

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. Steuerungsrecht 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