

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 176**

**Die Hinzurechnungsbesteuerung  
als Treaty Override**

**Zwischen legitimer Missbrauchsbekämpfung  
und Unionsrechtsverstoß**

**Von**

**Kevin Joder**



**Duncker & Humblot · Berlin**

KEVIN JODER

## Die Hinzurechnungsbesteuerung als Treaty Override

Schriften zum Steuerrecht

Band 176

# Die Hinzurechnungsbesteuerung als Treaty Override

Zwischen legitimer Missbrauchsbekämpfung  
und Unionsrechtsverstoß

Von

Kevin Joder



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Konstanz  
hat diese Arbeit im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten  
© 2022 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen  
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-18514-6 (Print)  
ISBN 978-3-428-58514-4 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Für Amalie*



## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2021 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Konstanz als Dissertation angenommen. Für die Publikation wurde die Untersuchung auf den Stand des Außensteuerrechts zum 01. Januar 2022 gebracht.

Die Promotion als Abschluss meiner akademischen Ausbildung soll zugleich der Zeitpunkt sein, an dem ich meiner Dankbarkeit für die Unterstützung auf diesem Weg Ausdruck verleihen möchte.

An erster Stelle möchte ich mich bei meinem akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Oliver Fehrenbacher, für seine fördernde Begleitung seit Beginn meines Studiums bedanken. Er hat nicht nur den Fortgang der Dissertation mit freundlichem Interesse, wohlwollenden Hinweisen und dem nötigen Zuspruch stets gefördert, sondern gewährte mir auch die intellektuellen Freiräume, diese Arbeit in dieser Form zu verfassen. Ohne ihn wäre diese Arbeit nie möglich gewesen.

Ein ebenso großer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Georg Jochum, der neben der Erstellung des Zweitgutachtens mir als Mitarbeiter an seinem Lehrstuhl das Verfassen dieser Arbeit ermöglichte, mich stets förderte und mein wissenschaftliches Verständnis mitprägte.

Tief verbunden bin ich meinen Kolleginnen und Kollegen an der Zeppelin Universität Friedrichshafen und dabei insbesondere Ajda Blum, die die Arbeit am Lehrstuhl zu der glücklichen Zeit gemacht hat, die sie war, sowie bei Dr. Aynur Erdogan, Dr. Norman Meisinger, Dr. Florian Keppeler und Dr. Dominik Fischer, die mich auf meinem Weg begleitet haben und zu Freundinnen und Freunden wurden.

Ein besonderer Dank gilt Sophia Volkhardt, die nicht nur die Mühen des Korrekturlesens auf sich nahm, sondern mich seit Beginn meines Studiums in all meinen Vorhaben unterstützte – ihre Ermutigung und ihr Optimismus werden mich immer begleiten.

Von Herzen möchte ich mich bei meinen Eltern und meinem Bruder Marco bedanken. Sie vermittelten mir die Werte, die mich als Mensch ausmachen und die mich leiten. Ihnen und meinem Partner Tim Thierbach kann ich nicht genug für ihre großartige Unterstützung, ihren liebevollen Beistand und ihre Nachsicht danken, denn ohne sie wäre dieses Werk niemals entstanden.

Konstanz, Januar 2022

*Kevin Julian Joder*



# Inhaltsverzeichnis

<i>Kapitel 1</i>	
<b>Einführung</b>	23
A. Hinführung .....	23
B. Problemdarstellung .....	24
I. Untersuchungsziele .....	25
II. Einordnung der Untersuchungsziele .....	25
III. Aktualität der Betrachtung .....	27
C. Gang der Untersuchung .....	27
<i>Kapitel 2</i>	
<b>Die Hinzurechnungsbesteuerung im Regelungszusammenhang des Internationalen Steuerrechts</b>	30
A. Steuergegenstand und Funktionsweise der Hinzurechnungsbesteuerung .....	31
I. Der Steuergegenstand der Hinzurechnungsbesteuerung .....	31
II. Kurzorierte Darstellung der Funktionsweise der Hinzurechnungsbesteuerung ..	33
1. Grundtatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung – die „allgemeine“ Hinzurechnungsbesteuerung, § 7 Abs. 1 AStG n.F. ....	34
a) Beteiligung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer ausländischen Gesellschaft .....	36
b) Beherrschung der Gesellschaft durch Steuerinländer .....	37
c) Einkünfte aus passivem Erwerb – der Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG und seine Reichweite .....	39
d) Niedrigbesteuerung der passiven Einkünfte .....	41
e) Ausnahmen von der Hinzurechnungsbesteuerung – § 8 Abs. 2–4 und § 9 AStG .....	42
aa) Der Ausnahmetatbestand des § 8 Abs. 2–4 AStG n.F. ....	43
(1) Motivtest nach bisheriger Rechtslage .....	43
(2) Motivtest nach neuer Rechtslage .....	45
bb) Freigrenze des § 9 AStG bei gemischten Einkünften .....	46
2. Hinzurechnungsbesteuerung für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagencharakter – die „erweiterte“ Hinzurechnungsbesteuerung .....	47

3. Rechtsfolgen der §§ 10–12 AStG .....	48
a) Der gesellschaftsbezogene Hinzurechnungsbetrag .....	49
b) Der gesellschafterbezogene Hinzurechnungsbetrag .....	50
c) Kürzungsbetrag bei Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, § 11 AStG n.F. ....	51
d) Die Steueranrechnung nach § 12 AStG .....	51
B. Die Hinzurechnungsbesteuerung als unilaterale Missbrauchsabwehr .....	51
I. Das AStG im Kontext des Internationalen Steuerrechts .....	51
II. Die Hinzurechnungsbesteuerung – ein (wesentlicher) Bestandteil der außensteuerrechtlichen Missbrauchsabwehr .....	53
1. Ausgangspunkt der Überlegung: Basisgesellschaften als unangemessene Ausnutzung des internationalen Steuergefälles .....	54
2. Deutsche Handlungsüberlegungen .....	56
a) Bestehende Regelungen im Zusammenhang mit der Bekämpfung von Basisgesellschaften .....	57
aa) § 15 Abs. 2 StAnpG: Durchgriffsregelung auf unselbstständige Tochtergesellschaften .....	58
bb) § 6 Abs. 1 StAnpG: Abwehrrechtliche Generalklausel im Anwendungsbereich des internationalen Steuerrechts .....	60
b) Die Konzeption der Hinzurechnungsbesteuerung – ein isolierter Vergleich der Besteuerung .....	62
aa) Die „ungerechtfertigte Ausklammerung“ als Steuerumgehung .....	63
bb) Die sachliche Vergleichspaarbildung anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	64
(1) Die Notwendigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung und das verfassungsrechtliche Gebot der gleichmäßigen Besteuerung .....	64
(2) Konkretisierung und Begründung der Vergleichspaarbildung .....	66
cc) Die rechtstechnische Umsetzung des Vergleichs durch die §§ 7ff. AStG .....	68
(1) Tatbestandliche Ausgestaltung des konzeptionellen Vergleichs .....	68
(2) Berücksichtigung des konzeptionellen Vergleichs auf Rechtsfolgenseite .....	70
3. Der Regelungsgegenstand der Hinzurechnungsbesteuerung – über den theoretischen und den tatsächlichen Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung .....	71
a) § 42 AO – Eine systematische Verkürzung des Anwendungsbereichs der Hinzurechnungsbesteuerung? .....	71
aa) Die Regelungssystematik des Missbrauchsverdikts des § 42 AO und die Anwendung auf ausländische Basisgesellschaften .....	72
(1) Der Missbrauchsbegehr des § 42 AO .....	73
(2) Anwendungsbereich: Ausländische funktionslose Gesellschaften .....	74
(3) Indizienfeststellung .....	75

bb) Das Konkurrenzverhältnis des § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG .....	78
(1) Der „logische Vorrang“ des § 42 AO .....	78
(2) Die Vorrangregel des BFH – logisch, aber methodisch unhaltbar? .....	80
(3) Klärung des Verhältnisses durch § 42 Abs. 1 S. 2, 3 AO? .....	82
(4) Sperrwirkung oder systematische Verkürzung der Hinzurechnungsbesteuerung? .....	83
b) Der theoretische Anwendungsbereich der §§ 7 ff. AStG .....	86
aa) Bestimmung des Anwendungsbereichs nach funktionaler Betrachtung der wirtschaftlichen Betätigung .....	86
bb) Die Vermögensverwaltungsgesellschaft als theoretisches Beispiel für die missbräuchliche Ausklammerung .....	88
c) Der tatsächliche Anwendungsbereich der §§ 7 ff. AStG am Beispiel der Vermögensverwaltungsgesellschaft .....	90
aa) Patentverwertungsgesellschaften nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 lit. a AStG .....	91
bb) Grundstücksgesellschaft nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 lit. b AStG .....	93
cc) Finanzierungsgesellschaft .....	94
C. Zwischenergebnis .....	96

### *Kapitel 3*

#### **Der Widerspruch der Hinzurechnungsbesteuerung mit den Besteuerungsentscheidungen der Doppelbesteuerungsabkommen**

97

A. § 20 AStG als unilateraler Eingriff in die abkommensrechtlichen Besteuerungsentscheidungen .....	98
I. Grundlagen des Abkommensrechts und Problemeinordnung des Treaty Override	98
1. Ausgleich der allgemeinen Besteuerungsprinzipien .....	99
2. Regelungsbefehl des § 2 Abs. 1 AO als Voraussetzung der Anwendung der DBA-Vorschriften .....	100
3. Der Treaty Override – Problemdarstellung und Begriffsbestimmung .....	101
II. Der systematische Widerspruch der Hinzurechnung und seine verfassungs- und völkerrechtliche Bedeutung .....	102
1. Treaty Override und Verfassungsrecht – der (vorläufige) Schlusspunkt des Bundesverfassungsgerichts .....	103
2. Völkerrechtliche Bedeutung des Treaty Overrides .....	104
III. Der materielle Widerspruch und die konkreten Auswirkungen auf die grenzüberschreitende Besteuerung .....	105
1. Die grundlegenden materiellen Abweichungen in der steuerlichen Behandlung ausländischer Zwischeneinkünfte .....	107

a) Nationale Einkünftezurechnung, abkommensrechtliche Besteuerungsent-scheidungen und Hinzurechnungsbesteuerung .....	108
aa) Der Unterschied zwischen gesetzgeberischer Zurechnungsentscheidung und abkommensrechtlicher Besteuerungsentscheidung .....	109
bb) Hinzurechnungsbesteuerung und abkommensrechtliche Besteuerungs-entscheidungen .....	110
b) Abkommensrechtliche Einordnung des Hinzurechnungsbetrags .....	111
2. Tatsächliche Abweichung in der steuerlichen Behandlung .....	112
a) Abweichung der fiktiven Dividendenbesteuerung von Art. 10 OECD-MA? .....	113
b) Besteuerung ausländischer Gesellschaften – ein allgemeiner Verstoß gegen Abkommensrecht? .....	114
c) Tatsächliche Abweichungen in der steuerlichen Behandlung und Konflikt-bereiche .....	115
aa) Grundlegende Vereinbarkeit von §§ 7 ff. AStG mit Art. 7 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 OECD-MA .....	116
bb) Grundstücksgesellschaften und gewerblicher Grundstückshandel .....	117
(1) Begrenzte Einflussmöglichkeiten des DBA-Rechts und grundle-gender Einklang .....	118
(2) Materieller Widerspruch durch funktionalen Zusammenhang? .....	119
(3) Insbesondere: Gewerblicher Grundstückshandel und konzern-interne Einkaufs- und Verkaufsgesellschaften .....	120
(4) Konflikt zwischen nationalem Recht und Abkommensrecht .....	122
cc) Patentverwertungsgesellschaften .....	123
dd) Finanzierungsgesellschaften .....	125
(1) Finanzierungsgesellschaften in Konzernstrukturen .....	125
(2) Materieller Widerspruch zum Abkommensrecht .....	126
B. Missbrauchsbekämpfung durch Abkommensrecht .....	127
I. Einordnung und methodologische Vorüberlegungen .....	127
II. DBA-Recht als Präventivmaßnahme .....	128
III. Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt und besondere Missbrauchsvorschriften .....	130
1. Ausdrücklicher und ungeschriebener (allgemeiner) Missbrauchsvorbehalt .....	130
2. Konkretisierung der allgemeinen Missbrauchsabwehr durch Multilaterales Instrument (MLI) und die Bedeutung für den Missbrauchsvorbehalt .....	133
a) Die allgemeine Bedeutung von Art. 6 MLI .....	134
b) Bedeutung des Art. 6 MLI für das Verhältnis von Abkommensrecht und na-tionalstaatlichen Missbrauchsregeln .....	135
c) Reichweite des ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalts .....	136
aa) Enges Verständnis: Verhinderung des Abkommensmissbrauchs .....	136
bb) Weites Verständnis: Verhinderung des Missbrauchs im Allgemeinen .....	137

d) Bedeutung des Art. 6 MLI für den Treaty Override im Allgemeinen und die Hinzurechnungsbesteuerung im Besonderen .....	138
aa) Art. 6 MLI und Treaty Override .....	139
bb) Maßstabsbildung des Vorbehalts .....	140
cc) Vorbehalt und Hinzurechnungsbesteuerung .....	141
C. Zwischenergebnis .....	142

#### Kapitel 4

#### **Der Treaty Override des § 20 Abs. 1 AStG – zwischen legitimer Missbrauchsabwehr und unionsrechtswidriger Übergriffigkeit**

A. Die Hinzurechnungsbesteuerung im Lichte der primärrechtlichen Vorgaben .....	145
I. Methodologische Einordnung der Untersuchung .....	145
II. Unionsrechtliche Betrachtung der völkerrechtswidrigen Gestaltung des Treaty Overrides .....	147
1. Treaty Override als Verstoß gegen den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit (Art. 4 Abs. 3 EUV)? .....	149
a) Geltendmachung durch den Steuerpflichtigen? .....	151
b) Auslegungsgrenzen des EuGH .....	152
2. Treaty Override als Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip der EU (Art. 2 EUV)	153
a) Übertragung der Völkerrechtsfreundlichkeit auf die Mitgliedstaaten? ..	153
b) Verlässlichkeit im Völkerrecht als Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips? ..	155
aa) Legales hoheitliches Handeln als Ausgangspunkt .....	155
bb) Vertragstheoretischer Ansatz: Legitimation durch Verfahren .....	156
(1) Anknüpfungspunkt: Vertragsabschluss innerhalb der EU .....	156
(2) Treaty Override als Verstoß gegen die Schutzrichtung des Rechtsstaatsprinzips? .....	157
cc) Verfassungstheoretischer Ansatz und der <i>pacta-sunt-servanda</i> -Grundsatz .....	158
(1) Anknüpfungspunkt: Das Verhältnis der EU als Rechtsgemeinschaft zum Völkerrecht .....	158
(2) Einbeziehung des <i>pacta-sunt-servanda</i> -Grundsatzes im zwischenstaatlichen Bereich .....	159
(3) Besondere Bedeutung im Europäischen Ertragssteuerrecht .....	160
c) Unionsrechtliche Bewertung der Verlässlichkeit im Völkerrecht als allgemeiner Bestandteil des Art. 2 S. 1 EUV .....	161
aa) Reichweite des unionsrechtlichen Rechtsstaatsprinzips .....	161
bb) Fehlende Überprüfungsmöglichkeit des EuGH .....	162

III. Die Hinzurechnungsbesteuerung und die betroffenen sachlichen Schutzbereiche der Grundfreiheiten .....	163
1. Maßstabsbildung für die primärrechtliche Untersuchung der Hinzurechnungsbesteuerung .....	165
2. Hinzurechnungsbesteuerung als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ..	166
3. Hinzurechnungsbesteuerung als Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit ..	167
IV. Missbrauchsabwehr als Rechtfertigungsgrund? Unionsrechtliche Vorgaben für die nationale Missbrauchsabwehr .....	169
1. Primärrechtliche Vorgaben für die nationalstaatliche Missbrauchsabwehr ..	172
a) „Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ – Vorgaben für die nationale Missbrauchsabwehr und Sicherung der Besteuerungsansprüche .....	173
aa) Rein künstliche Gestaltungen als Regelungsgegenstand im Binnenmarkt .....	173
bb) Notwendigkeit eines Interessensausgleichs .....	175
cc) Das Territorialitätsprinzip als Bezugsgröße .....	177
dd) Tatsächliche Bedeutung des Territorialitätsprinzips im Missbrauchs-konzept .....	178
b) Europäischer Missbrauchs-begriff und allgemeines Missbrauchsprinzip – Reichweite und Kontur der EU-Vorgaben .....	180
aa) Vom unionsrechtlichen Missbrauchs-begriff zum unionsrechtlichen Missbrauchskonzept .....	180
bb) Reichweite des Missbrauchskonzepts .....	181
2. Kasuistik der unionsrechtlichen Vorgaben im Hinblick auf die CFC-Regelungen .....	183
a) Rs. <i>Cadbury Schweppes</i> und die deutsche Umsetzung .....	184
aa) Missbrauch der Niederlassungsfreiheit durch Zwischenschaltung ..	184
bb) Qualitative und quantitative Voraussetzungen des Missbrauchs nach der Rs. <i>Cadbury Schweppes</i> .....	185
b) Die Folgeentscheidungen des EuGH – insbesondere Rs. X: Bestätigung und Erweiterung der Spruchpraxis .....	187
aa) Der Sachverhalt der Rs. X und die gegenständlichen Fragen .....	188
bb) Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Hinzurechnungs-besteuering .....	188
cc) Rechtfertigungsmöglichkeit nach Ansicht des EuGH – Erweiterung des Missbrauchskonzepts .....	189
dd) Missbrauchsverständnis im Kontext der Kapitalverkehrsfreiheit ..	191
c) Einordnung, Bewertung und Kritik an den Vorgaben des EuGH – das Missbrauchskonzept im Europäischen Ertragssteuersystem .....	192
aa) Missbrauchskonzept und sein quantitatives Kriterium .....	192

bb) Konkretisierung der quantitativen Voraussetzungen und Bezugnahme zu den Grundfreiheiten .....	193
cc) Konkretisierung der qualitativen Voraussetzungen im Zusammenhang mit der Kapitalverkehrsfreiheit .....	194
dd) Systemperspektive des Missbrauchskonzepts .....	196
3. Abkommensrechtliche Verteilungsentscheidungen als Bestandteil des Missbrauchskonzepts? .....	197
a) Faktische Bedeutung des OECD-MA bei der Missbrauchsabwehr .....	199
aa) Bezugnahme des EuGH auf das OECD-MA .....	199
bb) Faktische Bedeutung des MA auf Rechtfertigungsebene .....	200
b) Analyse der abkommensrechtlichen Verteilungsentscheidungen zwischen Deutschland und den EU-Mitgliedstaaten .....	201
aa) Deutsche Verteilungsentscheidung bei ausländischen Unternehmensgewinnen .....	202
bb) Deutsche Verteilungsentscheidung bei ausländischen Betriebsstätte-einkünften .....	203
(1) Einkünftequalifikation und Struktur der Verteilungsnorm .....	204
(2) Methodenwahl bei Betriebsstätteneinkünften .....	206
cc) Deutsche Verteilungsentscheidung bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen .....	207
dd) Deutsche Verteilungsentscheidung bei ausländischen Dividenden ..	208
(1) Steueraufteilung und unvollständige Verteilungsentscheidungen ..	208
(2) Quellensteuerbegrenzung und die Vereinheitlichung innerhalb der EU .....	209
(3) Begrenzung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat .....	210
ee) Deutsche Verteilungsentscheidung bei ausländischen Zinseinkünften ..	211
ff) Deutsche Verteilungsentscheidung bei ausländischen Lizenzgebühren ..	213
c) Analyse weiterer bedeutender DBA .....	214
aa) Flächendeckende Verwirklichung des Belegenheitsprinzips .....	215
bb) Flächendeckende Verwirklichung des Betriebsstättenprinzips .....	216
cc) Einheitliche Verteilungsentscheidung bei der Besteuerung von Dividen-deneinkünften .....	216
dd) Einheitliche Verteilungsentscheidung bei der Besteuerung von Zinsein-künften .....	217
ee) Verteilungsentscheidungen bei Lizenzeinkünften .....	217
d) Methodische Bewertung der Analyse und die Auswirkungen der einheitli-chen Verteilungsentscheidungen auf das Europäische Ertragssteuerrecht ..	218
aa) Rechtsharmonisierung durch internationale Zusammenarbeit? .....	218
(1) Harmonisierung als inhaltlich-normative Annäherung – Begriffs-bestimmung und Einordnung .....	219
(2) Einordnung der Verwendung des OECD-MA .....	220

bb) Einfluss der einheitlichen Verteilungsentscheidung auf das Missbrauchs-	222
konzept des Europäischen Ertragssteuerrechts .....	
(1) Harmonisierte Besteuerungsrechte als beachtenswertes Regulativ	222
des Missbrauchskonzepts .....	
(2) Bedeutung für die Spruchpraxis des EuGH .....	224
4. Verbleibende Rechtfertigungsmöglichkeit der Hinzurechnungsbesteuerung ..	225
a) Treaty Override und Missbrauchskonzept? .....	226
b) Die Konfliktbereiche und das Missbrauchskonzept .....	227
aa) Besteuerung von Grundstücksgesellschaften und Missbrauchs-	
konzept .....	227
bb) Besteuerung von ausländischen Patentverwertungs- und Finanzierungs-	
gesellschaften und Missbrauchskonzept .....	229
cc) Hinzurechnungsbesteuerung als Erweiterung des Besteuerungsrechts	
und Missbrauchskonzept .....	230
B. Die Hinzurechnungsbesteuerung im Lichte der sekundärrechtlichen Vorgaben .....	231
I. Einordnung der sekundärrechtlichen Einflüsse auf die Ertragsbesteuerung .....	231
1. Materielle Angleichung der Unternehmensbesteuerung durch EU-Sekundärrecht	232
2. Verfahrensrechtliche Zusammenarbeit durch EU-Sekundärrecht .....	233
II. Missbrauchsbekämpfung durch ATAD-I-RL und ihr Einfluss auf die Hinzurech-	
nungsbesteuerung .....	234
1. Zielsetzung des Mindestschutzkonzepts der ATAD-I-Richtlinie .....	235
a) Sperrwirkung in der mitgliedstaatlichen Missbrauchsabwehr durch	
ATAD-RL? .....	236
b) Substratsicherung als grundlegende Zielsetzung des Mindestschutzkonzepts	237
2. Reichweite des Mindestschutzes und seine binnenmarktfinale Dimension ..	238
a) Wettbewerbssperre durch Mindestschutz .....	238
b) Mindeststandard, verbleibende Handlungsmöglichkeiten und Harmoni-	
sierung .....	239
aa) Art. 3 ATAD-I-RL als allgemeine Öffnungsklausel .....	240
bb) Harmonisierungspotential durch Mindestschutz .....	241
(1) Weites Verständnis des Mindestschutzkonzepts .....	241
(2) Enges Verständnis des Mindestschutzkonzepts .....	242
3. Konkretisierungsfunktion der ATAD-I-RL .....	243
4. Verhältnis der Grundfreiheiten zur ATAD-I-RL .....	244
5. Bedeutung der ATAD-I-RL für die Hinzurechnungsbesteuerung .....	245
a) Das Konzept der CFC-Regulierung nach der ATAD-I-RL .....	246
aa) Anwendungsvoraussetzungen nach Art. 7 Abs. 1 i. V.m.	
Art. 1 ATAD-I-RL .....	247
bb) Steuergegenstand und Gestaltungsvarianten des Art. 7 Abs. 2	
ATAD-I-RL .....	248

cc) Regelungsverständnis des Art. 7 Abs. 2 lit. a ATAD-I-RL .....	249
dd) Regelungsverständnis des Art. 7 Abs. 2 lit. b ATAD-I-RL .....	251
b) Einordnung der CFC-Regulierung durch die ATAD-I-RL in das allgemeine europäische Missbrauchskonzept .....	252
aa) Das Missbrauchsverständnis der Art. 7, 8 ATAD-I-RL und das Missbrauchskonzept des Europäischen Steuerrechts .....	253
(1) Konturierung der typisierenden Missbrauchsabwehr durch Art. 7 Abs. 2 S. 2 ATAD-I-RL .....	254
(2) EuGH-Rechtsprechungspraxis und der Funktionstest des Art. 7 Abs. 2 S. 2 ATAD-I-RL .....	256
(3) Unionsrechtskonforme Auslegung des Funktionstests? .....	257
bb) Tatbestandliche Unschärfe der ATAD-I-RL, das europäische Missbrauchskonzept und die Übergriffigkeit .....	259
(1) Fehlende Gesamtbetrachtung der Art. 7, 8 ATAD-I-RL .....	259
(2) Besteuerung thesaurierter Zinseinkünfte .....	260
(3) Besteuerung thesaurierter Lizenzeinkünfte .....	261
(4) Besteuerung thesaurierter Dividenden .....	262
cc) Folgen für die Anwendung und Reichweite der Vereinheitlichung .....	264
c) Vereinbarkeit des Tatbestands der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung mit der ATAD-I-RL .....	265
aa) Unterschiedliche Niedrigsteuergrenzen – Anpassungsbedarf? .....	266
bb) Abweichungen in der Bestimmung des Steuergegenstands – Anpassungsbedarf? .....	266
d) Der tatsächliche Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung im Geltungsbereich des EU-Rechts .....	268
aa) Allgemeine Missbrauchsregel nach Art. 6 ATAD-I-RL .....	269
(1) Unangemessenheit als bestimmender Missbrauchsmaßstab .....	270
(2) Zweckwidrigkeit einer Gestaltung .....	270
(3) Subjektivierung und Beweislastverteilung .....	271
(4) Einordnung in das europäische Missbrauchsverständnis und Zuständigkeitsfragen .....	272
bb) Umsetzungsbedarf für Deutschland? .....	273
cc) Reichweite des Art. 6 ATAD-I-RL und die Konsequenzen für den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung .....	275
(1) Ausgangspunkt: Art. 6 ATAD-I-RL als Generalklausel und der lex-specialis-Grundsatz als äußere Grenze .....	276
(2) Innere Grenzen der allgemeinen Missbrauchsregeln – ein Vergleich zwischen § 42 AO und Art. 6 ATAD-I-RL .....	278
(3) Auswirkungen der inneren Grenze des Art. 6 ATAD-I-RL auf die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung .....	281
C. Zwischenergebnis .....	282

*Kapitel 5*

<b>Internationales Regelungsverständnis der Hinzurechnungsbesteuerung und rechtspolitische Folgerungen für die §§ 7ff. AStG</b>	284
A. Bewertung der Regelungen der OECD-BEPS-Initiative und unionsrechtliche Umsetzung .....	285
I. Darstellung der OECD-Vorschläge des Final Report .....	285
1. Die Zwischengesellschaft nach dem OECD-Report .....	286
2. Die Zwischeneinkünfte – Definitionsansätze der OECD .....	288
a) Mechanischer Ansatz zur Erfassung der Zwischeneinkünfte .....	289
b) Flexibler Ansatz zur Erfassung der Zwischeneinkünfte .....	289
3. Missbrauchsverständnis der Vorschläge der OECD zur Hinzurechnungsbesteuerung .....	290
II. Umsetzung der OECD-Vorgaben durch die EU und kritische Würdigung .....	292
B. Bewertung der Hinzurechnungsbesteuerung und rechtspolitische Folgerungen .....	294
I. Die Hinzurechnung im Internationalen Steuerrecht .....	294
II. Unzureichende Umsetzung des eigentlichen Regelungsziels durch den deutschen Gesetzgeber .....	295
1. Treaty Override und das BEPS-Projekt – ein unauflösbarer Konflikt .....	296
2. Fehlende Berücksichtigung der Einkommensströme und ihre Bedeutung im europäischen und internationalen Kontext .....	297
C. Zwischenergebnis .....	298
<b>Ergebnisse in Thesen .....</b>	<b>300</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>302</b>
<b>Sachwortverzeichnis .....</b>	<b>318</b>

## **Abkürzungsverzeichnis**

a. A.	andere(r) Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
a. M.	andere(r) Meinung
ABI. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt Teil I und II
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Drucksachen des Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzgl.	Bezüglich
bzw.	Beziehungsweise
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. (Tagungsband)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitschrift (Zeitschrift)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
-E	(Gesetzes-)Entwurf
EC Tax Review	European Communities Tax Review (Zeitschrift)
EG	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung des Vertrags von Amsterdam

EMRK	Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten
Erl.	Erlass
ET	European Taxation (Zeitschrift)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	Folgende
ff.	Fortfolgende
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
gem.	Gemäß
ggf.	Gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
i. d. F.	in der Fassung
i. e. S.	im engeren Sinne
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne der/des
i. V. m.	in Verbindung mit
Intertax	International Tax Review (Zeitschrift)
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
JZ	JuristenZeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KOM	Europäische Kommission
KStG	Körperschaftssteuergesetz
lit.	Litera
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MA	Musterabkommen
MLI	Multilaterales Instrument
MTRL	Mutter-Tochter-Richtlinie
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue-Wirtschaftsbriebe (Zeitschrift)
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen

OECD-MK	OECD-Musterkommentar
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RL	Richtlinie
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s. o.	siehe oben
sh.	Siehe
sog.	Sogenannt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
Urt.	Urteil
v.	von/vom
vgl.	Vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
z. B.	zum Beispiel
ZiLiRL	Zins-und Lizenz-Richtlinie



# *Kapitel 1*

## **Einführung**

### **A. Hinführung**

„Wir haben nicht die Absicht, bestehende Vermögen durch konfiskatorisch wirkende Steuern anzutasten. (...) Unser Ziel ist es, ein gerechtes, einfaches und überschaubares Steuersystem zu schaffen.“<sup>1</sup>

So kommentierte der ehemalige Bundeskanzler Willy Brandt in seiner Regierungserklärung vom 28. Oktober 1969 im Deutschen Bundestag das geplante Außensteuergesetz (AStG) und die Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7–14 AStG a.F.). Diesen Worten gingen Skandale über die Gewinnverlagerungspraktiken von (Groß-)Industriellen und Prominenten voraus, die verdeutlichen sollten, dass ein gewisser Handlungsbedarf für die Regulierung der grenzüberschreitenden Besteuerung bestand.<sup>2</sup> Denn dass sich Größen der Oberschicht der jungen Bundesrepublik in den 1960er- und frühen 1970er-Jahre durch Liechtensteiner Stiftungen und Schweizer Briefkastenfirmen dem deutschen Fiskus entzogen und kaum abzusehen war, wie sich die Internationalisierung des Wirtschaftsverkehrs auf die Entwicklungen auswirken würde, beschäftigte die damalige Gesellschaft und löste eine Debatte über die gerechte Ausgestaltung der internationalen Besteuerung aus. Der Steuergesetzgeber reagierte insbesondere mit der Einführung des AStG, das mit der Hinzurechnungsbesteuerung die Steuvorteile nivellieren sollte, die durch eine missbräuchliche Gewinnverlagerung entstanden.

Die Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung wurde sowohl vom politischen Gegner als auch im Schrifttum kritisiert. Insbesondere wurde bezweifelt, dass das Außensteuergesetz im Allgemeinen und die Hinzurechnungsbesteuerung im Besonderen zielgerichtet, gerecht und praktikabel seien.<sup>3</sup> Nun liegt diese Regierungserklärung von Bundeskanzler Brandt und die Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung über 50 Jahre zurück. Und auch wenn die kritischen Stimmen in den vergangenen Jahren nicht verstummt sind, hat die Hinzurechnungsbesteuerung die Zeit überdauert. Mehr noch: mit dem „Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie“ (ATADUmsG)<sup>4</sup> unternahm der deutsche Gesetzgeber im Jahr

---

<sup>1</sup> Deutscher Bundestag, 6. Wahlperiode, Protokoll der 5. Sitzung v. 28.10.1969, S. 24.

<sup>2</sup> Der Spiegel, Boom der Angst, Nr. 1–2/1971, S. 36.

<sup>3</sup> Wassermeyer, Noch einmal verschärfendes Steuerfluchtgesetz, DStR 1972, S. 519 ff.; Eichhorn, Das „Steuerfluchtgesetz“ im Streitgespräch, DB 1971, S. 447 ff.; Flume, Zur Problematik eines Steuerfluchtgesetzes, DB 1970, S. 2142.

<sup>4</sup> BGBl. Jg. 2021 Teil 1 Nr. 37, S. 2035 ff.

2021 – veranlasst durch die Bemühungen der EU und der OECD im Umgang mit der Verhinderung von Gewinnverlagerungen und Gewinnverkürzungen – eine Anpassung des Regelungskonstrukts. Die Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung traten zum 01.01.2022 in Kraft.

Das Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung hat sich dabei nicht geändert – es geht darum, dass mit den Regeln der §§ 7 ff. AStG eine „robuste Regelungseinheit zur Verhinderung steuerlich indizierter, nicht notwendigerweise missbräuchlicher Verlagerungen von passiven Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland“ geschaffen werden soll.<sup>5</sup> Und auch wenn das ATADUmsG zahlreiche Neuregelungen enthält, bleibt fraglich, ob die Hinzurechnungsbesteuerung den bestehenden Herausforderungen des immer globaleren Wirtschafts- und Kapitalverkehrs gerecht werden kann. Diese Forderungen sind angesichts der internationalen Zusammenarbeit aktueller denn je.

## B. Problemdarstellung

An dieser Stelle soll die vorliegende Arbeit ansetzen. Das Internationale Steuerrecht entwickelt sich stetig weiter und hat insbesondere durch die Initiativen der EU und der OECD in den letzten Jahren einen bemerkenswerten Wandel vollzogen. Aufgrund dieses Strukturwandels hin zu einem Rechtsgebiet, das immer umfassender auf das gemeinschaftliche Vorgehen setzt, wird auch die abgestimmte grenzüberschreitende Besteuerung immer bedeutender. Inwieweit sich die Hinzurechnungsbesteuerung in diesen Kontext eingeordnet und wie sie unter besonderer Berücksichtigung der internationalen Tendenz bewertet werden muss, soll Gegenstand der vorliegenden Arbeit sein.

Hierbei soll untersucht werden, ob die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) insbesondere innerhalb der EU zielgenau und widerspruchsfrei angewendet werden kann. Da die Hinzurechnungsbesteuerung – trotz der punktuellen Anpassungen durch das ATADUmsG – in ihrer gegenwärtigen Fassung erhebliche protektionistische Züge aufweist, soll insbesondere überprüft werden, ob der durch die §§ 7 ff. AStG vorgesehene Steuerzugriff mit dem internationalen Missbrauchsverständnis im Allgemeinen und den unionsrechtlichen Vorgaben im Besonderen übereinstimmt, oder aber, ob das Regelungskonstrukt letztlich eine gezielte Erweiterung des nationalen Steueranspruchs darstellt, die sich weder mit dem originären Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung noch mit den unionsrechtlichen Vorgaben zur nationalen Missbrauchsabwehr vereinbaren lässt.

Die Arbeit soll beantworten, welche Bedeutung der Hinzurechnungsbesteuerung zukommt, wenn durch eine flächendeckende Abkommensstruktur zwischen

---

<sup>5</sup> RefE des Bundesministeriums der Finanzen v. 24.03.2020 zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie, S. 84 f.

den Mitgliedstaaten klare Zuweisungen der Besteuerungshoheiten bestehen und die Ausübung der Besteuerungsrechte durch sekundärrechtliche Vorgaben wie die ATAD-I-RL, Amts- und BeitreibeRL gesichert und Ausweichbewegungen der Steuerpflichtigen damit erfasst werden. Ausgehend von der Grundannahme, dass die Hinzurechnungsbesteuerung ausdrücklich Vorrang vor den durch die Bundesrepublik Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen besitzt und somit Verteilungsentscheidungen des Internationalen Steuerrechts nicht berücksichtigt, stellt sich die Frage, welchen (sinnvollen) Anwendungsbereich die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung innerhalb des auf ausgewogene Verteilung der Besteuerungsbefugnisse gerichteten Regelungsumfeldes überhaupt hat.

## I. Untersuchungsziele

Hierfür soll der Frage nachgegangen werden, ob die Hinzurechnungsbesteuerung deswegen über das notwendige Maß der Missbrauchsbekämpfung hinausgeht, weil sie die grundlegenden Verteilungsentscheidungen des Internationalen Steuerrechts nicht berücksichtigt. Denn wie der Treaty Override des § 20 Abs. 1 AStG ausdrücklich festlegt, wird den Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung ein Vorrang gegenüber den Vorgaben in den Doppelbesteuerungsabkommen eingeräumt. Es stellen sich somit im Kern vier unterschiedliche Untersuchungsziele:

1. Ist es den Mitgliedstaaten nach den unionsrechtlichen Vorschriften grundsätzlich erlaubt, sich zur Missbrauchsabwehr einseitig von abkommensrechtlichen Vereinbarungen zu lösen?
2. Inwieweit ist die einseitige Überschreibung des flächendeckenden Abkommensnetzes, wie es die Hinzurechnungsbesteuerung vorsieht, notwendig, um auf verlagertes Besteuerungssubstrat zugreifen zu können?
3. Sind die abkommensrechtlichen Verteilungsentscheidungen nach dem internationalen und dem unionsrechtlichen Missbrauchsverständnis zu beachten, um eine angemessene und effektive Missbrauchsabwehr zu ermöglichen oder sind diese Vorgaben verhandelbar?
4. Welche Folgerungen ergeben sich aus dem europarechtlichen Missbrauchskonzept für die Hinzurechnungsbesteuerung und kann das nationale Missbrauchsverständnis den unionsrechtlichen Vorgaben entsprechen?

## II. Einordnung der Untersuchungsziele

Wie zu zeigen sein wird, führt die einseitige Abkehr der Hinzurechnungsbesteuerung von den abkommensrechtlichen Verteilungsentscheidungen zu grundlegenden systematischen Widersprüchen in der grenzüberschreitenden Besteuerung. Deswegen muss untersucht werden, ob die Mitgliedstaaten der EU in einem Rege-