

LMU

LUDWIG-
MAXIMILIANS-
UNIVERSITÄT
MÜNCHEN

DISSERTATIONEN DER LMU

UB

64

DOMINIK VON ARMANSBERG

Die globale Mindestbesteuerung als stringente Weiterentwicklung der deutschen Hinzurechnungs- besteuerung

OLMS

Die globale Mindestbesteuerung als stringente Weiterentwicklung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung

Inauguraldissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Hohen Juristischen Fakultät der
Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von
Dominik von Armansperg
2022

Referent: Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön
Korreferent: Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen
Datum der mündlichen Prüfung: 05.05.2022

Dominik von Armansperg

Die globale Mindestbesteuerung als stringente
Weiterentwicklung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung

Dissertationen der LMU München

Band 64

Die globale Mindestbesteuerung als stringente Weiterentwicklung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung

von
Dominik von Armansperg

Eine Publikation in Zusammenarbeit zwischen dem **Georg Olms Verlag** und der **Universitätsbibliothek der LMU München**.

Mit **Open Publishing LMU** unterstützt die Universitätsbibliothek der Ludwig-Maximilians-Universität München alle Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler der LMU dabei, ihre Forschungsergebnisse parallel gedruckt und digital zu veröffentlichen.

Georg Olms Verlag AG
Hagentorwall 7
31134 Hildesheim
<https://www.olms.de>

Text © Dominik von Armansperg 2023

Diese Arbeit ist veröffentlicht unter Creative Commons Licence BY 4.0. (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>). Abbildungen unterliegen ggf. eigenen Lizenzen, die jeweils angegeben und gesondert zu berücksichtigen sind.

Erstveröffentlichung 2023
Zugleich Dissertation der LMU München 2022

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet abrufbar über <http://dnb.d-nb.de>

Open-Access-Version dieser Publikation verfügbar unter:
<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:bvb:19-309902>
<https://doi.org/10.5282/edoc.30990>

ISBN 978-3-487-16364-2

Vorwort

Die vorliegende Arbeit lag im Wintersemester 2020/2021 der Juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München als Dissertation vor. Für die Analyse der bestehenden Hinzurechnungsbesteuerung und daran anschließenden Reformüberlegungen diente der Stand der Hinzurechnungsbesteuerung im November 2020.

Zudem möchte ich das Vorwort nutzen, um meine Dankbarkeit gegenüber denjenigen Menschen und Institutionen Ausdruck zu verleihen, die in vielfältiger Weise maßgeblich zu der hier vorliegenden Arbeit beigetragen haben.

Ich danke herzlich meinem hochverehrten Doktorvater Herrn Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön, durch dessen Anregungen und Impulse diese Arbeit erst entstehen konnte. Die Arbeit entstand während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München. Mein Dank gilt der Max-Planck-Gesellschaft und wieder Herrn Prof. Schön für die Zuverfügungstellung dieses äußerst anregenden und vollumfänglich ausgestatteten Arbeitsumfelds sowie all meinen Kolleginnen und Kollegen für die spannenden Diskussionsrunden und die freundschaftliche Zusammenarbeit.

Ferner bedanke ich mich bei Herrn Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen für die Erstellung des Zweitgutachtens sowie bei Herrn Prof. Dr. Hartmut Wicke für die Übernahme der Aufgabe als Zweitprüfer in meinem Rigorosum.

Abschließend gebührt mein größter Dank meiner Ehefrau Ramona von Armansperg und meinen Eltern Dr. Wolfgang und Dr. Nikola von Armansperg, die mich stets bedingungslos und uneingeschränkt – sei es in ideeller oder materieller Hinsicht – unterstützt und die notwendige Nachsicht gezeigt haben, wenn andere Dinge zu kurz kamen. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

München, November 2022

Dominik von Armansperg

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.	Weißer 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

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
Art	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AStG-E	Gesetzesentwurf zum Außensteuergesetz
ATAD	Anti-Tax-Avoidance-Directive (Richtlinie (EU) 2016/1164)
BA	Betriebsausgabe
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Erosion von Steuerbemessungsgrundlagen und die Gewinnverlagerung)
BEPS-UmsG	Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amthilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BfIT	Bulletin for International Taxation (Zeitschrift)
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs	Bundestagsdrucksache
BTR	British Tax Review (Zeitschrift)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CFC	Controlled Foreign Corporation (Kontrollierte ausländische Gesellschaft, Basis- bzw. Zwischengesellschaft)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen

DE-MA	Musterabkommen der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
d.h	das heißt
DK	Der Konzern (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DSU	Dispute Settlement Understanding (WTO-Streitbeilegungsvereinbarung)
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EuT	European Taxation (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FDII	Foreign-Derived Intangible Income (amerikanisches Steuerregime)
Fn	Fußnote
FR	FinanzRundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GA	Generalanwalt(in)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (allgemein anerkannte Verfahrensweisen der Rechnungslegung)
GATS	General Agreement on Trade in Services (Allgemeines Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen)
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen)
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GILTI	Global Intangible Low-Taxed Income (amerikanisches Steuerregime)

GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GloBE	Global Anti-Base Erosion Proposal (Arbeitstitel des “OECD/ G20 Inclusive Framework on BEPS” zur globalen Mindestbesteuerung)
GmbHR	Die GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GS	Gedächtnisschrift
G20	Gruppe der Zwanzig, bestehend aus den 19 wichtigsten Industrie- und Schwellenländern und der Europäischen Union.
IAS	International Accounting Standards (Internationale Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Internati- onale Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen)
IP	Intellectual property (geistiges Eigentum)
IRC	Internal Revenue Code (U.S. Code Title 26; US-ameri- kanisches Steuergesetz)
i.S.d	im Sinne des/der
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.V.m	in Verbindung mit
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
JoTW	Journal of World Trade
JStG	Jahresteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m.E.	meines Erachtens
MLI	Multilaterales Instrument (Mehrseitige Übereinkom- men zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maß- nahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung)
MTRL	Mutter-Tochter-Richtlinie
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr	Nummer
NTJ	National Tax Journal (Zeitschrift)

NWB	Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
QBAI	Qualified Business Asset Investment (eine Kennziffer des amerikanischen GILTI-Regimes)
RegE	Regierungsentwurf
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
RoE	Review of Economics (Zeitschrift)
RWZ	Zeitschrift für Recht & Rechnungswesen
S	Satz
s.o.	siehe oben
sog	sogenannt(en)
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft international (Zeitschrift)
TCJA	Tax Cuts & Jobs Act
TE	Tax Executive (Zeitschrift)
TJ	Tax Journal (Zeitschrift)
TN	Tax Notes (Zeitschrift)
TNF	Tax Notes Federal (Zeitschrift)
TNI	Tax Notes International (Zeitschrift)
TRIPS	Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (Übereinkommen über handelsbezogene Aspekte der Rechte des geistigen Eigentums)
u.a.	unter anderem
UA	Unterabsatz
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)

UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
Urt	Urteil
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (US-amerikanische Rechnungslegungsvorschriften und gleichzeitig allgemein anerkannte Verfahrensweisen der Rechnungslegung)
Vgl	Vergleiche
VTR	Virginia Tax Review (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WTJ	World Tax Journal (Zeitschrift)
WTO	World Trade Organization (Welthandelsorganisation)
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
z.B.	zum Beispiel
§	Paragraph

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“).

I Subpart F Legislation

1. Entstehung

Das Grundproblem des US-amerikanischen Steuersystems in Bezug auf CFCs war die Unvereinbarkeit der Steuersubjektseigenschaft von Körperschaften und die damit verbundene Abschirmwirkung mit dem Welteinkommensprinzip, welches dem Steuersystem der USA inhärent ist.²¹ Bereits in den frühen 1910er Jahren hat die amerikanische Administration die Abschirmwirkung als Problem erkannt und in bestimmten Fällen eine Hinzurechnung der Einnahmen einer Körperschaft zu Einnahmen des Gesellschafters geregelt, wenn die Körperschaft zur Verhinderung der Erhebung von Zusatzsteuern auf natürliche Personen gegründet wurde.²² Über die folgenden Jahre wurde dieses Thema immer wieder behandelt.²³ Ein neuer Boom für Steuervermeidungspraktiken erfolgte nach dem Ende des zweiten Weltkrieges und dem Fortschreiten des internationalen Handels in den 1950er und 1960er Jahren, als zusätzlich Steueroasen wie die Schweiz oder die Bahamas bekannter wurden.²⁴ Durch die Abschirmwirkung von ausländischen Körperschaften werden Steuervermeidungsstrategien ermöglicht, indem Einkünfte auf ausländische Kapitalgesellschaften übertragen und dort thesauriert werden, wodurch eine Besteuerung beim Gesellschafter auf unbestimmte Zeit aufgeschoben wird, sog. „*tax deferral*“.²⁵ Dies war schlussendlich der Anlass für die damalige Kennedy-Regierung, eine neue CFC-Besteuerung einzuführen, damit das Welteinkommensprinzip effektiver durchgesetzt werden kann.²⁶

21 Policy Study, Department of Treasury, 2000, S. 1–3.

22 Policy Study, Department of Treasury, 2000, S. 4.

23 Vgl. Policy Study, Department of Treasury, 2000, S. 5–7.

24 Policy Study, Department of Treasury, 2000, S. 8.

25 Brähler, CFC-Rules, S. 4; Pohl in: Fuhrmann, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 2.

26 Policy Study, Department of Treasury, 2000, S. 10–11.

2. Zielsetzung

Die Einführung der Subpart F Regelungen beruht auf verschiedenen Gründen und Zielsetzungen, die miteinander im Konflikt stehen und demnach bei der Gesetzgebung zu einem Ausgleich gebracht werden mussten.²⁷ Erstens sollte das missbräuchliche Ausnutzen der Abschirmwirkung von Körperschaften verhindert werden. Zweitens sollte Steuergerechtigkeit zwischen lokalen und multinationalen Unternehmen hergestellt werden. Und drittens sollte die Wettbewerbsfähigkeit von amerikanischen Unternehmen im Ausland erhalten bleiben.

Ganz allgemein wurde durch die Etablierung von Steuerneutralität aus der Sicht der USA unter dem Stichwort der Kapitalexportneutralität eine gewisse ökonomische Effizienz angestrebt.²⁸ Daneben hat Präsident Kennedy in einem Schreiben an den Kongress betont, dass er den missbräuchlichen Steueraufschub unter Verwendung von Steueroasen verhindern will.²⁹ Das Ausnutzen der ausländischen Steuersysteme durch künstliche Gestaltungen, u.a. durch konzerninterne Verrechnungspreise und Verschiebung von Patenten, sollte ausgebremst werden.³⁰ Dadurch sollten steuerliche Nachteile von Unternehmen, die ausschließlich in den USA tätig sind, abgeschwächt werden.³¹ Das Ziel dieser Maßnahmen war mithin eine erhöhte Gerechtigkeit im amerikanischen Steuersystem.³² Trotzdem sollte ein Wettbewerbsnachteil von amerikanischen Unternehmen gegenüber ausländischen Unternehmen verhindert werden, so dass eine volle Besteuerung von ins Ausland verschobenen Einkünften in den USA nicht durchsetzbar war.³³ Deshalb stand die Besteuerung von passiven Einkommen von US-amerikanisch beherrschten Tochtergesellschaften im Vordergrund, da sich für diese

27 Policy Study, Department of Treasury, 2000, S. 22.

28 Policy Study, Department of Treasury, 2000, S. 16; *Trennheuser*, Subpart F-legislation, S. 14.

29 Message from the President, Doc. No. 140, 87th Cong., 1st SesS. (20.04.1961), neu herausgegeben in: Committee on Ways and Means, 90th Cong., 1st SesS., Legislative History of H.R. 10650, 87th Congress, The Revenue Act of 1962 (Part 1), S. 146.

30 A.a.O., S. 146.

31 A.a.O., S. 146.

32 Policy Study, Department of Treasury, 2000, S. 15.

33 Policy Study, Department of Treasury, 2000, S. 19.

Einkünfte mangels unternehmerischen Wettbewerbs kein Nachteil einstellt, wenn Selbige in den USA besteuert werden.³⁴

3. Wirkungsweise

Das Ergebnis dieser Zielsetzungskonflikte war die Subpart F Legislation nach Sec. 12 des Revenue Acts von 1962, die in der Grundkonzeption die Besteuerung eines Hinzurechnungsbetrages im Sinne einer Dividende vorsieht.³⁵ Eine Hinzurechnung erfolgte, wenn Anteilseigner aus den USA, die mindestens zehn Prozent an einer ausländischen Körperschaft halten, zusammen mit anderen derartigen US-amerikanischen Anteilseignern mindestens 30 Tage am Stück zu mehr als 50% an der ausländischen Körperschaft beteiligt sind.³⁶ Dies war unabhängig davon, ob die verschiedenen Anteilseigner nahe stehende Personen sind oder sich im Rahmen eines „Acting in concert“ abstimmen.³⁷ Als „*subpart F income*“ galten grundsätzlich das Einkommen der ausländischen Kapitalgesellschaft, sowohl im Fall der Thesaurierung, als auch im Fall der unmittelbaren Ausschüttung, und daneben Erträge aus der Versicherung von US-Risiken.³⁸ Zwei verschiedene Ausnahmeregelungen sorgten dafür, dass keine Doppelbelastung durch die Subpart F Besteuerung auf der einen Seite und die reguläre Dividendenbesteuerung auf der anderen Seite entstand.³⁹

34 Policy Study, Department of Treasury, 2000, S. 14 f.

35 Ditz/Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 3; vgl. für eine allgemeine Erläuterung der Vorschriften O’Conner, TE, 1965, 171–190.

36 Sec. 951 (a) (1), (b), Sec. 957 (a) IRC in der Fassung nach dem Revenue Act von 1962.

37 Vgl. Sec. 957 (a) IRC in der Fassung nach dem Revenue Act von 1962, woraus sich dieses Erfordernis nicht ergibt.

38 Sec. 952 IRC in der Fassung nach dem Revenue Act von 1962; “The Revenue Act of 1962” Comparative Analysis of prior law and provisions of public law 87–834 (H.R. 10650), Committee on Ways and Means, U.S. House of Representatives, 87th Cong. 2nd SesS. (19.10.1962), S. 11.

39 Sec. 959, Sec. 963 IRC in der Fassung nach dem Revenue Act von 1962.

II Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)

1. Entstehung

In Deutschland geht die Entwicklung der Hinzurechnungsbesteuerung auf den Oasenbericht der Bundesregierung vom 23. Juni 1964 zurück, der auf Ersuchen des Bundestages vom 12. April 1962 erstellt wurde.⁴⁰ Dabei wurde festgehalten, dass insbesondere durch Wohnsitzverlegungen und durch Gründung von Kapitalgesellschaften in niedrig besteuerten Staaten die unbeschränkte Steuerpflicht umgangen und folglich Steuervorteile realisiert werden konnten.⁴¹ Anschließend wurden erste Alternativen für eine Missbrauchsbekämpfung vorgestellt, die schlussendlich im Oasenerlass der Länder vom 14. Juni 1965⁴² mündeten, der die allgemeine Missbrauchsregelung des § 6 StAnpG, der dem heutigen § 42 AO entspricht, als Lösung vorsah.⁴³ Aus der Sicht der Bundesregierung war dies jedoch nicht genug und so legte sie, nach der Verabschiedung von Leitsätzen⁴⁴ Ende 1970, am 2. Dezember 1971 einen Entwurf für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen dem Bundestag vor.⁴⁵ Das Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen

⁴⁰ Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können vom 23.6.1964 (nachfolgend „Oasenbericht“), BT-Drs. IV/2412.

⁴¹ Oasenbericht, BT-Drs. IV/2412, S. 5–8.

⁴² Erlaß betr. Verlagerung von Einkünften und Vermögen in sogenannte Steueroasenländer vom 14.6.1965 (nachfolgend „Oasenerlass“), BStBl. 1965 II, 74.

⁴³ Oasenerlass, BStBl. 1965 II, 74, 75.

⁴⁴ Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen vom 17.12.1970, vgl. *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer, AStG, § 7, Anhang 1: Gesetzesmaterialien, S. G5.

⁴⁵ Regierungsentwurf für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen vom 2.12.1971 (nachfolgend „RegE. AStG 1972“), BT-Drs. VI/2883.

(Außensteuergesetz) wurde als Teil dieses Gesetzentwurfs am 8. September 1972 beschlossen.⁴⁶

2. Zielsetzung

Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich der Grundgedanke der gleichmäßigen Verteilung der Steuerlast und der steuerlichen Chancengleichheit, woran sich die neuen Regelungen orientieren sollen, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.⁴⁷ Die Zwischenschaltung von ausländischen Kapitalgesellschaften, welche als eigenständige Steuersubjekte eine Abschirmwirkung entfalten, sorgt dafür, dass ausländische Einkünfte, im Gegensatz zu einem Direktbezug durch einen Inländer, nicht in Deutschland besteuert werden.⁴⁸ Erst eine im Ermessen der Gesellschafter stehende Ausschüttung von Gewinnen kann in Deutschland beim Anteilseigner besteuert werden.⁴⁹ Diese ungerechtfertigten Steuervorteile durch aktive Gestaltungen unter Ausnutzung des internationalen Steuergefälles sollten verhindert werden, indem Steuerfolgen an den inländischen Steuerpflichtigen und nicht an das ausländische Rechtsgebilde angeknüpft werden.⁵⁰ Trotzdem sollten internationale Steuerverträge Vorrang behalten und ausländische Steuern voll angerechnet werden, um die Wettbewerbsneutralität des deutschen Steuersystems zu erhalten.⁵¹

3. Wirkungsweise

Die §§ 7–14 AStG 1972 regelten die Hinzurechnungsbesteuerung als eine Art fiktive Dividendenbesteuerung, wobei nicht ein fiktiver Gewinn, sondern passive Einkünfte von ausländischen Körperschaften

⁴⁶ Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, BGBl. I 1972, 1713 (nachfolgend „AStG 1972“).

⁴⁷ Begründung des RegE. AStG 1972, BT-Drs. VI/2883, Rn. 5.

⁴⁸ Begründung des RegE. AStG 1972, BT-Drs. VI/2883, Rn. 27, 28.

⁴⁹ *Ditz/Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer*, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 32.

⁵⁰ Begründung des RegE. AStG 1972, BT-Drs. VI/2883, Rn. 11, 13, 33.

⁵¹ Begründung des RegE. AStG 1972, BT-Drs. VI/2883, Rn. 10, 32.

die Bemessungsgrundlage bildeten.⁵² Diese Einkünfte von ausländischen Kapitalgesellschaften, die typischerweise leicht zu verschieben sind, sollten direkt dem inländischen Gesellschafter zugerechnet werden.⁵³ Dies stellte sich wie folgt dar:

Nach § 7 AStG 1972 griff die Hinzurechnung ein, sobald inländische Steuerpflichtige zusammengerechnet zu mehr als der Hälfte an einer ausländischen Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt waren (Anteile oder Stimmrechte). Zwischen den Steuerpflichtigen musste keine Verbindung oder Vereinbarung bestehen und für die einzelnen Steuerpflichtigen gab es, im Gegensatz zum Gesetzentwurf der Bundesregierung,⁵⁴ auch keine Mindestbeteiligungsanforderungen. Die Besteuerung erfolgte nur bei niedrig besteuerten, passiven Einkünften, die sich als Umkehrschluss aus dem Aktivkatalog des § 8 AStG 1972 ergaben, welcher insbesondere Einkünfte aus Tätigkeiten mit lokalem Personalbedarf umfasste. Die Niedrigsteuergrenze lag damals bei einer Belastung durch Ertragsteuern in Höhe von 30 Prozent (§ 8 Abs. 3 AStG 1972). § 10 AStG 1972 stellte fest, dass die Hinzurechnungsbeträge bei den Gesellschaftern Einkünfte aus Kapitalvermögen sind und nach Ablauf des maßgeblichen Wirtschaftsjahres im Sinne einer fiktiven Dividende als zugeflossen gelten. Mit § 9 AStG 1972 wurde eine Bagatellgrenze eingeführt und die §§ 10 Abs. 5, 11–13 AStG 1972 sorgten für eine Vermeidung von Doppelbesteuerungen, indem die DBA-Regelungen für Ausschüttungen Anwendung fanden und tatsächliche Ausschüttungen sowie ausländische Steuern angerechnet werden konnten. In § 14 AStG 1972 wurde noch die Besteuerung von Beteiligungsketten mit weiteren, niedrigbesteuerten Tochtergesellschaften im Ausland erfasst.

52 Lohmann, Europarechtskonformität der Hinzurechnungsbesteuerung, S. 5; Ditz/Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 33.

53 Begründung des RegE. AStG 1972, BT-Drs. VI/2883, Rn. 84.

54 Begründung des RegE. AStG 1972, BT-Drs. VI/2883, Rn. 87.

III Konzeptionsänderungen durch das Steuersenkungs- und das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz

1. Steuersenkungsgesetz

Mit dem am 23. Oktober 2000 beschlossenen Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz)⁵⁵ wurde die Besteuerung von Beteiligungserträgen in Deutschland neu gefasst, indem die Ausschüttungen an Körperschaften weitgehend, faktisch zu 95 Prozent, freigestellt wurden (§ 8b KStG) und bei natürlichen Personen das sog. Halbeinkünfteverfahren⁵⁶ zur Anwendung kam (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG).⁵⁷ Infolgedessen musste aus Sicht der Bundesregierung auch die Hinzurechnungsbesteuerung entsprechend abgeändert werden. Im Gegensatz zu dem früheren Konzept, nach dem das „Parken“ von Einkünften im Ausland unter Ausnutzung des Thesaurierungsvorteils aufgehoben werden sollte, stand nunmehr die generelle Vorbelastung von ausländischen Einkünften im Mittelpunkt, um die niedrigere Besteuerung der Dividenden auszugleichen.⁵⁸ Nach dem alten Konzept wäre ansonsten ein endgültiger Steuervorteil durch niedrig besteuerte Auslandseinkünfte eingetreten, da die Hinzurechnungsbesteuerung durch den Gleichlauf mit der Besteuerung von Ausschüttungen begrenzt war.⁵⁹

Um die Vorbelastung effektiv durchsetzen zu können, sollte die Hinzurechnungsbesteuerung ausgeweitet werden, indem die Anforderung für eine „Beherrschung“ i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG auf ein Zehntel

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

56 Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007 (BGBl. I 2007, S. 1912) wurde die Steuerfreiheit von 50 Prozent auf 40 Prozent reduziert und man spricht seitdem daher von dem „Teileinkünfteverfahren“.

57 Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 104–105; Lohmann, Europarechtskonformität der Hinzurechnungsbesteuerung, S. 104–105.

58 Begründung des Regierungsentwurfs für ein Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 30.3.2000, BT-Drs. 14/3074 mit Verweis auf BT-Drs. 14/2683, S. 132.

59 Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 111.

der Anteile oder Stimmrechte reduziert werden sollte.⁶⁰ Diese Regelung fand jedoch keinen Eingang in das am 23. Oktober 2000 beschlossene Gesetz. Um dennoch eine möglichst effektive Vorbelastung zu gewährleisten, wurde eine Schedulenbesteuerung eingeführt. Der Hinzurechnungsbetrag wurde mit einem festen Steuersatz in Höhe von 38 Prozent besteuert und der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer hinzugerechnet.⁶¹ In dem Sinne lag keine Dividendenersatzbesteuerung mehr vor, sondern eine Hochschleusung der ausländischen Einkünfte auf ein dem Inländischen vergleichbaren Ertragsteuerniveau.⁶²

2. Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts

Noch bevor die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem StSenkG erstmals, auf den Veranlagungszeitraum 2001, Anwendung finden konnte, wurde die Hinzurechnungsbesteuerung durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz) vom 20. Dezember 2001 rückwirkend teilweise abgeschwächt und angepasst.⁶³ Damit verbunden war die Abschaffung des Schedulenkonzpts, so dass der Hinzurechnungsbetrag wieder im Rahmen der Einkommensermittlung der Gesellschafter berücksichtigt wurde, wodurch die individuelle Steuersituation der Anteilseigner Berücksichtigung fand.⁶⁴ Die Privilegierungen für Ausschüttungen, § 8b KStG und § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG, waren auf den Hinzurechnungsbetrag gemäß § 10 Abs. 2 S. 3 AStG nicht anzuwenden, weil die Hinzurechnungsbesteuerung ansonsten nahezu leer gelaufen wäre. Weiterhin wurden der Bezug von Dividenden und Veräußerungsgewinnen in den Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG aufgenommen, da diese Einkünfte auch aus aktiven Tätigkeiten stammen können und

⁶⁰ Begründung des RegE. StSenkG, BT-Drs. 14/2683, S. 132.

⁶¹ *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 11.

⁶² *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 116–117.

⁶³ Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3858; zu der Entwicklung vgl. auch *Lieber*, FR 2002, 139, 139ff.

⁶⁴ Begründung des Regierungsentwurfs für ein Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 10.9.2001, BT-Drs. 14/6882, S. 24, 43.

die Hinzurechnungsbesteuerung nur auf ursprünglich passive Einkünfte beschränkt werden sollte.⁶⁵ Gleichzeitig wurde die Anrechnungsmöglichkeit für tatsächliche Ausschüttungen aufgehoben, weil Doppelbelastungen aus Sicht der Bundesregierung nicht mehr eintreten konnten, da die zweifache Belastung durch eine Vorbelastung quasi auf Ebene der Gesellschaft sowie eine reduzierte Belastung, durch die teilweise Steuerfreistellung von Dividenden, auf Ebene der Gesellschafter angestrebt wurde.⁶⁶

Zusammenfassend stellen diese Anpassungen daher eine Abschwächung des Vorbelastungsgedankens des StSenkG dar. Aufgrund der geänderten Rahmenbedingungen wurde nicht das ursprüngliche Konzept der Ausschüttungsersatzbesteuerung für thesaurierte Gewinne reaktiviert, aber die grundlegende Zielsetzung, ungerechtfertigte Steuervorteile durch die Ausnutzung von ausländischen Körperschaften im internationale Steuergefälle zu minimieren, bleibt bestehen.⁶⁷ Alleine die Wirkungsweise stellte sich nunmehr eher als typische Missbrauchsbesteuerung dar, weil eine zusätzliche und endgültige Besteuerung festgesetzt wurde.

IV BEPS Aktionspunkt 3

Der Abschlussbericht der OECD zum dritten Aktionspunkt des BEPS-Projekts enthielt Empfehlungen für CFC-Regime bzw. die Hinzurechnungsbesteuerung.⁶⁸ Diese Hinweise setzen damit ein Grundgerüst, wie CFC-Regeln in der heutigen Zeit aussehen sollten.⁶⁹ Dabei entfaltet der Bericht keine bindende Wirkung für die partizipierenden Staaten, sondern enthält ausschließlich Empfehlungen für eine koordinierte Umsetzung von unilateralen Maßnahmen.⁷⁰

65 Begründung des RegE. UntStFG, BT-Drs. 14/6882, S. 42.

66 Begründung des RegE. UntStFG, BT-Drs. 14/6882, S. 43.

67 So im Ergebnis auch *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 112–122.

68 OECD, Final Report BEPS Action 3.

69 Instruktive Zusammenfassung der Empfehlungen, *Hagemann/Kahlenberg*, Ubg 2016, 15–26.

70 *Ditz/Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer*, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 5, 11.

1. Zielsetzung

Wie beim gesamten BEPS-Projekt steht der Missbrauchsabwehrgedanke im Mittelpunkt der Empfehlungen. Im Speziellen stellt die Hinzurechnungsbesteuerung ein Abwehrmittel dar, welches das Verschieben von Einkommen ins Ausland verhindern soll.⁷¹ Dabei müssen die verschiedenen Interessen und Probleme in einen Einklang gebracht werden. U.a. muss eine Abstimmung mit den Regelungen zu Verrechnungspreisen geschaffen werden, um eine doppelte Erfassung zu unterbinden.⁷² Weiterhin ist bei der Besteuerung von Einkünften, die in anderen Staaten generiert wurden, immer die Vermeidung von Doppelbesteuerungen anzustreben.⁷³ Insbesondere müssen auch die individuellen Umstände der verschiedenen Staaten betrachtet werden, um CFC-Regelungen dem eigenen Steuersystem anzupassen und die eigene Wettbewerbsfähigkeit, die durch eine zu weit gehende Hinzurechnungsbesteuerung beschnitten werden kann, nicht zu vernachlässigen.⁷⁴

Hinsichtlich der Gestaltung wären weitgehend automatisierte CFC-Vorschriften zu begrüßen, da dadurch die administrativen Kosten sowohl von Seiten der Steuerverwaltung, als auch von Seiten der Steuerpflichtigen minimiert werden können und daneben eine gewisse Verlässlichkeit besteht.⁷⁵ Die OECD weist zudem darauf hin, dass im Hinblick auf die EU-Mitgliedstaaten ein besonderes Augenmerk auf die Rechtsprechung des EuGH zu der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten gelegt werden sollte, da das Ziel Empfehlungen sind, die in allen Staaten gleichermaßen umgesetzt werden können.⁷⁶

2. Empfehlungen

Die Empfehlungen der OECD haben einen sehr oberflächlichen Charakter und lassen den umsetzenden Staaten viel Spielraum für ihre

71 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 6, 7.

72 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 8.

73 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 11.

74 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 13–15.

75 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 10.

76 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 19–22.

eigenen Bedürfnisse.⁷⁷ Neben Körperschaften sollen auch transparent besteuerte Gesellschaften und Betriebsstätten erfasst werden können.⁷⁸ Bei der Beherrschung von CFCs empfiehlt die OECD mindestens eine Beteiligung in Höhe von 50 Prozent oder eine entsprechende Einflussmöglichkeit, meint aber, dass es im politischen Interesse liegen kann, diese Grenze niedriger zu legen.⁷⁹ Die Niedrigsteuergrenze soll signifikant unterhalb der effektiven Ertragsbesteuerung im Rechtskreis des Heimatlandes liegen.⁸⁰ Dennoch soll im Fall des Eingreifens der Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich eine Besteuerung auf dem inländischen Steuerebene erfolgen.⁸¹ Hinsichtlich der zu erfassenden Einkünfte belässt es die OECD bei dem Aufzeigen von verschiedenen Möglichkeiten, ohne eine bestimmte Variante zu empfehlen.⁸²

V Art. 7 und 8 der Anti-Tax-Avoidance-Directive

Die am 12. Juli 2016 beschlossene Anti-Tax-Avoidance-Directive⁸³ (kurz ATAD) ist die Antwort der EU auf das von ihr mitbegleitete BEPS-Projekt.⁸⁴ Durch ein Mindestschutzniveau (Art. 3 ATAD) möchte die EU die Umsetzung der Anti-BEPS-Maßnahmen auf EU-Ebene unterstützen.⁸⁵ Das Ziel ist die „Gewährleistung einer fairen und wirksamen Besteuerung in der Union [...] in ausreichend kohärenter und koordinierter Weise [...]“.⁸⁶ Durch das abgestimmte Vorgehen soll nicht nur die Steuervermeidung im gesamten Binnenmarkt bekämpft werden, sondern gleich-

77 Ditz/Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 5 ff.

78 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 24.

79 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 25.

80 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 51.

81 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 111.

82 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 73.

83 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (nachfolgend „Richtlinie (EU) 2016/1164“).

84 Vgl. für den Zusammenhang zwischen dem BEPS-Projekt und der ATAD, Kofler in: Kirchmayr et al., Anti-BEPS-Richtlinie, S. 1 ff.

85 Richtlinie (EU) 2016/1164, Gründe, Rn. 2, 3.

86 Richtlinie (EU) 2016/1164, Gründe, Rn. 2.

zeitig sollen auch Hindernisse wie eine drohende Doppelbesteuerung vermieden werden.⁸⁷

Die Art. 7 und 8 ATAD befassen sich mit der Hinzurechnungsbesteuerung und stellen nach den Vorstellungen des Richtliniengebers eine Missbrauchsbesteuerung dar, weil nur künstlich verlagerte Einkünfte erfasst werden sollen und bei einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der CFC die Besteuerung ausgeschlossen sein soll.⁸⁸ Hierzu werden in Art. 7 Abs. 2 ATAD zwei Gestaltungsalternativen präsentiert.⁸⁹ Zum einen die Besteuerung über einen Hinzurechnungsbetrag, der mithilfe eines Passivkatalogs typischerweise mobile und leicht verschiebbare Einkünfte erfasst (Art. 7 Abs. 2 Buchst. a ATAD). Zum anderen die generalklauselartige Besteuerung der nicht ausgeschütteten Einkünfte aus unangemessenen Gestaltungen (Art. 7 Abs. 2 Buchst. b ATAD). Die Regelungen mussten nach Art. 11 Abs. 1 ATAD, soweit ihnen nicht bereits entsprochen wurde, bis zum 31. Dezember 2018 in das nationale Recht der Mitgliedstaaten umgesetzt werden. In Deutschland erfolgten keine Änderungen innerhalb dieser Frist.

VI Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)

Mit der Verabschiedung von GILTI als Teil des TCJA haben die Vereinigten Staaten ein neues Kapitel für CFC-Regelungen aufgeschlagen. GILTI steht für „Global Intangible Low-Taxed Income“ oder zu Deutsch für „globales niedrig besteuertes Einkommen aus immateriellen Vermögen“ und regelt eine komplett neue Einkommensart in den USA. Wie bei der klassischen Hinzurechnungsbesteuerung werden durch selbstständige, ausländische Rechtsträger erwirtschaftete Einkünfte dem Anteilseigner in den USA hinzugerechnet. Der große Unterschied ist aber, dass GILTI global eingreift und nicht auf künstliche Gestaltungen oder auf bestimmte Einkünfte, obwohl dies die Bezeichnung vermuten lässt, beschränkt ist.⁹⁰ Mithin ist GILTI eine Art globale Mindeststeuer.

⁸⁷ Richtlinie (EU) 2016/1164, Gründe, Rn. 3, 5.

⁸⁸ Richtlinie (EU) 2016/1164, Gründe, Rn. 12.

⁸⁹ Instruktiv zu den Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung: *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 und *Haase*, Reform Hinzurechnungsbesteuerung, S. 83 ff.

⁹⁰ Ausführlicher zur Funktionsweise von GILTI siehe Zweiter Teil.A.III.2.

Grund dieser neuen Regelung ist die Umstellung des amerikanischen Steuersystems vom Welteinkommensprinzip hin zu einem territorialen Steuersystem mit einer Schachtelprivilegierung für Dividenden.⁹¹ Unternehmen sind bei der Gestaltung ihrer Gesellschaftsstrukturen, konzerninterner Transaktionen und der Verlegung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken frei.⁹² Im alten Steuersystem war dies ein beherrschbares Problem, da spätestens die Ausschüttungen an die Muttergesellschaft in den USA besteuert wurden. Im Gegensatz dazu verstärkt sich nunmehr die Motivation, aktiv Einnahmen in das Ausland zu verschieben, da die Ausschüttung an eine US-Muttergesellschaft steuerfrei ist und demgemäß ein ausländischer Steuervorteil endgültig bestehen bleibt.⁹³ Dieser Anreiz soll von Anfang an unterbunden werden, indem diese Einkünfte mit einem reduzierten Steuersatz in den USA besteuert werden, um eine Erosion der US-amerikanischen Steuerbemessungsgrundlage zu verhindern.⁹⁴ Im Ergebnis führt diese zusätzliche Besteuerung ironischerweise wieder zurück zu einer Besteuerung des Welteinkommens.⁹⁵

VII Fazit

Der Ursprung der Hinzurechnungsbesteuerung war eindeutig die Dividendenersatzbesteuerung, um den Steuervorteilen einer langjährigen Thesaurierung von Gewinnen in ausländischen Tochtergesellschaften entgegenzuwirken. Mit der Einführung von Dividendenprivilegierungen hat sich diese Zielsetzung relativiert, da es widersprüchlich ist, eine Dividendenersatzbesteuerung zu propagieren, wenn die tatsächlichen Dividenden als solche weitgehend von der Besteuerung freigestellt sind. Mithin sind andere Motive wie beispielsweise der Vorbelastungsge-

⁹¹ Herzfeld, TNI 2018, Vol. 90 No. 9, 921, 922.

⁹² Committee on Ways and Means, House of Representatives, 115th Cong., 1st SesS., Report on H.R. 1 (13.11.2017), S. 388.

⁹³ Committee on Ways and Means, House of Representatives, 115th Cong., 1st SesS., Report on H.R. 1 (13.11.2017), S. 388.

⁹⁴ Committee on Ways and Means, House of Representatives, 115th Cong., 1st SesS., Report on H.R. 1 (13.11.2017), S. 388, 390; Herzfeld, TNI 2018, Vol. 90 No. 9, 921, 922 f.

⁹⁵ Vgl. auch Sullivan, TN 2019, Vol. 163 No. 9, 1313, 1316, der von einem „*hybrid territorial-worldwide system*“ spricht.

danke in den Vordergrund gerückt. In den letzten Jahren ist im Lichte der BEPS-Diskussion vermehrt das Ziel der Missbrauchsabwehr herausgestellt worden und prägt seitdem die Hinzurechnungsbesteuerung, vor allem in Europa. Das amerikanische GILTI-System ist dagegen wieder ein komplett neuer Ansatz, der nur noch vom Grundmodell mit der bekannten Hinzurechnungsbesteuerung zu vergleichen ist, aber insbesondere im Anwendungsbereich viel weiterreicht und auch die Realwirtschaft erfasst.

B Stand der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland

Nachdem der historische Hintergrund der Hinzurechnungsbesteuerung beleuchtet wurde, sollen in diesem Abschnitt die grundsätzliche Funktionsweise der vor dem ATAD-Umsetzungsgesetz geltenden Hinzurechnungsbesteuerung erläutert und einzelne Besonderheiten aufgezeigt werden. Die entsprechenden Vorschriften finden sich in den §§ 7–14 AStG.

I Tatbestand

Der Grundtatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung ist § 7 Abs. 1 AStG. Danach sind unbeschränkt Steuerpflichtige, die an einer ausländischen Gesellschaft zu mehr als der Hälfte beteiligt sind (Inländerbeherrschung), für Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist (passive Einkünfte und Niedrigbesteuerung), im Verhältnis ihrer Beteiligung am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft steuerpflichtig. Eine ausländische Gesellschaft i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG ist jede Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat und die nicht gemäß § 3 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist.

1. Inländerbeherrschung

Eine Inländerbeherrschung liegt nach § 7 Abs. 2 AStG vor, wenn unbeschränkt Steuerpflichtigen (zusammen mit Personen im Sinne des § 2 AStG) mehr als 50 Prozent der Anteile oder Stimmrechte einer ausländischen Gesellschaft zugerechnet werden. Neben dem Eigentum kommt sowohl eine steuerrechtliche Zurechnung der Anteile nach §§ 39, 41, 42 AO, als auch die Zurechnung aufgrund einer mittelbaren Beteiligung gemäß § 7 Abs. 2 S. 2, Abs. 3 AStG in Frage.⁹⁶ Maßgebender

⁹⁶ BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 71, 73.

Zeitpunkt hierfür ist das Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft. Der Gesetzeswortlaut verlangt für die einzelnen unbeschränkt Steuerpflichtigen keine Mindestbeteiligung und es bedarf keinerlei Abstimmung oder gemeinsame Einflussnahme der Steuerpflichtigen, um von einer Beherrschung in diesem Sinne auszugehen. Mithin wird gerade keine Beherrschung im Sinne einer Kontrolle gemäß § 290 Abs. 2 HGB verlangt.⁹⁷ Weiterhin greifen die Regelungen trotz des auf den ersten Blick entgegenstehenden Wortlauts auch dann ein, wenn nur eine einzelne natürliche oder juristische Person die Mehrheit der Anteile innehat.⁹⁸

2. Passive Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG regelt, welche Einkünfte unter die Hinzurechnungsbesteuerung fallen. Hierbei arbeitet der Gesetzgeber mit einer Grundsatz-Ausnahme-Regelung. Grundsätzlich sind alle Einkünfte als passiv zu bewerten, soweit sie nicht unter den Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG fallen.⁹⁹ Darüber hinaus sind Einkünfte dann nicht passiv, wenn sie mit aktiven Einkünften im direktem Zusammenhang stehen, mithin eine Einheit bilden, und bei einer Gesamtbetrachtung im Verhältnis nur eine untergeordnete Rolle spielen (sog. funktionale Betrachtungsweise).¹⁰⁰

Der Aktivkatalog umfasst derzeit zehn Nummern, die teilweise wieder durch Rückausnahmen geprägt sind, wenn die jeweilige Tätigkeit unter Mitwirkung der unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter oder ihnen nahestehender Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt. Typische aktive Tätigkeiten sind die Land- und Forstwirtschaft, gewerbliche Tätigkeiten wie die Herstellung und Verarbeitung von Sachen, der Betrieb von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen sowie der Handel und die Erbringung von Dienstleistungen. Daneben

⁹⁷ Vgl. *Vogt* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 7, Rn. 216.

⁹⁸ Vgl. hierzu *Protzen* in: Kraft, AStG, § 7, Rn. 77, der die Gegenansicht in der neuesten Auflage fallen gelassen hat; *Mössner/Rode* in: Fuhrmann, AStG, § 7, Rn. 65.

⁹⁹ BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 8.0.1.

¹⁰⁰ BFH, Urt. v. 16.05.1990 – I R 16/88, BStBl. 1990 II, S. 1049; BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 8.0.2, 8.0.3.; vgl. auch BFH, Urt. v. 18.12.2019 – I R 59/17, DStR 2020, 2182, 2184.

gelten, obwohl darin keine aktiven Tätigkeiten liegen, aus systematischen Gründen, um die Änderungen des StSenkG zu berücksichtigen (s.o.), Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und grundsätzlich auch Veräußerungsgewinne als aktiv.¹⁰¹ 2006 wurde dann eine entsprechende Regelung auch für Umwandlungen, die nach deutschem Recht hypothetisch zu Buchwerten erfolgen könnten, eingeführt.¹⁰²

3. Niedrigbesteuerung

Gemäß § 8 Abs. 3 AStG liegt eine niedrige Besteuerung vor, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft mit Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent belastet sind. Dies gilt nicht, soweit die niedrige Belastung auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht.¹⁰³ Ertragsteuern i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG sind neben den Ertragsteuern zu Lasten der ausländischen Gesellschaft im Staat ihres Sitzes und ihrer Geschäftsleitung auch alle Ertragsteuern, die in einem Drittstaat erhoben werden.¹⁰⁴ Ertragsteuern sind dabei alle Steuern vom (Teil-)Einkommen, unabhängig von der besteuerten Körperschaft des öffentlichen Rechts.¹⁰⁵ Hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Belastungsvergleich stellt die Finanzverwaltung im Hinblick auf § 10 Abs. 3 AStG, der zwar grundsätzlich eine Regelung für die Rechtsfolge ist, auf die Vorschriften des deutschen Steuerrechts ab.¹⁰⁶ Dies bleibt trotz der fehlenden klaren gesetzlichen Regelung ohne Widerspruch durch die Literatur, u.a. mit dem Hinweis, dass andere Ermittlungsvorschriften Probleme mangels des Gleichlaufs mit der Rechtsfolge hervorrufen würden.¹⁰⁷

101 Rödel in: Kraft, AStG, § 8, Rn. 490, 491, 540.

102 Vogt in: Brandis/Heuermann, AStG, § 8, Rn. 340 ff.

103 Instruktiv zu dieser Ausnahme Schönfeld, IStR 2009, 301.

104 BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 8.3.1.1.

105 BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 8.3.1.2.

106 BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 8.3.2.1.

107 Fuhrmann in: Fuhrmann, AStG, § 8, Rn. 315; Kraft in: Kraft, AStG, § 8, Rn. 896; Vogt in: Brandis/Heuermann, AStG, § 8, Rn. 489.

II Rechtsfolge

Liegen die Voraussetzungen der §§ 7 und 8 AStG vor, sind als Rechtsfolge die ermittelten Zwischeneinkünfte beim unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner als Hinzurechnungsbetrag anzusetzen, § 10 Abs. 1 AStG. Die Hinzurechnung der Einkünfte erfolgt nur im Verhältnis der Beteiligung des jeweiligen Anteilseigners am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft. Die von der ausländischen Gesellschaft getragenen Steuern auf die Einkünfte sowie auf das zugrunde liegende Vermögen werden entweder vom Hinzurechnungsbetrag abgezogen oder auf Antrag nach § 12 Abs. 1 AStG auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angerechnet.¹⁰⁸

1. Hinzurechnungsbetrag

Die Einkünfteermittlung erfolgt im Gleichklang mit der Tatbestandsseite nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts durch einen Betriebsvermögensvergleich oder eine Einnahmen-Überschussrechnung, wie in § 10 Abs. 3 AStG näher erläutert wird.¹⁰⁹ Der Hinzurechnungsbetrag gilt nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft beim Anteilseigner als zugeflossen.¹¹⁰ Falls sich ein negativer Hinzurechnungsbetrag ergibt, besteht die Möglichkeit eines Verlustrücktrags bzw. -vortrags nach § 10 Abs. 3 S. 5 AStG i.V.m. § 10d EStG. Jedoch ist die Verrechnung mit den übrigen Einkünften des Steuerpflichtigen, auch mit Zwischeneinkünften anderer Zwischengesellschaften, untersagt, § 10 Abs. 1 S. 4 AStG.¹¹¹

Der Hinzurechnungsbetrag gehört gemäß § 10 Abs. 2 AStG entweder zu den Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder für den Fall, dass die Anteile einem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft bzw. aus selbst-

108 Bezüglich der Steueranrechnung siehe Erster Teil.B.II.2.

109 Vgl. BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 10.3 für nähere Erläuterungen.

110 Vgl. zum Begriff des maßgebenden Wirtschaftsjahres *Edelmann* in: Kraft, AStG, § 10 Rn. 299 ff.

111 BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 10.1.1.3.

ständiger Arbeit. Jedenfalls nach der Einführung des § 7 S. 7 GewStG durch das BEPS-UmsG¹¹² erhöht der Hinzurechnungsbetrag auch den Gewerbeertrag (§ 7 S. 1 GewStG), wenn eine inländische Betriebsstätte vorliegt.¹¹³ Der vormals durch den BFH vertretenen Ansicht¹¹⁴, dass der Hinzurechnungsbetrag nicht gewerbsteuerpflichtig ist, da zwar Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, aber der Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG um den Hinzurechnungsbetrag zu kürzen war, weil die Einkünfte auf eine nicht im Inland gelegene Betriebsstätte dieses Unternehmens entfielen, wurde der gesetzgeberische Riegel vorgeschoben.¹¹⁵

2. Steueranrechnung

Alternativ zum Abzug der ausländischen Steuern vom Hinzurechnungsbetrag gemäß § 10 Abs. 1 AStG besteht auf Antrag die Möglichkeit der Steueranrechnung nach § 12 Abs. 1 AStG. In diesem Fall werden die anrechenbaren Steuern entsprechend zum Hinzurechnungsbetrag addiert. Eine Anrechnung nach § 12 Abs. 1 AStG erfolgt allerdings nach dem klaren Gesetzeswortlaut nur auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer und im Umkehrschluss nicht auf die Gewerbesteuer.¹¹⁶ Daneben können ausländische Quellensteuern, die bei einer späteren, nach § 3 Nr. 41 EStG steuerbefreiten Ausschüttung¹¹⁷ anfallen, auf die vom Hinzurechnungsbetrag zu erhebende Steuer angerechnet oder von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden, § 12 Abs. 3 AStG. Dabei ist zu unterstellen, dass die Ausschüttung auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, welcher dem frühesten Jahr i.S.d. § 3 Nr. 41 EStG

¹¹² Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016, BGBl I 2016, S. 3000.

¹¹³ *Wassermeyer*, IStR 2016, 517, 518; *Vogt* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 10, Rn. 61.

¹¹⁴ BFH, Urt. v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. 2015 II, S. 1049.

¹¹⁵ *Vogt* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 10, Rn. 61; *Edelmann* in: Kraft, AStG, § 10, Rn. 358 f.; vgl. zur Kürzungsmöglichkeit nach § 9 Nr. 7 GewStG *Kahlenberg/Weiss*, IStR 2019, 81, 85 f. und *Cloer/Hagemann/Vogel*, BB 2018, 2839, 2843 f.

¹¹⁶ *Fuhrmann* in: Fuhrmann, AStG, § 12, Rn. 3.

¹¹⁷ Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 EStG greift jedoch nur, soweit Hinzurechnungsbeträge im selben Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr oder in den vorangegangenen sieben Jahren der Einkommensteuer unterlegen haben. Vgl. zur Kritik an der zeitlichen Beschränkung *L.Münch*, FR 2019, 902, 903 m.w.N.

entspricht.¹¹⁸ § 34c Abs. 1, 2 EStG und § 26 Abs. 1, 6 KStG sind jeweils entsprechend anzuwenden.

III Einzelne Besonderheiten

1. Motivtest

Der deutsche Gesetzgeber hat als Reaktion auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“¹¹⁹ im JStG von 2008¹²⁰ den sog. Motivtest in § 8 Abs. 2 AStG eingefügt. Diese Exkulpationsklausel ermöglicht es den inländischen Steuerpflichtigen, die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften von ausländischen Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR zu verhindern.

Die Voraussetzungen hierfür sind, neben dem Vorliegen einer „EU-/EWR-Gesellschaft“, dass die betroffene Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht (§ 8 Abs. 2 S. 1 AStG) und der Ansässigkeitsstaat der BRD Auskünfte im Rahmen der Amtshilfe erteilt, welche notwendig sind, um die Besteuerung durchzuführen (§ 8 Abs. 2 S. 2 AStG). Gemäß § 8 Abs. 2 S. 5 AStG greift der Gegenbeweis nur, soweit die Einkünfte der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen sind und der Fremdvergleichsgrundsatz befolgt worden ist. Die Beweispflicht liegt bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen, der von der Exkulpation profitieren möchte. Durch die Auskunftsmöglichkeiten, welche in der EU durch die Amtshilfe-Richtlinie¹²¹ erfüllt werden, sollen die Steuerbehörden in die Lage versetzt werden, die erhaltenen Nachweise zu überprüfen.¹²²

Was unter einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit i.d.S. zu verstehen ist, bestimmt das Gesetz nicht. Jedoch finden sich hierzu in der

118 BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 12.3.2.

119 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes); nähere Ausführungen zu diesem Urteil siehe Erster Teil.C.I.2.a).

120 Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl I 2007, 3150.

121 Richtlinie (EU) 2011/16 des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

122 Begründung des Regierungsentwurfs für ein Jahressteuergesetz 2008 vom 4.9.2007, BT-Drs. 16/6290, S. 92.

Gesetzesbegründung Hinweise. So soll eine tatsächliche Ansiedlung im Ansässigkeitsstaat erfolgen, die zu einer stabilen und kontinuierlichen Teilnahme am Wirtschaftsleben des EU-/EWR-Staates führt und sich u.a. in der Existenz und dem Umfang von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen zeigt.¹²³

2. Freigrenze

§ 9 AStG regelt eine Bagatellgrenze in Form einer mehrgliedrigen Freigrenze, bis zu dessen Überschreitung eine Hinzurechnung unterbleibt. Die Regelung besteht aus drei einzelnen Freigrenzen, die kumulativ unterschritten sein müssen, um von der Besteuerung befreit zu sein.¹²⁴ Eine Prüfung erfolgt für jeden Steuerpflichtigen separat, so dass sich bei zwei verschiedenen Steuerpflichtigen, die an derselben Gesellschaft beteiligt sind, unterschiedliche Ergebnisse ergeben können.¹²⁵

Erstens dürfen die passiven Bruttoerträge höchstens zehn Prozent der gesamten Bruttoerträge der Gesellschaft ausmachen. Zweitens dürfen die außer Ansatz zu lassenden Zwischeneinkünfte bei der einzelnen ausländischen Gesellschaft 80.000 Euro nicht übersteigen. Und drittens dürfen bei dem einzelnen unbeschränkten Steuerpflichtigen die zusammenzurechnenden Hinzurechnungsbeträge von allen Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften 80.000 Euro nicht übersteigen.¹²⁶

3. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter

Eine weitere selbstständige Hinzurechnungsvorschrift für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter besteht in den §§ 7 Abs. 6, 6a AStG. Diese Regelung ist eine subsidiäre, aber in Teilen schärfere Hinzurechnungsbesteuerung als der Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 AStG, da keine Beherrschung der ausländischen Gesellschaft vorausgesetzt wird,

¹²³ Begründung des RegE JStG 2008, BT-Drs. 16/6290, S. 92.

¹²⁴ *Vogt* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 9, Rn. 2, 32 ff.; *Kraft* in: Kraft, AStG, § 9, Rn. 15 f.; *Geurts* in: Fuhrmann, AStG, § 9, Rn. 11.

¹²⁵ BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 9.o.2.2.

¹²⁶ Vgl. zum ganzen Absatz *Vogt* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 9, Rn. 32 ff.; *Kraft* in: Kraft, AStG, § 9, Rn. 15 f.; *Geurts* in: Fuhrmann, AStG, § 9, Rn. 11.

sondern grundsätzlich nur eine Mindestbeteiligung von einem Prozent (§ 7 Abs. 6 S. 1 AStG) erforderlich ist.¹²⁷ Neben diesen persönlichen Voraussetzungen muss die ausländische Gesellschaft Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter generieren, die in § 7 Abs. 6a AStG definiert werden und insbesondere Zinsen umfassen.¹²⁸ Die typischen Kapitalerträge, Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen werden vom Tatbestand ausgeklammert, da diese Einkünfte nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 und 9 aktiv sind.¹²⁹ § 7 Abs. 6 S. 2 AStG enthält eine Bagatellgrenze, die § 9 AStG zum Vorbild genommen hat. Im Unterschied dürfen die den Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter zugrunde liegenden Bruttoerträge aber nicht mehr als zehn Prozent der den gesamten Zwischeneinkünften zugrunde liegenden Bruttoerträge der ausländischen Gesellschaft betragen und nach herrschender Meinung sind die absoluten Freigrenzen für die Zwischengesellschaft und den Steuerpflichtigen nicht kumulativ zu erfüllen.¹³⁰ Durch § 7 Abs. 6 S. 3 AStG werden die Beteiligungsanforderungen noch weiter ausgehöhlt, indem keine Mindestbeteiligung mehr notwendig ist, wenn die Zwischengesellschaft fast ausschließlich Bruttoerträge erzielt, die Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter darstellen. Das heißt, dass die ausländische Gesellschaft mehr als 90 Prozent Bruttoerträge erzielt, die Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind.¹³¹ Zusätzlich dürfen die Anteile nicht i.S.d. § 7 Abs. 6 S. 3 HS. 2 AStG an einer anerkannten Börse gehandelt werden.

4. Nachgeschaltete Zwischengesellschaften

Damit die Hinzurechnungsbesteuerung durch die Zwischenschaltung von ausländischen Körperschaften nicht umgangen werden kann,

¹²⁷ *Fuhrmann* in: Fuhrmann, AStG, § 7, Rn. 181 f.

¹²⁸ *Protzen* in: Kraft, AStG, § 7, Rn. 170.

¹²⁹ *Protzen* in: Kraft, AStG, § 7, Rn. 188.

¹³⁰ *Fuhrmann* in: Fuhrmann, AStG, § 7, Rn. 196; *Protzen* in: Kraft, AStG, § 7, Rn. 220 f.; *Vogt* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 13, Rn. 38; *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer, AStG, § 7, Rn. 130.

¹³¹ BFH, Urt. v. 30.8.1995 – I R 77/94, BStBl. 1996 II, S. 122; BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 7.6.2.

regelt § 14 AStG die Besteuerung von nachgeschalteten Zwischengesellschaften, sog. Zurechnungsbesteuerung.¹³²

Dieses Ziel wird durch eine Hochrechnung der Zwischeneinkünfte in der Beteiligungsstruktur von Stufe zu Stufe erreicht. Im einfachsten Fall einer dreistufigen Beteiligungskette werden die bei einer Untergesellschaft anfallenden Zwischeneinkünfte nach § 14 Abs. 1 AStG der Obergesellschaft zugerechnet. In einem zweiten Schritt werden die Zwischeneinkünfte der Obergesellschaft, inklusive der Zwischeneinkünfte der Untergesellschaft, gemäß § 7 Abs. 1 AStG dem inländischen Anteilseigner hinzugerechnet. § 14 Abs. 3 AStG erweitert dieses Grundprinzip auf alle weiteren Ebenen an Tochtergesellschaften in entsprechender Weise, so dass im Ergebnis die Zwischeneinkünfte von Stufe zu Stufe bis zur obersten Obergesellschaft und schlussendlich zum unbeschränkt Steuerpflichtigen hochgeschleust werden.¹³³

Dabei stellt § 14 AStG eigene Voraussetzungen auf und greift hinsichtlich der Rechtsfolge nicht auf § 10 AStG zurück, so dass stets zwischen der Zurechnung bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften und der Hinzurechnung zum inländischen Steuerpflichtigen zu unterscheiden ist.¹³⁴ Nach § 14 AStG erfolgt die Zurechnung „für die Anwendung der §§ 7 bis 12“ AStG und ist damit der Hinzurechnungsbesteuerung vorgelagert.¹³⁵ Sie findet gemäß § 14 Abs. 1 und 2 AStG in der letzten logischen Sekunde des Wirtschaftsjahres der jeweiligen Untergesellschaft statt, so dass ohne zeitliche Verzögerung eine Zurechnung bis zur Obergesellschaft erfolgt.¹³⁶ Eine Doppelerfassung von Einkünften auf verschiedenen Gesellschaftsebenen wird dadurch vermieden, dass eine Ausschüttung durch die Untergesellschaft gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG bei der Obergesellschaft nicht in den Hinzurechnungsbetrag fällt.¹³⁷ Wenn durch

132 *Vogt* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 14, Rn. 2; *Franz/Abele* in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, § 14, Rn. 10.

133 Vgl. zum ganzen Absatz *Vogt* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 14, Rn. 2 ff.

134 *Protzen* in: Kraft, AStG, § 14, Rn. 21; *Hauswirth* in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG, § 14, Rn. 55 f.

135 BFH, Urt. v. 20.4.1988 – I R 41/82, BStBl. 1988 II, S. 868, Rn. 49; *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer, AStG, § 14, Rn. 75.

136 BFH, Urt. v. 28.9.1988 – I R 91/87, BStBl. 1989 II, S. 13, Rn. 14; BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 14.1.5, 14.3.

137 *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer, AStG, § 14, Rn. 21.

den unbeschränkt Steuerpflichtigen der Nachweis erbracht werden kann, dass die Einkünfte aus aktiven Tätigkeiten der Untergesellschaft stammen oder einer aktiven Tätigkeit der Obergesellschaft dienen, ist die Zurechnung nach § 14 Abs. 1 S. 1 HS. 3 AStG ausgeschlossen.¹³⁸ Mangels eines Verweises auf § 10 Abs. 1 S. 4 AStG können im Gegensatz zur Hinzurechnung auch negative Zwischeneinkünfte zugerechnet und mit anderen positiven Zwischeneinkünften von einer Obergesellschaft derselben Gesellschaftskette verrechnet werden.¹³⁹

138 BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 14.1.2.

139 BFH, Urt. v. 20.4.1988 – I R 41/82, BStBl. 1988 II, S. 868, Rn. 48 ff.; BFH, Urt. v. 28.9.1988 – I R 91/87, BStBl. 1989 II, S. 13, Rn. 16; *Geurts* in: Fuhrmann, AStG, § 14, Rn. 77.

C Darlegung der Probleme des Status-Quo

I Probleme an der Grundkonzeption der Hinzurechnungsbesteuerung

Die letzte größere Reform der Hinzurechnungsbesteuerung liegt nun schon fast 20 Jahre zurück und seitdem hat sich im Steuerrecht und dem wirtschaftlichen Umfeld vieles verändert. Zusätzlich hat die Rechtsprechung des EuGH die §§ 7–14 AStG vor weitere Probleme gestellt. Die Hinzurechnungsbesteuerung konnte mit diesen Änderungen nicht Schritt halten und es fehlt inzwischen an einer konsistenten Ausgestaltung aus einem stimmigen Grundkonzept.¹⁴⁰ Dies liegt wohl vor allem daran, dass durch die verschiedenen Gesetzesvorhaben, teilweise angestoßen durch multinationale Organisationen, und die Rechtsprechung immer mehr Zielsetzungen aufgegriffen und in das Gesetz integriert wurden. Diese Ideen und Zielsetzungen waren bei der Einführung der jeweiligen Gesetze meist überzeugend oder hatten zumindest ihre Fürsprecher. Jedoch wurde die Hinzurechnungsbesteuerung in den überwiegenden Fällen nur ergänzt und nicht reformiert, indem deren Grundkonzeption an die neuen Bedingungen angepasst worden wäre. In der Folge wirken nunmehr verschiedene Zielsetzungen und Konzepte zusammen bzw. behindern sich vielmehr gegenseitig.¹⁴¹

1. Die gesetzgeberischen Zielsetzungen im heutigen Umfeld

a. Vorweggenommene Dividendenbesteuerung

Ursprünglich war die Hinzurechnungsbesteuerung als vorweggenommene Dividendenbesteuerung ausgestaltet, um das Ausnutzen der Abschirmwirkung von ausländischen Körperschaften und den damit verbundenen Steueraufschub („tax deferral“) zu verhindern.¹⁴²

¹⁴⁰ Ditz/Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 45; Pohl in: Fuhrmann, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 27; Haun/Reiser/Cortez in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 31; Trennheuser, Subpart F-legislation, S. 125.

¹⁴¹ Vgl. auch Trennheuser, Subpart F-legislation, S. 125 ff.

¹⁴² Siehe Erster Teil.A.I und Erster Teil.A.II.

Die Erlangung eines Steuervorteils durch missbräuchlichen Steuer-
aufschub ist in Deutschland nicht mehr verbreitet, da auch bei einer
direkten Ausschüttung von Gewinnen innerhalb einer Gesellschafts-
struktur gemäß Art. 10 Abs. 2 OECD-MA und § 8b KStG nur mini-
male Steuern anfallen. Selbst die Besteuerung von an natürliche Per-
sonen ausgeschütteten Unternehmensgewinnen erfolgt nach § 3 Nr. 40
Buchst. d EStG (Teileinkünfteverfahren) mit einer reduzierten Bemessungsgrundlage bzw. aufgrund der Abgeltungssteuer nach § 32d EStG zu einem reduzierten Steuersatz.

Dennoch spielt die damit verbundene Ausschüttungsfiktion auch noch in der heutigen Regelung eine zentrale Rolle.¹⁴³ Insbesondere wird der Steuerinländer grundsätzlich so besteuert, als wären ihm die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft als Dividende zugeflossen.¹⁴⁴ Dem inländischen Steuerpflichtigen werden nach § 10 Abs. 1 S. 4 AStG Gewinne zugerechnet, die anschließend als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert werden (§ 10 Abs. 2 S. 1 AStG).¹⁴⁵

Hier hört es mit der Ähnlichkeit zur Dividendenbesteuerung aber schon wieder auf und es fehlt an einer konsequenten Umsetzung.¹⁴⁶ Vielmehr steht das Konzept der vorweggenommenen Dividendenbesteuerung mit der aktuellen Gesetzeslage im Widerspruch.¹⁴⁷ Der gesamte Hinzurechnungsbetrag wird im Gegensatz zu Beteiligungserträgen mit der progressiven Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer belastet und die Dividendenprivilegierungsvorschriften werden nach § 10 Abs. 2 S. 3 AStG sogar ausdrücklich ausgeschlossen. In Hinblick auf die Kürzungen nach § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG ist auch die Erhöhung des Gewerbeertrages um den Hinzurechnungsbetrag unstimmg.¹⁴⁸

143 Köhler in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 21; Vogt in: Brandis/Heuermann, AStG, Vor §§ 7–13, Rn. 104.

144 Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 438; Trennheuser, Subpart F-legislation, S. 129.

145 Haun/Reiser/Cortez in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 29.

146 Pohl in: Fuhrmann, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 27.

147 Ditz/Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer, AStG, Vor §§ 7–14, Rn. 45, Trennheuser, Subpart F-legislation, S. 131.

148 Trennheuser, Subpart F-legislation, S. 131.

Hinsichtlich der Hinzurechnungsbesteuerung als vorweggenommene Dividendenbesteuerung lässt sich folglich konstatieren, dass diese Zielsetzung aufgrund von Schachtelprivilegierungen in DBA und dem derzeitigen Besteuerungskonzept für Dividenden einer tragfähigen Hinzurechnungsbesteuerung nicht mehr zugrunde liegen kann.

b. Vorbelastungsgedanke

Im Verlauf der Gesetzesentwicklung trat der Vorbelastungsgedanke in den Vordergrund der Überlegungen, um die mit der Unternehmenssteuerreform des StSenkG geänderte, nunmehr geringere, Dividendenbesteuerung auszugleichen.¹⁴⁹ Dies ist auch gerechtfertigt, da die Besteuerung von Ausschüttungen bei den Anteilseignern unabhängig von der Ansässigkeit der Gesellschaft in Deutschland gemäß § 8b KStG und §§ 3 Nr. 40 Buchst. d, 32d EStG privilegiert besteuert werden. Dadurch, dass hierbei keine Unterscheidung nach der Art der gewinngenerierenden Einkünfte erfolgt, ist dem Vorbelastungsgedanken grundsätzlich eine ganzheitliche Anwendung auf alle Einkünfte immanent.¹⁵⁰ Das Bundesfinanzministerium hat dies noch selbst im Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 19.4.2001 erläutert.¹⁵¹ Bei einer angemessenen Vorbelastung mit einem Steuersatz in Höhe von 25 Prozent für alle Arten von Einkünften sei aber eine uneingeschränkte Anwendung aufgrund der Wettbewerbsnachteile für deutsche Unternehmen und des Untergrabens von ausländischer Wirtschaftsförderung nicht vertretbar.¹⁵²

Deshalb hat der Gesetzgeber den Gedanken der Vorbelastung nur zusätzlich in die bestehende Hinzurechnungsbesteuerung einfließen lassen und als weitere Rechtfertigung angesehen, so dass die Vorbelastung nur bei passiven Einkünften i.S.d. § 8 Abs. 1 AStG durchgeführt wird. Dies nimmt dieser Zielsetzung jedes systematische Gewicht, wenn zum Einen argumentiert wird, dass eine Vorbelastung benötigt

149 Siehe Erster Teil.A.III.1.

150 So auch *Wassermeyer*, IStR 2001, 113, 116.

151 BMF, Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 19.4.2001, http://www.gmbhr.de/heft/09_01/bfusteu.pdf (zuletzt abgerufen am 21.11.2022), S. 83.

152 BMF, Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 19.4.2001, http://www.gmbhr.de/heft/09_01/bfusteu.pdf (zuletzt abgerufen am 21.11.2022), S. 84.

wird, aber auf der anderen Seite aktive Einkünfte im Ausland niedrig besteuert generiert und dann privilegiert nach Deutschland ausgeschüttet werden können.¹⁵³ Daneben ist die Systematik der Hinzurechnungsbesteuerung im Hinblick auf eine angemessene Vorbelastung widersprüchlich, da die Niedrigsteuerschwelle bei einer Ertragsteuerbelastung in Höhe von 25 Prozent liegt, aber im Fall einer Unterschreitung eine Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau erfolgt.¹⁵⁴ Liegt eine angemessene Vorbelastung demnach bei einer Ertragsteuerbelastung in Höhe von 25 Prozent oder bei den individuellen Steuersätzen der inländischen Gesellschafter, die im Fall von Körperschaften aktuell bei etwa 30 Prozent liegen¹⁵⁵? Der Gesetzgeber geht wohl von Letzterem aus, indem er sagt, dass die Hinzurechnungsbesteuerung die notwendige Vorbelastung sicherstellt.¹⁵⁶ Dies verwundert jedoch, da zum einen die Hinzurechnungsbesteuerung nicht bei ausländischen Gesellschaften eingreift, die einer Ertragsteuerbelastung zwischen 25 Prozent und der inländischen Belastung unterliegen. Zum anderen liegt für die Regelung einer angemessenen Vorbelastung eher eine starre Grenze als eine individuelle Belastung nahe, was auch im ursprünglichen Schemakonzept mit festem Steuersatz nach dem StSenkG zum Vorschein kam. Folglich unterstützt die Hinzurechnungsbesteuerung in ihrer derzeitigen Form den Vorbelastungsgedanken nicht konsequent, sondern konterkariert ein schlüssiges System.¹⁵⁷

Nichtsdestotrotz ist das Ziel einer angemessenen Vorbelastung auch im heutigen Umfeld wichtig, weil Dividenden nach wie vor bevorzugt

153 Cortez, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 69; Rasch, Ziele der Hinzurechnungsbesteuerung, S. 149 f.; mit genauer Belastungsanalyse durch die Hinzurechnungsbesteuerung in der Fassung nach dem StSenkG Maier-Frischmuth, Internationale Unternehmenstätigkeit, S. 117 f.

154 Frischmuth, IStR, 2005, 361, 362; Cortez, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 69 f.

155 Dies entspricht der durchschnittlichen Steuerbelastung von Unternehmen, insbesondere durch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Vgl. Monatsbericht des BMF vom Juni 2017, Abbildung 3, S. 34; OECD, Corporate Tax Statistics, 2nd Ed., S. 10.

156 Begründung des Regierungsentwurfs für ein Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 30.3.2000, BT-Drs. 14/3074 mit Verweis auf BT-Drs. 14/2683, S. 133.

157 Vgl. auch Maier-Frischmuth, Internationale Unternehmenstätigkeit, S. 122 f.; Frischmuth, IStR, 2005, 361, 364 und Cortez, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 70, welche vorschlagen, die Zielsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung auf die Missbrauchsabwehr zu beschränken.

besteuert werden, und sollte daher nicht fallen gelassen werden. Dies zeigt auch die US-amerikanische Initiative durch GILTI, da ansonsten ein großer Anreiz bestehen würde, Einkünfte in Niedrigsteuerländer zu verschieben und anschließend je nach Bedarf die Gewinne mit einer niedrigen Dividendenbesteuerung „zurückzuholen“.

c. Typisierte Missbrauchsbesteuerung

Seit der Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung sind auch Missbrauchserwägungen Teil des Konzeptes gewesen. Ursprünglich sollten Gestaltungen, die zu ungerechtfertigten Steuervorteilen durch Thesaurierung von Gewinnen führen, und damit das unangemessene Ausnutzen der Abschirmwirkung von ausländischen Körperschaften verhindert werden.¹⁵⁸ In der aktuellen Gesetzesentwicklung ist die Missbrauchsabwehr mit dem Anliegen, Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen zu verstärken, noch mehr in den Mittelpunkt gerückt.¹⁵⁹

Der BFH hat die Hinzurechnungsbesteuerung als „*typisierte Missbrauchsabwehr*“ bezeichnet.¹⁶⁰ Dies trifft den Punkt sehr genau. Der Gesetzgeber hat allgemein entschieden, was aus seiner Sicht einen Missbrauch darstellt, und dies in den Gesetzestext gegossen. Hier stellt sich aber wieder das Problem der fehlenden Reformierung der Hinzurechnungsbesteuerung in den letzten Jahren. Die Definition von Missbrauch ändert sich entsprechend den rechtlichen, sozialen und wirtschaftlichen Gegebenheiten und beinhaltet grundsätzlich eine Bewertungsentscheidung.¹⁶¹ Wenn der Gesetzgeber sich für eine typisierte Missbrauchsabwehr im Gegensatz zu einer individuelleren Wertung mit Hilfe einer Generalklausel entscheidet, ist es wichtig, eine regelmäßige Revision der Vorschriften auf ihre Aktualität durchzuführen. Ansonsten

158 Siehe Erster Teil.A.II.2.

159 Siehe Erster Teil.A.IV und Erster Teil.A.V.

160 BFH, Urt. 21.10.2009 – I R 114/08, IStR 2010, 149, 151.

161 So ähnlich auch Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 168 und Quilitzsch, Die Hinzurechnungsbesteuerung, S. 95.

besteht die sich hier realisierte Gefahr, dass nicht mehr nur missbräuchliche Gestaltungen durch die Regelung getroffen werden.¹⁶²

Zum Beispiel ist die Qualifizierung von „guten“ (aktiven) und „schlechten“ (passiven) Einkünften erschwert, da viele neue Geschäftsmodelle entwickelt wurden und werden sowie die Nutzung der globalisierten Welt nicht per se bestraft werden sollte. Der bestehende Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG spiegelt dies nicht wider und ist stark veraltet.¹⁶³ Zudem lassen weitere Schwachstellen daran zweifeln, dass die Hinzurechnungsbesteuerung nur Missbrauchsfälle erfassen soll. Bei unverbundenen Portfolio-Beteiligungen, die mangels individueller Mindestbeteiligungsgrenzen nach § 7 Abs. 1 AStG unter die Regelung fallen, lässt sich schwerlich ein Missbrauch feststellen, da mit einer Minimalbeteiligung kein Einfluss auf die Geschicke des Unternehmens ausgeübt werden kann.¹⁶⁴ Dieser Befund wird vor dem Hintergrund der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 6, 6a AStG noch verstärkt, weil hier nicht einmal mehr die Inländerbeherrschung vorausgesetzt wird. Daneben ist die Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent als Schwelle zum Missbrauch nicht überzeugend. Die letztmalige Absenkung erfolgte durch das StSenkG im Jahr 2000 und damals entstand dadurch ein Gleichlauf mit dem Körperschaftsteuersatz. Fraglich war schon bei der damaligen Gesetzesänderung, ob ein Missbrauch bereits vorliegt, sobald ein Steuerpflichtiger Einkünfte in einen Staat verschiebt, welcher Erträge niedriger besteuert als der Körperschaftsteuersatz der Bundesrepublik Deutschland.¹⁶⁵ Jedenfalls nach dem derzeitigen Stand ist eine Beschränkung auf die Missbrauchsabwehr klar zu verneinen, da sogar in Deutschland Ertragsteuerbelastungen für Körperschaften von unter 25 Prozent möglich sind und der Körperschaftsteuersatz nur noch bei 15 Prozent liegt.¹⁶⁶

¹⁶² So auch *Quilitzsch*, der ausführt, dass die Zielsetzung „*ad absurdum*“ geführt wurde, *Quilitzsch*, Ubg 2011, 942, 942.

¹⁶³ Siehe Erster Teil.C.II.1.c).

¹⁶⁴ *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, S. 97 f.; *Rasch*, Ziele der Hinzurechnungsbesteuerung, S. 311, 331 ff.

¹⁶⁵ Für eine Absenkung des Niedrigsteuersatzes beispielsweise *Rasch*, Ziele der Hinzurechnungsbesteuerung, S. 360; *Roser*, IStR 2000, 78, 78 f.

¹⁶⁶ Siehe Erster Teil.C.II.1.b).

2. Starke Einschränkung durch die Rechtsprechung des EuGH

Die bis dahin schon diffuse Lage der Hinzurechnungsbesteuerung wurde durch die Rechtsprechung des EuGH weiter fragmentiert. Das erste entscheidende Urteil aus dem Jahr 2006 war in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ und hatte die Einführung des Motivtest gemäß § 8 Abs. 2 AStG zur Folge, um die Gemeinschaftswidrigkeit der damaligen Rechtslage auszuräumen.¹⁶⁷ Mit der lang offen gebliebenen Frage der Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit der Kapitalverkehrsfreiheit im Hinblick auf die Anwendung gegenüber Drittstaaten hat sich der EuGH 2019 in der Rechtssache „X GmbH“ befasst und sich dabei weitestgehend an den Vorgaben von „Cadbury Schweppes“ orientiert, so dass in Zukunft die Möglichkeit eines Gegenbeweises i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG wohl auch bei Drittstaatenfällen notwendig ist.¹⁶⁸

a. Cadbury Schweppes

Das Urteil in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“¹⁶⁹ aus dem Jahr 2006 behandelt die Vereinbarkeit der britischen CFC-Gesetzgebung mit den europäischen Grundfreiheiten. Die Kernaussagen sind aber aufgrund der Ähnlichkeit zu den deutschen Regelungen entsprechend auch auf die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung anwendbar.

Dreh- und Angelpunkt der Entscheidung ist, dass der EuGH die Hinzurechnungsbesteuerung nur als eine Art Missbrauchsabwehr für rein künstliche Gestaltungen für zulässig hält. So hat der EuGH für Recht erkannt:

„Die Artikel 43 EG und 48 EG [mittlerweile Art. 49 und 54 AEUV] sind dahin auszulegen, dass es ihnen zuwiderläuft, dass in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft die von einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinne einbezogen werden, wenn diese Gewinne

¹⁶⁷ Siehe Erster Teil.B.III.1.

¹⁶⁸ So auch *Schmitger/Krüger/Nielsen*, IStR 2019, 340, 346; im Falle von Portfolio-Beteiligungen steht die Entscheidung des EuGH für einen Substanztest bereits fest, vgl. *Kahlenberg*, DB 2019, 1590, 1594 und *Schönfeld*, IStR 2019, 397, 399.

¹⁶⁹ EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes).

*einem niedrigeren Besteuerungsniveau als im erstgenannten Staat unterliegen, es sei denn, eine solche Einbeziehung betrifft nur rein künstliche Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. Von der Anwendung einer solchen Besteuerungsmaßnahme ist folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die genannte beherrschte ausländische Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.*¹⁷⁰

In einem ersten Schritt sieht der EuGH in der Hinzurechnungsbesteuerung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.¹⁷¹ Zwar werden die Einkünfte einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft nicht höher besteuert als die Einkünfte einer entsprechenden Tochtergesellschaft im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners, jedoch bestehe im Gegensatz zum Inlandsfall ein steuerlicher Nachteil des Anteilseigners darin, dass dieser für Gewinne einer anderen Körperschaft, der ausländischen Gesellschaft, besteuert werde.¹⁷² Dadurch können die Anteilseigner wiederum behindert werden, Tochtergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat zu gründen oder zu betreiben.¹⁷³

Im Rahmen der Rechtfertigung dieser Beschränkung, dem zweiten Schritt, begrenzt sich der EuGH weitgehend auf eine Missbrauchsbeurteilung.¹⁷⁴ Dies stützt sich wohl darauf, dass die Regierung des Vereinigten Königreichs als Rechtfertigung für die CFC-Regelungen vorgebracht hat, dass die CFC-Regelungen „den Kampf gegen eine besondere Form der Steuerumgehung bezweckten“.¹⁷⁵ Der EuGH stellte fest, dass die Hinzurechnungsbesteuerung gerechtfertigt sein könne, wenn sie ausschließlich zur Abwehr von „rein künstliche Gestaltungen“, die die Umgehung der nationalen Steuern bezwecken, Anwendung fände.¹⁷⁶

170 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes).

171 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 39 ff.

172 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 45.

173 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 46.

174 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 47 ff.

175 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 48.

176 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 51, 55.

Der dritte Schritt ist die Verhältnismäßigkeitsprüfung.¹⁷⁷ Die Hinzurechnungsbesteuerung dürfe nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Ziels, der Verhinderung von Steuerumgehung durch künstliche Gestaltungen, notwendig sei. Die Hinzurechnung müsse dann ausgeschlossen sein, wenn die CFC mit einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat im Zusammenhang stehe.¹⁷⁸ Indizien hierfür können „Geschäftsräume[n], Personal und Ausrüstungsgegenstände[n]“ sein.¹⁷⁹ Darüber hinaus müsse für die Steuerbehörden die Möglichkeit bestehen, Nachweise der steuerpflichtigen Anteilseigner für eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit nachzuprüfen, was aufgrund der Amtshilfe-Richtlinie¹⁸⁰ und der mitgliedstaatlichen Umsetzungsgesetze ermöglicht sei.¹⁸¹

b. X GmbH

Das Urteil in der Rechtssache „X GmbH“¹⁸² beruht auf einer Vorlage des BFH¹⁸³ und hatte zwei Schwerpunkte, die Reichweite der Standstill-Klausel gemäß Art. 64 Abs. 1 AEUV und die Vereinbarkeit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung gegenüber Drittstaaten, im Speziellen der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter gemäß § 7 Abs. 6, 6a AStG, mit der Kapitalverkehrsfreiheit.

Die erste Vorlagefrage befasst sich mit der Reduzierung der Mindestbeteiligung des § 7 Abs. 6 AStG von zehn Prozent auf ein Prozent durch das UntStFG und deren Auswirkung auf die Standstill-Klausel. Die eingefügte Erfassung von Portfolioinvestitionen habe, so der EuGH, keinen Einfluss auf Art. 64 Abs. 1 AEUV, da dieser nur eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Direktinvestitionen zulasse und unabhängig von einem weiteren Anwendungsbereich der einschrän-

177 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 60 ff.

178 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 65 f.

179 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 67.

180 Richtlinie (EU) 2011/16 des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

181 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 71.

182 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH).

183 BFH, Beschl. v. 12.10.2016 – I R 80/14.

kenden Vorschrift sei.¹⁸⁴ Demgemäß sei eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der beschränkenden Vorschrift unschädlich, wenn diese Erweiterung nicht zu einer Verschärfung für Direktinvestitionen führe.¹⁸⁵

Die zweite Vorlagefrage betrifft die Auswirkungen der Gesetzesänderungen durch das StSenkG und das UntStFG auf die Standstill-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV.¹⁸⁶ Zuerst bestätigt der EuGH ein weiteres Mal, dass die beschränkende Vorschrift nicht seit dem 31. Dezember 1993 unverändert bestehen müsse, sondern nur mit einer zu dieser Zeit bestehenden Bestimmung im Wesentlichen übereinstimmen und ununterbrochen Teil der Rechtsordnung sein müsse.¹⁸⁷ Der EuGH unterstellt aufgrund der Ausführungen des BFH in dessen Vorlagebeschluss, dass die Änderungen durch das StSenkG zu einer wesentlichen Abweichung von der ursprünglichen Vorschrift führten.¹⁸⁸ Dementsprechend habe das vorliegende Gericht zu überprüfen, ob die durch das StSenkG geänderten Regelungen in dem Sinne tatsächlich zur Anwendung kamen, „*dass die im Jahr 2001 erzielten Zwischeneinkünfte in die Steuerbemessungsgrundlage des betreffenden inländischen Steuerpflichtigen einzubeziehen waren, ungeachtet dessen, dass die Finanzverwaltung diese Vorschriften bei der Besteuerung der betreffenden Einkünfte im Jahr 2002 letztlich nicht heranzog*“.¹⁸⁹ Bei einer Bejahung dieser Frage sei die durchgehende Geltung der betroffenen Vorschrift gestoppt, was zu der Unanwendbarkeit der Standstill-Klausel führen würde.¹⁹⁰ Der BFH hat in seinem abschließenden Urteil vom 22. Mai 2019 die ihm obliegende Prüfung durchgeführt und im Ergebnis die Anwendbarkeit der Standstill-Klausel mit der Begründung abgelehnt, dass die Neuregelungen des StSenkG bereits mit ihrem Inkrafttreten am 1. Januar 2001 auf Zwischeneinkünfte tatsächlich anwendbar waren.¹⁹¹ Zu demselben

184 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 29 ff.

185 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 34.

186 Vgl. zu den Gesetzesänderungen Erster Teil.A.III.

187 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 37 f. m.w.N.

188 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 44 f.

189 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 49 f.

190 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 49.

191 BFH, Urt. v. 22.5.2019 – I R 11/19, IStR 2019, 901, 904, Rn. 27; vgl. auch BFH, Urt. v. 18.12.2019 – I R 59/17, DStR 2020, 2182, 2187; a.A. *Jacobsen*, DStZ 2019, 389, 393 ff.; *Jacobsen*, DStZ 2020, 98, 98 f.; wohl auch *Heckerodt*, IStR 2019, 683, 685 f.

Resultat gelangt Köhler mit der Argument, dass nicht erst die tatsächliche Anwendung entscheidend sei, sondern die Neuregelung bereits durch den Abschreckungseffekt vor der drohenden Belastung im zu veranlagendem Jahr 2001 und die entsprechenden Dispositionen der Steuerpflichtigen eine negative Wirkung entfaltet.¹⁹²

Die dritte Vorlagefrage behandelt die Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatenfällen, wobei der vorgelegte Fall ausschließlich Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter i.S.d. § 7 Abs. 6, 6a AStG umfasst. Klarstellend hat der BFH mit Urteil vom 18. Dezember 2019 die Grundsätze des EuGH in der Rechtssache „X-GmbH“ auf den Grundtatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 AStG übertragen.¹⁹³ In Anlehnung an die Entscheidung „Cadbury Schweppes“ bejaht der EuGH auch hier eine Beschränkung der Grundfreiheit, da dem steuerpflichtigen Inländer Einkünfte einer anderen juristischen Person zugerechnet werden und dieser steuerliche Nachteil von Investitionen in niedrig besteuerte Drittländer abhalten könne.¹⁹⁴ Im Hinblick auf Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH eine Ungleichbehandlung aufgrund eines unterschiedlichen Wohnorts oder Kapitalanlageorts zulässig, „wenn sie Situationen betreffen, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder, anderenfalls, wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind“.¹⁹⁵ Ersteres wurde schnell verneint, da nach Vortrag der deutschen Regierung die Unvergleichbarkeit aus der Ansässigkeit der Zielgesellschaft in einem niedrigbesteuerten Drittland zu ziehen sei, was wiederum nicht ausreichen könne, da ansonsten ein Zirkelschluss zur ursprünglichen Zielsetzung der Art. 63, 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV entstehen würde.¹⁹⁶ Im Rahmen von Letzterem konzentriert sich die Urteilsbegründung auf den zwingenden Grund der Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, dessen Schutz durch die Hinzurechnungsbesteuerung

192 Köhler, ISR 2019, 175, 177.

193 BFH, Urt. v. 18.12.2019 – I R 59/17, DStR 2020, 2182, 2186.

194 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 57 f.

195 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 61 m.w.N.

196 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 63 ff.

grundsätzlich gewährleistet sei.¹⁹⁷ Hierbei kritisiert der EuGH aber den Automatismus der Hinzurechnungsbesteuerung und die fehlende Möglichkeit eines Entlastungsnachweises der wirtschaftlichen Gründe für eine Beteiligung bzw. der wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit, da eine Beschränkung des Kapitalverkehrs nur bei rein künstlichen Gestaltungen gerechtfertigt sei.¹⁹⁸ Die Voraussetzungen der niedrigen Besteuerung und der passiven Einkünfte seien zwar Anhaltspunkte für eine künstliche Gestaltung, führen aber nicht zwangsläufig zu diesem Ergebnis, so dass die Regelung grundsätzlich über das hinausgehe, was zur Erreichung des Ziels notwendig sei.¹⁹⁹ Der EuGH schränkt dieses Ergebnis aber mit der Begründung ein, dass im Anwendungsfall gegenüber Drittländern andere Anforderungen als gegenüber Mitgliedstaaten der EU gestellt werden müssten.²⁰⁰ Der entscheidende Unterschied sei die Möglichkeit über Auskunftersuchen an Informationen zu gelangen, um die Angaben von Steuerpflichtigen nachzuprüfen.²⁰¹ Zwischen dem Mitgliedstaat und dem Drittland müssen „vertragliche Verpflichtungen bestehen, die einen rechtlichen Rahmen für die Zusammenarbeit und Mechanismen zum Austausch von Informationen zwischen den betreffenden nationalen Behörden begründen und die es den [deutschen] Steuerbehörden tatsächlich ermöglichen können, gegebenenfalls die Richtigkeit der Informationen in Bezug auf die [in der Schweiz] ansässige Gesellschaft zu überprüfen, die zum Nachweis dafür vorgelegt werden, dass die Beteiligung des Steuerpflichtigen an ihr nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht“.²⁰² Ansonsten müsse der Mitgliedstaat die Möglichkeit der Vorlage eines Nachweises für die wirtschaftlichen Gründe der Beteiligung nicht einräumen.²⁰³ Der BFH knüpft in seinem Schlussurteil hieran an und sieht die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit aufgrund der fehlenden Verpflichtung zum Informationsaustausch zwischen Deutsch-

197 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 78.

198 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 80, 85; vgl. für den veränderten Maßstab für das Erfordernis der wirtschaftlichen Substanz in Drittstaatenfällen Erster Teil.C.II.2.b).

199 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 86, 88.

200 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 90.

201 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 91 f.

202 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 94.

203 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 95.

land und der Schweiz als gerechtfertigt an.²⁰⁴ Insbesondere die „kleine“ Auskunfts Klausel des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz, welche für die maßgeblichen Streitjahre gültig war, genüge für den notwendigen Informationsaustausch nicht.²⁰⁵ Der BFH deutet aber an, dass die „große“ Auskunfts Klausel, welche erst mit Wirkung ab dem 1. Januar 2011 in Art. 27 DBA-Schweiz eingeführt wurde, ausreichend wäre.²⁰⁶

3. Schlussfolgerungen

Der Hinzurechnungsbesteuerung in ihrer derzeitigen Fassung fehlt eine klare Grundkonzeption, da wie gezeigt verschiedene Zielsetzungen zusammenspielen und dadurch Widersprüche in den Vorschriften entstanden. Das Grundkonzept der Regelungen beruht noch vorwiegend auf dem AStG 1972 und der Ausschüttungsfiktion. Im Mittelpunkt steht aber wohl die Missbrauchsabwehr, die Teil der ursprünglichen Zielsetzungen war und vor allem in den letzten Jahren verstärkt ins Zentrum der Überlegungen trat.

Wenn nun über Missbrauch und dessen Verhinderung gesprochen wird, ist die wichtigste Frage: Was ist eigentlich Missbrauch? Durch die globalisierte Welt ist jede Betätigung im Ausland zum Normalfall geworden. Deutsche Unternehmen investieren immer mehr Geld im Ausland und gründen viele ausländische Tochterunternehmen. Nach einer Statistik der deutschen Bundesbank vom April 2019 sind die unmittelbaren deutschen Direktinvestitionen zu Marktwerten von 2014 bis 2017 um zirka 19 Prozent gestiegen und lagen zum Jahresende 2017 bei 1,37 Billionen Euro.²⁰⁷ Ebenso ist die Anzahl an Tochterunternehmen im Ausland in den Jahren 2015 bis 2018 um gut drei Prozent gestiegen.²⁰⁸ Die Motive hierfür können vielfältig sein. Die Erschließung neuer Absatzmärkte steht aber laut einer 2015 erfolgten Befragung von

204 BFH, Urt. v. 22.5.2019 – I R 11/19, IStR 2019, 901, 905 f., Rn. 33 ff.

205 BFH, Urt. v. 22.5.2019 – I R 11/19, IStR 2019, 901, 905 f., Rn. 35.

206 BFH, Urt. v. 22.5.2019 – I R 11/19, IStR 2019, 901, 905 f., Rn. 34; so auch *Kraft*, FR 2020, 105, 108.

207 Deutsche Bundesbank, Bestandserhebung über Direktinvestitionen – Statistische Sonderveröffentlichung 10, April 2019, S. 88.

208 Eigene Berechnung auf Grundlage von: Deutsche Bundesbank, Statistik über Struktur und Tätigkeit von Auslandsunternehmenseinheiten deutscher Investoren (Outward FATS), November 2020, S. 5.

KfW Research unter sämtlichen knapp 1.700 Firmen in Deutschland mit einem jährlichen Umsatz von mehr als 500 Mio. Euro im Vordergrund.²⁰⁹ Dies zeigt, dass sich zumindest in den überwiegenden Fällen auch vernünftige Gründe für die Nutzung von Tochtergesellschaften im Ausland finden lassen und dabei alleine das Ausnutzen eines Niedrigsteuerlandes kein Missbrauch sein kann.

Einen ähnlichen Gedankengang verfolgt wohl die Rechtsprechung des EuGH. Durch die Urteile in den Rechtssachen „Cadbury Schweppes“ und „X GmbH“ ist die Hinzurechnungsbesteuerung in vielen Fällen auf künstliche Gestaltungen beschränkt worden, da nur noch in Ausnahmefällen, wenn keine Amtshilfe zwischen den betroffenen Staaten besteht, eine Hinzurechnungsbesteuerung ohne einen Motivtest unionsrechtskonform ist.²¹⁰ Dies führt zu einer Aushöhlung des Anwendungsbereichs der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung in ihrer derzeitigen Form, da sie überspitzt formuliert nur noch Briefkasten- und Strohfirmer erfasst.²¹¹ Abgesehen davon greift die Hinzurechnungsbesteuerung auch, wenn die Steuerpflichtigen nicht die notwendigen Nachweise, beispielsweise für aktive Einkünfte oder den Motivtest, beibringen können, wodurch aber der grundsätzlich intendierte Anwendungsbereich nicht erweitert wird.

Den eben genannten klassischen Missbrauchsfällen könnte aber bereits durch §§ 39, 41, 42 AO begegnet werden, so dass folglich keine komplexe Hinzurechnungsbesteuerung mit entsprechend begrenztem Anwendungsbereich notwendig ist.²¹² Dies kann auch als Umkehrschluss aus einer Aussage von *Baumgärtel* und *Perlet* gezogen werden, wonach der Gesetzgeber die Hinzurechnungsbesteuerung gerade vor dem Hintergrund eingeführt hat, dass die §§ 39, 41, 42 AO nicht eingreifen, „wenn für die Errichtung der Basisgesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorhanden waren und die Gesell-

209 *Borger*, KfW Research – Fokus Volkswirtschaft Nr. 136, S. 2, 5.

210 So auch *Kahlenberg/Quilitzsch*, IStR 2019, 901, 907; *Kahlenberg/Schiefer*, IStR 2017, 889, 896.

211 Der EuGH nennt genau diese zwei Fälle als einzige Beispiele einer fiktiven Ansiedlung ohne wirklicher wirtschaftlichen Tätigkeit; vgl. EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), Rn. 68.

212 So auch *Ziegmaier*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 151; vgl. *Schön* in: FS Reiß, S. 587 f.

schaft eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet“.²¹³ Insbesondere lag nach jahrzehntelanger Rechtsprechung ein Fall von § 42 AO (§ 6 StAnpG) vor, wenn wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für eine Direktinvestition im Ausland bzw. die Zwischenschaltung einer Basisgesellschaft fehlten.²¹⁴ Später wurde der Anwendungsbereich von § 42 AO im Hinblick auf die § 7 ff. AStG etwas eingeschränkt, indem eine Gestaltung nicht als unangemessen qualifiziert wurde, wenn die hierfür sprechenden Gesichtspunkte nur den Tatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung auslösten.²¹⁵ Für die Zukunft ist der BFH aber nicht an diese Auslegung des § 42 AO gebunden, sondern könnte eine – gegebenenfalls durch die Reformierung der Hinzurechnungsbesteuerung – entstehende Lücke wieder ausfüllen.²¹⁶

Zusammenfassend führt dies aber nicht dazu, dass die Hinzurechnungsbesteuerung unproblematisch abgeschafft werden kann. Vielmehr verbleiben ungerechtfertigte Steuervorteile, wenn Steuerpflichtige im niedrigbesteuerten Ausland Gewinne generieren, die nur minimal besteuert werden, und diese Gewinne dann zu der reduzierten Dividendenbesteuerung nach Deutschland ausschütten. Der Vorbelastungsgedanke, der dieses Dilemma zu lösen versucht, ist daher nach wie vor wichtig und sollte bei einer Reformierung der Hinzurechnungsbesteuerung berücksichtigt werden.

II Aktuelle Probleme der §§ 7–14 AStG im Speziellen

Neben den grundsätzlichen Fragen zur Hinzurechnungsbesteuerung und deren Zielsetzung ist auch die Ausgestaltung der Normen und die

²¹³ *Baumgärtel/Perlet*, Hinzurechnungsbesteuerung bei Auslandsbeteiligungen, S. 1.

²¹⁴ BFH, Urt. v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. 1968 II, 695, 697; BFH, Urt. v. 29.1.1975 – I R 135/70, BStBl. 1975 II, 553, 554; BFH, Urt. v. 5.3.1986 – I R 201/82, BStBl. 1986 II, 496, 497; BFH, Urt. v. 23.10.1991 – I R 40/89, BStBl. 1992 II, 1026, 1027.

²¹⁵ BFH, Urt. v. 20.3.2002 – I R 63/99, DStR 2002, 1348, 1350 m.w.N.; *Gosch*, IWB 2017, 876, 878 geht von einem Vorrang der §§ 7 ff. AStG mit „*negativem Sperrereffekt*“ aus, sobald eine ausländische Gesellschaft, unabhängig vom Vorliegen einer Niedrigbesteuerung, als Zwischengesellschaft i.d.S. einzuordnen ist.

²¹⁶ *Ratschow* plädiert dafür, dass § 42 AO die Bekämpfung von „*eindeutigen Missbrauchs-fällen*“ i.S.v. „*Cadbury Schweppes*“ übernimmt; *Ratschow* in: Klein, AO, § 42, Rn. 140.

Funktionsweise der Hinzurechnungsbesteuerung seit der Einführung immer wieder kritisiert worden.²¹⁷ Mit den neueren multinationalen Initiativen, insbesondere dem BEPS-Projekt, mehren sich die kritischen Stimmen aus der Wissenschaft und der Praxis und plädieren für eine Reform.²¹⁸ Von den vielen aufgeworfenen Problemen und Fragen sollen hier einige Wichtige erörtert werden, um in einem nächsten Schritt zu prüfen, inwieweit eine „kleine Reform“ der Hinzurechnungsbesteuerung möglich und sinnvoll ist.

1. Allgemeine inhaltliche Probleme

a. Inländerbeherrschung

Die größte Problematik der Regelungen zu den Beherrschungsanforderungen für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung ist die fehlende Beschränkung auf Situationen, in denen die Steuerpflichtigen gezielt Einfluss auf die Entscheidungen der ausländischen Gesellschaft nehmen (können).²¹⁹ Es wird grundsätzlich eine Beherr-

217 Siehe beispielsweise *Haarmann*, IStR 2011, 565; *Köhler/Haun*, Ubg 2008, 73; *Kraft*, IStR 2010, 377; *Kraft/Schmidt*, PISStB 2011, 14; *Quilitzsch*, Ubg 2011, 942; *Rättig/Protzen*, IStR 2001, 601; *Rättig/Protzen*, IStR 2002, 123; *Rödder*, IStR 2009, 873; *Sullivan/Wallner/Wübbelsmann*, IStR 2003, 6; *Wassermeyer*, EuZW 2000, 513; *Wassermeyer/Schönfeld*, IStR 2008, 496; *Vogt*, DStR 2005, 1347.

218 *Adrian/Rautenstrauch/Sterner*, DStR 2017, 1457; *Ja.Becker/Loose*, BB 2018, 215; *Ja.Becker/Schmelz*, IStR 2017, 797; BDI, Vorschläge für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung; *Dehne*, ISR 2018, 132; *Dehne* in: Lüdicke, Internationales Steuerrecht, S. 139 ff.; *Engelke/Hoffmann*, BB 2019, 1564; *Frischmuth*, IStR 2005, 361; *Haase*, DStR 2019, 827; *Haase*, ISR 2017, 349; *Haase*, Reform Hinzurechnungsbesteuerung, S. 83 ff.; *Heinsen/Erb*, DB 2018, 975; *Jacobsen*, IStR 2018, 433; *Kahlenberg/Prusko*, IStR 2017, 304; *Kahlenberg/Weiss*, IStR 2019, 81; *Köhler*, ISR 2018, 387; *Kollruss*, IStR 2017, 522; *Kollruss*, WPG 2018, 1190; *Kraft*, IWB 2019, 104; *Kraft*, IStR 2016, 129; *Linn*, IStR 2016, 645; *Lüdicke* in: FS Endres, S. 219 ff.; *Moser*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 43 ff.; *Quilitzsch/Engelen*, FR 2018, 293; *Rieck*, IStR 2017, 399; *Ruh*, Expert Focus 2017, 440; *Rupp/Köhler* in: Steuerberater-Jahrbuch 17/18, S. 479 ff.; *Schnitger/Nitschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960; *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3; *Schönfeld*, IStR 2017, 721; *Schümmer/Leusder/Weinrich*, IStR 2018, 397; *Wassermeyer*, IStR 2016, 517; *Wassermeyer*, IStR 2018, 744; *Wassermeyer* in: FS Crezelius, S. 809 ff.; Wissenschaftlicher Beitrag Steuern der Ernst & Young GmbH, IStR 2013, 549.

219 So auch *Quilitzsch/Engelen*, FR 2018, 293, 294; a.A. *Jacobsen*, IStR 2018, 433, 442, der einen völligen Verzicht auf quantitative Beteiligungsanforderungen vorschlägt und jede Beteiligung genügen lassen will.

schung im Sinne einer mehrheitlichen Beteiligung durch Steuerländer gefordert, wobei zwischen den im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen keinerlei Abstimmung notwendig ist. Von den jetzigen Vorschriften können daher Steuerpflichtige mit Minimalbeteiligungen und ohne jeden Einfluss betroffen sein, obwohl in diesen Fällen ein Missbrauch im Grundsatz ausgeschlossen sein dürfte.²²⁰

§ 7 Abs. 1 und 2 AStG erfasst jede noch so kleine Beteiligung und addiert im Anschluss für die Bestimmung einer Mehrheitsbeteiligung alle Anteile deutscher Steuerpflichtiger zusammen.²²¹ Die fehlende Anforderung der Verbundenheit führt nicht nur dazu, dass Kleinstbeteiligungen erfasst werden, sondern ermöglicht auch Fälle einer zufälligen und unbewussten Beherrschung durch Anteilseigner, die einander völlig unbekannt sind.²²² Hinsichtlich der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter nach § 7 Abs. 6 AStG wurde sogar komplett auf eine mehrheitliche Beteiligung verzichtet, wobei der einzelne Steuerpflichtige im Regelfall²²³ zumindest mit einem Prozent beteiligt sein muss.²²⁴ Diese Kleinanleger haben keine Auskunftsrechte gegenüber der Zwischengesellschaft und können daher auch nicht den Nachweispflichten für den Motivtest oder die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG nachkommen.²²⁵ Im Endeffekt könnte sogar ein Privatanleger, der nur wenige Aktien erwirbt, unter die Hinzurechnungsbesteuerung fallen und wäre im Anschluss auf die Hilfe der Gesellschaft angewiesen, um die Exkulpationsmöglichkeit wahrzunehmen. Gegebenenfalls könnte der Steuerpflichtige darüber hinaus die Steuer nicht einmal bezahlen und hätte keinen Einfluss auf die Ausschüttungsmodalitäten der ausländischen Gesellschaft, um Abhilfe zu schaffen.

Ob die Hinzurechnungsbesteuerung in der Praxis tatsächlich bei Zwergbeteiligungen zur Anwendung kommt, mag bezweifelt werden, da auch die Finanzverwaltung die jeweils notwendigen Informationen

220 *Dehne*, ISR 2018, 132, 135; *Heinsen/Erb*, DB 2018, 975, 976; *Quilitzsch*, Ubg 2011, 942, 943.

221 *Dehne*, ISR 2018, 132, 135.

222 *Haase*, Reform Hinzurechnungsbesteuerung, S. 87.

223 Im Fall des § 7 Abs. 6 S. 3 AStG ist keine Mindestbeteiligung erforderlich, siehe Erster Teil. B.III.3.

224 *Haase*, Reform Hinzurechnungsbesteuerung, S. 95 f.

225 *Quilitzsch/Engelen*, FR 2018, 293, 294; *Quilitzsch*, Ubg 2011, 942, 943 f.

erst ermitteln muss. Weiterhin wird wohl der Verwaltungsaufwand zu den Steuermehreinnahmen bei Portfolio-Beteiligungen insbesondere auch im Hinblick auf Bagatellregelungen außer Verhältnis stehen. Jedoch ist der breite Anwendungsbereich mit dem Gedanken der Missbrauchsabwehr, der, wie gezeigt, prägend für die Hinzurechnungsbesteuerung in ihrer derzeitigen Fassung ist, schwerlich vereinbar und daher kein hinnehmbarer Zustand.

Auf der anderen Seite kann diesem System zu Gute gehalten werden, dass Umgehungen, z.B. durch Aufteilung der Anteile auf verschiedene Gesellschaften, stark erschwert sind. Fraglich ist aber, ob dafür derart weitgehende Vorschriften überhaupt erforderlich sind oder nicht ein ähnliches Schutzniveau mit milderer Maßnahmen zu erreichen ist. Ziel müssen daher Regelungen sein, die präzise nur Steuergestaltungen erfassen, die durch die Hinzurechnungsbesteuerung vermieden werden sollen, und daneben Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften unbeschränkt zulassen. Eine Einschränkung der Regelung auf echte Beherrschungsfälle, damit nur noch die Beteiligungen von verbundenen Gesellschaften und Steuerpflichtigen, die durch ein abgestimmtes Verhalten zusammenwirken, zusammengerechnet werden, bietet sich an.²²⁶ Beispielsweise regeln sowohl andere Staaten, u.a. Frankreich, Schweden und Spanien, als auch die ATAD die Beherrschungsvoraussetzungen mit einem Erfordernis der „Verbundenheit“.²²⁷ *Schönfeld* hält sogar die derzeitigen Regelungen zur Inländerbeherrschung und zur Ein-Prozent-Grenze des § 7 Abs. 6 AStG als „echtes aliud“ für nicht vereinbar mit Art. 7 Abs. 1 Buchst. a ATAD.²²⁸ Jedenfalls sollten die zu weitgehenden Beherrschungsvorschriften des § 7 AStG aufgegeben werden, um eine zielgenaue Hinzurechnungsbesteuerung zu gewährleisten.

²²⁶ Vgl. auch *Quilitzsch/Engelen*, FR 2018, 293, 294, die die Regelungen der ATAD als gutes Vorbild ansehen.

²²⁷ *Heinsen/Erb*, DB 2018, 975, 976.

²²⁸ *Schönfeld*, IStR 2017, 721, 723; a.A. *Jacobsen*, IStR 2018, 433, 442; wohl auch *Schnitger/Nitschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960, 962 f. mit Verweis auf das Mindestschutzniveau.

b. Niedrigsteuergrenze

Die Niedrigsteuergrenze von derzeit 25 Prozent ist nach herrschender Meinung zu hoch.²²⁹ Die letztmalige Absenkung erfolgte durch das StSenkG im Jahr 2000 und damals entstand dadurch ein Gleichlauf mit dem Körperschaftsteuersatz. Bei der nächsten Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf die bestehenden 15 Prozent durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde die Niedrigsteuerschwelle unverändert gelassen.

Die Folge ist, dass mittlerweile Tochtergesellschaften in vielen EU-Staaten²³⁰ und seit dem TCJA auch teilweise in den USA²³¹ mit einer Steuerbelastung von unter 25 Prozent als niedrig besteuert i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG gelten.²³² Die Hinzurechnungsbesteuerung wird somit zum „*Regel-Unternehmenssteuerrecht*“.²³³ Sogar in Deutschland sind endgültige Ertragsteuerbelastungen möglich, die unterhalb der Niedrigsteuerschwelle liegen.²³⁴ Bei Anwendung des gewerbsteuerlichen Mindesthebesatzes von 200 Prozent gemäß § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG würde sich für eine Körperschaft eine Steuerbelastung von 22,825 Prozent ergeben (15 Prozent Körperschaftssteuer, 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag und sieben Prozent Gewerbesteuer). Darüber hinaus sind Sonderfälle der beschränkten Steuerpflicht von ausländischen Gesellschaften beispielsweise bei Immobilieneinkünften denkbar, in denen die inländischen Einkünfte nur einer Steuerpflicht in Höhe von 15,825 Prozent unterliegen, wenn ein inländischer Gewerbebetrieb fehlt bzw. die Einkünfte nicht gewerbsteuerpflichtig sind.²³⁵ Diese Belastungsunterschiede im

229 Vgl. *Vogt* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 8, Rn. 485; *Kraft* in: Kraft, AStG, § 8, Rn. 871; *Lehfeldt* in: Strunk/Kaminski/ Köhler, AStG, § 8, Rn. 183, 8; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 413 m.w.N.; dagegen sieht der Gesetzgeber die Höhe noch immer als gerechtfertigt an, vgl. Begründung des RegE JStG 2008, BT-Drs. 16/6290, S. 91.

230 Beispielsweise Kroatien, Tschechien, Dänemark, Irland, Luxemburg, Niederlande und Schweden, vgl. IBFD, Global Corporate Tax Handbook 2016, S. 282, 306, 318, 634, 787, 932, 1250; vgl. auch IBFD, European Tax Handbook 2018, S. 13 f. für eine Übersicht der generellen Steuersätze für Unternehmensgewinne in den Staaten der EU.

231 Vgl. *Hess*, IStR 2019, 11, 15.

232 *Linn*, IStR 2016, 645, 648; *Schümmer/Leusder/Weinrich*, IStR 2018, 397, 397 f; vgl. auch OECD, Corporate Tax Statistics, 2nd Ed., S. 9 ff.

233 *Rödder* in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 19/20, S. 107.

234 *Quilitzsch/Engelen*, FR 2018, 293, 296; *Wassermeyer/Schönfeld*, IStR 2008, 496, 497.

235 *Kraft/Schmidt*, PISBT 2011, 14, 15; *Wassermeyer/Schönfeld*, IStR 2008, 496, 497 f.; *Haun/Kahle/Goebel/Cortez/Reiser/Schmidt* in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, AStG, § 8, Rn. 631.

Verhältnis zu Einkünften, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, lösen auch verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Bedenken aus.²³⁶ So könnte argumentiert werden, dass alleine der Ort der Niederlassung der Gesellschaft Ausgangspunkt für die überhöhte Belastung durch die Hinzurechnungsbesteuerung ist und bei Erzielung der identischen Einnahmen in Deutschland die niedrigere Besteuerung (s.o.) endgültig bestehen bleibt.²³⁷ Oder eine zu hohe Niedrigsteuergrenze könnte in Anlehnung an „Cadbury Schweppes“ über das hinausgehen, was zur Erreichung der Missbrauchsabwehr notwendig ist.²³⁸

Zum Teil wird auch das Problem der Anrechnungsüberhänge durch die Erfassung des Hinzurechnungsbetrages im Gewerbeertrag als Problem der Niedrigbesteuerung angesehen.²³⁹ *Lüdicke* führt zielgenau aus, warum jedenfalls die Gewerbesteuer bei der Festlegung der Niedrigsteuergrenze nicht berücksichtigt werden sollte.²⁴⁰ Dies begründet er insbesondere damit, dass die passiven Einkünfte, wenn sie in Deutschland erzielt worden wären, nicht zwangsläufig gewerbesteuerpflichtig gewesen wären, sondern beispielsweise bei natürlichen Personen oder bei Kapitalgesellschaften, wenn die Einkünfte in einer ausländischen Betriebsstätte angefallen wären, keiner Gewerbesteuer im Inland unterliegen würden.²⁴¹

Als Lösung wird oftmals eine Niedrigsteuergrenze in Höhe von 15 Prozent vorgeschlagen.²⁴² Dies würde zirka der Hälfte des durchschnittlichen inländischen Ertragsteuerniveaus einer Kapitalgesellschaft ent-

²³⁶ *Wassermeyer/Schönfeld*, IStR 2008, 496, 497; *Lüdicke* in: FS Endres, S. 224; *Pitzal*, Nicht- und Niedrigbesteuerung, S. 58 f.; *Köhler/Haun*, Ubg 2008, 73, 74 f.

²³⁷ *Lüdicke* in: FS Endres, S. 224.

²³⁸ Vgl. *Pitzal*, Nicht- und Niedrigbesteuerung, S. 58 f., der mit dieser Begründung die derzeitige Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent für unvereinbar mit dem europäischen Unionsrecht hält.

²³⁹ *Dehne*, ISR 2018, 132, 137; BDI, Vorschläge für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, S. 18 f.

²⁴⁰ *Lüdicke* in: FS Endres, S. 223 f.; a.A. *Jacobsen*, IStR 2018, 433, 439, der für eine Berücksichtigung der Gewerbesteuer plädiert, soweit die passiven Einkünfte beim inländischen Gesellschafter als gewerblich qualifiziert worden wären.

²⁴¹ *Lüdicke* in: FS Endres, S. 223; so auch *Wassermeyer/Schönfeld*, IStR 2008, 496, 497.

²⁴² Beispielsweise *Dehne*, ISR 2018, 132, 137; *Quilitzsch/Engelen*, FR 2018, 293, 296; *Rupp/Köhler* in: Steuerberater-Jahrbuch 17/18, S. 487; *Linn*, IStR 2016, 645, 649; *Kraft*, IStR 2010, 377, 378; *Kraft/Moser/Hentschel*, Intertax 2014, 334, 335.

sprechen.²⁴³ Teilweise wird diese Zahl im Verhältnis zu anderen EU-Staaten noch als vergleichsweise hoch angesehen.²⁴⁴

Eine weitere Alternative nach dem Vorbild anderer EU-Staaten ist eine dynamische Niedrigsteuergrenze als Prozentsatz des inländischen Steuerniveaus, die sich mit jeder Änderung der Ertragsteuerbelastung mitentwickelt.²⁴⁵ Hierbei besteht aber der klare Nachteil, dass das deutsche Ertragsteuersystem keinen festen Steuersatz kennt, sondern ein Zusammenspiel aus starrer Körperschaftsteuer plus Solidaritätszuschlag und flexibler Gewerbesteuer ist und demnach immer eine gewisse Unschärfe der anwendbaren Grenze verbliebe.

Obwohl viele Argumente für eine starke Reduzierung der Niedrigsteuergrenze sprechen, muss dennoch beachtet werden, dass die Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung die Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau (inklusive Gewerbesteuer) ist. So würde eine Niedrigsteuergrenze auf einem niedrigeren Niveau dazu führen, dass eine CFC, die gerade nicht die Niedrigsteuerschwelle reißt, bei weitem bessergestellt wäre, als eine Gesellschaft, die gerade unter das CFC-Regime fällt. Als Beispiel kann die Niedrigsteuergrenze auf 15 Prozent festgelegt werden und eine ausländische Gesellschaft mit 14 Prozent Ertragsteuerbelastung mit einer anderen Gesellschaft mit 16 Prozent Ertragsteuerbelastung verglichen werden. Erstere fällt unter die Niedrigsteuerschwelle und daher in den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung. In der Konsequenz sind die Erträge der Gesellschaft mit dem inländischen Steuerniveau von zirka 30 Prozent²⁴⁶ belastet. Die zweite ausländische Gesellschaft bleibt von der Hinzurechnungsbesteuerung verschont und muss daher nur die ausländischen Steuern in Höhe von 16 Prozent tragen. Dementsprechend würde der minimale Unterschied von zwei Prozent Steuerbelastung im Ausland zu einem Abstand von 14 Prozent in der Gesamtbelastung führen.

²⁴³ Quilitzsch/Engelen, FR 2018, 293, 296.

²⁴⁴ Heinsen/Erb, DB 2018, 975, 977.

²⁴⁵ Quilitzsch, Ubg 2011, 942, 947; Jacobsen, IStR 2018, 433, 439; Reiser/Cortez, ISR 2013, 77, 83.

²⁴⁶ Dies entspricht der durchschnittlichen Steuerbelastung von Unternehmen, insbesondere durch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Vgl. Monatsbericht des BMF vom Juni 2017, Abbildung 3, S. 34; OECD, Corporate Tax Statistics, 2nd Ed., S. 10.

Beachtet man zusätzlich noch, dass die verhältnismäßige Steuerbelastung im Ausland für die Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung auf Grundlage der inländischen Gewinnermittlungsvorschriften festgestellt wird, hängt die Annahme der Niedrigbesteuerung neben dem Steuersatz auch entscheidend von den Unterschieden zwischen der ausländischen und inländischen Bemessungsgrundlage ab. Bei ausländischen Steuersätzen im Rahmen von ein bis zwei Prozent um die Niedrigsteuerschwelle ist es mehr oder weniger Zufall, ob die jeweilige Gesellschaft sich gerade noch retten kann oder der vollen Belastung des inländischen Steuerniveaus ausgesetzt ist.

Demgemäß sollte bei der Festlegung der Grenze zur Niedrigbesteuerung darauf geachtet werden, einen „Klippen-Effekt“ möglichst gering zu halten und gleichzeitig einen Steuersatz unterhalb der Steuersätze in Deutschland zu wählen. Ein vernünftiges Ziel nach der derzeitigen Konzeption der Hinzurechnungsbesteuerung ist daher eine Niedrigsteuergrenze, die auf bzw. kurz unter dem Niveau der effektiven Mindestbesteuerung in Deutschland liegt. Die Konsequenz wäre eine Niedrigsteuergrenze von beispielsweise 22 Prozent, da dies unter Vernachlässigung des Solidaritätszuschlags der inländischen Ertragsteuerbelastung einer Körperschaft bei dem kleinstmöglichen Gewerbesteuerhebesatz entspricht.²⁴⁷ Das derzeit bestehende Folgeproblem der Anrechnungsüberhänge wird später in diesem Kapitel behandelt.²⁴⁸

Diese Schlussfolgerung führt zu einem Steuersatz, der im Verhältnis zur durchschnittlichen inländischen Ertragsteuerbelastung (22 Prozent zu 30 Prozent) wohl nicht mehr als niedrig bezeichnet werden kann. Im Endeffekt ist die Niedrigbesteuerung aber nur ein Tatbestandsmerkmal der Hinzurechnungsbesteuerung und könnte auch anders bezeichnet werden. Wichtiger sollten der verfolgte Zweck und die Frage sein, ob eine weitere Einschränkung durch die Niedrigsteuergrenze notwendig ist, wenn bereits durch die übrigen Tatbestandsmerkmale die Hinzurechnungsbesteuerung auf rein künstliche Gestaltungen beschränkt wird.

²⁴⁷ Vgl. auch *Schönfeld*, IStR 2017, 721, 723; dabei wird der Sonderfall der beschränkten Steuerpflicht ohne inländischen Gewerbebetrieb ausgeblendet, da dieser Fall nicht die grundsätzliche Ertragsteuerbelastung in Deutschland mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer widerspiegelt.

²⁴⁸ Siehe Erster Teil.C.II.3.b).

c. Aktivkatalog und passive Einkünfte

Der Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG ist stark veraltet und nicht mehr zeitgemäß.²⁴⁹ Bis auf kleinere Änderungen besteht der Katalog seit der Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung im Jahre 1972.²⁵⁰ In dieser Zeit haben sich durch die Globalisierung die Zusammenhänge und Gegebenheiten der Wirtschaft nahezu auf den Kopf gestellt. Durch den Generalverdacht des § 8 Abs. 1 AStG, dass alle Einkünfte passiv sind, die nicht im Katalog genannt werden, werden unabhängig von ihrem Tätigkeitsprofil auch alle neuen Geschäftsmodelle und Einkommensquellen erfasst.²⁵¹ Auf der einen Seite werden weit mehr als nur missbräuchliche Tätigkeiten und Einkünfte als passiv qualifiziert.²⁵² Auf der anderen Seite sind auch missbräuchliche Gestaltungen denkbar, die wiederum nicht erfasst werden.²⁵³ Insgesamt fehlt daher ein ganzheitliches Konzept, an welchen Vorgaben aktive bzw. passive Einkünfte zu messen sind.

Im Speziellen sind die Mitwirkungstatbestände des § 8 Abs. 1 Nr. 4, 5 und 6 AStG weitgehender Kritik ausgesetzt.²⁵⁴ Dadurch werden grundsätzlich aktive Einkünfte aufgrund eines Beitrages von unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern oder ihnen nahe stehenden Personen zu Zwischeneinkünften umqualifiziert, soweit der Beitrag ein Element ersetzt oder zumindest im Wesentlichen vorbereitet hat, welches von der ausländischen Gesellschaft im Rahmen ihrer Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 4, 5 und 6 AStG auszuführen war.²⁵⁵ Unter anderem ist eine genaue Subsumtion der Mitwirkungsvoraussetzungen schwierig, da diese mangels Definitionen ungenau formuliert sind.²⁵⁶ Problematisch ist daneben

249 Vgl. beispielsweise *Kraft*, IStR 2010, 377, 379 f.; *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 452; *Kraft/Moser/Hentschel*, Intertax 2014, 334, 336.

250 Vgl. *Kraft*, IStR 2010, 377, 379; *Quilitzsch*, Ubg 2011, 942, 946.

251 So auch *Haase*, Reform Hinzurechnungsbesteuerung, S. 120 f.

252 *Quilitzsch*, Ubg 2011, 942, 946; *Quilitzsch/Engelen*, FR 2018, 293, 295; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 13.99, 13.107, 13.116, 13.123; *Schaumburg* hält den Tatbestand des § 8 Abs. 1 AStG für überschießend und nicht auf Missbrauchsfälle beschränkt.

253 Vgl. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 453

254 Beispielsweise *Linn*, IStR 2016, 645, 650; *Dehne*, ISR 2018, 132, 137; *Schön*, IStR-Beih. 2013, 3, 13 f.; *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 454 f.

255 BFH, Urt. v. 29.08.1984 – I R 68/81, BStBl. 1985 II, 120, 123; *Haun/Kahle/Goebel/Cortez/Reiser/Schmidt* in: *Haun/Kahle/Goebel/Reiser*, AStG, § 8, Rn. 120.

256 *Haase*, Reform Hinzurechnungsbesteuerung, S. 124 f.

das ungeklärte Verhältnis zu den Verrechnungspreisen nach § 1 AStG, weil eine doppelte Erfassung durch beide Institute in eine Doppelbesteuerung mündet.²⁵⁷ Aus Sicht des BDI sei vorzugswürdig, die Mitwirkungstatbestände aufzuheben und die korrekte Allokation der Gewinne durch das funktionierende System der Verrechnungspreise zu erzielen.²⁵⁸

Einen allgemeinen Kritikpunkt betrifft noch die Komplexität der Regelungen durch die vielzähligen Ausnahmen und Rückausnahmen sowie durch auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe.²⁵⁹ Dies zeigt sich insbesondere in § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG, der eine Überprüfung bis zur Ausnahme von der Rückausnahme erfordert.²⁶⁰ Anlehnend an die Anforderungen der ATAD wird eine Reformierung hin zu einer klaren Benennung der passiven Einkünfte gefordert.²⁶¹

d. Mehrstufige Gesellschaftsstrukturen

Grundsätzlich werden auch passive Einkünfte von Enkel- und Ur-Enkelgesellschaften bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen erfasst, indem die Einkünfte gemäß § 14 Abs. 1 und 3 AStG von Stufe zu Stufe hochgerechnet werden. Der Gesetzgeber hat jedoch einige Folgeprobleme und Asymmetrien verkannt.

Der Tatbestand des § 14 Abs. 1 AStG ist insbesondere im Hinblick auf die Beteiligungsvoraussetzungen ungenau, da nur die „ausländische Gesellschaft allein oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 7 [AStG] an einer anderen ausländischen Gesellschaft

²⁵⁷ *Wassermeyer*, IStR 2018, 744, 745; BDI, Vorschläge für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, S. 14.

²⁵⁸ BDI, Vorschläge für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, S. 14 f.

²⁵⁹ *Quilitzsch/Engelen*, FR 2018, 293, 295; *Haase*, Reform Hinzurechnungsbesteuerung, S. 120.

²⁶⁰ Danach sind die Einkünfte aus dem Handel grundsätzlich aktiv, es sei denn der Handel erfolgt mit dem Anteilseigner, welcher für die Hinzurechnungsbesteuerung herangezogen wird, oder ihm nahestehenden Personen. Wiederum aktiv sind die Einkünfte, wenn die ausländische Gesellschaft einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält. Zu guter Letzt sind die Einkünfte auch dann passiv, wenn der Abschluss und die Ausführung der Handelsgeschäfte unter Mitwirkung des eben genannten Anteilseigners oder ihm nahestehenden Personen erfolgt.; vgl. auch *Kraft*, IStR 2010, 377, 379.

²⁶¹ *Quilitzsch/Engelen*, FR 2018, 293, 295; wohl auch *Haase*, Reform Hinzurechnungsbesteuerung, S. 134 ff.

(Untergesellschaft) beteiligt“ sein muss. Der Wortlaut legt nahe, dass es ausreicht, wenn die Obergesellschaft zu mehr als der Hälfte an der Untergesellschaft beteiligt ist.²⁶² Jedoch legt die herrschende Meinung dies dahin aus, dass aufgrund des Gleichheitssatzes eine Inländerbeherrschung i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG bei der Untergesellschaft sowie der Obergesellschaft vorausgesetzt ist, so dass jeweils eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mehr als der Hälfte der Anteile oder Stimmrechte durch im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige oder Personen im Sinne des § 2 AStG vorliegen muss.²⁶³ Darüber hinaus lässt die Finanzverwaltung eine Beteiligung i.S.d. § 7 Abs. 6 AStG, d.h. in Höhe von einem Prozent (S. 1) bzw. weniger als einem Prozent (S. 3), genügen, soweit Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter gegeben sind.²⁶⁴

Weiterhin sind die ungleichen Rechtsfolgen von § 7 Abs. 1 AStG und § 14 Abs. 1 AStG ein systematisches Problem. § 7 Abs. 5 AStG, der es ermöglicht, bei vom Nennkapital abweichender Gewinnverteilung die Hinzurechnungsquote anhand der Gewinnverteilung zu bestimmen, ist nach der herrschenden Meinung nur bei der Hinzurechnungsbesteuerung, aber nicht bei der Zurechnungsbesteuerung des § 14 Abs. 1 AStG anwendbar.²⁶⁵ Dadurch kommt es ohne und mit Zwischenschaltung einer ausländischen Obergesellschaft zu verschiedenen Ergebnissen, wenn in einem Fall die Hinzurechnung anhand der Gewinnverteilung erfolgt und im letzteren Fall nur eine Zurechnung in Höhe der Nennkapitalquote möglich ist. Dies kann zu einem teilweisen Ausfall

262 So im Ergebnis auch *Debatin*, DB 1978, 1195, 1196 ff.; *Kraft/Richter/Moser*, IStR 2013, 810, 812 ff.; *Hagemann/Kahlenberg/Löprick/Meger*, IStR 2018, 188, 189 f. insbesondere mit Verweis auf die Umgehungsmöglichkeiten der Zurechnungsbesteuerung trotz faktischer Beherrschung.

263 BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 14.0.1; *Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer*, AStG, § 14, Rn. 45, 48; *Geurts* in: *Fuhrmann*, AStG, § 14, Rn. 40 f.; *Hauswirth* in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG, § 14, Rn. 20 m.w.N.

264 BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 14.0.1, 14.0.4; so auch *Geurts* in: *Fuhrmann*, AStG, § 14, Rn. 37 f.; *Hauswirth* in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG, § 14, Rn. 33; *Vogt* in: *Brandis/Heuermann*, AStG, § 14, Rn. 7; a.A. *Wassermeyer* in: *FS Crezelius*, S. 812 ff.; *Protzen* in: *Kraft*, AStG, § 14, Rn. 64; *Haase* in: *Haase*, AStG, § 14, Rn. 40; *Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer*, AStG, § 14, Rn. 98.

265 *Kollruss*, WPg 2018, 1190, 1191 f.; *Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer*, AStG, § 14, Rn. 118 m.w.N.; a.A. *Haase* Ubg 2018, 587, 589; vgl. für eine genaue Analyse der Nichtanwendbarkeit von § 7 Abs. 5 AStG auf die Zurechnungsbesteuerung nach § 14 AStG *Kollruss*, IStR 2019, 909, 912 ff. m.w.N.

der Hinzurechnungsbesteuerung sowie zu einer Doppelerfassung von Zwischeneinkünften führen.²⁶⁶

Kritisch stellt sich auch der Einsatz des Steuerabzugs und der Steueranrechnung gemäß § 10 Abs. 1 und § 12 Abs. 1 AStG dar, weil § 14 AStG keine entsprechende Anwendung für die Zurechnungsbesteuerung regelt. Unstreitig muss aber nach Sinn und Zweck der Vorschrift ein Abzug bzw. eine Anrechnung möglich sein, da ansonsten Doppelbesteuerungen unausweichlich sind. Die Finanzverwaltung möchte den Steuerabzug auf Ebene der Untergesellschaft und alternativ dazu die Steueranrechnung auf Ebene der Obergesellschaft zulassen.²⁶⁷ In Abgrenzung dazu besteht die weniger widersprüchliche Herangehensweise sowohl den Steuerabzug, als auch die Steueranrechnung nur auf Ebene der Obergesellschaft zu ermöglichen.²⁶⁸ Gestützt wird dies durch die Entscheidung des BFH, dass mit den Zwischeneinkünften der Untergesellschaft so zu verfahren ist, als ob die Obergesellschaft diese Einkünfte selbst erwirtschaftet hätte.²⁶⁹

Eine Doppelbesteuerungsgefahr verbleibt durch Überschneidungen von Hinzurechnungsbesteuerungen verschiedener Staaten. Auf jeder Ebene einer längeren Gesellschaftskette kann theoretisch eine Hinzurechnungsbesteuerung vom Ansässigkeitsstaat der jeweiligen Obergesellschaft erhoben werden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind diese Steuern bei der Bestimmung der Niedrigsteuergrenze unberücksichtigt zu lassen.²⁷⁰ Entgegen dieser Ansicht deutet *Wassermeyer* richtigerweise an, dass ausländische Hinzurechnungssteuern bei der Niedrigsteuerschwelle berücksichtigt werden könnten.²⁷¹ Wenn der Ansicht der Finanzverwaltung gefolgt werden würde und eine Berücksichtigung ausfällt, führt dies dazu, dass die Hinzurechnungsbesteuerung ungerechtfertigt Anwendung finden kann, obwohl faktisch die Einkünfte nicht mehr niedrigbesteuert sind. Wenigstens lässt die Finanz-

266 Vgl. hierzu Fälle in *Kollruss*, WPg 2018, 1190, 1194 f.

267 BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 1/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 14.1.4, 14.1.9.

268 *Protzen* in: Kraft, AStG, § 14, Rn. 132; *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer, AStG, § 14, Rn. 101; *Hauswirth* in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG, § 14, Rn. 59.

269 BFH, Urt. v. 28. 9. 1988 – I R 91/87, BStBl. 1989 II, 13, 15; *Protzen* in: Kraft, AStG, § 14, Rn. 132.

270 BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 14.1.5.

271 *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer, AStG, § 14, Rn. 95.

verwaltung eine Steueranrechnung der ausländischen CFC-Besteuerung gemäß § 12 AStG auf die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung zu.²⁷² Auch in der Literatur wird die Anrechenbarkeit von ausländischen CFC-Besteuerungen bestätigt.²⁷³ Hierbei ergibt sich aber das Folgeproblem, dass Anrechnungsüberhänge bereits dann entstehen können, wenn die ursprüngliche Niedrigbesteuerung und die ausländische(n) Hinzurechnungsbesteuerung(en) addiert die Steuerbelastungsgrenze in Höhe von 15 Prozent übersteigen.²⁷⁴

Es wird deutlich, dass noch keine klare und rechtssichere Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen möglich ist. Der Gesetzgeber hat hier Nachholbedarf; zumindest sollte der Gesetzestext den Tatbestand und die Rechtsfolge präzisieren und die Zielsetzungen verdeutlichen, um eine Gesetzesauslegung zu erleichtern.

2. Vorgaben des EuGH

Wie bereits dargelegt, hat der EuGH die Vereinbarkeit von CFC-Regimen mit den Grundfreiheiten mehrmals überprüft und ist zu dem Schluss gelangt, dass nach Sinn und Zweck solcher Hinzurechnungsbesteuerungen eine Rechtfertigung nur in der Missbrauchsabwehr gesehen werden kann.²⁷⁵ Dementsprechend dürfen die Regelungen aber auch nur missbräuchliche Gestaltungen erfassen und die Hinzurechnungsbesteuerung ist ausgeschlossen, wenn durch den Substanznachweis eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit belegt wird.

a. Anforderungen an eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit

Die ausschlaggebende Frage, was eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit eigentlich ist und welche Anforderungen hierfür aufgestellt

²⁷² BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. 2004 I, 3, Rn. 14.1.5.

²⁷³ *Vogt* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 14, Rn. 19; *Wassermeyer/Schönfeld* in: Flick/Wassermeyer, AStG, § 10, Rn. 108, sehen die Abzugsfähigkeit der ausländischer CFC-Besteuerungen gemäß § 10 Abs. 1 S. 1 AStG vor.

²⁷⁴ Siehe Erster Teil.C.II.3.b).

²⁷⁵ Siehe Erster Teil.C.I.2.

werden, kann aufgrund von Widersprüchlichkeiten und Abweichungen (noch) nicht rechtssicher beantwortet werden.²⁷⁶

Dabei ist das erste Problem, dass der EuGH, der deutsche Gesetzgeber und der Richtliniengeber der ATAD jeweils verschiedene Begriffe verwenden. Der Wortlaut der „wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ (EuGH²⁷⁷) und der „tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ (§ 8 Abs. 2 AStG) sprechen noch für eine identische Anwendung.²⁷⁸ Problematischer stellt sich dies im Verhältnis zum Wortlaut der ATAD dar, welche von einer „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ (Art. 7 Abs. 2 Buchst. a) S. 2 ATAD) spricht.²⁷⁹ Dabei ist aber zu beachten, dass das europäische Primärrecht und dessen Auslegung durch den EuGH grundsätzlich der ATAD als europäisches Sekundärrecht vorgehen.²⁸⁰ Dies wird wohl dazu führen, dass trotz des Wortlauts „wesentlich“ durch die ATAD keine höheren Anforderungen an die wirtschaftliche Tätigkeit gestellt werden können und die Grundsätze des EuGH entscheidend sind.²⁸¹ Andererseits könnte im Hinblick auf die europäische Integration der einstimmigen Entscheidung der Mitgliedstaaten für höhere Anforderungen an den Substanznachweis die notwendige Geltung mit der Folge zugesprochen werden, dass insoweit das Sekundärrecht als abschließende Harmonisierung vorgeht (sog. Immunisierungswirkung).²⁸² Weiterhin wird teilweise davon ausgegangen, dass die Grundfreiheiten generell

276 Vgl. auch Schön, IStR-Beihefter 2013, 3, 15 f.; Fuhrmann in: Fuhrmann, AStG, § 8 Rn. 284 ff.; Orlet, SWI 2018, 162, 169 ff.

277 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 54.

278 So auch Haase, ISR 2017, 349, 351; Schönfeld/Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer, AStG, § 8, Rn. 461.

279 Vgl. Schönfeld, IStR 2017, 949, 951.

280 Kahlenberg/Prusko, IStR 2017, 304, 307; Schaumburg in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 4.6, 4.7.; Musil, FR 2018, 993, 938 betont aber, dass der EuGH eher zurückhaltend agieren wird, da „die der Integration dienenden Rechtssetzungsakte als grundsätzlich den Zielen der EU dienlich anzusehen sind“.

281 Böhmer/Gebhardt/Krüger in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Art. 7, Rn. 283; Orlet in: M.Lang et al., ATAD, S. 120; Kühbacher, SWI 2017, 362, 372; vgl. auch Schönfeld, IStR 2017, 721, 727; eher kritisch Kortendick/Joisten/Ekinici, BB 2018, 3031, 3036.

282 Vgl. Schönfeld in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 19/20, S. 55. ff.; vgl. zur Immunisierungswirkung auch Zweiter Teil.B.II.3.a).

ausgeschlossen sind, soweit die Regelungen der ATAD unverändert in nationales Recht umgesetzt werden.²⁸³

Die zweite Schwierigkeit ist die Diskrepanz zwischen der Rechtsprechung des EuGH, den überzogenen Anforderungen, welche die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 8. Januar 2007²⁸⁴ veröffentlicht hatte und dem durch das JStG 2008 eingefügten § 8 Abs. 2 AStG. Grundsätzlich ist es zu begrüßen, wenn ein BMF-Schreiben die Umsetzung einer EuGH-Entscheidung präzisiert und so zu mehr Klarheit bei der Gesetzesanwendung führt. Jedoch verlangt das BMF im vorliegenden Fall für die Begründung des Gegenbeweises Nachweise für fünf Tatsachen,²⁸⁵ die so weder in der Rechtsprechung des EuGH noch im späteren Gesetzeswortlaut ihren Niederschlag finden.²⁸⁶

- Die aktive, ständige und nachhaltige Teilnahme am Marktgeschehen im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit,
- die Beschäftigung von sowohl geschäftsleitendem als auch anderem Personal im Ansässigkeitsstaat,
- die notwendige Qualifikation des Personals, die der Gesellschaft übertragenen Aufgaben eigenverantwortlich und selbstständig zu erfüllen,
- das Beruhen der Einkünfte auf den eigenen Aktivitäten der Gesellschaft und
- ein angemessenes Verhältnis zwischen der Wertschöpfung und der Kapitalausstattung der Gesellschaft werden vorausgesetzt.

§ 8 Abs. 2 AStG enthält keine Definition und auch keine besonderen Erfordernisse an den Nachweis der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit, wobei die Gesetzesbegründung teilweise ebenso überhöhte

283 Vgl. *Martini* in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. B, Rn. 11 ff.; vgl. auch *Wacker* in: FS BFH, S. 798 f., der für Beschränkung auf das Willkürverbot plädiert.

284 BMF, v. 8.1.2007, IV B 4-S 1351-1/07, BStBl. 2007 I, 99; das BMF-Schreiben wurde jedoch, da es nicht Teil der Positivliste ist, durch das BMF-Schreiben betreffend der Eindämmung der Normenflut (v. 23.4.2010, IV A 6 – O 1000/09/10095, BStBl. 2010 I, 391) aufgehoben; dies bedeutet aber ausdrücklich keine Aufgabe der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung.

285 BMF, v. 8.1.2007, IV B 4-S 1351-1/07, BStBl. 2007 I, 99.

286 *Haase*, DStR 2019, 827, 829.

Voraussetzungen bestimmt, indem insbesondere die Kernfunktionen der ausländischen Gesellschaft von ihr selbst ausgeübt werden müssen.²⁸⁷

Der EuGH spricht dagegen von der „*tatsächliche[n] Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in diesem Staat auf unbestimmte Zeit*“.²⁸⁸ Dies wird konkretisiert, indem der EuGH eine stabile und kontinuierliche Teilnahme am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats und dessen Feststellung anhand des „*Ausmaß[es] des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen*“ verlangt.²⁸⁹ Auch hier gilt wieder, dass für die Auslegung des Rechtsbegriffs der wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit die Grundsätze aus der Rechtsprechung des EuGH Vorrang haben, da § 8 Abs. 2 AStG gerade der Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung dient.²⁹⁰ Folglich sollten bei der gemeinschaftskonformen Anwendung die überschießenden Anforderungen des deutschen Gesetzgebers und der Finanzverwaltung, welche zu Einschränkungen von Grundfreiheiten führen, unberücksichtigt bleiben.²⁹¹

Auch der BFH hat schon 2009 in dieser Richtung geurteilt und die Anforderungen der Finanzverwaltung für zu einschränkend und als nicht mit den Vorgaben des EuGH konform erklärt.²⁹² Dennoch ist die Finanzverwaltung von ihrem Standpunkt nicht abgerückt und hat diesen in einem internen BMF-Schreiben vom 4. November 2016 nochmal bestätigt und dabei insbesondere herausgestellt, dass im Rahmen der kontinuierlichen Teilnahme am Wirtschaftsleben des anderen Mitgliedstaates die „*alleinige Inanspruchnahme des Beschaffungsmarktes nicht ausreicht*“.²⁹³

²⁸⁷ Begründung des RegE JStG 2008, BT-Drs. 16/6290, S. 92; vgl. auch *Fuhrmann* in: *Fuhrmann*, AStG, § 8 Rn. 286 f.; *Köhler/Haun*, Ubg 2008, 73, 78 f.

²⁸⁸ EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), Rn. 54.

²⁸⁹ EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), Rn. 53, 67.

²⁹⁰ *Schönfeld/Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer*, AStG, § 8, Rn. 461; *Lehfeldt* in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG, § 8, Rn. 182.19 m.w.N.

²⁹¹ Vgl. *Köhler/Haun*, Ubg 2008, 73, 78.

²⁹² BFH, Urt. v. 21. 10. 2009 – I R 114/08, IStR 2010, 149, 152, Rn. 28; so auch BFH, Urt. v. 13.10.2010 – I R 61/09, DStR 2010, 2565, 2566, Rn.18.

²⁹³ Vgl. *Schönfeld*, IStR 2017, 949, 950, der das interne BMF-Schreiben (BMF, v. 4.11.2016, IV B 5 – S 1351/07/1001) zitiert; gegen diese Einschränkung *Schönfeld/Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer*, AStG, § 8, Rn. 472.

b. Anwendung bei Drittstaaten

Das Urteil des EuGH in der Rechtssache „X-GmbH“ hat grundsätzlich auch bei Drittstaatenfällen die Möglichkeit eines Gegenbeweises für notwendig erachtet, um ausschließlich künstliche Gestaltungen mit der Besteuerung zu treffen.²⁹⁴ Jedoch sind nach dem EuGH an die rein künstliche Gestaltung im Rahmen der Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit andere Anforderungen zu stellen, als in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ zur Niederlassungsfreiheit, wobei die dort genannten Anhaltspunkte hier Indizien für das Vorliegen einer künstlichen Gestaltung sein können.²⁹⁵ „Der genannte Begriff kann jedoch im Kontext des freien Kapitalverkehrs auch jede Vorkehrung umfassen, bei der das Hauptziel oder eines der Hauptziele darin besteht, durch Tätigkeiten im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats erzielte Gewinne künstlich in Drittländer mit niedrigem Besteuerungsniveau zu transferieren.“²⁹⁶ Wie diese Aussage des EuGH verstanden werden soll, ist in der Literatur noch nicht entschieden.

Auf der einen Seite wird eine Erleichterung des Substanztests im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit für Drittstaatenfälle befürwortet, da der Nachweis nur um den weiteren Aspekt, der wirtschaftlichen Gründe für die Beteiligung, erweitert werde.²⁹⁷ Nach *Schönfeld* trete dieser Nachweis mit Befreiungswirkung dabei neben den normalen Motivtest zur wirtschaftlichen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft.²⁹⁸ Etwas differenzierter hiervon wird vertreten, dass in erster Linie die Gründe für den Erwerb beziehungsweise das Halten der Beteiligung überprüft werden sollten.²⁹⁹

Auf der anderen Seite sind auch Verschärfungen in der Diskussion. Im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit ist eine rein künstliche Gestaltung auch ein „künstlicher Gewinntransfer“ von einem Mitgliedstaat

294 Siehe Erster Teil.C.I.2.b); so auch schon *Kahlenberg/Schiefer*, IStR 2017, 889, 894; *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3, 22; *Schön* in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 13/14, S. 85 ff.

295 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 84.

296 EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 84.

297 *Schönfeld*, IStR 2019, 397, 399; so wohl auch *Köhler*, ISR 2019, 175, 179 unter Verweis auf EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 85; ähnlich auch *Weber/Zöller*, FR 2020, 288, 292 f.

298 *Schönfeld*, IStR 2019, 397, 399; so auch *Kahlenberg*, NWB 2020, 1560, 1563.

299 *Müller*, ISR 2020, 41, 44.

in ein Drittland.³⁰⁰ Dies legt einen weiteren Anwendungsbereich der rein künstlichen Gestaltungen nahe und im Umkehrschluss wären gesteigerte Anforderungen an den Gegenbeweis zu stellen, da neben dem Vorliegen einer wirtschaftliche Tätigkeit bewiesen werden muss, dass die Investition keine künstliche Verlagerung von Gewinnen zum Ziel hatte.³⁰¹

Teilweise wird auch vertreten, dass die Anforderungen an den Substanztest identisch sein sollen und es entsprechend ausschließlich auf die wirtschaftliche Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft ankommt.³⁰² Dies wird vor allem damit begründet, dass der EuGH zwischen der Anwendung der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit nur anhand der Beteiligungshöhe unterscheidet.³⁰³

Der EuGH erläutert die Definition der künstlichen Gestaltung im Falle der Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit nicht genauer, so dass unklar bleibt, was damit wirklich gemeint ist.³⁰⁴ Entscheidender Bedeutung bei Drittstaatenfällen wird aber dem Erfordernis der Amtshilfe bzw. dem verpflichtenden Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden zukommen, da der Motivtest nur dann erforderlich ist, wenn die durch die Steuerpflichtigen vorlegten Nachweise von der Finanzverwaltung auch überprüft werden können.³⁰⁵ Daneben ist ein strengerer Substanztest zu präferieren. Im dem Verhältnis von Drittstaaten zu Mitgliedstaaten sollten Letztere im Grundsatz als Mitglieder des Binnenmarktes besser stehen und Beteiligungen in diesen Ländern entsprechend leichter als zulässige Gestaltung angesehen werden.³⁰⁶

300 Vgl. *Schnitger/Krüger/Nielsen*, IStR 2019, 340, 345 unter Verweis auf EuGH, Urte. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 84.

301 So wohl auch *Böhmer/Schewe*, FR 2019, 322, 323; vgl. auch *Heckerodt*, IStR 2019, 683, 689 f.; a.A. *Kahlenberg/Schiefer*, IStR 2017, 889, 895, die für geringere Anforderungen an den Substanztest plädieren.

302 *Cloer/Hagemann*, DB 2019, 1228, 1235; *Kahlenberg*, DB 2019, 1590, 1593; so auch schon *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3, 11.

303 *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3, 11; *Cloer/Hagemann*, DB 2019, 1228, 1235.

304 So auch *Schnitger/Krüger/Nielsen*, IStR 2019, 340, 345.

305 EuGH, Urte. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH), Rn. 95; vgl. auch BFH, Urte. v. 18.12.2019 – I R 59/17, DStR 2020, 2182, 2187; BFH, Urte. v. 22.5.2019 – I R 11/19, IStR 2019, 901, 905 f., Rn. 33 ff.

306 Dieses Problem aufwerfend auch *Gebhardt/Krüger*, IWB 2020, 109, 114, die aber dennoch für eine Erleichterung des Substanztests in Drittstaatenfällen plädieren.

Jedenfalls bedarf das derzeitige Gesetz Anpassungen, um den Gegenbeweis grundsätzlich auch bei Drittstaatenfällen zu ermöglichen und damit die Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit herzustellen.

3. Vorgaben der ATAD

a. Mindestschutzniveau

Die für die Mitgliedstaaten der EU verbindliche ATAD stellt unter anderem Vorgaben für die Ausgestaltung von CFC-Regimen auf (Art. 7 und 8 ATAD). Die Anforderungen sind weitestgehend eher großzügig gehalten, und den Mitgliedstaaten steht es nach Art. 3 ATAD offen restriktivere Regelungen beizubehalten oder einzuführen. Art. 3 ATAD setzt als Teil der allgemeinen Bestimmungen die folgenden Regelungen zur Bekämpfung der Steuervermeidung, so auch Art. 7 und 8 ATAD, als Mindestschutzniveau fest:

„Diese Richtlinie verhindert nicht die Anwendung nationaler oder vertraglicher Bestimmungen zur Wahrung eines höheren Maßes an Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen.“

Folglich führt die ATAD nicht zu einer einheitlichen Harmonisierung im EU-Raum. Jedoch können auch die partiellen Angleichungen den Binnenmarkt vor Wettbewerbsverfälschung schützen.³⁰⁷ Hinsichtlich der darüber hinaus gehenden Verschärfungen ist das europäische Primärrecht und dessen Auslegung durch die Rechtsprechung des EuGH die Grenze.³⁰⁸ So muss im Hinblick auf CFC-Regelungen die bereits erläuterte Rechtsprechung, insbesondere in der Rechtsache „Cadbury Schweppes“, eingehalten werden.³⁰⁹ Für den deutschen Gesetzgeber hat dies zur Folge, dass die Regelungen der §§ 7–14 AStG weitestgehend unverändert bleiben können, da die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung in vielen Fällen schärfere Regelungen als Art. 7

307 *Fehling*, DB 2016, 2862, 2863 f.; vgl. auch *Fehling* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 17.34; a.A. *Oppel*, IStR 2016, 797, 798, der von einer „Scheinharmonisierung“ spricht und infolgedessen eine Zersplitterung des Binnenmarkts erwartet.; vgl. hinsichtlich Folgefragen *Gutmann et al.*, EuT 2017, 2, 19 f.

308 *Fehling*, DB 2016, 2862, 2864; *Martini* in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. B., Rn. 30; *Schönfeld* in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 19/20, S. 60 f.

309 Siehe Erster Teil.C.I.2.

und 8 ATAD beinhaltet. Dessen ungeachtet ist zwischen zulässigen strengeren Vorschriften und gegebenenfalls unzulässigen von Grund auf verschiedenen Vorschriften zu unterscheiden.³¹⁰ Die Grundausrichtung der CFC-Regelungen wird durch die Richtlinie festgelegt und muss eingehalten werden, so dass zumindest im Rahmen des Mindeststandards eine vergleichbare Rechtslage in den Mitgliedstaaten herrscht.³¹¹ Beispielsweise ist bei der Vorgabe der Inländerbeherrschung i.S.d. AStG an einer Vereinbarkeit mit dem eher handelsrechtlichen Beherrschungskonzept der ATAD zu zweifeln.³¹² Ebenso könnte der konzeptionelle Gegensatz zwischen einem Aktivkatalog (§ 8 Abs. 1 AStG) und einem Passivkatalog (Art. 7 Abs. 2 Buchst. a ATAD) unzulässig sein.³¹³

b. Anrechnungsüberhänge aufgrund der deutschen Gewerbesteuer

Neben den Regelungen eines Mindeststandards sind in der ATAD auch Bestimmungen vorgesehen, von denen ausweislich ihrer Regelung nicht zulasten der Steuerpflichtigen abgewichen werden darf. So ist für den deutschen Gesetzgeber insbesondere Art. 8 Abs. 7 S. 1 ATAD zu beachten, der allgemein die Anrechnung der Steuerschuld der CFC auf die Steuerlast des im Inland steuerpflichtigen Anteilseigners vorschreibt, ohne dabei besondere lokale Ertragsteuern, wie die Gewerbesteuer, auszunehmen.³¹⁴ Insoweit besteht keine Möglichkeit, eine Einschränkung der Anrechenbarkeit mit dem Mindestschutzniveau zu begründen, da im Hinblick auf die Vermeidung von Doppelbesteuerungen³¹⁵ ein gewisser Schutz für die Steuerpflichtigen aufgestellt wurde, der nicht angetastet werden darf.³¹⁶ Bei konsequenter Umsetzung dieser Vorgabe müssen die ausländischen Steuern in Zukunft auch auf die Gewerbe-

310 Schönfeld, IStR 2017, 721, 723 f.; Hey, StuW 2017, 248, 252.

311 Hey, StuW 2017, 248, 252.

312 Siehe Fn. 222.

313 Vgl. Böhmer/Gebhardt/Krüger in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Art. 7, Rn. 268, die eine konzeptionelle Unvereinbarkeit aufwerfen, jedoch sogleich beiseiteschieben, da für Sie das Ergebnis im Mittelpunkt stehe und beide Herangehensweisen genauso wirksam sein können.

314 So auch Rieck, IStR 2017, 399, 400.

315 Richtlinie (EU) 2016/1164, Gründe, Rn. 5.

316 So auch Schönfeld, IStR 2017, 721, 727 f.

steuer angerechnet werden können.³¹⁷ Dies würde die im Folgenden dargestellten Anrechnungsüberhänge auflösen.

Nach den derzeitigen Anrechnungsmöglichkeiten gemäß § 12 Abs. 1 AStG ist eine Anrechnung der ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer nicht möglich.³¹⁸ Dies führt dazu, dass die Hinzurechnungsbesteuerung nicht nur eine Hochschleusung auf das inländische Steuer-niveau nach sich zieht, sondern zum Teil eine noch darüber liegende Steuerbelastung auslöst. Standardmäßig entstehen Anrechnungsüberhänge, wenn die ausländischen Zwischeneinkünfte einer Ertragsbesteuerung zwischen 15 und 25 Prozent unterlegen haben und daher die Hinzurechnungsbesteuerung eingreift, aber eine Steueranrechnung nur auf die Körperschaftsteuer in Höhe von 15 Prozent erfolgen kann.³¹⁹ Dadurch kann die addierte Gesamtbelastung nahezu zehn Prozentpunkte über der anvisierten inländischen Steuerbelastung liegen.³²⁰ Folglich kommt es nicht nur zu Doppelbesteuerungen, sondern die Hinzurechnungsbesteuerung beinhaltet einen Strafcharakter, der Sinn und Zweck der Regelung widerspricht und verfassungsrechtlich bedenklich ist.³²¹

Schon vor dem In-Kraft-Treten der ATAD wurde bereits gefordert die Erfassung des Hinzurechnungsbetrages in der Gewerbesteuer auszuschließen bzw. jedenfalls die Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer zu eröffnen.³²² Eine weitere Lösungsmöglichkeit, um die Anrechnungsüberhänge zu beseitigen, wurde im Absenken der Niedrigsteuerschwelle auf 15 Prozent gesehen, da in diesem Fall eine umfassende Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Körperschaftsteuer möglich wäre.³²³

317 *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Art. 8, Rn. 63, 88; *Schönfeld*, IStR 2017, 721, 727; *Linn*, IStR 2016, 645, 647; *Rieck*, IStR 2017, 399, 400 f.; *Kahlenberg/Melkonyan*, StuW 2019, 182, 189.

318 Siehe Erster Teil.B.II.2.

319 *Rödder*, IStR 2009, 873, 875.

320 *Wassermeyer/Schönfeld*, IStR 2008, 496, 498; *Adrian/Rautenstrauch/Sternner*, DStR 2017, 1457, 1461; vgl. für eine genaue Belastungsanalyse *Kraft/Schreiber*, IStR 2015, 149, 150 ff.

321 *Quilitzsch/Engelen*, FR 2018, 293, 297; *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 281, 286; *Kraft/Schreiber*, IStR 2015, 149, 153 f.; *Haarmann*, IStR 2011, 565, 572.

322 *Rödder*, IStR 2009, 873, 875; *Wassermeyer/Schönfeld*, IStR 2008, 496, 498.

323 *Quilitzsch/Engelen*, FR 2018, 293, 297; siehe auch Fn. 232.

Darüber hinaus zeigt das folgende Beispiel, dass sogar noch höhere Anrechnungsüberhänge denkbar sind, wenn innerhalb einer Beteiligungskette auf mehreren Ebenen CFC-Besteuerungen eingreifen:

Die inländische Körperschaft A hält 100 Prozent der Anteile an der Kapitalgesellschaft B, die im Ausland ansässig ist und wiederum eine 100-prozentige Tochtergesellschaft C hat, welche in einem „Niedrigsteuerland“ ansässig ist. Die passiven Einkünfte der C werden mit 15 Prozent im Ansässigkeitsstaat besteuert. B muss aufgrund der CFC-Besteuerung in deren Ansässigkeitsstaat für die Einkünfte der C eine zusätzliche Besteuerung von 15 Prozent (30 Prozent abzüglich der anrechenbaren Ertragsteuern des Ansässigkeitsstaats von C in Höhe von 15 Prozent) tragen.

Bei A findet die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 AStG i.V.m. § 14 Abs. 1 AStG Anwendung. Die Einkünfte der C sind niedrig besteuert i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG, da die CFC-Besteuerung bei B hinsichtlich der Feststellung der Niedrigsteuerschwelle unberücksichtigt bleibt. Die Hinzurechnungsbesteuerung führt in der Rechtsfolge zu einer Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau mit einer (hier unterstellten) Ertragsteuerbelastung in Höhe von 30 Prozent. Hierbei können die ausländischen Steuern (Ertragsteuerbelastung bei C und CFC-Besteuerung bei B) gemäß § 12 Abs. 1 AStG nur auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden, so dass ein Anrechnungsüberhang von 15 Prozent verbleibt. Die Einkünfte der C sind daher insgesamt mit 45 Prozent belastet.

Dieser Sonderfall ist aber nicht nur problematisch aufgrund der entstehenden Anrechnungsüberhänge, sondern das Verhältnis von CFC-Besteuerungen ist allgemein klärungsbedürftig. Insbesondere in der europäischen Union ist nach der ATAD eine Überschneidung von Hinzurechnungsbesteuerung noch wahrscheinlicher geworden.

III Möglichkeiten einer „kleinen Reform“

Nach der Darstellung der reichlichen und vielschichtigen Probleme stellt sich die Frage der Verbesserung und Lösung dieser Themen. Die einfachste Lösung für den Gesetzgeber wäre wohl eine sogenannte „kleine Reform“, wobei versucht wird, die wichtigsten Schwierigkeiten

zu beheben ohne an der grundsätzlichen Funktionsweise der Hinzurechnungsbesteuerung etwas ändern zu müssen. Diese Herangehensweise würde mit der ATAD konform gehen und könnte auch die neuere Rechtsprechung des EuGH aufnehmen.

Die Umsetzung dieser Idee führt jedoch zu Gestaltungsproblemen und ist durchaus schwierig. Die kurze Darstellung von wichtigen Problemen der Hinzurechnungsbesteuerung hat gezeigt, dass das gesamte Regelungskonzept verbunden ist und viele der Probleme zusammenhängen. So stellt sich beispielsweise für den Fall der Anrechnungsüberhänge die Frage, wie dieses Problem zu lösen ist. Sollte der auf dem ersten Blick einfache Weg der Herabsetzung der Niedrigsteuergrenze auf 15 Prozent eingeschlagen werden? Dann könnten zwar keine Anrechnungsüberhänge mehr wegen der ausländischen Ertragsteuer im Ansässigkeitsstaat entstehen, jedoch wären weiterhin Anrechnungsüberhänge aufgrund von überschneidenden CFC-Regelungen möglich.³²⁴ Sollte das Problem daher lieber an der Wurzel gepackt werden und generell eine Anrechnung auch auf die Gewerbesteuer zugelassen werden? Hier würde die Ausgestaltung schwerfallen, da die Gewerbesteuer kommunal erhoben wird.³²⁵ Ein anderes Beispiel sind die Probleme hinsichtlich der Beherrschungsanforderungen, die nicht nur bei § 7 Abs. 1 AStG, sondern auch bei den nachgeschalteten Zwischengesellschaften bestehen. Entsprechend würde sich ein einheitliches und klares Konzept anbieten. Möglicherweise ist dennoch eine Erneuerung der Hinzurechnungsbesteuerung im kleineren Rahmen als eine Art „Reparatur“ gangbar, um zumindest die größten Kritikpunkte aus der Welt zu schaffen.

Bevor dieser Schritt voreilig gegangen wird, sollte allerdings durch den Gesetzgeber klargestellt werden, welche Ziele mit der Gesetzesänderung verfolgt werden. Wie gezeigt, mangelt es der derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerung vor allem an einer Grundkonzeption, die sich in den Regelungen wiederfindet. Der erste Schritt einer Reform sollte daher die Bestimmung der zukünftigen Zielsetzung sein, da dann

324 Siehe Erster Teil.C.II.3.b).

325 Vgl. zu den Problemen der Ausgestaltung *Haarmann* in: FS Gosch, S. 134 f. und *M. Frotscher* in: FS G. Frotscher, S. 126 ff.

die Normen entsprechend gefasst und Unklarheiten durch den Sinn und Zweck des Regimes leichter ausgeräumt werden können. Im Hinblick auf die Entwicklungen der letzten Jahre ist eine Festlegung auf die Missbrauchsabwehr naheliegend. In diesem Fall ist die Hinzurechnungsbesteuerung aber auch strikt daran auszurichten und es genügt nicht, davon auszugehen, dass für die Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Missbrauchsfälle alleine die Cadbury-Schweppes-Klausel ausreicht. Anzufangen ist bei den Beherrschungsregelungen, die eine Kontrolle der ausländischen Gesellschaft voraussetzen müssen, um dem subjektiven Teil des Missbrauchs Rechnung zu tragen. Entscheidend ist sodann die Einschränkung der passiven Einkünfte, um dort eine klare Grenze zwischen normaler wirtschaftlicher Tätigkeit und missbräuchlichen Gestaltungen zu ziehen. Wenn dies überzeugend gelingt, ist fraglich, ob eine Niedrigsteuergrenze überhaupt noch notwendig ist, da in Falle von missbräuchlichen Gestaltungen jeder Steuervorteil gegenüber dem inländischen Steuerniveau ungerechtfertigt ist.

An diesem Punkt angekommen, kann die Frage aufgeworfen werden, ob diese Gestaltungsüberlegungen noch als „kleine Reform“ angesehen werden können. Aus meiner Sicht ist es jedenfalls kaum denkbar, dass im Rahmen einer „kleinen Reform“ ein stimmiges Konzept entsteht, da nicht nur kleine Fehler ausgebessert werden müssen, sondern endlich ein stimmiges Grundkonzept gefunden werden muss. Daher ist eine klare Neuausrichtung der Hinzurechnungsbesteuerung zu befürworten.

D ATAD-Umsetzungsgesetz

Der Gesetzgeber hat sich vorerst für einen anderen Weg entschieden und die Chance für eine Neujustierung der Hinzurechnungsbesteuerung verstreichen lassen. Ein erster inoffizieller Entwurf für ein Gesetz zur Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung vom 19. Dezember 2018 ist in der ersten Hälfte des Jahres 2019 in Umlauf geraten.³²⁶ Dieser Entwurf wurde scheinbar nicht weiter verfolgt, da am 10. Dezember 2019 ein offizieller Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen für ein Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz) veröffentlicht wurde, der eine nochmals geänderte Reform der Hinzurechnungsbesteuerung vorsieht.³²⁷ Weitere überarbeitete Fassungen des Gesetzesentwurfs wurden im Laufe des Jahre 2020 und 2021 veröffentlicht, bis schließlich das ATAD-Umsetzungsgesetz am 25.6.2021 verabschiedet wurde und bereits wenige Tage später, am 1.7.2021, in Kraft trat.³²⁸ Dieses Gesetz lässt die Grundkonzeption der derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerung weitestgehend bestehen, versucht jedoch zumindest im Rahmen einer „kleinen Lösung“ einige Probleme der Hinzurechnungsbesteuerung auszuräumen.³²⁹

Dabei gelingt es dem ATAD-Umsetzungsgesetz zum Teil erfolgreich, einige Schwierigkeiten der Hinzurechnungsbesteuerung anzugreifen. Als Erstes ist hervorzuheben, dass ein neues und m.E. im Großen und Ganzen überzeugendes Modell für eine nunmehr gesellschafterbezogenen Beherrschungsprüfung in § 7 Abs. 1 bis 4 AStG n.F. eingeführt wurde.³³⁰ Dies beinhaltet eine Abkehr von der viel kritisierten Inländerbeherrschung und eine Integrierung der nachgeschalteten Zwischengesellschaften, welche bisher durch die übertragende Zurechnung gemäß

326 Vgl. für eine kritische Analyse *Rödter* in: Schön/Schindler, Reformfragen des dt. Steuerrechts, S. 100 ff.; *Haase/Hofacker*, Ubg 2019, 206; *Wassermeyer* in: FS Lüdicke, S. 607 ff.

327 Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz v. 10.12.2019.

328 Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie, BGBl. I 2021, 2035.

329 Vgl. für eine nähere Untersuchung der Änderungen *Böhmer/Oppel*, IWB 2020, 5; *Jacobsen*, DSZ 2020, 113; *Baumgartner*, IStR 2020, 524.

330 Kritisch hierzu *Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch*, DStR 2020, 73, 76 f.; vgl. für eine umfassende Würdigung *Kortendick/Ekinci*, IStR 2020, 615, 616 ff.

§ 14 AStG behandelt werden. Gleichzeitig werden auch Beteiligungen von nahestehenden Personen nach den ebenfalls geänderten § 1 Abs. 2 AStG n.F. berücksichtigt.³³¹ Dadurch kann mit den Beherrschungsregelungen mittlerweile die gesamte Konzernstruktur erfasst und bewertet werden, wodurch die Gefahr für Doppelbelastungen reduziert wird. Alleine bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter verbleiben die reduzierten „Beherrschungsvoraussetzungen“ (§ 13 AStG n.F.). Eine weitere Änderung ist ein Methodenwechsel von der Dividendenersatzbesteuerung zur Umsetzung des Welteinkommensprinzips und in der Folge die Änderung des Zuflusszeitpunktes des Hinzurechnungsbetrages auf das Ende des Wirtschaftsjahres der Zwischengesellschaft (§ 10 Abs. 2 S. 1 AStG n.F.), wodurch die in der Realität nicht mehr tragfähige Zielsetzung einer Dividendenersatzbesteuerung teilweise korrigiert wird.³³² Weiterhin sind die Vorschriften zur Steueranrechnung (§ 12 AStG n.F.) verbessert worden, insbesondere indem nun auch eine Anrechnung von anderen CFC-Besteuerungen ausdrücklich zulässig ist.

Auf der anderen Seite verbleiben mehrere Probleme der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Ironischerweise eröffnet die Begründung zu den Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung mit der Aussage, dass die Vorschriften „ständig an die laufenden Steuerrechtsentwicklungen angepasst“ wurden.³³³ Dies ist leider nicht nur in der Vergangenheit nicht passiert, sondern auch jetzt fehlt dies noch an entscheidenden Punkten. Insbesondere bleiben die folgenden Konfliktpunkte bestehen, die auch nicht durch die reformierte Hinzurechnungsbesteuerung gelöst werden können: Unter anderem wird der Aktivkatalog mit seinen teils zweifelhaften Differenzierungen weitestgehend beibehalten, so dass auch die übertriebene Komplexität durch verschiedene Ausnahmen und Rückausnahmen verbleibt.³³⁴ Zum Teil sind sogar Verschärfungen eingeführt worden. § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG n.F. lässt beispielsweise eine Qualifikation als aktiv für Einkünfte aus dem

331 *Jacobsen*, DStZ 2020, 113, 117 erhebt gegen diese Neuregelung Bedenken; vgl. auch *Baumgartner*, IStR 2020, 524, 525 f., der die Einbeziehung der „Acting in Concert“-Regelung kritisiert.

332 Vgl. auch *Böhmer/Oppel*, IWB 2020, 5, 17.

333 Regierungsentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz v. 19.04.2021, S. 50.

334 Vgl. *Haase/Nürnberg*, Ubg 2020, 1, 2.

Betrieb von Versicherungsunternehmen, Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nur noch zu, wenn diese Unternehmen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen und nicht mehr als ein Drittel der zugrundeliegenden Geschäfte mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen durchgeführt werden.³³⁵ Daneben beinhaltet der erste Entwurf eine Erweiterung, soweit für die Handels- und Dienstleistungseinkünfte (§ 8 Abs. 1 Nr. 4, 5 AstG-E) bisher der Geschäftskontakt mit im Inland steuerpflichtigen, nahestehenden Personen zu passiven Einkünften führen konnte, wurde nach diesem Entwurf auf alle nahestehenden Personen abgestellt, welche in der EU bzw. des EWR steuerpflichtig sind.³³⁶ Zumindest diese Verschärfung wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wieder zurückgenommen.³³⁷ Ferner ist die Konkretisierung des Motivtests zwar zu begrüßen, dennoch überwiegen mit der verschärfenden Umstellung auf eine „wesentliche“ wirtschaftliche Tätigkeit in Angleichung an die ATAD die Bedenken.³³⁸ Neben dieser Verschärfung ist der Motivtest gemäß § 8 Abs. 3 AstG n.F. im Grundsatz noch immer für Drittstaaten ausgeschlossen. Alleine für Beteiligungen an Kapitalanlagegesellschaften ist der Motivtest vor dem Hintergrund der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache „X-GmbH“ auch auf Drittstaaten anwendbar.³³⁹ Die fragwürdigste Entscheidung ist jedoch die für die unveränderte Niedrigsteuerschwelle in Höhe von 25 Prozent.³⁴⁰ Zur Begründung wird angeführt, dass die vielversprechenden Entwicklungen zum GloBE-Projekt des „Inclusive Framework“ abgewartet und nicht durch eine unilaterale Regelung vorgegriffen werden soll.³⁴¹ Unterdessen postuliert die Begründung zum

335 Baumgartner, IStR 2020, 524, 527.

336 Vgl. Loose, PISTB 2020, 44, 48 f.; Linn, IStR 2020, 77, 80.

337 Baumgartner, IStR 2020, 524, 527.

338 Vgl. auch Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch, DStR 2020, 73, 78; vgl. für eine kritische Bewertung der Änderungen Schmidtman, IWB 2020, 176; Heinsen/Gsödl/Dietrich, IStR 2020, 729, 732 ff. kritisieren die konkretisierenden Substanzanforderungen und zweifeln zum Teil an deren Vereinbarkeit mit dem europäischen Primärrecht.

339 § 13 Abs. 4 AstG; vgl. für eine kritische Würdigung Kühn/Schienze-Ohletz, BB 2020, 1562, 1564 und 1568 ff.

340 Haase/Nürnberg, Ubg 2020, 1, 3; Nürnberg, NWB 2020, 330, 335 f.; Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch, DStR 2020, 73, 79; vgl. auch die Stellungnahme der acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft zum Referentenentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetz, S. 25 f.

341 Regierungsentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz v. 19.04.2021, S. 50.

Regierungsentwurf, dass „eine niedrige Besteuerung gegeben [ist], wenn die ausländische Ertragsteuerbelastung weniger als die Hälfte der Ertragsteuerbelastung des Steuerpflichtigen beträgt“.³⁴² Damit offenbaren die Verfasser des Referentenentwurfs die mangelnde Berücksichtigung der regelmäßigen Ertragsteuerbelastung in Deutschland in Höhe von zirka 30 Prozent³⁴³.³⁴⁴ Vor diesem Hintergrund ist weiterhin problematisch, dass nach wie vor eine Erfassung des Hinzurechnungsbetrages in der Gewerbesteuer angestrebt und gleichzeitig keine Steueranrechnung auf die Gewerbesteuer vorgesehen ist.³⁴⁵ Entsprechend sind Doppelbesteuerungen durch die beschriebenen Anrechnungsüberhänge nicht zu verhindern.³⁴⁶ Die im Referentenentwurf vom 24.3.2020 zwischenzeitlich geschürte Hoffnung auf eine Reduzierung der Niedrigsteuergrenze „zur Entlastung der Wirtschaft und zum Abbau unnötiger Steuerbürokratie“ hat sich damit bisher nicht bewahrheitet.³⁴⁷

Neben die Schwachstellen bei der Ausgestaltung der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung in der Fassung des ATAD-Umsetzungsgesetzes tritt die beschriebene Herausforderung der fehlenden Grundkonzeption.³⁴⁸ Richtigerweise erfolgt zwar eine Abkehr von dem Motiv der Dividendenersatzbesteuerung. Jedoch löst das ATAD-Umsetzungsgesetz die konfusen Überlagerungen von verschiedenen Zielsetzungen dadurch nicht, sondern der Regierungsentwurf lässt vielmehr den Widerspruch zwischen einer Missbrauchsbesteuerung und einer Vorbelastungsgewährleistung offen zu Tage treten.³⁴⁹ Diese Gesetzesänderungen bestätigen die These dieser Arbeit, dass eine konsequente und überzeugende Lösung nur durch eine strikte Neuausrichtung der Hinzurechnungsbesteuerung erreicht werden kann. Es bleibt die schwache Hoffnung, dass der Gesetzgeber seine Entscheidungen überdenkt und im Rahmen der geplanten Umsetzung des GloBE-Projekts eine echte Reformierung der Hinzurechnungsbesteuerung anstrebt.

342 Regierungsentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz v. 19.04.2021, S. 57.

343 Siehe Rn. 239.

344 Böhmer/Oppel, IWB 2020, 5, 13.

345 Vgl. Haase/Nürnberg, Ubg 2020, 1, 3 f.; Eckl/Schill, EuT 2020, 247, 256.

346 Siehe Erster Teil.C.II.3.b); so auch Nürnberg, NWB 2020, 330, 336 f.; Kielawa-Buzala, IStR 202, 609, 613 f.

347 Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz v. 24.03.2020, S. 39.

348 Siehe Erster Teil.C.I.

349 Vgl. Regierungsentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz v. 19.04.2021, S. 50.

Zweiter Teil:
Einführung einer globalen
Mindestbesteuerung

Es wurde ausgeführt, dass die Hinzurechnungsbesteuerung in ihrer derzeitigen Form nicht haltbar ist und einer dringenden Reform bedarf. In dieser Arbeit soll als Alternative zur derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerung eine globale Mindestbesteuerung vorgeschlagen werden, die derzeit die politische Diskussion zum internationalen Steuerrecht prägt. Hier ist hervorzuheben, dass ausdrücklich keine zusätzliche Belastung durch eine globale Mindestbesteuerung, wie durch die OECD angestrebt, befürwortet wird.³⁵⁰ Meines Erachtens kann die globale Mindestbesteuerung vielmehr als Alternativkonzept zur klassischen Hinzurechnungsbesteuerung die bezweckten und relevanten Zielsetzungen besser erfüllen. Dies ist ein Schritt weg von der Missbrauchsabwehr hin zu einem neuen Besteuerungskonzept.

Der Fokus dieses zweiten Teils der Arbeit liegt in den Gestaltungsfragen. Wie muss eine globale Mindeststeuer geregelt werden, damit sie in möglichst konsistenter Weise – ohne Folgeprobleme, wie insbesondere Doppelbesteuerungen, entstehen zu lassen – die Besteuerung von Erträgen auf einem Mindestniveau gewährleistet?

Bevor diese Fragen beantwortet werden können, soll die Grundidee einer globalen Mindeststeuer entwickelt werden. Hierzu wird der Wunsch nach einer Hinzurechnungsbesteuerung auf das Ziel der Steuergerechtigkeit und den internationalen Steuerwettbewerb zurückgeführt. Mithilfe einer globalen Mindeststeuer sollen die ungerechtfertigten Steuervorteile milder und effektiver beseitigt werden.

In einem weiteren Schritt wird die Vereinbarkeit einer globalen Mindeststeuer mit Verfassungsrecht, Europarecht, Doppelbesteuerungsabkommen und den Regeln der WTO überprüft, um dessen Grenzen auszuloten und gegebenenfalls Anpassungsbedarf aufzuzeigen. Im Zentrum der Überlegungen wird die Frage beantwortet, was getan werden muss, um eine globale Mindestbesteuerung umsetzen zu können.

Anschließend wird der Schwerpunkt auf gestalterische Überlegungen gelegt, die bei der Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung in den Fokus rücken. Die Ausgestaltung einer globalen Mindeststeuer soll im Detail analysiert sowie Probleme aufgezeigt und möglichst einer

350 OECD, Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy, S. 25, Rn. 96.

Lösung zugeführt werden, so dass ein konsistenter und widerspruchsfreier Vorschlag dargelegt werden kann. Entscheidend wird die Koordinierung der neuen Regelung mit bestehenden CFC-Regimen und Mindestbesteuerungsvorschriften anderer Staaten sein. Ebenso wichtig werden aber auch die grundsätzlichen Fragen sein: Wer soll besteuert werden? Welche Besteuerungsmethode ist zu favorisieren? Wie erfolgt die Ermittlung der effektiven Steuerbelastung? Dieser zweite Teil der Arbeit soll neben der Förderung des wissenschaftlichen Diskurses auch ein Leitfaden für die Steuergesetzgeber und Entscheider sein, welche Fragen und Gedanken nicht außer Acht gelassen werden sollen, wenn in naher Zukunft eine globale Mindestbesteuerung Wirklichkeit wird.

A Entwicklung einer globalen Mindeststeuer

Am Anfang der Entwicklung einer neuen Besteuerung stehen die Idee und die Ziele, die mit dieser Besteuerung erreicht werden sollen. Nachdem kurz ein Grundverständnis für eine globale Mindeststeuer ausgebildet wird, sollen genau diese Fragen beantwortet werden. Dabei wird auch noch auf das amerikanische GILTI-Regime eingegangen, da die USA damit einen ersten Versuch für eine Art globale Mindestbesteuerung gestartet haben.

I Grundsätzliches Verständnis über die Reichweite und Ausgestaltung einer globalen Mindeststeuer

Um sich mit den Argumenten für und wider eine globale Mindestbesteuerung befassen zu können, ist vorab zu klären, welches Verständnis diese Arbeit von einer globalen Mindeststeuer hat. Hierbei sind die grundsätzlichen Fragen, welche Konzeption für ein globales Mindestbesteuerungsniveau verfolgt wird sowie wer und was von der Mindeststeuer betroffen sein soll, kurz zu beantworten. Eine genauere Ausgestaltungsempfehlung erfolgt im Anschluss.³⁵¹ Die Erläuterungen sollen ausschließlich dazu dienen, ein Grundverständnis für die Funktionsweise und die Reichweite einer globalen Mindeststeuer zu erhalten.

1. Grundkonzeption

Nach dem ersten Anschein könnte unter dem Begriff der globalen Mindeststeuer die Vorstellung verstanden werden, dass sich alle oder möglichst viele Staaten auf die Festlegung einer bestimmten Mindesthöhe ihrer nationalen Ertragsbesteuerung, insbesondere für Körperschaften, einigen. Damit notwendigerweise verbunden wäre auch eine

351 Siehe Zweiter Teil.C.

Angleichung der Bemessungsgrundlagen der verschiedenen Staaten, um den Steuerwettbewerb nicht einfach auf die Bemessungsgrundlagen zu verschieben. Ein derartiger Eingriff in die Steuerhoheit der Staaten ist jedoch nicht im Fokus dieser Arbeit. Vielmehr ist die globale Mindestbesteuerung in Anlehnung an das „Inclusive Framework“-Projekt „Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy“³⁵² ein Instrument der internationalen Besteuerung im Rahmen von Outbound-Investitionen. In diesem Sinne wird die Souveränität der Einzelstaaten hinsichtlich ihrer Besteuerung unangetastet gelassen und stattdessen soll die Mindestbesteuerung durch eine zusätzliche Besteuerung des Ansässigkeitsstaates der obersten Muttergesellschaft erfolgen.³⁵³

Die globale Mindeststeuer ist damit eine unilaterale Maßnahme, die aber durch möglichst viele Staaten umgesetzt werden sollte, wobei eine globale Koordinierung erwünscht ist. Die Grundkonzeption ist die einer klassischen Hinzurechnungsbesteuerung. Niedrig besteuerte Einkünfte einer beherrschten ausländischen Gesellschaft sollen den inländischen Anteilseignern hinzugerechnet und anschließend im Inland mit einem festen Mindeststeuersatz unter Anrechnung der ausländischen Ertragsteuern besteuert werden.³⁵⁴ Dabei ist herauszustellen, dass keine Besteuerung im Rahmen der „normalen“, inländischen Ertragsbesteuerung erfolgt, sondern ausschließlich eine Art Mindestbelastung bezweckt wird, die am besten mit einer Besteuerung in einer eigenen Schedule erreicht wird. Ein Steuersatz zwischen zehn und 15 Prozent ist dafür wohl adäquat. Grob gesagt sollen alle Einkünfte eines Konzerns dieser Mindestbelastung unterliegen und dadurch übermäßig niedrige Steuergesamtbelastungen vermieden werden. Ein essentieller Bestandteil eines globalen Mindeststeuerniveaus ist damit aber auch die Koor-

352 OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy–Policy Note, S. 2; OECD, Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy, S. 24 f.; OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 25 ff.

353 Grundlegend zu dieser Art der Mindestbesteuerung *Grubert/Altshuler*, NTJ 2013, 671, 677 ff.

354 Dies entspricht im Grundsatz der sog. „Income Inclusion Rule“ von Piller 2 des OECD-Projekts zu den Besteuerungsproblemen als Folge der Digitalisierung der Wirtschaft, vgl. OECD, Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy, S. 25 f.

dinierung mit anderen Besteuerungssystemen aus dem In- und Ausland, da die Mindestbesteuerung nur ausgelöst werden soll, soweit der Mindeststeuersatz noch nicht überschritten ist.

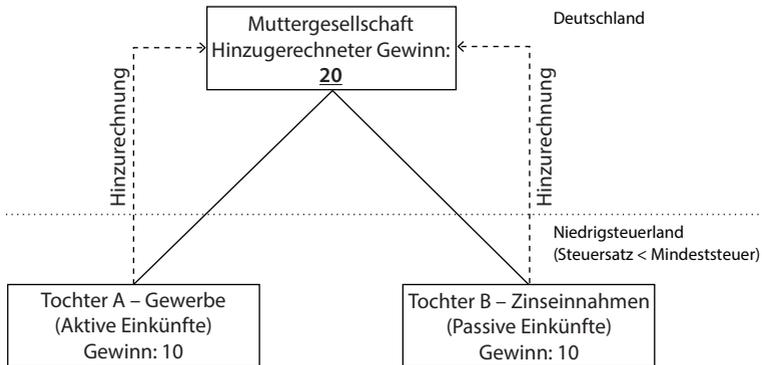


Abb. 1 Grundkonzeption der globalen Mindeststeuer³⁵⁵

2. Betroffene Steuersubjekte und Einkünfte

Die globale Mindestbesteuerung soll Unternehmen treffen, da diese das internationale Steuergeschehen nutzen können, um ihre Steuerbelastung zu senken. Die Mindeststeuer ist durch die inländischen Muttergesellschaften für die unmittelbar oder mittelbar beherrschten Körperschaften, Betriebsstätten und Personengesellschaften zu tragen. Eine Besteuerung ist nur durchzuführen, wenn die Tochtergesellschaften³⁵⁶ in dem Sinne beherrscht werden, dass durch die Beteiligungskette Einfluss auf die Entscheidungen der jeweiligen Tochtergesellschaft genommen werden kann. Mithin genügt keine zufällige Mehrheitsbeteiligung durch unverbundene natürliche oder juristische Personen.

Es erfolgt grundsätzlich keine Differenzierung nach der Art oder Herkunft der Einkünfte. Sowohl passive Einkünfte als auch aktive Einkünfte werden in identischer Weise erfasst. Ferner ist darauf zu achten,

³⁵⁵ Eigene Darstellung.

³⁵⁶ Der Begriff der Tochtergesellschaft wird in diesem Zusammenhang nicht im rechtstechnischen Sinne verwendet, sondern gilt als Überbegriff für alle abhängigen, gesellschaftsrechtlichen Konstrukte inklusive der Betriebsstätten, dessen Einkünfte hinzugerechnet werden sollen.

dass eine niedrige Besteuerung von Einkünften in einem Staat nicht durch eine hohe Besteuerung von Einkünften in einem anderen Staat ausgeglichen wird.

II Leitidee einer globalen Mindeststeuer

Die Hinzurechnungsbesteuerung dient derzeit dazu, missbräuchliche Verlagerungen von Einkünften zu besteuern.³⁵⁷ Es sollen nur künstliche Gestaltungen ohne wirtschaftliche Substanz getroffen werden, da insoweit vermutet wird, dass die Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils primäres Ziel ist. Die Abgrenzung zwischen künstlichen Gestaltungen und wirtschaftlicher Realität ist aber, wie gezeigt, schwierig.³⁵⁸ Der Auslöser der Überlegungen zur Hinzurechnungsbesteuerung ist aber im Grunde ein Anderer und zwar die Steuergerechtigkeit als Primärziel für einen Eingriff in den internationalen Steuerwettbewerb. Das Ziel ist die Unterbindung der mit dem internationalen Steuergefälle verbundenen Wettbewerbsverzerrungen, die durch Verschiebung von Einkünften entstehen. Dieses Kapitel soll aufzeigen, dass die globale Mindeststeuer ein milderer und effizienterer Weg ist, um diese Zielsetzungen einer Hinzurechnungsbesteuerung zu erfüllen.

1. Steuergerechtigkeit als Primärziel

Die Hinzurechnungsbesteuerung wurde eingeführt, um ungerechtfertigte Steuervorteile zu verhindern, künstlichen Gestaltungen zu begegnen und niedrige ausländische Besteuerungen auszugleichen. Gemeinsam haben diese Zielsetzungen, dass sie im Grunde auf dem Gedanken von Steuergerechtigkeit aufbauen. Die missbräuchlichen Gestaltungen sollen verhindert werden, da sie zu einer Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen führen. Der Gesetzesentwurf zum AStG 1972 umschreibt es wie folgt: *„Als sozialer Rechtsstaat den Geboten der Gerechtigkeit und des sozialen Ausgleichs verpflichtet, muß die Bundesrepublik ihr Steuerrecht auch für die in das Ausland reichenden Wirt-*

357 Siehe Erster Teil.C.I.3.

358 Siehe Erster Teil.C.I.3.

*schaftsinteressen so gestalten, daß es der Forderung nach gleichmäßiger Verteilung der Steuerlast genügt, die steuerliche Chancengleichheit wahrt und steuerliche Wettbewerbsverzerrungen ausschließt.*³⁵⁹

Eine Definition der Steuergerechtigkeit ist schwerlich möglich, aber im Kern steht der Anspruch an eine Verteilung der Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen als Teil des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG.³⁶⁰ Anders ausgedrückt ist das Leistungsfähigkeitsprinzip das „*Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung*“.³⁶¹ Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet insoweit zwischen einer horizontalen und einer vertikalen Steuergerechtigkeit.³⁶² Ersteres beinhaltet die gleiche Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit und Letzteres bestimmt die unterschiedliche Besteuerung von höherem und niedrigerem Einkommen. Ein Verstoß gegen dieses Grundprinzip bedarf einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung und muss mithin insbesondere verhältnismäßig sein.³⁶³

Die Einhaltung dieses Primärziels wird durch den modernen Steuerwettbewerb erschwert, da der Einflussbereich der einzelnen Staaten abgenommen hat und Unternehmen sich im gewissen Umfang aussuchen, wo sie Steuern zahlen.³⁶⁴ Nichtsdestotrotz ist dies per se erst einmal hinzunehmen, da es den jeweiligen Staaten obliegt, ihr Besteuerungssystem nach ihren Wünschen zu gestalten. Problematisch wird es aber dann, wenn das internationale Steuergefälle zu Wettbewerbsverzerrungen führt und mittelbar äußerst niedrige Steuerbelastungen entstehen.³⁶⁵ In diesem Fall ist auch die Steuergerechtigkeit verletzt und ein Einschreiten geboten.

359 Begründung des RegE. AStG 1972, BT-Drs. VI/2883, Rn. 5.

360 Vgl. Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 3, Rn. 3.121.

361 Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 3, Rn. 3.41.

362 BVerfG, Beschl. v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u.a., NJW 1990, 2869, 2872.

363 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 329 ff.

364 Vgl. auch Stark, StuW 2019, 71, 83.

365 Siehe Zweiter Teil.A.II.2.

2. Internationales Steuergelände und Wettbewerbsverzerrungen

Das internationale Steuergelände und dessen Probleme können nicht separat analysiert werden, sondern müssen in einen größeren Kontext gestellt werden. Der Unterschied in der Steuerbelastung verschiedener Staaten ist Teil des Wettbewerbs um (ausländische) Direktinvestitionen und unternehmerische Niederlassungen. Im Folgenden soll dieses Verhältnis untersucht und die Folgen und Probleme des internationalen Steuergeländes aufgezeigt werden.

a. Wettbewerb um Investitionen und die unternehmerische Standortwahl

Der Wettbewerb um (ausländische) Direktinvestitionen und unternehmerische Niederlassungen und die unternehmerische Standortwahl sind zwei Seiten derselben Medaille. Um die Reichweite des Wettbewerbs erkennen zu können, ist die dem Wettbewerb zugrundeliegende Standortwahl darzulegen. Die Wahl des Standorts ist bei (Auslands-)investitionen wegen der oft langfristigen Wirkung entscheidend und wird in zwei Schritten, der Bestimmung der relevanten Standortfaktoren und der anschließenden Bewertung im Rahmen von Entscheidungsmodellen, vollzogen.³⁶⁶ Die Standortfaktoren kann man in zwei Kategorien aufteilen, den Gütereinsatz und den Güterabsatz, und sie umfassen beispielsweise Material, Arbeitskräfte, Kunden, Mitbewerber, Steuern und Subventionen.³⁶⁷ Die anschließende Bewertung erfolgt meist nach quantitativen Modellen, die sowohl die erwarteten Erträge als auch die erwarteten Aufwendungen berücksichtigen, wobei der Schwerpunkt meist auf Letzterem liegt.³⁶⁸ Dabei lässt sich das Verhältnis der einzelnen Faktoren nicht verallgemeinern und hängt von den individuellen Bedürfnissen des jeweiligen Unternehmens ab.³⁶⁹

³⁶⁶ Wöhe, Allg. Betriebswirtschaftslehre, S. 256.

³⁶⁷ Wöhe, Allg. Betriebswirtschaftslehre, S. 256 f.

³⁶⁸ Wöhe, Allg. Betriebswirtschaftslehre, S. 261 f.

³⁶⁹ Fischer/Kleineidam/Warneke, Steuerlehre, S. 574 f.

b. Steuern als Wettbewerbsfaktor

Das internationale Steuergefälle besteht, seit es Steuern gibt, und es stellt für wirtschaftliches Handeln einen Wettbewerbsfaktor zwischen den Staaten und den Unternehmen dar. Dies ist grundsätzlich einwandfrei, da es der Souveränität der Einzelstaaten obliegt, ob und welche Steuern diese auf Erträge ansetzen. Dadurch können sie in den zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb um Direktinvestitionen und unternehmerische Niederlassungen treten. Insbesondere für kleinere Volkswirtschaften und Entwicklungsländer ist ein freier Steuerwettbewerb wichtig, soweit diese Staaten im Übrigen wenige positive Anreize für Investitionen bieten, da beispielsweise natürliche Ressourcen fehlen oder die Infrastruktur rückständig ist.³⁷⁰ Im freien Wettbewerb um Investitionen ist die Steuerbelastung jedoch nur ein Faktor von vielen, so dass bei übermäßigen Steueranreizen der Wettbewerb verzerrt wird.³⁷¹

Dabei ist zu beachten, dass für Unternehmen das Langzeitziel im Endeffekt immer ist, möglichst hohe Gewinne zu erwirtschaften. Steuern sind wie andere Betriebsausgaben ein Aufwand für Unternehmen, der im Hinblick auf einen möglichst hohen Nettogewinn gering gehalten werden soll, so dass Unternehmen ein großes Interesse daran haben, international Steueranreize zu suchen.³⁷² Im Rahmen der sog. Steuerplanung verfolgt jedes Unternehmen das Ziel, die Steuerbelastung zu verringern.³⁷³ Entsprechend rechnet ein Unternehmen sowohl die Nutzung von Ressourcen (z.B. Lohnkosten oder Materialkosten), als auch die Steuerbelastung in Aufwendungen um. Als Folge würde ein Unternehmen im gewissen Umfang auf Effizienz verzichten, um verhältnismäßig mehr Kosten in Form von Steuern zu sparen, wodurch gesamtwirtschaftlich weniger produktive Investitionen getätigt werden.³⁷⁴ Richtigerweise spielt die Steuerbelastung eine größere Rolle, je

³⁷⁰ *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, S. 109 f.; *Ruiter*, Introducing global minimum tax disrupts tax balance, S. 2.

³⁷¹ *Morse* geht noch einen Schritt weiter und behauptet, dass Unterschiede in der Unternehmensbesteuerung verschiedener Staaten als Solche schon zu Verzerrungen führen; *Morse*, BTR 2019, 512, 517.

³⁷² *Haarmann*, BB 2015, 22, 26; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 885.

³⁷³ *Grotherr* in: *Grotherr*, Internationale Steuerplanung, S. 10 f.; vgl. auch *Cortez*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 30 ff.

³⁷⁴ Vgl. *Junge/Russo/Merrill*, TNF 2019, Vol. 164 No. 10, 1525, 1554 f.

geringer der „*Grad der Standortabhängigkeit*“ der Investition ist.³⁷⁵ Im Extremfall von ausnahmslos mobilen Einkünften erfolgt die Allokation von Investitionen nur noch aus steuerlichen Gründen.³⁷⁶ Dies ist zwar zum einen Teil des freien Wettbewerbs. Zum anderen kann dabei aber auch von Wettbewerbsverzerrungen gesprochen werden, wenn der Wettbewerb überwiegend von einem Faktor geprägt wird. Anders ausgedrückt: Die Vermeidung einer „Normalbesteuerung“ für Unternehmen verhindert die effiziente Allokation von Ressourcen.³⁷⁷

Dagegen sollten nach der Idealvorstellung Unternehmen dort Investitionen tätigen, wo diese am effizientesten genutzt werden können,³⁷⁸ sei es, weil an diesem Standort die passenden Ressourcen, Materialien oder Arbeitskräfte gegeben sind oder die Infrastruktur vorteilhaft ist. Die effektive Nutzung von Ressourcen ist bei weltweit zunehmender Bevölkerung und geringer werdenden Ressourcen entscheidend.³⁷⁹ Im derzeitigen, internationalen Steuerwettbewerb ist dies aber nicht möglich, da kein gemeinsames Interesse an einem weltweiten Wohlstand vorherrscht, sondern jeder Staat nur für die eigene Volkswirtschaft den besten „Deal“ machen möchte.³⁸⁰

Die Folge ist aber nicht, dass die Handlungsmaximen der Unternehmen falsch sind oder deren Streben nach Steuerminderung als Steuerumgehung angeprangert werden sollte.³⁸¹ Vielmehr nutzen die Unternehmen nur die Möglichkeiten, die durch die Steuergesetzgeber rund um den Globus geschaffen werden.³⁸² *„Kein Steuerpflichtiger ist verpflichtet, den Sachverhalt so zu gestalten, daß ein Steueranspruch entsteht. Vielmehr steht es ihm frei, die Steuer zu vermeiden und eine Gestaltung*

375 Fischer/Kleineidam/Warneke, Steuerlehre, S. 575.

376 Vgl. auch Cortez, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 38, der von möglichen „*Fehlallokationen von Kapital und Wirtschaftsgütern*“ spricht.

377 Vgl. Drüen, StuW 2008, 154, 158; Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 24.

378 Vgl. auch Englisch/Jo.Becker, WTJ 2019, 483, 488, die sich vor dem Hintergrund der gesamtwirtschaftlichen Effizienz für eine Investitionsentscheidung auf Grundlage der Vorsteuerrendite aussprechen.

379 So auch schon die Europäische Kommission im Jahr 2011, vgl. Broschüre „*Ressourceneffizienz – eine wirtschaftliche Notwendigkeit*“.

380 Vgl. Beller, VTR 2019, Vol. 38 No. 3, 271, 299 ff.

381 So auch Flämig, DStR-Beihefter, 2007, 2, 6.

382 Vgl. Flämig, DStR-Beihefter, 2007, 2, 6.

zu wählen, die eine geringere Steuerbelastung nach sich zieht.³⁸³ Darüber hinaus sollen Unternehmen sogar legale Steueranreize oder Vermeidungsstrategien nutzen, da sie – zumindest nach dem Shareholder Value-Ansatz – den Gesellschaftern gegenüber verpflichtet sind, den Gewinn durch Gestaltungen zu erhöhen.³⁸⁴ Der Ansatzpunkt für eine Veränderung bzw. eine Begrenzung des Faktors Steuern ist daher als Folge von steuerpolitischen Überlegungen die Gesetzgebung, welche auch die Grenze zwischen legaler Steuervermeidung und illegaler Steuerverkürzung zieht. Das steuerpolitische Ziel muss eine Reduzierung von übermäßigen Steueranreizen bei der Entscheidung einer unternehmerischen Tätigkeit oder Investition (im Ausland) sein, um den Fokus mehr auf die effizienzsteigernden wirtschaftlichen Faktoren zu legen und insgesamt einen ausgeglichenen und fairen Wettbewerb zu schaffen.³⁸⁵

c. Wettbewerbsverzerrungen zwischen Unternehmen

Weiterhin können Wettbewerbsverzerrungen dadurch entstehen, dass gewisse Unternehmen Steueranreize durch Auslandsinvestitionen flexibel nutzen können, dies aber anderen Unternehmen faktisch verwehrt bleibt. Dies betrifft eine Art Gerechtigkeit und Gleichgewicht im Wettbewerb zwischen den Unternehmen. Beispielsweise ist der Wettbewerb innerhalb einer Volkswirtschaft gestört, wenn ein multinationales Unternehmen seine Steuerquote stark reduzieren kann, weil mobile Einkünfte oder sogar ganze Produktionszweige ins Ausland verlegt werden, aber der lokale Anbieter von Dienstleistungen aufgrund seiner Immobilität diese Vorteile nicht hat.³⁸⁶ Um den Wettbewerb wieder in ein Gleichgewicht zu bringen, müssen diese Steuervorteile zumindest in einem gewissen Maß durch eine zusätzliche Besteuerung im Heimatstaat ausgeglichen werden. Die unmittelbare Folge ist zwar, dass das multinationale Unternehmen im niedrigbesteuerten Ausland einen

383 BFH, Beschl. v. 20. 5. 1997 – VIII B 108/96, DStRE 1997, 798, 802.

384 *Stein/Vitale* in: Grotherr, Internationale Steuerplanung, S. 137, 143, 146.

385 Vgl. auch *Englisch*, FR 2021, 1, 4 ff., der durch die Reduzierung des Steuerwettbewerbs eine Verbesserung der internationalen Allokationseffizienz erwartet.

386 Nach *Kubata*, IStR 2021, 949 verlagern deutsche multinationale Unternehmen „jährlich zwischen 8,65 und 20,75 Mrd. € Gewinne aus steuerlichen Gründen ins Ausland“.

Steuer- und damit Wettbewerbsnachteil gegenüber den lokalen Anbietern vor Ort haben, die nur mit den lokalen Steuern belastet sind. Dieser Fall ist aber wohl weniger relevant, da Niedrigsteuerländer oftmals vergleichsweise kleine Märkte haben und die zusätzliche Belastung durch die Mindestbesteuerung auch relativ gering ist.³⁸⁷ Darüber hinaus sind die multinationalen Unternehmen weniger schutzwürdig als kleinere Unternehmen, da es der vertikalen Steuergerechtigkeit entspricht, dass das Rechtssubjekt mit den größeren Umsätzen und Gewinnen auch größeren Belastungen ausgesetzt werden kann.³⁸⁸ Zu guter Letzt sparen multinationale Unternehmen auch Ausgaben durch Synergieeffekte und erlangen dadurch sowieso einen Wettbewerbsvorteil gegenüber kleinen Unternehmen, so dass sie nicht zusätzlich begünstigt werden müssen.

d. „Race to the bottom“

Der Trend zu sinkenden Unternehmenssteuersätzen hält schon seit mehr als zwei Jahrzehnten an und ist eine weitere Folge des ungeregelten Steuerwettbewerbs.³⁸⁹ Meist betrifft das „race to the bottom“ eher Industriestaaten, die im direkten Wettbewerb um Investitionen stehen. Auch wenn die Körperschaftsteuerbelastung in diesen Ländern noch über einer möglichen Mindeststeuergrenze liegt und das wohl auch auf längere Sicht so bleibt, folgen auf Steuersenkungen in Industriestaaten auch Steuersenkungen in kleineren Volkswirtschaften. Im Verhältnis müssen kleinere Volkswirtschaften und Entwicklungsländer auf geringe Steuersätze in Industriestaaten mit noch geringeren Steuersätzen reagieren.

Nach einer Studie von KPMG führte dieser Unterbietungswettlauf global gesehen zu einem Absinken der Unternehmenssteuersätze von 1993 bis 2007 von durchschnittlich 38,0 Prozent auf 26,9 Prozent.³⁹⁰ Hinsichtlich neuerer Daten ist zwischen 2000 und 2020 der durchschnittliche Unternehmenssteuersatz, ausgenommen von Staaten mit

³⁸⁷ Vgl. *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 495.

³⁸⁸ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, NJW 1990, 2869, 2872; BVerfG, Urt. v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, NJW 2002, 1103, 1108.

³⁸⁹ Vgl. hierzu *Loretz*, Oxford Review of Economic Policy, Vol. 24, No. 4, 2008, 639; *Devereux*, Oxford Review of Economic Policy, Vol. 24, No. 4, 2008, 625, 629 ff.

³⁹⁰ KPMG, Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007, S. 9.

einer Unternehmensbesteuerung von null Prozent, von 30,8 Prozent auf 23,1 Prozent gefallen.³⁹¹ Innerhalb der OECD nahm im selben Zeitraum die Belastung von 32,2 Prozent auf 23,2 Prozent ab.³⁹²

Ein gutes Beispiel um den zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb zu veranschaulichen ist ein Vergleich der drei skandinavischen Länder Norwegen, Schweden und Finnland.

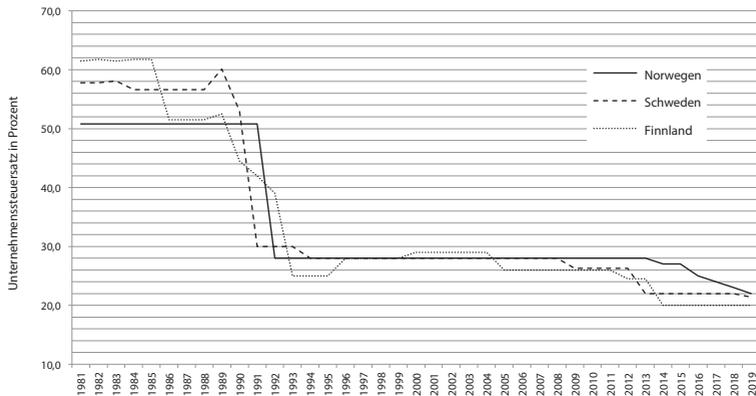


Abb. 2 Entwicklung der Unternehmenssteuersätze in Norwegen, Schweden und Finnland³⁹³

Auffällig ist vor allem die Entwicklung um 1990. Finnland hat mit kleineren Steuersenkungen begonnen, bevor Schweden 1991 den Unternehmenssteuersatz drastisch von 53,0 Prozent auf 30,0 Prozent senkte. Dem folgte im Jahr darauf auch Norwegen und in mehreren Schritten ebenso Finnland. Schlussendlich pendelten sich die Unternehmenssteuersätze bis 1996 auf einheitliche 28,0 Prozent ein. Ein ähnliches Bild lässt sich auch ab 2005 feststellen, als anfänglich Finnland den Steuersatz senkt und Schweden sowie Norwegen mit etwas Abstand diesem Vorbild folgten.

Das Beispiel betrifft zwar ausschließlich Industriestaaten, jedoch sind als weitere Folge auch die kleineren Volkswirtschaften dazu

³⁹¹ OECD, Corporate Tax Statistics, 2nd Ed., S. 14.

³⁹² OECD, Corporate Tax Statistics, 2nd Ed., S. 12.

³⁹³ Eigene Darstellung, Datenquelle: OECD, Statutory corporate income tax rates (1981–1999), https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/Table-II.1_1981-1999.xls (zuletzt abgerufen am 21.11.2022); OECD, Statistiken, Table II.1. Statutory corporate income tax rate, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78166#> (zuletzt abgerufen am 21.11.2022).

gedrängt ihren Körperschaftsteuersatz zu senken, um andere Wettbewerbsnachteile auszugleichen. Diese Steuersenkungen können zu sehr niedrigen Steuersätzen führen, die wohl schon unterhalb einer Mindeststeuerschwelle liegen. Beispielsweise kann hier Ungarn herangezogen werden, dessen Körperschaftsteuersatz innerhalb von 18 Jahren bis 2018 von 18 Prozent auf neun Prozent halbiert wurde.³⁹⁴ Ebenso hat sich der Steuersatz für Unternehmensgewinne in Irland im selben Zeitraum von 24,0 Prozent auf 12,5 Prozent reduziert.³⁹⁵ Zwei weitere Beispiele sind Bulgarien und Nordmazedonien, welche die Körperschaftsteuersätze im Jahr 2007 bzw. in den Jahren 2007/08 jeweils von ursprünglich 15 Prozent auf nunmehr zehn Prozent gesenkt haben.³⁹⁶

Wenn der Unterbietungswettlauf oder auch das „race to the bottom“ bezüglich der Steuerbelastung von Unternehmen nicht aufgehalten wird, sind früher oder später die Steuern zumindest in einigen Staaten auf einem so niedrigen Niveau, dass das staatliche Steueraufkommen möglicherweise die staatlichen Ausgaben nicht mehr finanzieren kann. Ebenso kann insbesondere in Entwicklungsländern das Geld für zusätzliche Ausgaben, beispielsweise für notwendige Investitionen, fehlen. Mithin ist das akute Problem der zwischenstaatliche (Steuer-) Wettbewerb, da sich Staaten durch Steuersenkungen anderer Staaten unter Druck setzen lassen. Folglich lässt sich daran zweifeln, ob die zu schützende Steuersouveränität der Einzelstaaten noch gegeben ist oder die Mehrzahl der Staaten nur vom Steuerwettbewerb Getriebene sind. Das Ziel soll aber nicht sein, diesen Wettbewerb zu beenden. Vielmehr ist die Wunschvorstellung, dass – global gesehen – keine Einkünfte einer effektiven Besteuerung unterhalb eines Mindestniveaus unterliegen, um im Steuerwettbewerb zumindest einen gewissen Boden einzuführen. Dies kann in einem ersten Schritt durch eine globale

394 OECD, Statistiken, Table II.1. Statutory corporate income tax rate, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78166#> (zuletzt abgerufen am 21.11.2022).

395 OECD, Statistiken, Table II.1. Statutory corporate income tax rate, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78166#> (zuletzt abgerufen am 21.11.2022).

396 IBFD, Global Corporate Tax Handbook 2007, S. 120, 498.

Mindeststeuer erreicht werden,³⁹⁷ auch wenn das langfristige Ziel eine Erhöhung der Steuern in den Niedrigsteuerländern wäre.

e. Fazit

Um den Steuerwettbewerb zu erhalten, aber insgesamt zu einem „fairen“ Wettbewerb zu gelangen, braucht auch der Wettbewerb Regeln und eine Beaufsichtigung.³⁹⁸ Dies ist vor allem wichtig, da der Steuerwettbewerb von Grund auf kein freier Wettbewerb ist, weil es schon an einem freien Markt fehlt.³⁹⁹ Die Unternehmen haben nicht die Möglichkeit, vollkommen frei den von ihnen präferierten Staat mit dem passenden Steuersatz zu wählen, da diese teilweise immobile Einkünfte generieren oder andere Hürden das Ausnutzen des Steuergefälles verhindern.⁴⁰⁰ Der unregelmäßige Steuerwettbewerb führt zu Wettbewerbsverzerrungen und zu einer Negativspirale immer niedrigerer Steuern. Durch eine globale Mindestbesteuerung besteht die einzigartige Möglichkeit einheitliche Wettbewerbsbedingungen zu schaffen.⁴⁰¹ Dem Steuerwettbewerb wird eine Grenze gesetzt, ohne diesen komplett zu unterbinden, so dass vorzugsweise nur die positiven Effekte des Steuerwettbewerbs, insbesondere die Disziplin zu einer effektiven Steuergesetzgebung und deren Weiterentwicklung, verbleiben.

3. Die globale Mindestbesteuerung als Lösung

a. Ganzheitliche Maßnahme

Eine mögliche Lösung der beschriebenen Problematik kann sich nicht mehr auf eine Missbrauchsbesteuerung beschränken. Ein ganzheitlicher Ansatz, inklusive der Erfassung der Realwirtschaft, ist erfolgver-

³⁹⁷ Dagegen sieht Röder, *StuW* 2020, 35, 40 f. die globale Mindestbesteuerung aus deutscher Sicht nicht als zielführende Maßnahme gegen ein „race to the bottom“ an.

³⁹⁸ Vgl. auch *Devereux/Loretz*, *NTJ* 2013, 745, 765: „*Corporate tax competition is not bad as such, but it needs to follow certain rules in order not to be harmful.*“

³⁹⁹ *Liebert*, *Steuergerechtigkeit*, S. 165; nach *Scherfist* der internationale Steuerwettbewerb „nicht einmal ansatzweise ein fiskalischer Wettbewerb“, *Chancen und Risiken des Steuerwettbewerbs*, S. 5.

⁴⁰⁰ Vgl. auch *Liebert*, *Steuergerechtigkeit*, S. 165.

⁴⁰¹ Vgl. auch *OECD*, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, S. 27, Rn. 62.

sprechender, um allgemein eine gleichmäßigere Besteuerung aller Unternehmen zu erreichen oder zumindest die sehr niedrigen Belastungen auszuschließen.⁴⁰² Der Schlüssel ist daher keine individuelle Missbrauchsabwehr, sondern mit einer globalen Mindestbesteuerung soll dem internationalen Steuerwettbewerb eine Untergrenze eingefügt werden, wodurch die Bedeutung des Wettbewerbsfaktors „Ertragsteuern“ zugunsten anderer Wettbewerbsfaktoren reduziert werden kann.⁴⁰³

Im Mittelpunkt steht eine globale Lösung mit möglichst vielen partizipierenden Staaten.⁴⁰⁴ Ansonsten sind Wettbewerbsnachteile für Unternehmen zu befürchten, welche in Staaten mit einer Mindestbesteuerung residieren, wodurch die Standortattraktivität dieser Staaten abnehmen würde. Abhängig von der Tragweite der Wettbewerbsnachteile könnten betroffene Unternehmen als Reaktion sogar in andere Staaten abwandern, um die Anwendung der globalen Mindestbesteuerung auszuschließen, wodurch die Effektivität der gesamten Maßnahme beschränkt wird.⁴⁰⁵ Insbesondere für Deutschland besteht bereits jetzt ein gewisser Druck, Unternehmen in steuerlicher Hinsicht zu entlasten und nicht mit einer weiteren Maßnahme zu belasten.⁴⁰⁶ Die USA konnten bei der Einführung der GILTI-Regelungen derart negative Folgen verhindern, da u.a. durch eine generelle Senkung der Unternehmenssteuersätze ein Ausgleich für die zusätzliche Belastung durch GILTI geschaffen wurde. *Junge, Russo und Merrill* bringen das Ganze auf den Punkt: „*As more countries adopt and enforce the multilateral foreign minimum tax, the competitive disadvantages for each adopting*

402 Vgl. auch *Eden*, Taxing Multinationals, S. 7 f. für eine kurze Analyse der Vor- und Nachteile einer globalen Mindestbesteuerung.

403 Vgl. auch *Beller*, VTR 2019, Vol. 38 No. 3, 271, 310: „*The golden egg of global minimum taxation of foreign source excess profits is a tax competition landscape that enables competition on productive factors like education, law, and infrastructure, rather than tax rate and base terms.*“

404 So auch *Scherleitner*, EU minimum taxation, S. 10.

405 Vgl. *Devereux et al.*, GloBE proposal, S. 11 ff.; *Grinberg*, stellt heraus, dass ein für Unternehmenszentralen brauchbarer Staat ohne eine entsprechende Mindestbesteuerung genügt, um einen Anreiz für Standortverschiebungen zu schaffen; *Grinberg*, International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate, 47 f.

406 Vgl. zu der Position von Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb *Linnemann/Weiß*, IStR 2019, 692, 693 ff.; vgl. auch *BDI/VCI*, Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland, S. 19–21, 26 ff.

*country resulting from the imposition of a foreign minimum tax diminish, as do the opportunities for taxpayers to avoid a foreign minimum tax by changing tax residency.*⁴⁰⁷

Ein zusätzlicher Erfolg einer globalen Mindeststeuer könnte sein, dass es kleineren Volkswirtschaften erleichtert wird, ihre Steuerbelastung bis auf das Mindestniveau anzuheben.⁴⁰⁸ Wettbewerbsnachteile der Einzelstaaten durch die Erhöhung der Steuern sollen dadurch verhindert werden, dass die multinationalen Unternehmen sowieso die entsprechenden Steuern zahlen müssen, falls die ausländische Belastung unterhalb des Mindestniveaus liegt.⁴⁰⁹ Demnach würden sich die Entscheidungsmöglichkeiten der Staaten erweitern, obwohl auf den ersten Blick eine Beschneidung der Souveränität vorläge, da die Staaten nicht mehr durch den Unterbietungswettkampf zu niedrigen Steuern gezwungen werden.⁴¹⁰ Das langfristige Ziel ist, dass weltweit die Unternehmenssteuern als Reaktion auf eine globale Mindestbesteuerung steigen und als Folge die globale Mindeststeuer im Endeffekt bedeutungslos wird.

Dieses Konzept führt zu einem höheren Maß an Steuergerechtigkeit, da im Sinne einer angemessenen Vorbelastung alle Einkünfte, ob mobil oder nicht, aktiv oder passiv, einer Mindestbelastung unterliegen müssen. Diese Besteuerung direkt zum Zeitpunkt der Einkünfteerzielung des Unternehmens ist essentiell, da die Weiterreichung der Einkünfte durch Ausschüttungen weitgehend steuerbefreit ist. Da diese Divиденprivilegierungen nicht zwischen aktiven und passiven Einkünften unterscheiden, bedürfen entsprechend auch alle Einkünfte einer angemessenen Vorbelastung.

407 *Junge/Russo/Merrill*, TNF 2019, Vol. 164 No. 10, 1525, 1553.

408 Vgl. *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 489; *Blum*, Intertax 2019, 514, 518; so auch das Committee on Ways and Means, House of Representatives hinsichtlich der Einführung von GILTI (115th Cong., 1st Sess., Report on H.R. 1 (13.11.2017), S. 390); *Kadet*, TNI 2020, Vol. 99 No. 2, 207, 222 geht jedenfalls in Bezug auf das GloBE-Projekt davon aus, dass weiterhin Schlupflöcher für Konzerne verbleiben und deshalb Niedrigsteuerländer weiterhin ein Interesse an der Beibehaltung von niedrigen Steuersätzen haben; kritisch gegenüber sog. "soak-up taxes" *Junge/Russo/Merrill*, TNF 2019, Vol. 164 No. 10, 1525, 1560.

409 *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 489; a.A. *Zinowsky*, IStR 2019, 811, 819, der davon ausgeht, dass eine globale Mindestbesteuerung und die daraus folgende Angleichung der Steuersätze sich investitionsschädlich auf Entwicklungsländer auswirken können.

410 So auch *Weyzig*, Why a Minimum Effective Tax Rate is Urgently Needed.

b. Mildere Maßnahme

Die Einführung einer globalen Mindeststeuer als Alternativlösung statt der klassischen Hinzurechnungsbesteuerung ist eine mildere Maßnahme zur Verhinderung von ungerechtfertigten Steuervorteilen aufgrund des internationalen Steuergefälles. Zwar ist der Anwendungsbereich einer globalen Mindestbesteuerung per se größer als bei einer klassischen Hinzurechnungsbesteuerung, da auch die Realwirtschaft als „echte“ unternehmerische Tätigkeit betroffen ist. Jedoch können gleichzeitig komplexe Abgrenzungsfragen⁴¹¹ vermieden werden, wodurch die Compliance-Kosten möglicherweise reduziert werden. Darüber hinaus liegt in der globalen Mindestbesteuerung eine mildere Maßnahme insbesondere deshalb vor, da im Gegensatz zum derzeitigen System keine Hochstufung auf das inländische Steuerniveau erfolgt, sondern nur besonders niedrige Steuersätze ausgeglichen werden. Dieser „Top-Up-Mechanismus“ ist auch der überzeugendere Ansatz, weil eine Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau den internationalen Steuerwettbewerb untergräbt und die Souveränität der Staaten in Frage stellt. In diesem Zusammenhang verhindert die globale Mindestbesteuerung ebenso den wettbewerbsverzerrenden „Klippen-Effekt“ der derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerung.⁴¹² Insgesamt besteht trotz des weiteren Anwendungsbereichs eine geringere Intensität des Eingriffs, da nur eine Mindestbelastung von ungerechtfertigt niedrig besteuerten Einkünften verwirklicht wird.

c. Effektivere Maßnahme

Diese Maßnahme ist auch effektiver, da viele Unklarheiten vermieden werden können und so eine Vereinfachung sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung erfolgt. Es entsteht eine klare Regelung, die zu einer Senkung der administrativen Kosten auf beiden Seiten führen kann. Die komplizierten und teils fragwürdigen Differenzierungen der Hinzurechnungsbesteuerung können gestrichen werden, wodurch auch die Ungewissheit hinsichtlich des Eingreifens der Regelungen verschwindet. Dies betrifft beispielsweise den Aktivkatalog mit

411 Siehe Erster Teil.C.II.1.c).

412 Siehe Erster Teil.C.II.1.b); vgl. auch Hey, Global Minimum Taxation (GLoBE), S. 16.

seinen vielen Ausnahmen oder auch den Substanztest, dessen Reichweite bis jetzt offen geblieben ist. Die globale Mindeststeuer gilt für alle CFCs und deren Einkünfte, unabhängig von der Art der Einkünfte oder einer bestehenden wirtschaftlichen Tätigkeit.

Durch den ganzheitlichen Ansatz und die Erfassung von allen Einkünften schützt die globale Mindestbesteuerung nebenbei auch vor Steuerschlupflöchern und weißen Einkünften aller Art. Obwohl die Bekämpfung von Steuervermeidung nicht das primäre Ziel einer globalen Mindestbesteuerung ist, gewährleistet sie eine Grundbesteuerung von Steuergestaltungen unter Ausnutzung von beherrschten ausländischen Gesellschaften. Dadurch wird auch die Gefahr für die Nichterfassung von neuartigen Gestaltungen vermieden.

Wenn eine erfolgreiche Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung unterstellt wird, sind innerhalb eines Konzerns besonders niedrige Steuerbelastungen ausgeschlossen. Dagegen beinhaltet die Hinzurechnungsbesteuerung immer das Problem, dass nur in bestimmte Gestaltungen überproportional stark eingegriffen wird und andere Gestaltungen unerfasst bleiben.

d. Grenzen der Maßnahme

Die globale Mindestbesteuerung ist im Hinblick auf die Steuergerechtigkeit ein Instrument zur Einführung einer Untergrenze in den internationalen Steuerwettbewerb. Die Besteuerung soll global erfolgen und im Grundsatz alle Gestaltungen erfassen. Dennoch hat diese Maßnahme auch ihre Grenzen.

Die globale Mindestbesteuerung kann zumindest den Unterbietungswettlauf für Unternehmenssteuersätze in gewisser Weise verlangsamen bzw. jedenfalls die besonders niedrigen Steuersätze in Steueroasen ausgleichen. Inwieweit der Steuerwettbewerb zwischen Industriestaaten beeinflusst wird und ob auch dort eine Stabilisierung der Steuersätze erwartet werden kann, bleibt abzuwarten.⁴¹³ Einen direkten Einfluss wird es wohl nicht geben, da die Körperschaftsteuersätze in den meisten Industriestaaten immerhin bei zirka 25 Prozent

⁴¹³ Kritisch gegenüber der Wirksamkeit einer globalen Mindestbesteuerung als Regulierung des Steuerwettbewerbs *Hey* in: FS Lüdicke, S. 262; vgl. auch *Röder*, *StuW* 2020, 35, 39 ff.

liegen. Es ist aber davon auszugehen, dass die Steuersätze nicht auf den Mindeststeuersatz heruntersacken, da Industriestaaten durch ihre sonstigen Standortvorteile höhere Steuersätze ausgleichen können und dennoch nicht Gefahr laufen, eine substantielle Menge an Investitionen zu verlieren.⁴¹⁴

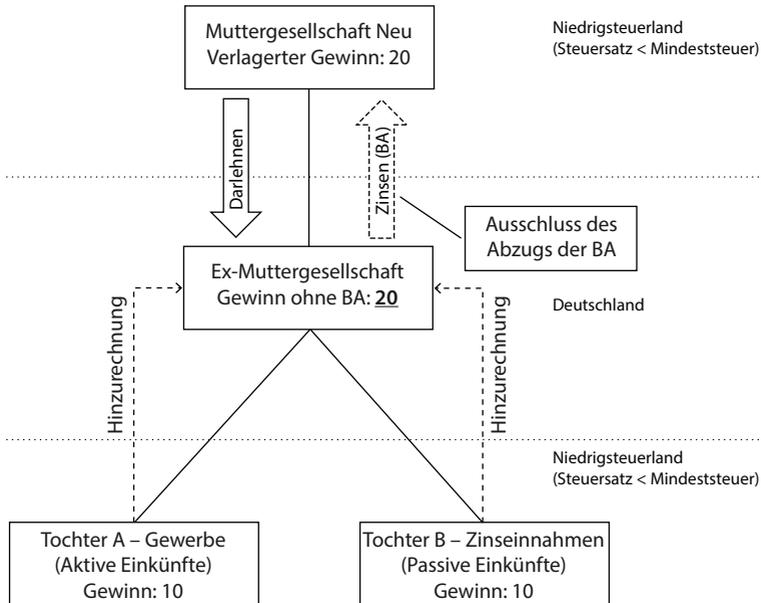


Abb. 3 „Undertaxed Payments Rule“⁴¹⁵

Die praktische Grenze dieser Art der globalen Mindeststeuer kommt zum Vorschein, wenn mangels weltweiter Umsetzung multinationale Unternehmen ihre oberste Muttergesellschaft in Staaten verlagern können, deren Steuersysteme keine globale Mindeststeuer beinhalten.⁴¹⁶ Teilweise können trotzdem noch Staaten, in denen Tochtergesellschaften ansässig sind, die globale Mindeststeuer wiederum auf deren Töchter- und Enkelgesellschaften anwenden. Dies ist aber nur möglich, soweit

⁴¹⁴ A.A. *Kadet*, TNI 2020, Vol. 99 No. 2, 207, 221, der ein Absenken der Unternehmenssteuersätze bis auf das festzusetzende Mindestniveau in vielen Staaten für möglich hält.

⁴¹⁵ Eigene Darstellung.

⁴¹⁶ Vgl. auch *Blum*, Intertax 2019, 514, 519.

die Erträge nicht i.S.v. Buchgewinnen ebenso in den Staat der obersten Muttergesellschaft verschoben werden. In diesem Fall schlägt die OECD vor, dass die Mindestbesteuerung durch ein zweites Instrument, z.B. eine sog. „Undertaxed Payments Rule“ ergänzt wird.⁴¹⁷ Diese Regelung soll die vertraglich gestalteten Gewinnverlagerungen unterbinden, indem die Abzüge von entsprechenden Betriebsausgaben ausgeschlossen werden.

Alternativ dazu wäre auch die Erhebung einer Quellensteuer möglich.⁴¹⁸ Diese Ergänzung einer globalen Mindestbesteuerung ist grundsätzlich als subsidiäre Maßnahme sinnvoll, um entsprechende Umgehungen auszuschließen.⁴¹⁹ Andererseits wäre dieses Mittel zur Absicherung von Umgehungen nicht notwendig, wenn eine globale Mindestbesteuerung nach dem hier vorzuschlagenden Modell global durch alle Staaten eingeführt werden würde.⁴²⁰ Diese Arbeit beschränkt sich jedenfalls auf den Kern der globalen Mindestbesteuerung als stringente Weiterentwicklung der Hinzurechnungsbesteuerung und wird daher dieses Zusatzinstrument nicht näher beleuchten.

Da der Steuerwettbewerb nicht beendet werden soll, verbleiben weiterhin zwangsläufig Unterschiede in den Körperschaftsteuersätzen, die durch Unternehmen ausgenutzt werden können. Soweit eine Ausnutzung des Steuergefälles in der Realwirtschaft passiert, ist dies als Teil des normalen Wettbewerbs hinzunehmen. Genauso wird es aber immer noch missbräuchliche Gestaltungen geben, welche ohne jegliche Substanz Gewinne in Länder mit niedrigerer Besteuerung transferieren. In diesen Fällen greift eine globale Mindestbesteuerung zwar gleichermaßen ein, jedoch verbleibt im Verhältnis zum inländischen Steuerniveau noch ein gewisser Anreiz für BEPS.⁴²¹

417 OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 30 ff.; vgl. auch *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 490.

418 *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 496, 507.

419 So im Ergebnis auch *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 513 ff.

420 So auch *Blum*, Intertax 2019, 514, 518 f.; andeutend *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1, 8.

421 Für eine Gestaltungsempfehlung zur Behandlung der klassischen Missbrauchsfälle siehe Zweiter Teil.C.II.2.

4. Eine echte Alternative und keine additive Lösung

An dieser Stelle soll noch einmal herausgestellt werden, dass die globale Mindestbesteuerung die Hinzurechnungsbesteuerung in ihrer derzeitigen Form ersetzen soll.⁴²² Eine zusätzliche Einführung einer globalen Mindeststeuer würde zu übermäßigen Belastungen und komplexen (Abgrenzungs)fragen führen.⁴²³ Darüber hinaus hätte das Nebeneinander der beiden Regime kaum einen Mehrwert. Die Zielsetzungen, die durch CFC-Regelungen erfüllt werden sollen und im heutigen internationalen Steuerumfeld noch vorhanden sind, werden durch die globale Mindestbesteuerung bewältigt oder können im Falle der klassischen Missbrauchsabwehr durch einen neu einzuführenden § 42 Abs. 3 AO⁴²⁴ erfasst werden. Wie bereits erläutert liegt das Grundproblem in ungerechtfertigten Steuervorteilen durch das internationale Steuergefälle, die schlussendlich zu minimalen Steuersätzen in einzelnen Staaten und als Folge insgesamt zu niedrigeren Konzernsteuerquoten führen. Durch eine globale Mindeststeuer wäre der Sog nach unten gestoppt und die Konzernsteuerquoten könnten sich auf einem höheren Niveau stabilisieren.

III Bewertung von GILTI als vergleichbare Besteuerung

Mit den GILTI-Regelungen sind die USA wieder einmal der Vorreiter für eine neue Art der Besteuerung. Die Vorschriften besteuern grundsätzlich alle Einkünfte von ausländischen Gesellschaften, welche von US-amerikanischen Anteilseignern beherrscht werden, und stellen damit

⁴²² Vgl. auch *Englisch*, ifo Schnelldienst, 3/2020, 11, 13 und *Schanz*, ifo Schnelldienst, 3/2020, 14, 16, die in einer globalen Mindestbesteuerung die Chance sehen, auf spezifische Missbrauchsvermeidungsnormen wie die Hinzurechnungsbesteuerung verzichten zu können; instruktiv auch *Schön*, IStR 2022, 181, der zurecht die Tendenz der internationalen Steuerpolitik zum Aufeinanderstapeln von alten und neuen Vorschriften kritisiert.

⁴²³ Ähnlich *Röder*, StuW 2020, 35, 43 f.

⁴²⁴ Siehe Zweiter Teil.C.II.2.c).

zum ersten Mal eine globale Besteuerung von Einkünften her.⁴²⁵ In diesem Unterkapitel soll den Regelungen deshalb auf den Grund gegangen werden und überprüft werden, inwieweit GILTI ein Vorbild für die Entwicklung einer globalen Mindeststeuer sein könnte.

1. Grundidee von GILTI

Die Grundidee von GILTI fußt auf zwei Pfeilern. Auf der einen Seite wird – im Einklang mit dem weltweiten Trend – der Schutz der eigenen Steuerbemessungsgrundlage vor Gewinnverlagerungen angestrebt.⁴²⁶ Dabei ist GILTI eine Art „*Kompromiss[es] zwischen dem Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit von US-Unternehmen [...] [und] der Sicherung des nationalen Steueraufkommens*“.⁴²⁷ Auf der anderen Seite geht GILTI einen neuen Weg, indem das Einkommen aus immateriellen Wirtschaftsgütern von allen US-beherrschten ausländischen Gesellschaften weltweit besteuert wird. Dabei ist wohl das Ziel, dass die immateriellen Wirtschaftsgüter und dessen Einkünfte in den USA verbleiben, was zusätzlich durch die Einführung der Regelungen zum „Foreign-Derived Intangible Income“ (FDII)⁴²⁸ unterstützt wird.⁴²⁹

In der Umsetzung hat sich der Gesetzgeber dazu entschieden, die Besteuerung der Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern zu pauschalieren. Von dem Gewinn der ausländischen Gesellschaft wird eine Routinerendite aus den materiellen Wirtschaftsgütern abgezogen. Hinsichtlich des Restbetrages wird unterstellt, dass diese Einkünfte aus den immateriellen Wirtschaftsgütern stammen, wobei unbeachtlich ist, ob dies tatsächlich der Fall ist. Nur dieser Teil der Einkünfte fällt anschließend unter die zusätzliche Besteuerung, so dass GILTI verallgemeinert die Besteuerung einer Überrendite bezweckt.

⁴²⁵ Davor wurde eine globale Mindestbesteuerung bereits durch die Obama Regierung in den Jahren 2016 und 2017 vorgeschlagen, jedoch nicht umgesetzt; vgl. hierzu *Junge/Russo/Merrill*, TNF 2019, Vol. 164 No. 10, 1525, 1528 ff.

⁴²⁶ Committee on Ways and Means, House of Representatives, 115th Cong., 1st Ses. , Report on H.R. 1 (13.11.2017), S. 388 ff.

⁴²⁷ *Hey/Härtwig* in: FS Lehner, S. 92.

⁴²⁸ FDII ist eine Privilegierung für IP in den USA, indem Exporteinkünfte, die nach einer pauschalen Betrachtung aus IP in den USA stammen, niedriger besteuert werden.

⁴²⁹ So auch *J.Lang.* ifo Schnelldienst, 4/2018, 12, 13.

2. Funktionsweise von GILTI

Ausländisches Einkommen	300	Prozentuale Steuerbelastung durch GILTI im Verhältnis zum gesamten	
10 % Routinerendite des QBAI 1000	100	Einkommen:	7,00 %
Bemessungsgrundlage	200	Prozentuale Steuerbelastung durch GILTI im Verhältnis zum Einkommen,	
50 % Freistellung	100	welches die Routinerendite übersteigt:	10,50 %
GILTI	21		

Abb. 4 Rechenbeispiel zur GILTI-Besteuerung⁴³⁰

Im Folgenden soll die Funktionsweise von GILTI anhand einer Beispielsrechnung grob erläutert werden, wobei zur Vereinfachung einige Feinheiten vernachlässigt werden.⁴³¹ Die Besteuerung ist hauptsächlich in § 951A des IRC geregelt und erfolgt für alle beherrschten ausländischen Gesellschaften eines Steuerpflichtigen gemeinschaftlich, so dass die Routinerendite sowie das tatsächliche Einkommen der Gesellschaften zusammengerechnet werden müssen. Die freigestellte Routinerendite beläuft sich auf zehn Prozent des „Qualified Business Asset Investment“ (QBAI) und umfasst dabei die materiellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Die Routinerendite wird um Zinszahlungen reduziert, damit die GILTI-Bemessungsgrundlage nicht durch fremdfinanzierte materielle Wirtschaftsgüter verringert werden kann.⁴³² Abzüglich dieser Routinerendite ist das Einkommen der Gesellschaften die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung, wobei 50 Prozent des Betrages von der GILTI-Besteuerung freigestellt ist. Der Steuersatz ist der normale Körperschaftsteuersatz von derzeit 21 Prozent, so dass unter Berücksichtigung der 50-prozentigen Freistellung die faktische Steuerlast bei 10,5 Prozent liegt. Anschließend werden die ausländischen Steuern zu 80 Prozent auf die US-Steuer angerechnet. Aufgrund der Anrechnung der ausländischen Steuern erfolgt eine tatsächliche

⁴³⁰ Eigene Darstellung.

⁴³¹ Vgl. für eine Erläuterung der Funktionsweise von GILTI auch *Schildgen*, ISR 2019, 400, 401 ff.; *Gsödl/Schmid*, US-Steuerreform, S. 13 ff.; vgl. für weitere Rechenbeispiele *Sullivan*, TNF 2019, Vol. 164 No.5, 641.

⁴³² Vgl. hierzu *Elliot*, TNI 2019, Vol. 95 No. 14, 1347.

Belastung durch GILTI erst, wenn die durchschnittliche ausländische Besteuerung unterhalb von 13,125 Prozent liegt.⁴³³

3. Unterschiede zu einer globalen Mindeststeuer

Vom Ergebnis gesehen führt GILTI mit gewissen Einschränkungen zu einer Art globalen Mindestbesteuerung mit einem Steuersatz im hohen einstelligen Bereich.⁴³⁴ Bei einer näheren Betrachtung der Regelungen fallen aber eindeutige Gestaltungsunterschiede auf. Die Differenzen sollen aufgezeigt werden, um hinsichtlich etwaiger Schlussfolgerungen für die hier zu entwickelnden Regelungen ein genaueres Bild von GILTI zu erhalten.

a. Fokussierung auf Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern

Von der Grundkonzeption soll GILTI die Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern besteuern und zieht deshalb von den Gesamteinkünften eine Routinerendite der materiellen Wirtschaftsgüter ab. Im Endeffekt trifft die Besteuerung aber alle Einkünfte unabhängig von ihrem Ursprung, da die Differenzierung nur auf die Wirtschaftsgüter abstellt. Der Abzug einer Routinerendite könnte dementsprechend auch als einfacher Freibetrag einer globalen Mindeststeuer angesehen werden. Nichtsdestotrotz ist zumindest in der Zielsetzung ein klarer Unterschied erkennbar. Im Gegensatz zu einer globalen Mindestbesteuerung, die alle Einkünfte identisch behandelt, setzt GILTI den Fokus auf die (mobilen) Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern.

b. Gesamtbetrachtung

Die Besteuerung unter GILTI erfolgt durch eine Gesamtbetrachtung aller Tochtergesellschaften bzw. CFCs. Dies führt zum einen dazu, dass

⁴³³ Ab 2026 wird die Steuerfreistellung auf 37,5 Prozent der Bemessungsgrundlage reduziert, so dass eine zusätzliche Belastung durch GILTI entsteht, sobald die ausländische Steuerbelastung unterhalb von 16,4 Prozent ist.

⁴³⁴ Vgl. *Junge/Villeneuve*, TNF 2020, Vol. 169 No. 1, 43 für einen Vergleich mit den geplanten Regelungen des GloBE-Projekts, insbesondere der Income Inclusion Rule, und für eine Evaluierung der Möglichkeiten einer Koordination der beiden Regime.

die steuerlichen Effekte von Investitionen in Steueroasen mit „Image-Investitionen“ in Hochsteuerländern ausgeglichen werden können.⁴³⁵ Zum anderen ist das Ergebnis keine globale Mindeststeuer in dem Sinne, dass alle Einkünfte mindestens zu einem bestimmten Satz besteuert werden sollen, sondern eine Mindestbesteuerung von global agierenden Unternehmen in dem Sinne, dass die Gesamtsteuerquote aller Tochtergesellschaften im Konzern ein Mindestniveau erreichen muss. Die Effektivität bei dem Ausgleich von sehr niedrigen Steuersätzen ist bei letzterer Herangehensweise deutlich vermindert. Im Ergebnis kann die faktische Steuerbelastung von Neuinvestitionen in Steueroasen bei null Prozent liegen, solange die durchschnittliche Steuerbelastung der CFCs noch über der Mindeststeuergrenze liegt, da die geringe Steuerlast bei der Neuinvestition durch die ausländischen Steuern der übrigen CFCs ausgeglichen wird.⁴³⁶ Wenn man diesen Gedanken zu Ende führt, könnten Unternehmen sogar dazu angehalten sein, Einkünfte in Steueroasen zu verlagern, wenn der durchschnittliche Steuersatz ihrer Tochtergesellschaften noch oberhalb der Steuergrenze für GILTI liegt.⁴³⁷

Eine globale Mindeststeuer sollte im Unterschied eher auf einer Country-by-Country-Basis oder für jede beherrschte Gesellschaft separat eingeführt werden. Das heißt natürlich nicht, dass die ausländische Steuerbelastung nur aus dem jeweiligen Land berücksichtigt wird, sondern nur, dass danach die Einkünfte separiert werden. In einem zweiten Schritt wird sodann geprüft, welcher Besteuerung die jeweiligen Einkünfte weltweit unterlegen haben, bevor die Steuerbelastung gegebenenfalls auf das Mindestniveau angehoben wird.

c. Beschränkte Anrechnung von ausländischen Steuern

Hinsichtlich der Steueranrechnung lässt GILTI nur einen Abzug von 80 Prozent der ausländischen Steuern zu. Die nicht anrechenbaren Steuern können weder mit anderen Steuerarten verrechnet werden, noch besteht die Möglichkeit eines Vor- oder Rücktrags auf andere Veran-

⁴³⁵ *Jo.Becker/Englisch*, ifo Schnelldienst, 4/2018, 9, 11.

⁴³⁶ Vgl. *Sullivan*, TNF 2019, Vol. 163 No. 12, 1773, 1775 ff., der die Steuerfolgen einer Mindeststeuer auf der Basis einer Gesamtbetrachtung mit einer Mindeststeuer bei separater Betrachtung der Einzelstaaten vergleicht.

⁴³⁷ So auch *Sullivan*, TNI 2019, Vol. 95 No. 7, 583, 585 f.

lagungszeiträume. Die nicht verrechneten Steuern verfallen und GILTI führt deshalb insoweit zu einer Doppelbelastung.

Dagegen strebt eine globale Mindeststeuer keine zusätzliche Steuerbelastung an, sondern soll ausschließlich die Einhaltung einer Mindeststeuerschwelle gewährleisten. Entscheidend ist die tatsächliche Besteuerung im ausländischen Staat und soweit diese die Mindeststeuerschwelle übersteigt, entsteht keine zusätzliche Belastung, da eine volle Anrechnung der ausländischen Steuer erfolgt.

4. Kritik an GILTI

Mit GILTI wurde zum ersten Mal eine Art globale Mindeststeuer eingeführt, so dass die Entwicklung und Gestaltung selbstverständlich Anlaufschwierigkeiten hat und nicht fehlerlos ist. Einige Punkte sollen herausgegriffen werden, um die Probleme einer derartigen Besteuerung aufzuzeigen.

Ein grundsätzliches Problem ist die Konzeption von GILTI. Auf der einen Seite steht das Ziel einer Mindestbesteuerung und auf der anderen Seite ist GILTI in gewisser Weise eine Besteuerung von Einkommen aus immateriellen Wirtschaftsgütern.⁴³⁸ Durch die zwei verschiedenen und eher konträren Zielsetzungen fehlt es an einem schlüssigen Gesamtkonzept, wodurch wiederum Probleme bei der Ausgestaltung aufgeworfen werden.⁴³⁹ Beispielsweise wird die Art und Weise kritisiert, wie der übermäßige Gewinn aus immateriellen Vermögensgegenständen herausgearbeitet wird. Die starke Pauschalierung durch die Bestimmung und den Abzug einer Routinerendite gibt wenig Auskunft über den tatsächlichen Ursprung der Einkünfte, so dass die unterschiedliche Behandlung eher zweifelhaft erscheint.⁴⁴⁰

Ein weiterer großer Kritikpunkt ist die Komplexität, die durch die neuen Regelungen für Einkünfte von ausländischen Tochtergesellschaften entstanden ist und zum Teil zu einer unklaren Gesetzesanwendung führt. So ist beispielsweise bei der Bemessung der Routinerendite aus dem QBAI problematisch, welche Wirtschaftsgüter darunter

⁴³⁸ *Sarfo*, TNI 2019, Vol. 94 No. 7, 595, 595.

⁴³⁹ Vgl. *Sarfo*, TNI 2019, Vol. 94 No. 7, 595, 595.

⁴⁴⁰ Vgl. *Sullivan*, TNI 2019, Vol. 94 No. 6, 502, 504 f.

fallen, insbesondere wenn Wirtschaftsgüter mehreren Zwecken dienen.⁴⁴¹ Die anschließende Zusammenrechnung von allen CFCs auf Ebene des inländischen Anteiligners ist kompliziert und verstärkt den Unmut über die Regelung.⁴⁴² Weiterhin entstehen aufgrund von Überschneidungen von verschiedenen Regelungen Fragen hinsichtlich der Zuordnung von Einkünften und entsprechenden Steueranrechnungen zu verschiedenen Regimen.⁴⁴³ Im Speziellen kann es bei gleichzeitiger Anwendung der Subpart F Legislation zu Doppelbesteuerungen und doppelten Nichtbesteuerungen kommen.⁴⁴⁴ Genauso sind Doppelbesteuerungen aufgrund der eingeschränkten Anrechnungsmöglichkeit von ausländischen Steuern möglich.⁴⁴⁵

Ein Problem des US-amerikanischen Steuerrechts, welches jedoch nicht ausschließlich das GILTI-Regime betrifft, ist die vielschichtige Systematik der Steueranrechnung mit verschiedenen Körben, nach welchen die ausländischen Steuern verschiedenen Einkünften zugerechnet werden, und weiteren Besonderheiten, wie für den Abzug von Zinsaufwendungen. Dadurch wird die Steueranrechnung unübersichtlich und im Ergebnis können Steuern teilweise über den pauschalen Abschlag von 20 Prozent hinaus ebenso wenig angerechnet werden.⁴⁴⁶

Zu guter Letzt ist noch zu bemerken, dass eine Belastung durch die Steuer auch dann entstehen kann, wenn die ausländische Besteuerung über dem Grenzsteuersatz von 13,125 Prozent liegt, da keine Überprüfung der Niedrigbesteuerung erfolgt, sondern von Anfang an alle Einkünfte erfasst werden. Durch die Anrechnung der ausländischen Steuern sollen die hochbesteuerten Einkünfte quasi im Nachhinein herausgerechnet werden, wobei es dabei, wie soeben erläutert, zu Problemen kommen kann und eine zusätzliche Belastung folglich endgültig verbleibt.

441 *Herzfeld*, TN 2019, Vol. 162 No. 3, 266, 268.

442 Vgl. *Herzfeld*, Intertax 2019, 504, 508 f.

443 *Herzfeld*, TN 2019, Vol. 162 No. 3, 266, 267 ff.

444 *Sapirie*, TN 2019, Vol. 162 No. 3, 264, 264 f.

445 *Elliot*, TNI 2019, Vol. 94 No. 11, 1035, 1039.

446 Vgl. *Herzfeld*, Intertax 2019, 504, 507; *Sheppard*, TNI 2019, Vol. 95 No. 3, 171, 172 f.

5. Schlussfolgerung für eine globale Mindeststeuer

Die größte Gefahr bei der Implementierung einer globalen Mindeststeuer ist es, den Fokus zu sehr auf politische Erwägungen zu setzen. Das GILTI-Regime zeigt dies sehr deutlich, dessen Ziel ganz klar darin liegt, die Wertschöpfung durch immaterielle Wirtschaftsgüter, insbesondere der sog. Industrie 4.0, im Inland zu halten. Im Mittelpunkt steht daher die steuernde Wirkung der neuen Regelungen. Die Folge aus dieser Versteifung ist die teils fragwürdige und oft komplexe Gestaltung der Regelungen, da eigentlich nur bestimmte Einkünfte und Gestaltungen erfasst werden sollen.

Die Einführung einer globalen Mindeststeuer zielt dagegen auf ein globales Mindeststeuerniveau ab. Es sollen keine einzelnen Staaten bevorzugt oder streng politische Ziele verfolgt werden. Vielmehr steht im Mittelpunkt, dass Wettbewerbsverzerrungen ausgeräumt werden und eine faire „Grundbesteuerung“ aufgebaut wird, die dann wiederum Grundlage für einen fairen Wettbewerb ist. Selbstverständlich ist auch die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung steuerpolitisch getrieben, jedoch liegt aus meiner Sicht der Unterschied darin, dass keine bestimmte und individuelle Lenkungswirkung bezweckt wird. Es ist irrelevant, welcher Staat die globale Mindeststeuer erhebt, solange alle Einkünfte einer gewissen Belastung unterliegen. Im Gegenteil ist es sogar vorteilhaft, wenn viele Länder eine globale Mindeststeuer implementieren, da nur dadurch weltweit vergleichbare Wettbewerbsbedingungen geschaffen werden können. Weiterhin ist das langfristige Ziel ohnehin die Erhöhung der Körperschaftsteuersätze in kleineren Volkswirtschaften, die jetzt noch „Steuerdumping“ betreiben.

GILTI zeigt auch, dass einer klaren Koordinierung der neuen Besteuerung mit anderen Besteuerungsformen in denselben Staaten und mit ähnlichen Besteuerungen in anderen Staaten entscheidende Bedeutung zukommt. Nicht nur werden dadurch Doppelbelastungen vermieden, sondern für die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltung ist klar erkennbar, wann die globale Mindestbesteuerung eingreift und welcher Staat besteuern darf. Dies mindert unnötige administrative Kosten, die nur die Produktivität von Staat und Wirtschaft beschränken.

Bei einer näheren Betrachtung des GILTI-Regimes bestätigt sich die Überzeugung, dass einer guten Steuerregelung ein klares Konzept zugrunde liegen muss, welches in sich schlüssig ist und nicht selbst schon neuartige Gestaltungen nahelegt. Nur dann kann auch die endgültige Regelung konsistent und konsequent sein.

Alles in allem ist jetzt ein globaler Ansatz notwendig, da ansonsten die Gefahr besteht, dass unilaterale Maßnahmen nach dem Vorbild von GILTI entwickelt werden und somit weltweit ein System von sich widersprechenden Vorschriften etabliert wird.⁴⁴⁷

⁴⁴⁷ Diese Gefahr wird auch durch die OECD im Rahmen des GloBE-Projekts artikuliert, vgl. OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 25, Rn. 54; als Beispiel eines derartigen Alleingangs kann auf Mexiko verwiesen werden, wo mit der Steuerreform von 2020 eine Art "Undertaxed Payment Rule" i.S.d. des GloBE-Projekts eingeführt wird; *van't Hek*, TNI 2020, Vol. 98 No. 7, 821; vgl. *Linn/Maywald*, IStR 2022, 265, 270 ff. zu den Folgen eines Nebeneinanders von GILTI und einer globalen Mindestbesteuerung im Sinne der GloBE Model Rules.

B Vereinbarkeit einer globalen Mindeststeuer mit Verfassungsrecht, Europarecht, Doppelbesteuerungsabkommen und den Regeln der WTO

Dieses Kapitel soll keine klassische Prüfung der Vereinbarkeit einer globalen Mindeststeuer mit höherrangigem Recht sein, indem als Ergebnis die Vereinbarkeit oder die Unvereinbarkeit festgestellt wird. Vielmehr sind die Anforderungen und Rahmenbedingungen zu untersuchen, die durch Verfassungsrecht, Europarecht, Doppelbesteuerungsabkommen und den Regeln der WTO gebildet werden. Dabei ist auch zu untersuchen, inwieweit gegebenenfalls Anpassungsbedarf besteht, um eine globale Mindestbesteuerung mit höherrangigem Recht in Einklang zu bringen. Wenn entsprechender Konsens über die Einführung einer derartigen Besteuerung gebildet wurde, ist es denkbar und naheliegend, eine EU-Richtlinie zu verabschieden oder Doppelbesteuerungsabkommen abzuändern. Diese Überlegungen sollen aus der Sicht von Deutschland untersucht werden.

I Verfassungsrecht

Zu prüfen ist, welche Einschränkungen die verfassungsrechtlichen Grundprinzipien für eine globale Mindeststeuer bereithalten. Zuerst muss die Gesetzgebungskompetenz für diese neue Art der Besteuerung bestehen. Eine weitere Grenze sind die materiellen Prinzipien, die nicht durch eine neue Besteuerung verletzt werden dürfen.⁴⁴⁸ Insbesondere der Gleichheitssatz ist im Steuerrecht entscheidend, da dieser die Grundlage für eine gerechte Besteuerung bildet.

1. Kein freies Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers

Das Steuerrecht ist Teil des Verfassungsrechts und stellt einen Eingriff in die Freiheitsrechte, insbesondere Art. 2 Abs. 1 GG, der Staatsbürger dar.⁴⁴⁹ Der Eingriff in die Freiheitsrechte ist aufgrund der verfassungsrechtlichen Grundlage (Art. 105 und 106 GG) dem Grunde nach zulässig.⁴⁵⁰ Dem deutschen Gesetzgeber steht aber kein freies Steuererfindungsrecht zu, sondern er hat sich an die Grenzen, die durch die Verfassung gesetzt werden, zu halten.⁴⁵¹

Die Art. 105 und 106 GG nennen einzelne Steuern und ganze Steuerarten als „Typusbegriffe“, die Grundlage für den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers sind.⁴⁵² Für den Erlass einer neuen Steuer ist zu ermitteln, inwieweit die neue Besteuerung mit einem bestehendem Typus übereinstimmt, wobei nicht alle Merkmale der Einzelsteuer erfüllt sein müssen, sondern eine Gesamtbewertung zu vollziehen ist, die die einzelnen Typuskennzeichen und die gegebenenfalls bestehenden Abweichungen beurteilt.⁴⁵³ Anders ausgedrückt, muss eine neue Besteuerung einer der in Art. 106 GG „genannten Steuerarten zugeordnet werden können“.⁴⁵⁴ Dabei ist aber keine Subsumtion unter einen Typus möglich, sondern vielmehr ist ein Vergleich mit den verfassungsmäßigen Vorbildern des jeweiligen Typus hinsichtlich der Übereinstimmungen und der Abweichungen zu ziehen.⁴⁵⁵ *Strahl* beschreibt es so, dass „der Sachverhalt in der vom Abprüfen einzelner Merkmale losgelösten Gesamtbetrachtung dem Bild entspricht, welches der Typus durch die Verknüpfung seiner Merkmale zeichnet.“⁴⁵⁶

449 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 117.

450 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 117.

451 BVerfG, Besch. v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 69 ff. m.w.N.; a.A. Sondervotum zu BVerfG, Besch. v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, 2261, Rn. 1 ff; vgl. auch *Schmidt*, StuW 2015, 171, 174 f., der das Meinungsspektrum darlegt und für ein Steuerfindungsrecht des Bundes plädiert.

452 BVerfG, Besch. v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 64.

453 BVerfG, Besch. v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 67 f.

454 *Heintzen* in: I.v.Münch/Kunig, GG, Art. 106, Rn. 8.

455 *Vogel/Walter* in: Bonner Kommentar, GG, Art. 105, Rn. 98.

456 *Strahl*, Typisierende Betrachtungsweise, S. 218.

Die globale Mindeststeuer ist auf den ersten Blick eine komplett neue Art der Besteuerung, die so in Art. 106 GG nicht vorgesehen ist. In Wahrheit ist eine globale Mindeststeuer aber im Kern nur eine andere Form der Ertragsbesteuerung und ein Typenvergleich ist daher mit der Einkommen- und Körperschaftsteuer vorzunehmen. Die drei genannten Besteuerungen sind direkte Personensteuern und es werden jeweils erwirtschaftete Erträge für ein Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr besteuert. Dabei arbeitet die globale Mindeststeuer zwar mit einem festen Steuersatz und keinen progressiven Tarif. Dies wird aber auch schon bei der Körperschaft- bzw. der Kapitalertragsteuer als Teil der Einkommensteuer praktiziert und ist damit keine entscheidende Unregelmäßigkeit. Eine wichtige Gemeinsamkeit ist das Ziel einer gerechten Verteilung der Steuerlast im Ganzen. Auf der anderen Seite ist der größte Unterschied zu der Einkommen- und Körperschaftsteuer, dass die globale Mindeststeuer Einkünfte von anderen, selbstständigen Steuersubjekten auf Ebene des Steuerinländers besteuert. Diese Abweichung ist nicht zu vernachlässigen, weil dadurch Erträge besteuert werden, die so nicht von dem betroffenen Steuerpflichtigen tatsächlich erzielt worden sind. Im Endeffekt kann dieser Umstand aber auch keine Zuordnung zur Einkommen- und Körperschaftsteuer verhindern, da in der Steuerart der Einkommen- und Körperschaftsteuer schon seit 1972 die Hinzurechnungsbesteuerung als verfassungsmäßiges Vorbild dient, welche ebenfalls Einkünfte von anderen Steuersubjekten bei dem deutschen Steuerpflichtigen einbezieht. Im Übrigen hat die globale Mindeststeuer sehr viele Gemeinsamkeiten mit der Hinzurechnungsbesteuerung, wenn man davon absieht, dass die globale Mindestbesteuerung keine Einschränkung hinsichtlich der erfassten Einkünfte macht. Spätestens mit diesem Vorbild muss die globale Mindeststeuer unter den Typus der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer nach Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG gefasst werden. Folglich hat der Bund insoweit gemäß Art. 105 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz und der Erlass einer globalen Mindestbesteuerung ist zulässig, soweit keine konkurrierenden Prinzipien mit Verfassungsrang entgegenstehen.

2. Gleichheitssatz

Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG hat viele Facetten in Bezug auf den jeweils anzuwendenden Sachbereich und entsprechend einen breit gefächerten Regelungsgehalt.⁴⁵⁷ Neben den natürlichen Personen sind gemäß Art. 19 Abs. 3 GG auch juristische Personen geschützt.⁴⁵⁸ Die folgenden Erläuterungen beschränken sich auf Prüfungspunkte, die hinsichtlich einer globalen Mindestbesteuerung problematisch erscheinen.

Vorab sollte noch festgehalten werden, dass eine globale Mindestbesteuerung, wie bereits vielfach erwähnt, allgemein gerechtere Steuerbelastungen und vor allem die Vermeidung von besonders niedrigen Belastungen zum Ziel hat und somit gerade den Gleichheitssatz im Steuerrecht auf einer globalen Ebene etablieren will. Dennoch ist eine verfassungsmäßige Überprüfung nach Art. 3 Abs. 1 GG naheliegend, da abhängig von der jeweiligen Ausgestaltung beherrschte Gesellschaften im In- und Ausland unterschiedlich behandelt werden.

a. Allgemeine Gleichheitsprüfung

Der allgemeine verfassungsrechtliche Gleichheitssatz bestimmt, dass wesentlich Gleiches gleich behandelt werden muss und wesentlich Ungleiches unter Berücksichtigung der Unterschiede unterschiedlich zu behandeln ist.⁴⁵⁹ Die Folge einer Missachtung dieser Regelung ist eine sog. Ungleichbehandlung, die ohne eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung zu einem Gleichheitsverstoß führt.⁴⁶⁰ Nach neuerer Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts muss die Rechtfertigung „in [einem] angemessenem Verhältnis zu dem Grad der Ungleichbehandlung“ stehen.⁴⁶¹ Insoweit besteht die Rechtfertigung je nach der konkreten Intensität des Eingriffs in die Freiheitsrechte in der Beach-

⁴⁵⁷ Heun in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 74.

⁴⁵⁸ Vgl. P.Kirchhof in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 3 Abs. 1, Rn. 276 m.w.N.

⁴⁵⁹ BVerfG, Urf. v. 16.3.195 – BvK 1/54, NJW 1955, 625, 625; Heun in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 20; G.Kirchhof in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einf. zum EStG, Rn. 261.

⁴⁶⁰ Heun in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 26.

⁴⁶¹ BVerfG, Beschl. v. 10.11.1998 – 1 BvL 50–92, NVwZ 1999, 517, 517; BVerfG, Beschl. v. 15.3.2000 – 1 BvL 16/96, NJW 2000, 2730, 2730.

tung des Willkürverbots bis hin zu einer strengen Befolgung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes.⁴⁶²

Vorliegend ist eine Verletzung des Gleichheitssatzes im Hinblick auf folgenden Fall denkbar. Nach der Einführung einer globalen Mindestbesteuerung werden Muttergesellschaften mit beherrschten inländischen Tochtergesellschaften und solche mit beherrschten ausländischen Tochtergesellschaften jeweils in der Rechtsform einer Körperschaft unterschiedlich behandelt, soweit hinsichtlich der ausländischen Tochtergesellschaft niedrigbesteuerte Einkünfte vorliegen. Im letzteren Fall wird die Abschirmwirkung der Körperschaft als eigenes Steuersubjekt faktisch aberkannt, indem Einkünfte von der Tochtergesellschaft der inländischen Muttergesellschaft zugerechnet werden. Bei inländischen Tochtergesellschaften bleibt es hingegen beim Trennungsprinzip⁴⁶³ und eine Besteuerung von deren Einkünften auf Ebene der Muttergesellschaft ist erst durch eine Ausschüttung von Gewinnen möglich. Die Frage ist also, ob diese unterschiedliche Behandlung darauf beruht, dass die beiden Fälle wesentlich ungleich sind oder ob eine Ungleichbehandlung i.S.e. Eingriffs in Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt.

Der einzig wahre Unterschied zwischen den zwei Fällen ist die Ertragsbesteuerung auf Ebene der Tochtergesellschaft. Die inländische Tochtergesellschaft unterliegt der inländischen Ertragsbesteuerung und die ausländische Tochtergesellschaft der ausländischen Ertragsbesteuerung, die im Ergebnis zu einer Steuerbelastung unterhalb der festzusetzenden Grenze zur Niedrigbesteuerung liegt. Dabei ist aber nicht entscheidend, welcher Staat die Ertragsteuern erhebt, sondern dass Ertragsteuern generell auf einem gewissen Niveau erhoben werden. Der wesentliche Unterschied in beiden Fällen ist mithin die Steuerbelastung, wobei unterstellt wird, dass die Niedrigsteuergrenze so gering ist, dass die inländische Belastung in jedem Fall darüber liegt. Wie bereits ausgeführt, ist im Einklang mit dem Vorbelastungsgedanken⁴⁶⁴

462 BVerfG, Beschl. v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316, 1317; BVerfG, Beschl. v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, DStR 2010, 2393, 2394.

463 Das Trennungsprinzip bestimmt die rechtliche Selbstständigkeit von Körperschaften und als Folge die von den Anteilseignern getrennte Besteuerung (BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, 1101).

464 Siehe Erster Teil.C.I.1.b).

ein Ausgleich einer sehr niedrigen Ertragsteuerbelastung gerechtfertigt, da die Besteuerung der Ausschüttungen privilegiert ist. Im Ergebnis liegt daher keine Ungleichbehandlung vor, da beide Fälle nicht wesentlich gleich i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG sind.

b. Leistungsfähigkeitsprinzip

Daneben besteht im steuerrechtlichen Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein weiterer Rechtssatz, der, ohne explizit in der Verfassung genannt zu sein, durch seine Verankerung in Art. 3 Abs. 1 GG Verfassungsrang genießt.⁴⁶⁵ Das Leistungsfähigkeitsprinzip dient als der Gradmesser für eine gerechte Besteuerung.⁴⁶⁶ Gleichwohl darf das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht als „*subsumtionsfähige Legitimationsformel*“ missverstanden werden.⁴⁶⁷ Vielmehr ist das Gebot der Leistungsfähigkeit gegenüber unterschiedlichen Wertungen offen und kann daher in jedem Einzelfall zu anderen Rückschlüssen führen.⁴⁶⁸ Aufgrund dieser Offenheit oder – negativ ausgedrückt – Konturlosigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzip wird zum Teil an dessen Wert für die Steurrechtsdogmatik gezweifelt.⁴⁶⁹ M.E. ist diese Wertungsoffenheit jedoch positiv hervorzuheben, da dadurch kein strenges Korsett für die Steuergesetzgebung besteht, sondern das Leistungsfähigkeitsprinzip als allgemeine Leitlinie eine gleichheitsgerechte und konsistente Steuergesetzgebung sicherstellt.⁴⁷⁰

Das damit im Zusammenhang stehende Gebot der Steuergerechtigkeit wird durch das Bundesverfassungsgericht unmittelbar aus

⁴⁶⁵ P.Kirchhof, StuW 1985, 322 ff.; Birk in: 14. ÖJT Band III/2, S. 58 ff.; vgl. zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen des Leistungsfähigkeitsprinzips auch Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 123 ff.; kritisch gegenüber der grundrechtlichen Verankerung Reissinger, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 120 f.

⁴⁶⁶ BVerfG, Beschl. v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, NJW 1977, 241, 241; BVerfG, Beschl. v. 03.11.1982 – 1 BvR 620/78 u. a., NJW 1983, 271, 271.

⁴⁶⁷ F.Kirchhof, BB 2017, 662, 667; vgl. auch Kempny, StuW 2021, 85.

⁴⁶⁸ F.Kirchhof, BB 2017, 662, 662 f.

⁴⁶⁹ Nach Gassner/M.Lang ist das Leistungsfähigkeitsprinzip „nicht nur überflüssig, sondern sogar schädlich“ (ÖStZ 2000, 643, 644) und obendrein für die Steuerrrechtsdogmatik „wertlos“ (in: 14. ÖJT Band III/1, S. 121).

⁴⁷⁰ Dies ausnutzend auch Kraft/Kockrow, ISTR 2022, 60, 65 ff., die für die Etablierung einer „diagonalen“ Leistungsfähigkeit im Hinblick auf qualitative Merkmale, wie die Nachhaltigkeit, plädieren.

Art. 3 Abs. 1 GG ableitet.⁴⁷¹ „*Steuergerechtigkeit, Steuergleichheit und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sind untrennbar miteinander verbunden.*“⁴⁷² Die Steuergerechtigkeit bzw. die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip muss in horizontaler und vertikaler Richtung erfüllt sein.⁴⁷³ Ersteres beinhaltet die gleiche Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit und Letzteres bestimmt die unterschiedliche Besteuerung von verschiedenen hohen Einkünften.⁴⁷⁴

Für die Anwendung auf einen konkreten Fall ist zu klären, wie man die individuelle Leistungsfähigkeit ermittelt bzw. wie die Bewertungsmaßstäbe aussehen. *Birk* spricht von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und beschreibt diese mit der „*Fähigkeit, Geldzahlungen erbringen zu können*“.⁴⁷⁵ Dies bezieht sich auf eine Ist-Besteuerung, da es im Gegensatz zu einer Soll-Besteuerung darauf ankommt, welche Mittel zur Verfügung stehen und nicht welche Mittel zur Verfügung stehen könnten oder sollten.⁴⁷⁶ Wie der Gesetzgeber diese Leistungsfähigkeit bestimmt, ist wiederum variabel, wobei sich die Bemessung typischerweise auf Erträge i.S.v. Einkommen oder sonstige Einkünfte konzentriert.⁴⁷⁷ Wie wird aber die Leistungsfähigkeit des beherrschenden Anteilseigners von in- oder ausländischen Gesellschaften bewertet?

Im Grundsatz müsste zwischen transparent besteuerten Personengesellschaften und nach dem Trennungsprinzip intransparent besteuerten Körperschaften unterschieden werden, da das Trennungsprinzip neben der separaten Besteuerung auch eine selbstständige Leistungsfähigkeit der Körperschaften vorsieht.⁴⁷⁸ Auch wenn diese unterschiedliche Behandlung grundsätzlich im Rahmen der Ertragsbesteuerung verfassungskonform ist,⁴⁷⁹ wäre die Umsetzung der Rechtsformneutralität zumindest im Hinblick auf eine globale Mindestbesteuerung

471 BVerfG, Beschl. v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, NJW 1957, 417, 418; BVerfG, Beschl. v. 3.12.1958 – 1 BvR 488/57, NJW 1959, 91, 91; BVerfG, Beschl. v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, NJW 1961, 2299, 2301.

472 *G.Kirchhof* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einf. zum EStG, Rn. 230.

473 *G.Kirchhof* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einf. zum EStG, Rn. 234.

474 BVerfG, Beschl. v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u.a., NJW 1990, 2869, 2872.

475 *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 167.

476 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 497 f.; *P.Kirchhof*, StuW 1985, 324 f.

477 Vgl. *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 167.

478 BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, 1101.

479 BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, 1101; *Birk*, StuW 2000, 328, 333.

erstrebenswert. Problematisch ist dabei die Bewertung der Leistungsfähigkeit bei Körperschaften und deren Anteilseignern.

In Bezug auf das Beispiel zur allgemeinen Gleichheitsprüfung können insoweit weitere Erkenntnisse gezogen werden. Die Leistungsfähigkeit der jeweiligen steuerpflichtigen Muttergesellschaft in Bezug auf die Tochtergesellschaften ist im Grundsatz identisch, da durch die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft insoweit keine Einkünfte der Muttergesellschaft vorliegen. Folglich würde es nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen, wenn in dem einen Fall eine zusätzliche Besteuerung eingeführt wird, aber in dem anderen Fall nicht. Dies würde auch eine Verletzung des Prinzips der Ist-Besteuerung zur Folge haben, da die Einkünfte der ausländischen Tochtergesellschaft faktisch der Muttergesellschaft (noch) nicht zur Verfügung stehen.⁴⁸⁰

Andererseits kann man das Beispiel auch aus einem weiteren, eher wirtschaftlichen Blickwinkel unter Berücksichtigung der Einflussmöglichkeiten und Zugriffsrechte innerhalb der Gesellschaftsstruktur betrachten. Die Muttergesellschaften haben – durch ihre Beherrschung vermittelt – die Zugriffsmöglichkeit auf die Einkünfte der Tochtergesellschaften und können die Einkünfte generell nach deren freien Willen verschieben. Demzufolge würde – gleich hohe Einkünfte unterstellt – wiederum eine identische Leistungsfähigkeit in der jeweiligen Gesellschaftsstruktur bestehen, die dennoch eine unterschiedliche Besteuerung zur Folge hat, da zum einen die Einkünfte unter die normale inländische Ertragsbesteuerung fallen und zum anderen im Fall der ausländischen Tochtergesellschaft zuerst nur die niedrige ausländische Besteuerung und anschließend die Mindestbesteuerung eingreift. Aus diesem Blickwinkel erzwingt das Leistungsfähigkeitsprinzip quasi eine zusätzliche Besteuerung.

Die beiden Betrachtungsweisen zeigen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht bezüglich der Besteuerung von ausländischen Einkünften aufgrund seiner Wertungsoffenheit keine eindeutigen Aussagen trifft.⁴⁸¹ Dieses Konfliktpotential im

⁴⁸⁰ *Schaumburg* in: FS Tipke, S. 139 f.

⁴⁸¹ Vgl. auch *Schön*, StuW 2012, 213, 214; *Schön*, WTJ 2009, 67, 71 ff.; *Pohl* in: Brandis/Heuermann, AStG, Vorbemerkungen zu § 1 AStG, Rn. 17.

internationalen Steuerrecht zeigt sich auch in den zwei gegensätzlichen Wettbewerbskonzeptionen der Kapitalexporth- und der Kapitalimportneutralität, die beide beanspruchen, eine gerechte Besteuerung auszulösen.⁴⁸² Die Kapitalexporthneutralität bemisst die Neutralität aus Sicht des Ansässigkeitsstaates.⁴⁸³ Die Einkünfte sollen unabhängig von ihrer Herkunft (Inland oder Ausland) auf dem Niveau des Ansässigkeitsstaates gleich hoch belastet werden.⁴⁸⁴ Bei der Kapitalimportneutralität erfolgt die Betrachtung aus der Sicht des Staates, in dessen Hoheitsgebiet die Einkünfte generiert werden.⁴⁸⁵ Die Steuerbelastung soll unabhängig von der Person, welche die Erträge erwirtschaftet (Inländer oder Ausländer), auf der Höhe des Staates der Investition liegen.⁴⁸⁶ In der weiteren Entwicklung führen diese beiden Konzeptionen zu zwei verschiedenen Systemen. Auf der einen Seite in Erfüllung der Kapitalexporthneutralität das Welteinkommensprinzip und die Anrechnungsmethode und auf der anderen Seite in Erfüllung der Kapitalimportneutralität das Territorialitätsprinzip und die Freistellungsmethode.⁴⁸⁷ Das Leistungsfähigkeitsprinzip legt sich aber nicht auf eine der beiden Varianten fest, sondern ist mit beiden Konzepten vereinbar, so dass hieraus auch keine eindeutigen Schlüsse gezogen werden können.⁴⁸⁸

Um wieder auf den Fall zurück zu kommen, würde die strikte Befolgung der Kapitalexporthneutralität eine komplette Gleichstellung mit inländischen Einkünften bestimmen und im Gegensatz dazu würden im Sinne der Kapitalimportneutralität die Einkünfte von ausländischen Tochtergesellschaften komplett unangetastet gelassen werden. Im Ergebnis ist die globale Mindestbesteuerung eine Art Kompromisslösung, die versucht, Art. 3 Abs. 1 GG und der Steuergerechtigkeit global Geltung zu verschaffen. Grundsätzlich wird ein System nach dem Welteinkommensprinzip verfolgt, wobei im Hinblick auf die Steuersouver-

482 Pohl in: Brandis/Heuermann, AStG, Vorbemerkungen zu § 1 AStG, Rn. 5 ff., 12.

483 Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 20.

484 Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 123 m.w.N.

485 Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 20.

486 Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 123 f. m.w.N.

487 Vgl. auch Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 20 ff.; Schön, StuW 2012, 213, 215 f.

488 Vgl. Schaumburg in: FS Tipke, S. 130f., 146 f.; Moser, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 27 f.

ränität der Staaten nur bei einer besonders niedrigen Steuerlast im Ausland die globale Mindeststeuer eingreift und zu einer Vorbelastung führt, die zwar keinen Gleichlauf mit der inländischen Belastung vorsieht, aber zumindest eine gewisse Angleichung bezweckt. Dies hat eine gleichmäßigere Besteuerung zur Folge, da die Steuerspreizung zwischen einem lokalen Anbieter und einem multinationalen Konzern verringert werden kann, und dient damit dem Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG.

3. Fazit

Zusammenfassend ist die globale Mindeststeuer im Grundsatz mit dem Verfassungsrecht in Einklang zu bringen. Dies liegt insbesondere daran, dass der Ermessensspielraum für den Gesetzgeber großzügig ist und deshalb ein gesamtes Besteuerungskonzept im seltensten Fall per se verfassungswidrig ist. Nichtsdestotrotz müssen, abgesehen von dieser Gesamtbetrachtung, die einzelnen Normen und Regelungen verfassungskonform ausgestaltet werden.⁴⁸⁹ Hierauf wird bei den Gestaltungsempfehlungen im weiteren Verlauf dieser Arbeit zu achten sein.

II Europarecht

Im Rahmen der europarechtlichen Prüfung sind sowohl das Sekundärrecht als auch das Primärrecht zu untersuchen. Nach einem Einstieg bei der ATAD und der Mutter-Tochter-Richtlinie wird der Schwerpunkt das Primärrecht und damit die Grundfreiheiten betreffen. Eine entscheidende Problematik ist die Vereinbarkeit der globalen Mindeststeuer mit der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit. Hier stellt sich die Frage, ob sich der EuGH im Falle eines Rechtsstreits auf seine Rechtsprechung zur Hinzurechnungsbesteuerung, welche sich insbesondere auf Missbrauchserwägungen stützt, beschränkt oder einen neuen

⁴⁸⁹ *Pinkernell/Ditz*, *ISR* 2020, 1, 10 f. bezweifeln, dass eine globale Mindestbesteuerung mit den verfassungsrechtlichen Prinzipien in Einklang gebracht werden kann.

Begründungsansatz zulässt.⁴⁹⁰ Dafür ist als Rechtfertigungsgrund an die Kohärenz des innerstaatlichen Steuersystems zu denken.

Wie bereits kurz angedeutet, ist es gegebenenfalls notwendig, einen Konsens innerhalb der EU durch den Erlass einer Richtlinie zu bilden, um (zumindest faktisch) die Anforderungen an die Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten zu reduzieren. Ob ein derartiger Schritt notwendig oder „nur“ im Hinblick auf eine multinationale Koordinierung wünschenswert ist, wird zu ermitteln sein.

1. Sekundärrecht

Eine globale Mindestbesteuerung würde sich unproblematisch in das derzeit bestehende unionsrechtliche Sekundärrecht einfügen. Die tangierten Richtlinien, die ATAD und die Mutter-Tochter-Richtlinie, stehen dem Vorhaben grundsätzlich nicht entgegen.

a. Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)

Vorab ist hervorzuheben, dass die ATAD keinen abschließenden Katalog von Maßnahmen gegen Steuervermeidungspraktiken aufstellt, sondern nur bestimmte Regime im Binnenmarkt harmonisiert. Im Grundsatz könnte eine globale Mindestbesteuerung daher unproblematisch neben die in der ATAD geregelten Maßnahmen treten. Da hier aber die globale Mindestbesteuerung als Alternativkonzept zu der derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerung etabliert werden soll, muss der Mindeststandard für die Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen nach Art. 7 und 8 ATAD im Grundsatz durch die neuen Regelungen erfüllt sein. Jedoch sind einerseits weitergehende Regelungen zulässig.⁴⁹¹ Und andererseits ist nach Art. 288 Abs. 3 AEUV nur das Ziel einer Richtlinie verbindlich und die freie Wahl von Form und Mittel der Umsetzung verbleibt bei den Mitgliedstaaten.⁴⁹²

⁴⁹⁰ Vgl. auch Schön, DB 2001, 940, der bereits die primärrechtliche Rechtfertigung der Hinzurechnungsbesteuerung aus der Zielsetzung der Missbrauchsbekämpfung als verfehlt ansieht.

⁴⁹¹ Siehe auch Erster Teil.C.II.3.a).

⁴⁹² EuGH, Urt. v. 8.4.1976 - 48/75 (Royer), Rn. 63/64 ff.

Art. 7 Abs. 2 ATAD stellt dafür zwei verschiedene Grundkonzeptionen zur Auswahl, die Besteuerung nach einem Passivkatalog mit Motivtest-Ausnahme und die generalklauselartige Besteuerung von unangemessenen Gestaltungen.⁴⁹³ Eine Erfüllung der ersten Variante ist durch eine globale Mindestbesteuerung nicht möglich, da die Besteuerung nach Art. 7 Abs. 2 Buchst. a) S. 2 ATAD ausgeschlossen sein muss, wenn das beherrschte ausländische Unternehmen eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Ein derartiger Substanztest ist aber gerade nicht mehr Bestandteil einer globalen Mindestbesteuerung. Von dieser Vorgabe kann auch nicht unter Hinweis auf das Mindestschutzniveau gemäß Art. 3 ATAD abgewichen werden, da der Motivtest im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH die Steuerpflichtigen vor unangemessenen Besteuerungsfolgen schützt.⁴⁹⁴

Entsprechend verbleibt die Umsetzung nach Art. 7 Abs. 2 Buchst. b) ATAD. Danach sollen die nicht ausgeschütteten Einkünfte des Unternehmens oder der Betriebsstätte aus unangemessenen Gestaltungen, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, in die Bemessungsgrundlage des Anteilseigners einbezogen werden. Eine Gestaltung gilt als unangemessen in diesem Sinne, wenn das Unternehmen oder die Betriebsstätte nicht selbst Eigentümer der Vermögenswerte wäre oder die Risiken, aus denen seine gesamten Einkünfte oder Teile davon erzielt werden, nicht eingegangen wäre, wenn es nicht von einer Gesellschaft beherrscht würde, deren Entscheidungsträger die für diese Vermögenswerte und Risiken relevanten Aufgaben ausführen, die für die Erzielung der Einkünfte des beherrschten Unternehmens ausschlaggebend sind. Wenn hierzu vergleichend die Missbrauchsklausel des § 42 Abs. 2 S. 1 AO herangezogen wird, welche einen Missbrauch bejaht, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt, kann die Frage aufgeworfen werden,

⁴⁹³ Vgl. auch *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Art. 7, Rn. 3.

⁴⁹⁴ Siehe auch Erster Teil.C.I.2.

ob Art. 7 Abs. 2 Buchst. b) ATAD nicht bereits darin enthalten ist.⁴⁹⁵ Andererseits ist ein Aufgehen von Art. 7 Abs. 2 Buchst. b) ATAD in § 42 AO mit Unstimmigkeiten behaftet. Durch Art. 6 ATAD wird eine allgemeine Missbrauchsregelung, ähnlich dem § 42 AO, als weiteres Instrument eingeführt, das grundsätzlich neben die speziellen Missbrauchsregelungen und damit auch neben Art. 7 Abs. 2 Buchst. b) ATAD treten soll. Folglich würden zwei getrennte Maßnahmen der ATAD in einer deutschen Norm vereint werden, wodurch der Eindruck einer Verkürzung der Missbrauchsabwehr entstehen könnte. Deshalb sollte nach hier vertretenen Auffassung als weiterer, dritter Absatz des § 42 AO eine Missbrauchsregelung in Anlehnung an Art. 7 Abs. 2 Buchst. b) ATAD neu eingefügt werden, der die klassischen Missbrauchsfälle erfasst und auf das inländische Steuerniveau hochschleust.⁴⁹⁶

Damit wären die Anforderungen der Art. 7 und 8 ATAD vollumfänglich erfüllt und die globale Mindestbesteuerung wäre als zusätzliche Maßnahme unproblematisch zulässig. Dennoch ist festzustellen, dass die Kriterien der Art. 7 und 8 ATAD nicht durch die globale Mindestbesteuerung als solche ausgefüllt werden und infolgedessen über Änderungen oder einen Verzicht auf diese Vorschriften nachgedacht werden sollte.⁴⁹⁷ Die globale Mindestbesteuerung soll die bekannten CFC-Regelungen ersetzen und nicht nachahmen. Diese Änderung der ATAD könnte nebenbei vollzogen werden, wenn die EU eine koordinierte Richtlinie zu der globalen Mindestbesteuerung verabschiedet und so das Zusammenspiel der Regelungen neu bestimmen kann.

b. Mutter-Tochter-Richtlinie

Sinn und Zweck der Mutter-Tochter-Richtlinie ist allgemein die Vermeidung von juristischen und wirtschaftlichen Doppelbesteuerungen im Mutter-Tochter-Verhältnis. Dies gelingt insbesondere durch zwei

⁴⁹⁵ Nach *Orlet/Pinetz* in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Art. 7, Rn. 210 sowie *Orlet* in: M.Lang et al., ATAD, S. 126 kann wohl auch eine allgemeine Missbrauchsregelung wie § 42 AO zur Erfüllung der Voraussetzungen der ATAD genügen.

⁴⁹⁶ Siehe hierzu Zweiter Teil.C.II.2.c).

⁴⁹⁷ Auch *Hey* sieht das Bedürfnis einer Abstimmung der Regelungen durch eine Änderung der ATAD (*Hey*, Global Minimum Taxation (GloBE): What Is It About and What Could be a European Answer?, S. 259 ff.)

Maßnahmen: Zum einen müssen im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft die Gewinnausschüttungen von der Besteuerung freigestellt oder die Anrechnung der ausländischen Steuern ermöglicht werden (Art. 4 MTRL) und zum anderen ist im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft die Quellenbesteuerung von Gewinnausschüttungen verboten (Art. 5 MTRL).⁴⁹⁸

Im Fall der globalen Mindestbesteuerung werden aber keine Dividenden besteuert, sondern es werden Einkünfte, die im Ausland zu niedrig besteuert werden, im Inland quasi nachbesteuert, so dass auf den ersten Blick die MTRL hier nicht zur Anwendung kommen kann. Der Begriff der „Gewinnausschüttungen“ i.S.d. MTRL ist sehr weit zu verstehen und erfasst u.a. auch fiktive Ausschüttungen, wie sie beispielsweise bei einer CFC-Regelung nach dem Ausschüttungsmodell vorkommen.⁴⁹⁹ Noch nicht abschließend geklärt ist die Anwendbarkeit bei Gewinnzurechnungen, wie sie auch die globale Mindestbesteuerung vorsieht.⁵⁰⁰ Für eine Anwendbarkeit wird insbesondere die Effektivität der Richtlinie angeführt. Demgegenüber spricht der Wortlaut der Richtlinie gegen eine derart exzessive Auslegung.⁵⁰¹ Die Vereinbarkeit der globalen Mindestbesteuerung mit der Mutter-Tochter-Richtlinie ist aber unabhängig von deren Anwendbarkeit unproblematisch gegeben, wenn die im Ausland gezahlten Steuern auf die inländische Besteuerung bei der Muttergesellschaft angerechnet werden können. Dies ist essentieller Bestandteil einer globalen Mindestbesteuerung, da keine zusätzliche Belastung bezweckt ist, sondern nur Minimalbelastungen ausgeglichen werden.

2. Primärrecht

Entscheidende Bedeutung kommt im europäischen Unionsrecht dem Primärrecht und hier im Speziellen den Grundfreiheiten zu. Vorab ist zu klären, ob das Autonomieprinzip eine Beeinträchtigung von Grund-

⁴⁹⁸ *Kofler*, MTRL, Einleitung, Rn. 2.

⁴⁹⁹ *Kofler*, MTRL, Art. 1, Rn. 20; *Rust*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 113; *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 407 f.

⁵⁰⁰ Vgl. zum Streitstand *Kofler*, MTRL, Art. 1, Rn. 26 m.w.N.

⁵⁰¹ *Kofler*, MTRL, Art. 1, Rn. 26 m.w.N.

freiheiten generell ausschließt. Sodann ist bei der Vereinbarkeitsprüfung der globalen Mindestbesteuerung die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit zu problematisieren. Bevor die Vereinbarkeit mit dem Primärrecht näher beleuchtet werden kann, macht es Sinn, den Anwendungsbereich dieser Grundfreiheiten und dessen Folgen auf Drittstaatenfälle zu verdeutlichen. Anschließend ist das Vorliegen einer Beeinträchtigung von den Grundfreiheiten anhand von verschiedenen Gestaltungsvarianten der globalen Mindestbesteuerung zu überprüfen. Zu guter Letzt ist die Rechtfertigungsebene zu problematisieren.

a. Autonomieprinzip

Das Recht der direkten Steuern ist innerhalb der EU weitgehend nicht harmonisiert, wodurch Überschneidungen und Differenzen zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten entstehen können. Der EuGH hat diesen Umstand grundsätzlich erkannt und respektiert, so dass die Mitgliedstaaten *„über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich verfügen und deshalb nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen“*.⁵⁰² In der Folge können zwei Mitgliedstaaten unabhängig voneinander auf dasselbe Ereignis eine Steuer erheben und müssen die entsprechenden Steuerregelungen zumindest nach europäischen Primärrecht nicht abstimmen.⁵⁰³ Anders ausgedrückt sind die Mitgliedstaaten bei der Gestaltung der eigenen Steuerrechtsordnung im Grundsatz nicht durch die Grundfreiheiten beschränkt.⁵⁰⁴

Nichtsdestotrotz entfalten die Grundfreiheiten ihre Wirkung, indem das nationale Steuersystem für den individuellen Einzelfall die Gleichbehandlung des inländischen und des grenzüberschreitenden Vorgangs gewährleisten muss.⁵⁰⁵ Insbesondere dürfen die Mitgliedstaaten keine steuerlichen Nachteile als Ausgleich für Steuervergünstigungen eines

502 EuGH, Urt. v. 12.2.2009 – C-67/08 (Block), Rn. 31 und EuGH, Urt. v. 12.4.2010 – C-96/08 (CIBA), Rn. 28; vgl. auch EuGH, Urt. v. 6.12.2007 – C-298/05 (Columbus Container Services), Rn. 51; vgl. zu dieser Rechtsprechung auch *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2 Rn. 155 ff. sowie *Kokott* in: FS BFH, S. 741 f.

503 *GA Kokott*, v. 12.5.2016 zum EuGH, Urt. v. 21.12.2016 – C-593/14 (Masco Denmark), Rn. 21.

504 *Schön* in: Schön/Heber, Europäisches Steuerrecht, S. 125.

505 *Schön* in: Schön/Heber, Europäisches Steuerrecht, S. 125.

anderen Mitgliedstaates einführen und damit den grenzüberreitenden Fall schlechterstellen.⁵⁰⁶

Für die globale Mindestbesteuerung stellt sich die Lage wie folgt dar: Auf der einen Seite könnte argumentiert werden, dass die globale Mindestbesteuerung ein essentieller Teil der deutschen Steuerrechtsordnung sein kann, da durch die vielfältigen Dividendenprivilegierungen eine angemessene Vorbelastung der zugrundeliegenden Einkünfte gewährleistet werden muss. Dabei entstehende Überschneidungen mit den Besteuerungsbefugnissen von anderen Staaten, die aber per se noch nicht schädlich sind. Auf der anderen Seite kommt das deutsche Steuersystem derzeit ohne eine „Vorbelastungsbesteuerung“ aus, da die Hinzurechnungsbesteuerung durch den begrenzten Anwendungsbereich nur einen Teil der ausländischen Einkünfte erfasst. Entsprechend erscheint das Bedürfnis nach einer globalen Mindestbesteuerung zumindest nicht in der deutschen Steuerrechtsordnung zwingend angelegt. Vielmehr steht das Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten und eine Überprüfung der dortigen Ertragsbesteuerung im Mittelpunkt, so dass im Endeffekt nur ein im Ausland bestehender Vorteil ausgeglichen werden soll. Darüber hinaus ist eine mögliche Diskriminierung nicht von der Hand zu weisen, soweit ein inländischer Vorgang gegenüber einem Grenzüberschreitenden bessergestellt wird. Zusammenfassend kann das Autonomieprinzip die globale Mindestbesteuerung nicht vor einer Überprüfung und möglichen Verletzung der Grundfreiheiten schützen.

b. Inhalt und Verhältnis der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit

Bei der Anwendbarkeit von Grundfreiheiten ist ganz allgemein zu unterscheiden, ob ein grenzüberschreitender Fall zwischen zwei Mitgliedstaaten vorliegt oder Drittstaaten involviert sind, da die Grundfreiheiten im Grundsatz nur auf dem Gebiet der Mitgliedstaaten der EU gelten und deren Bürgerinnen und Bürger schützen.⁵⁰⁷ Anders ist die

⁵⁰⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 27.6.1996 – C-107/94 (Asscher), Rn. 53; EuGH, Urt. v. 26.10.1999 – C-294/97 (Eurowings Luftverkehr), Rn. 44.

⁵⁰⁷ *Daxkobler*, Grundfreiheitliche Rechtsprechung, S. 75 ff., 70 ff.

Situation bei der Kapitalverkehrsfreiheit, die neben den Mitgliedstaaten auch Drittstaatenfälle gleichermaßen schützt (sog. „Erga-Omnes“-Wirkung).⁵⁰⁸ Ausschlaggebend für den Schutz von Drittstaatenfällen im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung ist daher die Anwendbarkeit der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf die Beteiligung an Unternehmen und in einem zweiten Schritt das Verhältnis der beiden Grundfreiheiten zueinander.

i. Schutzbereiche

Im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, der die Niederlassungsfreiheit (Art. 49–55 AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63–66 AEUV) normiert, sind keine klaren Definitionen der Begriffe oder deren Schutzbereiche vorhanden, so dass insoweit auf die Rechtsprechung des EuGH zurückgegriffen werden muss.⁵⁰⁹

Der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit ist nach der Rechtsprechung des EuGH eröffnet, wenn ein Unionsbürger oder ein entsprechendes Unternehmen eine Beteiligung an einer Gesellschaft in einem Mitgliedstaat hält, die einen bestimmenden Einfluss auf die Tätigkeiten der Gesellschaft vermittelt.⁵¹⁰ Neben einer beherrschenden Beteiligung ist die Niederlassungsfreiheit auch dann einschlägig, wenn mittels einer Sperrminorität durch eine Beteiligung in Höhe von 25 Prozent ein sicherer Einfluss auf eine Gesellschaft in dem Sinne ausgeübt werden kann, dass zumindest die den Fortbestand der Gesellschaft betreffenden Entscheidungen nicht ohne den Minderheitsgesellschafter getroffen werden können.⁵¹¹ Auch weitere Entscheidungen des EuGH legen nahe, dass schon bei einer Beteiligung zwischen 25 und

508 *Sedlaczek/Züger* in: Streinz, AEUV, Art. 63, Rn. 4; *Ego* in: MüKo, AktG, Band 7, B. Europäische Niederlassungsfreiheit, Rn. 735 f.; *Ukrow/Ress* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 63 AEUV, Rn. 146.

509 *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 48; *Bröhmer* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 63, Rn. 25 ff.

510 EuGH, Urt. v. 13.4.2000 – C-251/98 (Baars), Rn. 22; EuGH, Urt. v. 21.11.2002 – C-436/00 (X und Y) Rn. 37; EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 31; EuGH, Beschl. v. 10.5.2007 – C-492/04 (Lasertec), Rn. 20.

511 EuGH, Urt. v. 19.7.2012 – C-31/11 (Scheunemann), Rn. 24 ff.; vgl. auch *Schön* in: GS Knobbe-Keuk, S. 751, der ab einer Beteiligung in Höhe von 25 Prozent die Niederlassungsfreiheit als betroffen ansieht.

50 Prozent im Regelfall mit einer Anwendbarkeit des Niederlassungsfreiheit zu rechnen ist,⁵¹² wobei je nach dem Einzelfall und den weiteren Anknüpfungspunkten für einen sicheren Einfluss auch geringere Beteiligungen ausreichen können.⁵¹³ *Schön* geht noch einen Schritt weiter und möchte sich von den strengen Beteiligungsanforderungen lösen und stattdessen die Zielsetzung der betroffenen Norm als entscheidendes Kriterium ansehen und hierbei zwischen aktivitätsbezogenen (Niederlassungsfreiheit) und investitionsbezogenen (Kapitalverkehrsfreiheit) Regelungen unterscheiden.⁵¹⁴

Der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist noch umfassender, da im Grundsatz jede Art des grenzüberschreitenden Transfers von Vermögenswerten als Kapitalverkehr verstanden wird.⁵¹⁵ Der EuGH nimmt dabei noch immer die Nomenklatur im Anhang der nicht mehr geltenden Kapitalverkehrsrichtlinie⁵¹⁶ zu Hilfe.⁵¹⁷ Entsprechend schützt die Kapitalverkehrsfreiheit nicht nur sog. Portfolio-Investitionen, d.h. Investitionen und Beteiligungen ohne einen bestimmenden Einfluss, sondern auch Direktinvestitionen und Beteiligungen, die unter die Niederlassungsfreiheit fallen.⁵¹⁸ Im Ergebnis überschneiden sich die Anwendungsbereiche der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit zu einem großen Teil.

ii. Konkurrenzverhältnis

Soweit in einem Sachverhalt die Schutzbereiche sowohl der Niederlassungs- als auch der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet sind, kommen hinsichtlich des Konkurrenzverhältnisses der beiden Grundfreiheiten zueinander im Allgemeinen zwei Alternativen in Frage. Zum einen

512 EuGH, Beschl. v. 10.5.2007 – C-492/04 (Lasertec), Rn. 21 ff.; EuGH, Urte. v. 22.12.2008 – C-282/07 (Truck Center), Rn. 27 ff.; EuGH, Urte. v. 21.01.2010 – C-311/08 (SGI), Rn. 34 f.

513 *Daxkobler*, Grundfreiheitliche Rechtsprechung, S. 56 f. m.w.N.

514 *Schön* in: FS Roth, S. 567 f.

515 *Schön* in: FS Wassermeyer, S. 492, 498; *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 45 ff.; vgl. für eine ausführliche Aufzählung von erfassten Wertübertragungen *Daxkobler*, Grundfreiheitliche Rechtsprechung, S. 39.

516 Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages.

517 EuGH, Urte. v. 3.10.2006 – C-452/04 (Fidium Finanz), Rn. 41 m.w.N.

518 Vgl. auch *Schön* in: FS Roth, S. 563 ff. für eine ausführliche Analyse vielfältiger Beteiligungsstrukturen.

könnten die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit parallel angewendet werden. Zum anderen ist eine konkrete Abgrenzung mit ausschließlicher Anwendbarkeit einer der beiden Grundfreiheiten möglich. Hierzu gibt es in der Fachliteratur divergierende Ansichten und auch die Rechtsprechung des EuGH hat sich über die Jahre weiterentwickelt bzw. wohl geändert.⁵¹⁹ Nach Schön kann die parallele Anwendbarkeit insbesondere mit dem Effektivitätsgrundsatz aus Art. 4 Abs. 3 EUV begründet werden, wonach der Schutz der Grundfreiheiten möglichst umfassend zu gewähren ist.⁵²⁰ Rust spricht sich im Grundsatz auch für eine parallele Anwendbarkeit aus, differenziert aber nach dem Beherrschungsgrad der Beteiligung.⁵²¹ Soweit eine beherrschende Beteiligung gegeben ist, soll keine eigenständige Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit notwendig sein.⁵²²

Der EuGH hat in seinen älteren Entscheidungen die Konkurrenz der Grundfreiheiten nicht näher behandelt bzw. einfach nur eine Grundfreiheit behandelt und einen Verstoß gegen eine weitere Grundfreiheit offen gelassen.⁵²³ Die Rechtsprechung hat sich erst ab Mitte der 2000er Jahre vermehrt mit dem Konkurrenzverhältnis befasst, als der EuGH zunehmend den Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit aufgrund des Vorranges der Niederlassungsfreiheit versagte.⁵²⁴ Der EuGH bestimmt dabei die Subsidiarität der Kapitalverkehrsfreiheit, indem er eine mögliche Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit als „*unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*“ ansieht.⁵²⁵ Ebenso fällt bei einer ausländischen Betriebsstätte die

519 Vgl. zu der Diskussion ausführlich *Daxkobler*, Grundfreiheitliche Rechtsprechung, S. 60 ff.; vgl. auch *Sedlaczek/Züger* in: Streinz, AEUV, Art. 63, Rn. 31 ff. und *Ego* in: MüKo, AktG, Band 7, B. Europäische Niederlassungsfreiheit, Rn. 745 ff.

520 Schön in: FS Wassermeyer, S. 498 f.

521 Rust, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 124 ff.

522 Rust, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 124 unter Verweis auf EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 32 f.

523 Vgl. beispielsweise EuGH, Urt. v. 28.4.1998 – C-118/96 (Safir), Rn. 35; EuGH, Urt. v. 1.6.1999 – C-302/97 (Konle), Rn. 55; EuGH v. 19.11.1999 – C-200/98 (X und Y), Rn. 30; EuGH, Urt. v. 13.4.2000 – C-251/98 (Baars), Rn. 42.

524 Vgl. für eine Analyse der Rechtsprechung des EuGH *Schneider*, Kapitalverkehrsfreiheit, S. 56 ff.

525 EuGH, Urt. v. 25.10.2007 – C-464/05 (Geurts und Vogten), Rn. 16; vgl. auch EuGH, Urt. v. 14.10.2004 – C-36/02 (Omega), Rn. 27; EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 33; EuGH, Urt. v. 13.3.2007 – C-524/04 (Test Claimants in the Thin

Prüfung „*allein in den sachlichen Anwendungsbereich der Vorschriften des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit*“.⁵²⁶ Zusammenfassend kann daraus der Vorrang der Niederlassungsfreiheit i.S.e. *lex specialis* entwickelt werden, wenn die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit „*bloßer Reflex*“ der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist.⁵²⁷

In einem weiteren Schritt ist festzustellen, wie die tatsächliche Abgrenzung zwischen den beiden Grundfreiheiten erfolgt. Nach der gefestigten Rechtsprechung des EuGH ist vorrangig auf den Gegenstand der betreffenden Vorschrift abzustellen und dabei zu prüfen, welche Beteiligungen hiervon erfasst sind.⁵²⁸ Das maßgebende Abgrenzungsmerkmal ist der Einfluss, welcher dem Anteilseigner die Bestimmung über die Tätigkeiten des Unternehmens verleiht.⁵²⁹ Dabei kann zwischen Kontrollbeteiligungen und Portfoliobeteiligungen unterschieden werden. „*In den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV (Niederlassungsfreiheit) fällt eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.*“⁵³⁰ Portfoliobeteiligungen, „*die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll*“, fallen im Gegensatz dazu in den ausschließlichen Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.⁵³¹ Nur wenn diese Abgrenzung nach dem Gegenstand der Norm kein eindeutiges Ergebnis mit sich bringt, da sowohl beherrschende Beteiligungen, wie auch Portfolio-Investments erfasst werden, ist auf die Umstände des individuellen Einzelfalles abzustellen.⁵³²

Cap Group Litigation), Rn. 34.

⁵²⁶ EuGH, Beschl. v. 6.11.2007 – C-415/06 (Stahlwerk Ergste Westig), Rn. 15.

⁵²⁷ *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755, 760; so interpretierend auch *Schneider*, Kapitalverkehrsfreiheit, S. 98 f., der das Ergebnis jedoch kritisiert (S. 111 ff.); kritisch auch *Schön* in: FS Roth, S. 570 ff.

⁵²⁸ EuGH, Urt. v. 13.11.2012 – C-35/11 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Rn. 90 m.w.N.; vgl. auch *Jacobsen*, DStZ 2019, 389, 392.

⁵²⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 5.11.2002 – C-208/00 (Überseering), Rn. 77.

⁵³⁰ EuGH, Urt. v. 20.9.2018 – C-685/16 (EV), Rn. 34.

⁵³¹ EuGH, Urt. v. 11.9.2014 – C-47/12 (Kronos International), Rn. 32 m.w.N.

⁵³² EuGH, Urt. v. 13.11.2012 – C-35/11 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Rn. 93 f. m.w.N.; EuGH, Urt. v. 10.6.2015 – C-686/13 (X AB), Rn. 22 f.

Wenn man diese Abgrenzung nun auf den Fall der globalen Mindestbesteuerung anwendet, heißt dies, dass exklusiv die Niederlassungsfreiheit zur Anwendung kommt, solange die globale Mindestbesteuerung auf Fälle von beherrschten Gesellschaften und Betriebsstätten beschränkt ist. Als unmittelbare Folge sind Fälle im Zusammenhang mit Drittstaaten nicht von europäischen Grundfreiheiten vor der globalen Mindestbesteuerung geschützt. Die Überprüfung der Beeinträchtigung von Grundfreiheiten beschränkt sich mithin auf die Mitgliedstaaten der EU sowie die Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes⁵³³.

c. Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit

Im Folgenden soll bestimmt werden, ob im innergemeinschaftlichen Rahmen eine Beeinträchtigung der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt und ob sich bei verschiedenen Gestaltungsvarianten zur globalen Mindestbesteuerung Unterschiede ergeben.

In innereuropäischen Sachverhalten wäre eine Abgrenzung zwischen der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit im Hinblick auf die Konvergenz dieser Grundfreiheiten wohl entbehrlich.⁵³⁴ Dafür spricht auch, dass hinsichtlich der für den Verstoß entscheidenden Rechtfertigung keine Differenzierung zwischen den zwei Grundfreiheiten erfolgt.⁵³⁵ Nichtsdestotrotz steht nach den eben erläuterten Hierarchiefragen die Niederlassungsfreiheit im Vordergrund, so dass in den weiteren Ausführungen hierauf Bezug genommen wird.

Durch die globale Mindestbesteuerung liegt keine offene Diskriminierung vor, da keine willkürliche Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit erfolgt, die den Zugang zu oder die Ausübung von einer Tätigkeit betrifft.⁵³⁶ Im Raum steht aber neben versteckten Diskri-

⁵³³ Da für Staaten des EWR nach Art. 8 ff. des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum die europarechtlichen Grundfreiheiten im Gleichlauf mit dem AEUV geregelt sind, gelten die Ausführungen dieser Arbeit im Hinblick auf den Schutz der Grundfreiheiten entsprechend auch für die EWR-Staaten.

⁵³⁴ Vgl. *Ukrow/Ress* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 63 AEUV, Rn. 382; *Rust*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 131 m.w.N.; a.A. *Holst*, EuR 2017, 633; vgl. zur Reichweite der Übereinstimmungen auch *Streinz* in: FS Rudolf, S. 199 ff.

⁵³⁵ Vgl. *Kube*, EuGH-Rechtsprechung, S. 8.

⁵³⁶ Vgl. *Frenz*, Grundfreiheiten, Rn. 2446.

minierungen die Verletzung des allgemeinen Beschränkungsverbots.⁵³⁷
„Als solche Beschränkungen sind alle Maßnahmen anzusehen, die die Ausübung dieser Freiheit[en] unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen.“⁵³⁸

Es sind verschiedene Gestaltungsvarianten einer globalen Mindestbesteuerung denkbar, die jeweils im Hinblick auf eine mögliche Beschränkung der Niederlassungsfreiheit untersucht werden müssen.

i. Besteuerung nach Mindestbesteuerungstest

Als grundlegende Gestaltung kann das derzeitige Konzept der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung herangezogen werden. Danach würde in einem ersten Schritt überprüft werden, ob die Mindeststeuergrenze unterlaufen wurde, und, wenn dies der Fall ist, in einem zweiten Schritt die Besteuerung mit dem Mindeststeuersatz durch eine Hinzurechnung der ausländischen Gewinne bei den Anteilseignern im Inland erfolgen.

Grundsätzlich bedingt diese Gestaltung keine finanzielle Ungleichbehandlung, da die Einkünfte von Gesellschaften und Betriebsstätten im Inland einer höheren Steuerbelastung als dem Mindeststeuersatz unterliegen. Im Falle von ausländischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten werden aber Gewinne im Gegensatz zu dem inländischen Pendant der Muttergesellschaft zugerechnet und bei dieser mit dem Mindeststeuersatz besteuert. Nach der Rechtsprechung des EuGH würde aus der Sicht der Muttergesellschaft dadurch eine Beschränkung vorliegen, weil es ausreichend ist, dass die Muttergesellschaft in ungleicher Weise für Gewinne einer anderen juristischen Person zur Steuer herangezogen wird.⁵³⁹ Demzufolge würde die Ausübung der Niederlassungsfreiheit behindert werden, indem Muttergesellschaften davon abgehalten werden, Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten in Mitgliedstaaten mit Steuersätzen unterhalb der Mindeststeuergrenze zu gründen, zu erwerben oder zu behalten, um dem System der Mindestbesteuerung zu entgehen.⁵⁴⁰

537 Es entspricht der allgemeinen Ansicht, dass die Niederlassungsfreiheit auch ein allgemeines Beschränkungsverbot umfasst; vgl. *Frenz*, Grundfreiheiten, Rn. 2461 f. m.w.N.

538 EuGH, Urt. v. 15.1.2002 – C-439/99 (Kommission / Italien), Rn. 22.

539 Vgl. EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 45.

540 Vgl. EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 46.

ii. Erfassung von Inlandsfällen

Als eine Variante dieser Gestaltung wäre es möglich, die globale Mindestbesteuerung unverändert auch auf Inlandsfälle anzuwenden. Die Folge wäre, dass der Mindeststeuertest auch auf inländische Körperschaften anzuwenden wäre. Da aber die inländische Besteuerung stets über dem Mindeststeuersatz liegen sollte, fände die globale Mindestbesteuerung i.S.e. zusätzlichen Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner im Grundsatz tatsächlich keine Anwendung.⁵⁴¹

Dadurch liegt es nahe, die Erweiterung auf Inlandsfälle als reine Maßnahme zur Aushebelung der Grundfreiheiten anzusehen und entsprechend durch die faktische Beschränkung auf Auslandsfälle eine versteckte Diskriminierung bzw. jedenfalls eine Beschränkung⁵⁴² der Niederlassungsfreiheit mittels einer unterschiedslos wirkenden Maßnahme anzunehmen.⁵⁴³ Im Endeffekt kann es keinen Unterschied machen, ob die globale Mindestbesteuerung formal auch bei Inlandsfällen eingreift, wenn in der Praxis eine Hinzurechnung bei inländischen Tochtergesellschaften nicht auftritt.

iii. Transparente Besteuerung

Eine mögliche Alternativgestaltung wäre eine transparente Besteuerung von ausländischen Gesellschaften für den Fall, dass die ausländische Besteuerung unterhalb der Mindeststeuergrenze liegt. In diesem Fall würden keine Gewinne einer anderen juristischen Person den Anteilseignern hinzugerechnet, sondern die Gewinne der ausländischen Gesellschaft würden nach den allgemeinen Regelungen zur Zurechnung bei den Anteilseignern besteuert werden, da Deutschland die ausländische Gesellschaft nicht als eigenes Steuersubjekt ansehen würde.

Für die Zulässigkeit dieses Modells könnte Art. 4 Abs. 2 UA. 1 MTRL sprechen, der besagt, dass die MTRL „den Mitgliedstaat der Mutterge-

541 Mögliche Konstellationen im Inland, bei denen die inländische Steuerbelastung unterhalb des festzusetzenden Mindeststeuersatzes liegt, werden hier ausgeblendet.

542 Die Unterscheidung zwischen einer versteckten Diskriminierung und einer Beschränkung ist unscharf und ohnehin unerheblich, da die Rechtfertigung der beiden Beeinträchtigungen identisch ist, vgl. *Frenz*, Grundfreiheiten, Rn. 486, 2460.

543 Vgl. EuGH, Urt. v. 26.4.2018 – C-234/16 und C-235/16 (ANGED), Rn. 17; EuGH, Urt. v. 5.2.2014 – C-385/12 (Hervis Sport), Rn. 30 m.w.N.; vgl. auch *DeBroe/Danon/Chand*, Comments to PCD: GloBE – Pillar 2, S. 17 ff., Rn. 30.

sellschaft nicht daran [hindert], eine Tochtergesellschaft aufgrund seiner Bewertung der rechtlichen Merkmale dieser Tochtergesellschaft, die sich aus dem Recht, nach dem sie gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent zu betrachten und daher die Muttergesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung in Höhe des auf die Muttergesellschaft entfallenden Anteils am Gewinn der Tochtergesellschaft zu besteuern.“ Jedoch würde die transparente Betrachtung nicht aufgrund der rechtlichen Merkmale der Tochtergesellschaft erfolgen, sondern aufgrund des Umstandes, dass die ausländische Besteuerung unterhalb der Mindeststeuergrenze liegt. Daraus folgt auch, dass, selbst wenn die begrenzte Immunsierungswirkung⁵⁴⁴ von Richtlinien unterstellt wird, der Fall nicht mehr von der Richtlinie erfasst ist und daher die Grundfreiheiten uneingeschränkt intervenieren. Die Quintessenz wäre, dass wiederum nur ausländische Tochtergesellschaften betroffen sind und dies die Anteilseigner davon abbringen könnte, entsprechende Beteiligungen zu erwerben oder zu behalten. Daran würde auch eine formale Anwendbarkeit auf Inlandsfälle nichts ändern.

iv. Erfassung von In- und Auslandsfällen mit Steueranrechnung

Noch einen Schritt weiter geht ein Vorschlag von *Englisch* und *Becker*, der eine völlige Gleichstellung von in- und ausländischen Gesellschaften beinhaltet.⁵⁴⁵ Die Gewinne von allen Tochtergesellschaften sollen den Anteilseignern ohne einen Mindestbesteuerungstest hinzugerechnet und dort mit dem Mindeststeuersatz besteuert werden. Entsprechend der bereits auf die Gewinne gezahlten Steuern auf der Ebene der Tochtergesellschaft wird eine Steueranrechnung gewährt, die bei Inlandsfällen die zusätzliche Belastung gänzlich ausgleicht. Obwohl nur bei ausländischen Gesellschaften eine zusätzliche Belastung entsteht, könne in dieser technischen Umsetzung nach Ansicht von *Englisch* und *Becker* keine Diskriminierung von Grundfreiheiten gefunden werden.⁵⁴⁶ Sie führen als Begründung unter anderem das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Meilicke II“ an,⁵⁴⁷ verkennen m.E. aber den essentiellen

544 Zur Immunsierungswirkung von Sekundärrecht, siehe Zweiter Teil.B.II.3.a).

545 *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 526.

546 *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 526; ähnlich *Nogueira*, WTJ 2020, 465, 487 ff.

547 EuGH, Urt. v. 30.6.2011 – C-262/09 (*Meilicke u.a.*), Rn. 29 ff.

Unterschied, dass in diesem Urteil eine Mehrbelastung, die auf einem ausländischen Steuersystem beruht, nicht erstattet werden muss und dagegen die globale Mindestbesteuerung eine auf dem inländischen Steuersystem beruhende Mehrbelastung vorsieht. Dadurch könnte bei dieser Gestaltung eine Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit im Sinne einer unterschiedslos wirkenden Beschränkung vorliegen, weil inländische und ausländische Tochtergesellschaften rechtlich gleichgestellt sind, aber tatsächlich die Anteilseigner ausländischer Tochtergesellschaften schlechter stehen, indem nur sie durch die globale Mindestbesteuerung einer zusätzlichen Belastung ausgesetzt sind.⁵⁴⁸

Andererseits sind die grenzüberschreitenden Fälle keiner höheren Gesamtbelastung als der reine Inlandsfall ausgesetzt, da die globale Mindestbesteuerung nur die Steuerlast bis zur Mindeststeuergrenze auffüllt und deshalb höchstens ein Gleichlauf mit der Gesamtsteuerlast von Inlandsgesellschaften erfolgen kann und grundsätzlich eine niedrigere Gesamtbelastung gegeben ist. Mithin ist es unwahrscheinlich, dass sich durch diese Art der globalen Mindestbesteuerung ein Inländer von Investitionen im Ausland abhalten lässt. *Rust*, der ein ähnliches System für die Hinzurechnungsbesteuerung vorgeschlagen hat, führt dazu aus, dass sowohl der Tatbestand als auch die Rechtsfolgen inländische und ausländische Sachverhalte gleichermaßen treffen und die faktisch ungleiche Belastung nur dadurch entsteht, dass die anzurechnende Körperschaftsteuer im Inlandsfall höher ist als im Auslandsfall.⁵⁴⁹ Dies ist aber unter Berücksichtigung der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Columbus Container Services“ mit dem Unionsrecht im Einklang, da ausländische Gesellschaften gegenüber inländischen Gesellschaften steuerlich nicht benachteiligt, sondern gleichermaßen der globalen Mindestbesteuerung unterworfen werden.⁵⁵⁰

⁵⁴⁸ Vgl. zum Begriff der unterschiedslosen Beschränkung *Frenz*, Grundfreiheiten, Rn. 2459 und *Sedlacek/Züger* in: Streinz, AEUV, Art. 65, Rn. 20.

⁵⁴⁹ *Rust*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 204.

⁵⁵⁰ EuGH, Urt. v. 6.12.2007 – C-298/05 (Columbus Container Services), Rn. 39 f.; vgl. auch EuGH, Urt. v. 7.9.2004 – C-319/02 (Manninen), Rn. 46, wo der EuGH einen Gleichlauf der Besteuerungsmechanik für mit dem Europarecht vereinbar erachtet, ungeachtet dessen, dass verschiedene hohe Steueranrechnungen bestehen.

Abgesehen von der bestehenden Vereinbarkeit mit dem europäischen Unionsrecht ist diese Ausgestaltung aus meiner Sicht nicht sehr praktikabel.⁵⁵¹ Im Mittelpunkt stehen dabei die Änderung des allgemeinen Konzepts der Unternehmensbesteuerung und die Abkehr vom Trennungsprinzip durch die Hintertür.⁵⁵² Soweit ansonsten das bisherige System bestehen bleibt, entsteht eine diffuse Lage, da die Gewinne von Tochtergesellschaften in jedem Fall bei zwei verschiedenen Steuersubjekten nebeneinander besteuert werden. So würde im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung eine transparente Besteuerung beim Anteilseigner erfolgen und auf der anderen Seite die vorgeschaltete Körperschaftsteuer die intransparente Besteuerung beibehalten. Damit verbunden sind auch Unsicherheiten in der Administration. Ähnlich dem GILTI Regime würde sich die tatsächliche Belastung durch die globale Mindestbesteuerung erst nach der Steueranrechnung herausstellen, so dass durch Beweisprobleme oder restriktive Anrechnungsvorschriften leicht unbeabsichtigte Doppelbesteuerungen entstehen können. Zu guter Letzt würde auch der administrative Aufwand bei allen Beteiligten, Steuerpflichtige und Verwaltung, steigen, da alle Gesellschaften durch die neue Besteuerung geführt werden müssten. Ein derart weitgehender Eingriff in die bestehende Unternehmensbesteuerung nur im Hinblick auf die Vereinbarkeit der globalen Mindestbesteuerung mit dem europäischen Unionsrecht ist eher zweifelhaft und unrealistisch.

v. Weiße Liste für Mitgliedstaaten

Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten könnte auch eine klare Linie gezogen und dafür die Mitgliedstaaten der EU sowie Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes durch eine weiße Liste allgemein von der globalen Mindestbesteuerung ausgenommen werden. Diese Gestaltungsvariante hätte eindeutig keine Beeinträchtigung von Grundfreiheiten zur Folge, da mangels Anwendbarkeit Investitionen in Mitgliedstaaten nicht diskriminiert werden können und Drittstaatenfälle⁵⁵³ keinen Schutz durch die Niederlassungsfreiheit erfahren.

551 So auch *Devereux et al.*, GloBE proposal, S. 51.

552 Vgl. für eine ähnliche Aussage Hey, *Global Minimum Taxation (GLoBE)*, S. 45: „[...] , this would entail a fundamental overhaul of their national corporate tax systems.“.

553 Siehe Zweiter Teil.B.II.2.b).

Diese Ausgestaltung kann aber aus den folgenden Gründen nicht überzeugen: Das erste Problem ist schon die Außendarstellung, die nicht mit der Betitelung als „globale“ Besteuerung übereinstimmt. Wichtiger ist aber noch die fehlende Effektivität dieser Maßnahme, da Steuerdumping innerhalb der EU dadurch nicht nur nicht unterbunden werden kann, sondern sich wohl noch verstärken würde. Dies betrifft insbesondere Ungarn, dessen Körperschaftsteuersatz aktuell bei neun Prozentpunkten liegt⁵⁵⁴ und damit wohl unter dem festzusetzenden Mindeststeuersatz. Auch Irland, mit einem Körperschaftsteuersatz von 12,5 Prozent,⁵⁵⁵ zieht schon jetzt Investitionen und Europeaniederlassungen von Unternehmen anderer Kontinente an.

d. Rechtfertigungsgründe

Eine Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit kann bei einer effektiven und praktikablen Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung wohl nicht vermieden werden, so dass diese Beeinträchtigung gerechtfertigt sein muss, um eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit zu verhindern.

In Betracht kommen grundsätzlich geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe, die hier gleichermaßen die Beeinträchtigung rechtfertigen können, da keine offene Diskriminierung gegeben ist. Im Rahmen der Niederlassungsfreiheit befinden sich in Art. 52 AEUV geschriebene Rechtfertigungsgründe, insbesondere die Schutzgüter der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit. Im Grundsatz ist Art. 52 Abs. 1 AEUV bei der Rechtfertigung von offenen Diskriminierungen auf ausländerrechtliche Maßnahmen fokussiert und damit eng umgrenzt.⁵⁵⁶ Anders sieht es bei der Rechtfertigung von versteckten Diskriminierungen und anderen Beschränkungen aus, wie sie hier vorliegen, da insoweit keine Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die eine Sonderregelung für Ausländer vorsehen, i.S.d. Art. 52 Abs.

554 OECD, Statistiken, Table II.1. Statutory corporate income tax rate, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78166#> (zuletzt abgerufen am 21.11.2022).

555 OECD, Statistiken, Table II.1. Statutory corporate income tax rate, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78166#> (zuletzt abgerufen am 21.11.2022).

556 ForsthoFF in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 52 AEUV, Rn. 7 m.w.N.; Müller-Graff in: Streinz, AEUV, Art. 52, Rn. 3; a.A. Korte in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 52, Rn. 3.

1 AEUV gegeben sind. Trotzdem können die Rechtfertigungsgründe der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit – zumindest als zwingende Gründe des Allgemeininteresses – eine Beeinträchtigung rechtfertigen, da der Eingriff in die Niederlassungsfreiheit dabei eine geringere Intensität aufweist und die Rechtfertigungsgründe für offene Diskriminierungen mithin für andere Beschränkungen erst recht ausreichen müssen.⁵⁵⁷ Im gegebenen Fall der globalen Mindestbesteuerung ist eine Rechtfertigung aufgrund dieser Gründe aber fernliegend.

Im Mittelpunkt der Rechtfertigung der globalen Mindestbesteuerung stehen vielmehr die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe im Sinne der zwingenden Gründe des Allgemeininteresses. Unter diesen unbestimmten Rechtsbegriff können eine Vielzahl von Gründen gefasst werden, ohne dass es eine feste Anzahl anerkannter Gründe gibt.⁵⁵⁸ Im Folgenden werden die geeigneten Rechtfertigungsgründe, welche bereits in der Rechtsprechung des EuGH Niederschlag gefunden haben, und ein von *Schönfeld* herausgearbeiteter Rechtfertigungsgrund,⁵⁵⁹ die Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, analysiert.

Soweit ein Rechtfertigungsgrund eingreift, liegt trotzdem nur dann kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor, wenn die Maßnahme verhältnismäßig ist. Deshalb muss die globale Mindestbesteuerung geeignet und erforderlich sein, um das durch den Rechtfertigungsgrund angestrebte Ziel zu erreichen und nicht über das notwendige Maß hinauszugehen.⁵⁶⁰

i. Vermeidung der Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage

Der Rechtfertigungsgrund der Vermeidung der Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage hat in der Rechtsprechung verschiedene Bezeichnungen bzw. wird mit anderen Rechtfertigungsgründen gleichgesetzt, so dass im Kern derselbe Rechtfertigungsgrund gemeint ist.⁵⁶¹ Hierzu

⁵⁵⁷ Müller-Graff in: Streinz, AEUV, Art. 52, Rn. 4; vgl. auch EuGH, Urt. v. 10.3.2009 – C-169/07 (Hartlauer), Rn. 46, der in der öffentlichen Gesundheit nach Art. 52 Abs. 1 AEUV einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses sah.

⁵⁵⁸ Frenz, Grundfreiheiten, Rn. 2562.

⁵⁵⁹ Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 302 ff.; siehe Zweiter Teil.B.II.2.d)iv).

⁵⁶⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 30.11.1995 – C-55/94 (Gebhard), Rn. 37.

⁵⁶¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 18.9.2003 – C-168/01 (Bosal), Rn. 42; EuGH, Urt. v. 11.3.2004 – C-9/02 (de Lasteyrie du Saillant), Rn. 59 f.

zählen u.a. die Gefahr von Steuermindereinnahmen, das Schließen einer Steuerlücke und die Gefahr einer Verringerung des Steueraufkommens. Zurückzuführen ist dieser Rechtfertigungsgrund auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Safir“.⁵⁶² In dem Urteil hat der EuGH für eine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit das Schließen einer Steuerlücke als Rechtfertigungsgrund im Grundsatz scheinbar anerkannt, da er die Rechtfertigung erst im Rahmen der Verhältnismäßigkeit mit der Begründung abgelehnt hat, dass andere geeignete Maßnahmen bestehen, die die Dienstleistungsfreiheit weniger stark beschränken.⁵⁶³ In der Folge wurde dieser Rechtfertigungsgrund durch die Mitgliedstaaten mehrfach angeführt.⁵⁶⁴

Tatsächlich können Steuermindereinnahmen aber in keinem Fall als Rechtfertigungsgrund dienen, da das notwendige steuerliche Aufkommen eines Nationalstaates in jedem Fall auch diskriminierungsfrei gesichert werden kann. Soweit ein zusätzliches Steueraufkommen angestrebt wird, könnten beispielsweise alle Anwendungsfälle gleich „schlecht“ behandelt werden, wodurch eine Diskriminierung ausgeschlossen wäre. Als Beispiel kann hier die von Deutschland geplante PKW-Maut angeführt werden, die wohl unionsrechtskonform gewesen wäre, wenn alle inländischen und ausländischen Autofahrer gleichermaßen belastet und keine Entlastungen der Inländer über die KFZ-Steuer geplant gewesen wären.

Der EuGH kam in seinen späteren Entscheidungen zu demselben Schluss. *„Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes gehört eine solche Rechtfertigung [Gefahr einer Verringerung des Steueraufkommens] jedoch nicht zu den in Artikel 56 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 46 Absatz 1 EG) genannten Gründen und ist nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen, der zur Rechtfertigung einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit angeführt werden kann.“*⁵⁶⁵ Dies legt nahe, dass die Entscheidung in der Rechtssache

⁵⁶² EuGH, Urt. v. 28.4.1998 – C-118/96 (Safir).

⁵⁶³ EuGH, Urt. v. 28.4.1998 – C-118/96 (Safir), Rn. 33.

⁵⁶⁴ EuGH, Urt. v. 16.7.1998 – C-264/96 (ICI), Rn. 25; EuGH, Urt. v. 18.9.2003 – C-168/01 (Bosal), Rn. 20; EuGH, Urt. v. 11.3.2004 – C-9/02 (de Lasteyrie du Saillant), Rn. 31.

⁵⁶⁵ EuGH, Urt. v. 18.9.2003 – C-168/01 (Bosal), Rn. 42; vgl. auch EuGH, Urt. v. 16.7.1998 – C-264/96 (ICI), Rn. 28; EuGH, Urt. v. 11.3.2004 – C-9/02 (de Lasteyrie du Saillant), Rn. 60.

„Safir“ zur Dienstleistungsfreiheit eine klare Ausnahme war, die nicht über den Einzelfall hinaus Anwendung finden kann. Nach nunmehr gefestigter Rechtsprechung ist die Vermeidung der Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage zumindest kein Rechtfertigungsgrund für eine Verletzung der hier einschlägigen Niederlassungsfreiheit.

ii. Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis

Die Grundlage des Rechtfertigungsgrundes der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis ist die Steuerhoheit der Staaten, die ihnen per se die Gestaltungsfreiheit über die Besteuerung auf ihrem Territorium gewährt.⁵⁶⁶ Demgemäß ist die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse den Mitgliedstaaten durch einseitige Regelungen oder bilaterale Abkommen selbst überlassen.⁵⁶⁷ Der EuGH überwacht jedoch, ob die Aufteilung im Lichte der Grundfreiheiten ausgewogen erfolgt ist und schützt diese Aufteilung bei einer Bejahung.⁵⁶⁸

Als Rechtfertigungsgrund wurde die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis in der Rechtssache „Marks & Spencer“ im Jahre 2005 eingeführt.⁵⁶⁹ Der Rechtfertigungsgrund hat verschiedene Ausformungen bzw. Fallgruppen, die teilweise miteinander verknüpft sind und auch Schnittpunkte mit anderen Rechtfertigungsgründen bilden.⁵⁷⁰ Im Grundsatz soll die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten auf alle Tätigkeiten, die in ihrem Hoheitsgebiet vollzogen werden, gesichert werden, so dass weder Gewinne noch Verluste nach dem freien Ermessen der Konzerne in anderen Mitgliedstaaten berücksichtigt werden dürfen.⁵⁷¹ Es *„handele [...] sich bei Gewinnen und Verlusten steuerrechtlich gesehen um die zwei Seiten derselben Medaille, die*

⁵⁶⁶ Gröpl in: Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, J. Steuerrecht, Rn. 136.

⁵⁶⁷ Kokott, Steuerrecht der EU, § 5 Rn. 21.

⁵⁶⁸ Kokott, Steuerrecht der EU, § 5 Rn. 21.

⁵⁶⁹ EuGH, Urt. v. 13.12.2005 – C-446/03 (Marks & Spencer), Rn. 45 f.; vgl. auch Schön in: Schön/Heber, Europäisches Steuerrecht, S. 140; a.A. Kokott, Steuerrecht der EU, § 5 Rn. 21, die in der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis keinen eigenständigen Rechtfertigungsgrund sieht.

⁵⁷⁰ Vgl. Englisch, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, S. 21 ff.

⁵⁷¹ EuGH, Urt. v. 29.3.2007 – C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Rn. 42; EuGH, Urt. v. 18.7.2007 – C-231/05 (Oy AA), Rn. 54 f.; EuGH, Urt. v. 15.5.2008 – C-414/06 (Lidl Belgium), Rn. 31 f.; EuGH, Urt. v. 21.1.2010 – C-311/08 (SGI), Rn. 60 ff.

*im Rahmen eines Steuersystems spiegelbildlich zu behandeln seien*⁵⁷². Als Rechtsfolge dieses Rechtfertigungsgrundes kommen zum einen die Bestätigung der von den Mitgliedstaaten aufgestellten Aufteilung und zum anderen die Verteilung von („negativen“⁵⁷³) Besteuerungsbefugnissen durch den EuGH in Betracht.⁵⁷⁴

Wenn diese Überlegungen auf die globale Mindestbesteuerung angewendet werden, wird schnell deutlich, dass die globale Mindestbesteuerung kein Anwendungsfall der grundsätzlichen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ist.⁵⁷⁵ Die Aufteilung erfolgt insbesondere durch DBA und die länderspezifischen Vorschriften zur unbeschränkten und beschränkten Steuerpflichtigkeit. Die unbeschränkte Steuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland ist mit dem Wohnsitz oder dem gewöhnlichen Aufenthalt einer natürlichen Person (§ 1 Abs. 1 EStG) bzw. der Geschäftsleitung oder dem Sitz einer Körperschaft (§ 1 Abs. 1 KStG) im Inland verbunden. Daneben besteht nach §§ 1 Abs. 4, 49 EStG bzw. § 2 KStG eine beschränkte Steuerpflicht für inländische Einkünfte. Die globale Mindestbesteuerung möchte über diese Zuweisung hinausgehen und auch alle Einkünfte von ausländischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten im Inland besteuern. Damit sichert die globale Mindestbesteuerung nicht die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, sondern konterkariert selbige. Entsprechend scheidet dieser zwingende Grund des Allgemeininteresses als Rechtfertigung aus.

iii. Bekämpfung von Steuervermeidung

Da die globale Mindestbesteuerung in dieser Arbeit aus der Hinzurechnungsbesteuerung abgeleitet wird bzw. die Weiterentwicklung hiervon ist, liegt es nahe, für die Rechtfertigung einer Beeinträchtigung auch den Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen zu beleuchten, der bereits in der EuGH-Entscheidung in der

572 EuGH, Urt. v. 13.12.2005 – C-446/03 (Marks & Spencer), Rn. 43.

573 Negative Besteuerungsbefugnisse in diesem Sinne sind die Anrechnung von ausländischen Steuern und die Berücksichtigung von Verlusten.

574 Kokott, Steuerrecht der EU, § 5 Rn. 22 ff.

575 In diesem Sinne auch *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, 10.3.3.4.

Rechtssache „Cadbury Schweppes“⁵⁷⁶ Anwendung fand. Dieser Rechtfertigungsgrund ist auch unter der Bezeichnung der Bekämpfung von Steuervermeidung oder Steuerflucht bekannt und wurde vom EuGH dem Grunde nach anerkannt.⁵⁷⁷

Im Kern geht es darum, Gestaltungen zu versagen, wenn diese ausschließlich bzw. im Wesentlichen die Erlangung eines steuerlichen Vorteils bezwecken und keine wirtschaftliche Substanz haben. Entsprechend kann der Rechtfertigungsgrund nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann eingreifen, wenn von der zusätzlichen Steuerbelastung allein rein künstliche Gestaltungen erfasst werden.⁵⁷⁸ Um dies verwirklichen zu können, ist eine zielgenaue Missbrauchsregelung mit einer Einzelfallprüfung notwendig.⁵⁷⁹ Dagegen können Pauschalierungen nicht gerechtfertigt werden.⁵⁸⁰ Ebenso sind Vermutungen nur in sehr eingeschränktem Maße zulässig und es muss für den Steuerpflichtigen stets die Nachweismöglichkeit bestehen, dass der gewählten Gestaltung wirtschaftliche Gründe zu Grunde liegen.⁵⁸¹ Im Ergebnis sollen nur die eindeutig künstlichen Gestaltungen im Sinne eines klassischen Missbrauchs herausgefiltert werden.

Die globale Mindeststeuer ist aber gerade keine Maßnahme gegen Missbrauch, sondern eine Maßnahme für Steuergerechtigkeit und gegen reale steuermotivierte Verlagerungen, um im Hinblick auf den internationalen Steuerwettbewerb ein Gleichgewicht herzustellen, so dass der Rechtfertigungsgrund der „Bekämpfung von Steuervermeidung“ vom Sinn und Zweck nicht passend erscheint. Abgesehen davon

576 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 55 ff.

577 „[D]ie Gefahr einer Steuerumgehung“ wird in der Rechtssache „ICI“ als Rechtfertigung problematisiert, EuGH, Urt. v. 16.7.1998 – C-264/96 (ICI), Rn. 26; ebenso EuGH, Urt. v. 12.12.2002 – C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), Rn. 37; in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ spricht der EuGH mit ähnlichen Argumenten von der „Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken“, EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 55; so auch EuGH, Urt. v. 13.3.2007 – C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation), Rn. 74; zur „Steuerflucht“ vgl. noch EuGH, Urt. v. 13.12.2005 – C-446/03 (Marks & Spencer), Rn. 57; vgl. auch Cordewener, Europäische Grundfreiheiten, S. 950 ff.

578 EuGH, Urt. v. 16.7.1998 – C-264/96 (ICI), Rn. 26; EuGH, Urt. v. 12.12.2002 – C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), Rn. 37; EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes), Rn. 55.

579 Vgl. Lütke, CFC-Legislation, S. 147 f.

580 Gröpl in: Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, J. Steuerrecht, Rn. 129.

581 Kokott, Steuerrecht der EU, § 5 Rn. 77 ff.

wäre eine Rechtfertigung hiernach auch nicht möglich, da die globale Mindestbesteuerung gerade keine Einzelfallbetrachtung verfolgt, sondern eine Mindestbesteuerung für alle Tätigkeiten und Gestaltungen realisieren will und damit die größtmögliche Pauschalierung beinhaltet. Dabei werden nicht nur rein künstliche Gestaltungen erfasst, vielmehr ist es gerade das Ziel der globalen Mindestbesteuerung, auch die Realwirtschaft mit einzuschließen.

iv. Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs

Daneben hat *Schönfeld* die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs als weiteren Rechtfertigungsgrund herausgearbeitet,⁵⁸² der nach dem ersten Anschein für eine Rechtfertigung der globalen Mindestbesteuerung herangezogen werden könnte. Gleichwohl wurde dieser Rechtfertigungsgrund in der Rechtsprechung des EuGH bisher nicht in Betracht gezogen. Der entscheidende Grund, warum dieser Rechtfertigungsgrund eine globale Mindestbesteuerung nicht rechtfertigen kann, ist allerdings die unterschiedliche Vorstellung von schädlichem Steuerwettbewerb durch Schönfeld und diese Arbeit.

Hintergrund der Überlegungen von *Schönfeld* war, dass die Hinzurechnungsbesteuerung als gezielte Maßnahme schädlichem Steuerwettbewerb im Sinne von schädlichen Besteuerungsregimen entgegen treten und ausgleichen könnte.⁵⁸³ Schädlicher Steuerwettbewerb in diesem Zusammenhang sind spezielle Steuerprivilegien, die im Ergebnis effektive Steuerbelastungen zur Folge haben, welche deutlich unterhalb des allgemeinen Besteuerungsniveaus in dem jeweiligen Staat liegen und dadurch die Verteilungsgerechtigkeit negativ beeinflussen.⁵⁸⁴

Dagegen wird in dieser Arbeit das internationale Steuergefälle und die abgeleiteten Wettbewerbsverzerrungen problematisiert.⁵⁸⁵ Danach ist der Steuerwettbewerb in seiner derzeitigen Form insgesamt schädlich, soweit er zu unangemessen niedrigen Steuerbelastungen führt. Dabei ist irrelevant, ob die niedrige Belastung durch eine gezielte Steuervergünstigung geschaffen wird oder ein Staat insgesamt

582 Vgl. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 302 ff.

583 *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 306.

584 *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 307 ff., 337 ff.

585 Siehe Zweiter Teil.A.II.2.

eine niedrige Körperschaftsteuerbelastung hat. Die globale Mindestbesteuerung knüpft an diesem Punkt an und soll eine Untergrenze im Steuerwettbewerb etablieren, wodurch einheitliche Wettbewerbsbedingungen geschaffen werden sollen.

v. Kohärenz des Steuersystems / der Steuerregelung

Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems kann einen steuerlichen Nachteil für grenzüberschreitende Sachverhalte, die die Grundfreiheiten beeinträchtigen, rechtfertigen, wenn dieser Nachteil durch einen damit direkt verketteten Vorteil ausgeglichen wird und dieses Geben und Nehmen in der Gesamtbetrachtung ein konsequentes Steuersystem ergibt.⁵⁸⁶ Dies ist notwendig, da die Grundfreiheiten den grenzüberschreitenden Sachverhalt nicht besser stellen wollen als den innerstaatlichen, sondern nur Nachteile ausgeglichen werden sollen, um als Resultat eine Gleichstellung zu erreichen.⁵⁸⁷ Eine unionsrechtliche Rechtfertigung der globalen Mindestbesteuerung ist am ehesten in der Kohärenz des Steuersystems zu finden. „*Es muss verhindert werden, dass der Steuerzahler Steuervorteile erlangt, ohne die damit zusammenhängende Steuerlast schultern zu müssen.*“⁵⁸⁸ Damit ist in diesem Fall gemeint, dass die Anteilseigner nicht die privilegierte Besteuerung für die an sie ausgeschütteten Dividenden genießen dürfen, ohne dass die zugrunde liegenden Gewinne der Tochtergesellschaften einer angemessenen Vorbelastung unterlegen haben.

(1) Entwicklungsgeschichte des Rechtfertigungsgrundes

Den Ursprung dieses Rechtfertigungsgrundes bildet das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Bachmann“, welches den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz zum ersten Mal benannte und auch als erfüllt ansah.⁵⁸⁹ Unter der Bezeichnung der „Kohärenz der Steuerregelung“ wurde die

⁵⁸⁶ Rust, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 152; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten, S. 964 f.

⁵⁸⁷ Vgl. Kokott, Steuerrecht der EU, § 5 Rn. 82.

⁵⁸⁸ Schön in: Schön/Heber, Europäisches Steuerrecht, S. 142.

⁵⁸⁹ EuGH, Urt. v. 28.1.1992 – C-204/90 (Bachmann); entspricht inhaltlich dem Urteil in der Rechtssache Kommission / Belgien, EuGH, Urt. v. 28.1.1992 – C-300/90 (Kommission / Belgien).

Versagung der Abzugsfähigkeit von Beiträgen zu ausländischen Alters- und Todesfallversicherungen akzeptiert, da auf der anderen Seite keine Besteuerung von den Prämienleistungen der Versicherungen möglich war.⁵⁹⁰ Dabei ging der EuGH noch nicht genauer auf die Anforderungen an diesen Rechtfertigungsgrund ein, sondern stellte nur klar, dass zwischen der Steuerbefreiung der Prämien und dem Abzugsverbot ein Zusammenhang bestehe, weil die Rechtsfolge der Steuerbefreiung die fehlende Abzugsfähigkeit normiere. Im Umkehrschluss müssten die Prämien besteuert werden können, wenn der Staat zu einem Abzug der Beiträge verpflichtet wäre. Da dies aber nicht mit einem angemessenen Aufwand zu bewerkstelligen war, sei das Abzugsverbot gerechtfertigt, um die Kohärenz zwischen diesen Regelungen nicht zu zerstören.

In den nachfolgenden Jahren wurde der Rechtfertigungsgrund durch die Mitgliedstaaten oftmals bemüht, schlug aber im Ergebnis meist nicht mehr durch, wobei der EuGH die grundsätzliche Tauglichkeit als Rechtfertigungsgrund nicht in Frage stellte.⁵⁹¹ Nunmehr ist die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ein anerkannter Rechtfertigungsgrund für belastende steuerrechtliche Maßnahmen.⁵⁹² *„Jedoch ist eine solche Rechtfertigung nur zulässig, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung dargetan ist, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs anhand des Ziels der fraglichen Regelung beurteilt werden muss.“*⁵⁹³ Dies ist die Grundvoraussetzung für ein Eingreifen des Rechtfertigungsgrundes. Der EuGH hat aber in einigen Urteilen die Voraussetzungen noch weiter spezifiziert und entsprechend sind die

590 EuGH, Urt. v. 28.1.1992 – C-204/90 (Bachmann), Rn. 21 ff.

591 Vgl. beispielsweise EuGH, Urt. v. 11.08.1995 – C-80/94 (Wielockx), Rn. 23 ff.; EuGH, Urt. v. 06.06.2000 – C-35/98 (Verkooijen), 49, 56; EuGH, Urt. v. 18.9.2003 – C-168/01 (Bosal), Rn. 19, 29 ff.; EuGH, Urt. v. 23.2.2006 – C-471/04 (Keller Holding), Rn. 39 ff.; EuGH, Urt. v. 6.3.2007 – C-292/04 (Meilicke u.a.), Rn. 27 ff.; die Kohärenz des Steuersystems bejahend, vgl. EuGH, Urt. v. 23.10.2008 – C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt), Rn. 42 ff.; vgl. für einen Überblick auch *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496, 500 ff.

592 Beispielshaft EuGH, Urt. v. 12.6.2018 – C-650/16 (Bevola und Jens W. Trock), Rn. 45; EuGH, Urt. v. 30.6.2016 – C-123/15 (Feilen), Rn. 30 m.w.N.

593 EuGH, Urt. v. 12.6.2018 – C-650/16 (Bevola und Jens W. Trock), Rn. 45.

genauen Anforderungen, insbesondere im Hinblick auf eine Rechtfertigung der globalen Mindestbesteuerung, herauszuarbeiten.

Eine erste Einschränkung erfolgte in der Rechtssache „Wielockx“.⁵⁹⁴ Falls der Zusammenhang zwischen einem Vorteil und einer Belastung durch eine Besteuerungszuweisung eines Doppelbesteuerungsabkommens in bestimmten Fällen durchbrochen wird, besteht insgesamt keine rechtfertigende Kohärenz der Steuerregelung. Es ist somit entscheidend, dass der Zusammenhang zwischen dem Vorteil und Nachteil so essentiell ist, dass er in keinem Fall durchbrochen wird und das Steuersystem insoweit widerspruchsfrei ist. Wenn dagegen die Kohärenz bereits durch ein DBA unterbrochen wird, kann sie erst recht die Beeinträchtigung einer Grundfreiheit nicht mehr rechtfertigen.⁵⁹⁵

Daneben hat der EuGH rausgestellt, dass nur dann ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn der steuerliche Vor- und Nachteil dasselbe Steuersubjekt und dieselbe Steuer betreffen.⁵⁹⁶ An diesem Erfordernis scheiterte die Rechtfertigung in den Rechtssachen „Baars“ und „Bosal“, da jeweils durch Vorteile bei den Anteilseignern Nachteile bei den Gesellschaften ausgeglichen werden sollten. In der Rechtssache „Baars“ ging es um einen Unternehmensfreibetrag in der Vermögensteuer, der unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wurde, um eine doppelte Belastung durch eine Gesellschaftssteuer auf Ebene der Gesellschaft und eine Vermögensteuer bei dem Anteilseigner zu verhindern.⁵⁹⁷ Im Fall „Bosal“ erfolgte eine Begünstigung bei der Muttergesellschaft i.S.e. Abzugs von Beteiligungskosten nur, wenn die Tochtergesellschaften, für die die Kosten übernommen wurden, im selben Staat ansässig und steuerpflichtig waren.⁵⁹⁸

Mit dem Urteil in der Rechtssache „Manninen“ hat der EuGH diese strenge Abgrenzung relativiert, indem er einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen einer Steuervergünstigung bei der Dividendenbe-

⁵⁹⁴ EuGH, Urt. v. 11.08.1995 – C-80/94 (Wielockx), Rn. 24 f.

⁵⁹⁵ Diese Einschränkung kritisierend *Englisch* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.284.

⁵⁹⁶ EuGH, Urt. v. 13.4.2000 – C-251/98 (Baars), Rn. 40; EuGH, Urt. v. 18.9.2003 – C-168/01 (Bosal), Rn. 30.

⁵⁹⁷ EuGH, Urt. v. 13.4.2000 – C-251/98 (Baars), Rn. 33 f.

⁵⁹⁸ EuGH, Urt. v. 18.9.2003 – C-168/01 (Bosal), Rn. 19.

steuerung eines Aktionärs und der auszugleichenden Körperschaftsteuer einer Gesellschaft bejaht.⁵⁹⁹ Nur in einem zweiten Schritt war die mitgliedstaatliche Regelung für die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems nicht erforderlich, da eine mildere und gleich effektive Maßnahme bestanden hat.⁶⁰⁰ Dabei hat der EuGH aber die Aussage nochmal verstärkt, da im Ergebnis eine Besteuerung beim Aktionär, soweit noch nicht auf der Gesellschaftsebene besteuert wurde, als mit der Kohärenz des Steuersystems im Einklang angesehen wurde.⁶⁰¹ Als Umkehrschluss aus der Rechtsprechung könnte die Sicherung einer angemessenen Vorbelastung auf Ebene der Gesellschaft durch die Kohärenz des Steuersystems vorausgesetzt sein, wenn der Anteilseigner stets von einem Teil der Dividendenbesteuerung befreit ist. Im Endeffekt wird jeweils eine additive Gesamtbelastung der ausgeschütteten Gewinne geschützt, unabhängig davon auf welcher Ebene die fehlende Besteuerung nachgeholt wird. Problematisch in diesem Zusammenhang ist wiederum die folgende Aussage des EuGH aus der Rechtssache „Eurowings Luftverkehr“: *„Ein etwaiger Steuervorteil für Dienstleistende in Form ihrer geringen steuerlichen Belastung in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig sind, gibt einem anderen Mitgliedstaat nicht das Recht, die in seinem Gebiet ansässigen Empfänger der Dienstleistungen steuerlich ungünstiger zu behandeln.“*⁶⁰² Der essentielle Unterschied ist jedoch, dass der bloße Ausgleich einer geringeren steuerlichen Belastung im Ausland bei Geschäften zwischen fremden Dritten nicht gerechtfertigt ist, aber ein dem Unternehmenssteuersystem immanenter Steuervorteil im Rahmen der Kohärenz auch für Fälle mit Auslandskontakt ausgeglichen werden kann, wenn dadurch im Ergebnis ein Gleichlauf der Steuerbelastung von In- und Auslandsfällen erfolgt.⁶⁰³

599 EuGH, Urt. v. 7.9.2004 – C-319/02 (Manninen) Rn. 45.

600 EuGH, Urt. v. 7.9.2004 – C-319/02 (Manninen) Rn. 45 f.

601 EuGH, Urt. v. 7.9.2004 – C-319/02 (Manninen) Rn. 46.

602 EuGH, Urt. v. 26.10.1999 – C-294/97 (Eurowings Luftverkehr), Rn. 44: Dabei ging es um gewerbsteuerliche Hinzurechnungen im Rahmen von Leasingverträgen, die beim Mieter Anwendung fanden, wenn der Vermieter selbst nicht gewerbsteuerpflichtig war, was typischerweise bei der Ansässigkeit in einem anderen Mitgliedstaat zutrifft. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der fehlenden Hinzurechnung beim Mieter und der Besteuerung beim Vermieter konnte durch die deutsche Regierung nicht belegt werden.

603 Ähnlich *Rust*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 155, der diesen Gedanken andeutet.

Auch in der Rechtssache „Papillon“ hat der EuGH bestätigt, dass im Rahmen der Kohärenz einer Steuerregelung steuerliche Vor- und Nachteile auf verschiedenen Ebenen einer Gesellschaftsstruktur ausgeglichen werden können.⁶⁰⁴ Der Vorteil der steuerlichen Integration innerhalb eines Konzerns auf Ebene der Muttergesellschaft war nur zu gewähren, wenn dabei garantiert ist, dass Verluste der Enkelgesellschaften nur einmal unmittelbar auf Ebene der Enkelgesellschaften und nicht mehrfach durch zusätzliche Rückstellungen aufgrund des Wertverlustes der Beteiligungen berücksichtigt werden.⁶⁰⁵

Das Hin und Her zwischen Urteilen, in denen eine personenübergreifende Vorteilskompensation möglich ist, und Entscheidungen, welche den unmittelbaren Zusammenhang scheinbar aus diesem Grund verneinen, setzt sich auch in den letzten Jahren fort. Beispielsweise wurde der notwendige unmittelbare Zusammenhang in zwei neueren Urteilen versagt, „*wenn es um verschiedene Steuern oder die steuerliche Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger geht*“.⁶⁰⁶ In der Rechtssache „Grünewald“ ging es um den Abzug privater Versorgungsleistungen und die Besteuerung der entsprechenden Leistungen beim Empfänger. Die deutsche Regierung argumentierte, dass Abzüge bei einem gebietsfremden Steuerpflichtigen in jedem Fall versagt werden müssen, da auch die Leistungen an einen Gebietsfremden nicht besteuert werden können. Zwar handelt es sich hierbei um die steuerliche Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger, aber ist entscheidender, dass die Versorgungsleistungen eines Gebietsfremden ebenso an einen inländischen Steuerpflichtigen gezahlt werden können, so auch im entschiedenen Fall,⁶⁰⁷ und mithin die Kohärenz des Steuersystems durchbrochen ist, wenn auch in diesem Fall eine Abzugsfähigkeit ausgeschlossen wird.

Gleichzeitig wurde die Kohärenz des Steuersystems personenübergreifend in der Rechtssache „Feilen“ hinsichtlich § 27 ErbStG angenommen.⁶⁰⁸ Begründet wurde dies mit dem Umstand, dass naturgemäß der

604 EuGH, Urt. v. 27.11.2008 – C-418/07 (Papillon), Rn. 41 ff.

605 EuGH, Urt. v. 27.11.2008 – C-418/07 (Papillon), Rn. 43 ff.

606 EuGH, Urt. v. 6.9.2012 – C-380/11 (DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.), Rn. 47; EuGH, Urt. v. 24.2.2015 – C-559/13 (Grünewald), Rn. 49.

607 Urt. v. 24.2.2015 – C-559/13 (Grünewald), Rn. 51.

608 EuGH, Urt. v. 30.6.2016 – C-123/15 (Feilen), Rn. 30 ff.

Erblasser bereits verstorben ist und zwischen der inländischen Besteuerung der Erben und der vormaligen Besteuerung des Erblassers ein „unmittelbarer Zusammenhang [besteht], da dieser Steuervorteil und diese frühere Besteuerung dieselbe Steuer, dasselbe Vermögen und die nahen Verwandten derselben Familie betreffen.“⁶⁰⁹ Das entscheidende Kriterium ist wiederum die allgemeine Voraussetzung des unmittelbaren Zusammenhangs. Weiterhin erscheint ein besonderes Nähe-Verhältnis, das sowohl zwischen Verwandten derselben Familie, als auch zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften sowie einer Gesellschaft und ihren Anteilseignern vorherrscht, essentiell für die Annahme eines unmittelbaren Zusammenhangs. In entsprechender Weise hat der EuGH auch in der Rechtssache „Fidelity Funds u.a.“ einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen einer Befreiung von der Quellenbesteuerung eines Investmentfonds und der dafür vorausgesetzten Quellenbesteuerung seiner Anteilseigner bei der Ausschüttung bejaht.⁶¹⁰

Zusammenfassend lässt sich konstatieren, dass der EuGH die personenübergreifende Vorteilskompensation grundsätzlich ermöglicht, soweit die allgemeinen Voraussetzungen der Kohärenz erfüllt sind.⁶¹¹ Das entscheidende Kriterium ist mithin der unmittelbare Zusammenhang zwischen steuerlichem Vor- und Nachteil, so dass kein Fall denkbar ist, in dem nur der Vorteil oder nur der Nachteil einschlägig ist. Diese Voraussetzung ist bei mehreren Steuersubjekten schwerer zu erreichen, da die steuerrechtlichen Vorschriften typischerweise keine derartigen strengen Wechselwirkungen vorsehen. Eine Ausnahme stellt aber die Verbindung zwischen Gesellschaft und Anteilseigner dar, weil hier eine Gesamtbetrachtung sowieso notwendig ist, um eine rechtsformneutrale Besteuerung sicherzustellen.

(2) Anwendung auf die globale Mindestbesteuerung

Der unmittelbare Zusammenhang könnte hier zwischen der privilegierten Dividendenbesteuerung und einer angemessenen Vorbelastung der zugrundeliegenden Gewinne durch die globale Mindestbesteuer-

⁶⁰⁹ EuGH, Urt. v. 30.6.2016 – C-123/15 (Feilen), Rn. 36 f.

⁶¹⁰ EuGH, Urt. v. 21.6.2018 – C-480/16, (Fidelity Funds u.a.), Rn. 81 f.

⁶¹¹ Vgl. auch *Englisch* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.280.

ung hergestellt werden. Dafür müssen in einem ersten Schritt die Privilegierungen der Besteuerung von Ausschüttungen analysiert werden. Zu unterscheiden ist zwischen den Begünstigungen bei Ausschüttungen an natürliche Personen auf der einen Seite und dem Schachtelprivileg bei Körperschaften auf der anderen Seite. Bei natürlichen Personen unterfallen Dividenden entweder dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG), welches 40 Prozent der Ausschüttung von der Besteuerung befreit, oder der Abgeltungsteuer in Höhe von 25 Prozent (§ 32d Abs. 1 EStG) für den Fall, dass die entsprechende Beteiligung im Privatvermögen liegt. Bei Körperschaften bestimmt § 8b Abs. 1, 5 KStG faktisch eine 95-prozentige Freistellung.⁶¹²

Das Ziel der Dividendenprivilegierungen für natürliche Personen ist, in Bezug auf die Steuergerechtigkeit in der Addition von Ertragsteuern auf Ebene der Körperschaft und der Besteuerung der Ausschüttungen eine angemessene Gesamtbelastung zu erreichen.⁶¹³ Dies ist im Speziellen mit Blick auf den Grundsatz der rechtsformneutralen Besteuerung geboten.⁶¹⁴ Zur Verdeutlichung wird auf die nachfolgende Beispielsberechnung verwiesen.

Gewinn Körperschaft	1.000.000,00	Gewinn Personengesellschaft	1.000.000,00
GewSt	14,0 % 140.000,00	GewSt	14,0 % 140.000,00
KST	15,0 % 150.000,00	ESt	43,3 % 433.000,00
SolZ	5,5 % 8.250,00	GewSt Anrechnung	133.000,00
ausschüttbarer Gewinn	701.750,00	verbleibende ESt	300.000,00
Abgeltungsteuer	25,0 % 175.437,50	SolZ	5,5 % 16.500,00
SolZ	5,5 % 9.649,06	Steuern insg.	465.500,00
Steuern insg.	483.336,56	Prozentuale Belastung	
Prozentuale Belastung		gesamt	45,7 %
gesamt	48,3 %		

Abb. 5 Vereinfachter Steuerbelastungsvergleich von Körperschaft und Personengesellschaft bei sofortiger Ausschüttung⁶¹⁵

612 § 8b Abs. 1 S. 1 KStG bestimmt eine komplette Freistellung der Ausschüttungen von der Besteuerung, jedoch fingiert § 8b Abs. 5 S. 1 KStG fünf Prozent jeder Ausschüttung als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe, so dass tatsächlich nur 95 Prozent der Dividenden steuerbefreit sind.

613 Vgl. BVerfG, Beschl. v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, DStR 2010, 2393, 2397, Rn 68; vgl. auch *Desens*, Halbeinkünfteverfahren, S. 103 ff.

614 Vgl. *Dürr*, BB 2017, 854, 856.

615 Eigene Darstellung; Beträge in Euro.

Bei dem Teileinkünfteverfahren entstehen ähnliche Ergebnisse, da beispielsweise bei einem Durchschnittsteuersatz von 42 Prozent durch die teilweise Steuerbefreiung ein effektiver Steuersatz von 25,2 Prozent entsteht. Diese Begünstigungen greifen unabhängig von der Beteiligungshöhe des Anteilseigners, der Ansässigkeit der ausschüttenden Gesellschaft und der Steuerlast auf Ebene der Gesellschaft, somit insbesondere auch bei Portfolio-Beteiligungen im Privatvermögen, ein. Entsprechend müsste, um einen direkten Zusammenhang herstellen zu können, auch die globale Mindestbesteuerung in all diesen Fällen eingreifen oder im Umkehrschluss die Dividendenprivilegierungen für natürliche Personen stark eingeschränkt werden. Ersteres ist zumindest in Hinblick auf die private Vermögensverwaltung von natürlichen Personen ausgeschlossen, da die globale Mindestbesteuerung nur Unternehmen und deren beherrschte Gesellschaften treffen soll, da diese verstärkt die Möglichkeit haben, den internationalen Steuerwettbewerb auszunutzen. Weiterhin wäre die administrative Last überwältigend, wenn zusätzlich alle Privatpersonen erfasst werden müssten. Letzteres, die Einschränkung der Begünstigungen für Ausschüttungen an natürliche Personen, ist ebenso wenig umsetzbar, weil ansonsten bei einer unbeschränkten Einkommensbesteuerung der Dividenden zusätzlich zu der Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft der Gleichheitssatz und die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Frage gestellt sein würden. Da keine dieser Alternativen mit dem Sinn und Zweck der jeweiligen Regelung in Einklang gebracht werden kann, kann eine Kohärenz zwischen diesen beiden Regelungen nicht hergestellt werden.

Dagegen dient das Schachtelprivileg der Vermeidung von Mehrfachbesteuerungen innerhalb einer Kapitalgesellschaftskette, indem nur bei der „Ersterzielung“ von Einkünften eine Besteuerung im Sinne einer Vorbelastung erfolgt und die weitere Durchleitung der Einkünfte in Form von Ausschüttungen durch die Gesellschaftskette von der Besteuerung befreit sein soll.⁶¹⁶ Bei im Inland steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften erfolgt die angemessene Vorbelastung durch die Kör-

616 Vgl. *Rengers* in: *Brandis/Heuermann*, KStG, § 8b, Rn. 1; vgl. auch *Desens*, Halbeinkünfteverfahren, S. 127 ff.

perschaft- und Gewerbesteuer. Im Auslandsfall besteuert primär der Ansässigkeitsstaat mit dem jeweiligen ausländischen Steuersatz und subsidiär dazu soll die globale Mindestbesteuerung die Steuerbelastung ergänzen, bis der festgelegte Mindeststeuersatz erreicht ist. Im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung wird die Zielvorgabe der angemessenen Vorbelastung zwar reduziert, um den Steuerwettbewerb nicht zu untergraben und die Wettbewerbsfähigkeit der inländischen Unternehmen zu erhalten. Dennoch soll die globale Mindestbesteuerung gerade die Besteuerung der „Ersterzielung“ von Einkünften zumindest auf einem niedrigen Niveau gewährleisten und kann damit die Voraussetzung für die Anwendung des Schachtelprivilegs schaffen. In dem Sinne ist es überzeugend, das Schachtelprivileg erst dann anzuwenden, wenn zumindest ein Mindestmaß an Besteuerung der den Ausschüttungen zugrundeliegenden Einkünfte gesichert ist. Oder umgekehrt, wenn das Schachtelprivileg eingreift, ist die angemessene Vorbelastung durch die globale Mindestbesteuerung notwendig. Dabei soll aber keine Doppelbesteuerung entstehen, sondern die ausländische Steuer wird voll berücksichtigt.

Ausschlaggebend für die Bejahung der Kohärenz ist, dass diese Wechselwirkung niemals unterbrochen ist, sondern der unmittelbare Zusammenhang in jedem Fall besteht. Daraus folgen zwei Fragen. Besteht ein Fall, in dem das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg eingreift, eine angemessene Vorbelastung aber nicht gewährleistet wird? Und greift die globale Mindestbesteuerung in einem Fall ein, wo die Ausschüttungen innerhalb einer Struktur aus Körperschaften nicht privilegiert sind? Allgemein gefasst wären die Anwendungsbereiche der Schachtelprivilegierungen und der globalen Mindestbesteuerung aneinander anzugleichen, so dass ein stringenter Gleichlauf der Systeme entsteht. Insbesondere die folgenden Diskrepanzen sind insoweit zu lösen.

(3) Zweifel an der Rechtfertigungsmöglichkeit

Bei Fällen einer effektiven inländischen Ertragsbesteuerung von Körperschaften unterhalb des Mindeststeuersatzes könnte die fehlende Anwendbarkeit der globalen Mindestbesteuerung auf Inlandsfälle ein Problem darstellen. Da insoweit die Schachtelprivilegierung eingreift, obwohl eine angemessene Vorbelastung scheinbar nicht vorliegt, würde

der direkte Zusammenhang hier fehlen. Ein derartiger Fall ist eher theoretischer Natur, da die Steuersätze der inländischen Ertragsbesteuerung von Körperschaften stets über dem Mindeststeuersatz liegen sollen, könnte aber durch weitreichende Steuerbefreiungen entstehen. In diesen Ausnahmekonstellationen könnte aber dennoch eine angemessene Vorbelastung unterstellt werden, wenn der Test der effektiven Ertragsbesteuerung und die Einhaltung des Mindeststeuersatzes unter Berücksichtigung der inländischen Bemessungsgrundlage erfolgt, weil in diesem Fall dieselben Steuerbefreiungen eingreifen würden. Anders könnte es aber bei einer davon abweichenden Bemessungsgrundlage, z.B. nach IFRS, aussehen. Diese mögliche Differenz kann durch die Erweiterung auf Inlandsfälle nach der oben bereits erwähnten Gestaltungsvariante⁶¹⁷ ausgeräumt werden, ohne dass der tatsächliche Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung ausufert.

Ein weiterer Knackpunkt sind die unterschiedlichen Beteiligungsvoraussetzungen der Schachtelprivilegierung und der globalen Mindestbesteuerung. Bei Portfolio-Beteiligungen, die gemäß § 8b Abs. 4 KStG nicht von der körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegierung profitieren, entfällt die Steuerbefreiung, wenn die Beteiligung unmittelbar weniger als zehn Prozent des Grund- oder Stammkapitals beträgt. Im Grundsatz greift in diesen Fällen zwar ebenso wenig die globale Mindestbesteuerung, die eine Beherrschung der Tochtergesellschaften voraussetzt. Der Unterschied ist jedoch, dass die Beherrschung im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung nicht zwangsläufig durch eine unmittelbare Beteiligung sichergestellt werden muss, sondern auch durch nahestehende Personen oder „Acting in concert“ vermittelt werden könnte. Entsprechend sind Abweichungen der Anwendungsbereiche denkbar. Die überzeugendere Stellschraube ist hier die Reichweite des Schachtelprivilegs, da eine fehlende Begünstigung für Streubesitzdividenden bereits unabhängig von der globalen Mindestbesteuerung weithin kritisiert wird.⁶¹⁸ Mehrfachbelastungen durch Kaskadeneffekte sind innerhalb von Kapitalgesellschaftskonzernen

⁶¹⁷ Siehe Zweiter Teil.B.II.2.c)ii).

⁶¹⁸ Rengers in: Brandis/Heuermann, KStG, § 8b, Rn. 116 m.w.N.; Wiese/Lay, GmbHR 2013, 404, 408 f.

bei Streubesitzdividenden ebenso präsent wie bei beherrschenden Beteiligungen.⁶¹⁹ Dieser Systembruch könnte daher aufgehoben und eine umfassende Freistellung für Dividendenausschüttungen zwischen Körperschaften eingeführt werden. Indes würde eine Einschränkung der globalen Mindestbesteuerung als Alternativlösung deren Effektivität beschneiden, Umgehungen ermöglichen und demnach ihr Ziel einer globalen Gewährleistung der Mindestbesteuerung verfehlen.

Andererseits sind Fälle denkbar, wo das Schachtelprivileg nach § 8b Abs. 1 KStG eingreift und die globale Mindestbesteuerung mangels Beherrschung ausscheidet, wenn beispielsweise eine 20-prozentige Beteiligung an einer Tochtergesellschaft vorliegt, aber ansonsten keine weitere Verbundenheit über nahe Angehörige besteht. Wenn jetzt auch noch Streubesitzdividenden in das Schachtelprivileg integriert werden sollten, verstärkt sich dieser Konflikt und ein Auseinanderfallen der Systeme kann vermehrt entstehen. Dieses Beteiligungs-Problem ist genau die Kehrseite der dargestellten Differenzen bei Portfolio-Beteiligungen, da eine Ausweitung der globalen Mindestbesteuerung auf Streubesitz die Reichweite sprengen und die (administrativen) Belastungen für Unternehmen vervielfachen würde. Für jede Kleinst-Beteiligung wäre die Verwaltung der globalen Mindestbesteuerung von Nöten. Die einzige Lösung ist, den Anwendungsbereich beider Institute auf einen gemeinschaftlichen Nenner zu bringen. Ein zu enger Anwendungsbereich ist, wie gezeigt, im Hinblick auf das Schachtelprivileg nicht zu befürworten. Dagegen wäre ein weiter Anwendungsbereich grundsätzlich positiv, da dadurch die Effektivität der globalen Mindestbesteuerung gestärkt wird und viele Beteiligungen vom Schachtelprivileg profitieren könnten. Der klare Nachteil würde aber im hohen administrativen Aufwand und der zu vermeidenden Komplexität liegen.

Ebenso müssen die Regelungen zu der Schachtelprivilegierung nach den DBA, insbesondere auch im Hinblick auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Wielockx“, auf das unilaterale Schachtelprivileg und die globale Mindestbesteuerung abgestimmt werden, so dass die Wechselwirkung hierdurch nicht unterbrochen wird. Zwar löst das OECD-MA diese Problematik noch nicht, da weder eine Schachtelprivilegierung

619 *Desens*, DStR-Beihefter 2013, 13, 14.

noch eine andere Lösung festgesetzt ist. Dennoch wurde der Konflikt gesehen und kommentiert, wobei es den einzelnen Staaten überlassen bleibt, wie eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung verhindert werden kann.⁶²⁰ Das Musterabkommen der Bundesrepublik Deutschland sieht eine Schachtelprivilegierung in Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 DE-MA vor. Die Freistellung besteht allerdings nur bei einer unmittelbaren Beteiligung in Höhe von zehn Prozent, wie bei dem derzeitigen § 8b KStG, und zusätzlich wird die Einhaltung eines Aktivitätsvorbehaltes nach Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 DE-MA vorausgesetzt. Um Doppelbesteuerungen auszuschließen und eine innere Konsistenz mit der globalen Mindeststeuer herzustellen, wäre auch hier eine Anpassung des Anwendungsbereichs, insbesondere ein Verzicht auf Aktivitätsvorbehalte, notwendig.

Neben die inländische Besteuerung treten auch die Quellenbesteuerung im Ausland und ausländische Dividendenbesteuerungen bei längeren Beteiligungsketten. Die globale Mindestbesteuerung deckt den gesamten Konzern ab und versteuert zu niedrig besteuerte Erträge bis zu der letzten Enkelgesellschaft. Soweit die ausgeschütteten Dividenden dennoch im Ausland besteuert werden, lässt dies an der festgelegten Kohärenz zweifeln. Jedoch obliegt diese Besteuerung der Steuersouveränität der betroffenen Staaten und liegt außerhalb des Einflussbereichs von Deutschland. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet eine Mehrfachbelastung, die durch die Besteuerung eines anderen Mitgliedstaates entsteht, auszugleichen, da die Mitgliedstaaten unabhängig voneinander das Recht haben, ihre Steuerhoheit auszuüben.⁶²¹ Jedenfalls die Ausschüttungen zu den deutschen Muttergesellschaften werden von der Besteuerung freigestellt, so dass die Bundesrepublik Deutschland keine weitere Entlastung für Dividenden gewähren muss.

Abschließend ist die Gewerbesteuer bei steuerbefreiten Ausschüttungen noch ein zusätzliches Problem, da gemäß § 8 Nr. 5 GewStG zum Teil eine Gewerbesteuerpflicht verbleibt, obwohl die Dividenden im Übrigen steuerbefreit sind. Dies konterkariert insoweit den Zweck

620 OECD-MA (2017), Commentary on Articles 23 A and 23 B, Rn. 49 ff.

621 EuGH, Urt. v. 20.5.2008 – C-194/06 (Orange European Smallcap Fund), Rn. 41; EuGH, Urt. v. 16.7.2009 – C-128/08 (Damseaux), Rn. 26 f.; EuGH, Urt. v. 30.6.2011 – C-262/09 (Meilicke u.a.), Rn. 33.

der Dividendenprivilegierungen, indem § 8 Nr. 5 GewStG die Hinzurechnung der steuerbefreiten Ausschüttungen zum Gewerbeertrag bestimmt.⁶²² Diese Rechtsfolge ist nur ausgeschlossen, wenn die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllt sind.⁶²³ Da das gewerbesteuerliche inländische und ausländische Schachtelprivileg noch nicht mit § 8b KStG gleichläuft, müsste auch § 8 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 9 Nr. 2a, 7 GewStG entsprechend angepasst werden, so dass eine Belastung mit der Gewerbesteuer entfällt, wenn die globale Mindestbesteuerung bereits eine angemessene Vorbelastung gewährleistet.

(4) Fazit

Im Ergebnis kann gesagt werden, dass eine Rechtfertigung durch die Kohärenz des Steuersystems im Grundsatz möglich erscheint, aber hierfür weitgehende Anpassungen bei der Dividendenbesteuerung sowohl im nationalen Recht als auch im DBA-Recht und bestimmte Gestaltungsentscheidungen zur Reichweite der globalen Mindestbesteuerung notwendig sind. So ist insbesondere ein einheitlicher Anwendungsbereich erforderlich. Meines Erachtens ist diese Rechtfertigung der globalen Mindestbesteuerung daher eher ein theoretischer Ansatz und für die Praxis unrealistisch, da der notwendige Anpassungsbedarf überwältigend ist und, selbst wenn man dies angehen wollte, fraglich bleibt, wo die Grenzen des Anwendungsbereichs gezogen werden sollten.

3. Erlass einer Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung

Die Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung in der europäischen Union kann durch den Erlass einer Richtlinie stark vereinfacht werden, da dadurch die bestehenden Konflikte mit den Grundfrei-

⁶²² Hofmeister in: Brandis/Heuermann, GewStG, § 8, Rn. 560 f.

⁶²³ Da § 9 Nr. 2a GewStG auf inländische Gesellschaften beschränkt ist, kommt bei ausländischen Gesellschaften alleine § 9 Nr. 7 GewStG in Betracht, der vor allem voraussetzt, dass die Erträge der ausländischen Gesellschaft aus Tätigkeiten nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG (Aktivitätsvorbehalt) stammen. Für Gesellschaften, die in EU-Mitgliedsstaaten ansässig sind, wird auf dieses Erfordernis nach § 9 Nr. 7 S. 1 a.E. GewStG verzichtet. Vgl. auch Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 443.

heiten überlagert werden können. Zum einen können Rechtsakte der Mitgliedstaaten durch die Immunisierungswirkung einer Richtlinie geschützt werden. Zum anderen wird allgemein eine gewisse Zurückhaltung bei der Überprüfung und Verwerfung von Sekundärrecht an den Tag gelegt, woraus mittelbar auch die umgesetzte, nationale Regelung profitiert. Davon abgesehen würde eine Richtlinie die multilaterale Koordination verstärken und so der globalen Mindestbesteuerung ein starkes Fundament und multinationale Akzeptanz gewähren. Die Rechtsgrundlage einer derartigen Richtlinie würde als binnenmarktfördernde Rechtsangleichung Art. 115 AEUV darstellen, welcher eine einstimmige Entscheidung der Mitgliedstaaten und eine unmittelbare Auswirkung auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts voraussetzt.⁶²⁴

a. Immunisierungswirkung

Der Prüfungsmaßstab für Rechtsakte der Mitgliedstaaten ist in einem abschließend harmonisierten Bereich nach ständiger Rechtsprechung des EuGH auf das betreffende Sekundärrecht beschränkt.⁶²⁵ Entsprechend sind diese Fälle im Grundsatz von der Anwendung der Grundfreiheiten ausgeschlossen und „immunisiert“. Davon ausgenommen ist aber die allgemeine Anforderung, dass Sekundärrecht stets primärrechtskonform ausgelegt werden muss.⁶²⁶ Bei einer abschließenden Harmonisierung betrifft dies überwiegend vom Unionsgesetzgeber eingeräumte Wahlmöglichkeiten, da bei offenen, auslegungsbedürfti-

624 Für eine ausführliche Analyse des Art. 115 AEUV vgl. *Braun Binder*, Rechtsangleichung, S. 35 ff.; zu den Anforderungen und Grenzen der Harmonisierung bei direkten Steuern vgl. auch *Schön* in: *DStJG* 23 (2000) S. 216 ff.; kritisch zur Rechtsangleichung bei direkten Steuern nach Art. 115 AEUV (ehem. Art. 100 EG-Vertrag), *Hey*, Harmonisierung, S. 84 ff.

625 EuGH, Urt. v. 11.12.2003 – C-322/01 (Deutscher Apothekerverband), Rn. 64; EuGH, Urt. v. 16.12.2008 – C-205/07 (Gysbrechts und Santurel Inter), Rn. 33; EuGH, Urt. v. 16.7.2015 – C-95/14 (UNIC und Uni.co.pel), Rn. 33; EuGH, Urt. v. 12.11.2015 – C-198/14 (Visnapuu), Rn. 40; EuGH, Urt. v. 8.3.2017 – C-14/16 (Euro Park Service), Rn. 19; vgl. auch ForsthoFF/Eisendle in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Art. 45 AEUV, Rn. 351 ff. für eine weitere Differenzierung der Fallgruppen; instruktiv zum Verhältnis von primären und sekundären Unionsrecht *Kofler* in: *FS Rödler*, S. 433 ff.; a.A. *Lüdicke/Hummel*, *IStR* 2006, 694 für einen uneingeschränkten Vorrang des Primärrechts.

626 EuGH, Urt. v. 18.9.2003 – C-168/01 (Bosal), Rn. 25 f.; vgl. auch *Schönfeld/Ellenrieder*, *StuW* 2019, 253, 256 ff.

gen Tatbeständen schon an dem notwendigen Harmonisierungsgrad gezweifelt werden kann.

Zwar wird die Immunisierungswirkung teilweise auch abgelehnt und dies damit begründet, dass die Mitgliedstaaten ansonsten durch den Erlass von Richtlinien nationale Maßnahmen von den Wirkungen der Grundfreiheiten abschirmen könnten.⁶²⁷ Dagegen wiederum spricht erstens, dass der Erlass von Richtlinien nicht durch einzelne Staaten erfolgen kann, die eigene Interessen entgegen den Grundfreiheiten durchsetzen wollen, sondern immer eine Entscheidung durch eine Mehrheit der Mitgliedstaaten zugrunde liegt. Und zweitens kann dieses Argument genauso auch umgekehrt werden, wenn man sich vor Augen führt, dass der EuGH bei einem uneingeschränkten Vorrang der Grundfreiheiten im Endeffekt durch seine Rechtsprechung die Regelungen des europäischen Gesetzgebers torpedieren könnte.⁶²⁸

Diese Sonderstellung von Sekundärrecht wird auch durch eine weitere Rechtsprechungslinie des EuGH verdeutlicht, wonach im Grundsatz die Grundfreiheitskonformität von Richtlinien und anderen Sekundärrechtsakten vermutet wird.⁶²⁹ In der Folge entfalten auch rechtswidrige Rechtsakte des Unionsgesetzgebers Rechtswirkungen, soweit sie nicht durch den EuGH aufgehoben wurden.⁶³⁰ Die Vermutung wird jedoch nicht gewährt, wenn der Sekundärrechtsakt an einem offensichtlichen und derart schwerwiegenden Fehler leidet, der unmittelbar zur „Inexistenz“ des Rechtsaktes führt.⁶³¹

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass in engen Grenzen eine Immunisierungswirkung durch Sekundärrechtsakte besteht. Dennoch ist das Primärrecht nicht endgültig ausgeschlossen, sondern nur bei der Kontrolle „auf eine höhere Ebene verschoben“, indem der

627 Vgl. *Daxkobler*, Grundfreiheitsliche Rechtsprechung, S. 103 ff.

628 Forsthoff/Eisendle in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 45 AEUV, Rn. 356.

629 EuGH, Urt. v. 15.6.1994 – C-137/92 (Kommission / BASF u.a.), Rn. 48; EuGH, Urt. v. 5.10.2004 – C-475/01 (Kommission / Griechenland), Rn. 18; vgl. auch EuGH, Urt. v. 11.12.2003 – C-322/01 (Deutscher Apothekerverband), Rn. 52 ff.; vgl. auch *Herdegen*, Europarecht, § 8 Rechtsquellen des Unionsrecht, Rn. 97.

630 EuGH, Urt. v. 15.6.1994 – C-137/92 P (Kommission / BASF u.a.), Rn. 48; EuGH, Urt. v. 5.10.2004 – C-475/01 (Kommission / Griechenland), Rn. 18.

631 EuGH, Urt. v. 15.6.1994 – C-137/92 P (Kommission / BASF u.a.), Rn. 49.

EuGH zur Überprüfung des Sekundärrechts anhand des Primärrechts angerufen werden kann.⁶³²

b. (Faktische) Privilegierung von Sekundärrecht

Neben der Immunisierungswirkung besteht eine gewisse Großzügigkeit bei der Überprüfung der Vereinbarkeit von Sekundärrecht mit den Grundfreiheiten.

Bei dem Erlass von Richtlinien geht es um die Harmonisierung im Binnenmarkt und um die Verfolgung der Ziele der EU. Wenn diese Harmonisierung durch die Grundfreiheiten eingeschränkt wird, handelt es sich im Kern um einen Konflikt zwischen der positiven (Art. 26 Abs. 1 AEUV) und der negativen Integration (Art. 26 Abs. 2 AEUV). Dabei muss aber berücksichtigt werden, dass dem Primärrecht gegenüber dem Sekundärrecht bei der Verwirklichung des Binnenmarktes kein Vorrang eingeräumt werden kann, sondern beide Eckpfeiler der Integration auf einer Ebene stehen.⁶³³ Nach *Wacker* sollen die Grundfreiheiten insoweit auf ihren Kernbereich zurückgenommen werden und der Unionsgesetzgeber folglich nur durch das Willkürverbot beschränkt sein.⁶³⁴ Anders ausgedrückt, hat das Sekundärrecht im Gegensatz zu nationalen Maßnahmen die Vereinheitlichung in der EU zum Ziel und ist deshalb kein Hindernis für die Erreichung eines gemeinsamen Binnenmarktes, wie ihn auch die Grundfreiheiten anstreben.⁶³⁵

Daraus folgt auch eine Belastungsprobe zwischen dem Unionsgesetzgeber und dem EuGH, die jeweils eine Säule der Binnenmarktintegration ausfüllen. Aufgelöst wird diese Spannung dadurch, dass der Unionsgesetzgeber einen weiten Ermessensspielraum bei dem Erlass

⁶³² Vgl. beispielsweise EuGH, Urt. v. 4.5.2016 – C-358/14 (Polen / Parlament und Rat), welches die Nichtigkeitsklage gegen die Richtlinie für Tabakerzeugnisse abgewiesen hat; vgl. auch *Schönfeld/Ellenrieder*, *StuW* 2019, 253, 255.

⁶³³ *Wacker* in: FS BFH, S. 793.

⁶³⁴ *Wacker* in: FS BFH, S. 792 ff. auch unter Hinweis auf einen möglichen Ausgleich nach dem Prinzip der praktischen Konkordanz, welches bereits aus dem Verfassungsrecht bekannt ist.

⁶³⁵ Vgl. *Caspar*, *EuZW* 2000, 237, 240 f.

von harmonisierenden Vorschriften hat.⁶³⁶ „Die Wertungen des Gemeinschaftsgesetzgebers sollen nicht durch die der Luxemburger Richter ersetzt werden.“⁶³⁷ Entsprechend sind die Anforderungen für eine Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten abgeschwächt.⁶³⁸ Insgesamt verhält sich der EuGH bei der Überprüfung von Sekundärrecht wohl zurückhaltend, so dass eine europäische Richtlinie die Akzeptanz einer globalen Mindestbesteuerung durch den EuGH erleichtert.⁶³⁹

c. Weitere Vorteile einer Richtlinie

Neben den rechtlichen Vorteilen, die der Erlass einer Richtlinie zu der globalen Mindestbesteuerung beinhaltet, ist die Einigung auf eine Richtlinie auch aus rein taktischen und politischen Erwägungen wünschenswert.⁶⁴⁰ Die Koordinierung innerhalb der EU und die notwendigen Kompromisse durch das Einstimmigkeitserfordernis des Art. 115 AEUV schafft Akzeptanz bei den Mitgliedstaaten und in der Öffentlichkeit. Dies kann auch über die EU hinaus ein Zeichen sein, dass eine derartige Besteuerung im heutigen Umfeld notwendig ist.

Weiterhin kann ein Nachteil im (Steuer-)Wettbewerb um Unternehmensinvestitionen vermieden werden, der entstehen könnte, wenn nur wenige Staaten eine entsprechende Maßnahme umsetzen würden. Daneben soll durch eine multinationale Koordinierung auch ein Flickenteppich von verschiedenen Regelungen mit unterschiedlichen Anwendungsbereichen und abweichenden Bemessungsgrundlagen verhindert werden. Beides geschieht zum überragenden Teil sicherlich durch die Anstrengungen der OECD und des „Inclusive Framework“. Jedoch ist fraglich, wie detailliert deren Empfehlungen ausfallen wer-

636 EuGH, Urt. v. 7.11.2000 – C-168/98 (Luxemburg / Parlament und Rat), Rn. 32; Frenz, Grundfreiheiten, Rn. 343; Kofler in: FS Rödler, S. 436; Forsthoff/Eisendle in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 45 AEUV, Rn. 132.

637 Hey, StW 2017, 248, 254.

638 Kofler in: FS Rödler, S. 442 f.

639 Vgl. Hey, StW 2017, 248, 254; vgl. auch Hey, Global Minimum Taxation (GLoBE), S. 40; so auch Nogueira, WTJ 2020, 465, 494 f.; dies andeutend auch *Devereux et al.*, GLoBE proposal, S. 53; Blum, Intertax 2019, 514, 521; Becker/van der Ham, IWB 2019, 225, 237.

640 Vgl. auch Scherleitner, EU minimum taxation, S. 11 ff., der nach Abwägung der Vor- und Nachteile zum Schluss kommt, dass eine globale Mindestbesteuerung auf der Grundlage von europäischen Sekundärrecht erstrebenswert wäre.

den, so dass eine weitere Präzisierung für eine einheitliche und zwingende Umsetzung innerhalb der EU förderlich erscheint.

Zu guter Letzt könnte gleichzeitig auch eine Änderung der ATAD erfolgen, so dass keine zusätzliche CFC-Regelung im herkömmlichen Sinne in den Mitgliedstaaten vorliegen muss, sondern die globale Mindestbesteuerung als Alternativkonzept umgesetzt werden kann.⁶⁴¹

4. Fazit

Das europäische Unionsrecht setzt hohe Hürden für die Besteuerung von Outbound-Investitionen, die in gewisser Weise einen Eingriff in die Steuerhoheit anderer Mitgliedstaaten darstellt. Eine zusätzliche Belastung der Anteilseigner kann nicht allein damit gerechtfertigt werden, dass eine geringe ausländische Ertragsteuerbelastung kompensiert werden soll. Im Mittelpunkt steht die Vermeidung von Ungleichbehandlungen zwischen der Besteuerung von Inlandsfällen und grenzüberschreitender Gestaltungen.

Dennoch ist es unter Anstrengungen und mit entsprechenden Folgewirkungen möglich, eine globale Mindestbesteuerung zu gestalten, die im Einklang mit dem Europarecht steht. Wie gezeigt, kann eine Gestaltung der umfassenden Gleichstellung erfolgen, die bereits auf der ersten Stufe eine Beeinträchtigung von Grundfreiheiten verhindert.⁶⁴² Oder eine bestehende Beeinträchtigung könnte unter engen Voraussetzungen durch die Kohärenz des inländischen Steuersystems gerechtfertigt werden.⁶⁴³ Das Problem dieser Gestaltungsvarianten ist aber ihre fehlende Flexibilität, die benötigt wird, wenn eine möglichst einfache und klare Regelung gesucht wird. Dies gilt erst recht, wenn dadurch Gestaltungsentscheidungen aufgezwungen werden, die streng genommen unerwünscht sind.

Daher ist es ratsam, ohne eine vorherige Festlegung auf bestimmte Gestaltungen in einer offenen Analyse nach einer praktikablen und verständlichen Ausgestaltung der globalen Mindestbesteuerung zu for-

⁶⁴¹ Siehe Zweiter Teil.B.II.1.a).

⁶⁴² Siehe Zweiter Teil.B.II.2.c)iv).

⁶⁴³ Siehe Zweiter Teil.B.II.2.d)iv).

schen und das Ergebnis anschließend in eine Richtlinie nach Art. 115 AEUV zu gießen. Es hat sich gezeigt, dass die EU diesen Weg gehen möchten, als der Rat der Europäischen Union am 22.12.2021 einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union veröffentlicht hat.⁶⁴⁴ Derzeit scheitert eine Umsetzung jedoch (noch) an einer Einigung aller EU-Mitgliedstaaten.⁶⁴⁵

III Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge, die Besteuerungsbefugnisse zwischen den Vertragspartnern verteilen und insbesondere Doppelbesteuerungen und doppelte Nichtbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten verhindern sollen.⁶⁴⁶ Durch Verteilungsnormen (Art. 6–22 OECD-MA) und Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung (Freistellungs- und Anrechnungsmethode, Art. 23 A, 23 B OECD-MA) wird dieses Ziel umgesetzt.⁶⁴⁷ Die globale Mindestbesteuerung fällt als eine Art Einkommensteuer in den Anwendungsbereich von DBA und könnte diese verletzen, indem die Verteilungsregelungen durchbrochen werden. Für die nachfolgende Analyse werden das Musterabkommen der OECD vom 21. November 2017 und das deutsche Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 22. August 2013 betrachtet.

In einem ersten Schritt wird überprüft, inwieweit die Besteuerungszuweisungen der Musterabkommen unterlaufen werden, bevor in einem zweiten Schritt die daraus folgenden Rechtsfolgen geklärt werden.

644 Entwurf Richtlinie (EU) COM/2021/823, v. 22.12.2021; vgl. für eine Darstellung und Analyse des Richtlinienvorschlags *Rieck/Fehling*, IStR 2022, 51.

645 Vgl. zu der berechtigten Kritik gegen die ausufernde Steuerpolitik der EU *Schön*, IStR 2022, 181, 183 ff.

646 *Lehner* in: Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen, Rn. 3, 64 ff.

647 Vgl. *Lehner* in: Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen, Rn. 76.

1. Unterlaufen von Besteuerungszuweisungen

Die globale Mindestbesteuerung ist ein Paradebeispiel einer Besteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten. Nichtsdestotrotz enthalten die Musterabkommen keine passenden Regelungen für dessen Zulässigkeit oder dessen Grenzen, so dass daraus geschlussfolgert werden könnte, dass die globale Mindestbesteuerung durch DBA nicht beeinträchtigt werden sollte. Dem kann kaum entgegengehalten werden, dass eine globale Mindestbesteuerung ein neues Besteuerungssystem ist, welches in den DBA noch nicht berücksichtigt werden konnte, da bereits seit Jahrzehnten CFC-Regelungen mit ähnlichen Mechanismen bestehen. Dennoch sollte überprüft werden, ob die globale Mindestbesteuerung unter die allgemeinen Verteilungsregelungen subsumiert werden kann und dabei in deren Zuweisung eingreift.

a. Unternehmensgewinne nach Art. 7 Abs. 1 DE-MA / OECD-MA

In den Mittelpunkt der Diskussion rückt dabei Art. 7 Abs. 1 DE-MA, der im Folgenden im Wortlaut wiedergegeben wird: *Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die der Betriebsstätte in Übereinstimmung mit Absatz 2 zugerechnet werden können, im anderen Staat besteuert werden.*⁶⁴⁸

Die Quintessenz ist, dass Unternehmensgewinne im Grundsatz nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen. Ausnahmsweise, beim Vorliegen einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat, darf auch dieser die Unternehmensgewinne besteuern. Im Kern will Art. 7 Abs. 1 DE-MA / OECD-MA daher die Besteuerung im Quellenstaat ausschließen, soweit nicht die Anforderungen für eine Betriebsstätte erfüllt

⁶⁴⁸ Vgl. auch den identischen Art. 7 Abs. 1 OECD-MA: „Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.“

sind.⁶⁴⁹ Gleichzeitig verhindert die Regelung aber auch die Besteuerung der Unternehmensgewinne durch den Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft.⁶⁵⁰ Die globale Mindestbesteuerung besteuert Unternehmensgewinne von Tochtergesellschaften bei den Anteilseignern in anderen Staaten und greift daher nach dem ersten Anschein eindeutig in diese Aufteilung von Besteuerungssubstrat ein.

Nach Art. 3 Abs. 1 Nr. 4, 6 DE-MA ist ein Unternehmen eines Vertragsstaats ein Unternehmen im Sinne der Ausübung einer Geschäftstätigkeit, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird.⁶⁵¹ Personen in diesem Sinne können natürliche Personen, aber auch Personenvereinigungen oder juristische Personen sein (Art. 3 Abs. 1 Nr. 2, 3 DE-MA). In einem Vertragsstaat ansässig sind die Personen aber nur dann, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig sind (Art. 4 Abs. 1 DE-MA). Entsprechend erwirtschaftet im Grundsatz die jeweilige Körperschaft die Unternehmensgewinne gemäß Art. 7 Abs. 1 DE-DBA und die Besteuerung erfolgt im Vertragsstaat ihrer steuerlichen Ansässigkeit, soweit keine Besteuerung im Betriebsstättenstaat erfolgt („Betriebsstättenprinzip“).⁶⁵² Die Besteuerung beim Anteilseigner im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung erfüllt diese Vorgaben nicht, da weder die Gesellschaft der hinzuzurechnenden Gewinne im Staat des Anteilseigners ansässig ist, noch die globale Mindestbesteuerung auf Gewinne inländischer Betriebsstätten beschränkt ist.

Zu einem anderen Ergebnis könnte jedoch gelangt werden, wenn die Behandlung von Personengesellschaften berücksichtigt wird. Bei Personengesellschaften ergibt sich das Problem, dass diese im Falle einer transparenten Besteuerung keine eigenständigen Steuersubjekte sind und daher nicht selbst ein „Unternehmen eines Vertragsstaates“ betreiben können.⁶⁵³ Vielmehr betreibt jeder Gesellschafter im Rah-

649 Reimer in: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Art. 7, Rn. 56.

650 Reimer in: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Art. 7, Rn. 57.

651 Vgl. Hemmelrath in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 7, Rn. 20.

652 Wassermeyer in: Wassermeyer/Kaesler/M.Lang/Schuch, DBA, Art. 7 (2000), Rn. 4; Ditz in: Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 7 (2008), Rn. 50.

653 Vgl. Ditz in: Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 7 (2008), Rn. 64.

men seiner Beteiligung ein eigenes „Unternehmen eines Vertragsstaates“ und die Betriebsstätten der Personengesellschaft werden den Gesellschaftern als eigene Betriebsstätten zugeordnet.⁶⁵⁴ Da gemäß Art. 5 Abs. 2 Nr. 1 DE-MA eine Betriebsstätte am Ort der Geschäftsleitung der Personengesellschaft besteht, erfolgt die Besteuerung vorrangig in diesem Staat, soweit keine anderen (ausländischen) Betriebsstätten vorliegen.⁶⁵⁵ Der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters ist nur subsidiär unter Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem Methodenartikel zur Besteuerung berechtigt, da Art. 7 Abs. 1 S. 1 Hs. 2, S. 2 DE-MA zwar dem Betriebsstättenstaat ein Besteuerungsrecht einräumt, aber gleichzeitig die Besteuerungsbefugnis des Ansässigkeitsstaates nach Art. 7 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 DE-MA nicht ausschließt.⁶⁵⁶ Nach Art. 22 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4 DE-MA erfolgt in Deutschland in diesem Fall grundsätzlich eine Freistellung der Einkünfte mit Progressions- und Aktivitätsvorbehalt.⁶⁵⁷ Genauso wäre es aber nach dem OECD-MA zulässig, die Gewinne unter Anrechnung der ausländischen Steuern im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu besteuern, falls die Doppelbesteuerung nach Art. 23 B OECD-MA verhindert wird. Bei Übertragung dieses Resultates auf die globale Mindestbesteuerung muss es im Grundsatz gestattet sein, die ausländische Gesellschaft als transparent zu betrachten und die Einkünfte unter Anrechnung der ausländischen Steuer im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters nochmals zu besteuern. Hierfür müsste natürlich der Methodenartikel – zumindest in diesem Fall – auf das Anrechnungsverfahren umgestellt werden.

654 Ditz in: Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 7 (2008), Rn. 69 f.; Hemmelrath in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 7, Rn. 37.

655 Ditz in: Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 7 (2008), Rn. 70.

656 Vgl. Wassermeyer in: Wassermeyer/Kaesler/M.Lang/Schuch, DBA, Art. 7 (2000), Rn. 175; Bendlinger in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, Art. 7, Rn. 32; a.A. wohl Hemmelrath in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 7, Rn. 41, der das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates der Personengesellschaft m.E. nicht überzeugend auf Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA stützt, obwohl sich in diesem Fall die Besteuerungsbefugnis des Ansässigkeitsstaates der Personengesellschaft als Betriebsstättenstaat aus Art. 7 Abs. 1 S. 1 Hs. 2, S. 2 OECD-MA ergibt, mit der Folge, dass sich eine Freistellungsverpflichtung des Gesellschafterstaates erst aus dem Methodenartikel ergeben würde.

657 Vgl. Ditz in: Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 7 (2008), Rn. 76.

b. Eigene Einkünfte des Gesellschafters

Der Musterkommentar der OECD geht noch einen Schritt weiter, indem er uneingeschränkt festschreibt, dass Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nicht das Recht eines Vertragsstaates begrenzt, die in seinem Staat ansässigen Anteilseigner mittels CFC-Regelungen zu besteuern, obwohl für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage auf die Gewinne der beherrschten Gesellschaft abgestellt wird.⁶⁵⁸ Da die globale Mindestbesteuerung von ihrer Grundkonzeption den CFC-Regelungen entspricht, ist eine parallele Übertragung dieser Aussage naheliegend.⁶⁵⁹ Die Wirkung dieser Beurteilung ist ein Ausschluss der globalen Mindestbesteuerung aus dem Anwendungsbereich der Unternehmensgewinne nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA, da aus dem Blickwinkel einer Hinzurechnungsbesteuerung eigene Einkünfte des Gesellschafters vorliegen. Insofern wäre aber als Folge zu eruieren, unter welche Verteilungsregelung die dem Gesellschafter hinzuzurechnenden Einkünfte gefasst werden sollten.

Hinsichtlich der Hinzurechnungsbesteuerung wurde vielfach diskutiert, ob die Einkünfte unter den Dividendenartikel (Art. 10 DE-MA / OECD-MA) subsumiert werden können.⁶⁶⁰ Dafür spricht der Hintergrund der Hinzurechnungsbesteuerung als Dividendenersatzbesteuerung und die Ausschüttungstheorie, wonach die hinzugerechneten Einkünfte als fiktive Dividende besteuert werden. Außerdem ist Art. 10 Abs. 3 OECD-MA, der die Dividenden im Sinne des Abkommens definiert, eher weit gefasst, indem auch *„aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind“*, Dividenden i.S.d. Art. 10 OECD-MA darstellen. Entscheidend ist, ob die Einkünfte aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses beim Anteilseigner anfallen.⁶⁶¹ Dies ist bei der globalen Mindestbesteuerung gerade nicht der Fall, da der Anteilseigner selbst-

⁶⁵⁸ OECD-MA (2017), Comentary on Art. 7, Rn. 14; vgl. auch *Rust*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 76 f.

⁶⁵⁹ So auch *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 518.

⁶⁶⁰ Vgl. *Brähler*, CFC-Rules, S. 171 ff.; *Rust*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 79 f., 98 f.; *Tischbirek/Specker* in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 10, Rn. 223 f. m.w.N.

⁶⁶¹ *Tischbirek/Specker* in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 10, Rn. 224; *Kaeser/Wassermeyer* in: Wassermeyer/Kaeser/M.Lang/Schuch, DBA, Art. 10, Rn. 107.

ständiges Zurechnungssubjekt der ursprünglichen Einkünfte ist und, das Gesellschaftsverhältnis als solches einmal ausgeklammert, jeglicher Anknüpfungspunkt für die Bewertung der Einkünfte als Dividende fehlt.⁶⁶² Folglich fällt die globale Mindestbesteuerung schon nicht in den Anwendungsbereich des Art. 10 DE-MA / OECD-MA, so dass die umstrittene Folgefrage, ob Art. 10 Abs. 5 DE-MA / OECD-MA überhaupt die Hinzurechnungsbesteuerung bzw. eine globale Mindestbesteuerung einschränkt oder nur die Besteuerung im Quellenstaat beschränkt, unbeachtlich ist.⁶⁶³

Vielmehr bestimmt sich die Zuordnung der Besteuerungsrechte nach den individuellen Einkünften aus der Sicht der Anteilseigner.⁶⁶⁴ Unter anderem sind dabei Zinsen nach Art. 11 DE-MA oder Lizenzgebühren nach Art. 12 DE-MA denkbar. In der Mehrheit der Fälle, soweit die spezielleren Verteilungsvorschriften die Einkünfte nicht umfassen, ist aber eine Bewertung anhand von Art. 20 DE-MA bzw. Art. 21 OECD-MA als „andere Einkünfte“ maßgebend. Danach ist im Grundsatz der Ansässigkeitsstaat gemäß Absatz 1 beider Normen ausschließlich zu Besteuerung berechtigt.⁶⁶⁵ Daneben liegt eine Ausnahme nach Absatz 2 vor und der Quellenstaat ist zur vorrangigen Besteuerung entsprechend Art. 7 DE-MA / OECD-MA befugt, wenn bestimmte Einkünfte aus einer Betriebsstätte in seinem Hoheitsgebiet herrühren.⁶⁶⁶ In diesem Fall verbleibt aber ein subsidiäres Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates unter Berücksichtigung des Art. 23 A/B OECD-MA.⁶⁶⁷

662 Vgl. *Rust*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 97, der die gleiche Schlussfolgerung bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Zurechnungsmodell zieht.

663 Vgl. zur Reichweite von Art. 10 Abs. 5 DE-MA / OECD-MA *Haslehner* in: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Art. 10, Rn. 143; *Rust*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 101 ff.; *Bille*, Hinzurechnungsbesteuerung in Europa, S. 246 f.; *Aigner*, Hinzurechnungsbesteuerung und DBA-Recht, S. 123 f.

664 Vgl. auch OECD-MA (2017), Commentary on Art. 10, Rn. 38: Der Musterkommentar der OECD geht ebenso davon aus, dass die Einkünfte nach den jeweiligen Verteilungsregelungen behandelt werden müssen, wenn die Gewinne als solche den einzelnen Steuerpflichtigen zugerechnet werden.

665 *Rust* in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 21, Rn. 2.

666 *Tcherveniachki* in: Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 21, Rn. 6, 8; *Wurm* in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, Art. 21, Rn. 114.

667 *Wurm* in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, Art. 21, Rn. 114.

Im Endeffekt ist eine Differenzierung in den meisten Fällen unerheblich, da es nur wenige Ausnahmen gibt, bei denen dem Quellenstaat die ausschließliche Besteuerungsbefugnis eingeräumt wird und ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates mithin entfällt. Hierzu zählen grundsätzlich die Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen, Binnenschiffen und Luftfahrzeugen (Art. 8 DE-MA) sowie deren Veräußerung (Art. 13 Abs. 3 DE-MA).⁶⁶⁸ Das neueste OECD-MA von 2017 hat diese Verteilungsregelungen jedoch umgekehrt und gewährt nun dem Ansässigkeitsstaat das abschließende Besteuerungsrecht.⁶⁶⁹ In den übrigen Fällen belassen die DBA dem Ansässigkeitsstaat die Besteuerungsbefugnis mit der Einschränkung, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung unter Anwendung des Methodenartikels notwendig ist, soweit dem Ansässigkeitsstaat nur das nachrangige Besteuerungsrecht zugewiesen ist. Folglich kann die globale Mindestbesteuerung wohl auch mit diesen Regelungen nach einer Umstellung auf das Anrechnungsverfahren in Einklang gebracht werden.

2. Lösung verbleibender Konflikte

Wie gezeigt müssen die DBA zum Teil angepasst werden, um die globale Mindestbesteuerung ohne Verletzungen von DBA umzusetzen. Dementsprechend besteht nach der derzeitigen Abkommenspolitik von Deutschland noch erhebliches Konfliktpotenzial, insbesondere da Deutschland im Grundsatz die Freistellungsmethode als Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung präferiert.⁶⁷⁰ Fraglich ist, inwieweit Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017 an diesem Befund etwas ändert oder als Lösung nur der „Treaty Override“ verbleibt.

668 Vgl. *Lehner* in: *Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen*, Rn. 94, der zusätzlich noch Art. 19 Abs. 1 Buchst. a) und Abs. 2 Buchst. a) benennt, die aber irrelevant hinsichtlich der globalen Mindestbesteuerung sind.

669 *Bendlinger*, SWI 2017, 450, 454 f.; *Rauert* in: *Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 8 (2017)*, Rn. 1; *Lieber* in: *Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 13*, Rn. 6.

670 *Schönfeld/Häck* in: *Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 23 A/B*, Rn. 59; vgl. auch Art. 22 DE-MA.

a. Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017

Zum Teil kann die Lösung der Konflikte in der sog. „Saving-Clause“ gemäß Art. 1 Abs. 3 OECD-MA gesehen werden, welche im November 2017 in das Musterabkommen aufgenommen wurde. *„Dieses Abkommen lässt die Besteuerung der in einem Vertragsstaat ansässigen Personen durch diesen Vertragsstaat unberührt, sofern es sich nicht um Vorteile handelt, die gemäß Art. 7 Abs. 3 und Art. 9 Abs. 2 sowie gemäß Art. 19, 20, 23 A, 23 B, 24, 25 und 28 gewährt werden.“*⁶⁷¹ Hintergrund der Norm ist Aktionspunkt 6 des BEPS-Projekts der OECD, der die Verhinderung der Gewährung von Abkommensvergünstigungen in unangemessenen Fällen anstrebt.⁶⁷² Der Ursprung der „Saving-Clause“ findet sich wiederum im US-amerikanischen Abkommensrecht und diente für diesen Teil des BEPS Aktionspunkt 6 als Vorbild.⁶⁷³ Das Ziel der neuen Vorschrift ist es, die DBA auf den bezweckten Anwendungsbereich zu begrenzen, der insbesondere in der Beschränkung der Quellenbesteuerung gegenüber der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat besteht.⁶⁷⁴ Soweit Regelungen aus DBA, unabhängig von dem OECD-MA, die Besteuerung der ansässigen Personen dagegen beabsichtigt einschränken, sind diese Vorschriften von dem neuen Grundsatz ausdrücklich auszunehmen.⁶⁷⁵

Die globale Mindeststeuer besteuert die im Inland ansässigen Anteilseigner von ausländischen Gesellschaften und fällt daher in den Anwendungsbereich von Art. 1 Abs. 3 OECD-MA. Eine der genannten Ausnahmen ist hier nicht betroffen und wäre auch wenig überzeugend, da eine Einschränkung der globalen Mindestbesteuerung durch das OECD-MA nicht bezweckt sein kann, weil nur die effektive Steuerbelastung von Einkünften erhöht werden soll und eine Doppelbesteuerung

⁶⁷¹ Inoffizielle Übersetzung von dem folgenden Art. 1 Abs. 3 OECD-MA: *„This Convention shall not affect the taxation, by a Contracting State, of its residents except with respect to the benefits granted under paragraph 3 of Article 7, paragraph 2 of Article 9 and Articles 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 and 28“*.

⁶⁷² OECD, Final Report BEPS Action 6, S. 86 ff.

⁶⁷³ Vgl. Art. 1 Abs. 4 S. 1 United States Model Income Tax Convention: *„Except to the extent provided in paragraph 5 of this Article, this Convention shall not affect the taxation by a Contracting State of its residents (as determined under Article 4 (Resident)) and its citizens“*; näheres zur „Saving Clause“ in der US-amerikanischen Abkommenspraxis, Kofler, Intertax 2016, 574, 576 ff.

⁶⁷⁴ OECD-MA (2017), Commentary on Art. 1, Rn. 17 f.

⁶⁷⁵ OECD-MA (2017), Commentary on Art. 1, Rn. 19 f.

durch die Steueranrechnung zu jeder Zeit vermieden wird.⁶⁷⁶ Demnach ist die globale Mindestbesteuerung mit dem Recht der DBA vereinbar, soweit eine „Saving Clause“ im jeweiligen DBA besteht.⁶⁷⁷

In der nahen Zukunft ist eine Verwendung der „Saving-Clause“ in der DBA-Praxis von Deutschland wohl eher selten und kann daher der globalen Mindestbesteuerung nicht den gewünschten Rückhalt geben. Die Bundesrepublik Deutschland hat sich zum einen bei der Umsetzung des Multilateralen Instruments⁶⁷⁸ dazu entschieden, Art. 11 MLI, der der Regelung des Art. 1 Abs. 3 OECD-MA entspricht, nicht anzuwenden und insoweit von seinem Vorbehaltsrecht Gebrauch zu machen.⁶⁷⁹ Zum anderen hat Deutschland zumindest bisher das eigene Musterabkommen nicht entsprechend erweitert.

b. Zulässigkeit des „Treaty Override“

Als letzte Option besteht die Möglichkeit eines „Treaty Override“ (einer Abkommensüberschreibung) durch den deutschen Steuergesetzgeber, wenn ansonsten keine Änderungen an den DBA angestrebt sind.⁶⁸⁰ Im Mittelpunkt steht dabei die Anwendung des Anrechnungsverfahrens für die globale Mindestbesteuerung, auch wenn der Methodenartikel die Freistellung festschreibt, da dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners zumeist eine subsidiäre Besteuerungsbefugnis gewährt wird. Zu prüfen sind die Rechtsfolgen, welche innerstaatlich, europarechtlich und völkerrechtlich zu erwarten sind.

Nach dem innerstaatlichen Recht ist ein „Treaty Override“ seit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts im Dezember 2015 im Grundsatz zulässig und führt nicht zur Verfassungswidrigkeit der ver-

676 Zum Verhältnis zwischen den konzeptionell ähnlichen CFC-Regelungen und DBAs, vgl. OECD-MA (2017), Commentary on Art. 1, Rn. 81 und *Kofler*, Intertax 2016, 574, 582 ff.

677 So auch *Arnold*, BfIT 2019, 631, 645 und *Rodríguez/Nouel*, Interaction of Pillar Two with Tax Treaties; 8.2.2.; im Ergebnis wohl auch *Tumpel/Luketina* in: *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Art. 1, Rn. 31, die aber nur allgemein nationale Zurechnungs- und Missbrauchsvorschriften benennen.

678 Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, kurz: MLI.

679 *Dremel* in: Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 1, Rn. 103; *Oppel*, ISR 2019, 321, 327.

680 Zum Begriff des „Treaty Override“, vgl. *Pohl* in: Brandis/Heuermann, AStG, Vor § 1, Rn. 22.

letzenden Norm.⁶⁸¹ Weder der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit (Art. 25 GG) noch das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) kann einen allgemeinen Vorrang von den DBA als völkerrechtliche Normen auslösen.⁶⁸² Vielmehr bestimmt sich das Verhältnis zu den ranggleichen⁶⁸³, innerstaatlichen, einfachen Gesetzen nach den allgemeinen Grundsätzen des „lex posterior“ und des „lex specialis“.⁶⁸⁴ In der Regel wird sich der „Treaty Override“ nach der Auslegung der widerstreitenden Vorschriften durchsetzen.⁶⁸⁵

Auch auf der Ebene des Europarechts führt ein „Treaty Override“ als solcher zu keiner Verletzung von Unionsrecht.⁶⁸⁶ Der EuGH hält sich im Übrigen schon nicht dafür zuständig, über eine Verletzung von Abkommensrecht durch mitgliedstaatliche Maßnahmen zu entscheiden, da seine Zuständigkeit auf die Auslegung von Unionsrecht beschränkt ist.⁶⁸⁷ Davon abgesehen ist aus der Sicht des EuGH die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode zu Verhinderung von Doppelbesteuerungen gleichwertig, so dass ein „Switch-Over“ zur Anrechnungsmethode europarechtlich unproblematisch ist.⁶⁸⁸

DBA sind völkerrechtliche Verträge, so dass deren Missachtung durch einen „Treaty Override“ mithin eine Völkerrechtsverletzung ist. Daneben ist der Grundsatz des „pacta sunt servanda“ gemäß Art. 26 WÜRV und Art. 27 S. 1 WÜRV verletzt, wonach sich eine Vertragspartei nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen kann, um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen.⁶⁸⁹ Die möglichen Rechtsfolgen für den anderen Vertragsstaat sind nach Art. 60 Abs. 1, 3 WÜRV unter

681 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1; vgl. zum Meinungsstand *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO, § 2, Rn. 5a f.

682 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rn. 64 ff.

683 DBAs stehen innerstaatlich auf dem Rang von einfachen Gesetzen, vgl. BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rn. 45 f.; vgl. auch *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO, § 2, Rn. 5 m.w.N.

684 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rn. 50.

685 *Frotscher*, IStR 2016, 561, 562 ff.; etwas kritischer *Haendel*, IStR 2017, 436.

686 EuGH, Beschl. v. 19.9.2012 – C-540/11 (Levy und Sebbag); vgl. auch *Schönfeld/Häck* in: Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik, Rn. 152, 185; *Lehmer* in: Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen, Rn. 270a; a.A. *Daragan*, DStR 2019, 1329, 1331 f., der in einem Treaty Override einen Verstoß gegen das unionsrechtliche Rechtsstaatsprinzip erkennt.

687 EuGH, Urt. v. 6.12.2007 – C-298/05 (Columbus Container Services), Rn. 46 f.

688 EuGH, Urt. v. 10.2.2011 – C-436/08 (Haribo Lakritzen Hans Riegel), Rn. 89 f.

689 *Lehmer* in: Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen, Rn. 198.

weiteren Voraussetzungen die (teilweise) Suspendierung oder Beendigung des DBA.⁶⁹⁰ Dies ist jedoch in der Praxis äußerst unwahrscheinlich, da die Vertragsparteien grundsätzlich ein hohes Interesse an DBA haben und kleinere Verletzungen durch einen „Treaty Override“ in der Regel nur Besteuerungslücken schließen sollen. Nichtsdestotrotz ist ein „Treaty Override“ keine Bagatelle, sondern nur als ultima ratio zulässig, wenn die für den jeweiligen Vertragsstaat ungünstigen Wirkungen des DBA nicht anders verhindert werden können.⁶⁹¹

3. Fazit

Zusammenfassend ist zwischen der Vereinbarkeit der globalen Mindestbesteuerung mit DBA im Allgemeinen und der Vereinbarkeit mit der derzeitigen Abkommenspraxis der Bundesrepublik Deutschland zu unterscheiden. Allgemein gefasst, insbesondere nach dem OECD-MA, ist eine globale Mindestbesteuerung unproblematisch mit den DBA vereinbar, da Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017 herausstellt, dass die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Anteilseigner nicht eingeschränkt werden soll. Darüber hinaus kann eine Doppelbesteuerung in jedem Fall durch die Anrechnungsmethode verhindert werden.

Für die deutschen DBA stellt sich die Lage anders dar, weil hier eine sog. „Saving Clause“ fehlt und im Grundsatz die Freistellungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung herangezogen wird. Um die Notwendigkeit von „Treaty Overriding“ zu vermeiden, muss klargestellt werden, dass Art. 7 DE-MA die globale Mindestbesteuerung nicht einschränkt und daneben muss die Anrechnungsmethode zumindest für die globale Mindestbesteuerung zugelassen werden.⁶⁹²

⁶⁹⁰ Lehner in: Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen, Rn. 197.

⁶⁹¹ Lehner in: Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen, Rn. 202; Drüen in: Tipke/Kruse, AO, § 2, Rn. 5b.

⁶⁹² Vgl. auch Pistone/Nogueira/Andrade/Turina, BfIT 2020, 62, 72.

IV Regeln der Welthandelsorganisation

Die Welthandelsorganisation (WTO) ist eine am 1. Januar 1995 in Kraft getretene internationale Organisation mit anfangs 76 Mitgliedern.⁶⁹³ Derzeit besteht die WTO aus 164 Mitgliedern und vertritt dadurch 98 Prozent des weltweiten Handels.⁶⁹⁴ Durch multilaterale Abkommen wie insbesondere das GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), das GATS (General Agreement on Trade in Services) und das TRIPS (Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights), die alle WTO-Mitglieder binden, werden bestimmte Regeln für den weltweiten Handel festgesetzt.⁶⁹⁵ Deutschland ist Mitglied der WTO, wird jedoch durch die Europäische Kommission vertreten, die als Exekutivorgan der EU alle Mitgliedstaaten der EU innerhalb der WTO nach Art. 207 AEUV repräsentiert.⁶⁹⁶ Die in dieser Funktion durch die EU geschlossenen Übereinkünfte binden gemäß Art. 216 Abs. 2 AEUV sowohl die Organe der Union als auch die einzelnen Mitgliedstaaten.⁶⁹⁷

Das Meistbegünstigungs- und das Inländerprinzip sind zwei Grundprinzipien des WTO-Rechts und könnten im Konflikt mit der globalen Mindestbesteuerung stehen. Demnach sind diese Maximen in einem ersten Schritt zu definieren, bevor überprüft wird, ob daraus Einschränkungen für die globale Mindestbesteuerung abgeleitet werden.

1. Meistbegünstigungsprinzip

Das Meistbegünstigungsprinzip ist ein wichtiger Grundsatz der WTO und bestimmt im Allgemeinen die Gleichstellung aller WTO-Mitglieder im internationalen Handel.⁶⁹⁸ Rechtlich verankert ist dieses Prinzip in

⁶⁹³ Senti/Hilpold, WTO, Rn. 271 ff.

⁶⁹⁴ https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/whatis_e.htm (zuletzt abgerufen am 21.11.2022).

⁶⁹⁵ Senti/Hilpold, WTO, Rn. 373.

⁶⁹⁶ Weiß in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 207 AEUV, Rn. 210; Hahn in: Callies/Ruffert, AEUV, Art. 207, Rn. 172; vgl. auch Ott, GATT und WTO im Gemeinschaftsrecht, S. 197 ff., zum damaligen Art. 113 EGV.

⁶⁹⁷ Arnold/Klamert in: Dausers/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, K. Außenhandelsrecht, I. Grundlagen, Rn. 17.

⁶⁹⁸ Senti/Hilpold, WTO, Rn. 382, 391, vgl. auch Lütke, CFC-Legislation, S. 196 ff.

erster Linie in Art. 1 GATT, Art. 2 GATS und Art. 4 TRIPS.⁶⁹⁹ WTO-Mitglieder müssen andere Mitglieder der WTO oder deren Gebietsangehörige grundsätzlich die identischen Vorteile und Rechte bedingungslos und ohne zeitliche Verzögerung einräumen und dürfen darüber hinaus Nicht-WTO-Mitglieder nicht besser stellen.⁷⁰⁰ Erfasst werden sowohl rechtliche als auch tatsächliche Diskriminierungen.⁷⁰¹

Vorweg ist die Anwendbarkeit des Meistbegünstigungsprinzips auf direkte Steuern im Allgemeinen und auf die globale Mindeststeuer im Speziellen zu ermitteln. Art. 1 GATT begrenzt die Reichweite auf „alle Vorteile, Vergünstigungen, Vorrechte oder Befreiungen, die eine Vertragspartei für eine Ware gewährt“ und umfasst daher nur Vorteile, die produktbezogen sind.⁷⁰² Direkte Steuern werden aber unabhängig von einer Ware erhoben und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich des Art. 1 GATT.⁷⁰³ Art. 2 GATS ist im Gegensatz dazu weiter gefasst, da die Vorschrift alle Maßnahmen i.S.d. GATS erfasst und dabei nicht nur auf Dienstleistungen als Äquivalent zu Waren abstellt, sondern auch die Dienstleistungserbringer des anderen Staates einbezieht.⁷⁰⁴ Ebenso zeigt Art. 14 Buchst. e GATS die Anwendbarkeit auf direkte Steuern, weil danach eine Verletzung des Meistbegünstigungsprinzips zulässig sein kann, wenn die ungleiche Behandlung auf einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beruht.⁷⁰⁵ Art. 4 TRIPS umfasst nur Vergünstigungen im Bereich des Immaterialgüterschutzes und hat damit wiederum keinen Schnittpunkt mit direkten Steuern. Zu problematisieren sind mithin die Einschränkungen durch das GATS.

Die globale Mindestbesteuerung als hier speziell zu prüfende direkte Steuer könnte eine Schnittfläche mit dem GATS haben, da alle Arten

699 Weiß in: Weiß/Ohler/Bungenberg, Welthandelsrecht, Rn. 376; daneben taucht das Meistbegünstigungsprinzip auch in vielen anderen Vorschriften auf, vgl. *Senti/Hilpold*, WTO, Rn. 392 ff.

700 *Senti/Hilpold*, WTO, Rn. 385; *Lütke*, CFC-Legislation, S. 198; vgl. zu den vielfältigen Ausnahmen *Senti/Hilpold*, WTO, Rn. 397 ff.

701 Vgl. *Dziurdz*, Non-discrimination, S. 72 ff.

702 Vgl. *Trottmann*, Gleichbehandlung, S. 52 ff.

703 Vgl. *Lütke*, CFC-Legislation, S. 280 ff.; differenzierend, aber im Grundsatz zustimmend *Dziurdz*, Non-discrimination, S. 15 ff.

704 Vgl. *Lütke*, CFC-Legislation, S. 317 ff.; *Beyer*, JoWT 2018, 351, 352.

705 *Beyer*, JoWT 2018, 351, 352 f.

von Einkünften und so auch Einkünfte aus grenzüberschreitenden Dienstleistungen erfasst werden. Auf den ersten Blick erscheint eine Ungleichbehandlung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen und deren Anbieter zweifelhaft, weil die globale Mindestbesteuerung tatsächlich nur Inländer belastet.⁷⁰⁶ Die Belastung der inländischen Gesellschafter erfolgt aber auf Grundlage der Gewinne der ausländischen Gesellschaften, so dass im Endeffekt doch deren Wettbewerbsfähigkeit, wenn auch nur mittelbar, angegriffen wird. Soweit also ausländische Gesellschaften, dessen Einkünfte unter die globale Mindestbesteuerung fallen, Dienstleistungserbringer im Sinne des GATS sind und Dienstleistungen im Inland erbringen, könnte eine Ungleichbehandlung nach Art. 2 GATS gegenüber ausländischen Gesellschaften entstehen, die ebenso Dienstleistungen im Inland erbringen, aber nicht in den Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung fallen.

Zwar findet die globale Mindestbesteuerung grundsätzlich in allen Staaten in gleicher Weise Anwendung und führt im Ergebnis zu einheitlichen ertragsteuerlichen Mindestbelastungen. Dennoch betrifft sie nicht alle Herkunftsstaaten in gleicher Weise, da eine Nachversteuerung nur unter bestimmten Voraussetzungen, hauptsächlich in Abhängigkeit von der ausländischen Ertragsteuerlast, eingreift. Dies fußt nach dem Sinn und Zweck zwar nicht auf einer unterschiedlichen Behandlung von ausländischen Dienstleistungserbringern verschiedener Herkunftsstaaten. Jedoch werden Dienstleistungserbringer abhängig von ihrem Ansässigkeitsstaat und der vorherrschenden Ertragsteuerbelastung mittelbar durch die globale Mindestbesteuerung belastet. Hierin kann ein Verstoß gegen das Meistbegünstigungsprinzip und dessen unbedingte Gewährung gesehen werden, da der besteuerte Staat nicht dazu berechtigt ist, das ausländische Steuersystem zu bewerten und als Resultat die inländischen Gesellschafter abweichend zu besteuern.⁷⁰⁷ Der Verstoß wäre im Grundsatz auch nicht durch eine der geschriebenen Ausnahmen gerechtfertigt. Insbesondere Art. 14 Buchst. e GATS kann in diesem Fall keinen Schutz bieten, da Deutschland zur Vermei-

⁷⁰⁶ Ähnlich auch *Lütke*, CFC-Legislation, S. 331 f. zum Inländerprinzip bei der Hinzurechnungsbesteuerung.

⁷⁰⁷ Vgl. *Schön*, RIW 2004, 50, 54, *Lütke*, CFC-Legislation, S. 339.

dung der Doppelbesteuerung nicht an die globale Mindestbesteuerung gebunden ist, sondern diese nur im Rahmen der Nachversteuerung die Doppelbesteuerung verhindert.⁷⁰⁸

Da der sich überschneidende Anwendungsbereich zwischen dem GATS und der globalen Mindestbesteuerung äußerst gering ist, könnte eine Kollision vermieden werden, indem die Einkünfte aus grenzüberschreitenden Dienstleistungen i.S.d. GATS aus dem Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung generell ausgeschlossen werden. Dies ist im Ergebnis jedoch impraktikabel und nicht zielführend, weil dadurch die Administration erschwert wird und ein Flickenteppich im Rahmen der Mindestbesteuerung entsteht. Eine vorstellbare Lösung wäre die völlige Gleichbehandlung aller WTO-Mitglieder, beispielsweise i.S.d. diskutierten Gestaltungsvariante von *Englisch* und *Becker*.⁷⁰⁹ In diesem Fall würden auf der ersten Stufe alle Staaten hinsichtlich des Tatbestandes und der Rechtsfolge identisch behandelt werden. Auf der zweiten Stufe wären die von der ausländischen Steuerbelastung abhängigen unterschiedlichen Steueranrechnungen, die faktisch zu verschiedenen Belastungen führen, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Art. 23B OECD-MA notwendig und mithin eine Verletzung des Meistbegünstigungsprinzips gemäß Art. 14 Buchst. e GATS gerechtfertigt.

2. Inländerprinzip

Das Inländerprinzip ergänzt das Meistbegünstigungsprinzip um das Verhältnis zwischen In- und Ausland. Auch in dieser Beziehung ist eine Diskriminierung von ausländischen Waren, Dienstleistungen und deren Anbietern verboten.⁷¹⁰ Art. 3 GATT bestimmt die Reichweite der Gleichbehandlungsverpflichtung für Waren und stellt damit allgemein die rechtliche Grundlage des Inländerprinzips auf.⁷¹¹ In Bezug auf Dienstleistungen nach dem GATS stellt sich die Lage anders dar, da die Vertragsstaaten selber die Reichweite des Inländerprinzips festlegen. Nach Art. 17 Abs. 1 GATS kann jedes WTO-Mitglied in einer Liste

⁷⁰⁸ Vgl. zur Reichweite dieser Ausnahmegvorschrift, *Beyer*, JoWT 2018, 351, 369 ff.

⁷⁰⁹ Siehe Zweiter Teil.B.II.2.c)iv).

⁷¹⁰ *Senti/Hilpold*, WTO, Rn. 431.

⁷¹¹ *Senti/Hilpold*, WTO, Rn. 438.

bestimmen, in welchen Dienstleistungssektoren anderen WTO-Mitgliedern der Gleichbehandlungsschutz gewährt wird (sog. „Positivliste“).⁷¹² Art. 3 TRIPS hat wiederum grundsätzlich einen offenen Tatbestand, der jedoch einschränkend auf einige Ausnahmen bestehender völkerrechtlicher Verträge verweist.

Im Hinblick auf die globale Mindestbesteuerung stellt sich die Sachlage weitgehend wie bei dem Meistbegünstigungsprinzip dar. Das GATT beschränkt sich auf Waren und findet daher auch beim Inländerprinzip keine Anwendung auf direkte Steuern.⁷¹³ Ebenso scheidet ein Verstoß gegen das TRIPS aus. Somit verbleibt ein möglicher Verstoß gegen das Inländerprinzip nach Art. 17 GATS. Unabhängig von den jeweiligen Sektoren und der Anwendbarkeit des Inländerprinzips in Selbigen findet Art. 17 GATS im Grundsatz auch auf die globale Mindestbesteuerung als direkte Besteuerung Anwendung und verbietet Ungleichbehandlungen durch steuerliche Maßnahmen im Verhältnis zwischen In- und Ausland.⁷¹⁴ Hiervon wird nach Art. 14 Buchst. d GATS im Rahmen der direkten Steuern eine Ausnahme gemacht, solange die Ungleichbehandlung dazu dient, „eine gerechte oder wirksame Festsetzung oder Erhebung direkter Steuern in Bezug auf Dienstleistungen oder Dienstleistungserbringer anderer Mitglieder zu gewährleisten“. Diese offen formulierte Ausnahmeregelung führt dazu, dass Maßnahmen durch direkte Steuern weitestgehend zulässig sind. Gemäß dem nicht abschließenden Katalog in Fußnote zwei zu Art. 14 GATS sind insbesondere Maßnahmen erlaubt, die Steuerflucht oder Steuerhinterziehung verhindern oder die dazu dienen, die Steuerbemessungsgrundlage zu bewahren.⁷¹⁵ Zusätzlich darf die Maßnahme nach der allgemeinen Schrankenbestimmung des Art. 14 GATS keine willkürliche Diskriminierung oder eine verdeckte Beschränkung für den Handel mit Dienstleistungen beinhalten.⁷¹⁶

712 *Senti/Hilpold*, WTO, Rn. 441; *Lütke*, CFC-Legislation, S. 303 m.w.N.

713 *Lütke*, CFC-Legislation, S. 293; a.A. *Fischer-Zernin*, Ertragssteuern und WTO, S. 18 ff.

714 Vgl. *Lütke*, CFC-Legislation, S. 305 f., 332 f.

715 Vgl. zu den Ausnahmen auch *Gross*, *Intertax* 2003, 390, 398, der darin eine Rechtfertigung für OECD-Maßnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken sieht.

716 Vgl. *Beyer*, *JoWT* 2018, 351, 372 f.

Schlussendlich sind die Probleme ähnlich denen des Europarechts, da in Frage steht, ob die globale Mindestbesteuerung eine zulässige Maßnahme gegen übermäßigen Steuerwettbewerb und Steuerflucht darstellt oder doch nur eine verdeckte Diskriminierung von ausländischen Gesellschaften ist. Im Rahmen des WTO-Rechts ist dabei dem Sicherheitsbedürfnis der Staaten vor Steuerflucht und einer Erosion der Steuerbemessungsgrundlage ein höheres Gewicht zuzuschreiben, da es an einem gemeinsamen Binnenmarkt inklusive aller Rechte und Pflichten fehlt.⁷¹⁷ Das Ziel der globalen Mindestbesteuerung ist eine Bekämpfung von unfairem Steuerwettbewerb und soll den Handel mit Dienstleistungen nicht beeinflussen. Dies soll insbesondere dadurch gelingen, dass alle Staaten und alle Einkünfte gleichbehandelt werden und weder Diskriminierungen noch Unterstützungen Einzelnen zu Teil werden. Die tatsächlich unterschiedliche Belastung durch diese Besteuerungsmaßnahme ist lediglich die Nebenfolge des angestrebten Gleichgewichts. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die globale Mindestbesteuerung im Rahmen von Art. 14 Buchst. d GATS als gerechte Besteuerung im Handlungsspielraum des nationalen Gesetzgebers anzusehen ist.⁷¹⁸

3. Rechtsfolge einer Vertragsverletzung

Eine mögliche Verletzung der WTO-Verträge löst keine unmittelbare Rechtsfolge, beispielsweise die Rechtswidrigkeit der Maßnahme, aus. Vielmehr obliegt es den WTO-Mitgliedern im Rahmen eines Streit-schlichtungsverfahrens gemäß Art. 1 DSU (Dispute Settlement Understanding) Vertragsverletzungen von anderen WTO-Mitgliedern zu rügen. Dabei ist das vorrangige Ziel, durch eine gütliche Einigung den Streit beizulegen (Art. 3 Abs. 7 DSU).⁷¹⁹

Der Dispute Settlement Body ist das übergeordnete und koordinierende Streitbeilegungsorgan, welches die Streitschlichtung durch das gesamte Verfahren begleitet und gegebenenfalls getroffene Entschei-

717 Vgl. *Lütke*, CFC-Legislation, S. 335.

718 Kritisch gegenüber der Legitimation derartiger Maßnahmen durch Art. 14 Buchst. d GATS, *Dziurdz*, Non-discrimination, S. 108 f.

719 *Weiß* in: *Weiß/Ohler/Bungenberg*, Welthandelsrecht, Rn. 258; *Senti/Hilpold*, WTO, Rn. 345 f.

dungen umsetzt.⁷²⁰ Die Institution ist identisch wie das General Council besetzt und enthält mithin Vertreter aller WTO-Mitglieder.⁷²¹ Der erste Schritt eines neuen Streitschlichtungsverfahrens ist ein Konsultationsverfahren zwischen den Streitparteien, um den Streitgegenstand zu ermitteln und im besten Fall eine Lösung des Konflikts zu erreichen.⁷²² Falls dies innerhalb bestimmter Fristen⁷²³ misslingt, besteht für den Beschwerdeführer die Möglichkeit, einen Antrag auf Einleitung eines Panelverfahrens zu stellen, dessen individuell für jedes Verfahren zusammengestellte Mitglieder nach der Sachverhaltsaufklärung einen Panelbericht erstellen, der Empfehlungen zur Beendigung von Verletzungen des WTO-Rechts enthält.⁷²⁴ Der Panelbericht wird grundsätzlich durch den Dispute Settlement Body angenommen, wenn keine Revision durch eine der Parteien des Streitschlichtungsverfahrens eingelegt wird.⁷²⁵ Falls es doch zu einer Revision kommt, entscheidet der Appellate Body als für vier Jahre fest zusammengesetzte Revisionsinstanz nur über Rechtsfragen, die bereits im Panelbericht thematisiert und als Gegenstand der Revision durch die Parteien benannt wurden.⁷²⁶ Das Ergebnis dieses Verfahrens ist wiederum ein Abschlussbericht mit der Entscheidung, ob der Panelbericht aufrechterhalten, abgeändert oder aufgehoben wird.⁷²⁷ Der Abschlussbericht wird von dem Dispute Settlement Body angenommen, wenn keine einstimmige Entscheidung gegen die Annahme erfolgt.⁷²⁸

Letzter Schritt ist die Umsetzung der durch die Streitschlichtungsgremien beschlossenen Entscheidungen durch die unterlegenen Parteien.⁷²⁹ Falls die Umsetzung nicht zur Zufriedenheit der obsiegenden

720 *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 71 f.; *Weiß* in: Weiß/Ohler/Bungenberg, Welthandelsrecht, Rn. 261.

721 *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 71, Teil A, Rn. 22.

722 *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 85.

723 Vgl. zu den Fristen im Konsultationsverfahren *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 86.

724 *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 75 f.

725 *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 103.

726 *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 77 f., 105.

727 *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 108.

728 *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 111.

729 *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 112; zur rechtlichen Verbindlichkeit der Empfehlungen und Regelungen, vgl. *Senti/Hilpold*, WTO, Rn. 359 m.w.N.

Partei verläuft, bestehen im Grundsatz zwei Handlungsmöglichkeiten. Zum einen kann in einem weiteren Streitschlichtungsverfahren überprüft werden, ob die Umsetzungsmaßnahmen im Rahmen des WTO-Rechts erfolgen.⁷³⁰ Zum anderen könnte die Umsetzung dadurch erreicht werden, dass die obsiegende Partei für den Rechtsverstoß eine Kompensation aushandelt oder Handelssanktionen anstrebt, die der Genehmigung durch den Dispute Settlement Body bedürfen.⁷³¹ Im Endeffekt hängt die Umsetzung jedoch von der unterlegenen Partei ab, da eine erzwungene Durchsetzung i.S.e. Vollstreckung nicht möglich ist.

Derzeit besteht innerhalb der WTO das Problem, dass keine neuen Richter für die Revisionsinstanz, Appellate Body, ernannt werden, da Neubesetzungen insbesondere durch die USA verhindert werden.⁷³² In der Folge hat der Appellate Body seit dem 30. November 2020 keine Mitglieder mit laufendem Mandat,⁷³³ wodurch keine neuen Revisionsverfahren angestrengt werden können.⁷³⁴ Mithin bleiben Verletzungen der WTO-Verträge in letzter Konsequenz ungeahndet, soweit durch die Beteiligten keine Einigung erzielt werden kann. Immerhin werden Revisionen, welche bereits in einer mündlichen Verhandlung aufgearbeitet wurden, gemäß Regel 15 der „Working Procedures for Appellate Review“ durch die Mitglieder des Appellate Body, dessen Mandate zuvor abgelaufen sind, abgeschlossen.⁷³⁵ Mittelfristig steht eine Reform der Welthandelsorganisation an, um dieses Problem und weitere Schwachstellen des Welthandelsrechts auszuräumen.⁷³⁶

730 *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 116.

731 *Ohlhoff* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil C.I.2, Rn. 117 ff.

732 *Freytag*, Wie geht es mit der WTO weiter?, Wirtschaftswoche (13.12.2019), <https://www.wiwo.de/politik/ausland/freytags-frage-wie-geht-es-mit-der-wto-weiter/25328352.html> (zuletzt abgerufen am 21.11.2022).

733 https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/ab_members_descrp_e.htm (zuletzt abgerufen am 21.11.2022).

734 https://www.wto.org/english/news_e/news19_e/gc_o9dec19_e.htm (zuletzt abgerufen am 21.11.2022).

735 Schreiben des Vorsitzenden des Appellate Body an den Vorsitzenden des Dispute Settlement Body v. 3.12.2019, <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/WT/DSB/79.pdf> (zuletzt abgerufen am 21.11.2022).

736 Vgl. *Weiß* in: Weiß/Ohler/Bungenberg, Welthandelsrecht, Rn. 1 ff.

4. Fazit

Die globale Mindestbesteuerung ist nicht Teil des typischen Anwendungsbereichs des WTO-Rechts. Dennoch bestehen geringe Überschneidungspunkte dieser Rechtsbereiche, die zu unerheblichen Verletzungen des WTO-Rechts führen können. Im Speziellen kann das Meistbegünstigungsprinzip nach Art. 2 GATS abhängig von der gewählten Ausgestaltung einer globalen Mindeststeuer geringfügig verletzt sein.

Das Konfliktpotenzial ist aus einer ganzheitlichen Betrachtung heraus trotzdem als vernachlässigbar einzustufen, da einerseits nur ein marginaler Verstoß gegen WTO-Recht entstehen könnte und andererseits eine Rechtsverletzung proaktiv durch ein WTO-Mitglied beanstandet werden müsste. Für den Fall, dass ein multinationaler Konsens über die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung gefunden wird, ist eine In-Frage-Stellung der Vereinbarkeit mit WTO-Recht noch unwahrscheinlicher, da die „Big-Player“ das Besteuerungsinstrument schon akzeptiert hätten. Hier kommt einem das Sprichwort „Wo kein Kläger, da kein Richter“ in den Sinn. Überdies fehlt es innerhalb des Appellate Body nunmehr an Richtern, so dass kein Revisionsverfahren stattfinden kann, selbst wenn ein Kläger gefunden wäre.

C Entwurf einer globalen Mindestbesteuerung als reformierte Hinzurechnungsbesteuerung

Nachdem geklärt ist, dass eine globale Mindestbesteuerung mit höherrangigem Recht vereinbart werden kann, ist nun eine praktikable und konsistente Ausgestaltung zu entwickeln. Ausgangspunkt ist die bestehende Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland, die als Grundsystem erhalten bleiben soll. Mithin soll nur ein Teil des „Inclusive Framework“-Projekts zur effektiven Mindestbesteuerung und zwar die sog. „Income Inclusion Rule“ behandelt werden. Dabei sollen die Vor- und Nachteile von verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten aufgezeigt werden. In diesem Zusammenhang wird auch erörtert, welche Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu den Vorschlägen des „Inclusive Framework“ in Bezug auf das GloBE-Projekt, insbesondere hinsichtlich der „Income Inclusion Rule“, bestehen. Das Endergebnis kann keine perfekte Lösung als gesetzesreife Fassung sein, sollte jedoch die m.E. überzeugenden Gestaltungsentscheidungen widerspiegeln.

Die Gestaltungsfragen und Lösungsansätze werden aus dem Blickwinkel von Deutschland erörtert, obgleich das Ziel dieses Vorschlags kein deutscher Alleingang ist. Entscheidend ist, wie eine derartige Besteuerung in Deutschland umgesetzt werden kann. Daneben darf nicht aus den Augen verloren werden, dass eine globale Mindeststeuer von möglichst vielen Staaten etabliert werden sollte und deshalb eine Koordinierung der einzelnen Regime untereinander eine wichtige Rolle spielen wird.

In einem ersten Schritt ist das grundsätzliche System der globalen Mindestbesteuerung näher zu beleuchten, wo insbesondere die Frage der Bemessungsgrundlage eine entscheidende Bedeutung haben wird, da eine international einheitliche Bestimmung klare Vorteile mit sich bringt. Außerdem sind die betreffenden Steuersubjekte und Steuerobjekte zu bestimmen. Im zweiten Schritt sind sodann einzelne Sonderprobleme, die eine globale Mindestbesteuerung auslöst, zu erörtern und möglichst einer Lösung zuzuführen. Hier ist beispielsweise die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, die Möglichkeit von „Safe

Harbour“-Regelungen und die Behandlung der Verlustsituation zu diskutieren.

I Das grundsätzliche System

Das hier vertretene grundsätzliche Verständnis von Reichweite und Ausgestaltung einer globalen Mindeststeuer wurde bereits kurz dargestellt.⁷³⁷ Die globale Mindestbesteuerung ist ein Instrument zur Besteuerung von Outbound-Investitionen, die keiner oder einer besonders niedrigen lokalen Besteuerung unterliegen. Die Grundkonzeption ist die einer klassischen Hinzurechnungsbesteuerung. Niedrig besteuerte Einkünfte von beherrschten ausländischen Gesellschaften werden den inländischen Anteilseignern hinzugerechnet und anschließend im Inland in einer eigenen Schedule mit einem festen Mindeststeuersatz unter Anrechnung der ausländischen Ertragsteuern besteuert.

1. Besteuerungsrecht und betroffene Steuerpflichtige

Nach dem Grundverständnis erfolgt die Besteuerung durch die globale Mindeststeuer bei den inländischen Anteilseignern ausländischer Tochterunternehmen durch den jeweiligen Ansässigkeitsstaat. Im Detail betrachtet ist die Lage aber nicht ganz so eindeutig. Erstens besteht bei größeren Gesellschaftsstrukturen mit vielen Ebenen die Frage, welche Anteilseigner bzw. welche Obergesellschaften zur Besteuerung herangezogen werden. Zweitens ist fraglich, wie natürliche Personen als Steuersubjekte behandelt werden sollten.

a. Vielschichtige Gesellschaftsstrukturen

Das Ziel der globalen Mindestbesteuerung ist es, weltweit Einkünfte nachzuversteuern, die noch keiner effektiven Besteuerung auf einem zu bestimmenden Niveau unterlegen haben. Bei größeren Gesellschaftsstrukturen mit mehreren Ebenen könnte beispielsweise die Nachversteuerung direkt beim Anteilseigner einer niedrigbesteuerten Enkelge-

737 Siehe Zweiter Teil.A.I.

sellschaft durchgeführt werden. Auf der anderen Seite könnten die niedrig besteuerten Einkünfte auch bis zu der obersten Muttergesellschaft hochgerechnet und erst dort besteuert werden. Dies ist insbesondere relevant, wenn die oberste Muttergesellschaft und deren Tochtergesellschaften in verschiedenen Staaten ansässig sind. In diesem Fall würde sich nicht nur das Steuersubjekt ändern, sondern es würde ein anderer Staat die Steuereinnahmen generieren. Entsprechend hätten die verschiedenen Staaten je nach dem jeweiligen Einzelfall unterschiedliche Interessen, wer die globale Mindestbesteuerung erheben soll.

Deshalb sollte unabhängig von den einzelstaatlichen Interessen allgemein festgelegt werden, wer Steuersubjekt ist. Überzeugend ist hier die Fokussierung auf die obersten Muttergesellschaften von Konzernen. Dort laufen die Beherrschungsstrukturen zusammen und alle niedrigbesteuerten Einkünfte je Konzern könnten bei einem Steuersubjekt zentral nachversteuert werden. Dies hat auch den Vorteil, dass auf dieser Ebene eine Konzernbilanz erstellt wird und damit die benötigten Informationen zu den Einkünften ohnehin bei den obersten Muttergesellschaften gesammelt werden. Gegebenenfalls können die Informationen der Rechnungslegung auch für die Besteuerung fruchtbar gemacht werden.⁷³⁸ Weiterhin wird dadurch die Gefahr für Doppelbesteuerungen durch Nachversteuerungen auf verschiedenen Gesellschaftsebenen verringert, da generell nur eine Gesellschaft als Steuersubjekt in Frage kommt. Und allgemein ist eine eindeutige Zuordnung aus Gründen der Administrierbarkeit zu bevorzugen. Aus denselben Gründen spricht sich auch das „Inclusive Framework“ bei den GloBE-Regelungen für ein „Top-down“-Ansatz aus.⁷³⁹ Dabei wird als weiterer Vorteil herausgestellt, dass die Zusammenfassung von Einkünften, beispielsweise auf einer Country-By-Country-Basis, erleichtert wird, wenn die Betrachtung des gesamten Konzerns innerhalb eines Besteuerungsverfahrens gebündelt wird.

⁷³⁸ Zu der Verwendung von Rechnungslegungsstandards zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, siehe Zweiter Teil.C.I.4.c)iv).

⁷³⁹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 419–423.

Problematisch stellt sich jedoch der Fall dar, wenn die oberste Muttergesellschaft in einem Staat ansässig ist, welcher die globale Mindestbesteuerung nicht umgesetzt hat. Da auch in dieser Konstellation die effektive Mindestbesteuerung gewährleistet werden soll, erscheint ein subsidiäres Besteuerungsrecht bei den zwischengeschalteten (Mutter-) Gesellschaften notwendig. Damit es nicht zu einer parallelen Ersatzbesteuerung auf mehreren Ebenen kommt, muss die Rangordnung weiter spezifiziert werden.

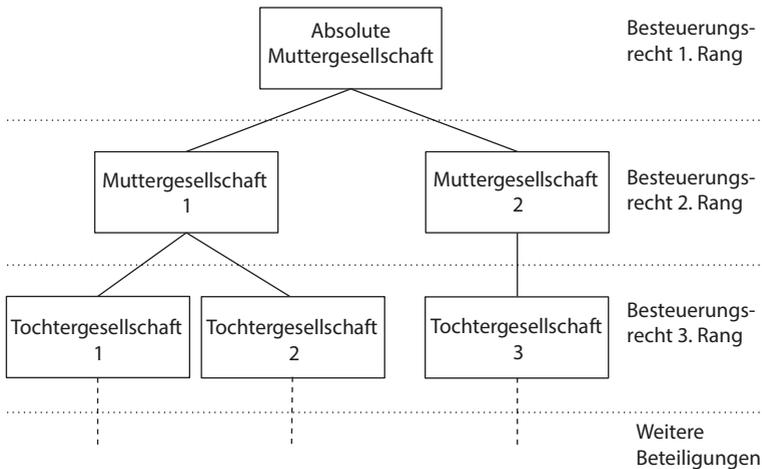


Abb. 6 Rangordnung des Besteuerungsrechts der Mindestbesteuerung⁷⁴⁰

Wie dargelegt macht es Sinn das vorrangige und damit primäre Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft zu gewähren.⁷⁴¹ Dieses Besteuerungsrecht erfasst alle Einkünfte der unmittelbar oder mittelbar beherrschten Unternehmen. Bei einer (teilweisen) Nichtbesteuerung durch diesen Staat sollte die Gesellschaftsstruktur nach unten nachvollzogen werden und das sekundäre Besteuerungsrecht auf den bzw. die Ansässigkeitsstaaten der Muttergesellschaften der nächsten Ebene übergehen. Dieses System sollte, wie in der folgenden Abbildung veranschaulicht, entsprechend fortgeführt

⁷⁴⁰ Eigene Darstellung.

⁷⁴¹ Vgl. auch *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 500, die sich für dieses System aussprechen.

werden bis ein bzw. mehrere Staaten die Besteuerung auf dem Mindestniveau gewährleistet haben.

Durch diesen „Top-down“-Mechanismus werden jeweils die Einkünfte von möglichst vielen Gesellschaften zusammengefasst und bei einem Steuerpflichtigen nachversteuert, wodurch der Administrationsaufwand verringert werden kann. Im Endergebnis muss eine genaue Hierarchie der Besteuerungsrechte determiniert werden, um Streitigkeiten zwischen den Staaten und gegenüber den Steuerpflichtigen zu verhindern.

b. Natürliche Personen als Steuersubjekte

Problematisch ist die Situation, wenn das Steuersubjekt eine natürliche Person ist, welche auf den ersten Blick nicht Zielobjekt der globalen Mindestbesteuerung ist. Diese Situation kann insbesondere eintreten, wenn die steuerpflichtige Muttergesellschaft eine Personengesellschaft ist, da nach dem Prinzip der transparenten Besteuerung die Einkünfte direkt bei den Gesellschaftern besteuert werden. Tatsächlich ist dies jedoch – zumindest zum Teil – nur ein Scheinproblem und kann mit dem Telos der globalen Mindestbesteuerung gelöst werden. Nach dem Sinn und Zweck des Regimes sollen Unternehmen auf alle generierten Einkünfte ein Mindestmaß an Ertragsteuern zahlen. Unternehmen können sowohl durch juristische Personen als auch durch natürliche Personen betrieben werden, so dass die globale Mindestbesteuerung einheitlich auf beide Fälle angewendet werden sollte.

Anders sieht die Lage bei natürlichen Personen aus, die Beteiligungen zur Vermögensverwaltung im Privatvermögen halten. Die private Vermögensverwaltung ist nicht Teil des internationalen Wettbewerbs um Investitionen. Insoweit besteht keine optimale Ressourcenverteilung, die durch niedrige Steuersätze verzerrt werden könnte. Selbstverständlich sind in diesem Bereich Gestaltungen zur Steuerminimierung und Steuerumgehung vertreten, jedoch sollen diese Missbräuche nicht durch die globale Mindestbesteuerung bekämpft werden. Eine Unterscheidung sollte daher nicht zwischen juristischen und natürlichen Personen erfolgen, sondern zwischen dem unternehmerischen und dem privaten Bereich. Allerdings sollte die globale Mindestbesteuerung auf

der nächsten Ebene in der Gesellschaftsstruktur nach den vorgesehenen Voraussetzungen uneingeschränkt zur Anwendung kommen.

2. Beherrschte ausländische Gesellschaft

Als nächstes muss geklärt werden, wessen Einkünfte den inländischen Anteilseignern hinzugerechnet werden. Wie bereits mehrfach artikuliert, sollen ausschließlich Unternehmen durch die globale Mindestbesteuerung erfasst werden, so dass alle Erscheinungsformen von unternehmerischen Tätigkeiten, also insbesondere Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Betriebsstätten, inbegriffen sein müssen. Die erste Voraussetzung ist, dass diese „Gesellschaften“ im Inland nicht steuerpflichtig sind und daher als ausländische Gesellschaften gelten. Das entscheidende Kriterium ist aber, wann eine Beherrschung dieser Erscheinungsformen vorliegt. Als Vorbild können hier die Regelungen des AStG in der Fassung des Referentenentwurfs des Bundesministeriums der Finanzen zu einem ATAD-Umsetzungsgesetz vom 24. März 2020 verwendet werden, die m.E. eine konsistente und klare Zuordnung ermöglichen.⁷⁴²

a. Kapitalgesellschaften

Die Kapitalgesellschaft ist im weiteren Sinne ein Oberbegriff und gleichzeitig im engeren Sinne die typische Erscheinungsform einer intransparent besteuerten Gesellschaft. Im Detail sollen mit diesem Oberbegriff alle Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes erfasst werden. Bezüglich der Beherrschungsvoraussetzungen kann uneingeschränkt auf §§ 7 Abs. 2, 3, 4 i.V.m. § 1 Abs. 2 AStG-E⁷⁴³ verwiesen werden. Das Grundelement der Beherrschung ist die Vereinigung von mehr als der Hälfte der Anteile am Nennkapital oder der Stimmrechte auf das Steuersubjekt. Diese Vorschrift wird zu Vermeidung von Umgehungen in verschiedene Richtungen erweitert. Zum einen sind neben unmittel-

⁷⁴² Siehe auch Erster Teil.D.

⁷⁴³ AStG nach dem Stand des Referentenentwurfs zu einem ATAD-Umsetzungsgesetz v. 24.3.2020.

telbaren Beteiligungen auch mittelbare Beteiligungen erfasst. Ebenso werden auch Beteiligungen von nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG-E berücksichtigt. Zum anderen liegt eine Beherrschung auch bei einem Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses der Gesellschaft vor. Zusätzlich sind Beteiligungen zusammenzurechnen, wenn Personen im Rahmen eines sog. „Acting in concert“ durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken. In der Praxis stellt sich die Beherrschungsprüfung beispielsweise wie folgt dar:

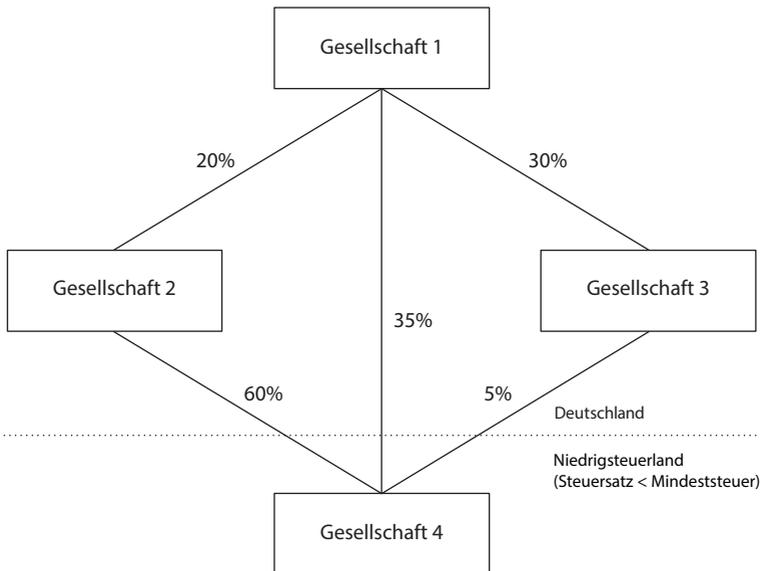


Abb. 7 Beispiel Beherrschungsprüfung⁷⁴⁴

Die Gesellschaft 1 beherrscht die Gesellschaft 4, weshalb die Einkünfte von Letzterer im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung von der Gesellschaft 1 nachversteuert werden müssen. Direkt hält die Gesellschaft 1 eine 35-prozentige Beteiligung an der Gesellschaft 4. Dazu kommt vermittelt durch die Gesellschaft 2 eine zwölfprozentige Beteiligung (20 % x 60 %). Die Gesellschaft 3 vermittelt im Grundsatz

744 Eigene Darstellung.

eine 1,5-prozentige Beteiligung ($30\% \times 5\%$), wodurch in der Summe eine Beteiligung der Gesellschaft 1 an der Gesellschaft 4 in Höhe von 48,5 Prozent bestehen würde. Die Gesellschaft 3 ist jedoch aufgrund der wesentlichen Beteiligung auch eine „nahe stehende Person“ von der Gesellschaft 1, so dass die fünfprozentige Beteiligung an der Gesellschaft 4 in der Gänze der Gesellschaft 1 zugerechnet wird. Mithin besteht im Ergebnis eine Beteiligung von Gesellschaft 1 an der Gesellschaft 4 in Höhe von 52 Prozent.

Das „Inclusive Framework“ schlägt für die GloBE-Regelungen ein im Grundsatz ähnliches Konzept vor, wobei eine divergierende Herangehensweise verfolgt wird. Das Ziel ist die Abbildung eines multinationalen Konzerns durch beherrschende Verbindungen zwischen den einzelnen Unternehmen. Als Vorbild dienen die Regelungen zum Country-by-Country Reporting und infolgedessen zu einem großen Teil die Vorschriften zur Konzernrechnungslegung.⁷⁴⁵ Zusammenfassend soll im Rahmen einer fingierten Konsolidierung nach den Vorschriften der Rechnungslegung, die für die oberste Muttergesellschaft gelten, ermittelt werden, welche in- und ausländische Unternehmen, Tochtergesellschaften und Betriebsstätten, als zusammenhängender Konzern gelten.⁷⁴⁶ Dabei ist unerheblich, ob ein Konzernabschluss der betroffenen Gruppe tatsächlich notwendig ist oder ein einzelnes Unternehmen eigentlich aufgrund der Größe oder seiner Wesentlichkeit im Rahmen der Rechnungslegung von der Konsolidierung ausgeschlossen wäre. Auch wenn die Ergebnisse in den überwiegenden Fällen wohl identisch ausfallen würden, sind klassische Beherrschungsregelungen überzeugender. Insbesondere wenn der Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft keine globale Mindestbesteuerung anwendet bzw. Teile des Konzern durch Anteilseigner außerhalb der Gruppe gehalten werden, ist die Anwendung der globalen Mindestbesteuerung mit komplexen Folgefragen belastet, da im Rahmen der Konsolidierung im

⁷⁴⁵ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 41.

⁷⁴⁶ Vgl. für ausführliche Erläuterungen OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 43 ff.

Grundsatz stets der Gesamtkonzerns betrachtet wird.⁷⁴⁷ Jedoch bedarf es eine Betrachtung der genauen Beherrschungsverhältnisse zwischen den einzelnen (Tochter-)Unternehmen, um das primäre und sekundäre Besteuerungsrecht vollumfänglich ausüben zu können.

b. Betriebsstätten und Personengesellschaften

Betriebsstätten sind rechtlich unselbstständige Unternehmensteile und damit keine Zurechnungssubjekte für Einkünfte. Entsprechend können auch keine Einkünfte infolge einer Beherrschung hinzurechnet werden. Vielmehr werden Einkünfte, die in einer ausländischen Betriebsstätte generiert werden, automatisch dem (Einzel-)Unternehmen nach den allgemeinen Vorschriften zugerechnet. Die globale Mindestbesteuerung ist hierbei dennoch relevant, da im Rahmen von DBA grundsätzlich dem Quellenstaat das primäre Besteuerungsrecht zugewiesen wird.⁷⁴⁸ Entsprechend ist eine Nachversteuerung notwendig, soweit die Ertragsteuerbelastung im Quellenstaat unterhalb der Mindeststeuerschwelle liegt.

Für ausländische Personengesellschaften ist die Bewertung etwas aufwendiger, da in einem ersten Schritt im Rahmen eines Typenvergleichs festgestellt werden muss, wie die jeweilige Gesellschaft aus nationaler Sicht zu behandeln ist. Bei Ähnlichkeiten mit einer Kapitalgesellschaft gilt die Gesellschaft als intransparent und es erfolgt eine identische Behandlung mit der Besonderheit, dass bei fehlendem Nennkapital und Stimmrechten vermehrt der Gewinnanspruch als maßgebliches Beherrschungskriterium angewendet wird. Im Falle einer „echten“ Personengesellschaft, die nach dem Typenvergleich im deutschen Recht transparent besteuert wird, werden die Einkünfte direkt den Anteilseignern zugerechnet. Entsprechend gilt eine ausländische Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft als Betriebsstätte der Anteilseigner.

⁷⁴⁷ Vgl. zu diesen Problemen OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 424 ff.

⁷⁴⁸ Siehe Zweiter Teil.B.III.1.

c. Inländische Gesellschaften

Insbesondere im Hinblick auf höherrangiges Recht stellt sich die Frage, ob inländische Gesellschaften und Betriebstätten ebenfalls durch die globale Mindestbesteuerung erfasst werden sollen.⁷⁴⁹ Dies ist aus mehreren Gründen abzulehnen. Erstens wäre eine Aufnahme von inländischen Gesellschaften und Betriebstätten in die globale Mindestbesteuerung eher von einer theoretischen Natur, da eine tatsächliche Belastung ausscheidet, soweit die Besteuerung im Inland über der Mindeststeuerschwelle liegt. Insbesondere wenn eine Zusammenfassung von Einkünften auf einer Country-By-Country-Basis erfolgt und mithin ein einzelnes Steuerprivileg wie eine Patentbox durch andere, höher besteuerte Einkünfte ausgeglichen werden kann, erscheint, zumindest aus der Sicht von Industriestaaten, eine tatsächliche Anwendung der Mindestbesteuerung in Inlandsfällen als unrealistisch.⁷⁵⁰ Zweitens ist die Erfassung von Inlandsfällen im Hinblick auf eine Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht nicht unabdingbar. Vielmehr könnte durch eine europarechtliche Richtlinie auch eine anders ausgestaltete Mindestbesteuerung insbesondere im Einklang mit Europarecht stehen.⁷⁵¹ Drittens ist der hohe administrative Aufwand, der durch diese Erweiterung der globalen Mindestbesteuerung entstehen würde, mit Rücksicht auf die wenigen Vorteile dieser Maßnahmen nicht lohnend.

d. Zeitpunkt der Beherrschung

Soweit geklärt wurde, unter welchen Voraussetzungen eine Beherrschung von ausländischen Gesellschaften gegeben ist, stellt sich die Frage, wann im Sinne der zeitlichen Komponente die Beherrschung vorliegen muss. Zum einen ist denkbar, auf einen bestimmten Zeitpunkt abzustellen. Zum anderen kann auch verlangt werden, dass die Voraussetzungen über eine gewisse Periode erfüllt sein müssen.

Die Festlegung eines bestimmten Zeitpunktes ist zu präferieren, da ein Rückgriff auf eine bestimmte Beherrschungsperiode zu viele Schwierigkeiten und Nachteile nach sich zieht. Die Überprüfung von

⁷⁴⁹ Siehe Zweiter Teil.B.

⁷⁵⁰ Siehe zur Zusammenfassung von Einkünften Zweiter Teil.C.I.4.b).

⁷⁵¹ Siehe Zweiter Teil.B.II.3.

Beherrschungsanforderungen über einen längeren Zeitraum ist naturgemäß für die Verwaltung aufwendiger, da jede Änderung der Beteiligungsverhältnisse nachvollzogen werden müsste. Dabei ist nicht nur zu verifizieren, ob die Voraussetzungen der Beherrschung über eine bestimmte Dauer durch einen Steuerpflichtigen erfüllt wurden, sondern im gleichen Zug muss auch festgestellt werden, dass diese Gegebenheiten bei keinem weiteren Steuerpflichtigen erfüllt sind. Insbesondere bei einer Veräußerung der Beteiligung ist es nicht fernliegend, dass bei zwei Personen innerhalb eines Veranlagungszeitraumes die Voraussetzungen für die globale Mindestbesteuerung vorliegen. Die Anwendung der globalen Mindestbesteuerung bei beiden Steuerpflichtigen würde aber unweigerlich zu einer Doppelbesteuerung führen. Die Folgefrage wäre mithin, inwieweit die zusätzliche Belastung der Nachversteuerung unter den Beteiligten aufzuteilen wäre. Dabei birgt jede gerechte Lösung i.S.e. Verteilung anhand der jeweiligen Haltedauer der Anteile ein hohes Maß an Komplexität. Weiterhin spricht für die Festlegung auf einen bestimmten Zeitpunkt, dass der Hauptanwendungsfall der globalen Mindestbesteuerung wohl Konzerne mit weitgehend feststehenden Beteiligungsstrukturen sein werden.

Als tatsächlich relevanter Zeitpunkt für die Beherrschung ist m.E. das Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft ein praktikabler Zeitpunkt.⁷⁵² Falls das Konzerngeschäftsjahr mit dem Geschäftsjahr der ausländischen Gesellschaft zusammenfällt, können die obersten Muttergesellschaften für die Prüfung der beherrschenden Beteiligungen die Informationen heranziehen, die ohnehin für die Ermittlung des Konsolidierungskreises nach § 294 HGB im Rahmen des Konzernabschlusses benötigt werden.

e. Gleichlauf mit internationalem Schachtelprivileg

Die globale Mindestbesteuerung soll eine Besteuerung der „Ersteinkünfte“ unter der Prämisse garantieren, dass die weiteren Ausschüttungen der Einkünfte als Dividende innerhalb einer Gesellschaftsstruktur steuerbefreit sind. Daraus könnte geschlossen werden, dass die Voraussetzungen für das internationale Schachtelprivileg und die Beherr-

752 Der Beherrschungszeitpunkt gemäß § 7 Abs. 2 AStG-E ist identisch.

schungsanforderungen der globalen Mindestbesteuerung dieselben Anforderungen stellen sollten. Beispielsweise könnte als Mindestvoraussetzung eine unmittelbare zehnprozentige Beteiligung zwischen der jeweiligen Mutter- und Tochtergesellschaft für die Berücksichtigung bei der Beherrschungsprüfung festgelegt werden.

Die Folge hieraus wäre ein höherer administrativer Aufwand und vor allem die Schaffung von Umgehungsmöglichkeiten, welche die Effektivität der globalen Mindestbesteuerung in Frage stellen können. Daneben wäre der Mehrwert einer derartigen Einschränkung ungewiss, da innerhalb eines Konzerns im Regelfall zwischen den jeweiligen Gesellschaftsebenen sowieso direkte Beteiligungen über der Schwelle von zehn Prozent vorliegen. Im Übrigen liegt es auch im Verantwortungsbereich der Steuerpflichtigen ihre Gesellschaftsstruktur steuerlich vorteilhaft zu gestalten und von dem Schachtelprivileg Gebrauch zu machen. Insoweit muss der Gesetzgeber keine Versäumnisse der Steuerpflichtigen durch die Beschränkung der globalen Mindestbesteuerung ausgleichen.

3. Keine Differenzierung nach Einkünften

Ein Kernbestandteil der globalen Mindestbesteuerung ist die einheitliche Behandlung von sämtlichen Einkünften. Unabhängig von dem Ursprung der Einkünfte soll die Mindeststeuer identisch zur Anwendung kommen. Demnach bedarf es keiner Bestimmung von passiven Einkünften und auch die Realwirtschaft ist vollends von der Besteuerung erfasst. Der Sinn und Zweck dabei ist, dass nicht mehr nur missbräuchliche Gestaltungen aufgegriffen, sondern allgemein sehr niedrige Steuersätze ausgeglichen werden sollen. Neben der verstärkten Steuergerechtigkeit birgt dies den Vorteil, schwerfällige Abgrenzungsfragen für die Zukunft ausschließen zu können und so eine klare und einfache Regelung zu schaffen.

Dabei soll auch keine Routinerendite oder ähnliche Ausnahmen, die zu einer Beschränkung der Besteuerung auf sog. „Übergewinne“ führen, vorgesehen werden. Eine globale Mindestbesteuerung muss wie ihr Name es vorschreibt zu einer Mindestbelastung von Gewinnen führen, so dass es kontraproduktiv wäre, von Anfang an die „normale“ Rendite

von Unternehmen und damit ein Großteil der weltweiten Gewinne auszuklammern. Dabei wäre es auch schwierig eine gerechte Regelung zu finden, da die Routinerendite je nach den betroffenen Industrien, Unternehmen und Geschäftsfeldern unterschiedlich ist und schwerlich durch eine verallgemeinerte Formel gefunden werden kann.⁷⁵³ Gleichwohl plant das „Inclusive Framework“ im Rahmen des GloBE-Projekts Einkünfte aus „substanziellen“ Tätigkeiten im gewissen Umfang von der Mindestbesteuerung zu befreien und in der Folge das GloBE-Projekt auf „Übergewinne“ zu konzentrieren.⁷⁵⁴ Dabei sollen ein noch zu bestimmender Anteil der Lohnkosten und ein Anteil der materiellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens von der GloBE-Bemessungsgrundlage abgezogen werden.⁷⁵⁵ Ein derartiges Vorgehen würde nicht nur die Effektivität einer globalen Mindestbesteuerung beschränken, sondern würde darüber hinaus komplexe Berechnungen und Folgefragen auslösen. Insbesondere ist die Frage wesentlich, inwieweit diese Regelung den Test der effektiven Steuerbelastung beeinflussen würde.⁷⁵⁶ Jedenfalls müssen auch die gezahlten Steuern in einem vergleichbaren Umfang ausgeklammert werden, da ansonsten die Effektivität einer globalen Mindestbesteuerung und das Postulat eines effektiven Besteuerungstests vollumfänglich vereitelt werden würde. Für die in dieser Arbeit vorgestellte globale Mindestbesteuerung ist eine Privilegierung von „aktiven“ Einkünften bzw. Einkünften aus materiellen Vermögensgegenständen in keiner Weise sinnvoll. Neben der Einschränkung der Effektivität der globalen Mindestbesteuerung würde der Anschein einer Missbrauchsbesteuerung entstehen, wenn zwischen aktiven Einkünften und passiven Einkünften unterschieden werden würde. Vielmehr soll jedoch durch die globale Mindestbesteuerung der Steuerwettbewerb, auch hinsichtlich der Realwirtschaft, gezügelt und einheitliche Wettbewerbsbedingungen geschaffen werden. Mithin

753 Vgl. hierzu *Junge/Russo/Merrill*, TNF 2019, Vol. 164 No. 10, 1525, 1536.

754 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 332.

755 Vgl. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 332 ff.

756 Auch die OECD wirft diese Frage auf; vgl. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 335.

sollte auf eine entsprechende Regelung zur Privilegierung einerROUTINERENDITE verzichtet werden.

Anders könnte die Situation hinsichtlich der Dividenden bewertet werden. Die erneute Besteuerung von Dividenden, nachdem bereits die zugrundeliegenden Einkünfte besteuert wurden bzw. mangels angemessener Besteuerung unter die globale Mindestbesteuerung fielen, führt zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Diese wirtschaftliche Doppelbesteuerung ist aber von Grund auf – zumindest im deutschen Steuersystem – akzeptiert und soll dazu führen, dass im Hinblick auf eine rechtsformneutrale Besteuerung kumulativ eine vergleichbare Besteuerung wie bei Durchführung derselben Tätigkeit durch eine natürliche Person oder eine transparente Personengesellschaft entsteht. Andererseits ist die Besteuerung der Dividenden schädlich, wenn bei Ausschüttungen durch eine längere Gesellschaftskette auf jeder Ebene eine erneute Besteuerung erfolgt und zusammengerechnet nicht mehr vertretbare Steuerlasten entstehen. Um dieses Problem zu verhindern, wurde das internationale Schachtelprivileg eingeführt, welches Ausschüttungen zwischen Körperschaften unter gewissen Beteiligungs Voraussetzungen von der Besteuerung freistellt. Diese Privilegierung wird zumindest zum Teil konterkariert, wenn Dividenden von der globalen Mindestbesteuerung erfasst würden. Zwar würde die „normale“ Dividendenbesteuerung nicht eingreifen, aber im Nachgang würde die Mindeststeuer eine endgültige Steuerbefreiung verhindern. Entsprechend könnte die globale Mindestbesteuerung bei Dividenden, die unter das Schachtelprivileg fallen, ausgeschlossen werden. Nach § 8b Abs. 4 KStG wird beispielsweise für die Anwendung des Schachtelprivilegs eine unmittelbare Beteiligung in Höhe von zehn Prozent vorausgesetzt. In diesem Sinne schlagen *Englisch* und *Becker* vor, dass eine Privilegierung von Dividenden innerhalb der globalen Mindestbesteuerung nur eingreifen soll, wenn die Ausschüttung auch bei einer direkten Beteiligung durch die Muttergesellschaft steuerbefreit sein würde.⁷⁵⁷ Dadurch könnte sichergestellt werden, dass Portfolio-Beteiligungen keine unangemessene Bevorzugung erhalten.⁷⁵⁸ Das „Inclusive

⁷⁵⁷ *Englisch/Jo.Becker*, WtJ 2019, 483, 505.

⁷⁵⁸ *Englisch/Jo.Becker*, WtJ 2019, 483, 505.

Framework“ strebt beim GLOBE-Projekt eine ähnliche Lösung an, indem Dividenden ab einer noch zu bestimmenden Beteiligungsschwelle von der Bemessungsgrundlage ausgenommen sein sollen.⁷⁵⁹ Dadurch solle eine Mehrfachbelastung durch die Besteuerung der Dividenden und der zugrundeliegenden Einkünfte, insbesondere innerhalb eines Konzerns, verhindert werden. Gleichzeitig sollen jedoch Finanzdienstleistungsunternehmen, deren Kerngeschäft die Generierung von Erträgen aus Gesellschaftsbeteiligungen erfasst, nicht unangemessen privilegiert werden. Ebenso stehe in Frage, wie mit den zusammenhängenden Ausgaben umgegangen wird.

Andererseits wäre die Beibehaltung des Grundmodells, der Gleichbehandlung von allen Einkünften ohne verwaltungsaufwendige Ausnahmen, überzeugender. Obwohl das Schachtelprivileg aus deutscher Sicht eine Selbstverständlichkeit ist und auch in vielen weiteren Staaten existiert, besteht diese Ausnahmeregelung nicht weltweit. Demnach würde eine entsprechende Ausnahme innerhalb der globalen Mindestbesteuerung nur Unternehmen in bestimmten Staaten zugutekommen,⁷⁶⁰ wogegen die übrigen Staaten und deren Unternehmen das Argument der Fairness ins Feld führen könnten. Verschärfend könnte für diese Staaten auch eine Drucksituation entstehen, die Ausnahmenvorschrift auch in ihre nationalen Steuersysteme zu integrieren.⁷⁶¹ Weiterhin fällt eine fehlende Ausnahme nicht so stark ins Gewicht, da durch die gemeinsame Betrachtung⁷⁶² von sämtlichen Einkünften einer Gesellschaft, aller Tochtergesellschaften innerhalb eines Staates oder aller Tochtergesellschaften des Gesamtkonzerns sowieso nur die Steuerlast auf einem aggregierten Niveau relevant ist. Dementsprechend könnte beispielsweise die aufgrund des Schachtelprivilegs niedrige Besteuerung auf Dividenden durch eine höhere Steuerlast auf anderen Einkünften ausgeglichen werden. Im Ergebnis würde eine Besteuerung auf einem fairen Niveau bestehen, auch wenn aufgrund der Pauschalierung bei Einzelfragen eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht

759 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 179–185.

760 *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BfIT 2020, 62, 68.

761 *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BfIT 2020, 62, 68.

762 Siehe Zweiter Teil.C.I.4.b).

auszuschließen wäre. Vor dem Hintergrund der eher niedrigen Besteuerung durch die Mindeststeuer und der Herstellung einer allgemeinen Chancengleichheit sollten kleine Friktionen nicht entscheidend sein. Darüber hinaus ist es im Endeffekt unerheblich, ob beispielsweise eine Steuer in Höhe von 15 Prozent auf alle Einkünfte ohne Dividenden oder eine Steuer in Höhe von 12,5 Prozent auf alle Einkünfte inklusive der Dividenden geschuldet wird, solange die Gesamtlast durch die globale Mindestbesteuerung gleichbleibt. Im Ergebnis sollte die globale Mindestbesteuerung auf alle Arten von Einkünften, ohne jegliche Ausnahme, einheitlich anzuwenden sein, so dass eine einfache und rechts-sichere Besteuerung entsteht.⁷⁶³

4. Mindestbesteuerung

Nachdem festgelegt wurde, wessen Einkünfte wem hinzugerechnet werden sollen, ist das Herzstück der globalen Mindestbesteuerung zu beleuchten. Hierbei stellt sich als erstes die Frage, nach welchem Konzept die Mindestbesteuerung ausgestaltet werden soll. Daran anschließend muss geklärt werden, inwieweit eine Zusammenfassung von Einkünften, das sog. „Blending“, erfolgt, so dass die effektive Mindestbesteuerung beispielsweise nur auf einer konsolidierten Basis bestehen muss. Abhängig von den getroffenen Entscheidungen ist sodann die tatsächliche Besteuerungsmethode im Detail zu entwickeln. Zu guter Letzt werden noch Überlegungen zur Höhe der Mindeststeuer angestellt.

a. Besteuerungskonzept

Für die globale Mindestbesteuerung bestehen im Grundsatz zwei Gestaltungsalternativen. Als erste Gestaltungsmöglichkeit kommt ein zweistufiges System wie bei der derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland in Frage. Danach erfolgt die Mindestbesteuerung in zwei essentiellen Schritten. Zuerst muss überprüft werden, ob die Mindeststeuerschwelle für bestimmte Einkünfte erreicht wird, bevor auf der zweiten Stufe eine Nachversteuerung der zu niedrig besteuerten Einkünfte im Inland erfolgt. Die Alternative ist eine direkte Besteue-

⁷⁶³ So wohl auch *Devereux et al.*, GloBE proposal, S. 19.

rung mit dem Mindeststeuersatz unter Anrechnung der ausländischen Ertragsteuern wie es bereits das GILTI-Regime der Vereinigten Staaten vorsieht.⁷⁶⁴ Hierbei ergibt sich die tatsächliche Belastung durch die globale Mindestbesteuerung erst auf Ebene der Steueranrechnung, da eine Hinzurechnung für sämtliche Einkünfte aller Tochtergesellschaften losgelöst von der bestehenden Ertragsteuerbelastung erfolgt.

Für das erste Modell spricht die geringere administrative Last, da in diesem Fall die globale Mindestbesteuerung nur auf diejenigen Einkünfte der Tochtergesellschaften Anwendung findet, die unterhalb der Mindestschwelle besteuert werden. Das zweite Modell würde dagegen auch eine Vielzahl von Unternehmen betreffen, die eindeutig oberhalb der Mindeststeuerschwelle besteuert werden und diese erst im letzten Schritt, der Steueranrechnung, von der Belastung befreien. Deshalb müssten die Unternehmen entsprechende Erklärungen abgeben und eine passende Bilanzierung bereitstellen. Gleichzeitig würde die notwendige Arbeitsleistung der Finanzämter vervielfacht werden, wenn jede Tochtergesellschaft den Besteuerungsprozess durchlaufen müsste.

Daneben besteht durch die weitreichende Erfassung von Gesellschaften die Gefahr, dass aufgrund von Schwierigkeiten bei der Steueranrechnung eine zusätzliche Besteuerung, mithin eine Doppelbesteuerung, eintritt, wo diese nach dem Sinn und Zweck der globalen Mindestbesteuerung nicht gerechtfertigt ist.⁷⁶⁵ Denkbare Fälle sind etwa Gesellschaften, die im Grundsatz einer zu niedrigen Besteuerung unterliegen, welche aber bereits durch eine phasenverschobene CFC-Besteuerung eines anderen Staates ausgeglichen wird. Selbstverständlich ist dies ein ausräumbares Problem, jedoch ist es dennoch zweifelhaft, sehenden Auges die potentielle Gefahrenlage zu erweitern.

Die zweite Gestaltung zeichnet sich durch die einstufige Prüfung aus, welche eine zweifache Berechnung der Mindeststeuer auf Ebene des Belastungstests und der tatsächlichen Besteuerung – gegebenenfalls mit zwei verschiedenen Bemessungsgrundlagen – obsolet macht. Andererseits können durch eine zweistufige Prüfung auch verschiedene Gesichtspunkte berücksichtigt werden. Beispielsweise könnte beim

⁷⁶⁴ Siehe Zweiter Teil.A.III.2.

⁷⁶⁵ Vgl. auch *Ja.Becker/van der Ham*, DB 2019, 502, 508.

Belastungstest eine multilateral ausgehandelte Bemessungsgrundlage größtmögliche Vergleichbarkeit herstellen und dennoch die tatsächliche Besteuerung anhand der deutschen Bemessungsgrundlage erfolgen, welche den Finanzverwaltungen keine zusätzlichen Schwierigkeiten bereitet. Darüber hinaus kann die bessere Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht für das zweite Modell sprechen, da die globale Mindestbesteuerung in dieser Variante jeden Einzelfall hinsichtlich des Tatbestandes und der Rechtsfolge identisch behandeln würde.⁷⁶⁶ Hierbei wird aber vorausgesetzt, dass auch eine Anwendung auf deutsche Gesellschaften geplant ist, da in der Besserstellung von Inländern gegenüber Ausländern die entscheidende Diskriminierung liegt. Wenn inländische Gesellschaften, wie in dieser Arbeit vorgeschlagen,⁷⁶⁷ nicht in die globale Mindestbesteuerung einbezogen werden, entfällt dieses Argument für eine einstufige Prüfung.

Zusammenfassend ist die erste Alternative das überzeugendere Besteuerungskonzept. Der zweistufige Aufbau ist durch die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung bekannt und bewährt und ermöglicht die Umsetzung verschiedenster Gestaltungen.

b. Zusammenfassung von Einkünften – Global / Country-By-Country/ Entity-by-Entity

Einen zentralen Punkt der Diskussion zur globalen Mindestbesteuerung innerhalb des „Inclusive Framework“ und der OECD spielt die Frage nach der Zusammenfassung von Einkünften innerhalb eines Konzerns, das sog. „Blending“.⁷⁶⁸ Als Praxisbeispiel zur Veranschaulichung können wiederum die GILTI-Regelungen herangezogen werden, welche die Einkünfte aller ausländischen Tochtergesellschaften eines Steuerpflichtigen zusammenfassen und einheitlich dem GILTI-Regime unterwerfen.⁷⁶⁹ Das Ziel dieser Zusammenfassung ist eine Erleichterung der administrativen Last. Dagegen werden die Steuersubjekte klassischerweise einzeln betrachtet und besteuert.

⁷⁶⁶ Siehe Zweiter Teil.B.II.2.c)iv) und Zweiter Teil.B.IV.2.

⁷⁶⁷ Siehe Zweiter Teil.C.I.2.c).

⁷⁶⁸ OECD, Public Consultation Document, Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two, S. 17 ff.

⁷⁶⁹ Siehe Zweiter Teil.A.III.2.

Wenn diese Grundidee auf die globale Mindestbesteuerung übertragen wird, kommen im Speziellen drei verschiedene Grade der Zusammenfassung in Frage.⁷⁷⁰ Im Gleichschritt mit dem GILTI-Regime könnte die größte Vermischung von Einkünften durch eine globale Betrachtung erreicht werden. Die nächste, realistische Abstufung wäre eine gemeinsame Betrachtung aller in demselben Staat ansässigen Tochtergesellschaften (Country-by-Country).⁷⁷¹ Als Letztes bleibt noch die jeweils separate Betrachtung der einzelnen Tochtergesellschaft (Entity-by-Entity).

Die unmittelbare Folge von derartigen Einkünfte-Zusammenfassungen wäre, dass niedrig besteuerte Einkünfte durch die Vermischung mit höher besteuerten Einkünften ausgeglichen werden könnten und somit auf diesem aggregierten Level möglicherweise keine globale Mindestbesteuerung eingreift, obwohl ein Teil der Einkünfte unterhalb der Mindeststeuerschwelle besteuert wurde. Je kleiner die gewählte Einheit der Betrachtung ist, desto effektiver ist die globale Mindestbesteuerung, da die niedrig besteuerten Einkünfte in diesem Fall schwerer durch höher versteuerte Einkünfte ausgeglichen werden könnten.⁷⁷² Auf der Kehrseite steigen die Komplexität und die administrativen Kosten bei einer kleinteiligen Betrachtung. Im Detail stellen sich die Vor- und Nachteile der verschiedenen Ausgestaltungen wie folgt dar.⁷⁷³

Eine globale Betrachtung hat den klaren Vorteil, dass eine derartige Besteuerung verhältnismäßig einfach zu handhaben wäre. Für die Besteuerung könnte möglicherweise weitestgehend an die bereits bestehenden Konzernabschlüsse angeknüpft werden, so dass für die

770 Vgl. auch OECD, Public Consultation Document, Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") – Pillar Two, S. 17, Rn. 55.

771 Hiervon abzugrenzen ist ein Diskussionsvorschlag, wonach nicht alle Tochtergesellschaften innerhalb eines Staates, sondern alle Konzerneinkünfte, die einem Staat zuzurechnen sind, zusammengefasst und separat bewertet werden. Dieser Vorschlag ist m.E. zweifelhaft, da die Aufteilung und Zurechnung von Einkünften und ggfs. der hierauf entrichteten Steuern an bestimmte Staaten eine zusätzliche sowie unnötige Komplexität mit sich bringen. Vgl. *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 501 f.

772 So auch *Rajathurai/Clayson*, TJ 2019, 8, 10.

773 Vgl. für eine Gegenüberstellung der Country-By-Country und der globalen Betrachtung auch *Junge/Russo/Merrill*, TNF 2019, Vol. 164 No. 10, 1525, 1558 ff.

Unternehmen eine geringe Mehrarbeit entsteht.⁷⁷⁴ Weiterhin spiegelt diese Zusammenfassung nach *Junge, Russo* und *Merrill* die Wirklichkeit von global integrierten Unternehmen mit länderübergreifenden Lieferketten wider.⁷⁷⁵ Auf der anderen Seite steht die Einschränkung der Anreizwirkung der globalen Mindestbesteuerung, Unternehmen zu einer angemessenen Besteuerung ihrer Einkünfte zu motivieren. Die globale Betrachtung der Einkünfte kann gegebenenfalls sogar das Gegenteil, eine Anreizwirkung zur Verschiebung von Einkünften in Steueroasen, zur Folge haben. Der erste Punkt betrifft den Fakt, dass niedrig besteuerte Einkünfte als solche nicht durch die globale Mindestbesteuerung erfasst werden, solange hinsichtlich aller ausländischen Tochtergesellschaften auf der Konzernebene insgesamt eine ausreichende Vorbelastung besteht. Dieser Umstand kann ins Negative umschlagen, da das Verschieben von Einkünften in Steueroasen noch immer lohnend ist, soweit der durchschnittliche Steuersatz der Tochtergesellschaften noch oberhalb der Mindeststeuergrenze liegt. In der Folge könnten Unternehmen sogar aggressiv nach Investitionen in Niedrigsteuerländern suchen, um ihren Durchschnittssteuersatz bis zur Mindeststeuerschwelle zu senken. Dadurch bleibt für kleine Volkswirtschaften die Motivation, sehr niedrige Steuersätze festzulegen, bestehen und entsprechend wird das Langzeitziel, dass alle Staaten ihre Steuersätze auf ein Mindestmaß erhöhen, zumindest teilweise untergraben. Darüber hinaus birgt die globale Betrachtung die Gefahr, die Steuergerechtigkeit der globalen Mindestbesteuerung in Zweifel zu ziehen, wie das folgende Beispiel zeigt:⁷⁷⁶

Die Unternehmen A und B sind in einem Staat mit einer globalen Mindestbesteuerung ansässig und haben mehrere ausländische Tochtergesellschaften. Die durchschnittliche Steuerlast auf die Einkünfte der ausländischen Tochterunternehmen liegt beim Unternehmen A oberhalb der Mindeststeuerschwelle und beim Unternehmen B unterhalb der Mindeststeuerschwelle. Wenn beide Unternehmen nunmehr in

774 Vgl. OECD, Public Consultation Document, Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") – Pillar Two, S. 19, Rn. 62.

775 *Junge/Russo/Merrill*, TNF 2019, Vol. 164 No. 10, 1525, 1534.

776 Vgl. hierzu *Sullivan*, TNF 2019, Vol. 165 No. 12, 1911, 1912 f.

einem Drittland mit einer niedrigen Besteuerung unterhalb der Mindeststeuerschwelle investieren wollen, ergibt sich das ungleiche und möglicherweise wettbewerbsverzerrende Ergebnis, dass das Unternehmen A keiner zusätzlichen Besteuerung durch die globale Mindestbesteuerung ausgesetzt ist und das Unternehmen B dagegen eine zusätzliche Belastung tragen muss.

Eine Zusammenfassung von den Einkünften aller Tochtergesellschaften eines Staates (Country-By-Country Betrachtung) wäre weniger zweifelhaft hinsichtlich der Effektivität. Zwar würden spezielle Privilegierungen, beispielsweise Patentboxen⁷⁷⁷, innerhalb eines Staates durch höher besteuerte Einkünfte ausgeschlichen und mithin diese niedrigbesteuerten Einkünfte möglicherweise nicht erfasst werden. Dies kann aber auch sinnvoll sein, da derartige Privilegierungen, welche oftmals durch den jeweiligen Steuergesetzgeber gezielt zur Wirtschaftsförderung eingesetzt werden, nicht untergraben werden, solange der Durchschnittssteuersatz innerhalb dieses Staates nicht unterhalb die Mindeststeuerschwelle gedrückt wird.⁷⁷⁸ Für den Fall, dass derartige Regime zu einer Gesamtbelastung unterhalb des Mindeststeuersatzes führen, kann pauschaliert angenommen werden, dass es sich dabei nicht um gezielte Privilegierungen handelt, sondern generell eine zu niedrige Steuerlast in selbigem Staat besteht. Demnach würde diese Herangehensweise ein gutes Argument sein, um Ausnahmen für legalen Privilegierungsregime nicht zuzulassen, da die globale Mindestbesteuerung eigens durch ihr Besteuerungskonzept kleine Privilegierungen akzeptiert, aber weitreichende Niedrigsteuersätze ausgleicht. Gleichzeitig besteht durch eine Country-By-Country Betrachtung noch immer ein gewisser Vorteil bei der Administration, da die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die (ausländische) Besteuerung nicht für jede Tochtergesellschaft separat erfasst werden müssen.

777 Patentboxen sind Steuer-Regime, die eine privilegierte Besteuerung von Gewinnen aus der Verwertung der Resultate von Forschung und Entwicklung vorsehen; vgl. zur näheren Erläuterung *Pross/Radmanesh*, IStR 2015, 579.

778 In diesem Sinne auch *Dourado*, *Intertax* 2020, 152, 156, die hervorhebt, dass dadurch für die jeweiligen Steuergesetzgeber die Möglichkeit verbleibt, verschiedene Steuersätze innerhalb eines Rechtskreises zu etablieren.

Bei einer einzelnen Betrachtung jeder Tochtergesellschaft (Entity-by-Entity) ist die Effektivität der globalen Mindestbesteuerung im notwendigen Maße gewährleistet, da nur noch die Einkünfte des entsprechenden Steuersubjekts untereinander ausgeglichen werden können. Problematisch sind aber möglicherweise die administrative Last, die mit diesem Ansatz verbunden ist, und davon abhängig die Kosten-Nutzen-Relation. Dies gilt insbesondere für die Unternehmen, die für jede Tochtergesellschaft – neben der jeweiligen inländischen Rechnungslegung – eine passende Bilanz unter Berücksichtigung der durch die globale Mindestbesteuerung festgelegten Bemessungsgrundlage erstellen müssten. Genauso steigt die Anzahl der zu überprüfenden Fälle für die Steuerverwaltung, da jede Tochtergesellschaft einzeln geprüft werden muss. Darüber hinaus sind die Vorteile einer Entity-by-Entity Betrachtung gegenüber einer Country-By-Country Betrachtung beschränkt, da ein Konzern im Grundsatz die gesellschaftliche Struktur in einem Staat frei gestalten kann und somit selbst entscheidet, welche Einkünfte verrechnet werden können.⁷⁷⁹ Zwar können auf den ersten Blick durch eine Entity-by-Entity Betrachtung Gesellschaften, die besondere Steuerprivilegien genießen, einzeln erfasst und deren Einkünfte nachversteuert werden. Um dies zu verhindern kann das Unternehmen jedoch grundsätzlich die Gesellschaft mit einer anderen Gesellschaft mit höher versteuerten Einkünfte im selben Staat verschmelzen. Wenn das Unternehmen in diesem Sinne alle Aktivitäten in einer Gesellschaft bündelt, wäre im Hinblick auf die globale Mindestbesteuerung das Ergebnis mit einer Country-By-Country Betrachtung vergleichbar.

Daneben besteht natürlich auch die Möglichkeit, auf eine Zusammenfassung von Einkünften generell zu verzichten und die verschiedenen Einkünfte einer Gesellschaft jeweils einzeln zu analysieren. Dadurch könnten unter sehr großem administrativen Aufwand sogar spezielle Privilegien zielgenau ausgeglichen werden. Im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung ist dies aber nicht essentiell, da keine

⁷⁷⁹ A.A. *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BfIT 2020, 62, 71, die behaupten, das ein „entity blending“ die einzige Variante ist, die ein Ausgleich von niedrig besteuerten Einkommen durch hoch besteuerte Einkünfte verhindern kann.

missbräuchlichen Einzelprivilegien herausgegriffen werden sollen, sondern die effektive Steuerlast für Tochtergesellschaften insgesamt auf ein Mindestmaß zu bringen ist.

Schlussendlich sollte die Entscheidung davon abhängig gemacht werden, was durch die globale Mindestbesteuerung erreicht werden soll. Möchte man dafür sorgen, dass alle Einkünfte weltweit mit einem Mindeststeuersatz besteuert werden, wäre es naiv, sich mit einem „Global-Blending“ zufrieden zu geben, welches viele Ausgleichs- und Umgehungsmöglichkeiten eröffnet.⁷⁸⁰ Sollen dagegen nur Mindeststeuersätze für große Unternehmen auf Konzernebene eingeführt werden, ist eine globale Betrachtung das passende Instrument. Eine einheitliche Erfassung aller Einkünfte entspricht dem hier vertretenen Verständnis einer globalen Mindestbesteuerung und greift das beschriebene Ziel der Steuergerechtigkeit⁷⁸¹ auf, so dass eine Zusammenfassung von Einkünften allenfalls auf Ebene der einzelnen Staaten erfolgen sollte. Inwieweit eine Reduzierung auf das „Entity-Level“ noch ein Mehr an Effektivität der Maßnahme liefert, ist zweifelhaft. Demzufolge ist im Hinblick auf die damit verbundenen Vorteile eine Zusammenfassung der Einkünfte aller Tochtergesellschaften auf einer Country-by-Country Basis zu favorisieren.⁷⁸²

Dies bedeutet in der Folge aber nicht, dass nur die Steuerbelastung aus dem jeweiligen Staat berücksichtigt wird, sondern nur, dass alle Einkünfte der Tochtergesellschaften innerhalb eines Staates zusammengefasst werden. In einem nächsten Schritt wird sodann geprüft, welcher addierten Besteuerung diese Einkünfte weltweit unterlegen haben.⁷⁸³

c. Bemessungsgrundlage

Ein ausschlaggebender Punkt für die Anwendung der globalen Mindestbesteuerung ist die Bemessungsgrundlage, da diese im Endeffekt darüber entscheidet, wann eine Belastung durch die Mindeststeuer eintritt. Daneben ist zwar auch der Steuersatz relevant, dieser wird aber

⁷⁸⁰ So auch *Devereux et al.*, GloBE proposal, S. 18: *“If the aim is to set a floor to effective tax rates throughout the world, then the blending approach is unlikely to be very successful.”*

⁷⁸¹ Siehe Zweiter Teil.A.II.1.

⁷⁸² So im Ergebnis auch *Eden*, *Taxing Multinationals*, S. 9.

⁷⁸³ Siehe Zweiter Teil.C.I.4.d).

durch eine politische Entscheidung festgelegt und ist danach grundsätzlich starr. Dagegen ist die Bemessungsgrundlage per se flexibel und kann im Grundsatz fast beliebig verändert werden.

Für die Festlegung der Bemessungsgrundlage sind drei verschiedene Ansätze denkbar.⁷⁸⁴ Zum einen könnte für die Bemessungsgrundlage auf das Recht des Ansässigkeitsstaates der ausländischen Gesellschaft oder auf das Recht des Ansässigkeitsstaates der obersten Muttergesellschaft zurückgegriffen werden. Zum anderen wäre es möglich für die globale Mindestbesteuerung eine eigene, vereinheitlichte Bemessungsgrundlage zu bilden.

i. Ausländische Steuerbemessungsgrundlage

Die erste Alternative ist die Verwendung der Steuerbemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates der ausländischen Gesellschaft und mithin aus der Sicht der Steuerverwaltung, welche die globale Mindestbesteuerung administriert, die Verwendung einer ausländischen Steuerbemessungsgrundlage. Dies hätte zwar den Vorteil, dass für die Überprüfung der ausländischen Steuerbelastung keine großen Umrechnungen vollzogen werden müssten. Jedoch sprechen die schwerwiegenden Argumente gegen ein derartiges Verfahren. Erstens wäre es für die Steuerverwaltungen eine überwältigende administrative Last, wenn die globale Mindestbesteuerung abhängig vom Ansässigkeitsstaat der betroffenen ausländischen Gesellschaften mit verschiedenen Bemessungsgrundlagen ermittelt werden müsste. Zweitens ergibt sich die effektive Niedrigbesteuerung aus deutscher Sicht teilweise aus den Steuerbemessungsgrundlagen der jeweiligen Staaten, indem beispielsweise nur geringere Einnahmen berücksichtigt werden bzw. vielfältigen Abzugsmöglichkeiten bestehen. Im Endeffekt könnten Niedrigsteuerländer in diesem Fall ihre Nominalsteuersätze anheben und die Unternehmen durch besondere Regelungen in den Steuerbemessungsgrundlagen entlasten.⁷⁸⁵ Der Steuerwettbewerb wäre dadurch nur auf eine andere Ebene verlagert und keinesfalls gebändigt.

⁷⁸⁴ Vgl. *Altenburg/Geberth/Gebhardt/Holle/Oertel*, DStR 2019, 2451, 2453 f.; so auch *Devereux et al.*, GloBE proposal, S. 15; *Junge/Russo/Merrill*, TNF 2019, Vol. 164 No. 10, 1525, 1535.

⁷⁸⁵ Ähnlich *Junge/Russo/Merrill*, TNF 2019, Vol. 164 No. 10, 1525, 1535.

ii. Deutsche Steuerbemessungsgrundlage

Ausgangspunkt für die Bestimmung einer Bemessungsgrundlage für die globale Mindestbesteuerung ist aus deutscher Sicht erst einmal die deutsche Steuerbemessungsgrundlage, soweit das Recht des Ansässigkeitsstaates der obersten Muttergesellschaft entscheidungserheblich ist. So wird bei der derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerung mit der deutschen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage gearbeitet. Dies liegt auch nahe, da die Hinzurechnungsbesteuerung bzw. die neue globale Mindestbesteuerung in Deutschland durch die Steuerverwaltung administriert werden muss. Die deutsche Steuerverwaltung hat aber im Grundsatz nur Kenntnis von der deutschen Steuerbemessungsgrundlage, so dass jegliche Abweichung mit einem Mehraufwand verbunden sein wird.

Diesem Gedanken folgend würde jeder Staat seine eigene Bemessungsgrundlage für die globale Mindestbesteuerung gebrauchen. Ob die globale Mindestbesteuerung eingreift bzw. welche Belastungen hieraus abgeleitet werden, hinge mithin maßgeblich von der individuellen Bemessungsgrundlage der Einzelstaaten ab. In der Folge würden beispielsweise die Subventionen von anderen Staaten für bestimmte Einkünfte oder Wirtschaftszweige und verschiedene Abschreibungsregelungen untergraben werden, wenn die deutsche Bemessungsgrundlage eine andere Regelung dazu trifft. Diese oft wirtschaftspolitisch geprägten Vorteile können aber – wie bereits ausgeführt – zum Teil erhalten werden, wenn im Rahmen der Country-By-Country Betrachtung alle Einkünfte der Tochtergesellschaften innerhalb eines Staates addiert werden.⁷⁸⁶ Genauso könnte eine Belastung durch die globale Mindestbesteuerung alleine aufgrund von Unterschieden in den Bemessungsgrundlagen der beiden beteiligten Staaten, dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft und dem die globale Mindestbesteuerung anwendenden Staat, entstehen, obwohl der nominelle Mindeststeuersatz aus der Sicht der ausländischen Gesellschaft erreicht wäre.⁷⁸⁷

Dabei würde die fehlende Einheitlichkeit der Bemessungsgrundlage auf einer weltweiten Basis mehrere negative Folgen nach sich

⁷⁸⁶ Siehe Zweiter Teil.C.I.4.b).

⁷⁸⁷ Vgl. *Junge/Russo/Merrill*, TNF 2019, Vol. 164 No. 10, 1525, 1535.

ziehen.⁷⁸⁸ Die verschiedenen Bemessungsgrundlagen würden einen erhöhten administrativen Aufwand nach sich ziehen, insbesondere wenn ein Konzern in verschiedenen Staaten ansässige Gesellschaften betreibt und diese Staaten anknüpfend an die jeweils ansässige Gesellschaft gleichzeitig die globale Mindestbesteuerung ausführen wollen. Selbst wenn diese Überschneidungen aufgrund von Koordinierungsregelungen verhindert werden können, führt die globale Mindestbesteuerung ohne eine einheitliche Bemessungsgrundlage in jedem anwendenden Staat abhängig von der nationalen Bemessungsgrundlage zu unterschiedlichen Belastungen. Selbst wenn der Mindeststeuersatz global identisch determiniert wird, wäre die effektive Besteuerung in den einzelnen Staaten von Grund auf verschieden, da die Bemessungsgrundlage der Multiplikator des Steuersatzes ist. Eine globale Mindestbesteuerung durch Deutschland könnte beispielsweise zu anderen Belastungen führen wie eine Mindestbesteuerung durch Frankreich. Dadurch würden Ungleichheiten sowohl im zwischenstaatlichen Wettbewerb um Niederlassungen und Direktinvestitionen als auch im Wettbewerb zwischen international agierenden Unternehmen mit unterschiedlichen Ansässigkeitsstaaten geschaffen werden.⁷⁸⁹

iii. International vereinheitlichte Bemessungsgrundlage

Schlussfolgernd sollte das primäre Ziel eine international vereinheitlichte Bemessungsgrundlage für die globale Mindestbesteuerung sein.⁷⁹⁰ Das Vorhaben einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage ist allerdings kaum realisierbar, wenn die langjährigen Bemühungen der EU für eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt werden.⁷⁹¹ Zugegebenermaßen betrifft die notwendige Übereinkunft hinsichtlich einer Steuerbemessungs-

788 Vgl. auch OECD, Public Consultation Document, Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") – Pillar Two, S. 9, Rn. 13 f.

789 Vgl. auch *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BfIT 2020, 62, 65.

790 Kritisch gegenüber der Umsetzbarkeit einer einheitlichen Bemessungsgrundlage *Chadwick*, TNF 2019, Vol. 165 No. 10, 1591, 1592.

791 Vgl. zu den Bemühungen der EU um die GKKB *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, S. 14 ff.; vgl. für eine Analyse der neueren Anstrengungen der EU-Kommission ab 2016 *Hentze*, The challenge moving to a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU.

grundlage hier ausschließlich die globale Mindestbesteuerung als eine zusätzliche Spezialbesteuerung und nicht die Körperschaftsteuer als Herzstück der Unternehmensbesteuerung. Die verschiedenen Staaten haben aber davon unabhängig stets unterschiedliche Interessen bei der Bestimmung einer Steuerbemessungsgrundlage, so dass zumindest in einem überschaubaren zeitlichen Rahmen eine Konsensbildung unwahrscheinlich ist.

Ein gangbarer Weg wäre möglicherweise die Verwendung von internationalen Rechnungslegungsstandards wie den IFRS oder den US-GAAP.⁷⁹² Dies birgt den klaren Vorteil, dass ein international akzeptierter Maßstab bereits besteht, der „nur noch“ im Hinblick auf die Bedürfnisse der globalen Mindestbesteuerung angepasst werden müsste. Die Verwendung der IFRS ist die naheliegende Lösung. In Deutschland muss der Konzernabschluss für kapitalmarktorientierte Konzerne gemäß § 315e Abs. 1, 2 HGB nach IFRS erfolgen und die übrigen Konzerne haben jedenfalls ein Wahlrecht zur Bilanzierung nach IFRS (§ 315e Abs. 3 HGB), so dass die IFRS in der deutschen Rechnungslegung angekommen sind. Ebenso bilanzieren die integrierten Konzerngesellschaften bereits nach den IFRS im Rahmen ihrer sog. Handelsbilanz II, wenn der Konzernabschluss nach den IFRS durchgeführt wird. Die Handelsbilanz II dient dabei als Basis für die Konsolidierung der vielfältigen Bilanzen aller Tochtergesellschaften auf der Konzernebene.⁷⁹³ Auch auf der internationalen Ebene sind die IFRS weit verbreitet und beispielsweise für börsennotierte Unternehmen bereits in knapp 100 Rechtskreisen vorgeschrieben.⁷⁹⁴ Zum jetzigen Zeitpunkt eignen sich die US-GAAP dagegen weniger gut als Grundstein für die Bemessungsgrundlage, da deren Verbreitung (in Deutschland) gegen-

⁷⁹² Vgl. zur Grundidee der Verwendung von Rechnungslegungsstandards in der Bemessungsgrundlage OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 28, Rn. 71 und OECD, Public Consultation Document, Global Anti-Base Erosion Proposal („GloBE“) – Pillar Two, S. 9 f., Rn. 16 ff.; befürwortend auch *Dourado*, *Intertax* 2020, 152, 155; kritisch gegenüber einer vereinheitlichten Bemessungsgrundlage auf Basis von Rechnungslegungsstandards *Devereux et al.*, *GloBE proposal*, S. 15 ff.; kritisch auch *Herzfeld*, *TNI* 2020, Vol. 99 No. 1, 13, 14 ff.

⁷⁹³ Vgl. *Theile* in: Heuser/Theile, *IFRS-Handbuch*, Rn. 1.1.

⁷⁹⁴ Vgl. für eine Liste zur Anwendung der IFRS in einzelnen Rechtskreisen, <https://www.iasplus.com/de/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs> (zuletzt abgerufen am 21.11.2022).

über den IFRS geringer ist und allgemein die Bedeutung international abgenommen hat. Ursprünglich haben die US-GAAP als Rechnungsvorschriften der größten Volkswirtschaft der Welt eine gewisse internationale Wichtigkeit erlangt. Durch die Verpflichtung der europäischen Rechnungslegungs-Verordnung⁷⁹⁵ zur Abgabe von Konzernabschlüssen nach den IFRS ab 2005 und die Anerkennung von IFRS-Abschlüssen ausländischer Emittenten in den USA im Jahre 2007⁷⁹⁶ sind mittlerweile die IFRS die zentralen Vorschriften der internationalen Rechnungslegung.

Der auf internationalen Rechnungslegungsstandards beruhende Konzernabschluss erfüllt jedoch ausschließlich eine Informationsfunktion, insbesondere für die Anteilseigner und Gläubiger, und dient nicht der Steuerbemessung, so dass die Steuerverwaltung bisher noch nicht mit den IFRS konfrontiert sind.⁷⁹⁷ Die Besteuerung nach dem Betriebsvermögensvergleich erfolgt noch immer ausschließlich nach der Steuerbilanz, welche aus der Handelsbilanz abgeleitet wird (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. §§ 4 Abs. 1 S. 1, 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Mit der Verwendung von Rechnungslegungsstandards bei der Steuerbemessung könnte hier ein neues Kapitel aufgeschlagen werden, welches den ersten Schritt für eine international einheitliche Steuerbemessungsgrundlage darstellen könnte.

Das „Inclusive Framework“ hat sich wiederum von der strikten Einheitlichkeit der Bemessungsgrundlage im Rahmen des GloBE-Projekts entfernt und strebt im Sinne einer reduzierten administrativen Last die Verwendung von unterschiedlichen, aber vergleichbaren Rechnungslegungsstandards als Bemessungsgrundlage an.⁷⁹⁸ Akzeptiert werden daher nicht nur die IFRS, sondern auch gleichwertige Rechnungslegungsstandards, wie beispielsweise die GAAP von China, Japan und den USA.⁷⁹⁹ Daneben sei auch die Anwendung der GAAP jedes anderen

⁷⁹⁵ Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards.

⁷⁹⁶ US SEC (2007a).

⁷⁹⁷ *Theile* in: Heuser/Theile, IFRS-Handbuch, Rn. 5.2; *Schildbach/Feldhoff*, Konzernabschluss, S. 13.

⁷⁹⁸ Vgl. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 154 ff.

⁷⁹⁹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 168–172.

Staates möglich, soweit die oberste Muttergesellschaft in dem jeweiligen Staat ansässig ist und daraus keine wesentlichen Wettbewerbsverzerrungen abgeleitet werden.⁸⁰⁰ Dies hat den klaren Vorteil, dass weniger Umrechnungen notwendig sind, da Konzerne in den meisten Fällen die bereits konsolidierten Konzernabschlüsse übernehmen können. Dennoch kann dadurch keine 100-prozentige Vergleichbarkeit geschaffen werden. Insbesondere Wettbewerbsverzerrungen müssen zuerst aufgedeckt und gerügt werden, bevor eine Änderung im Rahmen einer globalen Mindeststeuer erfolgen kann. Gleichwohl erscheint diese Lösung bevorzugungswürdig, wenn eine international einheitliche Bemessungsgrundlage keinen politischen Rückhalt erhält.

Ein weiterer Ansatz, der möglicherweise leichter einen internationalen Konsens findet, aber einen noch geringeren Grad an Vergleichbarkeit bietet, ist die Trennung der Bestimmung der Bemessungsgrundlage zwischen dem Niedrigsteuertest und der Nachversteuerung. Insoweit könnte beispielsweise der Niedrigsteuertest unter Berücksichtigung der IFRS und anschließend die tatsächliche Besteuerung nach der inländischen Steuerbemessungsgrundlage des steuernden Staates erfolgen. Dadurch wären zwar noch immer Unterschiede in der tatsächlichen Besteuerung zwischen den einzelnen Ländern gegeben. Jedoch würde die globale Mindestbesteuerung zumindest auf einer einheitlichen Grundlage Anwendung finden.

iv. IFRS und die Steuerbemessungsgrundlage

Das klare Ziel für die globale Mindestbesteuerung bleibt eine international einheitliche Bemessungsgrundlage, um die Vergleichbarkeit zwischen den einzelnen anwendenden Staaten herzustellen. Das Fundament sollten daher die IFRS darstellen, welche im Bereich der Rechnungslegung einen großen internationalen Rückhalt genießen.⁸⁰¹ Eine Transformation in eine steuerliche Bemessungsgrundlage erscheint auch möglich, obgleich gegen die Verwendung der IFRS bei der steu-

800 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 173 f.

801 So im Ergebnis auch *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, *BfIT* 2020, 62, 66.

erlichen Gewinnermittlung verfassungsrechtliche Bedenken bestehen.⁸⁰² Essentielle Probleme sind die fehlende Bestimmtheit der IFRS durch die vielfältigen Beurteilungsspielräume und die von Grund auf verschiedenen Zielsetzungen der steuerlichen Bemessungsgrundlage auf der einen Seite und der IFRS auf der anderen Seite.⁸⁰³ Auch der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen hat in einem Gutachten zur europaweit einheitlichen Bemessungsgrundlage im Januar 2007 die Unterschiede zwischen einer steuerlichen Gewinnermittlung und den IFRS aufgezeigt.⁸⁰⁴

Die Steuerbemessungsgrundlage dient in erster Linie der Zahlungsbemessung und damit verbunden der objektiven Feststellung der Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen.⁸⁰⁵ Im Allgemeinen wird dies durch das Vorsichtsprinzip umgesetzt, wonach die Bewertung und Gewinnermittlung auf einer sicheren Grundlage bzw. aufgrund von verlässlichen Daten erfolgen soll.⁸⁰⁶ Zum einen werden Vermögensgegenstände abhängig von ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet. Zum anderen beruht die steuerliche Bemessungsgrundlage auf dem Realisationsprinzip, so dass steuerliche Gewinne nur dann vorliegen, wenn diese tatsächlich angefallen sind, mithin sich ein potentieller Wertzuwachs realisiert hat.⁸⁰⁷ Demgegenüber dienen die IFRS der Vermittlung von Informationen über den derzeitigen wirtschaftlichen Stand des Unternehmens an den Kapitalmarkt (Anteilseigner und andere Interessengruppen).⁸⁰⁸ Dabei ist das Ziel eine möglichst genaue Widerspiegelung der Vermögenslage und des Wertes eines Unterneh-

802 Vgl. auch *Schön* in: Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit, S. 107 ff., der 2005 die Verwendung der IAS/IFRS bei der steuerlichen Gewinnermittlung als langfristige Perspektive angesehen hat; vgl. zu den verfassungsrechtlichen Bedenken *Kersten*, Zinsschranke und IFRS, S. 113 ff. m.w.N.

803 Vgl. auch *Kahle*, Internationale Rechnungslegung, S. 168 ff.

804 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Einheitliche Bemessungsgrundlage, 2007, S. 39 ff.

805 *Scheffler*, Steuerbilanz, Rn. 3; *Kersten*, Zinsschranke und IFRS, S. 129.

806 *Scheffler*, Steuerbilanz, Rn. 7.

807 *Scheffler*, Steuerbilanz, Rn. 101.

808 *Kersten*, Zinsschranke und IFRS, S. 129 f.

mens, was durch die Heranziehung von Marktwerten („fair value“) für die einzelnen Vermögensgegenstände erreicht werden soll.⁸⁰⁹

In der Folge kann ein Gewinn nach den IFRS angenommen werden, auch wenn der Wertzuwachs nur auf dem Papier entstanden und kein liquiditätsfördernder Mittelzufluss vorhanden ist.⁸¹⁰ Ferner kommt diese konträre Ausgangslage beispielhaft in den folgenden Regelungen zum Vorschein. Bei langfristigen Verträgen erfolgt nach der steuerlichen Gewinnermittlung eine Realisierung erst mit Erbringung der Leistung, wogegen die IFRS – unter gewissen Voraussetzungen – abhängig vom Fortschritt der Leistungserbringung einen Gewinnausweis vorsehen.⁸¹¹ Weiterhin sieht die Steuerbilanz ein Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände vor (§ 5 Abs. 2 EStG), welche aber nach den IFRS bei bestehender Identifizierbarkeit (IAS 38.11–12; IFRS 3.B31–B33) aktiviert werden dürfen. Zu guter Letzt zeigt sich der Gegensatz auch bei Drohverlustrückstellungen, die in der Steuerbilanz verboten, aber nach den IFRS zulässig sind.⁸¹²

v. Lösungsvorschlag

Hieraus sollte aber nicht die Unmöglichkeit der Verwendung der IFRS als Bemessungsgrundlage für eine globale Mindestbesteuerung geschlussfolgert werden. Vielmehr bedarf es, ähnlich der Übertragung von der Handelsbilanz zu der Steuerbilanz, Überleitungs- und Anpassungsregelungen. Die bestehenden Konflikte sollen gelöst werden, anstatt den einfacheren Weg der Vermeidung einzuschlagen. Erleichtert wird diese Aufgabe durch den Umstand, dass die zu schaffende Bemessungsgrundlage „nur“ für die globale Mindestbesteuerung benötigt wird und keine bestehende Steuerbemessungsgrundlage ersetzen soll. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen besteht kein Bedürfnis, die Belastung der globale Mindestbesteuerung streng anhand einer

809 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Einheitliche Bemessungsgrundlage, 2007, S. 39 f.

810 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Einheitliche Bemessungsgrundlage, 2007, S. 40 f.; *Kersten*, Zinsschranke und IFRS, S. 140, 144 f.

811 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Einheitliche Bemessungsgrundlage, 2007, S. 42 f.; *Kersten*, Zinsschranke und IFRS, S. 138 f.

812 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Einheitliche Bemessungsgrundlage, 2007, S. 44.

Steuerbemessungsgrundlage zu bestimmen.⁸¹³ Kleinere Ungleichheiten oder Verschiebungen von Gewinnen und Verlusten zwischen verschiedenen Veranlagungszeiträumen im Verhältnis zur steuerlichen Bemessungsgrundlage des jeweiligen Ansässigkeitsstaates sind nicht entscheidend. Bekanntlich wäre die Alternative eine vollkommene Ungleichheit durch einzelstaatlich bestimmte Bemessungsgrundlagen.

Fraglich ist, wie die aufgezeigten Spannungen gelöst werden können.⁸¹⁴ Dabei sollte das Ziel aber nicht eine möglichst starke Angleichung an die herkömmlichen Steuerbemessungsgrundlagen sein, sondern es sollte nur das Notwendigste angepasst werden, dass eine vertretbare und passende Bemessungsgrundlage für die globale Mindestbesteuerung entsteht.⁸¹⁵ Ausschlaggebend wird sein, dass rechtsichere Regelungen mit einem gleichbleibenden Ergebnis geschaffen werden, unabhängig davon welche Gestaltungsentscheidungen bei den einzelnen Bewertungs- oder Aktivierungsregelungen getroffen werden. Dieselbe Situation soll stets zu derselben Besteuerung führen und ungleiche Sachverhalte sollen entsprechend verschieden behandelt werden.

Temporäre Differenzen sind grundsätzlich überschaubar, da diese über einen längeren Zeitraum ausgeglichen werden und als zusätzlicher Schutz ein Vor- bzw. Rücktrag von ausländischen Steuern oberhalb der Mindeststeuerschwelle⁸¹⁶ sowie ein Verlustvortrag⁸¹⁷ ermöglicht werden kann.⁸¹⁸ Anders stellt sich dies aber möglicherweise bei den temporären Differenzen aufgrund der den IFRS immanenten Bewertung nach dem „fair value“-Prinzip dar. Da hiernach für die Bewertung von Wirtschaftsgütern Marktwerte herangezogen werden, kann eine Besteuerung ohne eine tatsächliche Transaktion inklusive Realisierung eines Gewinns entstehen. Dies ist auf den ersten Blick gerade bei der globalen

813 Vgl. hierzu *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BfIT 2020, 62, 65 f.

814 Vgl. auch *Link* in: Schön, *Steuerliche Maßgeblichkeit*, S. 248 ff., für eine kritische Analyse der Eignung der IFRS als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung.

815 *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BfIT 2020, 62, 67.

816 Siehe Zweiter Teil.C.I.4.d).

817 Siehe zur Behandlung von Verlusten Zweiter Teil.C.II.5.

818 Vgl. für eine genauere Analyse von verschiedenen Gestaltungsalternativen, um temporäre Differenzen auszugleichen, OECD, *Public Consultation Document, Global Anti-Base Erosion Proposal („GloBE“)* – Pillar Two, S. 13 ff., Rn. 33 ff.

Mindestbesteuerung zweifelhaft, da zum einen bei dem inländischen Steuerpflichtigen keine Liquidität gegeben wäre, wenn die Gewinne bei der Tochtergesellschaft entstehen, und zum anderen die notwendige Liquidität selbst nicht durch eine Ausschüttung der Tochtergesellschaft erlangt werden könnte. Um dies zu verhindern, könnte eine Neubewertung bei sich verändernden Marktwerten verboten werden.⁸¹⁹

Andererseits ist das Ergebnis über eine längere Periode hinweg ausgeglichen, da höhere Bewertungen bzw. niedrigere Bewertungen durch Transaktionen realisiert und die Verluste bzw. Gewinne deshalb nur in andere Veranlagungszeiträume verschoben werden, wobei der „Totalgewinn“ identisch bleibt. Zugleich fällt dieses Problem bei der Betrachtung eines Gesamtkonzerns weniger ins Gewicht, wenn durch die unzähligen Vorgänge innerhalb des Unternehmens Gewinne und Verluste realisiert werden, welche teilweise in den Marktwerten schon eingepreist waren, und in einer Analyse des gesamten Konzerns ausreichend Liquidität entsteht. Weiterhin können die periodischen Einkünfteverlagerungen einzelner Tochtergesellschaften durch die Zusammenfassung von Einkünften auf einer Country-By-Country-Basis ausgeglichen werden.⁸²⁰ Die verbleibende Verschiebung von Gewinnen ist mangels einer Progression bei der globalen Mindestbesteuerung weniger entscheidend. Zu guter Letzt wäre eine Abkehr vom „fair value“-Prinzip im Grunde auch eine allgemeine Abkehr von den IFRS, da diese Bewertungsentscheidung ein Kernbestandteil der IFRS ist. Einzig für die Einführung einer Bemessungsgrundlage anhand von Marktwerten bedarf es Sonderregelungen, z.B. die Stundung der Steuerlast oder ein Ratenmodell, da auf einen Schlag stille Reserven aufgedeckt werden.

Daneben sollte der Fokus auf den permanenten Differenzen zwischen der Rechnungslegung und dem Steuerrecht liegen.⁸²¹ Da die Bemessungsgrundlage die Einkünfte vor Steuern darstellen soll, ist unerlässlich, dass die auf diese Einkünfte gezahlten Steuern nicht abgezogen

819 Pistone/Nogueira/Andrade/Turina, BfIT 2020, 62, 69.

820 Siehe Zweiter Teil.C.I.4.b); vgl. auch OECD, Public Consultation Document, Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two, S. 18, Rn. 60.

821 So auch Daurer, RWZ 2020, 51, 55.

werden dürfen bzw. wieder hinzugerechnet werden müssen.⁸²² Darüber hinaus hat eine Angleichung als solche keinen erheblichen Wert, sondern es ist fraglich, welche Anpassungen, ggfs. aus politischen Gründen, notwendig sind, um eine konsensfähige Bemessungsgrundlage zu bilden. Beispielsweise haben außerbilanzielle Korrekturen oftmals einen regulatorischen oder missbrauchsbekämpfenden Hintergrund, so dass diese Anpassungen nicht per se zu einem besseren Ergebnis führen, sondern nur gewisse Zielsetzungen umsetzen. In diesem Sinne kann auf das GloBE-Projekt verwiesen werden, wo auf einer multinationalen Ebene im „Inclusive Framework“ verhandelt wird, welche Angleichungen notwendig erscheinen.⁸²³ In Frage steht aber, ob diese Anpassungen zur Erfüllung von bestimmten Zielsetzungen bei der globalen Mindestbesteuerung tatsächlich erforderlich sind. Das ist m.E. zu verneinen, da durch dieses Regime nur eine Mindestbelastung gewährleistet werden soll und die „normale“ Ertragsbesteuerung nach wie vor durch die jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der ausländischen Gesellschaften nach deren Zielsetzungen erfolgt.⁸²⁴ Hieraus ist zu schließen, dass aus gestalterischer Sicht keine essentiellen Anpassungen mit Ausnahme der Nichtberücksichtigung von Steuerausgaben benannt werden können. Im Mittelpunkt steht alleine das Erfordernis einer einheitlichen Bemessungsgrundlage.

d. Test der effektiven Steuerbelastung

Bevor die globale Mindestbesteuerung eingreifen kann, muss ermittelt werden, welcher Ertragsteuerlast die Einkünfte im Ausland unterlegen haben und ob die Mindeststeuerschwelle überschritten wurde. Die globale Mindestbesteuerung soll auf der effektiven Steuerlast im Ausland aufbauen. Unerheblich ist deshalb der regelmäßige Steuersatz im jeweiligen Staat als solcher. Vielmehr wird jeweils die tatsächlich gezahlte Steuer erfasst und zu den Einkünften nach der festgelegten Bemessungsgrundlage in Verhältnis gesetzt. Dabei werden nicht nur

⁸²² Vgl. auch OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 198 f.

⁸²³ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 175 ff.

⁸²⁴ Vgl. zum Ganzen auch *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, *BfIT* 2020, 62, 68 f.

die Steuern des jeweiligen Ansässigkeitsstaates der ausländischen Gesellschaft, sondern auch Steuern von Drittstaaten berücksichtigt, die in Bezug auf die betroffenen Einkünfte erhoben wurden.⁸²⁵

Problematisch können dabei Verlagerungen von Steuerzahlungen und den dazugehörigen Einkünften über verschiedene Veranlagungszeiträume oder ähnliche Effekte werden. In der Folge könnte in einem Jahr eine niedrige Besteuerung und im nächsten Jahr, wenn die ausländische Besteuerung eintritt, eine Steuerlast weit über der Mindeststeuerschwelle vorliegen. Diese Folge wird wohl relativiert, solange die Tochtergesellschaften eines Unternehmens innerhalb eines Staates gemeinschaftlich fortwährend ähnlich hohe Einkünfte generieren und die Phasenverschiebung dadurch ausgeglichen wird.

Fraglich ist, ob zur Lösung dieses Problems eine Betrachtung bzw. Zusammenfassung der Einkünfte und der Steuern über eine längere Periode sinnvoll erscheint. Beispielsweise könnten jeweils die letzten drei Jahre gemeinsam analysiert werden, wodurch im Ergebnis eine mittlere effektive Steuerbelastung ermittelt werden würde. Wie das folgende Beispiel zeigt, löst eine Periodenbetrachtung jedoch ebenso Zweifel aus: Wenn ein derartiger Steuerbelastungstest im Jahr X eine zu niedrige Steuerlast ermittelt, muss eine Nachversteuerung eintreten. Falls es nun im folgenden Jahr wiederum zu einer Nachversteuerung kommt, besteht die Gefahr, dass Einkünfte aus den zurückliegenden Veranlagungszeiträumen, aus den Jahren X und X-1, aufgrund der längeren Betrachtungsperiode doppelt besteuert werden. Mithin wäre eine bessere Möglichkeit mit derselben Stoßrichtung den Vortrag bzw. Rücktrag von Steuern über der Mindeststeuerschwelle des zurückliegenden oder bevorstehenden Veranlagungszeitraumes zu gestatten. Dadurch würde ausschließlich ein Veranlagungszeitraum betrachtet werden, wobei eine Phasenverschiebung von Einkünften und Steuern dennoch ausgeglichen werden könnte. Gleichzeitig ist durch die separate Besteuerung jedes Veranlagungszeitraumes eine mehrfache Besteuerung der Einkünfte eines Veranlagungszeitraumes ausgeschlossen. Ebenso schlägt das „Inclusive Framework“ für das GloBE-Projekt

⁸²⁵ Vgl. auch OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 127 ff. hinsichtlich einer im Grundsatz ähnlichen Regelung.

in diesem Zusammenhang die Möglichkeit eines Vortrags von „überbezahlten“ Steuern oberhalb der Mindeststeuerschwelle vor.⁸²⁶

Gegen eine solche Ausgleichsmaßnahme kann wiederum allgemein die Effektivität der globalen Mindestbesteuerung angeführt werden, da eine tatsächlich vorliegende Niedrigbesteuerung nicht nachversteuert wird, solange in dem zurückliegenden bzw. bevorstehenden Veranlagungszeitraum eine erhöhte Besteuerung gegeben ist. Dieses Argument ist aber nur dann durchschlagend, wenn die Einkünfte effektiv einer niedrigen Besteuerung unterlegen haben und die zugehörige Steuerlast nicht nur durch eine Phasenverschiebung in einen anderen Veranlagungszeitraum gefallen ist. Da Letzteres ohne eine genauere Analyse in der Anwendungspraxis nicht ausgeschlossen werden kann, ist zur Vereinfachung ein (zeitlich limitierter) Vor- bzw. Rücktrag von Steuern oberhalb der Mindeststeuerschwelle zuzulassen.

e. Besteuerungsmethode

Nachdem festgestellt wurde, welche Einkünfte der Tochtergesellschaften einer inländischen Muttergesellschaft i.S.d. globalen Mindestbesteuerung als zu niedrig besteuert gelten, ist deren Besteuerung im Inland zu problematisieren.

i. Besteuerungsmethode im engeren Sinne

Bezüglich der Besteuerungsmethode ist allgemein zwischen beherrschten Körperschaften und Betriebsstätten zu unterscheiden. Letztere haben keine eigene Rechtspersönlichkeit, so dass deren Einkünfte im Grundsatz ohnehin bei dem jeweils zugehörigen Unternehmen besteuert werden. Im Falle von ausländischen Betriebsstätten sehen die deutschen DBA allerdings in der Regel eine Freistellung dieser Einkünfte durch den Ansässigkeitsstaat des Unternehmens vor (Art. 22 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4 DE-MA). Um das Konterkarieren der globalen Mindestbesteuerung durch diese DBA-Regelung zu verhindern, muss insoweit auf die Anrechnungsmethode umgestellt werden.

⁸²⁶ Vgl. zur genauen Ausgestaltung OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 286 ff.

Anders sieht es bei beherrschten Körperschaften aus, die prinzipiell als eigene Rechtspersönlichkeiten vollkommen getrennt von deren Anteilseignern besteuert werden. Hier bedarf es wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung einer Zurechnung der Einkünfte der beherrschten Kapitalgesellschaft zu den übrigen Einkünften der Anteilseigner. Dadurch entsteht eine „quasi-transparente“ Besteuerung.

ii. Art und Weise der Besteuerung

Die globale Mindestbesteuerung ist eine Ertragsbesteuerung, so dass eine Einbeziehung in die „normale“ Ertragsbesteuerung des im Inland steuerpflichtigen Anteilseigners, im Speziellen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, naheliegt. Dabei sollte die Gewerbesteuer generell unberücksichtigt bleiben, da durch die verschiedenen Hebesätze ungleiche Steuerlasten und zusätzlich die von der Hinzurechnungsbesteuerung bekannten Probleme der Steueranrechnung entstehen würden.⁸²⁷ Weiterhin ist eine einfache Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage des Anteilseigners nicht möglich, da keine Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau bezweckt ist, sondern die Besteuerung nur in Höhe eines festen Mindeststeuersatzes erfolgen soll. Dieses Ziel könnte aber zumindest hinsichtlich der Körperschaftsteuer durch eine teilweise Freistellung der Einkünfte ähnlich dem Teileinkünfteverfahren erreicht werden.⁸²⁸ Beispielsweise entstünde eine Gesamtbelastung von 12 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag bei einer Steuerfreistellung von 20 Prozent der Einkünfte und dem derzeitigen Körperschaftsteuersatz in Höhe von 15 Prozent. Andererseits führt bei natürlichen Personen als Besteuerungssubjekt die Progression der Einkommensteuer zu einem variablen Steuersatz, wodurch die Intention einer Mindestbesteuerung zu einem festen Steuersatz nicht erfüllt wäre.

Das bessere Alternativkonzept ist die Besteuerung in einer eigenen Schedule wie bei der derzeitigen Abgeltungsteuer. Dies ermöglicht eine pauschale Besteuerung mit einem festen Steuersatz einheitlich sowohl für juristische als auch für natürliche Personen. Die Nebenfolge hieraus ist, dass die Einkünfte der globalen Mindestbesteuerung im

⁸²⁷ Siehe Erster Teil.C.II.3.b).

⁸²⁸ Vgl. zu dieser Gestaltungsvariante *Englisch/Jo.Becker*, WtJ 2019, 483, 499.

Gegensatz zur ersten Variante nicht mit anderen Einkünften des Steuersubjekts außerhalb der Schedule verrechnet werden können. Entsprechend wird die Muttergesellschaft auch dann zur globalen Mindestbesteuerung herangezogen, wenn die Muttergesellschaft selber Verluste schreibt. Das möglicherweise bestehende Liquiditätsproblem hinsichtlich der Steuerzahlung kann aber im Grundsatz durch eine Ausschüttung der profitablen Tochtergesellschaften umgangen werden, da die globale Mindestbesteuerung nur bei einer Beherrschung derselben zur Anwendung kommt. Weiterhin erfüllt die fehlende Verrechenbarkeit mit Einkünften des Steuersubjekts die Zielsetzungen der globalen Mindestbesteuerung besser, da die hinzuzurechnenden Einkünfte unabhängig von anderen Umständen des Steuersubjekts der Mindestbelastung unterliegen sollen.

iii. Zu versteuernde Einkünfte

Wie bereits erörtert sollen grundsätzlich alle ausländischen Einkünfte identisch behandelt werden und der globalen Mindestbesteuerung unterliegen. Zu klären bleibt, welche Einkünfte der jeweiligen Tochtergesellschaft welchem Anteilseigner zugerechnet werden; mithin die Aufteilung der niedrig besteuerten Einkünfte. Der klare Grundsatz sollte eine Besteuerung nach der Beteiligung am Nennkapital der beherrschten Gesellschaft darstellen. Im einfachsten Fall der unmittelbaren Beherrschung durch eine Mehrheitsbeteiligung werden Einkünfte entsprechend dieser Beteiligung hinzugerechnet. Genauso müssen dem Steuersubjekt jedoch auch Einkünfte im Verhältnis zu den mittelbar gehaltenen Anteilen an der Gesellschaft hinzugerechnet werden. Für den Fall, dass die ausländische Gesellschaft kein Nennkapital hat oder selbiges nicht die Grundlage der Gewinnverteilung darstellt, sollte die Hinzurechnung im Verhältnis der geltenden Gewinnverteilung erfolgen.

Fragwürdig stellt sich die Situation dar, wenn die Beherrschung der Gesellschaft über die Stimmrechte oder nahestehende Personen vermittelt wird und gleichzeitig die (un)mittelbare Teilhabe an dem Kapital bzw. dem Gewinn sehr gering ist. Hier erscheint es grundsätzlich verfehlt, eine Hinzurechnung von Einkünften nur im Verhältnis des geringen Kapitalanteils zu vollziehen. Andererseits besteht die große Gefahr einer Doppelbesteuerung, wenn man Einkünfte parallel unter

Berücksichtigung der Stimmrechte und des Nennkapitals hinzurechnet. Und dabei ist die erhöhte Unsicherheit und die große Compliance- und Verwaltungsarbeit noch nicht berücksichtigt, die bei einer differenzierenden Betrachtung und Aufteilung der Einkünfte anfällt. Entsprechend sollte es bei der Zurechnung nach dem Nennkapital bzw. dem Gewinn verbleiben.

Zur Vereinfachung und Effizienzsteigerung könnte als Zusatzregelung eine Besteuerung aller Einkünfte einer Tochtergesellschaft, ohne Beschränkung auf die tatsächlichen Anteile am Nennkapital, bei einer Beteiligung von über 75 bzw. 90 Prozent angenommen werden.⁸²⁹ Der Vorteil ist, dass alle Einkünfte dadurch der globalen Mindestbesteuerung unterliegen, auch wenn die Voraussetzungen der Beherrschung hinsichtlich der übrigen Anteile nicht vorliegen würden. Diese verschärfte Haftung wäre in gewisser Weise auch fair, da bei einer Beteiligung von über 75 Prozent an einer Gesellschaft die weitestgehend uneingeschränkte Handlungsmacht bei den Mehrheitsgesellschaftern liegt. Nach deutschem Recht bestehen beispielsweise noch einzelne Minderheitsrechte wie das Recht auf Einberufung einer Hauptversammlung (§ 122 AktG) bzw. einer Gesellschafterversammlung (§ 50 GmbHG). Aber die Sperrminorität für die Verhinderung einer Satzungsänderung liegt nach dem deutschen Aktiengesetz bei 25 Prozent des Kapitals (§ 179 Abs. 2 S. 1 AktG bzw. § 53 Abs. 2 S. 1 GmbHG) und ist entsprechend ausgeschlossen, wenn 75 Prozent des Kapitals durch Mehrheitsgesellschafter gehalten werden. Dies kann in ausländischen Rechtssystemen anders geregelt sein, aber im Kern wird die grundlegende Entscheidungsgewalt in jedem Fall bei den Mehrheitsgesellschaftern liegen.

iv. Hinzurechnungszeitpunkt

Zu guter Letzt ist der Hinzurechnungszeitpunkt festzulegen, in welchem die tatsächliche Hinzurechnung der ausländischen Einkünfte zum inländischen Steuerpflichtigen erfolgt. Naheliegend ist ein Gleich-

829 Vgl. zu diesem Vorschlag *Englisch/Jo.Becker*, WTJ 2019, 483, 505.

lauf mit dem relevanten Zeitpunkt der Beherrschungsprüfung, dem Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft.⁸³⁰

In Verbindung mit der Country-By-Country Betrachtung entsteht dabei möglicherweise ein Konfliktpunkt, wenn Tochtergesellschaften innerhalb eines Staates unterschiedliche Wirtschaftsjahre haben. In Frage steht, wie in diesem Fall die Zusammenfassung der Einkünfte aller Tochtergesellschaften eines Staates erfolgt. Überzeugend ist, insofern auf den Veranlagungszeitraum des inländischen Steuerpflichtigen abzustellen und die Einkünfte der jeweiligen Tochtergesellschaften einzubeziehen, wenn der eben festgelegte Hinzurechnungszeitpunkt in diesen Veranlagungszeitraum fällt. An einem Beispiel veranschaulicht, stellt sich dies wie folgt dar:

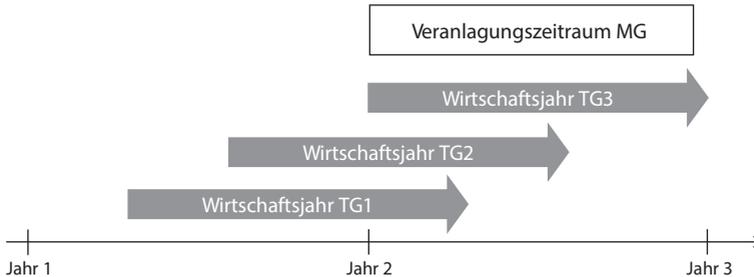


Abb. 8 Beispiel Hinzurechnungszeitpunkt⁸³¹

Der Veranlagungszeitraum der obersten Muttergesellschaft (MG) ist das Kalenderjahr. Die drei ausländischen Tochtergesellschaften (TG1 – TG3) haben jeweils unterschiedliche Wirtschaftsjahre und nur das Wirtschaftsjahr von TG3 stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Dennoch werden die Einkünfte der drei Tochtergesellschaften aus den dargestellten Wirtschaftsjahren gleichermaßen i.S.d. globalen Mindestbesteuerung der obersten Muttergesellschaft hinzugerechnet, da das Ende der jeweiligen Wirtschaftsjahre in den Veranlagungszeitraum der MG fällt. Folglich können auch Einkünfte, die im vorherigen Kalenderjahr erwirtschaftet worden sind, in dem mit dem darauffolgenden Kalen-

⁸³⁰ Siehe Zweiter Teil.C.I.2.d).

⁸³¹ Eigene Darstellung.

derjahr identischen Wirtschaftsjahr der obersten Muttergesellschaft hinzugerechnet werden.

f. Höhe der Mindeststeuer

Um das grundsätzliche System der globalen Mindestbesteuerung abzuschließen, muss noch der Steuersatz festgelegt werden, welcher die tatsächliche Tragweite der neuen Besteuerung bestimmt. Der erste entscheidende Punkt hinsichtlich der Höhe der Mindeststeuerschwelle ist, dass der Belastungstest und die tatsächliche Besteuerung auf Grundlage derselben Steuersatzhöhe erfolgen. Die Ertragsbesteuerung soll ausschließlich auf dieses Niveau aufgestockt werden und in keinem Fall eine Belastung darüber hinaus verursachen. Insbesondere soll keine Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau des jeweiligen Steuerpflichtigen eintreten.

Der zweite entscheidende Punkt ist die Höhe des festzulegenden Steuersatzes.⁸³² Diese Entscheidung ist im Endeffekt eine politische, aber dennoch kann ein Rahmen herausgearbeitet werden, in welchem eine Festlegung als sinnvoll angesehen werden kann. Hierbei wird unterstellt, dass die in dieser Arbeit getätigten Gestaltungsempfehlungen umgesetzt werden, insbesondere bezüglich der Zusammenfassung der Einkünfte eine Country-By-Country oder eine Entity-by-Entity Betrachtung verwendet wird. Anderenfalls müsste beispielsweise alleine aufgrund der effektivitätssenkenden Ausgleichsmöglichkeiten des Global-Blendings ein verhältnismäßig höherer Steuersatz angewendet werden, um ein ähnliches Resultat zu generieren.⁸³³

Der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz innerhalb der 36 OECD-Staaten lag im Jahr 2019 bei 23,5 Prozent (gerundet),⁸³⁴ wobei sich die niedrigsten Sätze auf neun Prozent (Ungarn) und 12,5 Prozent (Irland) beliefen. Die Mindestbesteuerung ist schon ihrer Bezeichnung nach eine Mindestbelastung, so dass nur ein essentieller Abschlag zu der bestehenden durchschnittlichen Belastung innerhalb der OECD zu

⁸³² Vgl. zur Schwierigkeit dieser Frage Hey, *Global Minimum Taxation (GLOBE)*, S. 21 f.

⁸³³ Vgl. hierzu Grubert/Altshuler, *NTJ* 2013, 671, 697 ff.

⁸³⁴ Eigene Berechnung auf Grundlage von statistischen Daten der OECD (Table II.1. Statutory corporate income tax rate, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78166#> (zuletzt abgerufen am 21.11.2022)).

rechtfertigen ist. Gleichzeitig können die niedrigen Körperschaftsteuersätze von Ungarn und Irland als Richtwert herangezogen werden, die im Hinblick auf einen breiten Konsens nicht bzw. jedenfalls nicht stark überschritten werden sollten. Beispielsweise wäre ein Mindeststeuersatz von 11,75 Prozent m.E. sinnvoll und politisch gut zu begründen, da ein 50-prozentiger Abschlag den notwendigen Abstand zum Durchschnittsteuersatz schafft und der Wert im Bereich der niedrigsten Steuersätze innerhalb der OECD liegt.

Um die Effektivität der globalen Mindestbesteuerung zu erhöhen, könnte zu einem späteren Zeitpunkt, wenn sich das Besteuerungssystem als solches etabliert hat, eine Erhöhung des Mindeststeuersatzes erfolgen.

II Sonderprobleme

In diesem Abschnitt der Arbeit sollen Sonderprobleme bzw. Detailfragen behandelt werden, die bei der Gestaltung der globalen Mindestbesteuerung berücksichtigt werden müssen. Ausschlagend ist, die problembehafteten Gegenstände zu benennen und, falls möglich, entsprechende Lösungsvorschläge zu unterbreiten.

1. Kein Substanztest

Seit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ ist der Substanztest, wonach eine Hinzurechnungsbesteuerung ausscheiden muss, wenn die hinzuzurechnenden Einkünfte auf einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, nicht mehr von der derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerung und anderen CFC-Regimen in der EU hinweg zu denken.⁸³⁵ Diese Regelung soll dafür sorgen, dass ausschließlich missbräuchliche Gestaltungen von entsprechenden Bestimmungen erfasst werden.

Wie bereits mehrfach herausgestellt, ist die globale Mindestbesteuerung jedoch keine Missbrauchsbesteuerung, sondern eine im Sinne der Steuergerechtigkeit wirkende Begrenzung des schädlichen Steuerwett-

835 Siehe Erster Teil.C.I.2.a).

bewerbs. Alle Einkünfte, die zu niedrig besteuert sind, sollen gleichgestellt und hinsichtlich der Steuerlast auf ein fairen Mindestwert angehoben werden. Dies betrifft mobile und immobile Einkünfte, substanzlose Einkünfte und auch die Realwirtschaft. Ein Substanztest würde diese Zielsetzung konterkarieren und ist damit bei der globalen Mindestbesteuerung auszuschließen.

2. Klassische Missbrauchsfälle

Fraglich ist jedoch, ob die klassischen Missbrauchsfälle, zu denen insbesondere Briefkasten- und Strohfirmen gehören, einer besonderen Behandlung bedürfen oder ob die Erfassung durch die globale Mindestbesteuerung als Ausgleich genügt. Soweit Einkünfte durch eine rein künstliche Gestaltung ins Ausland verlagert werden, müssten diese Einkünfte bei einer hypothetisch missbrauchsfreien Gestaltung im Inland „normal“ besteuert werden. Entsprechend sind diese Einkünfte im Grundsatz dem Inland zuzurechnen. Dies bedeutet, dass eine Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau notwendig ist, um den Missbrauch gänzlich auszugleichen. Es kann nicht sein, dass derjenige, der eine eindeutige Missbrauchsgestaltung wählt, besser steht als ein Wettbewerber, der seine Einkünfte regelkonform im Inland belässt. Die zweite und entscheidende Frage ist, wie diese Rechtsfolge erreicht werden kann.

a. Alternative Belastungen in der globalen Mindestbesteuerung

Als ersten Lösungsvorschlag könnte die globale Mindestbesteuerung für diese Einkünfte abgewandelt werden, indem nicht nur eine Nachversteuerung auf das Mindeststeuerniveau, sondern als alternative Rechtsfolge eine Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau erfolgt.⁸³⁶ Entsprechend müssten die Fälle des echten Missbrauchs, wo eine Besteuerung auf dem Inlandsniveau gerechtfertigt ist, innerhalb der globalen Mindestbesteuerung definiert werden. Dies hätte aus deutscher Sicht den Reiz, dass durch eine steuerliche Maßnahme alle

⁸³⁶ Vgl. zu diesem Vorschlag Röder, *StuW* 2020, 35, 46 f.

Fälle angemessen behandelt werden könnten. M.E. sprechen jedoch die gewichtigeren Argumente gegen ein derartiges Vorhaben.

Zum einen kann bezweifelt werden, ob diese Differenzierung in die globale Mindestbesteuerung widerspruchsfrei integriert werden kann. Alleine vom Sinn und Zweck der Regelungen wird eine gewisse Grundbelastung und gerade keine Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau verfolgt. Ebenso ist eine global einheitliche Belastung in diesem Fall schwerlich umsetzbar. Soweit die Besteuerung der „missbräuchlichen“ Einkünfte auf das jeweilige Steuerniveau im Inland angehoben wird, entstehen große Belastungsunterschiede, je nachdem welcher Staat die globale Mindestbesteuerung anwendet. Daneben können Belastungsunterschiede zwischen der Besteuerung in der Missbrauchsgestaltung und der hypothetischen missbrauchsfreien Gestaltung erscheinen, wenn für die globale Mindestbesteuerung eine eigene, international einheitliche Bemessungsgrundlage entwickelt wird.

Zum anderen soll die globale Mindestbesteuerung ein möglichst einfaches Besteuerungsregime sein, damit viele Einzelstaaten, insbesondere auch weniger entwickelte Länder, das Regime umsetzen. Eine Differenzierung bei verschiedenen Einkünften und entsprechend unterschiedliche Steuersätze würden aber eine unnötige Komplexität einführen. Im Speziellen die Unterscheidung und Separierung der „missbräuchlichen“ Einkünfte können ähnliche Probleme verursachen wie die bekannten Abgrenzungsschwierigkeiten der derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerung.⁸³⁷

b. Rückgriff auf § 42 AO

Als zweite Variante könnten diese klassischen Missbrauchsfälle über die allgemeinen Missbrauchsvorschriften, insbesondere § 42 AO, mit der Rechtsfolge der Negierung der künstlichen Gestaltung gelöst werden. § 42 AO hat einen sehr weiten und auslegungsbedürftigen Wortlaut, so dass verschiedene Interpretationen und Fallgruppen hierunter gefasst werden können. Mitunter könnten auch Missbrauchsfälle, die

837 Siehe Erster Teil.C.II.1.c).

vormalerweise typischerweise von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden sollten, bereits durch § 42 AO behandelt werden.⁸³⁸

Gleichzeitig ist der weite und auslegungsbedürftige Wortlaut des § 42 AO auch ein Nachteil, da es in gewisser Weise an Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen mangelt. Ohne konkrete Maßstäbe durch den Gesetzgeber ist die Grenze zwischen legaler Steuerumgehung und illegalem Missbrauch unbestimmt und folglich würde es der Steuerverwaltung und insbesondere der Rechtsprechung obliegen, die Grenzen der Regelung für diese Anwendungsfälle zu bestimmen.⁸³⁹ Überspitzt formuliert kann alles oder nichts in den Anwendungsbereich von § 42 AO fallen. Es ist aber nicht Sinn der Steuergesetzgebung, die Belastungsentscheidungen auf die Exekutive und Judikative abzuwälzen. Daneben könnte behauptet werden, dass der Rückgriff auf die allgemeine Missbrauchsregelung ein Rückschritt in die Zeiten vor Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung darstellt.

c. Einführung einer neuen Regelung

Der dritte und m.E. überzeugendste Lösungsvorschlag ist, eine neue Regelung für die Behandlung der klassischen Missbrauchsfälle wie Briefkasten- und Strohfirnen einzuführen. Durch eine explizite Regelung können der Tatbestand und die Rechtsfolge ersichtlich umgrenzt werden, wodurch Rechts- und Planungssicherheit für Unternehmen und die Verwaltung entsteht. Eine entsprechende Vorschrift kann aufgrund des inneren Zusammenhangs als neuer, dritter Absatz bei § 42 AO eingefügt werden. Als Vorbild für diese Neuregelung sollte Art. 7 Abs. 2 Buchst. b) ATAD dienen. Die zu erfassenden Anwendungsfälle könnten ähnlich des Wortlauts von Art. 7 Abs. 2 Buchst. b) ATAD typisierend beschrieben werden. Im Gegensatz zu Art. 7 Abs. 1 Buchst. b) ATAD sollte jedoch auf das Erfordernis der Niedrigbesteuerung verzichtet werden, da bei derartigen Fällen unabhängig von der Höhe der ausländischen Besteuerung der Missbrauch als solcher das entscheidende Kriterium ist. In Frage steht, ob als weitere Voraussetzung eine Beherrschung oder eine bestimmte Beteiligungsschwelle erreicht

⁸³⁸ Siehe Erster Teil.C.I.3.

⁸³⁹ Vgl. hierzu *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 690 f.

werden muss, da ein Gestaltungsmissbrauch im Grundsatz nur durch den notwendigen Einfluss durchgeführt werden kann. Auf der anderen Seite profitieren nicht nur die Initiatoren, sondern alle Beteiligten gleichermaßen von der missbräuchlichen Gestaltung, so dass durch zu hohe Beherrschungsvoraussetzungen Umgehungen ermöglicht werden könnten. Dementsprechend sollte durch die Bestimmung einer Beteiligungsschwelle einerseits Kleinstbeteiligungen geschützt und andererseits keine Beherrschung (im handelsrechtlichen Sinne) vorausgesetzt werden. Aus diesen Erwägungen kann folgender Entwurf als neuer Absatz 3 zu § 42 AO herausgearbeitet werden:

¹Ein Missbrauch liegt insbesondere vor, wenn die Gewinne von ausländischen Gesellschaften, an denen eine im Inland steuerpflichtige Person zu mindestens 25 Prozent beteiligt ist, oder Betriebsstätten nicht der inländischen Ertragsbesteuerung unterliegen oder steuerbefreit sind und diese Gewinne auf unangemessenen Gestaltungen beruhen, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen. ²Für Zwecke des Satzes 1 gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen als unangemessen, soweit die ausländische Gesellschaft oder die Betriebsstätte nicht selbst Eigentümer der Vermögenswerte wäre oder die Risiken, aus denen seine gesamten Einkünfte oder Teile davon erzielt werden, nicht eingegangen wäre, wenn nicht die im Inland steuerpflichtige Person die für diese Vermögenswerte und Risiken relevanten Aufgaben, die für die Erzielung der Einkünfte ausschlaggebend sind, ausführen würde.

In der Folge wären zum einen die klassischen Missbrauchsfälle über die globale Mindestbesteuerung hinaus erfasst, indem die hieraus entstehenden Einkünfte gemäß dem neu einzuführenden Absatz 3 zu § 42 AO unter die deutsche Ertragsbesteuerung fallen würden. Zum anderen wären gleichzeitig durch diese Regelung die Anforderungen der Art. 7 und 8 ATAD in Bezug auf Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen vollumfänglich erfüllt. Dementsprechend wäre nach der ATAD darüber hinaus keine klassische Hinzurechnungsbesteuerung erforderlich.

3. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die globale Mindestbesteuerung hat zwei Grundregeln, von denen die Letztere die Vermeidung von Doppelbesteuerungen determiniert. Zum einen sollen alle Einkünfte mit dem Mindeststeuersatz besteuert werden, wobei aus einer objektiven Perspektive irrelevant ist, welcher Staat die notwendige Besteuerung durchführt. Zum anderen soll eine zusätzliche Besteuerung über die Mindeststeuerschwelle hinaus in jedem Fall verhindert werden. Auch ganz allgemein ist bei der Einführung von zusätzlichen Besteuerungsregimen die Verhinderung von Doppelbesteuerungen durch die Überschneidungen mit bestehenden Regelungen essentiell, da ansonsten negativ in die Wettbewerbsfähigkeit der betroffenen Steuerpflichtigen eingegriffen wird und sich dies schädlich auf die wirtschaftliche Entwicklung der einzelnen Unternehmen und damit auch der Volkswirtschaften auswirken kann.⁸⁴⁰

Die globale Mindestbesteuerung eröffnet ähnliche Überschneidungen und Problemstellungen wie die bekannte Hinzurechnungsbesteuerung, so dass als Einstieg auf die Empfehlungen der OECD im Rahmen des abschließenden Berichts bezüglich der CFC-Regelungen aus dem Jahre 2015 zurückgegriffen werden kann.⁸⁴¹ Dort wurden als die drei Hauptfälle, welche zu Doppelbesteuerungen führen können, die Ertragsbesteuerung im Quellenstaat, CFC-Besteuerungen anderer Staaten und die Besteuerung von Ausschüttungen herausgearbeitet. Insbesondere der zweite Fall ist zentral, da bei der globalen Mindestbesteuerung Interferenzen nicht nur mit anderen CFC-Regelungen sondern auch mit Verrechnungspreisen, mit den weiteren Säule II- Maßnahmen des „Inclusive Framework“⁸⁴² und ähnlichen Vorschriften erfolgen können.

840 Vgl. beispielsweise OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 121.

841 OECD, Final Report BEPS Action 3, Rn. 121 ff.

842 Namentlich der sog. „Undertaxed Payments Rule“.

a. Ertragsbesteuerung im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft

Das Ziel der globalen Mindestbesteuerung ist die Aufstockung der zu niedrigen Ertragsbesteuerung im Ausland. Darin enthalten ist der klare Gedanke, dass eine bereits bestehende Besteuerung im Ausland uneingeschränkt berücksichtigt werden muss und eine Doppelbesteuerung insoweit von vornherein ausscheidet.

Die Berücksichtigung der ausländischen Ertragsteuern soll durch die Anrechnung der tatsächlich gezahlten ausländischen Steuern des Ansässigkeitsstaates der ausländischen Gesellschaft erreicht werden. Die anrechenbaren Steuern sind im Gleichlauf mit den hinzuzurechnenden Einkünften im Grundsatz im Verhältnis zu der Beteiligungshöhe am Nennkapital bzw. dem Anteil an der Gewinnverteilung beschränkt. Soweit man in Ausnahmefällen eine Hinzurechnung von allen Einkünften einer ausländischen Gesellschaft ohne Beschränkung auf die tatsächlichen Anteile am Nennkapital annimmt,⁸⁴³ müssen folglich auch alle tatsächlich gezahlten Steuern anrechenbar sein. Ein weiterer wichtiger Punkt bei der Anrechnung der ausländischen Steuern ist, dass nur auf die tatsächlich gezahlten Steuern zurückgegriffen werden kann und die ausländischen Steuersätze bzw. die Steuerschuld als solche irrelevant sind. Dies gewährleistet, Steuerschlupflöcher von Staaten zu schließen, die auf dem Papier einen höheren Steuersatz als den tatsächlich Erhobenen ausweisen. Weiterhin kann die Steuerschuld auch in einem Jahr entstehen, aber erst im darauffolgenden Verlangungszeitraum gezahlt werden, wodurch im ersten Jahr keine Steueranrechnung möglich ist. Dies verdeutlicht wiederum das Problem der Phasenverschiebung, welches mit der Zulassung eines (zeitlich limitierten) Vor- bzw. Rücktrags der Ertragsteuern oberhalb der Mindeststeuerschwelle gelöst werden kann.⁸⁴⁴

b. Besteuerung durch andere Spezialregime

Komplexer ist die Verhinderung einer Doppelbesteuerung bei der Überlagerung von den verschiedenen Steuerregimen, die mittlerweile

⁸⁴³ Siehe zu dieser Gestaltungsvariante Zweiter Teil.C.I.4.e)iii).

⁸⁴⁴ Siehe Zweiter Teil.C.I.4.d).

im internationalen Steuerrecht implementiert sind. An erster Stelle steht die globale Mindestbesteuerung selbst, welche durch möglichst viele Staaten umgesetzt werden sollte und deshalb Interferenzen von Grund auf angelegt sind. Um eine Doppelbesteuerung indes zu vermeiden, bedarf es einer klaren Hierarchie der Besteuerungsrechte wie sie weiter oben erarbeitet wurde, so dass der Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft das primäre Besteuerungsrecht erhält.⁸⁴⁵ Falls die Mindestbesteuerung dennoch in zwei Staaten zugleich zur Anwendung kommt, sollte als zusätzliche Sicherheit eine Anrechnung der im jeweils anderen Staat gezahlten Steuern vorgesehen werden.

Dessen ungeachtet sind diese zwei Mechanismen, die Einrichtung einer Rangordnung zwischen den verschiedenen Steuerregimen und die Ermöglichung der Steueranrechnung, insgesamt für die Vermeidung der Doppelbesteuerung wesentlich. Hinsichtlich der Etablierung von Besteuerungshierarchien entstehen aber schnell Grenzen, wenn über die globale Mindestbesteuerung hinausgegangen wird, da andere Steuerregime nicht ohne weiteres abgeändert werden können und sinnvolle Besteuerungsprioritäten schwer herauszuarbeiten sind, weil die einzelnen Regelungen meist andere Anknüpfungspunkte und Zielsetzungen haben. Jedenfalls sollte als letzte Instanz eine Mindestbelastung durch die globale Mindestbesteuerung gewährleistet werden. Demgegenüber ist eine weitgehende Möglichkeit der Steueranrechnung für die globale Mindestbesteuerung empfehlenswert. Dadurch können nicht nur die Ertragsbesteuerung im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft, sondern auch CFC-Besteuerungen, Verrechnungspreise und prinzipiell jedwede Besteuerung der hinzuzurechnenden Einkünfte berücksichtigt werden. Dies gilt nicht nur für die Besteuerungen im Inland und im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft, sondern betrifft auch Drittstaaten, die die hinzuzurechnenden Einkünfte besteuern. Im Hinblick auf die globale Mindestbesteuerung ist nicht der besteuernde Staat wichtig, sondern dass die angemessene Besteuerung überhaupt erfolgt.

Ein spezieller Fall ist noch die „Undertaxed Payments Rule“ als Co-Bestandteil des GloBE-Projekts des „Inclusive Framework“. Hierbei

845 Siehe Zweiter Teil.C.I.1.

ist es aus meiner Sicht herauszustellen, dass eine effektive Mindestbesteuerung auch alleine durch die in dieser Arbeit vorgestellte globale Mindestbesteuerung erreicht werden könnte, soweit diese Art der Besteuerung weltweit, insbesondere in den wichtigen Industriestaaten, umgesetzt wird.⁸⁴⁶ Folglich ist die „Undertaxed Payments Rule“ m.E. nicht zwangsläufig notwendig, aber als nachrangige Regelung gegebenenfalls sinnvoll, um potentiell entstehende Lücken im Geltungsbe- reich der globalen Mindestbesteuerung zu schließen.⁸⁴⁷ Entsprechende Besteuerungslücken könnten insbesondere entstehen, wenn ein Unter- nehmen seinen Hauptsitz i.S.d. Ansässigkeit der obersten Mutterge- sellschaft in einem Staat hat, welcher die globale Mindestbesteuerung nicht umgesetzt hat und die niedrig besteuerten Einkünfte auch nicht aufgrund eines sekundären Besteuerungsrechts⁸⁴⁸ nachversteuert wer- den können.

c. Besteuerung von Dividenden

Ein weiterer Fall, der oft im Rahmen der Doppelbesteuerung problema- tisiert wird, ist die Besteuerung von Dividenden. Ursprünglich galten CFC-Regelungen oftmals als Dividendenersatzbesteuerungen, so dass eine spätere Besteuerung der tatsächlich ausgeschütteten Dividenden der ausländischen Gesellschaft als wirtschaftliche Doppelbesteuerung angesehen wurde. Hinsichtlich der globalen Mindestbesteuerung stellt sich die Lage jedoch anders dar. Zum einen ist die globale Mindest- besteuerung keine Dividendenersatzbesteuerung, sondern stellt eine angemessene Vorbelastung der zugrundeliegenden Einkünfte her. Zum anderen sind Ausschüttungen innerhalb von Konzernstruktu- ren durch das internationale Schachtelprivileg bereits weitestgehend von der Besteuerung freigestellt, wodurch das Bedürfnis einer Min- destbelastung der zugrundeliegenden Einkünfte verstärkt wurde. Zu beachten ist aber, dass aufgrund der pauschalen Gleichbehandlung aller Einkünfte nach der hier vorgestellten Mindestbesteuerung auch Dividenden von dieser erfasst werden und insoweit eine wirtschaft-

846 So auch *Blum*, Intertax 2019, 514, 518 f.; andeutend *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1, 8.

847 Siehe auch Zweiter Teil.A.II.3.d).

848 Siehe Zweiter Teil.C.I.1.a).

liche Doppelbesteuerung nicht auszuschließen ist.⁸⁴⁹ Der Effekt wird jedoch durch die Country-By-Country Betrachtung und die entsprechende Zusammenfassung von Einkünften abgeschwächt. Letztendlich ist im Hinblick auf eine einfache und rechtssichere Regelung die möglicherweise zurückbleibende Doppelbesteuerung zu akzeptieren, so dass keine weiteren Maßnahmen zur Verhinderung dieser Doppelbesteuerung notwendig sind.

Auf der anderen Seite wäre eine Ausweitung der bestehenden Dividendenprivilegien im Rahmen der „normalen“ Ertragsbesteuerung sinnvoll, soweit die Vorbelastung der zugrundeliegenden Einkünfte durch die globale Mindestbesteuerung gewährleistet ist. Dadurch können nicht nur Doppelbelastungen vermieden werden, sondern gleichzeitig könnten möglicherweise auch diese Vorschriften vereinfacht werden.

4. „Carve-Outs“

Für den Schutz der Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung vor übermäßigen und ineffektiven Belastungen sind vielfältige Sonderregelungen (sog. „Carve-Outs“) denkbar, bei deren Anwendung die globalen Mindestbesteuerung ausgeschlossen wird.⁸⁵⁰ Im Folgenden werden der Ausschluss von Kleinstfällen typischerweise durch Freigrenzen, die Einführung einer „weißen Liste“, eine Ausnahmebehandlung für angemessene Steuerprivilegien und eine Ausnahme für nicht-gewinnorientierte Organisationen näher beleuchtet.

a. Ausschluss von Kleinstfällen

Die globale Mindestbesteuerung ist ein zusätzliches Besteuerungsinstrument, das sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Verwaltung einen großen Mehraufwand bedeutet. Insbesondere die Bereitstellung von Bilanzen nach einer gemeinschaftlichen Bemessungsgrundlage kann hohe Kosten verursachen. Typischerweise haben derartige Besteuerungsregime bestimmte „De-Minimis“-Regelungen, um Steuerp-

⁸⁴⁹ Siehe Zweiter Teil.C.I.3.

⁸⁵⁰ Vgl. für eine beispielhafte Aufzählung OECD, Public Consultation Document, Global Anti-Base Erosion Proposal („GloBE“) – Pillar Two, S. 23, Rn. 74 f.

pflichtige mit geringeren Umsätzen bzw. Gewinnen zu entlasten und vor allem auch eine effektive Administration mit einem guten Kosten-Nutzen-Verhältnis zu gewährleisten. Dem gegenüber steht ein möglicher Effektivitätsverlust der Vorschriften zur Besteuerung, indem nicht mehr alle potentiellen Fälle erfasst werden. Wie immer ist ein Mittelweg, der beide Gesichtspunkte berücksichtigt, zu favorisieren. Bei der Ausgestaltung solcher Ausnahmeregelungen bestehen verschiedene Ansätze, die im Folgenden dargestellt werden sollen.

Als Erstes könnte die Frage aufgeworfen werden, ob die globale Mindestbesteuerung nur auf größere Unternehmen Anwendung finden sollte, da gerade diese Unternehmen durch die internationale Verzweigung die Möglichkeit haben Niedrigsteuere Länder lohnenswert auszunutzen.⁸⁵¹ Kleinere Unternehmen sind dagegen vermehrt regional vertreten, weil der notwendige Hebel für eine rentable Verschiebung von Einkünften ins Ausland fehlen kann. Zur Umsetzung dieser Beschränkung könnte beispielsweise in Anlehnung an das Country-By-Country Reporting (§ 138a AO) ein konsolidierter Konzernumsatz von mindestens 750 Millionen Euro für die Anwendung der globalen Mindestbesteuerung vorausgesetzt werden. Genau mit dieser Regelung plant beispielsweise das „Inclusive Framework“ bei der Umsetzung des GloBE-Projekts, um insbesondere die Synergien mit den Vorschriften zum Country-By-Country Reporting, welche bereits hinsichtlich der Beherrschungsregelungen verwendet werden, zu vertiefen und kleine und mittlere Unternehmen von der administrativen Last der GloBE-Regelungen zu verschonen.⁸⁵²

Als Zweites wäre eine Freigrenzen-Regelung, die an das Steuersubjekt im Inland anknüpft, vorstellbar. Dadurch würde weniger pauschal der schwarze Peter an größere Unternehmen weitergeschoben werden, sondern die tatsächlich zu niedrig besteuerten Einkünfte wären entscheidend. Andererseits würde eine Steuervermeidungsgestaltung durch Steuerpflichtige leichter ermöglicht, da zum Beispiel durch die Verschiebung der obersten Muttergesellschaft in einen Staat ohne eine

851 Vgl. *Riedel*, ifo Schnelldienst, 3/2020, 21, 22.

852 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 113 ff.

Mindestbesteuerung die auf einen inländischen Steuerpflichtigen sich vereinenden Einkünfte um ein vielfaches geringer wären, wenn statt des ganzen Konzerns nur ein Konzernarm zusammengerechnet wird. Die Freigrenze sollte deshalb eher auf Konzernebene durch die Addition der hinzuzurechnenden Einkünfte überprüft werden, was aber beim Zusammenspiel mehrerer Staaten Schwierigkeiten bereiten kann.

Drittens könnte bei einer Zusammenfassung der Einkünfte auf der Ebene von Einzelstaaten (Country-By-Country Betrachtung)⁸⁵³ eine Freigrenze für die jeweils zusammenzurechnenden Einkünfte eingeführt werden, so dass eine Nachversteuerung erst eintritt, wenn das Unternehmen bereits ein gewisses Maß an Gewinnen in dem jeweiligen Staat generiert. Dadurch könnten teilweise mit der globalen Mindestbesteuerung im Zusammenhang stehende Wettbewerbsnachteile, die multinationale Unternehmen gegenüber lokalen Anbietern in den ausländischen Volkswirtschaften haben, aufgefangen werden. Insbesondere der zu Anfang oft unprofitable Einstieg in einen neuen Markt wäre damit geschützt.

Der erste Vorschlag, welcher beim GloBE-Projekt favorisiert wird, birgt administrative Vorteile, da eine derartige Grenze bereits im internationalem Steuerrecht etabliert ist. Die globale Mindestbesteuerung soll aber in jedem Fall effektiv sein und dafür sorgen, dass unternehmerische Einkünfte nicht mehr auf einem sehr niedrigen Niveau besteuert werden. Die erste Gestaltungsvariante ist daher nicht zu bevorzugen, da größere Unternehmen wohl einfacher Einkünfte in Niedrigsteuerländer verschieben können, daneben aber selbiges auch bei kleineren Unternehmen möglich ist. Dementsprechend sollte nicht auf den Umsatz eines Unternehmens abgestellt werden, sondern auf die Einkünfte, welche unter die Mindestbesteuerung fallen. Hierbei ist zu beachten, dass als Bezugsobjekt im Endeffekt nur die Konzernebene gelten kann. Wenn eine Freigrenze dagegen auf den inländischen Steuerpflichtigen ausgerichtet wird, besteht die Gefahr, dass Konzerne die Einkünfte auf verschiedene Steuerpflichtige aufteilen. Ebenso könnte bei einer Bezugnahme auf alle niedrig besteuerten Einkünfte eines Staates die globale Mindestbesteuerung durch die Aufteilung der Einkünfte auf viele Staa-

853 Siehe Zweiter Teil.C.I.4.b).

ten umgangen werden. Die tatsächliche Höhe einer konzernweiten Freigrenze ist eine politische Entscheidung und hängt im Hinblick auf die Kosten-Nutzen-Relation auch davon ab, wie hoch der Verwaltungsaufwand für die globale Mindestbesteuerung ausfällt.⁸⁵⁴

b. „Weiße Liste“

Im Hinblick auf die Vermeidung von unnötigem bzw. ineffektivem Mehraufwand für die Verwaltung ist die Etablierung einer „weißen Liste“ möglich, welche alle Staaten enthält, die Erträge auf einem angemessenen Level besteuern, und daher die globale Mindestbesteuerung nicht auf dort generierte Einkünfte anzuwenden ist. Auf der einen Seite werden dadurch administrative Kosten für die Überprüfung der in diesen Staaten ansässigen Gesellschaften eingespart. Zusätzlich schafft eine „weiße Liste“ Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen und die Verwaltung. Auf der anderen Seite ist die jeweilige Steuerbelastung in einem Staat potentiell im stetigen Wandel. Entsprechend geht die gewonnene Rechtssicherheit zu Lasten der langfristigen Gerechtigkeit, wenn die „weiße Liste“ nicht routinemäßig überprüft und gegebenenfalls revidiert wird. Dieser Vorgang wäre wiederum mit administrativen Lasten und politischen Konflikten verbunden. Weiterhin könnten individuelle Subventionen, die zu sehr niedrigen Steuersätzen führen und auch in Staaten möglich sind, welche im Grundsatz ein angemessenes Steuerniveau pflegen, bei der Anwendung einer „weißen Liste“ nicht durch eine Nachversteuerung ausgeglichen werden. Dabei würde in Frage stehen, ob man diese Begleiterscheinungen allgemein akzeptiert, die Erfüllung gewisser Voraussetzungen verlangt oder Staaten, die entsprechende Regime einführen, stets von der „weißen Liste“ streicht. Zusammenfassend führt der scheinbare Gewinn an Rechtssicherheit und Einfachheit zu anderen Problemen und Fragen, die nicht weniger aufwendig sind, so dass m.E. die Einführung einer „weißen Liste“ nicht zu empfehlen ist.

⁸⁵⁴ Vgl. *Wünnemann*, IStR 2021, 73, 78, die den Befolungs- und Verwaltungsaufwand einer globalen Mindestbesteuerung im Sinne des GloBE-Projekts als größten Problem darstellt.

c. Legale bzw. angemessene Steuerprivilegierungen

Außerdem sollte noch problematisiert werden, wie mit legalen und angemessenen Steuerprivilegierungen, im Speziellen aus wirtschaftspolitischen Gründen, umgegangen wird.⁸⁵⁵ Hier ist eine Berücksichtigung von Aktionspunkt 5 des BEPS-Projekts der OECD angelegt, welcher sich mit Steuervergünstigungen weltweit befasst und deren Grad der Missbräuchlichkeit bestimmt. Nach dem „2018 Progress Report on Preferential Regimes“ des „Inclusive Framework“ werden von 255 geprüften Regimen, teilweise nach entsprechenden Anpassungen, nur noch einige wenige als missbräuchlich angesehen.⁸⁵⁶ 102 der geprüften Regime sind ausdrücklich nicht missbräuchlich.⁸⁵⁷ In Falle einer Niedrigbesteuerung durch eines dieser Regime scheint eine Nachversteuerung durch die globale Mindestbesteuerung widersprüchlich, da das genutzte Steuersystem zum einen als angemessen und legal bezeichnet und zum anderen die daraus folgende Besteuerung als unangemessen niedrig hingestellt wird.⁸⁵⁸ Für *Cipollini* wäre die Nichtberücksichtigung von legalen Steuerprivilegierungsregimen darüber hinaus eine Niederlage für politisch gewünschte Steuerbegünstigungen für (infrastrukturell) benachteiligte Gebiete, insbesondere in Entwicklungsländern.⁸⁵⁹

Demgegenüber muss dem Betrachter vor Augen geführt werden, dass die globale Mindestbesteuerung keine missbrauchsbezogene Analyse von einzelnen Einkünften und deren Besteuerungen vornimmt, sondern auf einem aggregierten Level eine Mindestbelastung sicherstellen will. Wie bereits erläutert, werden niedrig versteuerte Einkünfte mit höher versteuerten Einkünften vermischt und einheitlich bewertet,⁸⁶⁰ so dass Steuervergünstigungen nicht automatisch konterkariert werden, auch wenn deren Ausschluss aus der globalen Mindestbesteuerung in jedem Fall zu einer geringeren Belastung für die Steuerpflichtigen führen würde. Ferner können entsprechende Ausnahmeregelungen

855 Vgl. für eine eingehende Analyse von Steuervergünstigung i.S.d. Aktionspunkts 5 des BEPS-Projekts und entsprechende „Carve-Outs“ im Hinblick auf das GloBE-Projekt der OECD *Cipollini*, WTJ 2020, 217.

856 OECD, 2018 Progress Report on Preferential Regimes, S. 9 f.

857 OECD, 2018 Progress Report on Preferential Regimes, S. 10.

858 Vgl. *Herzfeld*, TNI 2020, Vol. 97 No. 5, 468, 469.

859 *Cipollini*, WTJ 2020, 217, 250 f.

860 Siehe Zweiter Teil.C.I.4.b).

zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand und unerwünschter Komplexität führen, da überprüft werden müsste, ob die jeweilige Vorschrift tatsächlich erfüllt ist. Das stärkste Argument gegen Sonderregelungen in diesem Sinne ist aber der Sinn und Zweck der globalen Mindestbesteuerung. Denn jede Ausnahme untergräbt ein Stück weit das Ziel der Schaffung von einheitlichen Wettbewerbsbedingungen für den zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb.⁸⁶¹ Deshalb ist im Sinne einer effektiven Mindestbesteuerung, ohne viele Ausnahmen und Schlupflöcher, keine Sonderregelung für bestimmte Präferenzregime vorzunehmen.

d. Nicht-gewinnorientierte Organisationen

Die globale Mindestbesteuerung soll den internationalen Steuerwettbewerb regulieren, so dass im Umkehrschluss Organisationen, die nicht Teil dieses Wettbewerbs sind, von der Besteuerung zu befreien sind.⁸⁶² Nicht-gewinnorientierte Organisationen, insbesondere gemeinnützige Gesellschaften, sind nach dem nationalen Steuerrecht (z.B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) oftmals von der Besteuerung befreit. Diese Entscheidung sollte von der globalen Mindestbesteuerung nicht untergraben werden, da keine ernsthafte Gefahr im Hinblick auf Wettbewerbsverzerrungen von diesen Gesellschaften ausgehen, jedenfalls, soweit sie keine wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterhalten.

e. GloBE-Vorschläge

Das „Inclusive Framework“ geht in Bezug auf Ausnahmeregelungen im Rahmen des GloBE-Projekts einen anderen Weg, indem Sonderregelungen in einem weitaus größeren Umfang diskutiert und wohl zugelassen werden.

Unter anderem werden bestimmte Rechtsträger und andere Organisationformen als oberste Muttergesellschaften vom Anwendungsbereich des GloBE ausgeschlossen, wenn diese Gestaltungen im nationalen Steuerrecht aus politischen Gründen privilegiert sind und diese Vorteile nicht durch eine Mindestbesteuerung untergraben werden sollen.⁸⁶³ Beispielsweise sind hier Investmentfonds, staatliche Rechts-

⁸⁶¹ Vgl. auch *Cipollini*, WTJ 2020, 217, 239 f.

⁸⁶² Vgl. auch *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BfIT 2020, 62, 73 f.

⁸⁶³ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 71 ff.

träger oder nicht-gewinnorientierte Organisationen zu nennen. Das „Inclusive Framework“ geht davon aus, dass diese Ausnahmen keine Wettbewerbsverzerrungen auslösen und die Zielerreichung des GloBE nicht beeinträchtigen.⁸⁶⁴

Weiterhin soll eine Art Routinerendite auf der Grundlage von Lohnkosten und materiellem Anlagevermögen aus der Bemessungsgrundlage ausgeklammert werden.⁸⁶⁵ Eine derartige Maßnahme unterminiert nach der hier vertretenen Ansicht die Ziele einer globalen Mindestbesteuerung als Garant für einheitliche Wettbewerbsbedingungen. Wenigstens will auch das „Inclusive Framework“ im Grundsatz keine ganzen Wirtschaftszweige mit Ausnahme des internationalen Schiffsverkehrs von den GloBE-Regelungen befreien.⁸⁶⁶

Zusätzlich denkt das „Inclusive Framework“ über weitere Ausnahmeregelungen im Rahmen von Vereinfachungsbemühungen nach. So könne beispielsweise eine „Safe-Harbour“-Regelung auf Grundlage der effektiven Steuerbelastung innerhalb eines Staates eingeführt werden, welche unter Zuhilfenahme der Country-By-Country-Reporting Berichte ermittelt werde.⁸⁶⁷ Ein anderer Vorschlag, der innerhalb des „Inclusive Framework“ diskutiert wird, ist eine De-Minimis-Regelung, die eine Anwendung der GloBE-Vorschriften ausschließt, wenn die zusammengerechneten Gewinne eines Konzerns innerhalb eines Staates unterhalb einer bestimmten Schwelle liegen, beispielsweise 2,5 Prozent des weltweiten Konzerngewinns.⁸⁶⁸ Daneben wird noch erwogen, eine mehrjährige Schonfrist vorzusehen, wenn die effektive Steuerbelastung innerhalb eines Staates in einem Jahr auf einem bestimmten Wert oberhalb der Mindeststeuerschwelle liegt, oder eine Art „weiße Liste“ einzuführen, wobei die Steuerbehörden des Staates, welcher die globale Mindestbesteuerung anwendet, trotzdem verlangen kann, dass

864 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 72.

865 Siehe C.I.3; vgl. auch OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 332 ff.

866 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 110–112.

867 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 381–390.

868 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 391–398.

die effektive Steuerbelastung der Einkünfte aus einem im Grundsatz befreiten Staat ermittelt wird.⁸⁶⁹

f. Fazit

„The more carve-outs are included, the more exceptions are introduced and, thus, the less effective such a concept can be.“⁸⁷⁰ Dies gilt insbesondere für die vielfältigen Ausnahmeregelungen die innerhalb des „Inclusive Framework“ in Bezug auf das GloBE-Projekt erörtert werden. Sonderregelungen für bestimmte Fallkonstellationen und zur Entlastung von Härtefällen und administrativen Lasten können im Allgemeinen sinnvoll sein. Zusätzlich können auch zur Bildung eines multilateralen Konsenses einzelne Ausnahmevorschriften förderlich und angemessen sein. Die Kehrseite der Medaille ist aber immer eine reduzierte Effektivität der angestrebten Maßnahme. Vor allem bei einem Projekt wie der globalen Mindestbesteuerung, wo ein ganzheitlicher Ansatz für einheitliche Wettbewerbsbedingungen notwendig und bezweckt ist, sind „Carve-Outs“ möglichst zu vermeiden. Dennoch ist es zweckmäßig und aus Gründen der Praktikabilität geboten, zumindest Kleinstfälle und nicht-gewinnorientierte Organisationen von der (administrativen) Last einer globalen Mindestbesteuerung auszunehmen.

5. Behandlung von Verlusten

Unternehmen erwirtschaften nicht nur Gewinne, sondern regelmäßig werden auch Verluste geschrieben. Fraglich ist, wie Verluste von Tochtergesellschaften innerhalb der globalen Mindestbesteuerung behandelt werden sollten.

Am Anfang steht das Leistungsfähigkeitsprinzip und das allgemeine Streben nach Steuergerechtigkeit, woraus das grundsätzliche Bedürfnis der Berücksichtigung von Verlusten gezogen werden kann.⁸⁷¹ Der Steuerpflichtige darf nur besteuert werden, soweit er auch tatsächlich

⁸⁶⁹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 399–409.

⁸⁷⁰ Pistone/Nogueira/Andrade/Turina, BfIT 2020, 62, 73 über Sonderregelungen zum GloBE-Vorschlag der OECD.

⁸⁷¹ Vgl. Tipke, Steuergerechtigkeit, S. 85; Mohr in: Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste im Steuerrecht, S. 30 ff.; Röder, System der Verlustverrechnung, S. 313 f.

bereichert ist. Damit ist aber noch nicht die Frage beantwortet, wie die Verluste behandelt werden können, welche bei den Tochtergesellschaften entstehen, aber im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung bei der (obersten) Muttergesellschaft berücksichtigt werden sollten.

Als erstes ist zu beachten, welche Verluste tatsächlich berücksichtigt werden können. Dem Grunde nach sind es die Verluste der Tochtergesellschaften. Entscheidend ist aber, dass die Ermittlung dieser Verluste nicht nach der ausländischen Bemessungsgrundlage erfolgt, sondern alleine die festgesetzte Bemessungsgrundlage der globalen Mindestbesteuerung ausschlaggebend ist.

Der zweite Punkt ist die Art und Weise der Verlustverrechnung. Soweit die rechtliche und wirtschaftliche Identität des Steuersubjekts für eine Verlustverrechnung verlangt wird,⁸⁷² ist eine Verlustverrechnung bei der globalen Mindestbesteuerung erschwert, da Anknüpfungspunkt der Besteuerung nicht das Rechtssubjekt ist, wo die Verluste entstanden sind, sondern die übergeordnete Muttergesellschaft. Im Endeffekt müssen die Verluste in Übereinstimmung mit den Einkünften einem anderen Steuersubjekt hinzugerechnet werden. Folglich ist dieses Steuersubjekt als Ziel vielerlei Hinzurechnungen Inhaber der Verluste verschiedener nachgeordneter Steuersubjekte. Die rechtliche und wirtschaftliche Identität liegt also nicht bei dem Steuersubjekt, welches die Verluste ursprünglich erleidet, sondern bei dem Steuersubjekt, welchem die Verluste hinzugerechnet werden. Im Ergebnis obliegt dem inländischen Steuersubjekt für alle nachgeordneten Verluste die Verrechnung mit entsprechenden Gewinnen, wobei die tatsächliche Verrechnung auf unterschiedlichen Ebenen erfolgen kann.

Ähnlich der standardmäßigen Verlustverrechnung ist eine Berücksichtigung bei der jeweiligen Tochtergesellschaft möglich, welche die Verluste erlitten hat. Dies hätte den praktischen Nachteil der Periodenverschiebung, da eine Verrechnung nur mit früheren oder späteren Einkünften desselben Steuersubjekts zulässig wäre. Das größere Problem wäre jedoch die hohe Komplexität vor dem Hintergrund, dass die Einkünfte aller Tochtergesellschaften jeweils auf Ebene der Staaten zusammengefasst werden. Vor der Zusammenfassung müsste dann für jede

⁸⁷² Vgl. beispielsweise *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 109, 113; *Röder*, System der Verlustverrechnung, S. 74 ff.

Tochtergesellschaft separat eine Prüfung auf verrechenbare Verluste erfolgen.

Als Gegenpol könnte eine Verlustverrechnung erst auf Ebene des inländischen Steuersubjekts für alle weltweiten Einkünfte der Tochtergesellschaften erfolgen. Hierbei ergibt sich aber das spiegelbildliche Problem zum Global-Blending, dass die Verrechnung von Verlusten aus „Hochsteuerländern“ mit niedrig versteuerten Einkünften ermöglicht werden würde, wodurch die Effektivität der Mindestbesteuerung leidet.⁸⁷³ Im Speziellen wird die relative Steuerlast der übrigen Einkünfte erhöht und in der Folge tritt möglicherweise keine Nachversteuerung ein, obwohl die tatsächliche Steuerlast bestimmter Einkünfte unterhalb der Niedrigsteuerschwelle liegt.

Die bessere Alternative ist daher ein Gleichlauf mit der Einkünftezusammenfassung; mithin eine Verlustverrechnung auf der Country-By-Country-Basis. Solange eine Steuereinheit nicht dauerhaft Verluste schreibt ist das Ergebnis über eine längere Periode mit einer separaten Verlustverrechnung jeder Tochtergesellschaft vergleichbar, da die gezahlten Steuern im Ausland in der Regel gleichbleiben und die Verluste früher oder später durch Gewinne ausgeglichen werden und daher die Bemessungsgrundlage der Mindeststeuer, über eine längere Periode betrachtet, ebenso gleichbleibt. Die Voraussetzung hierfür ist aber die Zulassung des Vor- und Rücktrags von Steuern über der Mindeststeuerschwelle, da ansonsten durch die Periodenverschiebung die Gefahr der Nichtberücksichtigung von ausländischen Steuern oberhalb der Mindeststeuerschwelle besteht.

In einem stark vereinfachten Beispiel kann dies veranschaulicht werden. Die Gesellschaften 1, 2 und 3 erwirtschaften im Niedrigsteuerland (Steuersatz von zehn Prozent) Gewinne und Verluste, wobei ein Verlustvortrag nach ausländischem Recht zulässig ist. Im Anschluss erfolgt eine Nachversteuerung mit der globalen Mindestbesteuerung bei einem Steuersatz von 15 Prozent. Eine Verlustverrechnung ist in der Variante 1 auf einer Country-By-Country-Basis und in der Variante 2 nur innerhalb der jeweiligen Steuereinheit möglich. Die addierte Nachversteuerung über den betrachteten Fünf-Jahres-Zeitraum ist identisch.

873 Siehe Zweiter Teil.C.I.4.b).

Ausländischer Steuersatz: 10 %						
	Gesellschaft 1		Gesellschaft 2		Gesellschaft 3	
	Einkünfte	Steuern	Einkünfte	Steuern	Einkünfte	Steuern
Jahr 1	100	10	100	10	100	10
Jahr 2	-50	0	150	15	50	5
Jahr 3	-100	0	50	5	100	10
Jahr 4	150	0	0	0	-50	0
Jahr 5	100	10	50	5	100	5

Mindeststeuer: 15%

Variante 1: Country-by-Country-Verrechnung

	Bemessungsgrundlage	gezahlte Steuern	Nachversteuerung
Jahr 1	300	30	15
Jahr 2	150	20	2,5
Jahr 3	50	15	-7,5
Jahr 4	100	0	15
Jahr 5	250	20	17,5
Gesamte Nachversteuerung der Jahre 1-5			42,5

Variante 2: Verrechnung nur innerhalb der Steuereinheit

	Bemessungsgrundlage	gezahlte Steuern	Nachversteuerung
Jahr 1	300	30	15
Jahr 2	200	20	10
Jahr 3	150	15	7,5
Jahr 4	0	0	0
Jahr 5	200	20	10
Gesamte Nachversteuerung der Jahre 1-5			42,5

Abb. 9 Beispiel Verlustverrechnung⁸⁷⁴

Zusammenfassend ist die Möglichkeit einer Verlustverrechnung geboten. Diese sollte in Anlehnung an die Einkünfteermittlung und -zusammenfassung auf einer Country-By-Country-Basis erfolgen und für den Fall, dass ein nicht verrechenbarer Verlust verbleibt, sollte ein Vortrag der Verluste in die darauffolgenden Veranlagungszeiträume ermöglicht

874 Eigene Darstellung.

werden.⁸⁷⁵ Darüber hinaus muss geklärt werden, inwieweit Verluste berücksichtigt werden können, die vor der Einführung der globalen Mindestbesteuerung angefallen sind und noch nicht mit entsprechenden Gewinnen verrechnet wurden.⁸⁷⁶ Nach den Grundsätzen der Leistungsfähigkeit sollten auch diese Verluste gleichermaßen einbezogen werden. Andererseits wären hohe administrative Kosten die Folge, wenn eine Nachberechnung der vergangenen Veranlagungszeiträume anhand der Bemessungsgrundlage der Mindestbesteuerung erfolgen müsste, so dass eine zeitliche Begrenzung und gegebenenfalls eine Antragspflicht sinnvoll erscheinen.

Daneben ist theoretisch denkbar, dass die gesamten Hinzurechnungen unter der globalen Mindestbesteuerung zu einem negativen Gesamtbetrag in dem Sinne führen, dass in der Schedule keine Einkünfte nachversteuert werden, sondern in diesem Jahr Verluste angefallen sind. Hierbei gelten die eben herausgearbeiteten Konsequenzen eines Verlustvortrags und der anschließenden Verrechnung mit entsprechenden Einkünften der darauffolgenden Veranlagungszeiträume. Dagegen ist eine Verrechnung mit anderen Einkünften des Steuerpflichtigen nicht möglich, da die globale Mindestbesteuerung nicht Teil der „normalen“ Ertragsbesteuerung ist, sondern in einer eigenen Schedule eine angemessene Vorbelastung von Unternehmenseinkünften sicherstellt.

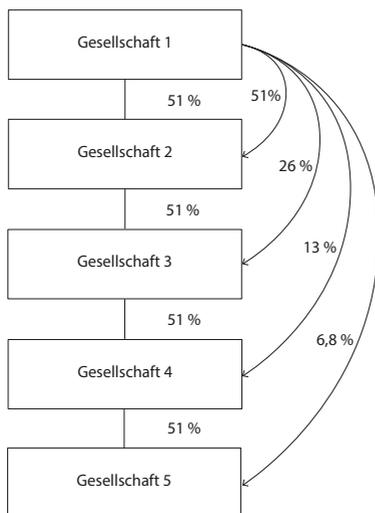
6. Konzerne – multinationale Gesellschaftsstrukturen als Schwierigkeit

Die großen multinationalen Unternehmen verfügen über weltweit verteilte Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, so dass sich deren gesellschaftsrechtliche Struktur oftmals weit verzweigt und zu einer Vielzahl von Gesellschaften in verschiedensten Ländern führt. Durch diese teilweise verschachtelten Gesellschaftsstrukturen entstehen Probleme bei der Anwendung der globalen Mindestbesteuerung, die im Folgenden aufgearbeitet werden sollen.

⁸⁷⁵ Vgl. zum Verlustvortrag im Rahmen des GloBE-Projekts OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 320–304.

⁸⁷⁶ *Chadwick* stellt für die GloBE-Regelungen heraus, dass eine Verrechnung von derartigen „Altverlusten“ ermöglicht werden sollte; *Chadwick*, TNF 2020, Vol. 168 No. 9, 1635, 1639; vgl. auch *Dechsakulthorn/Glenn/ Law/Myszka*, TNI 2020, Vol. 99 No. 3, 323.

a. Regelungen zur Beherrschung

Abb. 10 Beispiel Beherrschung im Konzern⁸⁷⁸

Eine erste Schwierigkeit ergibt sich bei Konzernen durch die oftmals langen Gesellschaftsketten, welche die Prüfung der Beherrschungsvoraussetzungen erschweren. Die Beherrschungsregelungen zur globalen Mindestbesteuerung wurden in den Grundzügen bereits näher erläutert.⁸⁷⁷ In einem Konzernfall ist besonders die Behandlung einer Gesellschaft weit unten in der Gesellschaftsstruktur interessant, da eine mögliche Verbindung zu der obersten Muttergesellschaft über viele Ebenen hinweg aufrechterhalten werden muss. Sobald die (mittelbare) Beteiligung zwischen den Beteiligungsebenen unter 100 Prozent fällt, sinkt die Beteiligungsquote der obersten Muttergesellschaft an der untersten Tochtergesellschaft rapide. Hierdurch gelangt man schnell an einen Punkt, wo eine beherrschende Beteiligung der obersten Muttergesellschaft zu einer (Ur-)Enkelgesellschaft nicht mehr gegeben ist, obwohl von einer Ebene zur nächsten Ebene jeweils eine Mehrheitsbeteiligung besteht.

Sobald die (mittelbare) Beteiligung zwischen den Beteiligungsebenen unter 100 Prozent fällt, sinkt die Beteiligungsquote der obersten Muttergesellschaft an der untersten Tochtergesellschaft rapide. Hierdurch gelangt man schnell an einen Punkt, wo eine beherrschende Beteiligung der obersten Muttergesellschaft zu einer (Ur-)Enkelgesellschaft nicht mehr gegeben ist, obwohl von einer Ebene zur nächsten Ebene jeweils eine Mehrheitsbeteiligung besteht.

Als Beispielsfall wird eine fünfstufige Gesellschaftsstruktur verwendet, wobei die jeweilige Muttergesellschaft 51 Prozent der Stimmrechte und eine entsprechende Anzahl an Anteilen am Nennkapital der jeweiligen Tochtergesellschaft hält. In Frage steht das Beherrschungsverhältnis i.S.d. globalen Mindestbesteuerung zwischen der Gesellschaft 1 und den Gesellschaften 2 bis 5. Zwischen den Gesellschaften 1 und 2 besteht eine unmittelbare Beteiligung von mehr als der Hälfte der Stim-

⁸⁷⁷ Siehe Zweiter Teil.C.I.2.

⁸⁷⁸ Eigene Darstellung.

mrechte und der Anteile am Nennkapital. Zur Gesellschaft 3 besteht nur noch eine mittelbare Beteiligung in Höhe von zirka 26 Prozent, die für die Annahme einer Beherrschung nicht genügt. Da aber die Gesellschaft 2 aufgrund der wesentlichen Beteiligung (mindestens ein Viertel) eine nahestehende Person der Gesellschaft 1 ist, ist die Beteiligung der Gesellschaft 2 der Gesellschaft 1 zuzurechnen. Ebenso verhält es sich zwischen Gesellschaft 1 und Gesellschaft 4, da die Gesellschaft 3 aufgrund einer mittelbaren wesentlichen Beteiligung eine nahestehende Person der Gesellschaft 1 ist. Im Rahmen der mittelbaren wesentlichen Beteiligung wird auf die durchgerechnete Beteiligungsquote abgestellt.⁸⁷⁹

Spannend wird es bei dem Verhältnis zwischen Gesellschaft 1 und Gesellschaft 5. Hier liegt keine (mittelbare) Mehrheitsbeteiligung vor und die Gesellschaft 1 ist auch nur mit zirka 13 Prozent an der Gesellschaft 4 beteiligt, so dass die Gesellschaft 4 keine nahestehende Person aufgrund einer wesentlichen Beteiligung ist. Zu prüfen bleibt jedoch, ob die Gesellschaft 4 aufgrund eines mittelbaren beherrschenden Einflusses durch die Gesellschaft 1 als nahestehende Person zu qualifizieren ist, was wiederum zur Zurechnung der Beteiligung an der Gesellschaft 5 führen würde. Nach Kraft *„kann sich ein beherrschender Einfluss in mehrstufigen Strukturen auch dann ergeben, wenn die jeweils übergeordnete Person die Möglichkeit hat, auf die nachgeordnete Person einen beherrschenden Einfluss auszuüben.“*⁸⁸⁰ Dies würde im Beispiel gegeben sein, soweit die Vereinigung von 51 Prozent der Stimmrechte bzw. eine entsprechende Beteiligung als beherrschender Einfluss gewertet werden könnte. Die Literatur ist zu dieser Frage eher vage, stellt aber heraus, dass eine Mehrheitsbeteiligung bzw. eine Mehrheit der Stimmrechte nicht per se zu einem beherrschenden Einfluss führt.⁸⁸¹ Vielmehr sei eine absolute Abhängigkeit erforderlich, die beispielsweise durch das Hinzutreten eines Beherrschungsvertrages

879 BFH, Urt. V. 10. 4. 2013 – I R 45/11, IStR 2013, 710, 712, Rn. 21; Pohl in: Brandis/Heuermann, AStG, § 1, Rn. 61.

880 Kraft in: Kraft, AStG, § 1 Rn. 178.

881 Vgl. Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer, AStG, § 1, Rn. 523; Nientimp in: Fuhrmann, AStG, § 1 Rn. 125; Kraft in: Kraft, AStG, § 1 Rn. 176.

angenommen werden kann.⁸⁸² Hinsichtlich der Verrechnungspreise mag diese Restriktion überzeugend sein, da auf spezielle Geschäftsbeziehungen abgestellt werden muss. Jedoch stellt sich die Situation bei der globalen Mindestbesteuerung anders dar. Hier sind eher die grundlegenden Entscheidungen, insbesondere die Standortwahl, der nahestehenden Personen hervorzuheben. Durch die gestaffelten Mehrheitsbeteiligungen inklusive der Stimmrechte ist eine Einflussnahme durch die Beteiligungskette unproblematisch möglich.⁸⁸³ Mit Ausnahme von Satzungsänderungen, welche einer 75-prozentigen Mehrheit bedürfen (§ 179 Abs. 2 S. 1 AktG bzw. § 53 Abs. 2 S. 1 GmbHG), werden die Tochtergesellschaften faktisch beherrscht, so dass m.E. in Bezug auf die globale Mindestbesteuerung eine Mehrheitsbeteiligung bzw. die Mehrheit der Stimmrechte für einen beherrschenden Einfluss ausreichen sollte.

Falls sich diese Ansicht nicht durchsetzen kann, steht in Frage, wie man die festgesetzten Beherrschungsregeln praktikabel erweitern könnte, da eine Umgehung der globalen Mindestbesteuerung durch die Zwischenschaltungen von mehreren Gesellschaften nicht akzeptiert werden sollte. Eine mögliche Lösung wäre, dass hinsichtlich der Beherrschung nicht auf die komplette Durchrechnung gesetzt wird, sondern es genügt, wenn jede Stufe der Gesellschaftsstruktur durch die jeweils darüber liegende Stufe mittels der Vereinigung von mehr als der Hälfte der Anteile am Nennkapital oder der Stimmrechte beherrscht wird.

b. Doppelansässigkeit

Eine weitere Schwierigkeit kann sich durch eine doppelte Ansässigkeit von Gesellschaften und natürlichen Personen ergeben. Die Doppelansässigkeit kann zum einem bei einer beherrschten Tochtergesellschaft oder zum anderen beim inländischen Steuersubjekt, im Regelfall der obersten Muttergesellschaft, vorliegen. Der erste Fall ist eher unproblematisch, da es für die globale Mindestbesteuerung irrelevant ist, welcher Staat die „normale“ Ertragsbesteuerung der Tochterge-

⁸⁸² *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer, AStG, § 1, Rn. 523; *Nientimp* in: Fuhrmann, AStG, § 1 Rn. 125; *Kraft* in: Kraft, AStG, § 1 Rn. 175.

⁸⁸³ Vgl. *Hagemann/Kahlenberg/Löprick/Meger*, IStR 2018, 188, 189.

sellschaft übernimmt, solange alle gezahlten Steuern bei der globalen Mindestbesteuerung uneingeschränkt berücksichtigt werden.⁸⁸⁴

Bezüglich des komplexeren zweiten Falles stellt sich die Frage, wann im Inland die globale Mindestbesteuerung erhoben werden darf. Nach § 1 Abs. 1 KStG besteht eine inländische unbeschränkte Steuerpflicht für Kapitalgesellschaften, wenn diese entweder ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Entsprechend ist gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt einer natürlichen Person entscheidend. Wenn also einer dieser Voraussetzungen in Deutschland gegeben ist, besteht im Grundsatz eine unbeschränkte Steuerpflicht, unabhängig von einer etwaigen Steuerpflicht in einem anderen Staat. Etwas anderes kann sich aber aus dem DBA der jeweiligen Staaten ergeben, soweit deren Anwendung nicht durch einen „Treaty Override“ ausgeschlossen ist.⁸⁸⁵ Art. 4 DE-MA / OECD-MA regelt die Ansässigkeit eines Steuersubjekts, insbesondere wenn beide Vertragsstaaten die steuerliche Ansässigkeit auf ihrem Hoheitsgebiet bejahen. Art. 4 Abs. 2 bestimmt die steuerliche Ansässigkeit bei natürlichen Personen, wobei in erster Linie der Wohnsitz und der Mittelpunkt der Lebensinteressen maßgeblich sind. Art. 4 Abs. 3 betrifft alle anderen Steuersubjekte, mithin auch Kapitalgesellschaften, und wurde im OECD-MA erst kürzlich reformiert: Art. 4 Abs. 3 DE-MA und OECD-MA 2014 stellen auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als entscheidendes Kriterium ab. Nach der neuen Version des OECD-MA aus dem Jahr 2017 stellt Art. 4 Abs. 3 nunmehr auf eine Verständigung der Vertragsstaaten ab, die zu einer Lösung der Doppelansässigkeit führen soll. Im Endeffekt ist es für die globale Mindestbesteuerung unwichtig, welcher Staat die notwendige Vorbelastung sicherstellt, so dass insoweit die Regelungen der DBA Anwendung finden können. Einzig für den Fall, dass der zur Besteuerung berechnete Staat keine Mindestbesteuerung erhebt, sollte

⁸⁸⁴ So im Ergebnis auch *Junge/Russo/Merrill*, TNF 2019, Vol. 164 No. 10, 1525, 1533.

⁸⁸⁵ Hinsichtlich der bestehenden Hinzurechnungsbesteuerung schließt § 20 Abs. 1 AStG die Anwendung von DBAs generell aus. Nach *Haase* führt dies dazu, dass die derzeitige Hinzurechnungsbesteuerung in jedem Fall eingreift. Vgl. *Haase*, IStR 2008, 695, 697; vgl. auch *Kortendick/Ekinci*, IStR 2020, 615, 620 zur Rechtslage nach dem Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz v. 10.12.2019.

im Wege eines „Treaty Override“ der andere Vertragsstaat die globale Mindestbesteuerung anwenden.

7. Veräußerungs- und Umwandlungsgewinne

Veräußerungs- und Umwandlungsgewinne werden im unternehmensbezogenen Steuerrecht regelmäßig privilegiert. Dahinter steht der Gedanke, dass die laufenden Einkünfte der Unternehmen besteuert werden und eine zusätzliche Besteuerung der Realisationsgewinne bei einer Veräußerung beziehungsweise Umwandlung zu nicht gerechtfertigten Doppelbelastungen führen. Konträr hierzu steht der Grundgedanke der globalen Mindestbesteuerung, wonach alle Einkünfte, unabhängig von deren Ursprung, einer einheitlichen Behandlung unterworfen werden. Ob trotzdem eine Ausnahme für Veräußerungs- und Umwandlungsgewinne sinnvoll ist, soll im Folgendem herausgearbeitet werden.

Ausgangspunkt der Überlegungen stellt die Behandlung von Veräußerungs- und Umwandlungsgewinnen im allgemeinen Unternehmenssteuerrecht und in der verwandten Hinzurechnungsbesteuerung dar. Gemäß § 8b Abs. 2, 3 KStG sind Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung weitestgehend von der Körperschaftsteuer befreit. Daneben können Umwandlungen nach §§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2 UmwStG zu Buchwerten, mithin ohne Realisation der stillen Reserven, erfolgen, soweit weiterhin die Besteuerung des Betriebsvermögens in Deutschland sichergestellt ist. Die derzeitige Hinzurechnungsbesteuerung verschont Veräußerungs- und Umwandlungsgewinne zum Teil von der Besteuerung, indem diese Einkünfte innerhalb des Aktivkatalogs gemäß § 8 Abs. 1 AStG als aktiv qualifiziert werden. Für Veräußerungsgewinne setzt § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG die Aktivität insbesondere fest, soweit der Gewinn nicht auf Wirtschaftsgütern beruht, welche der Generierung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6a AStG) dienen. Umwandlungsgewinne sind ebenso aktiv, soweit die Umwandlung nach dem UmwStG zu Buchwerten erfolgen könnte und keine Umgehung von § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG gegeben ist, § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG.

Diese Regelungen belegen auf der einen Seite das grundsätzliche Bedürfnis von Steuerprivilegierungen für Gewinne aus Veräußerungen von Gesellschaftsanteilen und aus Umwandlungen. Auf der anderen Seite wird der positive Effekt der Vorschriften jeweils durch die tatbestandlichen Einschränkungen limitiert. Insbesondere hinsichtlich der Hinzurechnungsbesteuerung führt dies zu vermehrter Kritik.⁸⁸⁶ Bezüglich der globalen Mindestbesteuerung steht als weiterer Punkt die Einfachheit der Regelungen im Mittelpunkt und eine Ausnahme, die alleine der Beseitigung kleinerer Doppelbelastungen dient, würde ein großes Maß an Administration hinzufügen. Trotzdem spricht sich das „Inclusive Framework“ im Rahmen des GloBE-Projekts für eine weitgehende Befreiung von Veräußerungsgewinnen aus, um die weltweit verbreiteten Ausnahmen im Rahmen des nationalen Steuerrechts widerzuspiegeln.⁸⁸⁷ Allerdings bleiben auch nach diesem Vorschlag Abgrenzungsfragen nicht außen vor, da unter anderem die Veräußerung von Portfolio-Beteiligungen nicht von den GloBE-Regelungen befreit sein sollen.

Die Frage ist daher, ob sich dieser Aufwand lohnen würde oder inwieweit eine Ausnahme für Veräußerungs- und Umwandlungsgewinne tatsächlich notwendig ist. Allgemein betrachtet werden Gewinne aus Anteilsveräußerungen und Umwandlungen nur einen kleinen Teil der Konzerngewinne größerer Unternehmen ausmachen, so dass durch die Zusammenfassung von Einkünften die negativen Belastungswirkungen abgeschwächt werden.⁸⁸⁸ Darüber hinaus ist eine Vergünstigung für Umwandlungsgewinne weniger entscheidend, da aufgrund der eigenen, internationalen Bemessungsgrundlage eine mögliche Aufdeckung von stillen Reserven nicht durch die deutschen Vorschriften bestimmt wird, welche die Buchwertfortführung auf Gesellschaften innerhalb der EU bzw. des EWR beschränken (§ 1 Abs. 2, 4 UmwStG). Vielmehr hängt es von der festzusetzenden Bemessungsgrundlage der globalen Mindestbesteuerung ab, inwieweit Umwandlungsgewinne entstehen und besteuert werden. Es verbleiben mögliche Doppelbelastungen hinsichtlich der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen. Jedoch

886 Vgl. *Haase*, Reform Hinzurechnungsbesteuerung, S. 129 m.w.N.

887 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 190–196.

888 Siehe Zweiter Teil.C.I.4.b).

ist im Endeffekt die Einfachheit der globalen Mindestbesteuerung das entscheidende Argument gegen eine Ausnahme von der einheitlichen Erfassung aller Einkünfte.

8. Umgehungsgefahr durch eine unterjährige Veräußerung

Die globale Mindestbesteuerung hängt wesentlich von der Beherrschung der Tochtergesellschaften am Ende eines Wirtschaftsjahres der jeweiligen Tochtergesellschaft zusammen.⁸⁸⁹ Soweit eine Beherrschung zu einem Zeitpunkt innerhalb des Wirtschaftsjahres vorlag, aber am Ende des Wirtschaftsjahres nicht mehr gegeben ist, scheidet eine Besteuerung aus. Folglich stellt sich die Frage, ob eine unterjährige Veräußerung von Beteiligungen eine realistische Umgehungsgefahr für die globale Mindestbesteuerung darstellt.

Der erste Befund ist, dass eine Veräußerung der Beteiligung zu einem Wegfall der globalen Mindestbesteuerung für diesen Steuerpflichtigen führt, so dass die Besteuerung zunächst einmal umgangen wird. Gleichzeitig verliert der Steuerpflichtige die durch die Beteiligung erzeugte Einflussmöglichkeit auf die Tochtergesellschaft und damit die Grundlage der Besteuerung. Eine wirkliche Umgehungsgefahr besteht folglich nur dann, wenn nach der Verhinderung der Besteuerung der Ursprungszustand wiederhergestellt werden kann und eine regelmäßige Wiederholung dieses Vorgangs opportun ist. M.E. spricht vieles gegen die Zweckmäßigkeit einer entsprechenden Umgehung. Zum einen werden komplexe Gestaltungen notwendig sein, welche mit zusätzlichen Kosten, insbesondere durch die Rechtsberatung, verbunden sind. Zum anderen können durch die Gestaltung Steuern wie beispielsweise die Grunderwerbsteuer ausgelöst werden. Gegebenenfalls würde sogar die globale Mindestbesteuerung eingreifen, wenn die Gestaltung als Treuhandverhältnis oder als missbräuchlich gemäß § 42 AO bewertet werden würde und demnach die Besteuerung wie bei einer hypothetisch angemessenen rechtlichen Gestaltung erfolgen würde. Zu guter Letzt kann davon unabhängig eine Steuerpflicht nach der globalen Mindest-

889 Siehe Zweiter Teil.C.I.2.d).

besteuerung bei dem Erwerber der Beteiligung entstehen, welche wohl in die Gestaltung eingepreist werden würde.

Neben dem Umstand, dass eine Umgehungsgestaltung nicht sinnvoll erscheint, würde auch keine adäquate Gegenmaßnahme zur Verfügung stehen. Die Abhängigkeit der globalen Mindestbesteuerung von einer Beherrschungsbeteiligung ist unerlässlich und eine Bestimmung Selbiger an einem konkreten Stichtag richtig.⁸⁹⁰ Mithin ist es konsistent, dass die globale Mindestbesteuerung bei der Veräußerung der Beteiligung vor diesem Stichtag zumindest für diesen Steuerpflichtigen entfällt.

III Thesenförmige Zusammenfassung der wichtigsten Gestaltungsempfehlungen

Die vielen Einzelfragen zeigen, dass die Gestaltung einer globalen Mindestbesteuerung mit Bedacht angegangen werden sollte. Hinsichtlich der verschiedenen Ausgestaltungsmöglichkeiten können unterschiedliche Meinungen vertreten werden und viele Gestaltungsalternativen haben positive und negative Folgen. So kann hier keine globale Mindestbesteuerung ohne Schwächen präsentiert werden. Vielmehr versucht diese Arbeit einen guten Kompromiss zu finden, der eine faire und praxisgerechte Mindestbesteuerung sicherstellt. Ausschlaggebend ist es, den Fokus auf die internationale Koordinierung zu setzen, damit schlussendlich eine konsensuale Lösung gefunden werden kann. Vor diesem Hintergrund werden die aus meiner Sicht wichtigsten Gestaltungsempfehlungen für die zukünftige Gesetzgebung noch einmal thesenförmig zusammengefasst.

1. Die Einfachheit der Regelungen muss sichergestellt werden. Dies ist weniger eine konkrete Empfehlung, sondern vielmehr die Grundeinstellung, die bei der Ausgestaltung gewahrt werden sollte. Für das deutsche Steuerrecht sind komplexe Vorschriften weniger problematisch und oftmals die Regel. Im

⁸⁹⁰ Siehe Zweiter Teil.C.I.2.d).

Hinblick auf eine multilaterale Umsetzung, auch in Schwellenländern und gegebenenfalls sogar in Entwicklungsländern, sind einfache Regelungen jedoch essentiell. Die mögliche Reichweite einer globalen Mindestbesteuerung wird durch das „Inclusive Framework“ mit derzeit 141⁸⁹¹ Mitgliederstaaten aufgezeigt. Es wäre ein klarer Gewinn für die Steuergerechtigkeit, wenn die meisten dieser Mitglieder ein System zur Mindestbesteuerung etablieren könnten.

2. Für die globale Mindestbesteuerung sollen alleine die Einkünfte von beherrschten Tochtergesellschaften und Betriebsstätten berücksichtigt werden. Die Grundlage der Besteuerung fehlt überall dort, wo keine sichere Einflussmöglichkeit zwischen inländischen Steuerpflichtigen und der entsprechenden Tochtergesellschaft besteht.
3. Sämtliche Einkünfte sollen innerhalb der globalen Mindestbesteuerung einer einheitlichen Behandlung unterworfen werden. Dies ist eine direkte Folgeentscheidung aus der ersten These, der Forderung nach Einfachheit der Regelungen. Ausnahmen für bestimmte Einkünfte, ganze Wirtschaftszweige oder festgelegte Steuervergünstigungen führen nur zu einer erhöhten Komplexität und verhindern eine faire und gleichmäßige Belastung aller Unternehmen. Gleichzeitig sind derartige Ausnahmen aufgrund der verhältnismäßig geringeren Belastung durch die globale Mindestbesteuerung und die Zusammenfassung von Einkünften verschiedener Tochtergesellschaft nicht einmal zum Schutz vor Härtefällen notwendig.
4. Für die globale Mindestbesteuerung ist weiterhin eine einheitliche und international abgestimmte Bemessungsgrundlage maßgeblich. Dadurch wird nicht nur das Postulat der Einfachheit wieder aufgegriffen, sondern es entsteht auch eine internationale Vergleichbarkeit der Belastungswirkung. Bei einem Verzicht auf diese Empfehlung würde die Bekämpfung des unfairen Steuerwettbewerbs durch die globale Mindestbesteuerung aufgrund der unterschiedlichen Belastungswirkungen den Wettbewerb zwischen international agieren-

- den Unternehmen beeinträchtigen, so dass die vermeintliche Problemlösung sofort ein neues Problem entfacht.
5. Die globale Mindestbesteuerung soll *expressis verbis* eine Besteuerung der Unternehmenseinkünfte auf einem gewissen Niveau festschreiben. Die Nachversteuerung ist demnach nur bis zu dem festzusetzenden Mindeststeuersatz gerechtfertigt und jegliche zusätzliche Steuerbelastung ist durch die Gestaltung auszuschließen. Insbesondere darf keine Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau erfolgen.
 6. Damit verbunden ist auch auf der multinationalen Ebene sicherzustellen, dass nur die einmalige Mindestbelastung gewährleistet und jedwede Doppelbesteuerung verhindert wird. Hierzu sind die Besteuerungsrechte zwischen den Staaten durch klare Koordinierungsregelungen aufzuteilen.
 7. Diese Empfehlungen schließen wiederum mit einer eher allgemeinen Bewertung der globalen Mindestbesteuerung. Es muss erkennbar sein, dass keine Missbrauchsabwehr bezweckt wird, sondern ein eigenes Besteuerungskonzept verfolgt wird, welches unabhängig von den Hintergründen der jeweiligen Gestaltung eine Besteuerung auf einem Mindestniveau gewährleistet. Entsprechend ist keine Substanz-Ausnahme notwendig und die Besteuerung erfolgt unabhängig von der legalen Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen.

Fazit und Ausblick

Die Zielsetzung dieser Arbeit war es, die Probleme der Hinzurechnungsbesteuerung zu analysieren und Lösungen für die Zukunft vorzustellen. Im Speziellen wurde als stringente Weiterentwicklung der Hinzurechnungsbesteuerung eine globale Mindestbesteuerung herausgearbeitet.

Dabei wurde zunächst aufgezeigt, dass die Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland mit vielfältigen Problemen behaftet ist und in diesem Zustand sicher nicht bestehen bleiben kann. Mit den Reformanstrengungen im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetz sind ein paar Problemstellen repariert worden. So ist die neue Vorschrift zu den Beherrschungsanforderungen eine Verbesserung und auch der Methodenwechsel von der Dividendenersatzbesteuerung zu einer Nachversteuerung von Erträgen ist zu begrüßen. Jedoch sind weiterhin insbesondere die Niedrigsteuerschwelle und die Hochschleusung auf das inländische Niveau verbunden mit Doppelbelastungsgefahren nicht zu vernachlässigende Problemfelder. Die langjährige Untätigkeit des Gesetzgebers, die Regelungen an die Entwicklung der äußeren Umstände anzupassen, hat dazu geführt, dass eine komplette Überarbeitung der Hinzurechnungsbesteuerung angezeigt wäre.

Wie diese Arbeit zeigt, kann die globale Mindestbesteuerung als Chance für eine Neujustierung gesehen werden. Eine starre Differenzierung zwischen aktiven und passiven Einkünften und die europarechtlich vorgeschriebene Beschränkung auf missbräuchliche Gestaltungen ist nicht mehr zeitgemäß. Vielmehr sind sehr niedrig besteuerte Unternehmenseinkünfte generell ungerechtfertigt. Die Steuergerechtigkeit gebietet, dass Unternehmen einen angemessenen Anteil an der Staatsfinanzierung tragen und im Hinblick auf den internationalen Steuerwettbewerb die Unterschiede in den Steuerbelastungen nicht immer weiter auseinanderfallen. Da immer flexiblere Geschäftsmodelle entstehen und die Globalisierung ganz allgemein eine internationale Verschiebung von Einkünften erleichtert, können diese Ziele nur erreicht werden, wenn weltweit ein Mindestniveau für die Ertragsteuerbelastung gewährleistet wird. Dies kann aber nur gemeinsam gelingen, so

dass die Verstärkung der multilateralen Zusammenarbeit ein essentieller Schritt zu einer globalen Mindestbesteuerung ist. Im besten Fall entstehen dadurch im Hinblick auf das Ertragsteuerrecht faire Wettbewerbsbedingungen und die Chancengleichheit für Unternehmen kann verfestigt werden.

Vor der Einführung der globalen Mindestbesteuerung ist das Verhältnis zu höherrangigem Recht zu klären. Generell folgt aus der Besteuerung von Einkünften, die dem Grunde nach in einem anderen Staat entstehen, Konflikte mit dem Europarecht und den DBA. Die Beseitigung der Beeinträchtigungen ist zum Teil durch besondere Gestaltungen, wie zum Beispiel eine identische Behandlung von In- und Auslandsfällen, denkbar. Die Vorschriften können aber leichter und besser durch einen aktiven Umsetzungswillen und entsprechende Begleitmaßnahmen wie eine europarechtliche Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung und eine Anpassung der Methodenartikel von DBA in Einklang gebracht werden.

Kernstück der Arbeit sind Fragestellungen und Empfehlungen zur Ausgestaltung einer globalen Mindestbesteuerung. Hier sollen mögliche Herausforderungen und Streitpunkte aufgezeigt werden. Die Erläuterungen sollen als eine Art Hilfestellung für die nationale und internationale Umsetzung dienen. Neben den zahlreichen Vorschlägen appelliert die Arbeit an den deutschen und europäischen Gesetzgeber, im Rahmen der Einführung einer globalen Mindestbesteuerung auf eine Fortführung von CFC-Regelungen in ihrer derzeitigen Form zu verzichten.

Als kleiner Ausblick ist noch hervorzuheben, dass es wünschenswert wäre, wenn die globale Mindestbesteuerung als erster Schritt für eine weitere, internationale Zusammenarbeit im Steuerrecht dienen kann. Die festzusetzende Bemessungsgrundlage ist ein seit Jahren bestehender Streitpunkt für eine Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer innerhalb der EU. Die globale Mindestbesteuerung kann ein belastbares Grundkonzept hierfür bilden. Wenn sich die unterschiedlichen Staaten an die globale Mindestbesteuerung gewöhnen und die Vorteile einer einheitlichen Bemessungsgrundlage erkennen, ist eine weitere Harmonisierung erleichtert. In der Rechnungslegung sind ähnliche Annäherungen durch die Internationalen Accounting Standards schon weit verbreitet. Das Steuerrecht hinkt der Globalisierung noch hinterher und muss über kurz oder lang nachziehen.

Literaturverzeichnis

- Ackermann, Thomas/Köndgen, Johannes (Hrsg.), Privat- und Wirtschaftsrecht in Europa, Festschrift für Wulf-Henning Roth zum 70. Geburtstag, München, 2015 (zitiert: FS Roth).
- Adrian, Gerrit/Rautenstrauch, Gabriele/Sterner, Ingo, Gewerbesteuer bei der Hinzurechnungsbesteuerung, DStR, 2017, 1457–1463.
- Aigner, Dietmar/Kofler, Georg/Tumpel, Michael (Hrsg.), DBA, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, OECD-Musterabkommen mit den Besonderheiten der österreichischen DBA, 2. Aufl., 2019.
- Aigner, Hans-Jörgen, Hinzurechnungsbesteuerung und DBA-Recht, Fachbuch Steuern Band 32, Wien, 2004.
- Altenburg, Nadia/Geberth, Georg/Gebhardt, Roland/Holle, Florian/Oertel, Eva, Pläne zur Einführung einer internationalen Mindestbesteuerung – Ein Überblick, DStR, 2019, 2451–2458.
- Andrade Rodríguez, Betty/Noel, Luis, Interaction of Pillar Two with Tax Treaties, in: Perdelwitz, Andreas/Turina, Alessandro (Hrsg.), Global Minimum Taxation? – An Analysis of the Global Anti-Base Erosion Initiative, S. 235–262.
- Arndt, Hans-Wolfgang (Hrsg.), Völkerrecht und deutsches Recht, Festschrift für Walter Rudolf zum 70. Geburtstag, München, 2001.
- Arnold, Brian J., The Evolution of Controlled Foreign Corporation Rules and Beyond, BfIT, 2019, 631–648.
- Baumgärtel, Martina/Perlet, Helmut, Die Hinzurechnungsbesteuerung bei Auslandsbeteiligungen, Mit den neuen Grundsätzen der Finanzverwaltung zur Anwendung des Aussensteuergesetzes, Neuwied, Kriitel, Berlin, 1996.
- Baumgartner, Raphael, Mögliche Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch den zweiten Referentenentwurf eines ATAD-UmsG, IStR, 2020, 524–529.
- Becker, Jan Dierk/Loose, Thomas, Hinzurechnungsbesteuerung nach Umsetzung der ATAD – ein Ausblick aus Sicht der Unternehmenspraxis, BB, 2018, 215–221.
- Becker, Jan Dierk/Schmelz, Michael, Greift die Hinzurechnungsbesteuerung für die Einkünfte niedrig besteuerteter ausländischer Vertriebs-

- gesellschaften in Form eines „Limited Risk Distributors“?, IStR, 2017, 797–804.
- Becker, Jan Dierk/VanDerHam, Susann, OECD: Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, Die Folgen der Digitalisierung – ein Etappenziel auf dem Weg zu einer neuen globalen Steuerordnung?, IWB, 2019, 225–239.
- Becker, Jan Dierk/VanDerHam, Susann, Paradigmenwechsel in der internationalen Unternehmensbesteuerung?, Die OECD unterbreitet vier Vorschläge zur Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen, DB, 2019, 502–509.
- Becker, Johannes/Englisch, Joachim, BEAT the GILTI – Gewinner und Verlierer der außensteuerrechtlichen Sonderregime der US-Steuerreform, ifo Schnelldienst, 2018, Heft 4, 9–12.
- Beiser, Reinhold/Wiesner, Werner/Birk, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftssteuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge, Verhandlungen des Vierzehnten Österreichischen Juristentages Abt. Steuerrecht 2, Wien, 2001 (zitiert: 14. ÖJT Band III/2).
- Beller, G. Charles, GILTI: “Made in America” for European tax unilateral measures & cooperative surplus in the international tax competition game, VTR 2019, Vol. 38, No. 3, 271–313.
- Bendlinger, Stefan, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI, 2017, 450–459.
- Beyer, Vincent, Direct Taxes and the GATS: Substantive and Procedural Defences for Non-compliant Income Tax Measures, JoWT 2018, Vol. 52, No. 3, 351–373.
- Bille, Stefanie, Hinzurechnungsbesteuerung in Europa, Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht Bd. 14, Aachen, 2004.
- Birk, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Steuerwissenschaft 13, Köln, 1983 (zitiert: Leistungsfähigkeitsprinzip).
- Birk, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW, 2000, 328–336.
- Blum, Daniel W., The Proposal for a Global Minimum Tax: Comeback of Residence Taxation in the Digital Era?: Comment on Can GILTI + BEAT = GLOBE?, Intertax, 2019, 514–522.

- Brandis, Peter/Heuermann, Bernd, Ertragsteuerrecht – Loseblatt-Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerengesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze, München, 2022.
- Böhmer, Julian/Oppel, Florian, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung für Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften, IWB, 2020, 5–20.
- Böhmer, Julian/Schewe, Benedikt, Zur Unionsrechtskonformität der Hinzurechnungsbesteuerung bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter, FR, 2019, 322–325.
- Borger, Klaus, Deutsche Großunternehmen: Investitionen im In- und Ausland halten sich die Waage, Kreditanstalt für Wiederaufbau, Fokus Volkswirtschaft, 136, Frankfurt, M 11.8.2016, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Fokus-Volkswirtschaft/Fokus-2016/Fokus-Nr.-136-August-2016-Auslandsinvestitionen.pdf> (Zuletzt geprüft am 19.10.2022) (zitiert: KfW Research – Fokus Volkswirtschaft Nr. 136).
- Brähler, Katharina, Controlled Foreign Companies-Rules, Eine systematische Analyse im Rahmen eines Ländervergleichs unter Berücksichtigung der Vereinbarkeit mit den Doppelbesteuerungsabkommen und dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, Europäische Hochschulschriften Reihe V, Volks- und Betriebswirtschaft 3232, Frankfurt am Main, 2006 (zitiert: CFC-Rules).
- Braun Binder, Nadja, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, Analyse der Handlungsformen unter besonderer Berücksichtigung des Soft Law, Jus Publicum v.266, Tübingen, 2017 (zitiert: Rechtsangleichung).
- Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Verband der Chemischen Industrie e.V. (Hrsg.), Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland, Vorschläge für ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht 2020/21, Berlin und Frankfurt am Main September 2020.
- Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Hrsg.), EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtscharta: Kommentar, 6. Aufl., München, 2022.
- Caspar, Johannes, Das europäische Tabakwerbeverbot und das Gemeinschaftsrecht, EuZW, 2000, 237–243.

- Chadwick, Francois, Pillar 2: Avoiding Pitfalls on the Road to Consensus, TNF 2019, Vol. 165, No. 10, 1591–1595.
- Chadwick, Francois, Pillar 2: Design Features and Policy Considerations, TNF 2020, Vol. 168, No. 9, 1635–1641.
- Christians, Allison/vanApeldoorn, Laurens, The OECD Inclusive Framework, BfIT, 2018, 226–233.
- Cipollini, Claudio, GloBE Proposal and Possible Carve-Outs: Is There a Future for Preferential Tax Regimes?, WTJ, 2020, 217–258.
- Cloer, Adrian/Hagemann, Tobias, Grenzen der Hinzurechnungsbesteuerung – Auswirkungen der jüngeren Rechtsprechung von EuGH und BFH, DB, 2019, 1228–1236.
- Cloer, Adrian/Hagemann, Tobias/Vogel, Nina, Gewerbesteuerkürzung von Gewinnausschüttungen passiver Auslandstochtergesellschaften – weitreichende Konsequenzen des EuGH-Urt.s EV, BB, 2018, 2839–2844.
- Cordewener, Axel, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, Rechtsordnung und Steuerwesen 29, Köln, 2002 (zitiert: Europäische Grundfreiheiten).
- Cortez, Benjamin, Neuausrichtung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, Kritische Würdigung und Reformansatz der zentralen Norm des § 8 AStG, Steuer, Wirtschaft und Recht 328, Lohmar, 2013 (zitiert: Hinzurechnungsbesteuerung).
- Daragan, Hanspeter, Rechtsstaatsprinzip der Union und Treaty Override, DStR, 2019, 1329–1333.
- Daurer, Veronika, Unified Approach und Rechnungslegungsvorschriften – innovative Ideen für die Bemessung einer Ertragsteuer, RWZ, 2020, 51–56.
- Dauses, Manfred/Ludwigs, Markus (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, München, 57. Ergänzungslieferung 2022.
- Daxkobler, Katharina, Die grundfreiheitliche Rechtsprechung des EuGH, Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht Bd. 88, Wien, 2015 (zitiert: Grundfreiheitliche Rechtsprechung).
- Debatin, Helmut, Die Erfassungsspannweite der deutschen Zugriffsbesteuerung auf Auslandsbeteiligungen (I), DB, 1978, 1195–1200.

- DeBroe, Luc/Danon, Rober J./Chand, Vikram, Comments to Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two, Institute for Tax Law of the Katholieke Universiteit of Leuven, Tax Policy Center of University of Lausanne, 2.12.2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-global-anti-base-erosion-globe-proposal-under-pillar-two.htm> (Zuletzt geprüft am 19.10.2022) (zitiert: Comments to PCD: GloBE – Pillar 2).
- Dechsakulthorn, Sirathorn/Glenn, Kevin/Law, Shee Boon/Myszka, Joseph A., Treatment of Losses Under OECD Pillars 1 and 2, *TNI* 2020, Vol. 99, No. 3, 323–333.
- Dehne, Klaus-Jörg, Hinzurechnungsbesteuerung – Bestandsaufnahme und Reformbedarf, *ISR*, 2018, 132–138.
- Dehne, Klaus-Jörg, Hinzurechnungsbesteuerung – Bestandsaufnahme und Reformbedarf, in: Jürgen Lüdicke (Hrsg.), *Internationales Steuerrecht am Scheideweg*, Köln 2018, S. 139–169.
- Dehne, Klaus-Jörg/Rosenberg, Dirk, OECD: Modellregelungen zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung (GloBE – Pillar II) – Die Komplexität eines „dreistufigen“ Ansatzes (Teil 1), *DB*, 2022, 556–566.
- Dehne, Klaus-Jörg/Rosenberg, Dirk, OECD: Modellregelungen zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung (GloBE – Pillar II) – Die Komplexität eines „dreistufigen“ Ansatzes (Teil 2), *DB*, 2022, 626–631.
- Desens, Marc, Das Halbeinkünfteverfahren, Eine theoretische, historische, systematische und verfassungsrechtliche Würdigung, *Rechtsordnung und Steuerwesen* 31, Köln, 2004 (zitiert: Halbeinkünfteverfahren).
- Desens, Marc, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, *DStR-Beihefter*, 2013, zu Heft 4, 13–24.
- Devereux, Michael P., Business taxation in a globalized world, *Oxford Review of Economic Policy* 2008, Vol. 24, No. 4, 625–638.
- Devereux, Michael P./Bares, Francois/Clifford, Sarah/Freedman, Judith/Güceri, Irem/McCarthy, Martin/Simmler, Martin/Vella, John, The OECD Global Anti-Base Erosion (“GloBE”) proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, Januar 2020, https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2020-02/OECD_GloBE_proposal_report_2020.pdf (Zuletzt geprüft am 19.10.2022) (zitiert: Devereux et al., GloBE proposal).

- Devereux, Michael P./Loretz, Simon, What do we know about corporate tax competition?, *NTJ*, 2013, 745–773.
- Ditz, Xaver/Bärsch, Sven-Eric/Engelen, Christian/Quilitzsch, Carsten, Unternehmensteuerrechtliche Änderungen im AStG – Ein erster Überblick über den Referentenentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes v. 10.12.2019, *DStR*, 2020, 73–81.
- Ditz, Xaver/Quilitzsch, Carsten, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, *DStR*, 2017, 281–292.
- Dourado, Ana Paula, The Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) in Pillar II, *Intertax*, 2020, 152–156.
- Dreier, Horst (Hrsg.), *Grundgesetz-Kommentar*, Band I-III, 3. Aufl., Tübingen, 2018.
- Drüen, Klaus-Dieter, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, *StuW*, 2008, 154–166.
- Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.), *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2013/2014*, Herne, 2013.
- Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.), *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2019/2020*, Herne, 2019.
- Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, 1918–2018*, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln, 2018.
- Dürig, Günter/Herzog, Roman/Scholz, Rupert, *Grundgesetz, Kommentar*, hrsg. von Roman Herzog, Rupert Scholz, Matthias Herdegen u.a., München, 2022.
- Dürr, Christiane, Die Abschaffung der Abgeltungsteuer – und was kommt dann?, *BB*, 2017, 854–858.
- Dziurdz, Kasper, Non-discrimination in Tax Treaty Law and World Trade Law, The Impact of Formal, Substantive and Subjective Approaches, Series on international taxation Vol. 72, Alphen aan den Rijn, 2019 (zitiert: Non-discrimination).
- Eckl, Petra/Schill, Felix, Reform of the German Controlled Foreign Company Rules, *EuT*, 2020, 247–257.
- Eden, Lorraine, Taxing Multinationals: The GloBE Proposal for a Global Minimum Tax, 28.2.2020, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers>.

- cfm?abstract_id=3497886 (Zuletzt geprüft am 19.10.2022) (zitiert: Taxing Multinationals).
- Elliot, Carrie Brandon, How GILTI Discourages Research In the United States, *TNI* 2019, Vol. 94, No. 11, 1035–1039.
- Elliot, Carrie Brandon, How Qualified Interest Income and Expense can Affect GILTI Inclusions, *TNI* 2019, Vol. 95, No. 14, 1347–1350.
- Engelke, Holger/Hoffmann, Stephanie, Einfluss der ATAD und aktueller Rechtsprechung auf die Hinzurechnungsbesteuerung, *BB*, 2019, 1564–1568.
- Englisch, Joachim, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, *ifst-Schrift* 449, Bonn, 2008, (zitiert: Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse).
- Englisch, Joachim, Internationale Unternehmensteuerreform – mehr als kostspielige Symbolpolitik?, *ifo Schnelldienst*, 2020, Heft 3, 11–14.
- Englisch, Joachim, *GLOBE – Der 2020 Blueprint für eine internationale effektive Mindeststeuer*, *FR*, 2021, 1–14.
- Englisch, Joachim/Becker, Johannes, International Effective Minimum Taxation – The *GLOBE* Proposal, *WTJ*, 2019, 483–529.
- Fehling, Daniel, Was ist das Mindestschutzniveau in der „Anti-BEPS-Richtlinie“?, *DB*, 2016, 2862–2865.
- Feldhoff, Patricia/Schildbach, Thomas, *Der Konzernabschluss nach HGB und IFRS*, Berlin/Bosten, 2018 (zitiert: Konzernabschluss).
- Fischer, Lutz/Kleineidam, Hans-Jochen/Warneke, Perygrin, *Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 5. Aufl., Berlin, 2005 (zitiert: Steuerlehre).
- Fischer, Michael/Geck, Reinhard/Haarmann, Wilhelm (Hrsg.), *Zivilrechtliches Ordnungsgefüge und Steuerrecht*, Festschrift für Georg Crezelius, Köln, 2018 (zitiert: FS Crezelius).
- Fischer-Zernin, Justus, *Internationale Ertragsteuern und Welthandelsordnung*, (*GATT/WTO*), *Der Rechts- und Steuerdienst* Heft 82, Köln, 1996 (zitiert: Ertragssteuern und WTO).
- Flämig, Christian, *Der Steuerstaat auf dem Weg in den Überwachungsstaat*, Stellungnahme zu dem Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuer-gestaltungen, *DStR-Beihefter*, 2007, zu Heft 44, 2–12.
- Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Baumhoff, Hubertus/Schönfeld, Jens (Hrsg.), *Außensteuerrecht, Kommentar*, Köln, 2022.

- Frenz, Walter, Europäische Grundfreiheiten, 2. Aufl., Handbuch Europarecht Bd. 1, Heidelberg, 2012 (zitiert: Grundfreiheiten).
- Frischmuth, Markus, Bestandsaufnahme und Zukunft der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14 AStG), IStR, 2005, 361–366.
- Frotscher, Gerrit, Treaty Override – causa finita?, IStR, 2016, 561–567.
- Frotscher, Marion, Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, in: Jürgen Lüdicke, Jörg Manfred Mössner, Lars Hummel (Hrsg.), Das Steuerrecht der Unternehmen, Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag, Freiburg 2013, S. 115–129.
- Fuhrmann, Sven (Hrsg.), Außensteuergesetz Kommentar, 3. Aufl., Herne, 2017.
- Gassner, Wolfgang/Lang, Joachim, Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ, 2000, 643–644.
- Gassner, Wolfgang/Lang, Michael, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Dogmatische Grundlagen, rechtspolitischer Stellenwert; Gutachten, Verhandlungen des Vierzehnten Österreichischen Juristentages Abt. Steuerrecht 1, Wien, 2000 (zitiert: 14. ÖJT Band III/1).
- Gebhardt, Roland/Krüger, Sebastian, Die Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall, IWB, 2020, 109–120.
- Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Michael (Hrsg.), Körperschaftsteuer, internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München, 2005.
- Goette, Wulf/Habersack, Mathias (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, Band 7: Europäisches Aktienrecht, SE-VO, SEBG, Europäische Niederlassungsfreiheit, 5. Aufl., München, 2021.
- Gosch, Dietmar, Zum Verhältnis zwischen § 42 AO und §§ 7 ff. AStG, IWB, 2017, 876–878.
- Gosch, Dietmar/Schnitger, Arne/Schön, Wolfgang (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019 (zitiert: FS Lüdicke).
- Gosch, Dietmar/Schönfeld, Jens, Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten – Ein (vorläufiger) Zwischenstand, IStR, 2015, 755–760.
- Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 76. Aufl., München, 2022.
- Grinberg, Itai, International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate, Georgetown University Law Center,

- 29.10.2018, <https://ssrn.com/abstract=3275737> (Zuletzt geprüft am 19.10.2022).
- Gross, Jakob, OECD Defensive Measures against Harmful Tax Competition Legality under WTO, *Intertax*, 2003, 390–400.
- Große, Sandra, Subpart F als Referenz für die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, Eine ökonomische Analyse, Europäische Hochschulschriften Reihe 5, Volks- und Betriebswirtschaft 2982, Frankfurt am Main, 2003 (zitiert: Subpart F).
- Grotherr, Siegfried, Grundlagen der internationalen Steuerplanung, in: Siegfried Grotherr (Hrsg.), *Handbuch der internationalen Steuerplanung*, 3. Aufl., Herne 2011, S. 3–28.
- Grotherr, Siegfried (Hrsg.), *Handbuch der internationalen Steuerplanung*, 3. Aufl., Herne, 2011 (zitiert: Internationale Steuerplanung).
- Grubert, Harry/Altshuler, Rosanne, Fixing the System: An Analysis of Alternative Proposals for the Reform of International Tax, *NTJ*, 2013, 671–712.
- Gsödl, Markus/Schmid, Christian, Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland, *ifst-Schrift* 524, Berlin, 2018 (zitiert: US-Steuerreform).
- Gutmann, Daniel/Perdelwitz, Andres/Raingeard de la Blétière, Emmanuel/Offermanns, René/Schellekens, Marnix/Gallo, Giulia/Hap, Adrián Grant/Olejnicka, Magdalena, The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey, *EuT*, 2017, 2–20.
- Haarmann, Wilhelm, Wirksamkeit, Rechtmäßigkeit, Bedeutung und Notwendigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im AStG, *IStR*, 2011, 565–573.
- Haarmann, Wilhelm, Steuerrecht 2014/2015 – eine Anamnese, *BB*, 2015, 22–32.
- Haarmann, Wilhelm, Die Anrechnung ausländischer Steuern vom Einkommen auf die deutsche Gewerbesteuer, in: Jürgen Lüdicke, Rudolf Mellinghoff, Thomas Rödder (Hrsg.), *Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung*, Festschrift für Dietmar Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt, München 2016, S. 123–136.
- Haase, Florian, Hinzurechnungsbesteuerung bei doppelansässigen Gesellschaftern, *IStR*, 2008, 695–697.

- Haase, Florian (Hrsg.), Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl., Heidelberg, 2016.
- Haase, Florian, Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, ifst-Schrift 521, Berlin, 2017 (zitiert: Reform Hinzurechnungsbesteuerung).
- Haase, Florian, Zukunft des IStR: Hinzurechnungsbesteuerung und Multilaterales Instrument im Fokus, ISR, 2017, 349–384.
- Haase, Florian, Zweifelsfragen bei der übertragenden Hinzurechnung nach § 14 AStG, Ubg, 2018, 587–590.
- Haase, Florian, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung, IStR, 2019, 827–835.
- Haase, Florian/Hofacker, Matthias, Der Gesetzesentwurf zur Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung, Ubg, 2019, 260–271.
- Haase, Florian/Nürnberg, Philip, Hinzurechnungsbesteuerung im Fokus: Der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie, Ubg, 2020, 1–5.
- Hadenfeldt, Birgit, Die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz von Einkünften aus deutschen Quellen, Schriften des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg 35, Baden-Baden, 2001 (zitiert: Hinzurechnungsbesteuerung).
- Hagemann, Tobias/Kahlenberg, Christian, Der OECD-Abschlussbericht zur BEPS-Aktion 3 – Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Ubg, 2016, 15–26.
- Hagemann, Tobias/Kahlenberg, Christian (Hrsg.), Anti Tax Avoidance Directive (ATAD), Kommentar, Herne, 2019.
- Hagemann, Tobias/Kahlenberg, Christian/Löprick, Nico/Meger, Marvin, Implikationen der ATAD auf das Konzept der übertragenden Zurechnung nach § 14 AStG, IStR, 2018, 188–193.
- Haun, Jürgen/Kahle, Holger/Goebel, Sören/Reiser, Hagen (Hrsg.), Außensteuerrecht, Kommentar zum AStG sowie zu den Entstrickungs- und Verstrickungsvorschriften des EStG, KStG und UmwStG, Stuttgart, 2018.
- Heckerodt, David, Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall, (K)ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit; das EuGH-Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17, X-GmbH, IStR, 2019, 683–691.

- Heinsen, Oliver/Erb, Simone, Reformaspekte der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG im Lichte aktueller EU-Rechtsentwicklungen, DB, 2018, 975–979.
- Heinsen, Oliver/Gsödl, Markus/Dietrich, Marco, Reform der Hinzurechnungsbesteuerung – Zum geänderten Motivtest (§ 8 Abs. 2–4 – AStG-RefE), IStR, 2020, 729–735.
- Hentze, Tobias, The challenge moving to a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU, IW-Report 2/19, Institut der Deutschen Wirtschaft, Köln 14.1.2019, https://www.iwkoeln.de/fileadmin/user_upload/Studien/Report/PDF/2019/IW-Report_2019_Common_Corporate_Tax_Base.pdf (Zuletzt geprüft am 19.10.2022).
- Herdegen, Matthias, Europarecht, 23. Aufl., Grundrisse des Rechts, 2022 (zitiert: Europarecht).
- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt/Mrozek, Alfons/Kennerknecht, Albert/Hey, Johanna/Wendt, Michael/Prinz, Ulrich, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Köln, 2022.
- Herzfeld, Mindy, Tax Cuts Chaos, Part III: Can Treasury Fix It?, TNI 2018, Vol. 90, No. 9, 922–925.
- Herzfeld, Mindy, Can GILTI + BEAT = GLOBE?, Intertax, 2019, 504–513.
- Herzfeld, Mindy, Three Attempts to Fix GILTI, TN 2019, Vol. 162, No. 3, 226–269.
- Herzfeld, Mindy, Problems With GLOBE: Scratching the Surface, TNI 2020, Vol. 99, No. 1, 13–16.
- Herzfeld, Mindy, Want a Pillar 2 Exemption? Get in Line, TNI 2020, Vol. 97, No. 5, 468–473.
- Hess, Daniela, Implikationen der US-Steuerreform auf Investitionen in die USA, IStR, 2019, 11–15.
- Heuser, Paul/Theile, Carsten, IFRS Handbuch, Einzel- und Konzernabschluss, 6. Aufl., Köln, 2019.
- Hey, Johanna, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Ein Vorschlag unter Auswertung des Ruding-Berichts und der US-amerikanischen „integration debate“, Steuerfragen der Wirtschaft 7, Köln, 1997 (zitiert: Harmonisierung).
- Hey, Johanna, Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, DStR-Beihefter, 2009, zu Heft 34, 109–117.

- Hey, Johanna, Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD), – Rechtsmethodische, kompetenzielle und verfassungsrechtliche Fragen unter besonderer Berücksichtigung der Auswirkungen auf § 42 AO -, *StuW*, 2017, 248–265.
- Hey, Johanna, Von Anti-Hybrids-Regeln zur Globalen Mindeststeuer (GloBE), in: Dietmar Gosch, Arne Schnitger, Wolfgang Schön (Hrsg.), *Festschrift für Jürgen Lüdicke* 2019, S. 253–265.
- Hey, Johanna, Global Minimum Taxation (GLoBE) – A new stance of the OECD on tax competition and national sovereignty?, Köln 2020, Unveröffentlichtes Manuskript (zitiert: Global Minimum Taxation (GLoBE)).
- Hey, Johanna, Global Minimum Taxation (GLoBE): What Is It About and What Could be a European Answer?, in: Georg Kofler, Ruth Mason, Alexander Rust (Hrsg.), *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax*, Amsterdam 2021, S. 247–264.
- Hey, Johanna/Härtwig, Sven, US-Steuerreform 2017: „Dritter Weg“ zwischen Territorialitätsprinzip und Welteinkommensprinzip, in: Roland Ismer, Ekkehart Reimer, Alexander Rust et al. (Hrsg.), *Territorialität und Personalität*, Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburtstag, Köln 2019, S. 75–93.
- Hidien, Jürgen W./Versin, Volker, OECD: BEPS 2.0 – Stand und Status der Reform der internationalen Besteuerung der digitalen Wirtschaft, *DK*, 2019, 245–252.
- Ho, Khoon Ming/Turley, Conrad, GloBE – Overriding the Value Creation Principle as Lodestone of International Tax Rules?, *Intertax*, 2019, 1070–1076.
- Holst, Johannes, Konvergenz der Grundfreiheiten durch das Marktzugangskriterium?, *EuR*, 2017, 633–639.
- Ismer, Roland/Reimer, Ekkehart/Rust, Alexander/Waldhoff, Christian (Hrsg.), *Territorialität und Personalität*, Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburtstag, Köln 2019 (zitiert: FS Lehner).
- Jacobs, Otto H./Oestreicher, Andreas/Schumacher, Andreas/Bärsch, Sven-Eric/Nusser, Hannah/Zuber, Barbara, *Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, ausländische Investitionen im Inland*, 8. Aufl., München, 2016 (zitiert: *Internationale Unternehmensbesteuerung*).

- Jacobsen, Hendrik, Die Vorteilhaftigkeit einer Neuausrichtung des deutschen Hinzurechnungsbesteuerungsrechts, *IStR*, 2018, 433–443.
- Jacobsen, Hendrik, Hinzurechnungsbesteuerung und Kapitalverkehrsfreiheit – Die EuGH-Entscheidung *X GmbH*, *DStZ*, 2019, 389–400.
- Jacobsen, Hendrik, Beendigung der bisherigen deutschen Hinzurechnungsbesteuerung durch den BFH, Anmerkung zu BFH vom 22.5.2019, – I R 11/19 (I R 80/14), *HFR* 2019, 1026 –, *DStZ*, 2020, 98–100.
- Jacobsen, Hendrik, Reform des deutschen Hinzurechnungsbesteuerungsrechts, *DStZ*, 2020, 113–125.
- Junge, Aaron/Russo, Karl Edward/Merrill, Peter R., Design Choices for Unilateral and Multilateral Foreign Minimum Taxes, *TNF* 2019, Vol. 164, No. 10, 1525–1565.
- Junge, Aaron/Villeneuve, Ege Berber, Coordinating Pillar 2 With the U.S. GILTI Regime, *TNF* 2020, Vol. 169, No. 1, 43–68.
- Kadet, Jeffery M., BEPS Primer: Past, Present, And Future, Part 2, *TNI* 2020, Vol. 99, No. 2, 207–223.
- Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian (Hrsg.), *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Heidelberg, 2022.
- Kahle, Holger, Internationale Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz, Wiesbaden, 2002 (zitiert: Internationale Rechnungslegung).
- Kahlenberg, Christian, Cadbury-Test auch für Drittstaaten – Folgerungen aus der EuGH-Entscheidung in der Rs. *X-GmbH* für die anstehende AStG-Reform, *DB*, 2019, 1590–1595.
- Kahlenberg, Christian, Neues zur (verschärften) Hinzurechnungsbesteuerung in Drittstaatenfällen, *NWB*, 2020, 1560–1567.
- Kahlenberg, Christian/Melkonyan, Satenik, Die Gewerbesteuer im System der Hinzurechnungsbesteuerung: Eine normative und betriebswirtschaftliche Analyse, *StuW*, 2019, 182–194.
- Kahlenberg, Christian/Prusko, Anselm, Die Weiterentwicklung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung durch die BEPS-RL, Substanzanforderungen, unangemessene Gestaltungen und Doppelbesteuerung, *IStR*, 2017, 304–311.
- Kahlenberg, Christian/Quilitzsch, Carsten, BFH: Schlussurteil zu „*X-GmbH*“: Unionsrechtmäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall, *IStR*, 2019, 901–908.

- Kahlenberg, Christian/Schiefer, Florian, Hinzurechnungsbesteuerung: Zwingende Ausweitung des Substanznachweises auf Drittstaaten?, *IStR*, 2017, 889–897.
- Kahlenberg, Christian/Weiss, Martin, Erste FG-Entscheidungen: Keine Gewerbesteuer auf den Hinzurechnungsbetrag für sog. Altfälle! Gilt das auch für die aktuelle Rechtslage?, Zugleich Anmerkungen zu den Urt.en des FG Baden-Württemberg v. 8.5.2018 – 6 K 1775/16 und 6 K 2814/16 (in diesem Heft S. 107 und 113), *IStR*, 2019, 81–87.
- Keen, Michael, Competition, Coordination and Avoidance in International Taxation, *BfIT*, 2018, 220–225.
- Kempny, Simon, Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“, *StuW*, 2021, 85–110.
- Kersten, Alexander, Zinsschranke und IFRS, Rechtssystematische Einordnung einer punktuellen Maßgeblichkeit der IFRS im Steuerrecht am Beispiel der Zinsschranke, Schriften zum Gesellschafts-, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht Band 10, Frankfurt am Main, 2012 (zitiert: Zinsschranke und IFRS).
- Kielawa-Buzala, Greta, Die doppelte Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland nach dem ATADUmsG, *IStR*, 2020, 609–615.
- Kirchhof, Ferdinand, Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem Grundgesetz – Zustand und Zukunft, *BB*, 2017, 662–667.
- Kirchhof, Paul, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, *StuW*, 1985, 319–329.
- Kirchhof, Paul/Dürschmidt, Daniel (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, Köln, 2008 (zitiert: FS Reiß).
- Kirchmayr, Sabine/Mayr, Gunter/Hirschler, Klaus/Kofler, Georg (Hrsg.), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?, Schriftenreihe Konzern- und Unternehmenssteuerrecht Band 7, Wien, 2017 (zitiert: Kirchmayr et al., Anti-BEPS-Richtlinie).
- Klein, Franz/Orlopp, Gerd, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, 16. Aufl., hrsg. von Eva-Maria Gersch, Markus Jäger, Bernd Rätke u.a., München, 2022.
- Kofler, Georg, Das Verhältnis zwischen primärem und sekundärem Unionsrecht im direkten Steuerrecht, in: Michael Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Festschrift für Friedrich Rödler zum 60. Geburtstag, Wien 2010, S. 433–458.

- Kofler, Georg, Some Reflections on the “Saving Clause”, *Intertax*, 2016, 574–589.
- Kofler, Georg, Von BEPS (OECD) zur Anti-BEPS-RL (EU), in: Sabine Kirchmayr, Gunter Mayr, Klaus Hirschler et al. (Hrsg.), *Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?*, Schriftenreihe Konzern- und Unternehmenssteuerrecht Band 7, Wien 2017, S. 1–26.
- Kofler, Georg W., Mutter-Tochter-Richtlinie, Kommentar, *Linzer Schriften zum Europäischen Steuerrecht*, Wien, 2011.
- Kofler, Georg/Mason, Ruth/Rust, Alexander (Hrsg.), *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax, Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, Amsterdam 2021.
- Köhler, Stefan, EuGH: Internationalisierung der Gewerbesteuer im Rückwärtsgang? – Folgerungen für die Hinzurechnungsbesteuerung, *ISR*, 2018, 387–393.
- Köhler, Stefan, Hinzurechnungsbesteuerung bei Direktinvestitionen in Drittstaatenfällen wohl bereits seit dem Jahr 2001 grundsätzlich durch die Kapitalverkehrsfreiheit gesperrt, *ISR*, 2019, 175–182.
- Köhler, Stefan/Haun, Jürgen, Kritische Analyse der Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch das JStG 2008, *Ubg*, 2008, 73–88.
- Kohnhorst, Kai-Uwe, Konzerninterne Finanzdienstleistungsgesellschaften vor der Hinzurechnungsbesteuerung, *Marburg*, 2002 (zitiert: Konzerninterne Finanzdienstleistungsgesellschaften).
- Kokott, Juliane, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München, 2018 (zitiert: *Steuerrecht der EU*).
- Kokott, Juliane, Entwicklungslinien der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, in: Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey, Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, 1918–2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof*, Köln 2018, S. 735–761.
- Kokott, Juliane/Ost, Hartmut, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, *EuZW*, 2011, 496–503.
- Kollruss, Thomas, Hinzurechnungsbesteuerung: Overkill durch Kodifizierung einer allgemeinen gewerbsteuerlichen Erfassung?, *IStR*, 2017, 522–531.
- Kollruss, Thomas, Systemwidrige Lücken der Hinzurechnungsbesteuerung, Nicht invariante Hinzurechnungsbesteuerung unter Asym-

- metrie von Zurechnungs- und Hinzurechnungsbeteiligung, WPg, 2018, 1190–1196.
- Kollruss, Thomas, Zum Legalitätsprinzip im Steuerrecht – Dargestellt anhand der Hinzurechnungsbesteuerung, Erfasst die Hinzurechnungsbesteuerung jedes ausländische Rechtsgilde?, IStR, 2019, 909–919.
- Kortendick, Andreas/Ekinci, Orkun, Das neue Beherrschungskonzept in der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem ATAD-UmsG (ReFE), IStR, 2020, 615–622.
- Kortendick, Andreas/Joisten, Christian/Ekinci, Orkun, Zur Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung: Folgerungen aus dem BFH-Urt. vom 13.6.2018 – I R 94/15, BB, 2018, 3031–3037.
- Kraft, Gerhard, Konzeptionelle und strukturelle Defizite der Hinzurechnungsbesteuerung – Reformbedarf und Reformnotwendigkeit, IStR, 2010, 377–383.
- Kraft, Gerhard, Strukturen der Niedrigbesteuerung im System der Hinzurechnungsbesteuerung bei identischen Gewinnermittlungskonventionen im Aus- und Inland – illustriert anhand von Fallstudien, IStR, 2016, 129–134.
- Kraft, Gerhard (Hrsg.), Außensteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., München, 2019.
- Kraft, Gerhard, Legislatorische Handlungsnotwendigkeiten im Kontext der Hinzurechnungsbesteuerung, IWB, 2019, 105–113.
- Kraft, Gerhard, Der gesetzgeberische Totalausfall bei der ATAD-Umsetzung vor dem Hintergrund aktueller Einflüsse auf die künftige Hinzurechnungsbesteuerung, FR, 2020, 105–109.
- Kraft, Gerhard/Kockrow, Madeleine, „Diagonale“ Leistungsfähigkeit – Verbindung der mit BEPS erreichten „policy coherence“ und der Finanzierungsfunktion der Steuern für die nachhaltige Entwicklung zu einer „Superabschreibung“ für nachhaltiges Wirtschaften, IStR, 2022, 60–67.
- Kraft, Gerhard/Moser, Till/Hentschel, Sven, The German CFC Rules: Overview, Deficits and Reform Proposals, Intertax, 2014, 334–338.
- Kraft, Gerhard/Richter, Konrad/Moser, Till, Systeminkonsistenzen bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften – offene Fragenkreise der maßgeblichen Beteiligungsquote, IStR, 2013, 810–814.

- Kraft, Gerhard/Schmidt, Sebastian, Konzeptionsmängel der Hinzurechnungsbesteuerung bei Immobilieneinkünften, *PIStB*, 2011, 14–22.
- Kraft, Gerhard/Schreiber, Christoph, Die Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags – Belastungseffekte, normative Analyse, systematische Rechtfertigung, *IStR*, 2015, 149–155.
- Kubata, Adrian, Steueraufkommensverluste durch Gewinnverlagerungen deutscher multinationaler Unternehmen, *IStR*, 2021, 949–955.
- Kube, Hanno, EuGH-Rechtsprechung um direktes Steuerrecht – Stand und Perspektiven, Zentrum für europäisches Wirtschaftsrecht Vorträge und Berichte Nr. 171, Bonn, 2009 (zitiert: EuGH-Rechtsprechung).
- Kühbacher, Thomas, Die Anti-Missbrauchs-Richtlinie – vom (Un-)Sinn einer Harmonisierung, *SWI*, 2017, 362–376.
- Kühn, Michal F./Schienke-Ohletz, Tanja, Die geplante Reform der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG unter Beachtung europarechtlicher Vorgaben, *BB*, 2020, 1562–1570.
- Lang, Joachim (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln, 1995.
- Lang, Joachim, Deutschland muss sich dem Steuerwettbewerb stellen, *ifo Schnelldienst*, 2018, Heft 4, 12–15.
- Lang, Michael (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Festschrift für Friedrich Rödler zum 60. Geburtstag, Wien, 2010.
- Lang, Michael/Rust, Alexander/Schuch, Josef/Staringer, Claus (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie, Schriftenreihe zum Unternehmenssteuerrecht Band 5, Wien, 2017 (zitiert: Lang et al., ATAD).
- Lieber, Bettina, Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, *FR*, 2002, 139–151.
- Liebert, Nicola, Steuergerechtigkeit in der Globalisierung, Wie die steuerpolitische Umverteilung von unten nach oben gestoppt werden kann, Münster, 2011 (zitiert: Steuergerechtigkeit).
- Link, Simon, Die Maßgeblichkeitsdiskussion angesichts der Einführung von IAS/IFRS in die Rechnungslegung, in: Wolfgang Schön (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, S. 207–281.
- Linn, Alexander, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU – Anpassungsbedarf in der Hinzurechnungsbesteuerung?, *IStR*, 2016, 645–652.

- Linn, Alexander, Änderungen in der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD-UmsG?, *IStR*, 2020, 77–83.
- Linn, Alexander/Maywald, Andreas, Globale Mindestbesteuerung und US-GILTI – Ein (un)gleiches Paar?, *IStR*, 2022, 265–276.
- Linnemann, Nils/Weiß, Falko, Braucht Deutschland doch (k)eine akute Unternehmensteuerreform?, *IStR*, 2019, 692–697.
- Lohmann, Christoph, Die Europarechtskonformität der Hinzurechnungsbesteuerung in der Fassung des JStG 2008, *Schriftenreihe Steuerrecht in Forschung und Praxis* 89, Hamburg, 2012 (zitiert: Europarechtskonformität der Hinzurechnungsbesteuerung).
- Loose, Thomas, Reform der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD-Umsetzungsgesetz, *PIStB*, 2020, 44–52.
- Loretz, Simon, Corporate taxation in the OECD in a wider context, *Oxford Review of Economic Policy* 2008, Vol. 24, No. 4, 639–660.
- Lüdicke, Jürgen, Niedrige Besteuerung, in: Jürgen Lüdicke, Arne Schnitger, Christoph Spengel (Hrsg.), *Besteuerung internationaler Unternehmen*, Festschrift für Dieter Endres zum 60. Geburtstag, München 2016, S. 219–236.
- Lüdicke, Jürgen (Hrsg.), *Internationales Steuerrecht am Scheideweg*, Köln, 2018 (zitiert: *Internationales Steuerrecht*).
- Lüdicke, Jürgen/Hummel, Lars, Zum Primat des primären Gemeinschaftsrechts, *IStR*, 2006, 694–698.
- Lüdicke, Jürgen/Kempf, Andreas/Brink, Thomas, *Verluste im Steuerrecht*, Baden-Baden, 2010.
- Lüdicke, Jürgen/Mellinghoff, Rudolf/Rödder, Thomas (Hrsg.), *Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung*, Festschrift für Dietmar Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt, München, 2016 (zitiert: *FS Gosch*).
- Lüdicke, Jürgen/Mössner, Jörg Manfred/Hummel, Lars (Hrsg.), *Das Steuerrecht der Unternehmen*, Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag, Freiburg, 2013 (zitiert: *FS G. Frotscher*).
- Lüdicke, Jürgen/Schnitger, Arne/Spengel, Christoph (Hrsg.), *Besteuerung internationaler Unternehmen*, Festschrift für Dieter Endres zum 60. Geburtstag, München, 2016 (zitiert: *FS Endres*).
- Lütke, Stefan, Die CFC-Legislation (Hinzurechnungsbesteuerung) im Spannungsfeld zwischen europäischer Kapitalverkehrsfreiheit und

- weltweiter Kapittaliberalisierung (WTO), Eine Analyse der Grenzen der europäischen Kapitalverkehrsfreiheit sowie der Steuerordnung der WTO in Hinblick auf Auswirkungen für Ausgleichsmaßnahmen im internationalen Steuerwettbewerb, Beiträge zum Europäischen Wirtschaftsrecht – Band 39, Berlin, 2006 (zitiert: CFC-Legislation).
- Maier-Frischmuth, Markus, Internationale Unternehmenstätigkeit und deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, Steuer, Wirtschaft und Recht Bd. 227, Lohmar, Köln (zitiert: Internationale Unternehmenstätigkeit).
- Morse, Susan C., GILTI: The Co-operative Potential of a Unilateral Minimum Tax, BTR, 2019, No. 4, 512–536.
- Moser, Till, Die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7–14 AStG und die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach § 15 AStG, Systematischer Vergleich, Gestaltungspotenzial und Reformüberlegungen, Steuer, Wirtschaft und Recht 354, Lohmar, 2015 (zitiert: Hinzurechnungsbesteuerung).
- Müller, Stefan, Unionsrechtmäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall, ISR, 2020, 41–45.
- Münch, Ingo von/Kunig, Philip, Grundgesetz-Kommentar, 7. Aufl., München, 2021.
- Münch, Lukas, Ausschüttungen von Zwischengesellschaften in der Hinzurechnungsbesteuerung – Geltendes Recht und Reformdiskussion, FR, 2019, 902–906.
- Musil, Andreas, Die ATAD-Richtlinien – Ein Paradigmenwechsel in der Steuerpolitik der EU?, FR, 2018, 933–941.
- Nogueira, Joao Felix Pinto, GloBE and EU Law: Assessing the Compatibility of the OECD's Pillar II Initiative on a Minimum Effective Tax Rate with EU Law and Implementing It within the Internal Market, WTJ, 2020, 465–498.
- Nogueira, Joao Felix Pinto/Turina, Alessandro, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz, Andreas/Turina, Alessandro (Hrsg.), Global Minimum Taxation? – An Analysis of the Global Anti-Base Erosion Initiative, S. 283–313.
- Nürnberg, Philip, Entwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes, BMF veröffentlicht Referentenentwurf, NWB, 2020, 330–339.
- O'Conner, Walter F., Subpart F – Controlled Foreign Corporations, Tax Executive 1965, Vol. 17, 171–190.

- Oppel, Florian, BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen, IStR, 2016, 797–803.
- Oppel, Florian, Die Anwendung des Multilateralen Instruments (MLI), ISR, 2019, 321–327.
- Orlet, Patrick, Die Controlled Foreign Company Rule (Art. 7 und 8 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie), in: Michael Lang, Alexander Rust, Josef Schuch et al. (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie, Schriftenreihe zum Unternehmenssteuerrecht Band 5, Wien 2017, S. 105–130.
- Orlet, Patrick, Die unionsrechtlichen Anforderungen für CFC-Regelungen, SWI, 2018, 162–172.
- Osterloh-Konrad, Christine, Die Steuerumgehung, Eine rechtsvergleichende und rechtstheoretische Analyse, Veröffentlichungen zum Steuerrecht 7, Tübingen, 2019.
- Ott, Andrea, GATT und WTO im Gemeinschaftsrecht, Die Integration des Völkervertragsrechts in die Europäische Gemeinschaftsrechtsordnung am Beispiel des GATT-Vertrags und der WTO-Übereinkünfte, Greifswalder rechtswissenschaftliche Reihe 6, Köln, Berlin, 1997 (zitiert: GATT und WTO im Gemeinschaftsrecht).
- Pelka, Jürgen (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V Bd. 23, Köln, 2000 (zitiert: DStJG 23 (2000)).
- Perdelwitz, Andreas/Turina, Alessandro (Hrsg.), Global Minimum Taxation? – An Analysis of the Global Anti-Base Erosion Initiative, IBFD Tax Research Series, Vol. 4, Amsterdam 2021.
- Pinkernell, Reimar/Ditz, Xaver, Säule 2 des Arbeitsprogramms des Inclusive Framework on BEPS der OECD – kritische Anmerkungen zum GloBE-Proposal, ISR, 2020, 1–15.
- Pistone, Pasquale/Nogueira, Joao Felix Pinto/Andrade, Betty/Turina, Alessandro, The OECD Public Consultation Document “Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal – Pillar Two”: An Assessment, BfIT, 2020, 62–75.

- Pitzal, Christian, Nicht- und Niedrigbesteuerung in Vorschriften des nationalen Außensteuerrechts und des Abkommensrechts, Baden-Baden, 2008 (zitiert: Nicht- und Niedrigbesteuerung).
- Prieß, Hans-Joachim/Berrisch, Georg/Pitschas, Christian (Hrsg.), WTO-Handbuch, München, 2003.
- Pross, Achim/Radmanesh, Sandy, Seminar A: „Patentboxen“, IStR, 2015, 579–584.
- Quilitzsch, Carsten, Die Hinzurechnungsbesteuerung als Instrumentarium zur Missbrauchsbekämpfung – Defizite der §§ 7–14 AStG de lege lata und Reformüberlegungen, Ubg, 2011, 942–948.
- Quilitzsch, Carsten, Die Hinzurechnungsbesteuerung, Eine rechtsökonomische Analyse der Regelungen in Deutschland und Japan, Steuerwissenschaftliche Schriften 38, Baden-Baden, 2013 (zitiert: Die Hinzurechnungsbesteuerung).
- Quilitzsch, Carsten/Engelen, Christian, Reformbedarf und Reformüberlegungen zur Hinzurechnungsbesteuerung, FR, 2018, 293–299.
- Rajathurai, Brin/Clayson, Murray, Ging GloBal: the OECD's consultation on pillar two, TJ, 2019, Issue 1466, 8–11.
- Rasch, Frederik B., Die Ziele der neuen deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, Eine kritische Analyse im internationalen Vergleich, Weilerswist, 2004 (zitiert: Ziele der Hinzurechnungsbesteuerung).
- Rättig, Horst/Protzen, Peer Daniel, Die im Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vorgesehenen Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7–14 AStG, IStR, 2001, 601–610.
- Rättig, Horst/Protzen, Peer Daniel, Die „neue Hinzurechnungsbesteuerung“ der §§ 7–14 AStG in der Fassung des UntStFG? – Problemereiche und Gestaltungshinweise, IStR, 2002, 123–128.
- Reimer, Ekkehart/Rust, Alexander (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl., Alphen aan den Rijn, 2014.
- Reiser, Hagen/Cortez, Benjamin, Die Wirkung der Gewerbesteuer im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung, ISR, 2013, 77–83.
- Reissing, Bastian, Die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß Außensteuergesetz, Grenzen und Möglichkeiten der Gesetzgebung, Schriftenreihe Steuerrecht in Forschung und Praxis 30, Hamburg, 2007 (zitiert: Hinzurechnungsbesteuerung).

- Rieck, Jan, Anrechnung ausländischer Steuern und ATAD – Verpflichtet das EU-Recht zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer?, *IStR*, 2017, 399–401.
- Rieck, Jan/Fehling, Daniel, Effektive Mindestbesteuerung in der EU – der Richtlinienentwurf zur Umsetzung der GloBE-Regelungen, *IStR*, 2022, 51–60.
- Riedel, Nadine, Quantifying International Tax Avoidance: A Review of the Academic Literature, *RoE*, 2018, 169–181.
- Riedel, Nadine, Der GloBE-Vorschlag der OECD – Zielsetzung, ökonomische Effekte, Ausgestaltung, *ifo Schnelldienst*, 2020, Heft 3, 21–23.
- Rödder, Thomas, Ist der Hinzurechnungsbetrag gewerbesteuerpflichtig?, *IStR*, 2009, 873–877.
- Rödder, Thomas, Neuregelung der Niedrigbesteuerung, in: Klaus-Dieter Drüen (Hrsg.), *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2019/2020*, Herne 2019, S. 105–107.
- Rödder, Thomas, Zur Zukunft der Hinzurechnungsbesteuerung, in: Wolfgang Schön, Jonathan Schindler (Hrsg.), *Reformfragen des deutschen Steuerrechts*, *MPI Studies in Tax Law and Public Finance* Bd. 9, Berlin 2020, S. 95–126.
- Rödder, Thomas/Hüttemann, Rainer (Hrsg.), *Steuerberater-Jahrbuch 2017/2018*, 2018.
- Rödel, Sabine, *Ausländische Umwandlungen und Hinzurechnungsbesteuerung, Analyse unter besonderer Berücksichtigung allgemeiner Regelungen zur Einkünftequalifikation*, Gabler Edition Wissenschaft. *Hallesche Schriften zur Betriebswirtschaft* Band 19, Wiesbaden, 2006 (zitiert: *Umwandlungen und Hinzurechnungsbesteuerung*).
- Röder, Erik, *Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, Verfassungsrechtliche Vorgaben und Ausgestaltung de lege ferenda*, *Rechtsordnung und Steuerwesen* Bd. 41, Köln, 2010 (zitiert: *System der Verlustverrechnung*).
- Röder, Erik, *Weltweite Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmen?*, *StuW*, 2020, 35–47.
- Roser, Frank, *Erforderliche Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung*, *IStR*, 2000, 78–80.
- Ruh, Winfried, *Hinzurechnungsbesteuerung: Unions-Rechtswidrigkeit im Verhältnis zur Schweiz?*, *Aktuelle Rechtsprechung und Reform-*

- ansätze im Rahmen der Umsetzung der ATAD-Richtlinie der EU, Expert Focus, 2017, 440–444.
- Ruiter, Marlies de, Introducing global minimum tax disrupts tax balance, 2019, <https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:ugcPost:6512440018198503424/> (Zuletzt geprüft am 19.10.2022).
- Rupp, Thomas/Köhler, Stefan, ATAD und Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung, in: Thomas Rödter, Rainer Hüttemann (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2017/2018 2018, S. 479–516.
- Rust, Alexander, Die Hinzurechnungsbesteuerung, Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform, Münchener Universitätschriften Reihe der Juristischen Fakultät Bd. 215, München, 2007 (zitiert: Hinzurechnungsbesteuerung).
- Sapirie, Marie, When Worlds Collide: GILTI and Subpart F, TN 2019, Vol. 162, No. 3, 264–265.
- Sarfo, Nana Ama, GILTI's Design Flaws Vex Practitioners, TNI 2019, Vol. 94, No. 7, 595–597.
- Schanz, Deborah, An den Details kann die weltweite Neuordnung des Steuersystems noch scheitern, ifo Schnelldienst, 2020, Heft 3, 14–17.
- Schaumburg, Harald, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 125–151.
- Schaumburg, Harald (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 4. Aufl., Juris, Köln, 2017 (zitiert: Internationales Steuerrecht).
- Schaumburg, Harald/Englisch, Joachim (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., Köln, 2020.
- Scheffler, Wolfram, Besteuerung von Unternehmen II, Steuerbilanz, 9. Aufl., Heidelberg, 2018 (zitiert: Steuerbilanz).
- Scheffler, Wolfram/Köstler, Melanie, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, IFST Schrift 518, Berlin, 2017 (zitiert: Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage).
- Scherf, Wolfgang, Chancen und Risiken des Steuerwettbewerbs, Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere, Nr. 90, 2013.

- Scherleitner, Moritz, Should the EU implement a minimum taxation regime?, 25.9.2020, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3697903 (Zuletzt geprüft am 19.10.2022) (zitiert: EU minimum taxation).
- Schildgen, Frederik, GloBe – Lehren aus GILTI, ISR, 2019, 400–407.
- Schmidt, Thorsten Ingo, Das Steuerfindungsrecht der Hoheitsträger, StuW, 2015, 171–190.
- Schmidtmann, Dirk, Hinzurechnungsbesteuerung bei internationalen Umstrukturierungen, Steuerberatung – Unternehmensbesteuerung – Internationalisierung Bd. 48, Berlin, 2007 (zitiert: Hinzurechnungsbesteuerung).
- Schmidtmann, Dirk, Der Motivtest nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie, Gleichlauf und Verschärfungen entgegen der ATAD, IWB, 2020, 176–187.
- Schneider, Stephan, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten und ihre Auswirkung auf die Anerkennung ausländischer Gesellschaften, Europäisches Wirtschaftsrecht Band 63, Baden-Baden, 2018 (zitiert: Kapitalverkehrsfreiheit).
- Schnitger, Arne/Krüger, Sebastian/Nielsen, Lars, Neues zur Unionsrechtskonformität der (erweiterten) Hinzurechnungsbesteuerung, Zugleich Anmerkung zum EuGH-Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17, in diesem Heft S. 347 – X-GmbH, 2019, 340–347.
- Schnitger, Arne/Nitzschke, Dirk/Gebhardt, Roland, Anmerkungen zu den Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog. „Anti-BEPS-Richtlinie“, Systematische Würdigung der Implikationen für den deutschen Rechtskreis, IStR, 2016, 960–975.
- Schön, Wolfgang, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Wolfgang Schön (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 743–777.
- Schön, Wolfgang (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln, 1997.
- Schön, Wolfgang, Der „Wettbewerb“ der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, in: Jürgen Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V Bd. 23, Köln 2000, 191–226.

- Schön, Wolfgang, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, DB, 2001, 940–947.
- Schön, Wolfgang, WTO und Steuerrecht, RIW, 2004, 50–62.
- Schön, Wolfgang, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in: Rudolf Gocke, Dietmar Gosch, Michael Lang (Hrsg.), Körperschaftsteuer, internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 489–521.
- Schön, Wolfgang, Eine Zukunft für das Maßgeblichkeitsprinzip, in: Wolfgang Schön (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, S. 1–146.
- Schön, Wolfgang (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln, 2005 (zitiert: Steuerliche Maßgeblichkeit).
- Schön, Wolfgang, Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht, in: Paul Kirchhof, Daniel Dürschmidt (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, Köln 2008, S. 571–596.
- Schön, Wolfgang, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I), WTJ, 2009, 67–114.
- Schön, Wolfgang, Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, StuW, 2012, 213–224.
- Schön, Wolfgang, Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und Europäische Grundfreiheiten, IStR-Beihefter, 2013, zu Heft 6, 3–23.
- Schön, Wolfgang, Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten (Hinzurechnungsbesteuerung), in: Klaus-Dieter Drüen (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2013/2014, Herne 2013, S. 85–100.
- Schön, Wolfgang, Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit, in: Thomas Ackermann, Johannes Köndgen (Hrsg.), Privat- und Wirtschaftsrecht in Europa, Festschrift für Wulf-Henning Roth zum 70. Geburtstag, München 2015, S. 551–581.
- Schön, Wolfgang, Neutralität und Territorialität – Gegensätze oder Grundsätze des Europäischen Steuerrechts?, in: Wolfgang Schön, Caroline Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, MPI Studies in Tax Law and Public Finance Bd. 5, Berlin 2015, S. 109–164.

- Schön, Wolfgang, Internationale Steuerpolitik zwischen Steuerwettbewerb, Steuerkoordinierung und dem Kampf gegen Steuervermeidung, *IStR*, 2022, 181–191.
- Schön, Wolfgang/Heber, Caroline (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, *MPI Studies in Tax Law and Public Finance* Bd. 5, Berlin, 2015 (zitiert: *Europäisches Steuerrecht*).
- Schön, Wolfgang/Schindler, Jonathan (Hrsg.), Reformfragen des deutschen Steuerrechts, *MPI Studies in Tax Law and Public Finance* Bd. 9, Berlin, 2020 (zitiert: *Reformfragen des dt. Steuerrechts*).
- Schönfeld, Jens, Hinzurechnungsbesteuerung und europäisches Gemeinschaftsrecht, *Rechtsordnung und Steuerwesen* 33, Köln, 2005 (zitiert: *Hinzurechnungsbesteuerung*).
- Schönfeld, Jens, Ausländische Verluste und Niedrigbesteuerung im Sinne von § 8 Abs. 3 AStG – oder: Unter welchen Voraussetzungen verhindert ein „Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen“ eine Hinzurechnungsbesteuerung?, *IStR*, 2009, 301–304.
- Schönfeld, Jens, Aktuelle Entwicklungen zum „Cadbury-Test“ im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung, *Kritische Überlegungen zum BMF-Schreiben zu § 8 Abs. 2 AStG v. 4.11.2016*, *IStR*, 2017, 949–951.
- Schönfeld, Jens, Hinzurechnungsbesteuerung und Anti-Tax-Avoidance Directive, *IStR*, 2017, 721–729.
- Schönfeld, Jens, Aktuelle Entwicklungen zur Hinzurechnungsbesteuerung, *IStR*, 2019, 397–401.
- Schönfeld, Jens, Verhältnis von primärem und sekundärem Gemeinschaftsrecht, in: Klaus-Dieter Drüen (Hrsg.), *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2019/2020*, Herne 2019, S. 53–67.
- Schönfeld, Jens/Ditz, Xaver (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar*, 2. Aufl., 2019.
- Schönfeld, Jens/Ellenrieder, Benedikt, Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht“?, *StuW*, 2019, 253–266.
- Schreiber, Ulrich, Remarks on the Future Prospects of the OECD/G20 Programme of Work – Profit Allocation (Pillar One) and Minimum Taxation (Pillar Two), *BfIT*, 2020, 338–345.

- Schümmer, Markus/Leusder, Johannes/Weinrich, Arndt, Implikationen der US-Steuerreform auf die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG, IStR, 2018, 397–402.
- Schwarz, Magdalena, Pillar Two – Es ist soweit, die finalen Regelungen zur weltweiten Mindestbesteuerung sind da!, IStR, 2022, 37–50.
- Senti, Richard/Hilpold, Peter, WTO, System und Funktionsweise der Welthandelsordnung, 2. Aufl., Zürich, 2017 (zitiert: WTO).
- Sheppard, Lee A., GILTI Loser Problem Solved?, TNI 2019, Vol. 95, No. 3, 171–175.
- Stark, Johanna, Verteilungsgerechtigkeit als Prinzip des internationalen Steuerrechts, StuW, 2019, 71–84.
- Stein, Volker/Vitale, Andrea, Shareholder Value als Aufgabenstellung der betrieblichen Steuerplanung, in: Siegfried Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., Herne 2011, S. 135–151.
- Strahl, Martin, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Schriftenreihe des Kölner Steuerialogs 2, Köln, 1996 (zitiert: Typisierende Betrachtungsweise).
- Streinz, Rudolf, Konvergenz der Grundfreiheiten, Aufgabe der Differenzierungen des EG-Vertrages und der Unterscheidung zwischen unterschiedlichen und unterschiedslosen Maßnahmen? Zu Tendenzen der Rechtsprechung des EuGH, in: Hans-Wolfgang Arndt (Hrsg.), Völkerrecht und deutsches Recht, Festschrift für Walter Rudolf zum 70. Geburtstag, München 2001, S. 199–221.
- Streinz, Rudolf (Hrsg.), EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Aufl., München, 2018.
- Strunk, Günther/Kaminski, Bert/Köhler, Stefan (Hrsg.), Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Bonn, 2022.
- Sullivan, Martin A., A New GILTI Spreadsheet For Policy and Planning, TNF 2019, Vol. 164, No. 5, 641–650.
- Sullivan, Martin A., Fixing GILTI, Part 2: The Rate And the Foreign Tax Credit, TN 2019, Vol. 163, No. 9, 1313–1320.
- Sullivan, Martin A., Fixing GILTI, Part 4: Overall Or Per-Country Limitation, TNF 2019, Vol. 163, No. 12, 1773–1779.
- Sullivan, Martin A., Fixing GILTI: Bye-Bye to QBAI, TNI 2019, Vol. 94, No. 6, 502–507.

- Sullivan, Martin A., Quantifying the Benefits of Profit Shifting Under GILTI, *TNI* 2019, Vol. 95, No. 7, 583–586.
- Sullivan, Martin A., Will GILTI Save U.S. Multinationals From GLOBE?, *TNF* 2019, Vol. 165, No. 12, 1911–1914.
- Sullivan, Matthew/Wallner, Robert/Wübbelsmann, Stephan, Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung auf dem europäischen Prüfstand, *IStR*, 2003, 6–14.
- Thiele, Katja, Hinzurechnungsbesteuerung und Unionsrecht, *Schriftenreihe betriebswirtschaftliche Steuerlehre in Forschung und Praxis* 62, Hamburg, 2011 (zitiert: Hinzurechnungsbesteuerung und Unionsrecht).
- Tipke, Klaus, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*, Köln, 1981 (zitiert: Steuergerechtigkeit).
- Tipke, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung, Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen*, 2. Aufl., Köln, 2000 (zitiert: Die Steuerrechtsordnung, Band I).
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm, *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO (inklusive Steuerstrafrecht)*, hrsg. von Roman Seer, Peter Brandis, Klaus-Dieter Drüen u.a., Köln, 2022.
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim/Seer, Roman/Hey, Johanna/Montag, Heinrich/Englisch, Joachim/Hennrichs, Joachim, *Steuerrecht*, 24. Aufl., Köln, 2021 (zitiert: Tipke/Lang, Steuerrecht).
- Trennheuser, Julia, *US-amerikanische Subpart F-legislation und deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, Konzeption, Systematik, Anwendungsparadigmen*, Springer-Gabler-Research 30, Wiesbaden, 2014 (zitiert: Subpart F-legislation).
- Tröger, Christiana Alexandra, *Die Determinanten einer reformierten Hinzurechnungsbesteuerung, Schriftenreihe betriebswirtschaftliche Steuerlehre in Forschung und Praxis* 36, Hamburg, 2007 (zitiert: Hinzurechnungsbesteuerung).
- Trottmann, Christian, *Gleichbehandlung und Neutralität im Internationalen Ertragsteuerrecht aus Sicht des Welthandelsrechts (WTO), Die Vorgaben der Subventions- und Diskriminierungsverbote für die Besteuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Baden-Baden, 2010 (zitiert: Gleichbehandlung).

- van't Hek, Koen, Mexico Introduces "Undertaxed Payment Rule" Based on OECD's Pillar 2, *TNI* 2020, Vol. 98, No. 7, 821–824.
- Vogel, Klaus/Lehner, Moris, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 7. Aufl., hrsg. von Roland Ismer, München, 2021.
- Vogt, Gabriele, Die Niedrigbesteuerung in den Hinzurechnungsvorschriften des AStG, *DStR*, 2005, 1347–1351.
- Wacker, Roland, Zur praktischen Konkordanz von Grundfreiheiten und EU-Richtlinienrecht auf dem Gebiet der direkten Steuern, in: Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey, Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, 1918–2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 781–800.
- Waldthausen, Johannes von, Steuerlastgestaltung im Einflußbereich der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung im Außensteuergesetz, Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht Bd. 158, Lohmar, Köln, 1999 (zitiert: Steuerlastgestaltung).
- Wassermeyer, Franz, Der Scherbenhaufen „Hinzurechnungsbesteuerung“, *EuZW*, 2000, 513.
- Wassermeyer, Franz, Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Anmerkungen zu den derzeitigen Überlegungen zur Reform des Außensteuerrechts, *IStR*, 2001, 113–117.
- Wassermeyer, Franz, Die Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages auf der Grundlage des Referentenentwurfs zum Gesetz zur Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie v. 31.5.2016, *IStR*, 2016, 517–518.
- Wassermeyer, Franz, Die Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages auf der Grundlage des Referentenentwurfs zum Gesetz zur Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie v. 31.5.2016, *IStR*, 2016, 517–518.
- Wassermeyer, Franz, Der Reformbedarf bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf der Grundlage der BFH-Rechtsprechung, *IStR*, 2018, 744–747.
- Wassermeyer, Franz, Die Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften als Problem einer systematischen Hinzurechnungsbesteuerung, in: Michael Fischer, Reinhard Geck, Wilhelm Haarmann (Hrsg.), *Zivilrechtliches Ordnungsgefüge und Steuerrecht*, Festschrift für Georg Crezelius, Köln 2018, S. 809–819.
- Wassermeyer, Franz, Änderungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf Grund von ATAD I und II, in: Dietmar Gosch, Arne Schnitger,

- Wolfgang Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke 2019, S. 607–613.
- Wassermeyer, Franz/Kaesler, Christian/Lang, Michael/Schuch, Josef (Hrsg.), Doppelbesteuerung, OECD-Musterabkommen; DBA Österreich-Deutschland; Kommentar, 3. Aufl., Wien, 2015.
- Wassermeyer, Franz/Schönfeld, Jens, Die Niedrigbesteuerung i. S. des § Abs. 3 AStG vor dem Hintergrund eines inländischen KSt-Satzes von 15%, IStR, 2008, 496–499.
- Weber, Klaus/Zöller, Daniel, An die Substanz – zur Unionsrechtmäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall, FR, 2020, 288–297.
- Weiß, Wolfgang/Ohler, Christoph/Bungenberg, Marc, Welthandelsrecht, 3. Aufl., Studium und Praxis, München, 2022.
- Weyzig, Francis, Why a Minimum Effective Tax Rate is Urgently Needed, 4.4.2019, <http://kluwertaxblog.com/2019/04/04/why-a-minimum-effective-tax-rate-is-urgently-needed/> (Zuletzt geprüft am 19.10.2022).
- Wiese, Götz Tobias/Lay, Henrik, Die Besteuerung sog. „Streubesitzdividenden“ im Körperschaftsteuerrecht, Zu § 8b Abs. 4, § 15 S. 3 KStG n.F., GmbHR, 2013, 404–410.
- Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, Hinzurechnungsbesteuerung und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, IStR, 2013, 549–554.
- Wöhe, Günter/Döring, Ulrich/Brösel, Gerrit, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 26. Aufl., Vahlens Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, München, 2016 (zitiert: Wöhe, Allg. Betriebswirtschaftslehre).
- Wünnemann, Monika, Neue Weltsteuerordnung für Unternehmensgewinne – Die Blueprints der OECD zu Pillar One und Two aus Sicht der deutschen Wirtschaft, IStR, 2021, 73–79.
- Zieglmaier, Hannes, Die Hinzurechnungsbesteuerung als Instrument gegen Steuerumgehung, Schriftenreihe Steuerrecht in Forschung und Praxis Band 148, 2017 (zitiert: Hinzurechnungsbesteuerung).
- Zinowsky, Tim, Abkehr von tradierten Verrechnungsmethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung, Diskussion des Arbeitsprogramms für die Verabschiedung einer neuen „Weltsteuerordnung“, IStR, 2019, 811–820.

Verzeichnis der zitierten Entscheidungen des EuGH

Die im Folgenden zitierten Entscheidungen des EuGH sind unter curia.europa.eu/juris abrufbar:

- EuGH, Urt. v. 8.4.1976 – 48/75 (Royer)
- EuGH, Urt. v. 28.1.1992 – C-204/90 (Bachmann)
- EuGH, Urt. v. 28.1.1992 – C-300/90 (Kommission / Belgien)
- EuGH, Urt. v. 15.6.1994 – C-137/92 (Kommission / BASF u.a.)
- EuGH, Urt. v. 11.08.1995 – C-80/94 (Wielockx)
- EuGH, Urt. v. 30.11.1995 – C-55/94 (Gebhard)
- EuGH, Urt. v. 27.6.1996 – C-107/94 (Asscher)
- EuGH, Urt. v. 28.4.1998 – C-118/96 (Safir)
- EuGH, Urt. v. 16.7.1998 – C-264/96 (ICI)
- EuGH, Urt. v. 1.6.1999 – C-302/97 (Konle)
- EuGH, Urt. v. 26.10.1999 – C-294/97 (Eurowings Luftverkehr)
- EuGH, Urt. v. 18.11.1999 – C-200/98 (X und Y)
- EuGH, Urt. v. 13.4.2000 – C-251/98 (Baars)
- EuGH, Urt. v. 06.06.2000 – C-35/98 (Verkooijen)
- EuGH, Urt. v. 7.11.2000 – C-168/98 (Luxemburg / Parlament und Rat)
- EuGH, Urt. v. 15.1.2002 – C-439/99 (Kommission / Italien)
- EuGH, Urt. v. 5.11.2002 – C-208/00 (Überseering)
- EuGH, Urt. v. 21.11.2002 – C-436/00 (X und Y)
- EuGH, Urt. v. 12.12.2002 – C-324/00 (Lankhorst-Hohorst)
- EuGH, Urt. v. 18.9.2003 – C-168/01 (Bosal)
- EuGH, Urt. v. 11.12.2003 – C-322/01 (Deutscher Apothekerverband)
- EuGH, Urt. v. 11.3.2004 – C-9/02 (de Lasteyrie du Saillant)
- EuGH, Urt. v. 7.9.2004 – C-319/02 (Manninen)
- EuGH, Urt. v. 5.10.2004 – C-475/01 (Kommission / Griechenland)
- EuGH, Urt. v. 14.10.2004 – C-36/02 (Omega)
- EuGH, Urt. v. 13.12.2005 – C-446/03 (Marks & Spencer)
- EuGH, Urt. v. 23.2.2006 – C-471/04 (Keller Holding)
- EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes)

- EuGH, Urt. v. 3.10.2006 – C-452/04 (Fidium Finanz)
EuGH, Urt. v. 6.3.2007 – C-292/04 (Meilicke u.a.)
EuGH, Urt. v. 13.3.2007- C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation)
EuGH, Urt. v. 29.3.2007 – C-347/04 (Rewe Zentralfinanz)
EuGH, Beschl. v. 10.5.2007 – C-492/04 (Lasertec)
EuGH, Urt. v. 18.7.2007 – C-231/05 (Oy AA)
EuGH, Urt. v. 25.10.2007 – C-464/05 (Geurts und Vogten)
EuGH, Beschl. v. 6.11.2007 – C-415/06 (Stahlwerk Ergste Westig)
EuGH, Urt. v. 6.12.2007 – C-298/05 (Columbus Container Services)
EuGH, Urt. v. 15.5.2008 – C-414/06 (Lidl Belgium)
EuGH, Urt. v. 20.5.2008 – C-194/06 (Orange European Smallcap Fund)
EuGH, Urt. v. 23.10.2008 – C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt)
EuGH, Urt. v. 27.11.2008 – C-418/07 (Papillon)
EuGH, Urt. v. 16.12.2008 – C-205/07 (Gysbrechts und Santurel Inter)
EuGH, Urt. v. 22.12.2008 – C-282/07 (Truck Center)
EuGH, Urt. v. 12.2.2009 – C-67/08 (Block)
EuGH, Urt. v. 10.3.2009 – C-169/07 (Hartlauer)
EuGH, Urt. v. 16.7.2009 – C-128/08 (Damseaux)
EuGH, Urt. v. 21.01.2010 – C-311/08 (SGI)
EuGH, Urt. v. 12.4.2010 – C-96/08 (CIBA)
EuGH, Urt. v. 10.2.2011 – C-436/08 (Haribo Lakritzen Hans Riegel)
EuGH, Urt. v. 30.6.2011 – C-262/09 (Meilicke u.a.)
EuGH, Urt. v. 19.7.2012 – C-31/11 (Scheunemann)
EuGH, Urt. v. 6.9.2012 – C-380/11 (DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.)
EuGH, Beschl. v. 19.9.2012 – C-540/11 (Levy und Sebbag)
EuGH, Urt. v. 13.11.2012 – C-35/11 (Test Claimants in the FII Group Litigation)
EuGH, Urt. v. 5.2.2014 – C-385/12 (Hervis Sport)
EuGH, Urt. v. 11.9.2014 – C-47/12 (Kronos International)
EuGH, Urt. v. 24.2.2015 – C-559/13 (Grünewald)
EuGH, Urt. v. 10.6.2015 – C-686/13 (X AB)
EuGH, Urt. v. 16.7.2015 – C-95/14 (UNIC und Uni.co.pel)

- EuGH, Urt. v. 12.11.2015 – C-198/14 (Visnapuu)
EuGH, Urt. v. 4.5.2016 – C-358/14 (Polen / Parlament und Rat)
EuGH, Urt. v. 30.6.2016 – C-123/15 (Feilen)
EuGH, Urt. v. 21.12.2016 – C-593/14 (Masco Denmark)
EuGH, Urt. v. 8.3.2017 – C-14/16 (Euro Park Service)
EuGH, Urt. v. 26.4.2018 – C-234/16 und C-235/16 (ANGED)
EuGH, Urt. v. 12.6.2018 – C-650/16 (Bevola und Jens W. Trock)
EuGH, Urt. v. 21.6.2018 – C-480/16, (Fidelity Funds u.a.)
EuGH, Urt. v. 20.9.2018 – C-685/16 (EV)
EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 (X GmbH)

Verzeichnis der sonstigen Quellen

- Stellungnahme der acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATAD-UmsG), 13.12.2019, <https://www.gdv.de/resource/blob/54850/4bc38fbaa19e287c4d205801eea814a/atad--enttaeuschende-vorschlaege-zum-aussensteuerrecht---download-data.pdf> (Zuletzt geprüft am 14.11.2022) (zitiert: Stellungnahme der acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft zum RefE des ATAD-Umsetzungsgesetz).
- Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (Hrsg.), Vorschläge für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, BDI-Publikations-Nr., 0064, April 2017, https://bdi.eu/media/themenfelder/steuerpolitik/publikationen/BDI_Vorschlaege_fuer_eine_Reform_der_HZB.PDF (Zuletzt geprüft am 14.11.2022).
- Department of the Treasury, Office of Tax Policy, The Deferral of Income Earned Through U.S. Controlled Foreign Corporations, A Policy Study, Dezember 2000, <https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-SubpartF-2000.pdf> (Zuletzt geprüft am 14.11.2022) (zitiert: Policy Study, Department of Treasury, 2000).
- Deutsche Bundesbank, Bestandserhebung über Direktinvestitionen, Statistische Sonderveröffentlichung 10, April 2019, <https://www.bundesbank.de/resource/blob/795714/0273602ee05746ab9fa26540a60600b3/mL/statso10-2019-data.pdf> (Zuletzt geprüft am 14.11.2022).
- Deutsche Bundesbank, Statistik über Struktur und Tätigkeit von Auslandsunternehmenseinheiten deutscher Investoren (Outward FATS), November 2020, <https://www.bundesbank.de/resource/blob/768894/5feae6ae6046a1e80a333a6efc9d1foc/mL/2018-11-struktur-und-taetigkeit-von-auslandsunternehmenseinheiten-fats-data.pdf> (Zuletzt geprüft am 14.11.2022).
- Europäische Kommission, Ressourceneffizienz – eine wirtschaftliche Notwendigkeit, 2011. Aufl., Luxemburg, 2011, https://ec.europa.eu/environment/resource_efficiency/documents/factsheet_de.pdf (Zuletzt geprüft am 14.11.2022).

- IBFD, Global Corporate Tax Handbook 2007, Global tax series, Amsterdam, 2007.
- IBFD, Global Corporate Tax Handbook 2016, Global tax series, Amsterdam, 2016.
- IBFD, European Tax Handbook 2018, Global tax series, Amsterdam, 2018.
- KPMG International, KPMG's Corporate and Indirect tax Rate Survey 2007, Juni 2007, <http://www.in.kpmg.com/pdf/CorpTaxRateSurvey2007.pdf> (Zuletzt geprüft am 14.11.2022).
- OECD, Addressing base erosion and profit shifting, Paris, 2013, (zitiert: Addressing BEPS).
- OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2015, (zitiert: Final Report BEPS Action 1).
- OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2015, (zitiert: Final Report BEPS Action 3).
- OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2015, (zitiert: Final Report BEPS Action 6).
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2017, (zitiert: OECD-MA (2017)).
- OECD, Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes, Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2019, (zitiert: 2018 Progress Report on Preferential Regimes).
- OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2019.
- OECD, Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2019.
- OECD, Public Consultation Document, Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2019.

- OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy–Policy Note, As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 23.1.2019.
- OECD, Corporate Tax Statistics, Second Edition, 2020, (zitiert: Corporate Tax Statistics, 2nd Ed.).
- OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation–Report on Pillar One Blueprint, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2020.
- OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation–Report on Pillar Two Blueprint, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2020.
- OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2021 (zitiert: Model GloBE Rules).
- OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy–Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2022, (zitiert: Commentary to the GloBE Rules).
- OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy–Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, 2022, (zitiert: Examples to the GloBE Rules).
- U.S. Securities and Exchange Commission, 2007a, Acceptance from Foreign Private Issuers of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards without Reconciliation to U.S. GAAP. Proposed Rule., Washington, D.C. 2. Juli 2007, <http://www.sec.gov/rules/proposed/2007/33-8818.pdf> (Zuletzt geprüft am 14.11.2022) (zitiert: SEC (2007a)).
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Finanzen, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, SB 1999–2008, März 2007, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/0703231a3003.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (Zuletzt geprüft am 14.11.2022) (zitiert: Einheitliche Bemessungsgrundlage).

Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung wurde 1972 eingeführt und leidet seither unter wiederkehrender Kritik aus der Wissenschaft. Auch nach vielen Gesetzesänderungen seit der Einführung offenbart die Hinzurechnungsbesteuerung unverändert große Schwächen. Diese Arbeit analysiert die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung zum Stand November 2020 und schließt danach mit Reformüberlegungen an. Dabei wird ein neuer Schritt gewagt, indem nicht nur eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung vorgeschlagen wird, sondern die globale Mindestbesteuerung als ein neues Besteuerungskonzept die bekannten Regelungen ersetzen soll.

Gleichzeitig mit den Arbeiten des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS wurde eine globale Mindestbesteuerung aus der deutschen Brille heraus entwickelt, wobei sowohl Ähnlichkeiten als auch Unterschiede zwischen beiden Vorschlägen zu erkennen sind. Die Arbeit konzentriert sich insbesondere auf die Vereinbarkeit einer globalen Mindestbesteuerung mit höherrangigem Recht und konkreten Überlegungen zur Ausgestaltung einer globalen Mindestbesteuerung im deutschen Steuerrecht.

Dominik v. Armansperg studierte Rechtswissenschaften an der Ludwig-Maximilians-Universität München und promovierte am Münchener Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen im internationalen Steuerrecht. Seit 2021 ist Herr v. Armansperg Rechtsanwalt bei einer großen, deutschen Kanzlei in München im Bereich Steuerrecht/Private Clients.

46,00 €

ISBN 978-3-487-16364-2



www.olms.de