

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.