

# Inhalt

Vorwort .....	V
Abkürzungsverzeichnis.....	XV
Einleitung .....	1
A Einführung .....	1
B Aktuelle politische Diskussion zu einer globalen Mindestbesteuerung.....	2
I Politischer Hintergrund.....	2
II OECD, das „Inclusive Framework“ und BEPS 2.0.....	3
C Gang der Untersuchung.....	4
Erster Teil: Der Status-Quo der Hinzurechnungsbesteuerung.....	7
A Historische Entwicklungen und Zielsetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung.....	11
I Subpart F Legislation.....	12
1. Entstehung.....	12
2. Zielsetzung .....	13
3. Wirkungsweise .....	14
II Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) .....	15
1. Entstehung.....	15
2. Zielsetzung .....	16
3. Wirkungsweise .....	16
III Konzeptionsänderungen durch das Steuersenkungs- und das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz.....	18
1. Steuersenkungsgesetz .....	18
2. Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts ...	19
IV BEPS Aktionspunkt 3 .....	20

1. Zielsetzung .....	21
2. Empfehlungen .....	21
V Art. 7 und 8 der Anti-Tax-Avoidance-Directive .....	22
VI Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) .....	23
VII Fazit .....	24
 B Stand der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland .....	27
I Tatbestand .....	27
1. Inländerbeherrschung .....	27
2. Passive Einkünfte .....	28
3. Niedrigbesteuerung .....	29
II Rechtsfolge .....	30
1. Hinzurechnungsbetrag .....	30
2. Steueranrechnung .....	31
III Einzelne Besonderheiten .....	32
1. Motivtest .....	32
2. Freigrenze .....	33
3. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter .....	33
4. Nachgeschaltete Zwischengesellschaften .....	34
 C Darlegung der Probleme des Status-Quo .....	37
I Probleme an der Grundkonzeption der Hinzurechnungsbesteuerung .....	37
1. Die gesetzgeberischen Zielsetzungen im heutigen Umfeld .....	37
a. Vorweggenommene Dividendenbesteuerung .....	37
b. Vorbelastungsgedanke .....	39
c. Typisierte Missbrauchsbesteuerung .....	41
2. Starke Einschränkung durch die Rechtsprechung des EuGH .....	43
a. Cadbury Schweppes .....	43
b. X GmbH .....	45
3. Schlussfolgerungen .....	49
II Aktuelle Probleme der §§ 7–14 AStG im Speziellen .....	52
1. Allgemeine inhaltliche Probleme .....	52
a. Inländerbeherrschung .....	52
b. Niedrigsteuergrenze .....	55
c. Aktivkatalog und passive Einkünfte .....	59

d. Mehrstufige Gesellschaftsstrukturen.....	60
2. Vorgaben des EuGH.....	63
a. Anforderungen an eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit.....	64
b. Anwendung bei Drittstaaten.....	67
3. Vorgaben der ATAD.....	69
a. Mindestschutzniveau.....	69
b. Anrechnungsüberhänge aufgrund der deutschen Gewerbesteuer.....	70
III Möglichkeiten einer „kleinen Reform“.....	73
D ATAD-Umsetzungsgesetz.....	75
Zweiter Teil: Einführung einer globalen Mindestbesteuerung.....	79
A Entwicklung einer globalen Mindeststeuer.....	83
I Grundsätzliches Verständnis über die Reichweite und Ausgestaltung einer globalen Mindeststeuer.....	83
1. Grundkonzeption.....	83
2. Betroffene Steuersubjekte und Einkünfte.....	85
II Leitidee einer globalen Mindeststeuer.....	86
1. Steuergerechtigkeit als Primärziel.....	86
2. Internationales Steuergefälle und Wettbewerbsverzerrungen.....	88
a. Wettbewerb um Investitionen und die unternehmerische Standortwahl.....	88
b. Steuern als Wettbewerbsfaktor.....	89
c. Wettbewerbsverzerrungen zwischen Unternehmen.....	91
d. „Race to the bottom“.....	92
e. Fazit.....	95
3. Die globale Mindestbesteuerung als Lösung.....	95
a. Ganzheitliche Maßnahme.....	95
b. Mildere Maßnahme.....	98
c. Effektivere Maßnahme.....	98
d. Grenzen der Maßnahme.....	99
4. Eine echte Alternative und keine additive Lösung.....	102
III Bewertung von GILTI als vergleichbare Besteuerung.....	102

1. Grundidee von GILTI .....	103
2. Funktionsweise von GILTI .....	104
3. Unterschiede zu einer globalen Mindeststeuer .....	105
a. Fokussierung auf Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern .....	105
b. Gesamtbetrachtung .....	105
c. Beschränkte Anrechnung von ausländischen Steuern .....	106
4. Kritik an GILTI .....	107
5. Schlussfolgerung für eine globale Mindeststeuer .....	109
 B Vereinbarkeit einer globalen Mindeststeuer mit Verfassungsrecht, Europarecht, Doppelbesteuerungs- abkommen und den Regeln der WTO .....	111
I Verfassungsrecht .....	111
1. Kein freies Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers .....	112
2. Gleichheitssatz .....	114
a. Allgemeine Gleichheitsprüfung .....	114
b. Leistungsfähigkeitsprinzip .....	116
3. Fazit .....	120
II Europarecht .....	120
1. Sekundärrecht .....	121
a. Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) .....	121
b. Mutter-Tochter-Richtlinie .....	123
2. Primärrecht .....	124
a. Autonomieprinzip .....	125
b. Inhalt und Verhältnis der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit .....	126
i. Schutzbereiche .....	127
ii. Konkurrenzverhältnis .....	128
c. Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit .....	131
i. Besteuerung nach Mindestbesteuerungstest .....	132
ii. Erfassung von Inlandsfällen .....	133
iii. Transparente Besteuerung .....	133
iv. Erfassung von In- und Auslandsfällen mit Steueranrechnung .....	134
v. Weiße Liste für Mitgliedstaaten .....	136

d. Rechtfertigungsgründe.....	137
i. Vermeidung der Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage .....	138
ii. Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis....	140
iii. Bekämpfung von Steuervermeidung.....	141
iv. Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs.....	143
v. Kohärenz des Steuersystems / der Steuerregelung.....	144
(1) Entwicklungsgeschichte des Rechtfertigungsgrundes .....	144
(2) Anwendung auf die globale Mindestbesteuerung ...	149
(3) Zweifel an der Rechtfertigungsmöglichkeit.....	152
(4) Fazit .....	156
3. Erlass einer Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung.....	156
a. Immunisierungswirkung .....	157
b. (Faktische) Privilegierung von Sekundärrecht.....	159
c. Weitere Vorteile einer Richtlinie.....	160
4. Fazit.....	161
III Doppelbesteuerungsabkommen .....	162
1. Unterlaufen von Besteuerungszuweisungen .....	163
a. Unternehmensgewinne nach Art. 7 Abs. 1 DE-MA / OECD-MA .....	163
b. Eigene Einkünfte des Gesellschafters .....	166
2. Lösung verbleibender Konflikte .....	168
a. Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017.....	169
b. Zulässigkeit des „Treaty Override“ .....	170
3. Fazit.....	172
IV Regeln der Welthandelsorganisation .....	173
1. Meistbegünstigungsprinzip.....	173
2. Inländerprinzip .....	176
3. Rechtsfolge einer Vertragsverletzung.....	178
4. Fazit.....	181
C Entwurf einer globalen Mindestbesteuerung als reformierte Hinzurechnungsbesteuerung.....	183
I Das grundsätzliche System.....	184
1. Besteuerungsrecht und betroffene Steuerpflichtige .....	184
a. Vielschichtige Gesellschaftsstrukturen .....	184
b. Natürliche Personen als Steuersubjekte.....	187

2. Beherrschte ausländische Gesellschaft .....	188
a. Kapitalgesellschaften.....	188
b. Betriebsstätten und Personengesellschaften .....	191
c. Inländische Gesellschaften.....	192
d. Zeitpunkt der Beherrschung.....	192
e. Gleichlauf mit internationalem Schachtelprivileg.....	193
3. Keine Differenzierung nach Einkünften.....	194
4. Mindestbesteuerung .....	198
a. Besteuerungskonzept.....	198
b. Zusammenfassung von Einkünften – Global / Country-By-Country/ Entity-by-Entity.....	200
c. Bemessungsgrundlage .....	205
i. Ausländische Steuerbemessungsgrundlage.....	206
ii. Deutsche Steuerbemessungsgrundlage .....	207
iii. International vereinheitlichte Bemessungsgrundlage...	208
iv. IFRS und die Steuerbemessungsgrundlage .....	211
v. Lösungsvorschlag.....	213
d. Test der effektiven Steuerbelastung .....	216
e. Besteuerungsmethode .....	218
i. Besteuerungsmethode im engeren Sinne.....	218
ii. Art und Weise der Besteuerung.....	219
iii. Zu versteuernde Einkünfte.....	220
iv. Hinzurechnungszeitpunkt.....	221
f. Höhe der Mindeststeuer.....	223
II Sonderprobleme.....	224
1. Kein Substanztest.....	224
2. Klassische Missbrauchsfälle .....	225
a. Alternative Belastungen in der globalen Mindestbesteuerung .....	225
b. Rückgriff auf § 42 AO .....	226
c. Einführung einer neuen Regelung .....	227
3. Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	229
a. Ertragsbesteuerung im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft .....	230
b. Besteuerung durch andere Spezialregime.....	230
c. Besteuerung von Dividenden .....	232

4. „Carve-Outs“ .....	233
a. Ausschluss von Kleinstfällen .....	233
b. „Weiße Liste“ .....	236
c. Legale bzw. angemessene Steuerprivilegierungen.....	237
d. Nicht-gewinnorientierte Organisationen.....	238
e. GloBE-Vorschläge .....	238
f. Fazit .....	240
5. Behandlung von Verlusten.....	240
6. Konzerne – multinationale Gesellschaftsstrukturen als Schwierigkeit.....	244
a. Regelungen zur Beherrschung .....	245
b. Doppelansässigkeit.....	247
7. Veräußerungs- und Umwandlungsgewinne.....	249
8. Umgehungsgefahr durch eine unterjährige Veräußerung.....	251
III Thesenförmige Zusammenfassung der wichtigsten Gestaltungsempfehlungen.....	252
Fazit und Ausblick.....	255
Literaturverzeichnis.....	257
Verzeichnis der zitierten Entscheidungen des EuGH.....	287
Verzeichnis der sonstigen Quellen.....	291