qualifizierter Erstattungsfähiger Steuergutschriften, die in der Finanzbuchhaltung nicht als Anpassung des laufenden Steueraufwands behandelt wurden, (iv) der laufende Steueraufwand für unsichere Steuerpositionen und (v) der laufende Steueraufwand für Steuern, die voraussichtlich nicht innerhalb von drei Jahren gezahlt werden.¹⁰⁹

Sofern in einem Wirtschaftsjahr innerhalb der gesamten Jurisdiktion (d.h. durch alle in diesem Staat ansässigen Geschäftseinheiten) ein GloBE-Verlust erzielt wird und die Angepassten Erfassten Steuern weniger als Null betragen, ist für die in dieser Jurisdiktion ansässigen Geschäftseinheiten u.U. eine Zusätzliche Laufende Ergänzungssteuer (Additional Current Top-up Tax) zu berücksichtigen.¹¹⁰

Zur Berücksichtigung temporärer Differenzen ist im Rahmen der Ermittlung der Angepassten Erfassten Steuern ferner der Gesamtbetrag der Latenten Steueranpassungsbeträge (Total Deferred Tax Adjustment Amount) einzubeziehen. Der Gesamtbetrag der Latenten Steueranpassungsbeträge für eine Geschäftseinheit entspricht u.a. dem buchhalterisch erfassten latenten Steueraufwand dieser Geschäftseinheit, wenn der für sie – bezogen auf die Erfassten Steuern – (lokal) anwendbare Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz (Minimum Rate) i.H.v. 15 % liegt.¹¹¹ Der Gesamtbetrag der latenten Steueranpassungsbeträge unterliegt einigen Ausnahmen und Korrekturen.¹¹²

Anstelle der Berücksichtigung des Gesamtbetrags der Latenten Steueranpassungsbeträge kann eine Erklärungsspflichtige Geschäftseinheit für die jeweilige Jurisdiktion ihr Wahlrecht für GloBE-Verluste (GloBE Loss Election) ausüben.¹¹³ Sofern das Wahlrecht für GloBE-Verluste ausgeübt wird, wird in jedem Wirtschaftsjahr, in dem ein Netto-GloBE-Verlust für das Land vorliegt, ein Latenter Steueranspruch aus GloBE-Verlusten gebildet.¹¹⁴ Der Latente Steueranspruch aus GloBE-

109 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.3.

110 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.5.

111 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.4.1.

112 Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.4.1(a)-(e) und GloBE Rules, Art. 4.4.2.

113 Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.5.1.

114 Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.5.1.

Verlusten entspricht dem mit dem Mindeststeuersatz multiplizierten Netto-GloBE-Verlust¹¹⁵ und fällt unter die Hinzurechnungen zur Ermittlung der Angepassten Erfassten Steuern (siehe oben).

Daneben gelten Besonderheiten für die Zurechnung der Erfassten Steuern in Bezug auf Betriebsstätten, Steuerlich Transparente Rechtsträger und Hybride Rechtsträger (Hybrid Entities) sowie für die Aufteilung von CFC-Steuern und Steuern auf Ausschüttungen, die eine Geschäftseinheit von einer anderen erhält.¹¹⁶ So werden bspw. CFC-Steuern, die bei einer anderen Geschäftseinheit anfallen, der Geschäftseinheit zugerechnet, die das der CFC-Steuer unterliegende Einkommen erzielte.¹¹⁷

Auch sind Besonderheiten für nachträgliche Anpassungen von auf ein vorangegangenes Wirtschaftsjahr entfallenden Erfassten Steuern zu berücksichtigen. Hierunter fallen buchhalterische Anpassungen für Steuerverbindlichkeiten einer Geschäftseinheit, die sich auf ein früheres Wirtschaftsjahr beziehen¹¹⁸, die (nachträgliche) Änderung des für ein Vorjahr anzuwendenden lokalen Steuersatzes¹¹⁹ sowie der Fall, dass Erfasste Steuern i.H.v. mehr als EUR 1 Mio. in einem vergangenen Wirtschaftsjahr berücksichtigt wurden, diese Steuern jedoch innerhalb von drei Jahren nicht tatsächlich gezahlt wurden.¹²⁰

4. Berechnung des Effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer

Sobald für eine Jurisdiktion die GloBE-Einkommen oder -Verluste aller Geschäftseinheiten der Multinationalen Unternehmensgruppe sowie die für diese Geschäftseinheiten Angepassten Erfassten Steuern ermittelt wurden, können nunmehr der innerhalb der Jurisdiktion (für alle Geschäftseinheiten kumulativ) geltende Effektive Steuersatz berechnet und hieraus eine etwaig zu zahlende Ergänzungssteuer abgeleitet werden.

115 Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.5.1.

116 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.3.

117 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.3.2(c).

118 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.6.1.

119 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.6.2 und Art. 4.6.3.

120 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.6.4.

Hierzu sind zunächst jeweils die GloBE-Einkommen oder -Verluste sowie die Angepassten Erfassten Steuern aller Geschäftseinheiten innerhalb dieser Jurisdiktion aufzusummieren.¹²¹ Diese Vermischung der Einkommen und Verluste unterschiedlicher Geschäftseinheiten, die innerhalb desselben Staates ansässig sind, nennt sich ‚Jurisdictional Blending‘. Anschließend ist das Netto-GloBE-Einkommen für die Jurisdiktion zu ermitteln, indem die Summe der GloBE-Einkommen um die Summe der GloBE- Verluste gemindert wird und danach eine positive Gesamtsumme verbleibt.¹²²

Sofern sich hieraus eine positive Gesamtsumme ergibt, ist die Gesamtsumme der Angepassten Erfassten Steuern durch das Netto-GloBE-Einkommen zu dividieren.¹²³ Der sich daraus ergebende Quotient stellt den der innerhalb der Jurisdiktion für alle Geschäftseinheiten kumulativ geltenden Effektiven Steuersatz dar.¹²⁴

Sodann ist der Ergänzungssteuersatz (Top-up Tax Percentage) zu berechnen, indem der Effektive Steuersatz von dem Mindeststeuersatz i.H.v. 15 % in Abzug gebracht wird.¹²⁵ Sofern also der Effektive Steuersatz für einen Staat 10 % beträgt, ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz i.H.v. 15 % und dem Effektiven Steuersatz i.H.v. 10 % der Ergänzungssteuersatz i.H.v. 5 %.

Mit Hilfe des Ergänzungssteuersatzes ist die Staatliche Ergänzungssteuer (Jurisdictional Top-up Tax) zu ermitteln.¹²⁶ Hierfür ist der Überschüssige Gewinn (Excess Profit) zu berechnen, der sich aus dem Netto-GloBE-Einkommen aller Geschäftseinheiten des Staates abzgl. eines Substanzbasierten Einkommensausschlusses (Substance-based Income Exclusion) ergibt (siehe weiter unten).¹²⁷ Die Staatliche Ergänzungssteuer wird anschließend errechnet, indem der Ergänzungssteuersatz mit dem Überschüssigen Gewinn multipliziert wird und das

121 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.1.2.

122 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.1.2.

123 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.1.1.

124 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.1.1.

125 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.2.1.

126 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.2.3.

127 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.2.2.

Ergebnis um etwaige Zusätzliche Laufende Ergänzungssteuern erhöht sowie um etwaige QDMTTs gemindert wird.¹²⁸

Nach der Ermittlung der Staatlichen Ergänzungssteuer, ist diese auf die einzelnen, in dem betreffenden Staat ansässigen Geschäftseinheiten nach dem Verhältnis ihres jeweiligen GloBE-Einkommens zum gesamten GloBE-Einkommen aller in dem Staat ansässigen Geschäftseinheiten umzulegen (wobei GloBE-Verluste hierbei nicht berücksichtigt werden).¹²⁹

Eine Erklärungspflichtige Geschäftseinheit kann jährlich neu entscheiden, ob ein Substanzbasierter Einkommensausschluss für eine Jurisdiktion angewandt werden soll oder nicht.¹³⁰ Der Ausschluss hat zur Folge, dass das ausgeschlossene Einkommen im Rahmen der Berechnung der Ergänzungssteuer entsprechend ausgenommen wird (d.h. es wird nicht als ‚schädliches‘ niedrig besteuertes Einkommen betrachtet).

Der Betrag des Substanzbasierten Einkommensausschlusses für einen Staat ist die Summe aus dem Ausschluss für Lohnsummen (Payroll Carve-out) und dem Ausschluss für Sachanlagen (Tangible Asset Carve-out) für jede Geschäftseinheit innerhalb dieses Staates, mit Ausnahme von Geschäftseinheiten, die Investmentgesellschaften sind.¹³¹ Der Ausschluss für Lohnsummen für eine Geschäftseinheit entspricht (mit wenigen Ausnahmen) 5 % ihrer Zulässigen Lohnsummenkosten (Eligible Payroll Costs) für Qualifizierte Mitarbeiter (Eligible Employees), die für die Multinationale Unternehmensgruppe in dem betreffenden Land tätig sind.¹³² Der Ausschluss für Sachanlagen für eine Geschäftseinheit entspricht 5 % des Buchwerts der Qualifizierten Sachanlagen, die sich in diesem Land befinden.¹³³ Qualifizierte Sachanlagen umfassen (i) Sachanlagen und natürliche Ressourcen, die sich in dem betreffenden Staat befinden, (ii) das Nutzungsrecht eines Leasingnehmers an Sachanlagen, die sich in dem Staat befinden sowie (iii) eine Lizenz von oder eine ähnliche Vereinbarung mit dem Staates für die Nutzung

128 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.2.3.

129 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.2.4.

130 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.1.

131 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.2.

132 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.3.

133 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.4.

von Grundstücken oder die Ausbeutung natürlicher Ressourcen, die mit erheblichen Investitionen in Sachanlagen verbunden ist.¹³⁴ Zu diesem Zweck umfasst die Berechnung des Ausschlusses von Sachanlagen nicht den Buchwert von Immobilien, die zum Verkauf, zur Vermietung oder zur Kapitalanlage gehalten werden.¹³⁵ Daneben gelten Besonderheiten für Einkünfte aus oder im Zusammenhang mit Internationalem Schiffsverkehr, Betriebsstätten und Steuerlich Durchlässige Rechtsträger.¹³⁶

Bei den Zusätzlichen Laufenden Ergänzungssteuern handelt es sich um eine zusätzlich zu der regulären Ergänzungssteuer zu berücksichtigenden Steuern, die anfallen, wenn bestimmte Neuberechnungen für die Ergänzungssteuer erforderlich werden, etwa wenn Korrekturen für ein vorangegangenes Wirtschaftsjahr anfallen.¹³⁷

Als QDMTT gilt jede nationale Mindeststeuer, die (i) die inländischen Überschüssigen Gewinne nach Regelungen ermitteln, die den GloBE Rules entsprechen, (ii) die inländische Steuerschuld in Bezug auf inländische Überschüssige Gewinne (mindestens) auf den Mindeststeuersatz anhebt und (iii) die in einer Weise umgesetzt und verwaltet wird, die mit den in den GloBE Rules (inkl. des Kommentars) vorgesehenen Ergebnissen übereinstimmt (wobei die Regelungen national mit keinen Vorteilen verbunden sein dürfen).¹³⁸ Soweit sich ein Land für die Einführung einer QDMTT entscheidet, reduziert diese Steuer den Betrag der Ergänzungssteuer, der andernfalls nach den GloBE Rules anwendbar und in einem anderen Staat zu zahlen wäre (siehe oben). Wenn nach den GloBE Rules bspw. für die Geschäftseinheiten in einem Land grds. eine Ergänzungssteuer von 100 fällig wäre, dieses Land aber eine eigene QDMTT von 100 erhebt, wird nach den GloBE Rules keine zusätzliche Ergänzungssteuer fällig. Für den Fall, dass die QDMTT geringer ist als die grds. nach den GloBE Rules zu erhebende Ergänzungssteuer, wurde mit dem administrativen Leitfaden aus Juli 2023 eine Safe Harbour-Regelung eingeführt, nach der der grds. als Er-

134 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.4.

135 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.4.

136 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.4, Art. 5.3.6, Art. 5.3.7.

137 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.4.

138 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1 „Qualified Domestic Minimum Top-up Tax“.

gänzungssteuer zu erhebende Differenzbetrag auf Null reduziert wird, sofern die nationalen Regelungen der QDMTT gewissen Standards entsprechen.¹³⁹

Die GloBE Rules sehen daneben – auf Antrag – einen Ausschluss für Geschäftseinheiten, die in demselben Staat ansässig sind, aus Geringfügigkeitsgründen vor, wenn ihre gesamten Umsätze und Gewinne bestimmte Schwellenwerte nicht überschreiten (sog. De-Minimis-Regel). Dies ist der Fall, wenn der durchschnittliche Umsatzerlös (Average GloBE Revenue) der in demselben Staat ansässigen Geschäftseinheiten unter EUR 10 Mio. und der durchschnittliche Netto-GloBE-Gewinn oder -Verlust (Average GloBE Income or Loss) unter EUR 1 Mio. liegen.¹⁴⁰ Der jeweilige Durchschnitt wird dabei auf Basis des laufenden und der vorangegangenen zwei Wirtschaftsjahre ermittelt.¹⁴¹ Bei der Ermittlung des durchschnittlichen Umsatzerlöses sind ferner die Anpassungen im Rahmen der Ermittlung des GloBE-Einkommens zu berücksichtigen (vgl. Abschn. C. II. 2.).¹⁴² In der Folge der De-Minimis-Regel wird fingiert, dass die Ergänzungssteuer, die für die Geschäftseinheiten innerhalb des betreffenden Staates berechnet wurde, Null beträgt.¹⁴³

Für die Berechnung des Effektiven Steuersatzes in Bezug auf Geschäftseinheiten im Minderheitenbesitz (Minority-Owned Constituent Entity) sind ebenfalls besondere Regelungen vorgesehen.¹⁴⁴ Eine Geschäftseinheit im Minderheitenbesitz liegt vor, wenn die oberste Muttergesellschaft direkt oder indirekt zu 30 % oder weniger an dieser Geschäftseinheit beteiligt ist.¹⁴⁵

139 Vgl. OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance July, S. 77 f., Rn. 4–5.

140 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.5.1 i.V.m. Art. 5.5.2 i.V.m. Art. 5.5.3.

141 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.5.2.

142 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.5.3(a).

143 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.5.1.

144 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.6.

145 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1 „Minority-Owned Constituent Entities“.

5. Anwendungsregeln der IIR und der UTPR

Nachdem die Ergänzungssteuern für die einzelnen Geschäftseinheiten bzw. Jurisdiktionen ermittelt wurden, ist zu prüfen, ob und wie diese von den teilnehmenden Staaten vereinnahmt werden können. Die Vereinnahmung erfolgt über national implementierte IIR bzw. UTPR, wobei hierbei bestimmte Vorrangregelungen zu berücksichtigen sind.

Die allgemeinen Anwendungsmechanismen (sog. Charging Provisions) der GloBE Rules sind in Art. 2, d.h. gleich zu Beginn des Musterdokuments, festgelegt. Im Kern bestehen die (national zu implementierenden) GloBE Rules aus zwei ineinandergreifenden Regelungen, der IIR und der UTPR, wobei die IIR systematisch vorrangig vor der UTPR anzuwenden ist.¹⁴⁶ Dies bedeutet, dass die UTPR einer Jurisdiktion nur dann zur Anwendung kommt, soweit nicht bereits die IIR einer anderen Jurisdiktion angewandt wurde. Die IIR wird in Art. 2.1 bis 2.3 der GloBE Rules geregelt, während die UTPR in den Art. 2.4 bis 2.6 der GloBE Rules zu finden ist.

Die IIR wird auf bestimmte Muttergesellschaften (Parent Entities) in Bezug auf ihre Beteiligung an einer Niedrig Besteuerter Geschäftseinheit angewandt.¹⁴⁷ Sie ist dabei vorrangig bei der Obersten Muttergesellschaft einer Multinationalen Unternehmensgruppe anzuwenden, wenn diese eine direkte oder indirekte Beteiligung (Ownership Interest) an einer Niedrig Besteuerter Geschäftseinheit hält.¹⁴⁸ Sollte bei der Obersten Muttergesellschaft demgegenüber keine Qualifizierte IIR anwendbar sein, wird die nationale IIR auf die – in der Beteiligungskette von oben betrachtet – nächste Muttergesellschaft, d.h. eine Zwischengeschaltete Muttergesellschaft (Intermediate Parent Entity), angewandt.¹⁴⁹ Sollte auch bei dieser Zwischengeschalteten Muttergesellschaft keine Qualifizierte IIR anwendbar sein, wird die Beteiligungskette von oben („top“) nach unten („down“) nach weiteren Zwischengeschalteten Muttergesellschaften untersucht, bei denen eine

¹⁴⁶ Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 24, Rn. 1.

¹⁴⁷ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.6.

¹⁴⁸ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.1.

¹⁴⁹ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.2 i.V.m. Art. 2.1.3 (a).

IIR zur Anwendung kommen könnte.¹⁵⁰ Dieses Vorgehen entspricht dem sog. Top-Down Approach¹⁵¹, nach dem für die Anwendung der IIR denjenigen Muttergesellschaften Vorrang eingeräumt wird, die in der Beteiligung am weitesten oben stehen.

Nach der Definition ist eine Zwischengeschaltete Muttergesellschaft eine Geschäftseinheit, die eine direkte oder indirekte Beteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Multinationalen Unternehmensgruppe besitzt und die keine Oberste Muttergesellschaft, keine Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft, keine Betriebsstätte und keine Investmentgesellschaft ist.¹⁵²

Unabhängig von der Anwendbarkeit einer IIR auf die Oberste Muttergesellschaft oder eine Zwischengeschaltete Muttergesellschaft innerhalb der Multinationalen Unternehmensgruppe, ist die IIR stets bei einer Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft (Partially-Owned Parent Entity) anzuwenden, sofern nicht bereits eine IIR auf eine andere, innerhalb der Beteiligungskette ‚höher gelegene‘ Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft anzuwenden ist.¹⁵³ Im Ergebnis wird auch bei den Anteilig Gehaltene Muttergesellschaften der Top-Down Approach angewandt.

Eine Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft ist eine Geschäftseinheit (mit Ausnahme einer Obersten Muttergesellschaft, einer Betriebsstätte oder einer Investmentgesellschaft), die (i) eine direkte oder indirekte Beteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Multinationalen Unternehmensgruppe hält und (ii) die ihrerseits zu mehr als 20 % direkt oder indirekt von Personen gehalten wird, die keine Geschäftseinheiten der Multinationalen Unternehmensgruppe sind.¹⁵⁴

Nachdem identifiziert wurde, ob und wenn ja, auf welche Muttergesellschaft die IIR Anwendung findet, ist die zuvor für die Niedrig Besteuerte Geschäftseinheit berechnete Ergänzungssteuer der Muttergesellschaft in Höhe ihres Zurechenbaren Anteils (Allocable Share)

150 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.2 i.V.m. Art. 2.1.3 (b).

151 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 24, Rn. 1.

152 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1 ‚Intermediate Parent Entity‘.

153 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.4 i.V.m. Art. 2.1.5.

154 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1 ‚Partially-Owned Parent Entity‘.

zuzurechnen.¹⁵⁵ Der Zurechenbare Anteil ist das Produkt aus der Ergänzungssteuer multipliziert mit der Einbeziehungsquote der Muttergesellschaft (Inclusion Ratio) an der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit (Low-Taxed Constituent Entity).¹⁵⁶

Die Einbeziehungsquote der Muttergesellschaft ist das Verhältnis des GloBE-Einkommens der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit, vermindert um den Anteil, der auf die Beteiligung anderer Gesellschafter entfällt (siehe unten), zu dem gesamten GloBE-Einkommen dieser Niedrig Besteueren Geschäftseinheit.¹⁵⁷ Zu beachten ist insoweit, das GloBE-Einkommen eines Steuerlich Durchlässigen Rechtsträgers keine Einkünfte umfasst, die einem Gesellschafter zugewiesen werden, der kein Rechtsträger der Gruppe (Group Entity) ist.¹⁵⁸

Eine Geschäftseinheit ist als Niedrig Besteuerte Geschäftseinheit anzusehen, wenn ihr Effektiver Steuersatz unter dem geforderten Mindeststeuersatz von 15 % liegt.¹⁵⁹

Den Anteil des GloBE-Einkommens der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit, der auf die Beteiligung anderer Gesellschafter entfällt, ist der Betrag, der ihnen als Gesellschafter zuzurechnen wäre, wenn das Einkommen der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit ihrem GloBE-Einkommen entsprechen würde.¹⁶⁰ Maßgebend ist insoweit eine Zurechnung nach den Grundsätzen des im (ggf. hypothetischen) Konzernabschluss der Obersten Muttergesellschaft angewandten An-erkannten Rechnungslegungsstandards.¹⁶¹ Zusätzlich darf das GloBE-Einkommen der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit ausschließlich auf Transaktionen mit Personen zurückzuführen sein, die keine Rechtsträger der Gruppe sind.¹⁶² Daneben darf die Beteiligung an der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit (soweit sie nicht direkt oder

155 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.1.

156 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.1.

157 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.2.

158 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.4.

159 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1 „Low-Taxed Constituent Entity“.

160 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.3.

161 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.3 (a) und (b).

162 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.3 (c).

indirekt der Muttergesellschaft zuzurechnen ist) ausschließlich von Personen gehalten werden, die keine Rechtsträger der Gruppe sind.¹⁶³

Nachdem die Anwendung der IIR auf eine Muttergesellschaft bejaht und der dieser Muttergesellschaft Zurechenbare Anteil an der Ergänzungssteuer der Niedrig Besteuerten Geschäftseinheit ermittelt wurde, ist zu prüfen, ob der auf sie entfallende Zurechenbare Anteil zu ermäßigen ist. Dies ist der Fall, wenn die Muttergesellschaft die Beteiligung an der Niedrig besteuerten Geschäftseinheit indirekt über eine Zwischengeschaltete Muttergesellschaft oder eine Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft hält.¹⁶⁴ Die Ermäßigung entspricht dem Teil des Zurechenbaren Anteils der Muttergesellschaft an der Ergänzungssteuer, der von der Zwischengeschalteten Muttergesellschaft oder der Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft im Rahmen einer Qualifizierten IIR in Anspruch genommen wird.¹⁶⁵ Hierdurch soll die Anwendung der IIR in bestimmten abgestuften oder aufgeteilten Beteiligungsstrukturen koordiniert werden, um sicherzustellen, dass ein Teil der Gewinne der Multinationalen Unternehmensgruppe nur in einem Land der IIR unterliegt.¹⁶⁶ Im Ergebnis wird die IIR entsprechend des Top-Down Approachs grds. vorrangig bei der in der Beteiligungskette am weitesten ‚oben‘ befindlichen Muttergesellschaft angewandt und der dieser Muttergesellschaft Zurechenbare Anteil an der Ergänzungssteuer vermindert, soweit der Anteil bereits bei einer anderen, ‚unteren‘ Muttergesellschaft erhoben wird. Dies ist insb. der Fall, wenn sich unterhalb einer Obersten Muttergesellschaft eine Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft befindet (auf die eine Qualifizierte IIR angewandt wird), weil die IIR vorrangig auf die Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft anzuwenden ist (siehe oben).

Sofern keine IIR zur Anwendung kommt, greift der Auffangmechanismus der UTPR. Die UTPR dient als Absicherung (backstop) für die IIR.¹⁶⁷ Sie verwehrt Geschäftseinheiten (die keine Investmentgesellschaften sind¹⁶⁸) den Betriebsausgabenabzug (oder verlangt eine

163 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.3 (d).

164 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.3.1.

165 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.3.2.

166 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 24, Rn. 3c.

167 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 24, Rn. 1.

168 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.4.3.

gleichwertige Anpassung) in dem Maße, in dem die Ergänzungssteuer dieser Niedrig Besteueren Geschäftseinheit nicht einer IIR unterliegt.¹⁶⁹ Die Kürzung des Betriebsausgabenabzugs führt dazu, dass den betroffenen Geschäftseinheiten zusätzliche Steuerausgaben in Höhe des UTPR-Ergänzungssteuer-Betrags (UTPR Top-up Tax Amount) auferlegt werden.¹⁷⁰ Reicht diese Kürzung nicht aus, um für das betroffene Steuerjahr eine zusätzliche Steuerausgabe in Höhe des UTPR-Ergänzungssteuer-Betrags zu erzielen, wird die Differenz in die folgenden Steuerjahre vorgetragen.¹⁷¹

Um den UTPR-Ergänzungssteuer-Betrag zu ermitteln, ist zunächst der UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrag (Total UTPR Top-up Tax Amount) zu berechnen: Der UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrag entspricht im Grundsatz der Summe der für das Wirtschaftsjahr ermittelten Ergänzungssteuern aller Niedrig Besteuerter Geschäftseinheiten der Multinationalen Unternehmensgruppe.¹⁷² Hierbei werden jedoch die grundsätzlich einzubeziehenden Ergänzungssteuern insofern nicht berücksichtigt, als sie bereits über eine Qualifizierte IIR erhoben werden (Vorrang der IIR über die UTPR).¹⁷³

Um den UTPR-Ergänzungssteuer-Betrag für einen Staat zu errechnen, ist der UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrag mit dem UTPR-Prozentsatz für diesen Staat zu multiplizieren.¹⁷⁴ Der UTPR-Ergänzungssteuer-Betrag stellt also einen Anteil des UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrags dar, soweit er einem Staat zuzurechnen ist, der seinerseits die GloBE Rules (bzw. die UTPR) anwendet. Hierdurch wird der UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrag auf mehrere anwendende Staaten aufgeteilt.

Die Aufteilung erfolgt im Verhältnis des UTPR-Prozentsatzes. Der UTPR-Prozentsatz eines Staates für das betroffene Wirtschaftsjahr ergibt sich grds. aus der Summe (i) der Hälfte des Verhältnisses der Anzahl der in dem Staat tätigen Arbeitnehmer von Geschäftseinheit

169 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 24, Rn. 1.

170 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.4.1.

171 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.4.2.

172 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.5.1.

173 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.5.2, Art. 2.5.3.

174 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.6.1.

ten der Multinationalen Unternehmensgruppe zu der Anzahl aller Arbeitnehmer von Geschäftseinheiten, die insgesamt in den (die UTPR anwendenden) Staaten tätig werden, und (ii) der Hälfte des Verhältnisses des Buchwerts der in dem Staat belegenen Sachanlagen zu dem Gesamtbuchwert aller Sachanlagen, die in Anwenderstaaten belegen sind (jeweils soweit sie zu Geschäftseinheiten der Multinationalen Unternehmensgruppe gehören).¹⁷⁵

Bei der Ermittlung des UTPR-Prozentsatzes werden jedoch die Arbeitnehmer und Sachanlagen von Investmentgesellschaften nicht berücksichtigt.¹⁷⁶ Daneben gelten bei der Ermittlung Besonderheiten für Steuerlich Durchlässige Rechtsträger¹⁷⁷ sowie für den Fall, dass sich ein Vortrag von UTPR-Ergänzungssteuer-Beträgen aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren ergibt.¹⁷⁸

III. Anforderungen an eine Qualifizierte IIR, Qualifizierte UTPR und QDMTT

Damit die einzelnen IF-Staaten die nationale IIR, UTPR oder Mindeststeuer eines Staates im Rahmen des Common Approachs anerkennen, ist es notwendig, dass die nationalen Regelungen des einen Staates jeweils als Qualifizierte IIR bzw. Qualifizierte UTPR oder als QDMTT i.S.d. GloBE Rules anzusehen sind.¹⁷⁹ Die GloBE Rules legen hierfür – wenngleich eher abstrakt – bestimmte Anforderungen fest, die eine nationale IIR, UTPR oder Mindeststeuer erfüllen müssen, um als ‚qualifiziert‘ anerkannt zu werden.

So bestimmten die GloBE Rules, dass eine national implementierte IIR bzw. UTPR dann als eine Qualifizierte IIR bzw. Qualifizierte UTPR anzusehen ist, wenn sie den Art. 2.1 bis 2.3 (IIR) bzw. den Art. 2.4 bis 2.6 (UTPR) der GloBE Rules – sowie aller mit diesen Vorschriften verbundenen Bestimmungen der GloBE Rules – entsprechen und

175 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.6.1.

176 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.6.2(a).

177 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.6.2(b).

178 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.6.3, Art. 2.6.4.

179 Vgl. z.B. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.2 i.V.m. Art. 2.1.3 (a).

von dem betreffenden Staat in einer Weise umgesetzt und verwaltet werden, die mit den in den GloBE Rules und dem Kommentar zu den GloBE Rules vorgesehenen Ergebnissen übereinstimmt (wobei die Regelungen national mit keinen Vorteilen verbunden sein dürfen).¹⁸⁰

Daneben gilt als QDMTT jede nationale Mindeststeuer, die (i) die inländischen Überschüssigen Gewinne nach Regelungen ermitteln, die den GloBE Rules entsprechen, (ii) die inländische Steuerschuld in Bezug auf inländische Überschüssige Gewinne (mindestens) auf den Mindeststeuersatz anhebt und (iii) die in einer Weise umgesetzt und verwaltet wird, die mit den in den GloBE Rules (inkl. des Kommentars) vorgesehenen Ergebnissen übereinstimmt (wobei auch diese Regelungen national mit keinen Vorteilen verbunden sein dürfen) (vgl. Abschn. C. II. 4.).

Den IF-Staaten wird damit wenig Ermessensspielraum für die Ausgestaltung ihrer nationalen Regelungen gewährt. Vielmehr müssen sich diese nationalen Regelungen so weit wie möglich – d.h. soweit es die nationalgesetzlichen Grenzen erlauben und soweit hierdurch keine Vorteile gewährt werden – an den GloBE Rules und dem Kommentar zu den GloBE Rules orientieren und entsprechend ausgestaltet werden. Dies ist vor dem Hintergrund einer konsensbasierten, einheitlichen Lösung zur Einführung einer globalen Mindeststeuer m.E. auch notwendig, um das Risiko einer Doppel- oder Nichtbesteuerung unter den GloBE Rules zu vermeiden.

Das Regelungswerk der GloBE Rules ist äußerst umfassend und komplex. Die Anforderungen an eine Qualifizierte IIR, Qualifizierte UTPR bzw. QDMTT können daher nur unter Zugrundelegung des gesamten Regelungswerks sowie unter Zuhilfenahme des Kommentars zu den GloBE Rules als Auslegungshilfe bestimmt werden. Ob die nationalen Regelungen eines Staates den GloBE Rules entsprechen, könnte das IF künftig im Rahmen es geplanten Peer Review-Verfahrens prüfen und das Ergebnis im Anschluss entsprechend veröffentlichen.

Gleichwohl lassen sich auf Basis der obigen Ausführungen einige Kernelemente der GloBE Rules ableiten, die die nationalen Regelungen eines Staates erfüllen müssen. Ohne Berücksichtigung dieser Kernele-

180 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1.'Qualified IIR' und 'Qualified UTPR'.

mente, dürften die nationalen Regelungen nicht als qualifiziert anzusehen sein.

Zu den Kernelementen gehören:

- (i) Bezogen auf die **Anwendungsvoraussetzungen** der GloBE Rules:
 - Die GloBE Rules gelten für die Geschäftseinheiten einer **Multinationalen Unternehmensgruppe**, die in mind. **zwei der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre** einen **konsolidierten (Gruppen-)Umsatz** von **mind. EUR 750 Mio.** erzielt haben.
 - Die **Umsatzschwelle von EUR 750 Mio.** wird dabei aus dem **Konzernabschluss** der Obersten Muttergesellschaft abgeleitet.
 - Sie sehen vor, eine **globale Mindestbesteuerung i.H.v. 15 %** zu erreichen.
 - Eine Reihe **Ausgenommener Rechtsträger**, darunter staatliche Rechtsträger, internationale Organisationen, Organisationen ohne Erwerbszweck oder Pensionsfonds, unterfallen demgegenüber nicht den GloBE Rules.
- (ii) Bezogen auf die **Berechnung des GloBE-Einkommens**:
 - Für die Ermittlung des GloBE-Einkommens einer Geschäftseinheit ist grds. ihr **Bilanzieller Jahresüberschuss oder -fehlbetrag**, der für die Erstellung des Konzernabschlusses der Obersten Muttergesellschaft verwendet wird, zu berücksichtigen und um bestimmte Anpassungen zu modifizieren.
 - Auf Antrag können GloBE-Einkommen bis zu vier Jahre zurückgetragen und **mit GloBE-Verlusten verrechnet** werden.
 - Einkünfte aus oder im Zusammenhang mit **Internationalem Schiffsverkehr** bleiben unberücksichtigt und unterliegen damit nicht der Ergänzungssteuer.
- (iii) Bezogen auf die **Angepassten Erfassten Steuern**:
 - Der Begriff der Erfassten Steuern ist sehr weit gefasst: So beinhaltet er u.a. alle Steuern, die auf den Gewinn einer Geschäftseinheit anfallen und in der Finanzbuchhaltung dieser Geschäftseinheit verbucht werden, aber auch CFC-Steuern, die auf Ebene einer anderen Geschäftseinheit für Gewinne der betreffenden Geschäftseinheit angefallen sind.
 - Steuern, die nicht unter die Definition der Erfassten Steuern gem. den GloBE Rules fallen, wie z.B. Verbrauchs- und Lohn-

- steuern, werden bei der Berechnung des GloBE-Einkommens oder -Verlustes als abzugsfähig behandelt.
- Die Erfassten Steuern sind um bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen zu korrigieren, um die Angepassten Erfassten Steuern zu erhalten.
 - Zur Berücksichtigung temporärer Differenzen ist der Gesamtbetrag der Latenten Steueranpassungsbeträge einzubeziehen. Auf Antrag kann alternativ das Wahlrecht für GloBE-Verluste ausgeübt werden.
- (iv) Bezogen auf den **Effektiven Steuersatz** bzw. die **Ergänzungssteuer**:
- Bei der Ermittlung des Effektiven Steuersatzes werden unter Anwendung des sog. **Jurisdictional Blending** die GloBE-Einkommen oder -Verluste sowie die Angepassten Erfassten Steuern aller Geschäftseinheiten innerhalb dieser Jurisdiktion aufsummiert.
 - Zusätzlich bieten die GloBE Rules auf Antrag die Möglichkeit eines **Substanzbasierten Einkommensausschlusses**, für den die Arbeitnehmer und Sachanlagen einer Geschäftseinheit zu berücksichtigen sind.
 - Bei der Ermittlung der Ergänzungssteuer kann ferner eine **QDMTT** in Abzug gebracht werden. Als QDMTT gilt jede nationale Mindeststeuer, die entsprechend den GloBE Rules (und dem Kommentar) ausgestaltet ist und die die inländische Steuerschuld in Bezug auf inländische Überschüssige Gewinne (mindestens) **auf den Mindeststeuersatz anhebt**.
 - Auf Antrag fällt im Rahmen der **De Minimis-Regel** aus Geringfügigkeitsgründen keine Ergänzungssteuer für die Geschäftseinheiten einer Jurisdiktion an, wenn bestimmte Schwellenwerte nicht überschritten werden (durchschnittlicher Umsatzerlös > EUR 10 Mio. und durchschnittliches Netto-GloBE-Einkommen oder -Verlust > EUR 1 Mio. auf Basis einer Dreijahresbetrachtung).
- (v) Bezogen auf die **Anwendungsregeln** der IIR und der UTPR:
- Im Kern bestehen die GloBE Rules aus **zwei ineinandergreifenden Regelungen**, der **IIR** und der **UTPR**.
 - Die IIR ist systematisch **vorrangig** vor der UTPR anzuwenden.

- Ferner ist bei der Anwendung der sog. **Top-Down Approach** zu beachten.
- Als Besonderheit ist die IIR bei **Anteilig Gehaltenen Muttergesellschaften** vorrangig durch einer IIR auf Ebene der Obersten Muttergesellschaft oder einer Zwischengeschalteten Muttergesellschaft anzuwenden.
- Der einer Muttergesellschaft Zurechenbare Anteil an der Ergänzungssteuer ist ggf. um die **Teile der Ergänzungssteuer zu ermäßigen**, die bereits bei einer anderen Muttergesellschaft wurden (etwa bei einer Anteilig Gehaltenen Muttergesellschaft).
- Sofern keine IIR anwendbar ist, greift der **Auffangmechanismus der UTPR**.
- Die UTPR **verwehrt** bestimmten Geschäftseinheiten den **Betriebsausgabenabzug aus Transaktionen mit einer Niedrig Besteuerten Geschäftseinheit** (oder verlangt eine gleichwertige Anpassung) in dem Maße, in dem die Ergänzungssteuer dieser Niedrig Besteuerten Geschäftseinheit nicht einer IIR unterliegt.
- Die Aufteilung des UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrags erfolgt im Verhältnis des UTPR-Prozentsatzes unter Berücksichtigung von Arbeitnehmern und Sachanlagen.

D. Die Umsetzung in den USA

Wie sich gezeigt hat, handelt es sich bei den GloBE Rules um ein sehr umfassendes Regelungswerk, dessen zutreffende nationale Implementierung mit Blick auf den Common Approach Status essentiell sein wird. Anderenfalls droht eine Nichtanerkennung der nationalen Regelungen zur Mindestbesteuerung durch die anderen Staaten, die die GloBE Rules im Rahmen des Landmark Agreements anerkannt haben. Dies könnte womöglich zu einer Doppelbesteuerung der betroffenen Unternehmen führen (vgl. Abschn. C. I.).

Die USA haben im Rahmen einer Steuerreform im Jahr 2017, d.h. bereits vor Veröffentlichung der GloBE Rules im Dezember 2021, zwei neue Regime für die Mindestbesteuerung von in den USA ansässigen bzw. steuerpflichtigen, multinationalen Unternehmen eingeführt: Die GILTI Rules, die von den FDII Rules begleitet werden, sowie die Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT). Fraglich ist, ob und inwieweit die GILTI Rules, die FDII Rules und die BEAT – in der Fassung des Reformgesetzes aus 2017 – mit den GloBE Rules vereinbar und durch die anderen IF-Staaten anzuerkennen sind. Auch ist fraglich, ob sich aus den aktuellen Gesetzgebungsverfahren unter Präsident Biden Änderungen in Bezug auf diese Regelungen ergeben haben bzw. ergeben könnten, die vor dem Hintergrund der Umsetzung der GloBE Rules relevant sein könnten.

Zur Beantwortung dieser Fragen wird nachfolgend im Überblick die Steuerreform 2017 dargestellt (vgl. Abschn. D. I.). Dabei werden insb. die Kernelemente der i.R.d. Steuerreform neu eingeführten Mindeststeuer-Regime, d.h. der GILTI Rules, der FDII Rules sowie der BEAT, analysiert (vgl. Abschn. D. I. 1.) und mit den GloBE Rules verglichen (vgl. Abschn. D. I. 2.). Ferner wird skizziert, inwieweit die Regelungen einer besonderen Anerkennung durch das IF zugänglich sind (vgl. Abschn. D. I. 3.). Schließlich wird untersucht, ob und inwieweit die beiden Regelungen durch die jüngeren Gesetzgebungsverfahren unter

Präsident Biden geändert wurden bzw. geändert werden sollen und ob womöglich neue, den GloBE Rules ähnliche US-steuerliche Regelungen eingeführt wurden bzw. werden sollen (vgl. Abschn. D. II.).

I. Tax Cuts and Jobs Act 2017

Am 22. Dezember 2017 wurde das US-Steuerreformgesetz ‚An Act to Provide for Reconciliation Pursuant to Titles II and V of the Concurrent Resolution on the Budget for Fiscal Year 2018 (P. L. 115–97)¹⁸¹ – gemeinhin bekannt unter dem Namen Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) – unterzeichnet und verabschiedet. Der TCJA gilt – mit wenigen Ausnahmen – ab dem 1. Januar 2018 und enthält neben der Senkung des US-Körperschaftsteuersatzes von 35 % auf 21 % insb. mit Blick auf das internationale Steuerrecht der USA zahlreiche neue Regelungen.¹⁸² Ein Teil dieser neuen Regelungen soll zum 1. Januar 2026 auslaufen (sog. Sunset Provision), sofern sie bis dahin nicht per Gesetzesakt verlängert oder vorzeitig abgeschafft werden.¹⁸³

Der TCJA sieht eine Reihe von Maßnahmen zur Verhinderung von BEPS vor. Diese sollen die Nicht- bzw. Niedrigbesteuerung von in den USA ansässigen multinationalen Unternehmen verhindern und Anreize für die Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer verringern.¹⁸⁴

Zu dieser Reihe von Maßnahmen zählte zum einen die Einführung der GILTI Rules als Ergänzung zu den bisher in den USA geltenden CFC Rules innerhalb des Subpart F des IRC.¹⁸⁵ Die GILTI Rules sollen sicherstellen, dass bestimmtes ausländisches – über eine gesetzlich vordefinierte Formel zu ermittelndes – Einkommen einer von einem oder mehreren US-Gesellschaftern Beherrschten, Ausländischen Körperschaft (Controlled Foreign Corporation, CFC) auf Ebene dieser

181 115th Congress (2017), TCJA.

182 Vgl. *Dendorfer* in Wassermeyer, DBA, USA, Anhang, Rn. 16.

183 Vgl. *Dendorfer* in Wassermeyer, DBA, USA, Anhang, Rn. 16; *Pérez Gautrin*, Bulletin for International Taxation 2019, Volume 73, No. 3, S. 37 f., Abschn. 1.3.

184 Vgl. OECD (2018), Interim Report 2018, S. 100 f., Rn. 285.

185 Vgl. 115th Congress (2017), TCJA, H.R.1–155, Sec. 14201.(a).

US-Gesellschafter einer effektiven Mindestbesteuerung unterliegt.¹⁸⁶ Durch die Mindestbesteuerung soll der Anreiz von (den GILTI Rules unterfallenden) US-Steuerpflichtigen, ihre leicht ‚transferierbaren‘ (d.h. ‚mobilen‘) Einkünfte in das Ausland zu verlagern, vermindert werden.¹⁸⁷ Dies erfolgt, indem ein Teil des Steuervorteils, den die betreffenden US-Steuerpflichtigen bisher durch die Verlagerung von immateriellen Wirtschaftsgütern in das (niedrig oder nicht besteuern- de) Ausland erreichen konnten, durch die neuartige Hinzurechnungs- besteu-erung in den USA abgeschöpft wird.¹⁸⁸ Entsprechend sollen die GILTI Rules der Bezeichnung nach ‚Global Intangible Low-Taxed Income‘ umfassen, d.h. bestimmtes im Ausland niedrig besteuertes Einkommen aus immateriellen Vermögenswerten.

Als Begleitung zu den GILTI Rules wurde im Rahmen der FDII Rules ferner ein steuerlich begünstigender Abzug für Ausländisches Immaterielles Einkommen (Foreign-derived Intangible Income, FDII) eingeführt.¹⁸⁹ Der Abzug soll Inländische Körperschaften dazu incentivieren, ihr ‚mobiles‘ Einkommen aus immateriellen Vermögenswerten unmittelbar in den USA zu erzielen und dieses nicht in das Ausland zu verlagern (wobei insoweit im Falle einer niedrigen Besteuerung im Ausland wiederum das GILTI Regime eingreifen könnte). Die Incentivierung erfolgt, indem bestimmtes Einkommen, das eine inländische Körperschaft im Exportgeschäft erzielt, anteilig von der Besteuerung ausgenommen wird.

Daneben wurde durch den TCJA zur Bekämpfung von Gewinnverlagerungen in das Ausland und der damit einhergehenden Minderung des US-Steuersubstrats die Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT) eingeführt.¹⁹⁰ Durch die BEAT soll verhindert werden, dass multinationale Unternehmen ihre grds. in den USA zu versteuernden Gewinne durch steuerlich abzugsfähige Zahlungen an verbundene ausländische Unternehmen mindern.¹⁹¹

186 Vgl. OECD (2018), Interim Report 2018, S. 100 f., Rn. 285.

187 Vgl. Wissenschaftliche Dienste (2018), US-Steuerreform, S. 5, Abschn. 3.1.

188 Vgl. Wissenschaftliche Dienste (2018), US-Steuerreform, S. 5, Abschn. 3.1.

189 Vgl. 115th Congress (2017), TCJA, H.R.1—160, Sec. 14202.

190 Vgl. 115th Congress (2017), TCJA, H.R.1—173, Sec. 14401.(a).

191 Vgl. Pérez Gautrin, Bulletin for International Taxation 2019, Volume 73, No. 3, S. 154, Abschn. 3.1.

1. Einführung neuer Mindeststeuer-Regime

Durch den TCJA wurden u.a. die GILTI Rules in Begleitung der FDII Rules sowie die BEAT als neue US-amerikanische Mindeststeuer-Regime zur Verhinderung von BEPS eingeführt. Nachfolgend werden die Kernelemente der GILTI Rules (vgl. Abschn. D. I. 1. a), der FDII Rules (vgl. Abschn. D. I. 1. b) sowie der BEAT (vgl. Abschn. D. I. 1. c) näher erläutert.

a) GILTI Rules

Grundsätzlich werden Einkünfte, die eine US-Person z.B. unmittelbar aus der Ausübung eines ausländischen Gewerbebetriebs (Trade or Business) erzielt, laufend in der Steuerbemessungsgrundlage dieser US-Person (United States Person) berücksichtigt und besteuert.¹⁹² Demgegenüber werden Einkünfte, die indirekt über die Beteiligung an einer Ausländischen Körperschaft (Foreign Corporation) erzielt werden, grds. erst im Jahr der Ausschüttung dieser Einkünfte durch die Ausländische Körperschaft besteuert.¹⁹³

Zur Verhinderung der Steuervermeidung durch die Verlagerung von Einkünften auf Ausländische Körperschaften, die von einem oder mehreren US-Gesellschaftern beherrscht werden (CFCs), können bestimmte Einkünfte solcher CFCs insb. durch zwei US-steuerliche Regelungen¹⁹⁴ unmittelbar auf Ebene des US-Gesellschafters (United States Shareholder) berücksichtigt werden (sog. Anti-Deferral Regelungen): Erstens können die Einkünfte den ‚traditionellen‘ Regelungen des IRC-Abschnitts ‚Subpart F‘¹⁹⁵ unterliegen, die für bestimmte passive Einkünfte der CFC und bestimmte andere Einkünfte von verbundenen

192 Vgl. Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy, Abschn. B., S. 8.

193 Vgl. Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy, Abschn. B., S. 8.

194 Besonderheiten können ferner für US-Personen gelten, die Gesellschafter einer Ausländischen Körperschaft sind (unabhängig von ihrer prozentualen Beteiligung), wenn diese Körperschaft keine CFC i.S.d. Sec. 957(a) IRC ist und bestimmte ‚passive‘ Einkünfte erzielt (passive foreign investment company, PFIC). Secs. 1291–1298 IRC.

195 Secs. 951–965 IRC mit Ausnahme von Sec. 951A IRC.

Personen gelten, die ohne großen Aufwand von einer Jurisdiktion in eine andere verschoben werden können (sog. ‚mobile Einkünfte‘).¹⁹⁶ Zweitens können die Erträge den GILTI Rules in Sec. 951A IRC unterliegen, die für formelmäßig ermittelte Einkünfte einer CFC aus Immateriellen Vermögenswerten (Global Intangible Low-taxed Income, GILTI) gelten, sofern es sich nicht bereits um (‚reguläre‘) Subpart F-Einkünfte handelt.¹⁹⁷ Werden von der Ausländischen Körperschaft später Ausschüttungen an den US-Gesellschafter vorgenommen, stellen diese insoweit keine steuerpflichtigen Dividenden dar, als sie zuvor aufgrund der Subpart F-Regelungen oder den GILTI Rules bereits auf Ebene des US-Gesellschafters berücksichtigt wurden.¹⁹⁸

Den GILTI Rules liegt eine vereinfachte Ermittlung zur Bestimmung des GILTI zugrunde. Denn anstatt das immaterielle Einkommen der CFC explizit zu identifizieren, berechnen die GILTI Rules dieses indirekt, indem sie – vereinfacht dargestellt – zunächst die materiellen Einkünfte einer CFC über eine fiktive Rendite von 10 % auf die materiellen Vermögenswerte dieser CFC ermitteln (abzüglich bestimmter Zinsaufwendungen) und anschließend alle über diese fingierten materiellen Einkünfte hinausgehenden Einkünfte der CFC als immaterielle Einkünfte, also GILTI, behandeln.¹⁹⁹ Auf den tatsächlichen Umfang der Tätigkeiten der CFC kommt es insoweit nicht an. Im Ergebnis können – aufgrund der rein formelhaften Ermittlung – auch andere Einkünfte im GILTI enthalten sein, wie etwa Einkünfte aus dem Verkauf von Waren oder aus Dienstleistungen wie Vermietungen oder Serviceleistungen. Auch gibt es keinen Schwellenwert für die Versteuerung des GILTI auf Ebene des US-Gesellschafters oder substanzbasierte Ausnahmeregelungen.²⁰⁰ Jedoch werden hoch besteuerte Einkünfte aus der Definition des Geprüften Einkommens (Tested Income) für

196 Vgl. Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy, Abschn. B., S. 8.

197 Vgl. Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy, Abschn. B., S. 8.; Internal Revenue Service (2021), GILTI, S. 3; *Choi*, IBFD (2022), United States – Corporate Taxation, Abschn. 7.4.4. Global intangible low-taxed income‘.

198 Sec. 959(d) IRC i.V.m. Sec. 959(a) IRC i.V.m. Sec. 951A(f)(A).

199 Vgl. Internal Revenue Service (2021), GILTI, S. 3; *Choi*, IBFD (2022), United States – Corporate Taxation, Abschn. 7.4.4. Global intangible low-taxed income‘.

200 Vgl. *Herzfeld*, INTERTAX 2019, S. 507, Abschn. 1.2.3.

Zwecke der GILTI Rules ausgeschieden.²⁰¹ Hoch besteuert sind Einkünfte, wenn sie einem effektiven ausländischen Steuersatz unterliegen, der mehr als 90 % des maximalen US-Körperschaftsteuersatzes beträgt, d.h. derzeit 18,9 %.²⁰²

Voraussetzung für die Anwendung der GILTI Rules ist u.a. die Beteiligung an einer CFC. Eine CFC ist innerhalb des US-Bundessteuerrechts grds. definiert als eine Ausländische Körperschaft, an der ‚US-Gesellschafter‘ (direkt, indirekt oder faktisch) an mindestens einem Tag im Steuerjahr in Summe mehr als 50 % der Anteile der Körperschaft halten (gemessen an den Stimmrechten oder dem Wert der Gesellschaft).²⁰³ Für Zwecke der Anwendung des Subpart F (inkl. der GILTI Rules) gilt als US-Gesellschafter jede US-Person, die mindestens 10 % der Anteile der Ausländischen Körperschaft besitzt (ebenfalls gemessen an den Stimmrechten oder dem Wert der Gesellschaft).²⁰⁴ Als US-Personen gelten neben US-amerikanischen Kapital- und Personengesellschaften (Partnerships) u.a. auch natürliche Personen.²⁰⁵ Da auch die Voraussetzungen zur Qualifikation als US-Gesellschafter an nur einem Tag im Steuerjahr vorliegen müssen, ist eine ganzjährige Überwachung der Gesellschafterstruktur der (potentiellen) CFC unerlässlich.

Sofern eine Beteiligung an einer CFC vorliegt, ist der beteiligte US-Gesellschafter verpflichtet, das auf ihn entfallende GILTI für das betreffende Steuerjahr in seine steuerliche Bemessungsgrundlage einbeziehen.

Das GILTI eines US-Gesellschafters berechnet sich als der Überschuss des proportionalen Anteils des US-Gesellschafters an dem Geprüften CFC-Nettoeinkommen (Net CFC Tested Income) über ihre Fiktive Nettorendite aus Materiellen Vermögenswerten (Net Deemed Tangible Income Return).²⁰⁶

201 Sec. 951A(c)(2)(A)(i)(III).

202 Sec. 954(b)(4) IRC i.V.m. Sec. 11(b) IRC. Derzeitiger US-Körperschaftsteuersatz von 21 % x 90 % = 18,9 %.

203 Sec. 957(a) IRC.

204 Sec. 951(b) IRC.

205 Sec. 7701(a)(30) IRC.

206 Sec. 951A(b)(1) IRC.

Das dem US-Gesellschafter zuzurechnende Geprüfte CFC-Nettoeinkommen ist der Überschuss (i) der Summe der anteiligen Geprüften Einkommen aus jeder seiner CFCs über (ii) die Summe der anteiligen Geprüften Verluste (Tested Losses) aus jeder seiner CFCs.²⁰⁷ Die Ermittlung erfolgt nach den allgemeinen US-Grundsätzen für die Ermittlung von steuerbarem Einkommen.²⁰⁸ Das Geprüfte CFC-Nettoeinkommen darf jedoch negativ werden; ein Vor- oder Rücktrag eines insoweit ggf. entstehenden Verlustpotentials ist mithin nicht zulässig.²⁰⁹

Das Geprüfte Einkommen einer CFC ist der Überschuss (i) des Bruttoeinkommens dieser CFC über (ii) bestimmte Betriebsausgaben der CFC (einschließlich Steuern), die diesem Bruttoeinkommen ordnungsgemäß zuzurechnen sind.²¹⁰ Bei der Ermittlung des Geprüften Einkommens der CFC sind einige abschließend aufgezählte Einkommensbestandteile als Ausnahmen nicht zu berücksichtigen (z.B. Subpart F-Einkommen).²¹¹ Sofern die abzugsfähigen Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Geprüften Einkommens größer sind als die zu berücksichtigenden Bruttoeinnahmen, ergibt sich ein Geprüfter Verlust für die CFC.²¹²

Zur Ermittlung des GILTI ist von dem proportionalen Anteils des US-Gesellschafters an dem Geprüften CFC-Nettoeinkommen schließlich die Fiktive Nettorendite aus Materiellen Vermögenswerten der CFC abzuziehen. Die Fiktive Nettorendite ist definiert als 10 % des proportionalen Anteils des US-Gesellschafters an den gesamten Qualifizierten Investitionen in Betriebliche Vermögenswerte (Qualified Business Asset Investment) der CFCs abzüglich bestimmter Zinsaufwendungen.²¹³ Die Qualifizierten Investitionen einer CFC ermitteln sich auf Basis der auf ein Quartal bezogenen durchschnittlichen Bemessungsgrundlage der abschreibungsfähigen Sachanlagen der CFC, welche im Rahmen

207 Sec. 951A(c)(1) IRC.

208 Treas. Reg. 1.952-2(b).

209 Vgl. *Herzfeld*, INTERTAX 2019, S. 509, Abschn. 1.2.5; OECD (2020), Pillar Two Blueprint, S. 19, Rn. 26.

210 Sec. 951A(c)(2)(A) IRC.

211 Sec. 951A(c)(2)(A)(i)(I)-(V) IRC.

212 Sec. 951A(c)(2)(A) IRC.

213 Sec. 951A(b)(2) IRC.

eines Gewerbebetriebs zur Erzielung von Geprüften Einkommen genutzt werden.²¹⁴ Insoweit wird also unterstellt, dass die Qualifizierten Investitionen der CFC zu einer pauschalen Rendite von 10 % führen. Durch den Abzug dieser pauschalen Rendite von dem anteiligen Geprüften CFC-Nettoeinkommen der CFC wird in der Folge weiter unterstellt, dass (vereinfacht ausgedrückt) jedes Einkommen der CFC, das über die pauschale Rendite für materielle Vermögenswerte hinausgeht, aus immateriellen Vermögenswerten stammt. Insoweit wird dem US-Gesellschafter keine Möglichkeit eines Gegenbeweises eröffnet.

Das GILTI eines US-Gesellschafter stellt – auch wenn die GILTI Rules in Sec. 951A IRC und damit in Subpart F des IRC zu finden sind – kein Subpart F-Einkommen dar.²¹⁵ Dies wird insb. dadurch deutlich, dass das GILTI auf Ebene des US-Gesellschafter und nicht auf der Ebene der CFC berechnet wird (wie dies bei Subpart F-Einkommen der Fall ist).²¹⁶ Hierdurch erhält der US-Gesellschafter die Möglichkeit, bei der Berechnung seines Geprüften CFC-Nettoeinkommens die auf ihn entfallenden Anteile sämtlicher Geprüfter Einkommen seiner CFCs mit den ihm zuzurechnenden Geprüften Verlusten anderer CFCs verrechnen zu können – unabhängig von dem Ort der steuerlichen Ansässigkeit der CFCs (sog. Global Blending).²¹⁷

Von dem so ermittelten GILTI können US-Gesellschafter einer CFC, die für US-Bundessteuerzwecke als Körperschaften besteuert werden, einen – ggf. gekürzten (siehe Abschn. D. I. 1. b))²¹⁸ – Teilabzug geltend machen.²¹⁹ Der GILTI-Abzug beträgt 50 % für Steuerjahre (Taxable Years), die nach dem 31. Dezember 2017 und vor dem 1. Januar 2026 beginnen, und 37,5 % für Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2025 beginnen.²²⁰

214 Sec. 951A(d)(1) IRC i.V.m. Sec. 951A(d)(2) IRC.

215 Sec. 951A(f)(1) IRC; vgl. in Abgrenzung zu Subpart F-Einkommen auch Sec. 951A(c)(2)(A)(i)(II) IRC.

216 Vgl. *Pérez Gautrin*, Bulletin for International Taxation 2019, Volume 73, No. 1, S. 42, Abschn. 2.4.2.

217 Sec. 951A(c)(1) IRC. Vgl. OECD (2018), Interim Report 2018, Rn. 285.

218 Sec. 250(a)(2) IRC.

219 Sec. 250(a) IRC.

220 Secs. 250(a)(1)(B)(i), 250(a)(3)(B) IRC.

Sofern der Abzug ungekürzt Anwendung findet, führt er bei den betroffenen Körperschaften – basierend auf dem derzeit geltenden US-Körperschaftsteuersatz von 21 % – zu einem effektiven Steuersatz von 10,5 % auf GILTI für die Steuerjahre 2018 bis 2025 und zu einem effektiven Steuersatz von 13,125 % für Steuerjahre, die danach beginnen.²²¹ Die GILTI Rules laufen folglich nicht im Rahmen einer üblichen Sunset Provision mit Beginn des Jahres 2026 automatisch aus, sondern steigern durch die Erhöhung der effektiven Besteuerung des GILTI stattdessen sogar ihre steuerliche Wirkungsweise.

Natürlichen Personen, die nicht zur Besteuerung wie eine Körperschaft optiert haben²²², steht der vorgenannte Teilabzug insgesamt nicht zu.²²³ Das GILTI unterliegt bei ihnen entsprechend in voller Höhe der US-Einkommensteuer zu ihrem persönlichen Steuersatz, der derzeit von 10 % bis 37 % reichen kann.²²⁴

Zur Minderung der GILTI-Steuerlast können inländische Körperschaften die Anrechnung Ausländischer Steuern (Foreign Tax Credit) i.H.v. 80 % der von der CFC gezahlten ausländischen Steuern, die auf das zu besteuernde GILTI entfallen, beantragen.²²⁵ Diese Steuern werden für Zwecke der Anrechnung als von der inländischen Körperschaft gezahlt angesehen.²²⁶ Die Beschränkung der Anrechnung Ausländischer Steuern ist für GILTI gesondert zu berechnen (die Ermittlung erfolgt über einen gesonderten ‚Basket‘).²²⁷ Hierbei können nicht genutzte ausländische Steuern, die dem GILTI zuzurechnen sind, weder zurück- noch vorgetragen werden, sodass im laufenden Jahr nicht genutztes Anrechnungspotential dauerhaft verloren geht.²²⁸ Darüber hinaus ist die Anrechnung Ausländischer Steuern für natürliche

221 Secs. 250(a)(1)(B)(i), 250(a)(3)(B) IRC. US-Körperschaftsteuersatz 21 % x (1–50 %) = 10,5 %. Mit der Reduzierung des Abzugs auf 37,5 % ab dem Jahr 2026 wird der effektive Steuersatz auf 21 % x (1–37,5 %) = 13,125 % erhöht.

222 Election gem. Sec. 962 IRC.

223 Vgl. *Dendorfer* in Wassermeyer, DBA, USA, Anhang, Rn. 49.

224 Vgl. *Dendorfer* in Wassermeyer, DBA, USA, Anhang, Rn. 49.

225 Sec. 960(d)(1) IRC.

226 Vgl. Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy, Abschn. B.3, S. 12.

227 Sec. 904(d)(1)(A) IRC.

228 Vgl. Internal Revenue Service (2021), GILTI, S. 4; *Choi*, IBFD (2022), United States – Corporate Taxation, Abschn. 7.4.4. ‚Global intangible low-taxed income‘.

Personen, die nicht zur Besteuerung wie eine Körperschaft optiert haben, (wie auch der GILTI-Abzug) nicht zulässig.²²⁹

Unter Berücksichtigung einer 80-prozentigen Anrechenbarkeit ausländischer Steuern und einen (ungekürzten) Vollabzug auf das GILTI erfolgt eine US-Besteuerung des GILTI (bezogen auf Körperschaften) derzeit nur dann, wenn der ausländische Steuersatz weniger als 13,125 % beträgt.²³⁰ Ab dem Jahr 2026 beträgt der maßgebende ausländische Steuersatz insoweit 16,406 %.²³¹ Ist der ausländische Steuersatz jeweils geringer, kann durch die GILTI Rules je nach Höhe des ausländischen Steuersatzes entsprechend eine effektive in- und ausländische Besteuerung des GILTI i.H.v. 10,5 % bis 13,125 % (bzw. 13,125 % bis 16,406 % ab dem Jahr 2026) erreicht werden.

Um im Allgemeinen die Begrenzung der ausländischen Steuergutschriften zu ermitteln, muss ein US-Steuerpflichtiger (Taxpayer) zunächst sein zu versteuerndes Einkommen aus ausländischen Quellen bestimmen, indem er seine Betriebsausgaben zwischen dem Bruttoeinkommen aus US-Quellen und dem Bruttoeinkommen aus ausländischen Quellen in jeder Anrechnungskategorie (Basket) zuordnet und ggf. aufteilt.²³² Hierbei werden die Betriebsausgaben grds. dem Bruttoeinkommen zugeordnet, auf das sich die Abzüge tatsächlich beziehen, wobei für bestimmte Ausnahmen gesonderte Aufteilungsschlüssel zu berücksichtigen sind (z.B. Zinsaufwendungen).²³³ Diese Zuordnungs- und Aufteilungsregeln sind in etwa auch im Rahmen der Anrechnung Ausländischer Steuern auf das GILTI zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass der US-Gesellschafter ihm persönlich entstandene Aufwendungen für Zwecke der Steueranrechnung teilweise dem (ihm über die Beteiligung an der CFC zuzurechnenden) GILTI zuordnen muss.²³⁴ In der Praxis kann diese Systematik dazu führen, dass durch die

229 Vgl. *Dendorfer* in Wassermeyer, DBA, USA, Anhang, Rn. 49.

230 10,5 % / 80 % = 13,125 %; vgl. *Pérez Gautrin*, Bulletin for International Taxation 2019, Volume 73, No. 1, S. 45, Abschn. 2.4.5; OECD (2018), Interim Report 2018, S. 100 f., Rn. 285.

231 13,125 % / 80 % = rd. 16,406 %.

232 Vgl. Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy, Abschn. B.3, S. 13, Allocation and apportionment of expenses.

233 Vgl. Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy, Abschn. B.3, S. 13, Allocation and apportionment of expenses.

234 Vgl. *Maywald*, IWB 2020, S. 2, Beispiel 1.

Zuordnung der persönlichen Aufwendungen Anrechnungsvolumen nicht genutzt werden kann und das GILTI im Ergebnis einer (in- und ausländischen) effektiven Steuerlast von mehr als (den ursprünglich gesetzlich intendierten) 13,125 % unterliegt.²³⁵

Sec. 951A IRC gilt für Steuerjahre Ausländischer Körperschaften, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen, und für Steuerjahre von US-Gesellschafter, in denen oder mit denen die betreffenden Steuerjahre der Ausländischer Körperschaften enden.²³⁶

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Kernelemente der GILTI Rules folgende Punkte umfassen:

- Das GILTI – unter **Durchgriff durch die CFC** – wird auf Ebene des US-Gesellschafters ermittelt und besteuert.
- Voraussetzung ist insoweit das Vorliegen einer **Beteiligung eines US-Gesellschafters an einer CFC**.
- Die Ermittlung des GILTI basiert auf einer gesetzlich definierten Formel, durch welche die immateriellen Einkünfte als **Überschuss des Geprüften CFC-Nettoeinkommens über die Fiktive Nettoerträge aus Materiellen Vermögenswerten** abzgl. bestimmter Zinsaufwendungen ermittelt werden.
- Hierbei werden die **allgemeinen US-Grundsätze** für die Ermittlung von steuerbarem Einkommen berücksichtigt.
- Die Verrechnung von Geprüften Einkommen mit Geprüften Verlusten aller CFCs ist unabhängig von der steuerlichen Ansässigkeit der CFCs möglich, d.h. das sog. **Global Blending** wird angewandt.
- Daneben wird grds. der (ggf. gekürzte) GILTI-Abzug i.H.v. 50 % berücksichtigt, sodass GILTI in den USA derzeit einer **effektiven Steuer i.H.v. 10,5 %** unterliegen kann. Bei Kürzung des GILTI-Abzugs erhöht sich die effektive Steuer entsprechend.
- Eine **Anrechnung Ausländischer Steuern i.H.v. 80 %** ist möglich.
- Die **Zuordnung von persönlichen Aufwendungen** kann hierbei jedoch zum Überschreiten des (intendierten) in- und ausländischen effektiven Steuersatzes von 13,125 % führen.

235 Vgl. *Pérez Gautrin*, Bulletin for International Taxation 2019, Volume 73, No. 1, S. 46, Abschn. 2.4.7.2; *Maywald*, IWB 2020, S. 2, Beispiel 1; *Linn/Maywald*, IStR 2022, S. 267f.

236 Vgl. Internal Revenue Service (2021), GILTI, S. 4.

- Es gibt **weder** einen **Schwellenwert** für die Versteuerung des GILTI auf Ebene des US-Gesellschafters **noch Rück- oder Vortragsmöglichkeiten für Verluste**.

b) FDII Rules

Die FDII Rules stellen zwar kein Mindeststeuer-Regime dar, sollten m.E. jedoch zusammen mit den GILTI Rules betrachtet werden, da sie als eine Art Gegenpol zu den GILTI Rules eingeführt wurden: Während die GILTI Rules den Anreiz, Einkünfte aus Immateriellen Vermögenswerten auf eine CFC zu verlagern, mindern und diese Einkünfte in das US-Inland unter Durchgriff durch die CFC wieder ‚zurückverlagern‘ sollen, sollen die FDII Rules für US-Körperschaften den Anreiz schaffen, solche Einkünfte bereits unmittelbar in den USA zu erzielen (bzw. in die US-Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen), indem sie auf diese Einkünfte in ähnlicher Weise einen steuerbegünstigenden Abzug gewähren, wie er für GILTI gewährt wird. Beide Regelungen zielen im Ergebnis darauf ab, auf ausländischen Märkten erwirtschaftete, immaterielle Einkünfte im US-Inland einer niedrigen (GILTI) bzw. begünstigten (FDII) Besteuerung zu unterwerfen.

Die begünstigende Besteuerung über die FDII Rules wird erreicht, indem Inländischen Körperschaften – ähnlich wie für GILTI – in den Steuerjahren, die vor dem 1. Januar 2026 beginnen, ein Abzug i.H.v. 37,5 % ihrer Ausländischen Immateriellen Einkünfte (Foreign-Derived Intangible Income, FDII) gewährt wird.²³⁷ Für Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2025 beginnen, reduziert sich der Abzug nach Maßgabe der Sunset Provision auf das FDII der Inländischen Körperschaft auf 21,875 %.²³⁸ Einen begünstigenden Abzug gibt es für natürliche Personen nur, wenn sie dazu optiert haben, wie eine Körperschaft besteuert zu werden.²³⁹

Im Ergebnis beträgt der effektive Steuersatz auf FDII für die Inländischen Körperschaften – unter Zugrundelegung des derzeit geltenden US-Körperschaftsteuersatzes von 21 % – für die Steuerjahre 2018

²³⁷ Sec. 250(a)(1)(A) IRC.

²³⁸ Sec. 250(a)(3)(A) IRC.

²³⁹ Election gem. Sec. 962 IRC.

bis 2025 13,125 % bzw. für Steuerjahre ab 2026 16,406 %.²⁴⁰ Damit führen die steuerlichen Abzüge auf GILTI bzw. FDII – ohne die Berücksichtigung einer Begrenzung der ausländischen Steuergutschriften gem. den GILTI Rules – zu den gleichen effektiven Steuersätzen. Daneben laufen die FDII Rules, wie auch die GILTI Rules, nicht automatisch mit Beginn des Jahres 2026 im Rahmen einer Sunset Provision aus, sondern steigern ab dem Jahr 2026 stattdessen die durch sie versprochene steuerliche Begünstigung.

Für die Ermittlung des FDII einer Inländischen Körperschaft ist zunächst das Verhältnis des Abzugsfähigen FDII (Foreign-derived Deduction Eligible Income) zu dem Abzugsfähigen Einkommen (Deduction Eligible Income) zu ermitteln.²⁴¹

Abzugsfähiges Einkommen stellt insoweit den Überschuss des Bruttoeinkommens der Inländischen Körperschaft über die diesem Bruttoeinkommen zurechenbaren Abzüge dar (d.h. ein positives Nettoeinkommen), wobei bestimmte Einkünfte, wie z.B. Subpart F-Einkommen oder GILTI, aus dem Bruttoeinkommen auszuschneiden sind.²⁴²

Bei dem Abzugsfähigen FDII handelt es sich um Abzugsfähiges Einkommen, das im Zusammenhang mit Vermögenswerten oder Dienstleistungen erzielt wurden, die an ‚Nicht-US-Personen‘ für deren ausländische Verwendung (Foreign Use) verkauft²⁴³ wurden bzw. die an nicht in den USA ansässige Personen oder in Bezug auf nicht in den USA belegenes Vermögen erbracht wurden.²⁴⁴ Im Kern geht es bei der Ermittlung des FDII also um Einkommen, das durch die Inländische Körperschaft im Exportgeschäft erzielt wurde.

Ausländische Verwendung bedeutet grds. jeder Gebrauch, Verbrauch oder jede Veräußerung, die nicht in den USA stattfindet.²⁴⁵ Werden

240 Körperschaftsteuersatz $21\% \times (1 - 37,5\%) = 13,125\%$. Mit der Reduzierung des Abzugs auf 21,875 % ab dem Jahr 2026 wird der effektive Steuersatz auf $21\% \times (1 - 21,875\%) = 16,406\%$ erhöht.

241 Sec. 250(b)(1) IRC.

242 Sec. 250(b)(3) IRC.

243 Der „Verkauf“ von Vermögenswerten umfasst für die Ermittlung des FDII auch das Leasen, die Lizenzierung, den Tausch oder jede andere Veräußerung von Vermögenswerten, vgl. Sec. 250(b)(5)(E) IRC.

244 Sec. 250(b)(4) IRC.

245 Sec. 250(b)(5)(A) IRC.

Vermögenswerte jedoch an eine verbundene Person verkauft, so wird ein solcher Verkauf nur dann als Ausländische Verwendung anerkannt, wenn die Inländische Körperschaft nachweist, dass die verbundene Personen diese Vermögenswerte ihrerseits ebenfalls im Rahmen einer eigenen Ausländischen Verwendung nutzt (d.h. die Vermögenswerte bspw. an einen externen Erwerber, der keine US-Person ist, weiterverkauft).²⁴⁶ Daneben wird eine Dienstleistung, die an eine verbundene Person erbracht wird, nur dann als von der Inländischen Körperschaft im Ausland verwendet angesehen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass diese Dienstleistung nicht im Wesentlichen mit Dienstleistungen vergleichbar ist, die von der betreffenden verbundenen Person an andere in den USA ansässige Personen erbracht werden.²⁴⁷ Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass Leistungen nicht der Begünstigung der FDII Rules unterfallen, wenn diese zwar initial in das Ausland erbracht werden, von dort aus jedoch wieder zurück in die USA weitergeleitet werden.

Daneben gelten besondere Regeln für Gegenstände oder Dienstleistungen, die inländischen Vermittlern zur Verfügung gestellt werden.²⁴⁸

Neben dem Verhältnis des Abzugsfähigen FDII zu dem Abzugsfähigen Einkommen ist ferner das Fiktive Immaterielle Einkommen (Deemed Intangible Income) der Inländischen Körperschaft zu ermitteln.²⁴⁹ Das Fiktive Immaterielle Einkommen entspricht dem Überschuss des Abzugsfähigen Einkommens über die Fiktive Rendite aus Materiellen Vermögenswerten (Deemed Tangible Income Return)²⁵⁰, wobei die Fiktive Rendite pauschal 10 % der Qualifizierten Investitionen in Betriebliche Vermögenswerte der Körperschaft beträgt.²⁵¹ Wie unter den GILTI Rules, wird also auch im Rahmen der FDII Rules eine Pauschalisierung bei der Ermittlung des (im-)materiellen Einkommens vorgenommen – hier jedoch nicht bezogen auf die CFC, sondern bezogen auf die Inländische Körperschaft und Minderung dieses Einkommens durch den Abzug bestimmter Zinsaufwendungen.

246 Sec. 250(b)(5)(C)(i) IRC.

247 Sec. 250(b)(5)(C)(ii) IRC.

248 Sec. 250(b)(5)(B) IRC.

249 Sec. 250(b)(1) IRC.

250 Sec. 250(b)(2)(A) IRC.

251 Sec. 250(b)(2)(B) IRC.

Das FDII stellt im Ergebnis den Anteil des Fiktiven Immateriellen Einkommens dar, der dem Verhältnis des Abzugsfähigen FDII zu dem Abzugsfähigen Einkommen entspricht.²⁵²

Im Zusammenspiel der GILTI Rules mit den FDII Rules ist schließlich zu beachten, dass das (grds. mit einem 50 % bzw. 37,5 % – Abzug begünstigte) GILTI und FDII der Körperschaft zu kürzen ist, wenn die Summe aus dem GILTI und FDII vor Abzug das zu versteuernde Einkommen der Körperschaft übersteigt.²⁵³ Dies ist insbesondere der Fall, wenn bei der Körperschaften Verluste zu berücksichtigen sind, die dazu führen, dass das zu versteuernde Einkommen geringer ist als die Summe aus GILTI und FDII. Die Kürzung des GILTI- bzw. FDII-Abzugs erfolgt in diesem Fall jeweils im Verhältnis zueinander (auf maximal Null).²⁵⁴

Die FDII Rules weisen die folgenden Kernelemente auf:

- Die FDII Rules ermöglichen Inländischen Körperschaften einen **steuerbegünstigten Abzug** i.H.v. 37,5 % auf ihr im Exportgeschäft erzieltes, (formelmäßig ermitteltes) FDII.
- Die **effektive Besteuerung** des FDII liegt damit grds. bei **13,125 %**.
- Sofern die Summe aus GILTI und FDII vor den jeweiligen Abzügen das zu versteuernde Einkommen der Körperschaft übersteigt, ist das GILTI und FDII der Körperschaft im Verhältnis zueinander zu **kürzen**. Bei Vorliegen von **Verlusten** auf Ebene der Körperschaft kann sich danach eine **höhere effektive Besteuerung** des FDII ergeben.

c) BEAT

Um eine tatsächliche, umfassende Mindestbesteuerung zu erreichen, ist es aus Sicht der USA notwendig, neben der Anwendung der GILTI Rules (als Teil des US-amerikanischen CFC-Regimes) für die Einbeziehung ausländischer Einkünfte in die inländische Steuerbemessungsgrundlage auch eine Regelung zum Schutz gegen die Aushöhlung der inländischen Bemessungsgrundlage aus dem Ausland sicherzustellen.

²⁵² Sec. 250(b)(1) IRC.

²⁵³ Sec. 250(a)(2)(A) IRC.

²⁵⁴ Sec. 250(a)(2)(B) IRC.

len.²⁵⁵ Entsprechend haben die USA im Jahr 2017 in Sec. 59A IRC eine neue Steuer, die BEAT, eingeführt. Die BEAT sieht vor, bestimmte Arten von grds. steuerlich abzugsfähigen Zahlungen an nahestehende Personen im Ausland einer zusätzlichen US-Steuer zu unterwerfen, sobald bestimmte Schwellenwerte erreicht werden.²⁵⁶

Die GILTI Rules und die BEAT sind also in gewisser Hinsicht Spiegelbilder des jeweils anderen: Während die GILTI Rules eine Mindestbesteuerung von (indirekten) Auslandseinkünften (GILTI) US-Steuerpflichtiger erreicht, wirkt die BEAT umgekehrt und stellt sicher, dass die im Inland erwirtschafteten Gewinne von Körperschaften mit einer Mindeststeuer belegt werden.²⁵⁷

BEAT führt eine völlig neue Berechnung in Form einer alternativen Mindeststeuer ein, die in ihre Bemessungsgrundlage unter ‚normalen‘ Umständen grds. abzugsfähige, d.h. die steuerliche Bemessungsgrundlage mindernde, Zahlungen vom US-Inland in das Ausland einbezieht.²⁵⁸ Im Gegensatz zu den GILTI Rules (die Teil des IRC-Abschnitts Subpart F sind) ist das gesamte Regelwerk, aus dem die BEAT resultiert, grundlegend neu.²⁵⁹

Die BEAT funktioniert im Wesentlichen so, dass die von ihr betroffenen BEAT-Steuerpflichtigen eine alternative (Mindest-)Steuerbemessungsgrundlage ermitteln müssen, auf die eine gesonderte, zusätzliche (Mindest-)Steuer erhoben wird, sofern die von dem BEAT-Steuerpflichtigen an nahestehende Personen geleisteten steuerlich abzugsfähigen Gewinnverkürzungszahlungen (Base Erosion Payments) eine bestimmte zulässige Grenze überschreiten.²⁶⁰ Die BEAT gilt für die betroffenen Zahlungen, die in Steuerjahren gezahlt werden oder anfallen, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen.²⁶¹ Eine zeitliche Begrenzung der BEAT im Rahmen einer Sunset Provision ist für die BEAT nicht vorgesehen

255 Vgl. *Herzfeld*, INTERTAX 2019, S. 510, Abschn. 2.

256 Vgl. *Herzfeld*, INTERTAX 2019, S. 510, Abschn. 2.

257 Vgl. *Herzfeld*, INTERTAX 2019, S. 510 f., Abschn. 2.2.

258 Vgl. *Herzfeld*, INTERTAX 2019, S. 511, Abschn. 2.2.

259 Vgl. *Herzfeld*, INTERTAX 2019, S. 511, Abschn. 2.2.

260 Vgl. *Herzfeld*, INTERTAX 2019, S. 511, Abschn. 2.2.

261 Vgl. *Choi*, IBFD (2022), United States – Corporate Taxation, Abschn. 7.5.1. ‚Base erosion and anti-abuse tax‘.

Die BEAT wird bei BEAT-Steuerpflichtigen (Applicable Taxpayers) angewandt. BEAT-Steuerpflichtiger ist (i) eine steuerpflichtige Körperschaft, sofern es sich nicht um eine regulierte Investmentgesellschaft, einen Real Estate Investment Trust oder eine S-Corporation handelt, (ii) die über den Zeitraum von drei Steuerjahren, der mit dem vorangegangenen Steuerjahr endet, durchschnittliche jährliche Bruttoeinnahmen i.H.v. USD 500 Mio. oder mehr erzielt und (iii) die für das Steuerjahr einen Prozentsatz der Gewinnverkürzung (Base Erosion Percentage) von 3 % oder mehr aufweisen.²⁶² Besondere Regelungen, wie etwa bezogen auf den Prozentsatz der Gewinnverkürzung, gelten für bestimmte Banken und Wertpapierhändler.²⁶³

Wenn der BEAT-Steuerpflichtige Teil eines Konzerns ist, werden sowohl die durchschnittlichen jährlichen Bruttoeinnahmen des Dreijahreszeitraums als auch der Prozentsatz der Gewinnverkürzung auf Ebene des Konzerns ermittelt.²⁶⁴

Für die Anwendung der BEAT auf ausländische Körperschaften werden bei der Feststellung, ob der Schwellenwert von USD 500 Mio. erreicht oder überschritten wird, nur Bruttoeinnahmen berücksichtigt, die tatsächlich mit der Ausübung eines Gewerbebetriebs in den USA im Zusammenhang stehen (z.B. über eine US-Betriebsstätte).²⁶⁵

Der Prozentsatz der Gewinnverkürzung ergibt sich durch Division (i) des Gesamtbetrags der Steuervorteile durch Gewinnverkürzungen (Base Erosion Tax Benefits) des BEAT-Steuerpflichtigen für das Steuerjahr, geteilt durch (ii) die Summe bestimmter steuerlich zulässiger Betriebsausgabenabzüge zzgl. der Steuervorteile durch Gewinnverkürzungen, die steuerlich nicht abzugsfähig sind (vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen).²⁶⁶

Die Steuervorteile durch Gewinnverkürzungen spiegeln im Grundsatz die Minderung des zu versteuernden Einkommens wider, die sich aus

262 Sec. 59A(e)(1) IRC.

263 Vgl. Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy, Abschn. C.3., S. 25.

264 Vgl. Internal Revenue Service (2021), BEAT, S. 3; *Herzfeld*, INTERTAX 2019, S. 511, Abschn. 2.2.

265 Sec. 59A(e)(2) IRC i.V.m. Sec. 59A(e)(1) i.V.m. Sec. 59A(e)(2), Sec. 6038A(c)(3) IRC.

266 Sec. 59A(c)(4) IRC.

den damit verbundenen Gewinnverkürzungszahlungen ergibt.²⁶⁷ Eine Gewinnverkürzungszahlung ist u.a. jeder Betrag, der von einem BEAT-Steuerpflichtigen an eine ausländische nahestehende Person gezahlt wird oder anfällt, für den grds. ein Betriebsausgabenabzug zulässig ist.²⁶⁸ Eine Gewinnverkürzungszahlung umfasst z.B. auch Beträge, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von abschreibungsfähigen Vermögenswerten (für die kein sofortiger Betriebsausgabenabzug zulässig ist) durch den BEAT-Steuerpflichtigen gezahlt werden.²⁶⁹

Gewinnverkürzungszahlungen umfassen demgegenüber keine Beträge, die eine Minderung der Bruttoeinnahmen darstellen, d.h. insb. keine Ausgaben für den Verkauf von Waren, sowie bestimmte Zahlungen für Dienstleistungen und qualifizierte Derivatzahlungen.²⁷⁰

Eine nahestehende Person im Sinne der Vorschrift ist in Bezug auf den BEAT-Steuerpflichtigen jede Partei, (i) die an dem BEAT-Steuerpflichtigen zu 25 % beteiligt ist, (ii) die mit dem BEAT-Steuerpflichtigen oder einer Person verbunden²⁷¹ ist, die ihrerseits 25 % der Anteile an der steuerpflichtigen Körperschaft hält und (iii) jede andere Person, die mit dem BEAT-Steuerpflichtigen verbunden²⁷² ist.²⁷³ Der Schwellenwert von 25 % der Anteile wird durch die Stimmrechte oder den Anteilswert bestimmt.²⁷⁴

Sobald die Voraussetzungen für die Anwendung der BEAT vorliegen, muss der BEAT-Steuerpflichtige den BEAT-Mindestbetrag (Base Erosion Minimum Tax Amount) ermitteln. Der BEAT-Mindestbetrag ist der Überschuss aus (i) einem Betrag in Höhe eines gesetzlich festgelegten Prozentsatzes des Modifizierten zu Versteuernden Einkommens (Modified Taxable Income) des BEAT-Steuerpflichtigen für das Steuerjahr über (ii) die reguläre Steuerschuld des BEAT-Steuerpflichtigen für

267 Vgl. Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy, Abschn. C.3., S. 23.

268 Sec. 59A(d)(1) IRC.

269 Sec. 59A(d)(2) IRC.

270 Vgl. Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy, Abschn. C.3., S. 24.

271 Im Sinne von Sec. 267(b) IRC oder Sec. 707(b)(1) IRC.

272 Im Sinne von Sec. 482 IRC.

273 Sec. 59A(g) IRC.

274 Vgl. Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy, Abschn. C.3., S. 23, dort Fn. 121.

das Steuerjahr, verringert um bestimmte Steuergutschriften.²⁷⁵ Die gezahlte BEAT wird nicht auf künftige reguläre Steuern angerechnet.²⁷⁶ Auch werden keine etwaig im Ausland von den Zahlungsempfängern gezahlten Steuern berücksichtigt oder angerechnet.

Die festgelegten Prozentsätze des Modifizierten zu Versteuernden Einkommens, die zur Berechnung des BEAT-Mindestbetrag verwendet werden, betragen 5 % für Steuerjahre, die im Kalenderjahr 2018 beginnen, 10 % für Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2026 beginnen, und 12,5 % für Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2025 beginnen.²⁷⁷ Für Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2025 beginnen, wird die ‚reguläre‘ Körperschaftsteuerschuld um die Summe aller (d.h. nicht mehr nur bestimmter) Steuergutschriften des BEAT-Steuerpflichtigen für das Steuerjahr reduziert (mit der Folge, dass die BEAT-Aufstockung höher ausfallen kann).²⁷⁸

Das Modifizierte zu Versteuernde Einkommen ist das ‚reguläre‘ zu versteuernde Einkommen des BEAT-Steuerpflichtigen, erhöht um alle Steuervorteile durch Gewinnverkürzungen in Bezug auf Gewinnverkürzungszahlungen und ggf. unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen (Net Operating Loss Deductions) des BEAT-Steuerpflichtigen.

Wenn schließlich der BEAT-Mindestbetrag die reguläre Steuerschuld der Körperschaft übersteigt, ist die Differenz zwischen dem BEAT-Mindestbetrag und der regulären Steuerschuld (zusätzlich) als BEAT zu zahlen; es erfolgt also eine Aufstockung auf den BEAT-Mindestbetrag. Wenn somit ein BEAT-Steuerpflichtiger bspw. einen BEAT-Mindestbetrag von USD 2 Mio. ermittelt hat und seine reguläre Körperschaftsteuerschuld grds. USD 800.000 beträgt, dann beträgt die BEAT die sich als Differenz ergebenden USD 1,2 Mio.²⁷⁹

275 Sec. 59A(b) IRC.

276 Vgl. Internal Revenue Service (2021), BEAT, S. 4.

277 Sec. 59A(b)(1)(A) IRC i.V.m. Sec. 59A(b)(2).

278 Sec. 59A(b)(2) IRC.

279 Beispiel angelehnt an *Choi*, IBFD (2022), United States – Corporate Taxation, Abschn. 7.5.1. ‚Base erosion and anti-abuse tax‘.

Die Kernelemente der BEAT lassen sich im Ergebnis wie folgt zusammenfassen:

- Die BEAT sieht eine **Aufstockung** der regulären Körperschaftsteuerschuld **auf den BEAT-Mindestbetrag** vor, um eine Mindestbesteuerung zu erreichen.
- Die BEAT betrifft ausschließlich Großunternehmen und -konzerne mit jährlichen **Bruttoeinnahmen über USD 500 Mio.** innerhalb der letzten **drei Jahre**.
- Weitere Voraussetzung ist, dass Steuervorteile durch Gewinnverkürzungen zu einer **prozentualen Gewinnverkürzung von 3 %** führen.
- Der **Prozentsatz der Gewinnverkürzung** ergibt sich grds. durch Division (i) des Gesamtbetrags der Steuervorteile durch Gewinnverkürzungen geteilt durch (ii) die Summe bestimmter steuerlich zulässiger Betriebsausgabenabzüge zzgl. bestimmter Steuervorteile durch Gewinnverkürzungen, die steuerlich nicht abzugsfähig sind.
- Der **BEAT-Mindestbetrag** ist der Überschuss aus (i) einem Betrag in Höhe eines gesetzlich festgelegten Prozentsatzes des Modifizierten zu Versteuernden Einkommens über (ii) der regulären Steuerschuld des BEAT-Steuerpflichtigen, verringert um bestimmte Steuergutschriften.
- Das **Modifizierte zu Versteuernde Einkommen** ist das ‚reguläre‘ zu versteuernde Einkommen, erhöht um alle Steuervorteile durch Gewinnverkürzungen in Bezug auf Gewinnverkürzungszahlungen und ggf. unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen.
- **Steuervorteile** ergeben sich durch steuerlich abzugsfähige Gewinnverkürzungszahlungen an ausländische nahestehende Personen.
- **Verlustvorträge** können bei der Ermittlung des Modifizierten zu Versteuernden Einkommens berücksichtigt werden.
- Die gezahlte BEAT wird **nicht** auf künftige reguläre Steuern **angerechnet**.
- Auch werden **keine** etwaig im Ausland **von Zahlungsempfängern gezahlten Steuern** berücksichtigt oder **angerechnet**.

2. Vergleich mit den GloBE Rules

Nachfolgend werden zunächst die – in der Fassung des TCJA geltenden – GILTI Rules (vgl. Abschn. D. I. 2. a)) und die FDII Rules (vgl. Abschn. D. I. 2. b)) sowie anschließend die der BEAT zugrundeliegenden Regelungen (vgl. Abschn. D. I. 2. c)) mit den GloBE Rules verglichen, um zu evaluieren, ob diese Regelungen bzw. die hieraus resultierenden Steuern als Qualifizierte IIR oder Qualifizierte UTPR bzw. als QDMTT oder als Erfasste Steuern anzuerkennen sind oder auf andere Weise Auswirkung auf die Wirkungsweise der GloBE Rules haben könnten.

a) GILTI Rules

Durch die Anwendung der GILTI Rules wird das GILTI, welches einem US-Gesellschafter durch seine Beteiligung an einer oder mehreren CFC zuzurechnen ist, auf Ebene dieses US-Gesellschafter in seine steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen und in den USA besteuert.

Die GILTI Rules wirken danach wie eine IIR, bei der ebenfalls ausländische Einkünfte auf Ebene des US-Steuerpflichtigen einbezogen werden. Entsprechend wird nachfolgend untersucht, ob die GILTI Rules als Qualifizierte IIR i.S.d. GloBE Rules anzusehen sein könnten.

Ein Vergleich mit einer Qualifizierten UTPR scheidet demgegenüber aus, weil die GILTI Rules nicht zu der Versagung eines Betriebsausgabenabzugs (oder einer ähnlichen Maßnahme) auf Ebene des US-Steuerpflichtigen führen.

Auch eine Beurteilung der sich aus den GILTI Rules ergebenden Steuer QDMTT scheidet bereits aus, da die GILTI Rules nicht auf inländische Überschüssige Gewinne einer Geschäftseinheit entfallen, sondern ausländische Einkünfte in die Bemessungsgrundlage des US-Steuerpflichtigen einbeziehen.

Sollten die GILTI Rules nicht als Qualifizierte IIR anzusehen sein, wird ergänzend untersucht, ob die sich hieraus ergebenden Steuern als Erfasste Steuern i.S.d. GloBE Rules berücksichtigt werden können.

Das GILTI wird, in Abgrenzung zu den regulären hinzurechnungssteuerpflichtigen Subpart F-Einkünften, unter Durchgriff durch die CFC unmittelbar auf Ebene des US-Gesellschafters ermittelt und besteuert. Trotz der Ermittlung auf Gesellschafterebene, handelt es sich bei GILTI um Einkommen, das durch die CFC erzielt wurde. Die Ermittlung des GloBE-Einkommens bzw. der Ergänzungssteuer erfolgt demgegenüber nicht auf Gesellschafterebene, sondern auf Ebene der ausländischen Geschäftseinheit, wobei die ermittelte Ergänzungssteuer – je nach Anwendung der IIR oder UTPR – bei einer oder mehrerer Muttergesellschaften der Multinationalen Unternehmensgruppe und/oder (durch die Versagung eines Betriebsausgabenabzugs) bei einer oder mehrerer in einem anderen Staat ansässigen anderen Geschäftseinheiten erhoben wird.

Diese unterschiedlichen Ermittlungs- und Erhebungsebenen für die GILTI-Steuer bzw. die Ergänzungssteuer dürften m.E. jedoch noch nicht dazu führen, dass die GILTI Rules als nicht qualifiziert anzusehen sind. Vielmehr muss sichergestellt sein, (i) dass die GILTI Rules die gleichen Anwendungsvoraussetzungen wie die GloBE Rules definieren, (ii) dass die Berechnung des GILTI der Ermittlung des GloBE-Einkommens entspricht, (iii) dass die Steueranrechnungsmöglichkeiten unter den GILTI Rules eine ähnliche Reichweite und Wirkung haben wie die Berücksichtigung der Angepassten Erfassten Steuern unter den GloBE-Rules und (iv) dass die Ermittlung des Effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer der Höhe nach sowie (v) die Anwendungsregeln der IIR und der UTPR in den USA in Übereinstimmung mit den GloBE Rules umgesetzt werden.

Einzige Voraussetzung für die Anwendung der GILTI Rules dem Grunde nach, ist das Vorliegen einer Beteiligung eines US-Gesellschafters an einer CFC. Die GloBE Rules gelten demgegenüber für die Geschäftseinheiten einer Multinationalen Unternehmensgruppe, die in mind. zwei der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre einen konsolidierten (Gruppen-)Umsatz von mind. EUR 750 Mio. erzielt haben (abgeleitet aus dem Konzernabschluss der Obersten Muttergesellschaft). Während die GILTI Rules für ihre Anwendbarkeit also auch einen Auslandsbezug über eine qualifizierte Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft fordern, wird die Anwendung der GloBE Rules auch solche Multinationalen Unternehmensgruppen eingeschränkt,

die eine bestimmte Umsatzschwelle (mehrmals) erreicht bzw. überschritten haben. Im Ergebnis sind die Anwendungsvoraussetzungen der GILTI Rules wesentlich weiter gefasst als die der GloBE Rules. Im Sinne einer weltweiten, einheitlichen Mindestbesteuerung sollten die Anwendungsvoraussetzungen der GILTI Rules m.E. ebenfalls an die Umsatzschwelle der GloBE Rules bzw. einem auf USD lautenden Äquivalent geknüpft werden.

Daneben sollte auch geprüft werden, ob die von den GloBE Rules befreiten, Ausgenommenen Rechtsträger auch nach US-Recht bzw. insb. von der Anwendbarkeit der GILTI Rules entlastet werden.

Die Ermittlung des GILTI basiert auf einer legal definierten Formel, durch die die immateriellen Einkünfte als Überschuss der Gesamteinkünfte der CFC über einen gesetzlich festgelegten Routineertrag aus materiellen Vermögenswerten abzgl. bestimmter Zinsaufwendungen ermittelt werden. Hierbei werden die allgemeinen US-Grundsätzen für die Ermittlung von steuerbarem Einkommen berücksichtigt. Für die Ermittlung des GloBE-Einkommens einer Geschäftseinheit ist demgegenüber grds. ihr Bilanzierender Jahresüberschuss oder -fehlbetrag, der für die Erstellung des Konzernabschlusses der Obersten Muttergesellschaft verwendet wird, zu berücksichtigen und um bestimmte Anpassungen zu modifizieren. Problematisch ist insoweit, dass GILTI nur bestimmtes, formelmäßig ermitteltes Einkommen der CFC umfassen soll, während die GloBE Rules grds. das gesamte GloBE-Einkommen (oder -Verlust) der Geschäftseinheit berücksichtigt. Hierdurch ergeben sich große Unterschiede bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, die insb. dadurch verstärkt werden, dass GILTI auf Basis US-steuerlicher Prinzipien ermittelt wird, während das GloBE-Einkommen – unter Berücksichtigung bestimmter Anpassungen – aus dem bilanziellen Ergebnis der Geschäftseinheit abgeleitet wird.

Zwar könnte die Berücksichtigung eines gesetzlich festgelegten Routineertrags aus materiellen Vermögenswerten (10 % der Qualifizierten Investitionen in Betriebliche Vermögenswerte der CFC) im Rahmen der Ermittlung des GILTI als ein Substanzbasierter Einkommensabschluss i.S.d. GloBE Rules gesehen werden. Dieser übersteigt jedoch den von den GloBE Rules derzeit vorgesehenen Ausschluss für Sachanlagen i.H.v. 5 % des Buchwerts der Qualifizierten Sachanlagen und

ist nicht an einen jährlichen Antrag durch die Erklärungspflichtige Geschäftseinheit gebunden, sondern wird stets bei der Ermittlung des GILTI angewandt.

Zusätzlich können GloBE-Einkommen unter den GloBE Rules auf Antrag bis zu vier Jahre zurückgetragen und mit GloBE-Verlusten verrechnet werden. Eine solche Vortragsmöglichkeit für Verluste besteht bei GILTI nicht. Vielmehr gehen die Verluste der CFC vollständig verloren.

Ergänzend bleiben Einkünfte aus oder im Zusammenhang mit Internationalem Schiffsverkehr innerhalb der GloBE Rules unberücksichtigt und unterliegen damit nicht der Ergänzungssteuer. Eine solche Ausnahme für entsprechende Einkünfte bieten die GILTI Rules ebenfalls nicht.

Im Rahmen der Ermittlung des GILTI werden die Geprüften Einkommen und Geprüften Verluste sämtlicher CFCs, an denen der US-Gesellschafter beteiligt ist, miteinander verrechnet. Diese Verrechnung erfolgt unter Anwendung des sog. Global Blending unabhängig von dem Ort der steuerlichen Ansässigkeit der CFCs. Demgegenüber werden bei der Ermittlung des Effektiven Steuersatzes gem. den GloBE Rules die GloBE-Einkommen oder -Verluste (sowie die Angepassten Erfassten Steuern) aller Geschäftseinheiten innerhalb einer Jurisdiktion aufsummiert. Anstelle des Global Blending wenden die GloBE Rules also das sog. Jurisdictional Blending an. Dieser Unterschied ist besonders erheblich, weil unter den US-steuerlichen GILTI Rules aufgrund des Global Blendings niedrig besteuerte Einkünfte aus einer Jurisdiktion mit anderen, hoch besteuerten Einkünften aus einer anderen Jurisdiktion zusammengefasst werden können. Hierdurch kann die sich aufgrund der Zusammenfassung der Einkünfte kombinierte Steuerbelastung zu einem (gemeinsamen) effektiven Steuersatz führen, der über dem geforderten Mindeststeuersatz (pro Staat) liegt. Im Ergebnis würde das niedrig besteuerte Einkommen aus dem Niedrigsteuerland keiner weiteren Ergänzungssteuer o.Ä. unterworfen. Ziel der GloBE Rules ist jedoch gerade, die effektive Steuerlast innerhalb solcher Niedrigsteuerländer an den global gültigen Mindeststeuersatz anzupassen.

Das ermittelte GILTI unterliegt in den USA grds. einem Abzug i.H.v. 50 %, sodass das GILTI in den USA derzeit einer effektiven Steuer i.H.v. 10,5 % unterliegen kann. Die GloBE Rules sehen demgegenüber einen globalen Mindeststeuersatz von 15 % vor. Die GILTI-Besteuerung liegt in diesem Fall also unter dem geforderten Mindeststeuersatz und verstößt damit gegen den innerhalb der IF-Staaten gefundenen Konsens.

Insoweit ist jedoch zu beachten, dass der GILTI-Abzug anteilig zu kürzen ist, soweit die Summe aus GILTI und FDII vor Abzügen das zu versteuernden Einkommen einer Inländischen Körperschaft übersteigt. Sollte die Körperschaft also bspw. GILTI i.H.v. 500, kein FDII und aufgrund von Verlusten ein zu versteuerndes Einkommen i.H.v. 200 erzielt haben, ist der GILTI-Abzug um den das zu versteuernde Einkommen übersteigenden Betrag von 300 nicht anzuwenden. Danach unterliegt das GILTI i.H.v. 300 einer regulären Besteuerung von 21 %, während allein der ‚nicht-übersteigende Teil‘ i.H.v. 200 durch den 50 % GILTI-Abzug begünstigt ist und danach zur i.H.v. 100 dem regulären Körperschaftsteuersatz von 21 % unterworfen wird. In diesem Beispiel erhöht sich die effektive Besteuerung des GILTI auf 16,8 %.²⁸⁰ M.E. kann ein solcher Sonderfall indes nicht dazu führen, dass die GILTI Rules den Anforderungen der GloBE Rules an eine Mindestbesteuerung i.H.v. 15 % gerecht werden.

Zur Minderung der GILTI-Steuerlast können inländische Körperschaften eine Anrechnung i.H.v. 80 % der von der CFC gezahlten ausländischen Steuern, die auf das zu besteuernde GILTI entfallen, beantragen. Im Rahmen der Ermittlung der Ergänzungssteuer werden gem. den GloBE Rules (neben etwaigen Zusätzlichen Laufenden Ergänzungssteuern) zwar nur die QDMTT in Abzug gebracht. Daneben berücksichtigen die GloBE Rules jedoch bereits ‚früher‘ im Rahmen der Ermittlung des Effektiven Steuersatzes die Angepassten Erfassten Steuern. Diese werden in voller Höhe und nicht lediglich zu 80 % berücksichtigt, wodurch sich ein weiterer Unterschied zwischen den GILTI Rules und den GloBE Rules zeigt.

280 Übersteigender Teil des GILTI $300 \times \text{US-Körperschaftsteuersatz } 21\% = 63 +$ (Nicht-übersteigender Teil des GILTI $200 - \text{GILTI Abzug } 50\%) \times \text{US-Körperschaftsteuersatz } 21\% = 21$. Effektiver Steuersatz des GILTI danach: $(63 + 21) / 500 = 16,8\%$.

Durch die lediglich zu 80 % zulässige Steueranrechnung kann sich aus dem in- und ausländischen Steuersatz zwar eine kombinierte effektive Besteuerung des GILTI i.H.v. 13,125 % ergeben. Diese liegt 13,125 % jedoch zum einen weiterhin unter dem geforderten Mindeststeuersatz i.H.v. 15 %. Zum anderen ergibt sich der kombinierte Steuersatz von 13,125 % nur dann, wenn auch eine Besteuerung im Ausland erfolgt ist, d.h. hierfür wird eine ausländische Besteuerung vorausgesetzt. Sofern der ausländische Staat also keine Steuer auf das GILTI erhebt, bleibt es bei der niedrigen US-Besteuerung i.H.v. 10,5 %.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass bei der Anrechnung Ausländischer Steuern persönliche Aufwendungen des US-Gesellschafters dem GILTI zuzuordnen sind und hierdurch ausländisches Steueranrechnungsvolumen nicht genutzt werden kann. In der Folge kann sich eine in- und ausländische effektive Steuerlast ergeben, die über den o.g. 13,125 % liegt. Hieraus kann sich zwar – je nach Höhe der zuordenbaren persönlichen Aufwendungen – eine effektive Steuerbelastung oberhalb der von den GloBE Rules geforderten 15 % ergeben (bis zu 16,406 %). Auch diese ‚reine Zufälligkeit‘ dürfte m.E. jedoch – wie auch die Kürzung des GILTI-Abzugs bei Vorliegen von Verlust – nicht ausreichen, um den Anforderungen der GloBE Rules an eine Mindestbesteuerung i.H.v. 15 % zu genügen.

Des Weiteren gibt es keinen Schwellenwert für die Versteuerung des GILTI auf Ebene des US-Gesellschafters. Die GloBE Rules ermöglichen demgegenüber den Ausschluss von Geschäftseinheiten einer Jurisdiktion, wenn diese unter die De-Minimis-Regel fallen.

Schließlich berücksichtigen die GILTI Rules – auch nicht im Zusammenspiel mit anderen US-steuerlichen Regelungen – nicht die auf die IIR und UTPR bezogenen Anwendungsregeln der GloBE Rules. Vielmehr kommt GILTI stets zum Einsatz, unabhängig davon, ob sich in der Beteiligungskette oberhalb der in den USA ansässigen Muttergesellschaft (der das GILTI zugerechnet wird) bspw. eine Oberste Muttergesellschaft befindetet, die in einem anderen IF-Staat ansässig ist und auf die vorrangig die IIR dieses Staates anzuwenden ist.

Aus dem Vergleich wird deutlich, dass die GILTI Rules in ihrer derzeitigen Ausgestaltung wesentliche Unterschiede zu den GloBE Rules

offenbaren und somit m.E. nicht als Qualifizierte IIR i.S.d. GloBE Rules anzusehen sind.

Für Multinationale Unternehmensgruppen mit US-Bezug könnte dies erhebliche Doppelbelastungen zur Folge haben, wenn sie mit dem GILTI ihrer nicht-amerikanischen Geschäftseinheiten einerseits in den USA den GILTI Rules unterlägen (etwa auf Ebene einer Muttergesellschaft) und zeitgleich in einem oder mehreren anderen Staaten den GloBE Rules (per IIR oder UTPR).

Das Problem der Doppelbesteuerung könnte sich (ggf. teilweise) lösen, wenn die auf das GILTI entfallende Steuer als Erfasste Steuer unter den GloBE Rules bei der Ermittlung des Effektiven Steuersatzes für die Jurisdiktion, in der das GILTI erzielt wird, berücksichtigt wird (etwa als CFC-Steuer). In diesem Fall könnte die GILTI-Steuer den Effektiven Steuersatz für die Jurisdiktion erhöhen und damit die Ergänzungssteuer für die betreffende Jurisdiktion mindern oder sogar auf null herabsetzen.

Problematisch ist insoweit jedoch erneut das bei der Ermittlung der GILTI angewandte Global Blending, bei dem die Geprüften Einkommen und Geprüften Verluste sämtlicher CFCs verrechnet werden. Insoweit stellt sich die Frage, wie die GILTI-Steuer auf die einzelnen CFCs bzw. Geschäftseinheiten innerhalb einer Jurisdiktion aufzuteilen ist, wenn auch Geprüfte Einkommen und Geprüfte Verluste aus anderen Jurisdiktionen sich auf die GILTI-Steuer ausgewirkt haben.

Diese Frage wurde in dem im Februar 2023 veröffentlichten administrativen Leitfaden der OECD aufgegriffen und beantwortet: Hierin werden die GILTI Rules als sog. ‚Blended CFC Tax Regime‘ bezeichnet, d.h. ein CFC-Regime, das für die Ermittlung der CFC-Steuer das Einkommen, die Verluste sowie die anrechenbaren Steuern aller CFCs in Summe berücksichtigt (und insb. nicht auf einzelne Jurisdiktionen abstellt).²⁸¹ Für diese Regime wurden von der OECD eine Formel in dem Leitfaden veröffentlicht, nach der insb. die GILTI-Steuer auf

²⁸¹ Vgl. OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance February, S. 68, Art. 2.10.3. ‚Guidance‘, Rn. 8 bzw. Rn. 58.2.

die einzelnen Jurisdiktionen, in denen die CFCs i.S.d. GILTI Rules ansässig sind, aufgeteilt wird.²⁸²

b) FDII Rules

Die FDII Rules stellen war keine Regelungen für eine Mindeststeuer dar. Sie wurden jedoch als Gegenpol GILTI Rules eingeführt und sind daher als Teil des US-Gesamtkonzepts zu beachten.

Offenbar ist, dass die FDII Rules weder eine IIR noch eine UTPR noch Regelungen für eine QDMTT darstellen, weil sie weder Einkommen aus niedrig besteuertes Geschäftseinheiten in die US-Steuerbemessungsgrundlage einbeziehen noch z.B. die Versagung von Betriebsausgaben für Transaktionen mit niedrig besteuerten Zahlungsempfängern adressieren noch in den USA erzielt Einkommen auf einen Mindeststeuersatz hochschleusen sollen.

Stattdessen sollen die FDII Rules über den steuerbegünstigenden Abzug Inländische Körperschaften dahingehend incentivieren, dass im Exportgeschäft erzielt, (formelhaft ermitteltes) immaterielles Einkommen bereits unmittelbar in den USA erzielt bzw. versteuert und nicht auf ausländische (niedrig besteuerte) Einheiten verlagert wird. Der Abzug führt derzeit zu einem effektiven Steuersatz auf das FDII i.H.v. 13,125 % und damit zu einer niedrigen Besteuerung i.S.d. GloBE Rules.

Als Folge dieser niedrigen Besteuerung muss die USA als anerkennender Staat in bestimmten Fallkonstellationen gegen sich geltend lassen, dass ein anderer Staat, der seinerseits die GloBE Rules national umgesetzt hat, über die Anwendung einer IIR das Steuerniveau des FDII auf 15 % hochschleust. Das könnte z.B. dann der Fall sein, wenn die in den USA ansässige, begünstigt besteuerte Körperschaft eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit einer in einem anderen Staat ansässige Muttergesellschaft darstellt. Auf diese Weise würde der andere Staat die von den USA gewünschte Incentivierung (zumindest teilweise) hemmen und steuerliche Mehreinnahmen abschöpfen, die – sofern die FDII Rules nicht zur Anwendung kämen – regulär den USA zustünden.

²⁸² Vgl. OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance February, S. 68, Art. 2.10.3. ‚Guidance‘, Rn. 8 bzw. Rn. 58.3.

Auch eine Abschöpfung der Mehreinnahmen über eine UTPR ist denkbar, wenn die begünstigt besteuerte Inländische Körperschaft Teil einer Multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren, in anderen Staaten ansässigen Geschäftseinheiten (etwa Schwestergesellschaften der Inländischen Körperschaften) ist und soweit vorrangig keine IIR anzuwenden ist.

Zu beachten ist, dass der FDII-Abzug bei Vorliegen von Verlusten einer Kürzung unterliegen und damit zu einer effektiven Besteuerung des FDII von über 15 % führen kann²⁸³, wenn die Summe aus dem GILTI und FDII der Körperschaft aufgrund der Verluste das zu versteuernde Einkommen der Körperschaft übersteigen. In dieser – eher besonderen Fallkonstellation – könnte die Anwendung einer IIR oder UTPR durch einen anderen anwendenden Staat ausgeschlossen sein (insoweit werden insb. die unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden nach den US-steuerlichen Regelungen bzw. den GloBE Rules entscheidend sein).

Im Ergebnis ist es – in Anbetracht des derzeitigen Entwicklungsstandes der GloBE Rules und der Tatsache, dass bereits mehr als 50 anerkennenden Staaten Schritte für die nationale Umsetzung der GloBE Rules unternommen haben – für die USA ratsam, die Anwendung der FDII Rules als Mittel zur Incentivierung der Erzielung von immateriellen Einkünften im Exportgeschäft neu zu überdenken. Anderenfalls droht eine verminderte Effektivität dieser Incentivierung durch die Abschöpfung der Steuervorteile durch andere anerkennende Staaten.

c) BEAT

Für die BEAT muss der BEAT-Steuerpflichtige eine alternative (Mindest-)Steuerbemessungsgrundlage ermitteln, auf die eine zusätzliche (Mindest-)Steuer erhoben wird, sofern die von dem BEAT-Steuerpflichtigen an nahestehende Personen geleisteten steuerlich abzugsfähigen Gewinnverkürzungszahlungen eine bestimmte zulässige Grenze überschreiten. Als Grenze wird der Prozentsatz der Gewinnverkürzung angesehen, der i.d.R. weniger als 3 % betragen muss.

²⁸³ Vgl. Beispielrechnung für GILTI in Fn. 285, die auf FDII entsprechend übertragen werden kann.

Da die BEAT eine zusätzliche Steuer auf die im Inland erzielten Gewinne eines BEAT-Steuerpflichtigen darstellt, scheidet ein Vergleich der BEAT zugrundeliegenden US-Regelungen mit denen einer Qualifizierten IIR, unter der ausländische Einkünfte auf Ebene des Steuerpflichtigen einzubeziehen wären, aus.

Auch ein Vergleich mit einer Qualifizierten UTPR scheidet m.E. aus. Zwar wird die BEAT im Ergebnis durch Gewinnverkürzungszahlungen an im Ausland ansässige nahestehende Personen ausgelöst und könnte als eine – anstelle der Versagung des Betriebsausgabenabzugs – ‚gleichwertige Anpassung‘ gesehen werden. Jedoch ist für die BEAT nicht relevant, ob die Erträge aus den Gewinnverkürzungszahlungen bei den Zahlungsempfängern einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Die BEAT könnte ggf. als QDMTT anzusehen sein. Sollte die BEAT nicht als solche gelten, wird ergänzend untersucht, ob sie als Erfasste Steuer i.S.d. GloBE Rules berücksichtigt werden kann.

Als QDMTT gilt jede nationale Mindeststeuer, die entsprechend den GloBE Rules (und dem Kommentar) ausgestaltet ist und welche die inländische Steuerschuld in Bezug auf inländische Überschüssige Gewinne (mindestens) auf den Mindeststeuersatz von 15 % anhebt. Der Überschüssige Gewinn ergibt sich aus dem Netto-GloBE-Einkommen aller Geschäftseinheiten des Staates abzgl. eines Substanzbasierten Einkommensausschlusses.

Die BEAT stellt für den BEAT-Steuerpflichtigen eine zusätzlich zur regulären Körperschaftsteuerschuld erhobene Ergänzungssteuer dar, die allein auf diejenigen BEAT-Steuerpflichtigen entfällt, die – neben dem Prozentsatz der Gewinnverkürzung – durchschnittliche jährliche Bruttoeinnahmen i.H.v. mind. USD 500 Mio. erzielen.

Liegen die Voraussetzungen vor, ist der BEAT-Mindestbetrag zu ermitteln, für den u.a. das Modifizierte zu Versteuernden Einkommens des BEAT-Steuerpflichtigen relevant ist. Das Modifizierte zu Versteuernde Einkommen ist das ‚reguläre‘ zu versteuernde Einkommen, erhöht um alle Steuervorteile durch Gewinnverkürzungen in Bezug auf Gewinnverkürzungszahlungen und ggf. unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen.

Das reguläre zu versteuernde Einkommen wird auf Basis US-steuerlicher Vorschriften ermittelt und für Zwecke der BEAT modifiziert,

wobei hierfür u.a. Steuervorteile durch Gewinnverkürzungen hinzuzurechnen sind. Die Ermittlung des Überschüssigen Gewinns im Sinne einer QDMTT basiert demgegenüber u.a. auf dem Netto-GloBE-Einkommen aller Geschäftseinheiten des Staates, für welches insb. die Regelungen zur Berechnung des GloBE-Einkommens gem. den GloBE Rules maßgebend ist. Eine Hinzurechnung von Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit Transaktionen mit ausländischen nahestehenden Personen entstanden sind, ist unter den GloBE Rules nicht erforderlich. Hieraus kann geschlossen werden, dass sich die beiden Regelungen bereits bezogen auf Ermittlung ihrer steuerlichen Bemessungsgrundlagen wesentlich unterscheiden.

Daneben ist im Rahmen der Ermittlung des Überschüssigen Gewinns ein Substanzbasierter Einkommensausschluss zu berücksichtigen. Einen entsprechenden Ausschluss von Einkommen, das unter Ausnutzung ausreichender Substanz in den USA erzielt wird, bieten die der BEAT zugrundeliegenden Regelungen indes nicht.

Aus dem Vergleich der BEAT mit den GloBE Rules wird deutlich, dass die BEAT in ihrer derzeitigen Ausgestaltung nicht angemessen mit den GloBE Rules vereinbar ist und daher insb. nicht als QDMTT i.S.d. GloBE Rules anzusehen sein dürfte.

Demgegenüber dürfte die BEAT m.E. als Erfasste Steuer gelten, da es sich hierbei um eine Steuer handelt, die in den Finanzkonten des BEAT-Steuerpflichtigen für seinen Gewinn verbucht wird. In der Folge wird die BEAT im Rahmen der Ermittlung des Effektiven Steuersatzes für die Geschäftseinheiten einer Multinationalen Unternehmensgruppe, die in den USA ansässig sind, berücksichtigt. Hierdurch kann der für die USA geltende Effektive Steuersatz steigen.

3. Besondere Anerkennung durch das IF

Wie sich zeigt, dürften im Grundsatz weder die GILTI Rules noch die BEAT in ihrer nach dem TCJA geltenden Fassung als Qualifizierte IIR, Qualifizierte UTPR oder QDMTT anzusehen sein (sondern allenfalls als Erfasste Steuern gelten). Auch die FDII Rules stellen offensichtlich kein Mindeststeuerregime dar, sondern eröffnen vielmehr für ande-

re anwendende Staaten die Möglichkeit, steuerliche Mehreinnahmen über eigene nationale IIR oder UTPR zu vereinnahmen.

Jedoch ist bei der Frage nach der Vereinbarkeit der US-steuerlichen Regelungen auch zu berücksichtigen, dass die Regime in den USA bereits vor Veröffentlichung der GloBE Rules in Kraft getreten sind und etwa die Einführung der GILTI Rules und der FDII Rules (bzw. jeweils Varianten hiervon) sogar bereits mit dem sog. Tax Reform Act 2014 geplant war.²⁸⁴ Die Einführung scheiterte zwar im Kongress.²⁸⁵ Jedoch reichte die Konzeption einer den GILTI Rules ähnlichen Erweiterung des Subpart F-Regimes sowie eines den FDII Rules ähnlichen Steuerabzugs für Einnahmen aus Exportgeschäfts in ihren Ursprüngen bis in das Jahr 2011 zurück.²⁸⁶

Dieser Umstand war der OECD bzw. dem IF – jedenfalls mit Blick auf die GILTI Rules – während der Entwicklung der GloBE Rules bewusst und sollte bei der Entwicklung entsprechend berücksichtigt werden. So betonte das IF im Rahmen des im Januar 2019 erstmals skizzierten Vorschlags der konsensbasierten Zwei-Säulen-Lösung, dass diese Vorschläge auch neuere politische Entwicklungen wie die US-Steuerreform (durch den TCJA) widerspiegeln.²⁸⁷

Auch in dem Report zu der Analyse und Bewertung der wirtschaftlichen Auswirkungen der Zwei-Säulen-Lösung, welcher ab Sommer 2019 als Teil des IF-Arbeitsprogramms ausgearbeitet und den G20-Finanzministern im Oktober 2020 vorgelegt wurde, nahm das IF Bezug auf die GILTI Rules der USA: In dem Report schätzte das IF für Pillar One und Pillar Two globale körperschaftsteuerliche Mehreinnahmen i.H.v. ca. USD 50–80 Mrd. pro Jahr, wobei die Mehreinnahmen in erster Linie aus Pillar Two resultieren sollten.²⁸⁸ Bei den zugrundeliegenden Berechnungen wurde angenommen, dass die GILTI

284 Vgl. Pérez Gautrin, *Bulletin for International Taxation* 2019, Volume 73, No. 1, S. 36 f., Abschn. 1.2.

285 Vgl. Pérez Gautrin, *Bulletin for International Taxation* 2019, Volume 73, No. 1, S. 37, Abschn. 1.2.

286 Vgl. Pérez Gautrin, *Bulletin for International Taxation* 2019, Volume 73, No. 1, S. 36, Abschn. 1.2.

287 Vgl. OECD/G20 (2019), *Policy Note*, S. 1: „proposals involving two pillars which could form the basis for consensus“.

288 Vgl. OECD (2020), *Economic Impact Assessment*, S. 14, Rn. 7.

Rules neben Pillar Two existieren und Wirkung entfalten würden und die Einkünfte der in den USA ansässigen multinationalen Unternehmen, die der GILTI Besteuerung unterlägen, keiner (weiteren) IIR zu unterwerfen wären.²⁸⁹ Dies könnte als eine Anerkennung der GILTI Rules als nationale Umsetzung der Pillar Two-Vorschläge gedeutet werden. Dem steht jedoch entgegen, dass das IF in dem Report explizit darauf hinwies, dass zu diesem Zeitpunkt noch nicht geprüft und entschieden wurde, ob die GILTI Rules neben Pillar Two anerkannt würden.²⁹⁰

In dem zeitgleich veröffentlichten Blueprint für Pillar Two merkte das IF ferner an, dass die GILTI Rules, die einen Mindeststeuersatz für ausländische Einkünfte von in den USA ansässigen multinationalen Unternehmensgruppen vorsehen, einen ähnlichen Zweck wie die in dem Blueprint vorgeschlagenen GloBE Rules verfolgen.²⁹¹

Trotz der unterschiedlichen Ausgestaltung der GILTI Rules und der GloBE Rules, betonte das IF, dass (i) die Einführung der GILTI Rules bereits im Jahr 2017, d.h. vor Veröffentlichung des Blueprints im Oktober 2020, sowie (ii) die mit der Einführung verfolgte Absicht des US-Gesetzgebers²⁹² für die Behandlung der GILTI Rules als Qualifizierte IIR sprächen.²⁹³ Dies setze jedoch voraus, dass durch das Nebeneinander beider Regelungen annähernd vergleichbare steuerliche Wirkungen erzielt würden.²⁹⁴ Ferner müsste die Behandlung als Qualifizierte IIR (erneut) überprüft werden, wenn spätere Gesetzänderungen oder Verordnungen in den USA dazu führen würden, dass die Bemessungsgrundlage der GILTI Rules wesentlich geschmälert oder der gesetzlich festgelegte GILTI-Steuersatz gesenkt würde.²⁹⁵

Auch auf technischer Ebene würden weitere Überlegungen darüber angestellt werden müssen, wie die Wechselwirkungen zwischen den

289 Vgl. OECD (2020), Economic Impact Assessment, S. 14, Rn. 8.

290 Vgl. OECD (2020), Economic Impact Assessment, S. 14, Rn. 8.

291 Vgl. OECD (2020), Pillar Two Blueprint, S. 19, Rn. 25.

292 Die verfolgte Absicht ist die Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmensgruppen.

293 Vgl. OECD (2020), Pillar Two Blueprint, S. 19, Rn. 27.

294 Vgl. OECD (2020), Pillar Two Blueprint, S. 19, Rn. 27.

295 Vgl. OECD (2020), Pillar Two Blueprint, S. 19, Rn. 27.

GILTI Rules und den GloBE Rules koordiniert werden könnten.²⁹⁶ Dazu gehöre auch die Koordinierung der Anwendung der GILTI Rules auf Zwischengeschaltete US-Muttergesellschaften ausländischer Konzerne, die ihren Hauptsitz in Staaten haben, die eine IIR anwenden (d.h. wenn die Oberste Muttergesellschaft in einem anderen Staat ansässig ist).²⁹⁷

Insgesamt betonte das IF in dem Blueprint, dass eine Vereinbarung über die Koexistenz der GILTI Rules bzw. der GloBE Rules Teil der politischen Einigung für Pillar Two sein müsste.²⁹⁸ Besondere Vereinbarungen mit Blick auf die FDII Rules – wie etwa eine Ausnahme für niedrig besteuertes FDII innerhalb der GloBE Rules – scheint demgegenüber nicht vorgesehen zu sein.

Mit Blick auf die BEAT appellierte das IF daneben nachdrücklich an die USA, die Anwendung der BEAT in Bezug auf Zahlungen an Unternehmen, die der IIR unterliegen, zu begrenzen.²⁹⁹ Anderenfalls könnte für die innerhalb von Unternehmensgruppen geleisteten Zahlungen Doppelbesteuerungen mit BEAT und der Ergänzungssteuer drohen. Eine Sonderstellung wurde der BEAT (anders als den GILTI Rules) nicht eingeräumt. Dies dürfte zum einen daran liegen, dass die Einführung der BEAT nicht (wie etwa die GILTI Rules) bereits vor Beginn der Arbeiten aus dem BEPS-Projekt geplant war. Zum anderen verfolgt die BEAT das Ziel, eine Art ‚Strafsteuer‘ auf US-amerikanische Unternehmen zu erheben, die zu viele Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Transaktionen mit ausländischen nahestehenden Personen haben. Ob und inwieweit die Gewinnverkürzungszahlungen im Ausland einer angemessenen Besteuerung unterliegen, ist für die BEAT nicht relevant.

Im Rahmen des Landmark Agreements im Oktober 2021 wurden von den (nunmehr) 139 anerkennenden Staaten weiterhin festgehalten, dass die GloBE Rules eine Mindestbesteuerung von Geschäftseinheiten innerhalb einer Jurisdiktion vorsehen (Jurisdictional Blending) und näher geprüft werden müsste, unter welchen Bedingungen die

296 Vgl. OECD (2020), Pillar Two Blueprint, S. 19, Rn. 28.

297 Vgl. OECD (2020), Pillar Two Blueprint, S. 19, Rn. 28.

298 Vgl. OECD (2020), Pillar Two Blueprint, S. 19, Rn. 27.

299 Vgl. OECD (2020), Pillar Two Blueprint, S. 19, Rn. 28.

GILTI Rules (die für die Mindestbesteuerung das Global Blending zulassen) neben den GloBE Rules existieren könnten, um gleiche Wettbewerbsbedingungen unter den anerkennenden Staaten sicherzustellen.³⁰⁰ Eine – wie zunächst in dem Blueprint geforderte – politische Einigung wurde damit noch nicht gefunden.

Insgesamt wird deutlich, dass die GILTI Rules bereits zu Beginn der Fortführung des BEPS-Projekts eine Sonderrolle eingenommen haben, die im Laufe des Projekts und damit im Zuge der Entwicklung der GloBE Rules stets berücksichtigt und überprüft wurde. Bemerkenswert ist insoweit, dass die GILTI Rules aufgrund ihrer Sonderrolle – ggf. unter Vornahme einzelner Anpassungen – international als qualifizierte IIR anerkannt werden könnte, auch wenn sie sich in wesentlichen Punkten von der (Muster-)IIR der GloBE Rules unterscheiden.

Obwohl die FDII Rules im Rahmen des TCJA als Gegenpol zu den GILTI Rules eingeführt wurden und in ihrer Konzeption – wie auch die GILTI Rules – bis in das Jahr 2011 zurückreichen, schienen diese demgegenüber keiner besonderen Anerkennung durch das IF zugänglich zu sein. In der Folge wird die USA aufgrund der begünstigenden Wirkung der FDII Rules gegen sich gelten lassen müssen, dass andere anwendende Staaten die intendierte Begünstigung über die Abschöpfung von steuerlichen Mehreinnahmen mittels einer IIR oder UTPR (jedenfalls zum Teil) mindern werden.

Auch der BEAT wird durch das IF keine Sonderrolle zugesprochen, weshalb sie sich ebenfalls an den allgemeinen Anforderungen der GloBE Rules messen lassen muss. Diesen Anforderungen dürfte sie nicht genügen, da ihre Wirkungsweise – aus Sicht des IF – überschießend ist und entsprechend eingeschränkt werden sollte. Die BEAT könnte – wie oben erläutert – weiterhin allenfalls als Erfasste Steuer zu berücksichtigen sein.

300 Vgl. OECD (2021), July 2021 Statement on a Two-Pillar Solution i.d.F. vom 1. Juli 2021, S. 5 unter ‚GILTI co-existence‘; OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution, S. 5 unter ‚GILTI co-existence‘.

II. Aktuelle Gesetzgebungsverfahren in den USA

Es wurde deutlich, dass die GILTI Rules einer besonderen Anerkennung durch das IF zugänglich sind. Dank dieser besonderen Anerkennung könnten die GILTI Rules als Qualifizierte IIR betrachtet werden, auch wenn ihre Ausgestaltung nicht dem Idealtypus unter den GloBE Rules entspricht (zum Vergleich vgl. Abschn. D. I. 2. a)). Das IF betonte insoweit jedoch, dass eine politische Einigung gefunden werden müsste. Da die GILTI Rules nicht im Rahmen einer Sunset Provision automatisch ab Beginn des Jahres 2026 auflaufen, werden gewisse Anpassungen an den GILTI Rules vorgenommen werden müssen, um vollends von dem IF als qualifiziert angesehen werden zu können.

Demgegenüber werden weder den FDII Rules noch der BEAT Sonderrollen zugesprochen. Während die FDII Rules Mehrreinnahmen für andere anerkennende Staaten auf Kosten der US-amerikanischen Fiskus generieren könnten, konkurriert die BEAT mit dem Regelungsmechanismus der GloBE Rules, sodass es insoweit zu einer Doppelbelastung mit Mindeststeuern kommen kann (BEAT sowie Ergänzungssteuer unter den GloBE Rules). Auch für die FDII Rules und die BEAT sind keine Sunset Provisions vorgesehen. Insoweit bedarf es in den USA also eines gesetzgeberischen Aktes, um die beiden Regelungen entweder gänzlich zu terminieren oder dahingehend zu ändern, dass ihre Wirkungsweisen nicht mehr zulasten des US-amerikanischen Fiskus laufen (FDII Rules) bzw. eine drohende Doppelbesteuerung für betroffenen Unternehmen zur Folge haben (BEAT).

Nachfolgend wird daher untersucht, welche gesetzgeberischen Maßnahmen die USA geplant waren bzw. derzeit geplant sind und ob diese genügten bzw. genügen werden, um die US-steuerlichen Regelungen in Einklang mit den GloBE Rules zu bringen. Entsprechend werden die Gesetzgebungsverfahren im Jahr 2022 (vgl. Abschn. D. II. 1.) bzw. im Jahr 2023 (vgl. Abschn. D. II. 2.) näher skizziert und untersucht.

1. Gesetzgebungsverfahren 2022

Nachdem 130 Staaten des IF im Juli 2021 der vorgeschlagenen Zwei-Säulen-Lösung zugestimmt haben³⁰¹, bekundete US-Präsident Joe Biden, dass mit dieser Zustimmung ein wichtiger Schritt auf dem Weg zu einer gerechteren Weltwirtschaft sowohl innerhalb der USA aber auch auf der ganzen Welt getan sei.³⁰² Mit einer globalen Mindeststeuer seien multinationale Unternehmen laut Biden künftig nicht mehr in der Lage, verschiedene Staaten mit dem Ziel gegeneinander auszuspielen, die Steuersätze dieser Staaten zu senken und ihre eigenen Gewinne zu Lasten der öffentlichen Steuereinnahmen zu schützen.³⁰³ Die Unternehmen würden ferner nicht mehr in der Lage sein, sich der Entrichtung angemessener Steuern zu entziehen, indem sie ihre in den USA oder in einem anderen Land erwirtschafteten Gewinne in Niedrig- oder Nichtsteuerländern verlagern.³⁰⁴

In der Folge wurde am 19. August 2021 – zwecks Anpassung der US-steuerlichen Regelungen an die gefundene Einigung zur Zwei-Säulen-Lösung – von dem Weißen Haus ein Fact Sheet zu der Build Back Better Agenda veröffentlicht.³⁰⁵ Laut dem Weißen Haus bevorzuge das (im Zeitpunkt der Veröffentlichung des Fact Sheets) geltende Steuersystem in unfaierer Weise große multinationale Konzerne gegenüber amerikanischen Kleinunternehmen.³⁰⁶

Mit der Build Back Better Agenda legte Präsident Biden einen Plan für eine umfassende Steuerreform vor, der das ‚steuerliche Spielfeld‘ ebnen (‚leveling the playing field‘), die Anliegen von Kleinunternehmern berücksichtigen und die öffentlichen Steuereinnahmen erhöhen soll.³⁰⁷ Als Teil des Plans sollten die GILTI Rules als globale Mindeststeuer

301 Vgl. OECD (2021), July 2021 Statement on a Two-Pillar Solution i.d.F. vom 1. Juli 2021.

302 Vgl. Biden, White House Briefing Room (2021), July Statement.

303 Vgl. Biden, White House Briefing Room (2021), July Statement.

304 Vgl. Biden, White House Briefing Room (2021), July Statement.

305 Vgl. White House Briefing Room (2021), Fact Sheet.

306 Vgl. White House Briefing Room (2021), Fact Sheet, Abschn. „Level the playing field for small business owners by reforming the tax code“.

307 Vgl. White House Briefing Room (2021), Fact Sheet, Abschn. „Level the playing field for small business owners by reforming the tax code“.

für multinationale Unternehmensgruppen gestärkt werden (d.h. an die GloBE Rules angepasst werden), der Körperschaftsteuersatz auf Bundesebene (wieder zurück) auf 28 % angehoben werden³⁰⁸, und eine 15 %-Mindeststeuer auf die Buchgewinne von großen, hochprofitablen US-Konzernen eingeführt werden („minimum tax on book income“).³⁰⁹ Eine Änderung der FDII Rules oder der BEAT war zu diesem Zeitpunkt nicht geplant.

Als Reaktion auf das Landmark Agreement im Oktober 2021, veröffentlichte das Weiße Haus am 8. Oktober 2021 eine Stellungnahme von Präsident Biden, in der er die Einführung der globalen Mindeststeuer begrüßte.³¹⁰ Laut Biden stelle die Einigung einen großen Schritt hin zur Beendigung eines Unterbietungswettlaufs in Bezug auf die Steuersätze einzelner Jurisdiktionen („race to the bottom“) dar.³¹¹ Die Mindeststeuer würde künftig sicherstellen, dass profitable Unternehmen auf ihre Gewinne angemessene Steuern zahlen.³¹² Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser Stellungnahme werde Bidens Build Back Better Agenda, die u.a. auf das Landmark Agreement aufbaue, vom US-amerikanischen Kongress geprüft.³¹³

Der im Kern auf der Build Back Better Agenda basierende Build Back Better Act wurde schließlich im November 2021 durch das Repräsentantenhaus befürwortet, fand jedoch nicht die für die finale Verabschiedung nötige Zustimmung innerhalb des US-Senats und musste daher weiter diskutiert werden.³¹⁴

Im weiteren Gesetzgebungsverfahren wurden einige Anpassungen an dem bisherigen Gesetzesentwurf vorgenommen. Neben Änderungen an den GILTI Rules wurde geplant, die BEAT – wie zuvor von dem IF gefordert – im Hinblick auf Zahlungen an Geschäftseinheiten, die

308 Die Erhöhung würde in Kombination mit der Minderung des GILTI-Abzugs von bisher 50 % auf 25 % u.a. dazu führen, dass die GILTI Rules eine Mindestbesteuerung i.H.v. 15 % erzielen: $28\% - (28\% * 25\%) = 21\%$.

309 Vgl. White House Briefing Room (2021), Fact Sheet, Abschn. „Level the playing field for small business owners by reforming the tax code“.

310 Vgl. Biden, White House Briefing Room (2021), October Statement.

311 Vgl. Biden, White House Briefing Room (2021), October Statement.

312 Vgl. Biden, White House Briefing Room (2021), October Statement.

313 Vgl. Biden, White House Briefing Room (2021), October Statement.

314 Vgl. Maywald, IWB 2022, Abschn. I, S. 714.

der Mindeststeuer von 15 % unterliegen, einzuschränken³¹⁵ oder sogar gänzlich abzuschaffen und stattdessen durch eine UTPR zu ersetzen.³¹⁶ Änderungen an den FDII Rules waren demgegenüber weiterhin nicht geplant.

Auf einer Konferenz der International Fiscal Association am 2. Juni 2022 erklärte die OECD in Gesprächen zwischen dem OECD-Sekretariat und Beamten des US-Finanzministeriums (US Department of the Treasury), dass die GILTI Rules als gleichwertig mit einer Qualifizierten IIR angesehen werden könnten, wenn sie dahingehend reformiert würden, dass das GILTI – anstelle des bisher geltenden globalen Vermischung der Einkünfte (Global Blending) – auf Länderbasis (Jurisdictional Blending) ermittelt und auf Ebene des US-Gesellschafters anschließend mit einem effektiven Steuersatz i.H.v. 15 % anstelle der bisher geltenden 10,5 % besteuert würde.³¹⁷ In diesem Fall werde es laut John Peterson, Leiter des Referats ‚Aggressive Steuerplanung‘ in der Abteilung für internationale Zusammenarbeit und Steuerverwaltung des OECD-Zentrums für Steuerpolitik und -verwaltung, für die USA bzw. die GILTI Rules nicht notwendig sein, ein Peer-Review-Verfahren zu durchlaufen.³¹⁸

Peterson merkte auf der Konferenz ferner an, dass in dem am 22. Dezember 2021 veröffentlichten Entwurf der EU-Richtlinie³¹⁹ zur Umsetzung der GloBE Rules vorgesehen wäre, die GILTI Rules als Qualifizierte IIR zu behandeln.³²⁰ Hierzu ist einschränkend anzumerken, dass die in dem Anhang zum Richtlinienentwurf die USA zwar als (Dritt-)Staat, der eine anerkannte Ertragseinbeziehungsregelung (bzw. Qualifizierte IIR) umgesetzt habe, genannt war.³²¹ Die Nennung der USA war jedoch mit einem Klammerzusatz versehen und dürfte da-

315 Vgl. US Department of the Treasury (2023), Green Book 2023, S. 4 ‚Adjusted Baseline‘.

316 Vgl. US Department of the Treasury (2023), Green Book 2023, S. 6 ‚Proposal‘.

317 Vgl. *Basiaga*, IBFD Report (2022), GILTI Reform „A reformed Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) at 15 percent that operates on a country-by-country basis will be accepted as [...] being equivalent to a qualified income inclusion rule (IIR).“.

318 Vgl. *Basiaga*, IBFD Report (2022), GILTI Reform.

319 Europäische Kommission (2021), Entwurf der EU-Richtlinie

320 Vgl. *Basiaga*, IBFD Report (2022), GILTI Reform.

321 Vgl. Europäische Kommission (2021), Entwurf der EU-Richtlinie, Anhang.

nach noch keine finale Entscheidung dargestellt haben. Gleichwohl könnte eine Anerkennung der GILTI Rules durch die EU-Mitgliedsstaaten, die gemeinsam einen Großteil der IF-Staaten repräsentieren, – wie auch von Peterson vermutet – die Entscheidung der (übrigen) IF-Gruppe darüber, ob die GILTI Rules als Qualifizierte IIR anzusehen sind, maßgeblich beeinflussen.³²²

Wenige Wochen später wurde im Juli 2022 durch den US-Senat ein – im Vergleich zum ursprünglichen Build Back Better Act verkürzter – Entwurf des Inflation Reduction Acts veröffentlicht³²³, und schließlich (nach Vornahme einiger Anpassungen) am 16. August 2022 durch Präsident Biden unterzeichnet und verabschiedet.³²⁴

Doch während mit der Verabschiedung des Inflation Reduction Act zwar die zuvor angekündigte 15 % Mindeststeuer auf Buchgewinne für bestimmte multinationaler Unternehmensgruppen (Corporate Alternative Minimum Tax, CAMT) eingeführt wurde³²⁵, konnten sich in den Verhandlungen weder die Anpassungen der GILTI Rules noch die Abschaffung der BEAT durchsetzen noch gab es in dem Inflation Reduction Act Neuerungen zu den FDII Rules.

Die CAMT ist in den Secs. 55–59 IRC geregelt und gilt für Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2022 beginnen.³²⁶ Sie findet Anwendung auf Unternehmen mit einem durchschnittlichen Gewinn von mind. USD 1 Mrd. innerhalb eines Dreijahreszeitraums sowie für US-Unternehmen mit ausländischen Muttergesellschaften mit einem Gewinn von über USD 100 Mio., wenn die gesamte Unternehmensgruppe einen Gewinn von über USD 1 Mrd. erzielt.³²⁷ Die CAMT wird auf Basis des angepassten Jahresüberschusses ermittelt und umfasst – im Falle konsolidierter Jahresabschlüsse – auch die Jahresergebnisse von kontrollierten Tochtergesellschaften.³²⁸ In ihrer Wirkungsweise ähnelt die CAMT also einer IIR, unter der ausländisches Einkommen in die inländische Bemessungsgrundlage einbezogen wird. Da die CAMT

322 Vgl. *Basiaga*, IBCF Report (2022), GILTI Reform.

323 Vgl. *Maywald*, IWB 2022, Abschn. I., S. 714.

324 117th Congress (2022), IRA.

325 117th Congress (2022), IRA, H.R. 5376–2, Sec. 10101.

326 Vgl. *Gravelle*, Congressional Research Service (2023), CAMT, S. 1.

327 Vgl. *Gravelle*, Congressional Research Service (2023), CAMT, S. 1.

328 Vgl. *Gravelle*, Congressional Research Service (2023), CAMT, S. 2 f.

jedoch – ähnlich wie die GILTI Rules – das globale Einkommen multinationaler Unternehmensgruppen in den USA einer Mindeststeuer unterwirft, ohne (unmittelbar) den ausländischen Effektiven Steuersatz zu berücksichtigen³²⁹, wirkt sie – im Vergleich zu den GloBE Rules – überschießend und dürfte mithin nicht als Qualifizierte IIR i.S.d. GloBE Rules anzusehen sein. Ferner scheidet m.E. eine Qualifikation als QDMTT aus, da die CAMT sich nicht nur auf inländische, sondern auch auf die Gewinne ausländischer, kontrollierter Tochtergesellschaften bezieht. Letztlich bleibt die Möglichkeit, die CAMT als Erfasste Steuer i.R.d. Ermittlung des Effektiven Steuersatzes für die USA zu berücksichtigen.

Daneben dürften die GILTI Rules und die BEAT weiterhin als nicht mit den GloBE Rules vereinbar angesehen werden. Sie könnten allenfalls als Erfasste Steuern bei der Ermittlung des Effektiven Steuersatzes der in den USA ansässigen Geschäftseinheiten einer Multinationalen Unternehmensgruppe berücksichtigt werden. Auch waren im des Gesetzgebungsverfahrens 2022 keine Änderungen an den FDII Rules geplant, sodass die USA insoweit, sollten sich auch in Zukunft keine Anpassungen der FDII Rules abzeichnen, mit der Abschöpfung US-steuerlicher Mehrreinnahmen durch andere anerkennende Staaten im Rahmen des Regelungsmechanismus der GloBE Rules rechnen muss.

2. Gesetzgebungsverfahren 2023

Die vorgesehenen Änderungen der GILTI Rules bzw. der BEAT wurden kurz vor der Verabschiedung aus dem Gesetzesentwurf gestrichen und waren danach in dem final verabschiedeten Inflation Reduction Act nicht mehr enthalten. Daneben wurden insgesamt keine Änderungen an den FDII Rules vorgenommen bzw. angestrebt.

Wenige Monate nach der Verabschiedung des Inflation Reduction Acts wurde durch die EU-Mitgliedstaaten am 14. Dezember 2022 die finale Richtlinie zur Umsetzung der GloBE Rules innerhalb der Europä-

329 Vgl. *Gravelle*, Congressional Research Service (2023), CAMT, S. 9, Table I und S. 10.

ischen Union erlassen.³³⁰ Während die USA in dem Anhang zum Richtlinienentwurf aus Dezember 2021 (mit Klammerzusatz) noch als (Dritt-)Staat genannt waren, der – aus Sicht der EU-Mitgliedsstaaten – eine anerkannte Ertragseinbeziehungsregelung (bzw. Qualifizierte IIR) umgesetzt habe, wurde diese Nennung in der finalen Richtlinie gänzlich gestrichen.³³¹

Hieraus geht hervor, dass insbesondere die GILTI Rules in ihrer derzeit geltenden Fassung von den EU-Mitgliedsstaaten nicht als Qualifizierte IIR anerkannt werden. Dies wird auch durch die Veröffentlichung des administrativen Leitfadens im Februar 2023 unterstrichen, in dem u.a. festgehalten wurde, dass es sich bei dem GILTI Regime derzeit um ein sog. ‚Blended CFC Tax Regime‘ – und danach nicht um eine Qualifizierte IIR – handelt.

Fraglich ist daher, ob durch die USA mit einem neuen Gesetzgebungsverfahren im Jahr 2023 ein neuer Anlauf unternommen wird, die nationalen Regelungen an die GloBE Rules anzupassen, etwa die GILTI Rules näher in Richtung Qualifizierte IIR zu bewegen. Wichtiger Anhaltspunkt zur Beantwortung dieser Frage ist das Green Book 2024, mit dem das US Department of the Treasury im März 2023 die neuen Haushaltsvorschläge für das Jahr 2024 sowie deren Auswirkungen auf die US-Steuern veröffentlicht und entsprechend erläutert hat.³³² Nachfolgend werden die in dem Green Book 2024 veröffentlichten Vorschläge daher hinsichtlich potentieller Änderungen der GILTI Rules (vgl. Abschn. D. II. 2. a)), der FDII Rules (vgl. Abschn. D. I. 2. b)) sowie der BEAT (vgl. Abschn. D. I. 2. c)) untersucht.

a) Anpassung der GILTI Rules

In dem Green Book 2024 wird u.a. (erneut) vorgeschlagen, den US-Körperschaftsteuersatz von derzeit 21 % (wieder zurück) auf 28 % anzuheben.³³³ Durch die Anhebung würde die effektive Besteuerung von GILTI unter Berücksichtigung des GILTI-Abzugs i.H.v. 50 % von

330 Europäische Kommission (2022), EU-Richtlinie.

331 In dem Richtlinienentwurf war die USA als einziger Staat genannt. Die finale Richtlinie wurde nunmehr ohne Anhang veröffentlicht.

332 US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024.

333 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 2 ‚Proposals‘.

derzeit 10,5 % auf 14 % angehoben werden.³³⁴ Die Erhöhung soll (ggf. anteilig) bereits für Steuerjahre Anwendung finden, die nach dem 31. Dezember 2022 beginnen.³³⁵

Trotz Erhöhung des US-Körperschaftsteuersatzes auf 28 %, läge die effektive Besteuerung des GILTI mit 14 % weiterhin unter dem geforderten Mindeststeuersatz von 15 %. Zwar reduziert sich der GILTI-Abzug ab dem Steuerjahr 2026 ohnehin von 50 % auf 37,5 %, sodass sich ab diesem Jahr eine effektive Besteuerung des GILTI i.H.v. 17,5 ergäbe.³³⁶ Diese Reduzierung liegt jedoch erkennbar zwei bis drei Steuerjahre in der Zukunft und adressiert danach nicht den akuten Handlungsbedarf der USA. Vielmehr muss bereits eine kurzfristigere Lösung erreicht werden. Dies erkennt auch das US Department of the Treasury an, weshalb in dem Green Book 2024 m.E. vier wesentliche Änderungsvorschläge in Bezug auf das GILTI-Regime enthalten sind (der Erweiterung der Anrechnung Ausländischer Steuern, der Berücksichtigung von Verlusten und der Aufhebung der Befreiung für hochbesteuertes Subpart F-Einkommen³³⁷).

Einer dieser Änderungsvorschläge betrifft erneut den GILTI-Abzug: Dieser soll von derzeit 50 % auf 25 % reduziert werden, wodurch sich der effektive Steuersatz für die Besteuerung des GILTI auf 21 % erhöhen würde.³³⁸ Die Reduzierung des Abzugs soll – wie auch die Erhöhung des US-Körperschaftsteuersatzes – bereits kurzfristig für alle Steuerjahre gelten, die nach dem 31. Dezember 2022 beginnen.³³⁹ Damit läge die effektive Besteuerung des GILTI ab dem Jahr 2023 jedenfalls nicht mehr unter dem geforderten Mindeststeuersatz von 15 %.

334 US-Körperschaftsteuersatz $28\% \times (1-50\%) = 14\%$.

335 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 2 ‚Proposals‘.

336 US-Körperschaftsteuersatz $28\% \times (1-37,5\%) = 17,5\%$.

337 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 28 – ‚Proposals – Revise global minimum tax regime with respect to controlled foreign corporation earnings‘.

338 US-Körperschaftsteuersatz $28\% \times (1-25\%) = 21\%$.

339 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 29 – ‚Proposals – Revise global minimum tax regime with respect to controlled foreign corporation earnings‘.

Als zweite wesentliche Änderung soll das sog. ‚Global Blending‘ abgeschafft und stattdessen das sog. ‚Jurisdictional Blending‘ für die Ermittlung des GILTI eines US-Gesellschafters eingeführt werden. Im Rahmen des Jurisdictional Blending soll das GILTI des US-Gesellschafters damit künftig für jedes ausländische Land, in dem die CFCs tätig sind, gesondert ermittelt werden. Entsprechend soll auch für jede ausländische Jurisdiktion eine eigene Beschränkung für die Anrechnung Ausländischer Steuern gelten. Das Jurisdictional Blending soll in Steuerjahren Anwendung finden, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen. Mit dieser Änderung dürften die GILTI Rules insoweit den Anforderungen der GloBE Rules entsprechen.

Als dritte wesentliche Änderung soll ferner die Fiktive Rendite von pauschal 10 % der Qualifizierten Investitionen in Betriebliche Vermögenswerte für Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen, wegfallen.³⁴⁰ In der Folge gäbe es unter den GILTI Rules – anstelle eines bisher zu hohen – insgesamt keinen ‚Substanzbasierten Einkommensausschluss‘ mehr, weshalb das Geprüfte CFC-Nettoeinkommen des US-Gesellschafters künftig in voller Höhe in den USA steuerpflichtig wäre. Die GloBE Rules sehen demgegenüber als Substanzbasierten Einkommensausschluss u.a. einen Ausschluss für Sachanlagen i.H.v. 5 % des Buchwerts der Qualifizierten Sachanlagen einer Geschäftseinheit vor. Fraglich ist insoweit, ob der vollständige Wegfall der Fiktiven Rendite als schädlich anzusehen ist. Denn im Ergebnis stellt der Wegfall der Berücksichtigung Qualifizierter Investitionen in Betriebliche Vermögenswerte faktisch eine Erweiterung des GILTI Regimes unter Einbezug sämtlicher ausländischer Einkünfte einer CFC dar, ohne etwaige lokal vorhandene Substanz der CFC zu berücksichtigen. Dies dürfte den GloBE Rules zuwiderlaufen, die explizit die Möglichkeit der Berücksichtigung von Substanz (und Personal) eröffnen.

Schließlich sollen als – aus meiner Sicht – vierte wesentliche Änderung ausländische Ergänzungssteuern, die im Rahmen einer Qualifizierten IIR erhoben wurden, in Bezug auf die CFC-Einkünfte berücksichtigt

³⁴⁰ Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 28 f. ‚Proposals – Revise global minimum tax regime with respect to controlled foreign corporation earnings‘.

werden, wobei insoweit auch auf die einzelnen Jurisdiktionen abgestellt wird (‚jurisdiction-by-jurisdiction approach‘).³⁴¹

Auf der Konferenz der International Fiscal Association im Juni 2022 zeigte sich John Peterson, Leiter des Referats ‚Aggressive Steuerplanung‘ der OECD, zwar zuversichtlich, dass die GILTI Rules gleichwertig mit einer Qualifizierten IIR angesehen werden könnten, wenn das GILTI künftig auf Länderbasis (Jurisdictional Blending) ermittelt und auf Ebene des US-Gesellschafters anschließend mit einem effektiven Steuersatz i.H.v. 15 % besteuert würde (vgl. Abschn. D. II. 1.). Von einer Besteuerung über den geforderten 15 % sowie der Abschaffung der Berücksichtigung von Substanz im Ausland war insoweit vermutlich jedoch nicht die Rede. Seit der Veröffentlichung des (ersten) administrativen Leitfadens der OECD im Februar 2023 dürfte mithin klar sein, dass die GILTI Rules nicht als potentielle Qualifizierte IIR, sondern als anerkanntes CFC-Regime i.S.d. GloBE Rules anzusehen sind (vgl. Abschn. D. I. 2. a). Die unter den GILTI Rules erhobenen Steuern sind danach als Erfasste Steuern im Rahmen der Ermittlung des Effektiven Steuersatzes zu berücksichtigen (wobei bis zur Einführung des ‚Jurisdictional Blending‘ die GILTI-Steuer nach Maßgabe der von der OECD in dem Leitfaden veröffentlichten Allokationsregeln auf die einzelnen CFC-Jurisdiktionen aufzuteilen ist). Die in dem Green Book 2024 avisierten Änderungen dürften danach keinen Einfluss auf die Beurteilung der GILTI Rules als (Blended) CFC Tax Regime anstelle einer Qualifizierten IIR i.S.d. GloBE Rules haben.

b) Wegfall der FDII Rules

Die USA haben erkannt, dass die FDII Rules (aus unterschiedlichen Gründen) kein geeignetes Mittel sind, um wirtschaftliche und steuerliche Anreize für die US-Steuerpflichtigen zu schaffen. Daher sollen die FDII Rules mit Wirkung für die Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen, abgeschafft werden.³⁴²

341 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 28 f. ‚Proposals – Revise global minimum tax regime with respect to controlled foreign corporation earnings‘.

342 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 33, S. 36 ‚Reasons for Change‘ und ‚Proposals‘.

M.E. handelt es sich hierbei aus Sicht der USA und mit Blick auf die Wirkungsweise der GloBE Rules um eine sinnvolle Maßnahme, um zu verhindern, dass andere anerkennende Staaten, das in den USA begünstigt (niedrig) besteuerte FDII etwa über eine eigene IIR ihrerseits der Mindeststeuer i.H.v. 15 % unterwerfen können.

c) Ersetzung der BEAT

Neben der Anpassung der GILTI Rules schlägt das US Department of the Treasury im Green Book 2024 vor, die BEAT für Steuerjahre, die nach dem 31. Dezember 2024 beginnen, gänzlich zu streichen und mit einer UTPR zu ersetzen, die den Anforderungen der GloBE Rules entspricht.³⁴³ Zusätzlich soll eine inländische Mindeststeuer, d.h. eine ‚Domestic Minimum Top-up Tax‘, eingeführt werden, die US-Steuersubstrat vor der Vereinnahmung via ausländischer UTPRs anderer anerkennender Staaten schützen soll.³⁴⁴

Da das IF in dem Blueprint zu Pillar Two lediglich dazu appellierte, die Anwendung der BEAT in Bezug auf Zahlungen an Unternehmen, die der IIR unterliegen, zu begrenzen (vgl. Abschn. D. I. 3.), dürfte der Vorschlag, die BEAT in Gänze abzuschaffen, von dem IF zu begrüßen sein.

Fraglich ist daneben jedoch, wie die UTPR ausgestaltet sein soll und ob diese tatsächlich den Anforderungen der GloBE Rules entsprechen wird (vgl. Abschn. D. II. 2. c) aa)), und, ob die neue inländische Mindeststeuer als QDMTT i.S.d. GloBE Rules angesehen werden kann (vgl. Abschn. D. II. 2. c) bb)). Dies wird nachfolgend entsprechend untersucht.

aa) UTPR

Die UTPR soll US-Körperschaften sowie in den USA belegenen Betriebsstätten ausländischer Körperschaften den steuerlichen Betriebsausgabenabzug in einer Höhe verwehren, die sich an dem niedrig

343 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 33, S. 36 ‚Proposals‘.

344 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 33 ‚Proposals‘.

besteuerten Einkommen ausländischer Körperschaften und ausländischer Betriebsstätten derselben Unternehmensgruppe orientiert.³⁴⁵ Als ‚Unternehmensgruppe‘ i.S.d. UTPR soll jede Gruppe von Unternehmen gelten, die konsolidierte Jahresabschlüsse (nach US-GAAP, IFRS oder einer anderen anerkannten Methode) erstellt.³⁴⁶

Die UTPR soll in erster Linie für multinationale Unternehmensgruppen mit ausländischen Muttergesellschaften gelten, die in Niedrigsteuereuländern tätig sind.³⁴⁷ Ausgenommen von der UTPR ist jedoch Einkommen, das einer Qualifizierten IIR unterliegt, weil dieses insoweit bereits den reformierten GILTI Rules unterfallen würde (vgl. Abschn. D. II. 2. a)).³⁴⁸ Darüber hinaus soll die UTPR nur solche Unternehmensgruppen betreffen, die in mindestens zwei der vier vorangegangenen Jahre einen konsolidierten Gruppenumsatz von umgerechnet EUR 750 Mio. oder mehr erzielt haben.³⁴⁹ Insoweit entsprechen die Regelungen der UTPR den Anforderungen an eine Qualifizierte UTPR i.S.d. GloBE Rules.

Bei Anwendung der UTPR wird inländischen Gruppenmitgliedern (inländische Geschäftseinheiten) der Betriebsausgabenabzug in dem Umfang verwehrt, der erforderlich ist, um den ‚hypothetischen Betrag der Ergänzungssteuer‘ zu erheben.³⁵⁰ Der hypothetische Betrag der Ergänzungssteuer wiederum soll sicherstellen, dass die multinationale Unternehmensgruppe in jedem ausländischen Staat, in dem sie Einkommen erzielt, einen effektiven Steuersatz von mindestens 15 % zahlt.³⁵¹ Die Ermittlung der Ergänzungssteuer (gemeint ist hier vermutlich der UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrag) und des (ausländischen) Effektiven Steuersatzes soll hierbei nach den Vorschriften der GloBE Rules erfolgen, wobei insoweit alle Ertragsteuern, einschließlich der CAMT, berücksichtigt werden sollen.³⁵² Anschließend soll der so

345 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 33 ‚Proposals‘.

346 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 33 ‚Proposals‘, dort Fn. 10.

347 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 34 ‚Proposals‘.

348 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 33 f. ‚Proposals‘.

349 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 34 ‚Proposals‘.

350 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 34 ‚Proposals‘.

351 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 34 ‚Proposals‘.

352 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 34 ‚Proposals‘.

ermittelte Betrag auf alle Jurisdiktionen aufgeteilt werden, in denen die bilanzierende Gruppe tätig ist und die eine Qualifizierte UTPR eingeführt haben.³⁵³ Auch insoweit scheint der Vorschlag den Anforderungen der GloBE Rules an eine Qualifizierte UTPR zu entsprechen. Zutreffend ist m.E. auch die Berücksichtigung der CAMT als Erfassste Steuer im Rahmen der Ermittlung des Effektiven Steuersatzes (vgl. Abschn. D. II. 1.).

Ferner soll die UTPR einen Substanzbasierten Einkommensausschluss i.H.v. 5 % des Buchwerts der Sachanlagen und der Lohnsummen pro Jurisdiktion sowie mehrere De Minimis-Ausnahmen berücksichtigen.³⁵⁴ Eine der De Minimis-Regel sieht vor, die UTPR nicht anzuwenden, wenn die Umsatzerlöse der multinationalen Unternehmensgruppe weniger als USD 11,5 Mio. und das Einkommen der Unternehmensgruppe weniger als USD 1,15 Mio. betragen (jeweils auf Basis einer Dreijahresbetrachtung).³⁵⁵ Die vorgesehenen USD-Beträge dürften m.E. als gleichwertige Äquivalente zu den EUR-Grenzen der De Minimis-Regelungen der GloBE Rules (EUR 100 Mio. bzw. EUR 1 Mio.) anzusehen sein. Im Ergebnis dürften die Regelungen der UTPR insoweit ebenfalls den GloBE Rules entsprechen.

Schließlich soll die nach der UTPR ermittelte Ergänzungssteuer bzw. die Höhe der Beschränkung des Betriebsausgabenabzug in einem bestimmten Verhältnis auf die USA allokiert werden, welches die Anzahl der in den USA tätigen Arbeitnehmer sowie die Buchwerte von in den USA belegenen Sachanlagen, berücksichtigt.³⁵⁶ Danach entspricht die Allokation unter der UTPR der Ermittlung des UTPR-Prozentsatzes unter den GloBE Rules.

Insgesamt scheint die von dem US Department of the Treasury in dem Green Book 2024 vorgeschlagene UTPR den Anforderungen der GloBE Rules an eine Qualifizierte UTPR zu entsprechen, was sehr zu begrüßen ist. Dennoch bleibt abzuwarten, ob sich die vorgeschlagene UTPR im Rahmen eines US-Gesetzgebungsverfahrens durchsetzen kann und wie sie bejahendenfalls tatsächlich ausgestaltet sein wird.

353 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 34 ‚Proposals‘.

354 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 34 ‚Proposals‘.

355 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 34 ‚Proposals‘.

356 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 35 ‚Proposals‘.

bb) Inländische Mindeststeuer

In dem Green Book 2024 wird ferner die Einführung einer inländischen Mindeststeuer (Domestic Minimum Top-up Tax) vorgeschlagen. Diese soll nur dann greifen und auf US-Einkommen angewandt werden, wenn dieses US-Einkommen – ohne die Anwendung der inländischen Mindeststeuer – von einem anderen Staat über die Anwendung einer eigenen UTPR besteuert würde. Insoweit soll also verhindert werden, dass die Wirkung der von den USA gesetzten steuerlichen Anreize (aufgrund der Anwendung der UTPR anderer Staaten) verloren geht und die steuerlichen Mehreinnahmen zu Lasten des US-Fiskus von anderen Staaten abgeschöpft werden. Gleichzeitig soll sichergestellt werden, dass die US-Steuerpflichtigen weiterhin von Steuergutschriften und anderen Steueranreizen profitieren, die Arbeitsplätze und Investitionen in den USA fördern.³⁵⁷

Die inländische Mindeststeuer soll eine Ergänzungssteuer darstellen und dem Überschuss aus (i) 15 % des US-Einkommens einer Unternehmensgruppe, welches entsprechend den vorgenannten Regelungen für die UTPR zu ermitteln ist (vgl. Abschn. D. II. 2. c) aa)), über (ii) alle Ertragsteuern der Unternehmensgruppe, die in Bezug auf US-Einkommen gezahlt wurden oder aufgelaufen sind, entsprechen.³⁵⁸

Im Ergebnis soll die inländische Mindeststeuer dazu führen, dass das US-Einkommen mit einem Mindeststeuersatz von 15 % versteuert wird. Danach könnte die inländische Mindeststeuer als QMDTT i.S.d. GloBE Rules anzusehen sein. Weitere Voraussetzung wird insoweit jedoch auch sein, dass die inländische Mindeststeuer im Übrigen entsprechend den GloBE Rules (und dem Kommentar) ausgestaltet ist. Daher bleibt abzuwarten, wie die inländische Mindeststeuer im Detail tatsächlich ausgestaltet werden soll.

357 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 35 f. ‚Proposals‘.

358 Vgl. US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024, S. 35 ‚Proposals‘.

E. Fazit und Ausblick

Als Ausfluss des BEPS-Projekts wurden u.a. die GloBE Rules entwickelt. Sie werden derzeit von 139 Staaten als gemeinsamer Konsens anerkannt und haben zum Ziel, Multinationale Unternehmensgruppen in jedem Staat, in dem sie wirtschaftlich tätig sind, mit einer Mindeststeuer i.H.v. 15 % auf ihre dort generierten Gewinne zu belasten.

Wichtig für die Erreichung des Ziels wird sein, dass die IF-Staaten – und ggf. weitere Staaten, sofern sie dem Landmark Agreement aus Oktober 2021 beitreten – die GloBE Rules national implementieren und in einer Weise umsetzen und verwalten, die den GloBE Rules und dem Kommentar zu den GloBE Rules entspricht. Hierunter fällt neben der angemessenen Ausgestaltung der eigenen nationalen Regelungen auch die Notwendigkeit, die nationalen Regelungen der anderen IF-Staaten anzuerkennen (Common Status Approach).

Für die gegenseitige Anerkennung der jeweils nationalen Regelungen ist entscheidend, ob die betreffenden nationalen Regelungen als Qualifizierte IIR, Qualifizierte UTPR oder QDMTT anzusehen sind. Über die Qualifizierung einer nationalen Regelung wird das IF grds. im Rahmen eines geplanten Peer-Review-Verfahrens entscheiden.

Die USA nimmt bei der Frage nach der Qualifizierung eine besondere Rolle ein: Mit dem TCJA wurde bereits mit Wirkung ab dem Jahr 2018 – d.h. noch vor Veröffentlichung der GloBE Rules – zwei Mindeststeuer-Regime eingeführt, die GILTI Rules, gepaart mit den FDII Rules, sowie die BEAT. Im Vergleich mit den GloBE Rules dürften grds. weder die GILTI Rules noch die BEAT als qualifiziert anzusehen sein, da sie wesentliche Unterschiede zu den internationalen Reformregelungen aufweisen. Entsprechend dürften die GILTI Rules sowie die BEAT weder eine Qualifizierte IIR noch eine Qualifizierte UTPR oder QDMTT darstellen. Auch die FDII Rules entsprechen aufgrund ihrer Wirkungsweise offensichtlich keiner dieser Regelungen. Stattdessen droht eine verminderte Effektivität der FDII Rules durch die Ab-

schöpfung der Steuervorteile durch andere anerkennende Staaten, die ihrerseits die GloBE Rules national implementiert haben.

Gleichwohl wird von dem IF anerkannt, dass zumindest die GILTI Rules eine besondere Stellung einnehmen, da mit ihnen aus US-Sicht eine ähnliche Absicht wie mit den GloBE Rules verfolgt wird (d.h. die Erreichung einer Mindestbesteuerung) und ihre Konzeption bis in das Jahr 2011 und damit bis vor die Begründung des BEPS-Projekts zurückreicht. Aus Sicht des IF könnten die GILTI Rules als Qualifizierte IIR anerkannt werden, wenn durch das Nebeneinander beider Regelungen annähernd vergleichbare steuerliche Wirkungen erzielt würden. Hierzu wären die GILTI Rules jedenfalls in einem erforderlichen Mindestmaß an den GloBE Rules anzupassen. Als Mindestmaß gelten insoweit die Anpassung des Global Blendings hin zu einem Jurisdictional Blending sowie Erhöhung des effektiven Mindeststeuersatzes auf 15 %.

Der BEAT kann hingegen keine Sonderrolle zugesprochen werden. Ihre Wirkungsweise ist mit Blick auf die globale Mindestbesteuerung überschießend, weshalb sie entsprechend der Aufforderung des IF eingeschränkt werden sollte.

Auch die FDII Rules sind – auch wenn ihre Konzeption wie die der GILTI Rules ebenfalls in das Jahr 2011 zurückreicht – keiner besonderen Anerkennung durch das IF zugänglich, d.h. das FDII wird unter den GloBE Rules insbesondere nicht vor der Besteuerung durch andere Staaten geschützt.

Zwecks Anknüpfung der nationalen Regelungen an das globale Mindeststeuer-Regime plante US-Präsident Biden im Rahmen des Build Back Better Acts 2022 die Anpassung der GILTI Rules sowie die Abschaffung der BEAT. Doch anstelle des Build Back Better Acts wurde im August 2022 der – im Vergleich zum ursprünglichen Gesetzesentwurf verkürzte – Inflation Reduction Act verabschiedet. Die geplanten Änderungen an den GILTI Rules sowie die Abschaffung der BEAT konnten sich nicht durchsetzen, sodass diese entsprechend nicht in dem verabschiedeten Inflation Reduction Act enthalten sind.

Stattdessen wurde mit dem Inflation Reduction Act die CAMT als weitere US- Mindeststeuer eingeführt. Auch diese dürfte m.E. nicht den Anforderungen der GloBE Rules genügen und mithin nicht als Quali-

fizierte IIR, Qualifizierte UTPR oder QDMTT gelten. Sie kann m.E. allenfalls als Erfasste Steuer i.R.d. Ermittlung des Effektiven Steuersatzes für die USA berücksichtigt werden. Stellungnahmen der OECD zu der Frage nach der Anerkennung der CAMT gibt es derzeit nicht. Entsprechend bleibt abzuwarten, ob und inwieweit die neue Regelung in Einklang mit den GloBE Rules steht.

Insoweit ist auch zu beachten, dass die EU-Mitgliedstaaten im Dezember 2022 die finale Richtlinie zur Umsetzung der GloBE Rules innerhalb der Europäischen Union erlassen haben. Während die USA in dem Anhang zum Richtlinienentwurf aus Dezember 2021 (mit Klammerzusatz) noch als (Dritt-)Staat genannt waren, der – aus Sicht der EU-Mitgliedsstaaten – eine anerkannte Ertragseinbeziehungsregelung (bzw. Qualifizierte IIR) umgesetzt habe, wurde diese Nennung in der finalen Richtlinie gänzlich gestrichen. Da die EU-Mitgliedstaaten einen Großteil der IF-Staaten repräsentieren und auf die übrigen, anerkennenden Staaten und die OECD mit ihrer Haltung gegenüber der US-steuerlichen Regime großen Einfluss nehmen könnten, dürfte die ‚Streichung‘ der USA aus dem Anhang als weiterer Indikator für die Nichtanerkennung der GILTI Rules (in der derzeit geltenden Fassung) als Qualifizierte IIR dienen.

In dem im März 2023 von dem US Department of the Treasury veröffentlichten Green Book 2024 wurden nunmehr die neuen Haushaltsvorschläge für das Jahr 2024 sowie deren Auswirkungen auf die US-Steuern veröffentlicht. Hierin sind auch Vorschläge zur Anpassung der GILTI Rules, der Wegfall der FDII Rules sowie der Ersetzung der BEAT durch eine nationale UTPR und eine inländische Mindeststeuer enthalten.

Während der Wegfall der FDII Rules (jedenfalls aus US-Sicht) sowie der BEAT zu begrüßen sein dürften, werden die vorgeschlagenen Änderungen der GILTI Rules kaum ‚neuen‘ Einfluss auf deren Einordnung als Qualifizierte IIR haben. Zwar lässt sich positiv vermerken, dass das GILTI künftig nach Maßgabe des sog. Jurisdictional Blending ermittelt werden soll und anschließend – aufgrund der Anhebung des US-Körperschaftsteuersatzes auf 28 % gepaart mit der Reduzierung des GILTI-Abzugs auf 25 % – einer effektiven US-Steuer i.H.v. 21 % unterworfen werden soll. Das GILTI würde danach nicht mehr als (zu)

niedrig besteuert angesehen werden. Jedoch könnte die Besteuerung mit einem effektiven Steuersatz von über 15 % zusammen mit dem Wegfall der Fiktiven Rendite i.H.v. 10 % auf Qualifizierte Investition in Betriebliche Vermögenswerte (sodass keine Substanz im Ausland mehr anerkannt würde) eher dazu führen, dass die GILTI Rules sich weiter von den Anforderungen der GloBE Rules an eine Qualifizierte IIR ,entfernen'. Eine Einordnung der GILTI Rules als Qualifizierte IIR ist seit der Veröffentlichung des administrativen Leitfadens aus Februar 2023 m.E. jedoch ohnehin nicht mehr notwendig, da die GILTI Rules daran als (Blended) CFC Tax Regime anerkannt wurden und auch eine Lösung für die Allokation der unter den GILTI Rules (unter Anwendung des Global Blendings) erhobene Steuer zu den einzelnen CFC-Jurisdiktionen gefunden wurde.

Daneben wird in dem Green Book als Ersatz für die BEAT vorgeschlagen, eine UTPR sowie eine inländische Mindeststeuer einzuführen. Beide Vorschläge scheinen auf den ersten Blick die Anforderungen der GloBE Rules an eine Qualifizierte UTPR bzw. eine QMDTT zu erfüllen, was sehr zu begrüßen ist.

Eine öffentliche Stellungnahme der OECD bzw. des IF hinsichtlich der vorgeschlagenen Lösungen bzw. Neuregelungen gibt es derzeit nicht. Auch sind keine weiteren, neuen Details zu der Ausgestaltung der neuen UTPR bzw. der inländischen Mindeststeuer bekannt. Insoweit bleibt also abzuwarten, ob sich die Änderungen an den GILTI Rules sowie das finale Design der UTPR und der inländischen Mindeststeuer den Anforderungen der GloBE Rules tatsächlich genügen werden.

Neben der finalen Ausgestaltung der geänderten bzw. neuen Regelungen, bleibt ferner abzuwarten, ob sich die unter der Präsidentschaft von Joe Biden veröffentlichten Haushaltsvorschläge für 2024 auch auf US-politischer Ebene durchsetzen können. Derzeit sind insoweit keine neuen Gesetzgebungsverfahren zur Umsetzung der Haushaltsvorschläge erkennbar. Sollten die geplanten Änderungen bis zu den im November 2024 anstehenden Präsidentschaftswahlen hingegen nicht angestrebt werden bzw. sich auf politischer Ebene nicht durchsetzen können, bleibt ferner abzuwarten, wie die Präsidentschaftswahlen 2024 ausfallen werden und die neue Regierung auf die aktuellen Haushaltsvorschläge reagiert.

Literaturverzeichnis

115 th Congress	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), 115th Congress, 2017, Washington, online abrufbar unter [12. November 2022]: https://www.congress.gov/115/bills/hr1/BILLS-115hr1enr.pdf Zitiert: 115th Congress (2017), TCJA
117 th Congress	An act to provide for reconciliation pursuant to title II of S. Con. Res. 14. (Public Law No. 117–169), 115th Congress, 2017, Washington, online abrufbar unter [29. November 2022]: https://www.congress.gov/117/plaws/publ169/PLAW-117publ169.pdf Zitiert: 117th Congress (2022), IRA
Basiaga, Stephen	OECD Official Claims GILTI Reform Would Comply with Global Anti-Base Erosion Rules – Report from our correspondent Stephen Basiaga, J.D., LL.M., 6. Juni 2022, IBFD, online abrufbar unter [11. Juli 2022]: https://research-1ibfd-10rg-1enainwfx0250.emedien3.sub.uni-hamburg.de/ Zitiert: Basiaga, IBFD Report (2022), GILTI Reform
Biden, Joe	Statement by President Joe Biden on Today’s Agreement of 130 Countries to Support a Global Minimum Tax for the World’s Largest Corporations, White House Briefing Room, 1. Juli 2021, online abrufbar unter [23. August 2022]: https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2021/07/01/statement-by-president-joe-biden-on-todays-agreement-of-130-countries-to-support-a-global-minimum-tax-for-the-worlds-largest-corporations/ Zitiert: Biden, White House Briefing Room (2021), July Statement
Biden, Joe	Statement by President Joseph R. Biden, Jr. on the Unprecedented OECD Agreement for a Global Minimum Tax, White House Briefing Room, 8. Oktober 2021, online abrufbar unter [23. August 2022]: https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2021/10/08/statement-by-president-joseph-r-biden-jr-on-the-unprecedented-oecd-agreement-for-a-global-minimum-tax/ Zitiert: Biden, White House Briefing Room (2021), October Statement
Choi, Wooje	United States – Corporate Taxation, Country Tax Guides, IBFD, Zugriff am 24. November 2022 über den Universitätszugang zur IBFD – Tax Research Plattform Zitiert: Choi, IBFD (2022), United States – Corporate Taxation

<i>Europäische Kommission</i>	Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, Az. COM(2021) 823 final ANNEX, 22. Dezember 2021, Brüssel, online abrufbar unter [29. November 2022]: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX:52021PC0823 Zitiert: Europäische Kommission (2021), Entwurf der EU-Richtlinie
<i>Europäische Kommission</i>	Richtlinie (EU) 2022/252 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union vom 14. Dezember 2022, Brüssel, online abrufbar unter [10. September 2023]: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L2523 Zitiert: Europäische Kommission (2022), EU-Richtlinie
<i>Frotscher, Gerrit</i>	Internationales Steuerrecht, 5. Auflage 2020, München Zitiert: Frotscher (2020), Int. SteuerR
<i>G20</i>	G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting Baden-Baden, Germany, 17–18 March 2017 – Communiqué, online abrufbar unter [26. Oktober 2022]: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/world/G7-G20/G20-Documents/g20-communication.pdf?__blob=publicationFile&v=3 Zitiert: G20 (2017), G20-Meeting Communiqué
<i>G20</i>	Third G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting on 9–10 July 2021 – Communiqué, online abrufbar unter [28. Oktober 2022]: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/world/G7-G20/G20-Documents/Italy/2021-07-10-g20-communication.pdf?__blob=publicationFile&v=8 Zitiert: G20 (2021), Third G20-Meeting Communiqué
<i>G20</i>	Fourth G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting on 13 October 2021 – Communiqué, online abrufbar unter [28. Oktober 2022]: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/world/G7-G20/G20-Documents/Italy/2021-10-13-g20-communication.pdf?__blob=publicationFile&v=3 Zitiert: G20 (2021), Fourth G20-Meeting Communiqué
<i>Gravelle, Jane G.</i>	The 15 % Corporate Alternative Minimum Tax, Az. R47328, Congressional Research Service, 19. Januar 2023, online abrufbar unter [4. Februar 2023]: https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R47328 Zitiert: Gravelle, Congressional Research Service (2023), CAMT
<i>Herzfeld, Mindy</i>	Debate on the US Tax Reform and the EU ATAD – Can GILTI + BEAT = GloBE?, INTERTAX, Kluwer Law International BV, Mai 2019, Volume 47, Issue 5, S. 504–513 Zitiert: Herzfeld, INTERTAX 2019

<i>Internal Revenue Service des US Department of the Treasury</i>	LB&I Concept Unit – Concepts of Global Intangible Low-Taxed Income Under IRC 951A, Primary UIL Code 9412.11 – 00, 9. Juni 2021, online abrufbar unter [29. November 2022]: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/global_intangible_low_taxed_income.pdf Zitiert: Internal Revenue Service (2021), GILTI
<i>Internal Revenue Service des US Department of the Treasury</i>	LB&I Concept Unit – IRC 59A Base Erosion Anti-Abuse Tax Overview, Primary UIL Code 9425.00 – 00, 9. August 2021, online abrufbar unter [17. Dezember 2022]: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/irc59a-beat-overview.pdf Zitiert: Internal Revenue Service (2021), BEAT
<i>Joint Committee on Taxation</i>	U.S. International Tax Policy: Overview and Analysis (JCX-16R-21), 19. April 2021, online abrufbar unter [29. November 2022]: https://www.jct.gov/publications/2021/jcx-16r-21/ Zitiert: Joint Committee on Taxation (2021), U.S. International Tax Policy
<i>Linn, Alexander / Maywald, Andreas</i>	Globale Mindestbesteuerung und US-GILTI – Ein (un)gleiches Paar?, Internationales Steuerrecht (IStR), Verlag C.H.Beck, 21. April 2022, Heft 8, S. 265–276 Zitiert: <i>Linn/Maywald</i> , IStR 2022
<i>Maywald, Andreas</i>	Die Umsetzung der US-Steuerreform durch den IRS – Verwaltungsanweisungen enthalten praktische Hinweise für Steuerpflichtige in den USA, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), NWB Verlag, 31. Januar 2020, Nr. 2, S. 64–72 Zitiert: <i>Maywald</i> , IWB 2020
<i>Maywald, Andreas</i>	Der Inflation Reduction Act of 2022 – Was lange währt, wird endlich gut?, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), NWB Verlag, 30. September 2022, Nr. 18, S. 713–721 Zitiert: <i>Maywald</i> , IWB 2022
<i>OECD</i>	Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013, Paris, online abrufbar unter [26. Oktober 2022]: http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en Zitiert: OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting
<i>OECD</i>	Progress report July 2016-June 2017 as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 21–22 June 2017, OECD, 2017, Paris, online abrufbar unter [26. Oktober 2022]: https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf Zitiert: OECD (2017), Progress Report
<i>OECD</i>	Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2018, Paris, online abrufbar unter [26. Oktober 2022]: http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en Zitiert: OECD (2018), Interim Report 2018

<i>OECD</i>	<p>Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2019, Paris, online abrufbar unter [28.10.2022]: www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm Zitiert: OECD (2019), Programme of Work</p>
<i>OECD</i>	<p>Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2020, Paris, online abrufbar unter [26. Oktober 2022]: https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en Zitiert: OECD (2020), Economic Impact Assessment</p>
<i>OECD</i>	<p>Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2020, Paris, online abrufbar unter [26. Oktober 2022]: https://doi.org/10.1787/beba0634-en Zitiert: OECD (2020), Pillar One Blueprint</p>
<i>OECD</i>	<p>Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2020, Paris, online abrufbar unter [26. Oktober 2022]: https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en Zitiert: OECD (2020), Pillar Two Blueprint</p>
<i>OECD</i>	<p>Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 1 July 2021, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2021, Paris, online abrufbar unter [28. Oktober 2022]: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuern/BEPS/beps-statement.pdf?__blob=publicationFile&v=2 Zitiert: OECD (2021), July 2021 Statement on a Two-Pillar Solution i.d.F. vom 1. Juli 2021</p>
<i>OECD</i>	<p>Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 8 October 2021, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2021, Paris, online abrufbar unter [28. Oktober 2022]: https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf Zitiert: OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution</p>

OECD	Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2021, Paris, online abrufbar unter [28. Oktober 2022]: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm Zitiert: OECD (2021), GloBE Rules
OECD	Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, 2022, Paris, online abrufbar unter [28. Oktober 2022]: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf Zitiert: OECD (2022), GloBE Rules – Commentary
OECD	Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, OECD, 2022, Paris, online abrufbar unter [28. Oktober 2022]: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf Zitiert: OECD (2022), GloBE Rules – Examples
OECD	Progress report September 2021-September 2022 as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 9 September 2022, OECD, 2017, Paris, online abrufbar unter [28. Oktober 2022]: https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2021-september-2022.pdf Zitiert: OECD (2022), Progress Report
OECD	OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2022, Paris, online abrufbar unter [16. August 2022]: https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf Zitiert: OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief
OECD	Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2023, Paris, online abrufbar unter [3. Februar 2023]: https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf Zitiert: OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance February
OECD	Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS as updated on 9 June 2023, OECD, 2023, Paris, online abrufbar unter [13. August 2023]: https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf Zitiert: OECD (2023), IF Members List

<i>OECD</i>	Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 9 June 2023, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2023, Paris, online abrufbar unter [16. August 2023]: https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-mem-mbers-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf Zitiert: OECD (2023), Members List of October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution
<i>OECD</i>	Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 11 July 2023, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2023, Paris, online abrufbar unter [16. August 2023]: https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf Zitiert: OECD (2023), Outcome Statement
<i>OECD</i>	Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2023, Paris, online abrufbar unter [13. August 2023]: https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf Zitiert: OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance July
<i>OECD</i>	Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two), Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2023, Paris, online abrufbar unter [16. August 2022]: https://www.oecd.org/tax/beps/globe-information-return-pillar-two.pdf Zitiert: OECD (2023), GloBE Information Return
<i>OECD</i>	Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two), Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2023, Paris, online abrufbar unter [16. August 2022]: https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9afd6856-en.pdf?expires=1692167306&id=id&accname=guest&checksum=98325E80AB81FF29F102CoEBE059C735 Zitiert: OECD (2023), STTR
<i>OECD/G20</i>	Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015, Paris, online abrufbar unter [26. Oktober 2022]: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en Zitiert: OECD/G20 (2015), Final Reports – Action 1
<i>OECD/G20</i>	2015 Final Reports, Executive Summaries, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Paris, online abrufbar unter [26. Oktober 2022]: https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf Zitiert: OECD/G20 (2015), Final Reports Executive Summaries

OECD/G20	Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2019, Paris. online abrufbar unter [26. Oktober 2022]: https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf Zitiert: OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 1
<i>Pérez Gautrin, C.</i>	US Tax Cuts and Jobs Act: Part 1 – Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI), Bulletin for International Taxation, IBFD, Januar 2019, Volume 73, No. 1, S. 36–48 Zitiert: <i>Pérez Gautrin</i> , Bulletin for International Taxation 2019, Volume 73, No. 1
<i>Pérez Gautrin, C.</i>	US Tax Cuts and Jobs Act: Part 2 – The Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT), Bulletin for International Taxation, IBFD, März 2019, Volume 73, No. 3, S. 154–165 Zitiert: <i>Pérez Gautrin</i> , Bulletin for International Taxation 2019, Volume 73, No. 3
<i>Urmersbach, Bruno</i>	Die 20 Länder mit dem größten Anteil am kaufkraftbereinigten globalen Bruttoinlandsprodukt (BIP) im Jahr 2022, 28. April 2023, online abrufbar unter [16. August 2023]: https://de.statista.com/statistik/daten/studie/166229/umfrage/ranking-der-20-laender-mit-dem-groessten-anteil-am-weltweiten-bruttoinlandsprodukt/ Zitiert. <i>Urmersbach</i> , Übersicht Globales BIP
<i>US Department of the Treasury</i>	General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2023 Revenue Proposals, US Department of the Treasury, März 2022, online abrufbar unter [4. Februar 2023]: https://home.treasury.gov/system/files/131/General-Explanations-FY2023.pdf Zitiert: US Department of the Treasury (2023), Green Book 2023
<i>US Department of the Treasury</i>	General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2024 Revenue Proposals, US Department of the Treasury, März 2023, online abrufbar unter [10. September 2024]: https://home.treasury.gov/system/files/131/General-Explanations-FY2024.pdf Zitiert: US Department of the Treasury (2024), Green Book 2024
<i>Wassermeyer, Hans (Hrsg.)</i>	DBA, Werkstand: 158. EL August 2022 Zitiert: <i>Dendorfer</i> in <i>Wassermeyer</i> , DBA
<i>White House Briefing Room</i>	FACT SHEET: The Build Back Better Agenda Will Provide Greater Tax Fairness for Small Businesses, White House Briefing Room, 19. August 2021, online abrufbar unter [23. August 2022]: https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2021/08/19/fact-sheet-the-build-back-better-agenda-will-provide-greater-tax-fairness-for-small-businesses/ Zitiert: White House Briefing Room (2021), Fact Sheet

<i>Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestags</i>	Mögliche Konflikte der US-Steuerreform mit dem BEPS-Aktionsplan und dem Doppelbesteuerungsabkommen, Az. WD 4 – 3000 – 113/17, Fachbereich WD 4: Haushalt und Finanzen, 11. Juni 2018, Berlin, online abrufbar unter [29. November 2022]: https://www.bundestag.de/resource/blob/564382/ea3b81d9a9f1ca434df98108d4215317/WD-4-113-17-pdf-data.pdf Zitiert: Wissenschaftliche Dienste (2018), US-Steuerreform
---	---