

US-Steuerreform: Senat verabschiedet Infrastrukturgesetz

Das parteiübergreifende Infrastrukturpaket wurde am 10.08.2021 im Senat verabschiedet - ein bemerkenswerter Erfolg für ein substanzielles Gesetzesvorhaben im derzeitigen politischen Umfeld der USA. Damit startet nun die Debatte über die deutlich ehrgeizigeren Teile von Bidens Haushaltsentwurfes und dem sog. Green Book mit möglichen unternehmenssteuerlichen Konsequenzen.

Nach dem Regierungsantritt von Joe Biden haben die Änderungen in der Wirtschafts-, Bildungs- und Finanzpolitik nun konkrete Gestalt angenommen. Nach monatelangen Verhandlungen hat sich der Senat auf ein 1 Bill. USD schweres Infrastrukturpaket geeinigt, welches das Potenzial hat zur größten Infrastrukturinvestition seit mehr als einem Jahrzehnt zu werden. Das Gesetz wird nun nach der Sommerpause im September im Repräsentantenhaus verhandelt. Die Demokraten wollen das Gesetz allerdings nur gleichzeitig mit einem separaten Haushaltsentwurf, welcher deutlich weitreichende Investitionen beinhaltet behandeln, welcher in den frühen Morgenstunden des 11.08.2021 durch den Senat verabschiedet wurde. Die diskutierten Änderungen umfassen auch steuerpolitische Anpassungen mit verrechnungspreisrelevantem Bezug. Dabei spielt der im *Green Book* beschriebene *American Jobs Plan* eine zentrale Rolle, denn es finanziert sich durch den im Haushaltsentwurf dargestellten *Made in America Tax Plan*, der neben nationalen auch auf internationale Besteuerungsthemen zurückgreift. Außerdem wird zur Finanzierung auch ein verstärkter Prüfungsfokus auf Unternehmen und vermögende Privatpersonen diskutiert, um hierdurch das Steueraufkommen um netto 700 Mrd. USD zu erhöhen und den IRS mit mehr Ressourcen ausstatten zu können. In wieweit die vorgeschlagenen Steueranpassungen des Green Books (28.05.2021) umgesetzt werden ist noch nicht endgültig geklärt.

Im Folgenden wollen wir, neben den geplanten Änderungen, auch eine zeitliche Übersicht über den weiteren Gesetzgebungsprozess bis zum möglichen, finalen Inkrafttreten der Steuerreform darstellen.

Timeline

Aktuell werden die Pläne unter Hochdruck von Demokraten und Republikanern diskutiert und mögliche Anpassungsspielräume und Kompromisse verhandelt. Ziel der Biden Administration ist es die Pläne noch dieses Jahr zu beschließen, so dass sie zum Großteil ab dem 01.01.2022 Inkrafttreten können. Einen Teilerfolg konnte Biden bereits am 24.06.2021 erzielen: mit der Unterstützung der Republikaner, um die erforderliche 60 Stimmen Mehrheit für Haushaltsbeschlüsse erreichen zu können, wurde ein Maßnahmenpaket für Bidens Forderungen nach der Modernisierung der physischen Infrastruktur vereinbart. Am 28.07.2021 folgten die Ergebnisse der parteiübergreifenden Bemühungen über das Infrastrukturpaket, die ersten seit langem im US-Senat. Mit der Abstimmung vom 10.08.2021 sind die Reformpläne mit 69-30 Stimmen durch den Senat gekommen.

Mit diesem überparteilichen Beschluss sind Ausgaben in den nächsten fünf Jahren für traditionelle Infrastrukturprojekte von rund 550 Mrd. USD vorgesehen. Jedoch handelt es sich zunächst nur um einen Kompromiss, denn die Demokraten wollten eigentlich viel weitreichendere Maßnahmen durchsetzen. Im März hatte die Biden Regierungen einen 2,25 Bill. USD schweren Plan vorgestellt, in dem neben klassischer Infrastrukturmaßnahmen wie den Ausbau von Straßen und Brücken, auch erneuerbare Energien und Sozialreformen vorgesehen waren. Die Investitionen des *American Jobs Plan*, die für Bereiche vorgesehen waren, welche traditionell nicht der Infrastruktur zugeordnet werden wie etwa Ausbildung und Altenpflege, zogen besonders viel Kritik der Republikaner auf sich.

Möglicherweise kann Biden seine Ziele mittels eines Ausschussverfahrens (*Budget Reconciliation*) erreichen, wofür er bei der Abstimmung im Senat lediglich die einfache Mehrheit benötigt. Auch Trump hatte sich 2017 dieser Methode bedient, um seine Steuerreform verwirklichen zu können. Allerdings müssten dann alle Demokraten im Senat

diesem Haushaltsgesetz zustimmen, um die notwendigen 51 Stimmen für die einfache Mehrheit zu bilden.

Dem Infrastrukturpaket stehen nun im Repräsentantenhaus schwierigen Zeiten entgegen, welches sich aktuell in der Sommerpause befindet und geplant erst am 20.09.2021 zurückkehrt. Dies hängt insbesondere mit der Ankündigung von Nancy Pelosi (D-Kalifornien) zusammen, der Sprecherin des Repräsentantenhauses, den Entwurf erst einzubringen zu wollen, wenn der Senat auch das wesentlich größere Paket zur sogenannten ‚human infrastructure‘ verabschiedet. Des Weiteren ist unklar, ob der Entwurf überhaupt genügend Unterstützung im Repräsentantenhaus finden wird, da sich mehrere Mitglieder bei dessen Gestaltung ausgeschlossen gefühlt haben und Maßnahmen zur Eindämmung des Klimawandels deutlich gekürzt wurden.

Nur Stunden nach der Verabschiedung der Infrastrukturreform, gab es auch eine Einigung über den weitreichenderen Haushaltsplan mit Ausgaben in Höhe von 3,5 Bill. USD. Damit haben sie den Weg für die von Präsident Joe Biden angestrebten Bundesmittel für den Klimawandel, die Gesundheitsvorsorge und diverse Familienprogramme geebnet. Die Finanzierung des Haushaltbeschlusses soll durch höhere Steuern auf vermögende Privatpersonen und Unternehmen gesichert werden. Nach der endgültigen Zustimmung des Kongresses, würde die spätere Gesetzesvorlage, die die detaillierte Ausgaben- und Steueränderungen des Entwurfes in Kraft setzten und vor dem republikanischen Filibuster im Senat (50:50) schützen. Die Republikaner haben die Pläne für zusätzliche Ausgaben weitgehend abgelehnt und würden damit die überparteiliche Einigung über die Schuldengrenze, welche bis zum 30.09.2021 abgeschlossen sein muss, gefährden.

Mit den aktuellen Streitigkeiten über die Schuldenobergrenze drängt die Zeit, da der Verhandlungsprozess um die staatliche Haushaltsfinanzierung 2022 bis zum 30.09.2021 abgeschlossen sein muss, um einen *Shutdown* der Bundesverwaltung zu verhindern. Es verbleiben somit nur noch wenige Tage, die für die Verhandlungen genutzt werden können, da das Repräsentantenhaus bereits in der Sommerpause ist und der Senat erst am 10.09.2021 aus der Sommerpause zurückkommt. Zudem ist im Vergleich zum deutschen System die politische Bandbreite innerhalb der Parteien sehr hoch, weshalb es gegebenenfalls auch im Interesse der Demokraten sein könnte doch einen überparteilichen Weg zu versuchen.

Der Fokus liegt nun auf dem 30.09.2021 und der Entscheidung über den Haushaltsplan des Finanzjahres 2022. Dieser entscheidende Meilenstein wird zeigen, ob Biden seine Steuerreform auf den Weg und zum 01.01.2022 mit dessen Umsetzung beginnen kann.

Made in America Tax Plan

Ursprünglich hat die Biden Administration geplant die Finanzierung des American Jobs Plan mittels erhöhten Steueraufkommens zu kompensieren. Diese Finanzierungsmaßnahmen werden im Made in America Tax Plan zusammengefasst. Während diese Maßnahmen nicht im Infrastrukturgesetz berücksichtigt wurden sind sie weiterhin Teil der Agenda der Demokraten und werden in der aktuellen Debatte über die deutlich weitreichenderen Infrastrukturausgaben diskutiert. Im Folgenden sind die Unternehmenssteuer relevanten Maßnahmen, basierend auf dem Informationsblatt des Weißen Hauses, zusammengefasst:

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen, sollten folgende Änderungen gelten:

- a) Mit Erhöhung der Bundeskörperschaftssteuer („Federal Corporate Income Tax“) von 21% auf 28%, wollte die Biden Administration ein zentrales Wahlkampfversprechen der „fairen Steuerpolitik“ einlösen. Die Anhebung sollte zur Finanzierung der Infrastrukturvorschläge genutzt werden und damit als Motor für ein langfristiges Wirtschaftswachstum dienen. Dies hätte für Unternehmen bedeutet, dass abhängig vom Bundesstaat mit der *State Corporate Income Tax* eine kombinierte Steuerlast von bis zu 36,64% auf sie zugekommen wäre. Dieser Vorschlag ist im neuen Gesetzesentwurf nun nicht mehr enthalten.
- b) Die USA als Mitglied der OECD- und G20 Staaten haben sich auf die Ausgestaltung der internationalen Steuerreform geeinigt und damit auf das sog. Zwei-Säulen-Konzept. Für unsere Betrachtung ist der Entwurf von Pillar II von Bedeutung, welcher aus zwei international ineinandergreifenden Regeln besteht: der Income Inclusion Rule („IIR“) und der Undertaxed Payment Rule („UTPR“). Mit der Income Inclusion Rule wird der Muttergesellschaft auf das niedrig versteuerte Einkommen eine Zusatzsteuer auferlegt, wobei das UTPR als eine Art Backstop für die Unternehmen fungiert, die nicht der IIR unterliegen. Beide Regeln greifen hierbei auf einen

Mindeststeuersatz von 15% zurück.

- c) Die bereits existierenden Vorschriften zur begrenzten Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben sollen erweitert werden und nun auch ausländische Dividendeneinkünfte umfassen. Zudem soll ein teilweises Abzugsverbot im Rahmen der Mindestbesteuerung gelten.
- d) Eine Änderung des internationalen Steuerrechtes ist durch die Verschärfung des GILTI („Global Intangible Low Tax Income“) Prinzips geplant. Bei GILTI, welches unter der Trump Regierung 2017 eingeführt wurde, handelt es sich um eine Einkommenssteuerkategorie bei den Hinzurechnungsvorschriften (F-Vorschriften). Es soll verhindern, dass Unternehmen immaterielle Vermögensgüter in Niedrigsteuerländer verlagern. Unter Biden sollte der effektive Steuersatz von Auslandsgewinnen von aktuellen 10,5% auf 21% angehoben werden sollen. In Übereinstimmung mit den GloBE-Regeln der OECD, sollte der Wechsel von einer aggregierten Berechnungsmethode, wobei die Einkünfte über alle Tochtergesellschaften ermittelt werden, hin zu einer Einzelbetrachtung („Jurisdiction-by-Jurisdiction“) vollzogen werden. Auch soll der QBAI („Qualified Business Asset Investment“), eine Art steuerlicher Freibetrag in Höhe von 10% des Buchwerts auf Sachanlagevermögen, gestrichen werden. Gleichfalls soll die sog. High-Tax Exception wegfallen, die aktuell noch in vielen Staaten einen zumindest teilweisen Abzug für GILTI-Einkünfte erlaubt.
Im Zusammenhang mit den neuen GILTI Verordnungen und als Folge einer verschärften Klimapolitik kommt es auch zu einer Neudefinition von FOGEI („Foreign Oil and Gas Extraction Income“) und FORI („Foreign Oil Related Income“), so dass nun auch Schieferöl- und Teersandaktivitäten hinzugezählt und nicht mehr aus dem Anwendungsbereich von GILTI ausgeschlossen werden. In diesem Kontext ist die Abschaffung von Krediten und diversen Anreizen für die Öl- und Gasindustrie zu erwähnen, ebenso wie die steuerliche Förderung von Investition in erneuerbaren Energien und emissionsarmen Fahrzeugen.
- e) Die Vorschriften zum FDII („Foreign Derived Intangible Income“) sollen gestrichen werden, unter denen Unternehmen Abzüge haben gelten machen können. Die daraus resultierenden zusätzlichen Einnahmen sollen der Forschung und Entwicklung zu Gute kommen.
- f) Mit der Einführung des Tax Cuts and Jobs Act („TCJA“) wurde 2017 eine Zinsschranke auf 30% des EBIT eingeführt für Konzerne, die in den USA mindestens 5 Mio. USD Nettozinsaufwand geltend machen wollten. Diese Zinsschranke soll nun weiter verschärft werden, indem nun nur noch ein Zinsabzug im Verhältnis des EBITDA möglich sein soll. Alternativ kann die bisherige Zinsschranke in Anspruch genommen werden, allerdings sollen die 30% auf 10% gekürzt werden.
- g) Die Biden Regierung hatte eine Mindeststeuer in Höhe von 15% auf Bucheinkommen von Unternehmen mit einem weltweiten Einkommen von mehr als 2 Mrd. Dollar vorgeschlagen. Als Bemessungsgrundlage hätte das EBT herangezogen werden sollen, wobei die anfallende Mindeststeuer der Differenz aus vorläufiger und regulärer Steuerschuld entsprechen und eine Verrechnung mit gezahlten Beträgen aus dem Vorjahr gegen die aus dem darauffolgenden Jahr, im Rahmen des Book Tax Credit, erlaubt werden sollte.

Für Transaktionen, die nach Inkrafttreten des Gesetzes durchgeführt werden, sollen folgende Änderungen gelten:

- h) Die Biden Regierung möchte eine Verschärfung der sog. Anti-Inversion-Rules durchsetzen. Diese zielen auf die Verhinderung einer Reduzierung der Steuerlast in den USA durch die Verlagerung des Unternehmenssitzes ins Ausland ab. Die Änderungen beziehen sich auf drei Aspekte: (i) die Beteiligungsschwelle, (ii) den Marktwert, (iii) die Managementaktivitäten und Geschäftstätigkeit. Unter bisherigem Recht gilt, dass eine ausländische Gesellschaft in den USA steuerpflichtig ist, wenn 60-80% der Gesellschafter auch Gesellschafter der US-Niederlassung sind beziehungsweise waren. Unter Biden soll dieser Schwellenwert nun auf 50% herabgesetzt werden. Überdies liegt ebenfalls eine Inversion vor, wenn der Marktwert des US-Unternehmens vor der Übernahme größer war als der des ausländischen Erwerbers. Dies trifft auch zu, falls die primäre Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens nach der Akquisition immer noch in den USA erfolgt und falls keine wesentlichen Geschäftstätigkeiten im Land des ausländischen Erwerbers stattfinden. Des Weiteren will die Biden Regierung Anreize in Form von Domestic Investment Credits schaffen, einer steuerlichen Vergünstigung in Höhe von 10% der förderfähigen Ausgaben, die im Zusammenhang mit der Rückverlagerung von unternehmerischen Tätigkeiten und Funktionen in die USA stehen („onshoring“).

Umgekehrt soll es zu einem Abzugsverbot für Ausgaben kommen, der Offshoring Tax Penalty. Dies betrifft Kosten, die im Rahmen einer Tätigkeitsverlagerung ins Ausland anfallen und greifen auch für Aufwendungen von Tochtergesellschaften.

- i) Das Abschreibungsvolumen aus dem Verkauf von hybriden Einheiten soll begrenzt und damit der IRC-Abschnitt 338(h)(16) einschränkt werden. Es stellt im Prinzip eine Änderung der Klassifizierung einer Körperschaft dar, soll sich jedoch nicht auf die Höhe des entstehenden Gewinns oder Verlustes aus der Veräußerung auswirken.

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2022 beginnen, sollen folgende Änderungen gelten:

- j) Die Biden Regierung plant die Abschaffung des erst durch Trump eingeführten BEAT („Base Erosion and Anti-Abuse Tax“) Konzepts, welches durch SHIELD („Stop Harmful Inversion and Ending Low-Taxed Developments“) ersetzt werden soll. BEAT ist im Wesentlichen eine Mindeststeuer und soll verhindern, dass Unternehmen ihre steuerpflichtigen Gewinne in Niedrigsteuerländer verlagern und somit die Bemessungsgrundlage aushöhlen. Nun sollen mit der Einführung von SHIELD die Abzugsmöglichkeiten von Zahlungen an verbundene Unternehmen neugeregelt und effektiver als BEAT gegen Gewinnverschiebung vorgegangen werden. Für Unternehmensgruppen mit einem weltweiten Umsatz von mehr als 500 Mio. USD würde mit SHIELD ein anteiliges Betriebsausgabeabzugsverbot in Kraft treten, wenn diese an niedrig besteuerte verbundene Unternehmen geleistet wurden. Ab wann genau eine Niedrigbesteuerung vorliegt, wird in Zusammenarbeit mit der OECD und den GloBE-Verhandlungen geregelt. Solang dieser Sachverhalt noch ungeklärt bleibt, greift der Mindeststeuersatz von 15% aufgrund der erreichten Einigung der OECD/G20 Staaten.

Fazit und Ausblick

Die Steuerreformen der Biden Administrationen sollte die Grundlage für eine langfristige Förderung der Wirtschaft und der Infrastruktur sowie zahlreichen Sozialprogrammen bilden. Zu den wichtigsten Neuerungen in Bezug auf die Finanzierung zählten die Erhöhung der Bundeskörperschaftssteuer auf 28%, das Ersetzen des BEAT-Konzepts durch SHIELD und die Verschärfung von GILTI. Um effektiver gegen die Aushöhlung der Bemessungsgrundlage vorzugehen, sollte es durch SHIELD zu einem anteiligen Betriebsabzugsverbot für Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 500 Mio. USD kommen. Bis endgültig geklärt wird, ab wann eine Niedrigbesteuerung vorliegt, soll die weltweite Mindeststeuer von 15% für die Zwecke von SHIELD verwendet werden. Die Biden Regierung will den Anwendungsbereich von GILTI einerseits in Bezug auf die Erweiterung der Definition von FOGEL, dem Wegfallen des QBAI Freibetrags, und andererseits besonders durch die Erhöhung des effektiven Steuersatzes von Auslandsgewinnen auf 21% verschärfen. Ob und in welcher Form das neue überparteiliche Infrastrukturpaket Inkrafttreten wird, ist noch unklar. Insbesondere, da es untrennbar mit den Bemühungen der Demokraten den 3,5 Bill. USD schweren Haushaltsentwurf bezüglich nicht-traditioneller Investitionsprojekte verbunden ist. Laut Aussage der Demokraten soll die Maßnahmen vollständig bezahlt werden durch eine höhere Besteuerung für Wohlhabende und Unternehmen, sowie durch Steuern auf importierte kohlenstoffhaltige Brennstoffe und durch einen verstärkten Prüffokus der IRS. Ein wichtiger Indikator werden die weiteren Verhandlungen um staatliche Haushaltsfinanzierung in den Wochen um den 30.09.2021 sein. Dennoch werden keine endgültigen Entscheidungen getroffen, bevor der Nachfolgeentwurf im Herbst dieses Jahres vorliegt.

Aus diesem Grund sollten sich Unternehmen durch die detaillierte Modellierung möglicher Steueränderungen in Form von beispielsweise dem Abwiegen des Status Quo gegenüber dem Best und Worst Case-Szenario vorbereiten, um die Auswirkungen bei der Planung von aktuellen und zukünftigen Steuersätzen berücksichtigen zu können.

Fundstellen

Bureau of the Fiscal Service: [Green Book \(treasury.gov\)](#)

U.S. Department of the Treasury: [MadInAmericaTaxPlan_Report.pdf \(treasury.gov\)](#)

The White House, FACT SHEET: [Historic Bipartisan Infrastructure Deal | The White House](#)

Ihre Ansprechpartner

Dr. David Kurfess

Consultant

dkurfess@deloitte.de

Tel.: +49 711 16554 5039

Antonia-Sophie Weyers

Professional

aweyers@deloitte.de

Tel.: +49 711 16554 5056

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.