

Einleitung

A Einführung

Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung wurde 1972 eingeführt und leidet seither unter wiederkehrender Kritik aus der Wissenschaft. Vielfältige Dissertationen haben sich bereits mit dieser Thematik befasst, wobei die Probleme der Vorschriften und die Vereinbarkeit mit höher-rangigem Recht eingehend analysiert wurden sowie zum Teil auch Reformvorschläge entstanden sind.¹ Ein großer Wurf im Hinblick auf eine bessere Hinzurechnungsbesteuerung ist dem deutschen Gesetzgeber trotzdem nicht gelungen. Zwar wurden manche Schwierigkeiten durch mehrere Gesetzesänderungen gelöst, aber im Allgemeinen reißt die Kritik an der Hinzurechnungsbesteuerung nicht ab.

In neuerer Zeit sind insbesondere die Vereinbarkeit mit dem Europarecht und ungerechtfertigte Doppelbelastungen in den Vordergrund gerückt. Aus diesen Gründen ist eine Reform der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nunmehr unausweichlich. Diese Arbeit möchte dabei einen neuen Schritt wagen und nicht nur eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung vorschlagen, sondern ein neues Besteuerungskonzept an dessen Stelle setzen. Es soll aufgezeigt werden, dass die globale Mindestbesteuerung das Ergebnis einer stringenten Weiterentwicklung der Hinzurechnungsbesteuerung ist.

¹ Vgl. *Aigner*, Hinzurechnungsbesteuerung und DBA-Recht; *Bille*, Hinzurechnungsbesteuerung in Europa; *Cortez*, Hinzurechnungsbesteuerung; *Große*, Subpart F; *Hadenfeldt*, Hinzurechnungsbesteuerung; *Kohnhorst*, Konzerninterne Finanzdienstleistungsgesellschaften; *Lohmann*, Europarechtskonformität der Hinzurechnungsbesteuerung; *Lütke*, CFC-Legislation; *Maier-Frischmuth*, Internationale Unternehmenstätigkeit; *Moser*, Hinzurechnungsbesteuerung; *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung; *Rasch*, Ziele der Hinzurechnungsbesteuerung; *Reissinger*, Hinzurechnungsbesteuerung; *Rödel*, Umwandlungen und Hinzurechnungsbesteuerung; *Rust*, Hinzurechnungsbesteuerung; *Schmidtman*, Hinzurechnungsbesteuerung; *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung; *Thiele*, Hinzurechnungsbesteuerung und Unionsrecht; *Trennheuser*, Subpart F-legislation; *Tröger*, Hinzurechnungsbesteuerung; *Waldthausen*, Steuerlastgestaltung; *Zieglmaier*, Hinzurechnungsbesteuerung.

B Aktuelle politische Diskussion zu einer globalen Mindestbesteuerung

Die globale Mindestbesteuerung ist der derzeit in aller Munde. Der aktuelle, politische Diskurs fußt auf einem Vorschlag von Deutschland und Frankreich, der Ende 2018 im Rahmen des BEPS-Projekts (Base Erosion and Profit Shifting) der OECD unterbreitet wurde.²

I Politischer Hintergrund

Hintergrund dieses Vorschlages zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung ist politischer Druck, endlich eine angemessene Besteuerung von multinationalen (Tech-)Unternehmen zu gewährleisten. Erstes Aufsehen erregte ein Artikel in der „Bloomberg Businessweek“ im Oktober 2010, welcher herausstellte, dass Google durch legale Gestaltungen nur 2,4 Prozent Ertragsteuern auf Auslandseinkünfte zahlte.³ Dies ist natürlich eine außergewöhnliche Steuerquote, die auf den ersten Blick missbräuchlich wirkt. Inwieweit niedrige Steuersätze von internationalen Unternehmen aber tatsächlich auf steuermotivierte Einkommensverschiebungen zurückzuführen oder nur Nebenprodukte anderer Unternehmensentscheidungen sind, ist schwer zu analysieren.⁴ Jedenfalls hat sich die Politik dazu entschlossen, gegen die Steuervermeidung von Unternehmen vorzugehen.

Über die G20 und die OECD wurde im Jahr 2012 das BEPS-Projekt ins Leben gerufen. Das Ziel ist es, nationale und internationale Instrumente zu entwickeln, um die Steuervermeidung anzugehen und sicherzustellen, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die gewinnerschöpfende Geschäftstätigkeit liegt.⁵ Im Jahr 2015 veröffentlichte die OECD zu allen 15 Aktionspunkten einen abschließenden Bericht.

2 Greive/Hildebrand, Scholz fordert globale Mindeststeuer, Handelsblatt Nr. 202 v. 19.10.2018, S. 11.

3 Drucker, Google has made \$11.1 billion overseas since 2007. It paid just 2.4% in taxes. And that's legal., Bloomberg Businessweek Nr. 4201 v. 25.10.2010, S. 43 f.

4 Vgl. Riedel, RoE 2018, 169, 178 f.

5 OECD, Addressing BEPS, S. –.

II OECD, das „Inclusive Framework“ und BEPS 2.0

Das ursprüngliche BEPS-Projekt konnte aber nicht zur vollen Zufriedenheit aller Beteiligten abgeschlossen werden. Insbesondere bestand bei Aktionspunkt 1 („Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“) noch Nachholbedarf. Bereits im dazugehörigen Abschlussbericht wurde vermerkt, dass die Arbeiten noch nicht beendet sind und in Verbindung mit einem breiten Feld an Interessenvertretern die weiteren Aufgaben bis Ende 2020 angegangen werden sollten.⁶ Darauf entstand das sog. „OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS“ (nachfolgend „Inclusive Framework“), wo derzeit 141⁷ Staaten mit den unterschiedlichsten Steuersystemen weiterhin an Maßnahmen gegen die Steuervermeidung arbeiten (BEPS 2.0).⁸ Ein vorrangiges Ziel ist es, ursprünglich bis Ende 2020 einen Konsens für eine langfristige Lösung der steuerlichen Herausforderungen aus der Digitalisierung der Wirtschaft zu finden. Aufgrund des Vorschlags von Deutschland und Frankreich ist spätestens seit Anfang 2019 auch die globale Mindestbesteuerung Teil dieser Diskussion.⁹ Im Rahmen eines Zwei-Säulen-Modells werden zum einen neue Regelungen für eine gerechte Zuweisung von Besteuerungsrechten im Lichte der digitalisierten Wirtschaft gesucht und zum anderen die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung unter dem Arbeitstitel „GloBE“ (Global Anti-Base Erosion Proposal) erwogen.¹⁰ Nach einer Einigung unter der Mehrzahl der Mitglieder des Inclusive Framework im Oktober 2021 wurden am 20.12.2021 als sog. „common approach“ Mustervorschriften für eine globale Mindestbesteuerung durch die OECD im Namen des Inclusive Framework veröffentlicht und im darauf folgenden März 2022 mit weiteren Erläuterungen und

⁶ OECD, Final Report BEPS Action 1, Rn. 385.

⁷ Stand: Oktober 2022.

⁸ Vgl. zum „OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS“ als neues Entscheidungsgremium in der internationalen Steuerpolitik *Christians/vanApeldoorn*, BfIT 2018, 226.

⁹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy–Policy Note, S. 2.

¹⁰ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy–Policy Note, S. 1 f.; vgl. für eine kritische Bewertung dieses Projekts *Ja.Becker/van der Ham*, IWB 2019, 225; *Hidien/Versin*, DK 2019, 245; *Schreiber*, BfIT 2020, 338.

Beispielen ergänzt.¹¹ Ziel ist eine unilaterale Umsetzung der Vorschläge durch alle interessierten Staaten, jedoch ohne eine entsprechende Verpflichtung. Derweil dauern die Arbeiten zur ersten Säule weiterhin an und sollen nach Möglichkeit im Jahr 2023 als multilaterales Übereinkommen abgeschlossen werden.

BEPS 2.0, insbesondere die Bemühungen für eine globale Mindestbesteuerung, haben Kritik nach sich gezogen, da vor der Planung von neuen Regulierungen zuerst der Erfolg oder Misserfolg der ursprünglichen BEPS-Maßnahmen abgewartet werden sollte.¹² Dem ist entgegen zu halten, dass die globale Mindestbesteuerung einen neuen Ansatzpunkt verfolgt, der im Rahmen des ursprünglichen BEPS-Projekts keinen Niederschlag gefunden hat. So werden dadurch nicht einzelne Steuervermeidungspraktiken aufgegriffen, sondern allgemein, insbesondere auch hinsichtlich der Realwirtschaft, soll die Ertragsbesteuerung auf einem Mindestniveau sichergestellt werden. In diesem Sinne wird nunmehr der Steuerwettbewerb als Grundproblem aufgegriffen.¹³

C Gang der Untersuchung

Auch wenn das Ziel dieser Arbeit die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung ist, beschäftigt sich Selbige vornehmlich mit einer Reform und Weiterentwicklung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung. Folglich ist in einem ersten Teil der Status-Quo der Regelungen vor dem ATAD-Umsetzungsgesetz zu analysieren. Um ein vollständiges Bild zu erhalten, sollen die historische Entwicklung, die bestehenden Regelungen und deren Probleme aufgezeigt werden.

Der Fokus liegt aber auf dem zweiten Teil, welcher den Grundstein für die Einführung der globalen Mindestbesteuerung bilden soll.

¹¹ OECD, Model GloBE Rules; OECD, Commentary to the GloBE Rules; OECD, Examples to the GloBE Rules; vgl. für einen Überblick über die Model Rules Schwarz, IStR 2022, 37 sowie Dehne/Rosenberg, DB 2022, 556 und DB 2022, 626.

¹² Vgl. hierzu Englisch/Jo.Becker, WTJ 2019, 483, 491 m.w.N.; Ho/Turley, Intertax, 2019, 1070, 1076 plädieren dafür, dass vorrangig eine Verbesserung der bisherigen BEPS-Maßnahmen angestrebt werden sollte.

¹³ Vgl. hierzu auch Keen, BfIT 2018, 220, 224, der nach dem ursprünglichen BEPS-Projekt konstatiert hat, dass der Steuerwettbewerb im Verhältnis zur Steuervermeidung wohl die größere Gefahr für die Zukunft der Unternehmensbesteuerung ist.

Hierfür wird zuerst die Konzeption der globalen Mindestbesteuerung untersucht und mit den Zielsetzungen einer typischen Hinzurechnungsbesteuerung verglichen. Anschließend ist die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht zu erörtern. Neben dem Verfassungs- und Europarecht werden auch die Zuweisungsvorschriften von Doppelbesteuerungsabkommen und die Regelungen der Welthandelsorganisation problematisiert. Nachdem dadurch die Voraussetzungen und Grenzen einer globalen Mindestbesteuerung herausgearbeitet wurden, erfolgt ein Gestaltungsentwurf für eine in Deutschland umsetzbare Mindestbesteuerung. Dabei soll keine vollständige Regelung formuliert werden, sondern es werden die Problemstellen aufgezeigt und entsprechende Gestaltungsempfehlungen ausgesprochen.

Im Hinblick auf die zeitgleichen Arbeiten der OECD im Rahmen des GloBE-Projekts gilt es herauszustellen, dass der in dieser Arbeit erörterte Vorschlag nicht mit dem diskutierten Vorschlag des „Inclusive Framework“ gleichzusetzen ist. Zwar stimmen die allgemeinen Zielsetzungen beider Vorschläge, insbesondere eine vermehrte Steuergerechtigkeit und die Beschränkung des Steuerwettbewerbs, weitgehend überein. Weiterhin wird, auch wenn im Mittelpunkt der Arbeit die Umsetzbarkeit aus deutscher Sicht steht, gleichermaßen eine globale Koordinierung und ein global verträglicher Ansatz angestrebt. Im Übrigen befasst sich die vorliegende Arbeit aber im Kern mit der Weiterentwicklung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung und entwirft die globale Mindestbesteuerung vor diesem Hintergrund. Insofern bestehen nur Überschneidungen mit der sog. „Income Inclusion Rule“ und der damit verbundenen „Switch-Over Rule“ für ausländische Betriebsstätten als Teilbereich des GloBE-Vorschlags, da diese Vorschriften ebenso an einer klassischen Hinzurechnungsbesteuerung angelehnt sind. Mithin erfolgt jedoch keine Behandlung der sog. „Undertaxed Payments Rule“ und „Subject to Tax Rule“.¹⁴

¹⁴ Vgl. zu diesen Maßnahmen OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 30 ff.

Erster Teil:
Der Status-Quo der
Hinzurechnungsbesteuerung

Im Vorgriff zu Reformüberlegungen zu der Hinzurechnungsbesteuerung ist der Status-Quo derselben zu analysieren. Dabei stehen im Mittelpunkt die Probleme und offenen Fragen der Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Stand vor dem ATAD-Umsetzungsgesetz, da diese der Anknüpfungspunkt für eine Reform des Regimes sind.

Die Hinzurechnungsbesteuerung hatte schon immer eine Sonderstellung in der Ertragsbesteuerung inne, da sie mit Grundsätzen der Besteuerung bricht und eine Ertragsteuer dort erhebt, wo tatsächlich keine Erträge anfallen. Einkünfte von beherrschten ausländischen Gesellschaften werden den inländischen Anteilseignern hinzugerechnet und dort besteuert. Diese besonderen Umstände führen dazu, dass in Frage steht, wann diese untypische Besteuerung gerechtfertigt ist und wann die allgemeine Ertragsbesteuerung ausreicht.

Die Zielsetzungen, die der Hinzurechnungsbesteuerung zugrunde liegen, sollten diese Frage beantworten können. Der erste Schritt ist dabei die historische Entwicklung. Die Hinzurechnungsbesteuerung hat eine lange Tradition und ist durch verschiedene wirtschaftliche wie politische Gegebenheiten geprägt. In diesem Verlauf haben sich die Meinungen und Zielsetzungen zu diesem Steuerinstitut geändert und angepasst, wodurch das jetzige Bild der Hinzurechnungsbesteuerung entstanden ist. Demnach müssen diese Grundlagen vor Augen geführt werden, um das derzeitige Meinungsbild besser verstehen zu können.

Aus den Zielsetzungen wiederum sollten sich die Vorschriften und Normen herausbilden, die die tatsächliche Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung beschreiben. Es wird festzustellen sein, dass ein Grundproblem der Hinzurechnungsbesteuerung darin liegt, dass dieser Konnex nur eingeschränkt besteht und daher die Gestaltung der Vorschriften schon im Grundsatz in Frage steht. Daneben sind auch einige andere Probleme der Regelungen aufzuzeigen, die eine Anwendung der derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerung erschweren und zu Unmut in der Steuerwissenschaft führen.

A Historische Entwicklungen und Zielsetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung

Um die Hinzurechnungsbesteuerung in konsistenter Weise weiterzuentwickeln, müssen zuerst die Ursprünge und die Entwicklung der Einflüsse auf die Regelungen der §§ 7–14 AStG festgehalten werden. Der Ausgangspunkt dieser sog. CFC-Regelungen (Controlled Foreign Corporation) war die 1962 verabschiedete sog. Subpart F Legislation in den USA.¹⁵ Bereits als zweites Land hat die Bundesrepublik Deutschland im Jahre 1972 ähnliche Bestimmungen durch das Außensteuergesetz 1972 erlassen.¹⁶ Neuer Schwung kam wieder nach der Jahrtausendwende in die Hinzurechnungsbesteuerung, als zuerst eine Konzeptionsänderung durch das Steuersenkungsgesetz¹⁷ erfolgte und kurz danach eine Abschwächung in Richtung des alten Systems im Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts¹⁸ umgesetzt wurde. In neuerer Zeit wurde die Hinzurechnungsbesteuerung durch Bestrebungen der OECD¹⁹ und der EU²⁰ beeinflusst. Ein neues Konzept stellte wiederum die USA durch das GILTI-Regime (Global Intangible Low-Taxed Income) vor, welches Teil des „Tax Cuts & Jobs Act“ (kurz TCJA) von 2017 war. Bei der Betrachtung dieser Schritte soll ein Fokus auf die verfolgten Ziele der verschiedenen CFC-Vorschriften und die zugrundeliegenden Konzepte gelegt werden.

¹⁵ Vgl. Sec. 12 des Revenue Act von 1962.

¹⁶ Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen vom 8.9.1972, BGBl. I 1972, 1713.

¹⁷ Art. 12 Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, S. 1433.

¹⁸ Art. 5 des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3858.

¹⁹ OECD, Final Report BEPS Action 3.

²⁰ Art. 7 und 8 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (im Folgenden „ATAD“).