

# Inhaltsübersicht

<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>21</b>
<b>1. Kapitel: Einleitung .....</b>	<b>23</b>
A. Steuerumgehung – Zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung .....	23
B. Controlled Foreign Corporations: Ein Problem des deutschen Außensteuerrechts? .....	26
C. Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung im Licht aktueller Entwicklungen im internationalen und europäischen Steuerrecht .....	29
D. Forschungsfragen und Problemabgrenzung .....	30
E. Ansatz und Gang der Arbeit .....	32
<b>2. Kapitel: Ausgangslage – Von internationaler „Best Practice“ zu     europäischer Verbindlichkeit .....</b>	<b>35</b>
A. Die deutsche Ausgangssituation de lege abrogata .....	35
B. Internationale „Vorgaben“ durch die OECD? .....	66
C. Europarechtliche Vorgaben (ATAD I) .....	84
D. Zusammenfassung der Ausgangslage: Das tropische Paradies nach einem Orkan? .....	104
<b>3. Kapitel: Vereinbarkeit der Art. 7 und 8 ATAD mit EU-Primärrecht ..</b>	<b>107</b>
A. Primärrechtliche Immunisierung von Richtlinien? .....	107
B. Auslegung von Unionsrecht und ATAD-spezifische Besonderheiten .....	110
C. Rechtsetzungskompetenz der Europäischen Union .....	115
D. Grundfreiheiten .....	159

<b>4. Kapitel: Richtlinienkonformität der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung</b> .....	197
A. Auslegung und Anwendung der nationalen Umsetzungsmaßnahme .....	197
B. De lege lata: Die deutsche Umsetzungsmaßnahme und ihre Vereinbarkeit mit der ATAD .....	202
C. Zwischenergebnis: ATAD-konforme „kleine Lösung“ statt zeitgemäßer und rechtssicherer Ausgestaltung .....	276
<b>5. Kapitel: Primärrechtskonformität der deutschen Umsetzungsmaßnahme</b> .....	281
A. Primärrechtliche Immunitisierung der Umsetzungsmaßnahmen? .....	281
B. Grundfreiheiten .....	284
C. Beihilfenverbot .....	294
<b>6. Kapitel: Schlussbetrachtung</b> .....	313
A. Ergebnisse der Arbeit in Stichpunkten .....	313
B. Ausblick: Globale Mindestbesteuerung .....	316
<b>Anhang</b> .....	321
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	345
<b>Verzeichnis der zitierten Entscheidungen</b> .....	363

# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>21</b>
<b>1. Kapitel: Einleitung .....</b>	<b>23</b>
A. Steuerumgehung – Zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung .....	23
I. Der legitime Steuerwiderstand .....	23
II. Grenzen der Steuervermeidung .....	25
B. Controlled Foreign Corporations: Ein Problem des deutschen Außensteuerrechts? .....	26
C. Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung im Licht aktueller Entwicklungen im internationalen und europäischen Steuerrecht .....	29
D. Forschungsfragen und Problemabgrenzung .....	30
E. Ansatz und Gang der Arbeit .....	32
<b>2. Kapitel: Ausgangslage – Von internationaler „Best Practice“ zu europäischer Verbindlichkeit .....</b>	<b>35</b>
A. Die deutsche Ausgangssituation de lege abrogata .....	35
I. Historische Entwicklung und Grundkonzeption .....	35
a) Historische Entwicklung .....	35
aa) Insuffizienz der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift .....	35
bb) Die Entwicklung der Hinzurechnungsbesteuerung .....	38
b) Grundkonzeption von Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen .....	41
II. Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung vor dem ATAD-Umsetzungsgesetz .....	44
1. Tatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung .....	44
a) Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft .....	44
aa) Adressat der Hinzurechnungsbesteuerung .....	44
bb) Potenzielle Zwischengesellschaft .....	44
cc) Beteiligung .....	46

- (1) Beteiligungskriterien und Beteiligungszeitpunkt ..... 46
    - (2) Grundkonzeption: Inländerbeherrschung ..... 46
    - (3) Mittelbare Beteiligungen ..... 47
  - b) Passive Einkünfte ..... 48
    - aa) Grundkonzeption ..... 48
    - bb) Einkünftekatalog ..... 49
  - c) Niedrigbesteuerung ..... 52
  - d) Substanztest ..... 55
  - e) Freigrenze ..... 57
- 2. Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung ..... 58
  - a) Grundkonzeption: Ausschüttungsunabhängiger Transactional Approach ..... 58
  - b) Ermittlung der Zwischeneinkünfte ..... 59
  - c) Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags und Zuordnung zum Steuerpflichtigen ..... 59
    - aa) Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags ..... 59
    - bb) Zuordnung zum Steuerpflichtigen ..... 60
  - d) Qualifizierung und Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags ..... 61
  - e) Vermeidung von Doppelbesteuerung ..... 62
    - aa) Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern ..... 62
    - bb) Freistellung bei Ausschüttung und Veräußerung ..... 63
- 3. Die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter ..... 63

- III. Erste Bündelung: Never change a running system? ..... 65
- B. Internationale „Vorgaben“ durch die OECD? ..... 66
- I. Der BEPS-Aktionspunkt 3 ..... 66
  - 1. Die Anti-BEPS Maßnahme der OECD ..... 66
    - a) Historischer Umriss und Zielsetzung ..... 66
    - b) Verbindlichkeit ..... 68
  - 2. Bausteine einer effektiven Hinzurechnungsbesteuerung ..... 69
    - a) Beherrschung einer ausländischen Gesellschaft ..... 70
      - aa) Potenzielle Zwischengesellschaft ..... 70

bb) Beherrschungskriterium .....	70
b) Definition der Zwischeneinkünfte .....	72
aa) Katalogisierende Methode .....	72
bb) Substanzanalyse .....	74
cc) Mehrgewinnansatz .....	75
c) Niedrigbesteuerung und weitere Anwendungsgrenzen .....	77
aa) Niedrigbestimmungsgrenze .....	77
bb) Motivtest und Freigrenzenregelung .....	78
4. Berechnung der Zwischeneinkünfte .....	80
5. Zurechnung der Zwischeneinkünfte .....	80
6. Vermeidung von Doppelbesteuerung .....	81
II. Zweite Bündelung: Internationale Impulse, überschaubare Auswirkungen .....	82
C. Europarechtliche Vorgaben (ATAD I) .....	84
I. Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU .....	84
1. Historischer Umriss und Zielsetzung .....	84
2. Verbindlichkeit .....	85
a) Umsetzungspflicht .....	85
b) Sachlicher Anwendungsbereich: Mindestschutzniveau .....	86
c) Persönlicher Anwendungsbereich der Richtlinie .....	88
II. Die Hinzurechnungsbesteuerung nach der ATAD .....	90
1. Tatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung .....	90
a) Beherrschung eines ausländischen Unternehmens .....	90
aa) Adressat der Hinzurechnungsbesteuerung und potenzielles beherrschtes ausländisches Unternehmen .....	90
bb) Beherrschung .....	91
(1) Beherrschungskriterien und Beherrschungszeitpunkt .....	91
(2) Grundkonzeption: Gesellschafterbezogene Betrachtungsweise unter Berücksichtigung nahestehender Personen .....	92
(3) Mittelbare Beteiligungen .....	93

b) Niedrigbesteuerung .....	93
c) Passive Einkünfte .....	94
aa) Grundkonzeption .....	94
bb) Passivkatalog oder Funktionsanalyse .....	94
d) Substanztest .....	96
e) Freigrenze .....	97
2. Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung .....	98
aa) Grundkonzeption: Ausschüttungsabhängiger Transactional Approach .....	98
bb) Ermittlung der einzubeziehenden Einkünfte und Zuordnung zum Steuerpflichtigen .....	99
(1) Ermittlung der einzubeziehenden Einkünfte .....	99
(2) Zuordnung zum Steuerpflichtigen .....	99
cc) Qualifizierung und Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags .....	100
dd) Vermeidung von Doppelbesteuerung .....	100
(1) Anrechnung ausländischer Steuern .....	100
(2) Nachfolgende Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne .....	101
III. Dritte Bündelung: Gut gemeint, schlecht gemacht? .....	101
D. Zusammenfassung der Ausgangslage: Das tropische Paradies nach einem Orkan? .....	104
<b>3. Kapitel: Vereinbarkeit der Art. 7 und 8 ATAD mit EU-Primärrecht ..</b>	<b>107</b>
A. Primärrechtliche Immunisierung von Richtlinien? .....	107
B. Auslegung von Unionsrecht und ATAD-spezifische Besonderheiten .....	110
I. Allgemeine Auslegungsmethoden des Unionsrechts .....	110
II. ATAD-spezifische Besonderheit: OECD-Materialien als Auslegungshilfe .....	114
C. Rechtsetzungskompetenz der Europäischen Union .....	115
I. Voraussetzungen des Art. 115 AEUV .....	117
1. Formelle Voraussetzungen .....	117

2. Materielle Voraussetzungen .....	118
a) Gegenstand der Rechtsangleichung: Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten .....	118
b) Erforderlichkeit der Rechtsangleichung: Unmittelbare Auswirkung auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes .....	119
II. Allgemeine Kompetenzausübungsgrenzen .....	125
1. Subsidiaritätsprinzip (Art. 5 Abs. 1 S. 2, Abs. 3 EUV) .....	126
a) Anwendungsbereich .....	127
b) Voraussetzungen: Nationale Insuffizienz und europäischer Mehrwert .....	127
aa) Prüfungsmaßstab .....	127
(1) Konkretisierung durch die Zusatzprotokolle .....	128
(2) (Fehlende) Konkretisierung durch die EuGH- Rechtsprechung .....	129
(3) Konkretisierungsansätze in der Literatur .....	138
bb) Anwendung auf die ATAD .....	140
(1) Prozedurale Vorgaben .....	140
(2) Insuffizienzkriterium: „von den Mitgliedstaaten [nicht] ausreichend verwirklicht“ .....	142
(3) Effizienz Kriterium: „auf Unionsebene besser zu verwirklichen“ .....	144
2. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (Art. 5 Abs. 1 S. 2, Abs. 4 EUV) .....	145
a) Anwendungsbereich .....	145
b) Voraussetzung: „nicht [...] über das erforderliche Maß hinaus“ .....	146
aa) Prüfungsmaßstab .....	146
(1) Konkretisierung durch die Zusatzprotokolle .....	146
(2) (Fehlende) Konkretisierung durch die Rechtsprechung .....	146
(3) Konkretisierungsansätze in der Literatur .....	148
bb) Anwendung auf die ATAD .....	149
(1) Prozedurale Vorgaben .....	149

(2) Inhaltliche Vorgaben: „nicht [...] über das erforderliche Maß hinaus“ .....	150
III. Zusammenfassung: (K)ein rein akademisches Problem? .....	153
D. Grundfreiheiten .....	159
I. Bestandsaufnahme: Hinzurechnungsbesteuerung im Lichte der Grundfreiheiten .....	162
1. Unmaßgebliche Grundfreiheiten für die Hinzurechnungsbesteuerung .....	162
2. Maßgebliche Grundfreiheiten für die Hinzurechnungsbesteuerung .....	163
a) Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit .....	163
b) Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit .....	167
c) Verhältnis von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit .....	167
3. Grundfreiheitsbeeinträchtigung durch Hinzurechnungsbesteuerung und ihre Rechtfertigung .....	173
a) Grundfreiheitsbeeinträchtigung .....	173
b) Rechtfertigung .....	177
aa) Die Anfänge des unionsrechtlichen Missbrauchsbegriff .....	179
bb) Cadbury Schweppes: Konkretisierung der rein künstlichen Gestaltung .....	181
cc) Bestätigung der Cadbury Schweppes Rechtsprechung .....	183
dd) Danish Beneficial Ownership: Der unionsrechtliche Missbrauchs begriff bekommt schärfere Konturen .....	184
ee) Systematisierung der Erkenntnisse .....	187
ff) X GmbH: Übertragbarkeit der Missbrauchsgrundsätze auf die Kapitalverkehrsfreiheit und insb. Drittstaatsverhältnisse? .....	188
II. Beurteilung der Art. 7 und 8 ATAD .....	192
1. Option A (Art. 7 Abs. 2 lit. a ATAD) .....	192

a) Abweichender Wortlaut der Substanzausnahme zur EuGH-Rechtsprechung .....	192
b) Substanzausnahme in Drittstaatenfällen nur optional .....	193
2. Option B (Art. 7 Abs. 2 lit. b S. 1 ATAD) .....	195
<b>4. Kapitel: Richtlinienkonformität der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung .....</b>	<b>197</b>
A. Auslegung und Anwendung der nationalen Umsetzungsmaßnahme .....	197
I. Umsetzungspflicht und Normenkollision bei Richtlinien .....	197
II. Auflösung von Normenkollisionen im europäischen Mehrebenensystem .....	198
B. De lege lata: Die deutsche Umsetzungsmaßnahme und ihre Vereinbarkeit mit der ATAD .....	202
I. Das ATAD-Umsetzungsgesetz – Eine unendliche Geschichte ....	202
II. Beherrschung einer ausländischen Gesellschaft .....	206
1. Umsetzungsmaßnahme .....	206
a) Adressat der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 Abs. 1 S. 1 und 4 AStG) .....	206
b) Potenzielle Zwischengesellschaften .....	207
c) Beherrschung .....	208
aa) Beherrschungskriterien und Beherrschungszeitpunkt .....	208
bb) Grundkonzeption: Gesellschafterbezogene Betrachtungsweise unter Berücksichtigung nahestehender Personen .....	209
(1) Definition des Nahestehens (§ 7 Abs. 3 AStG) – Verbundenheit statt zufälliger Inländerbeherrschung .....	209
(2) Erweiterung des Nahestehens (§ 7 Abs. 4 AStG) – Ein unbestimmter Rechtsbegriff, viele offene Fragen .....	210
cc) Mittelbare Beteiligungen .....	212
2. Sekundärrechtliche Bewertung .....	214
a) Adressat der Hinzurechnungsbesteuerung .....	214

aa) Anwendung auf natürliche Personen richtlinienkonform .....	214
bb) Anwendungsbereichserweiterung auf beschränkt Steuerpflichtige – Der deutsche Gesetzgeber geht auf „Nummer sicher“ .....	214
b) Potenzielle Zwischengesellschaften .....	215
c) Beherrschung .....	215
aa) Beherrschungskriterien und Beherrschungszeitpunkt .....	215
bb) Grundkonzeption: Gesellschafterbezogene Betrachtungsweise unter Berücksichtigung nahestehender Personen .....	216
III. Passive Einkünfte .....	219
1. Umsetzungsmaßnahme .....	219
a) Grundkonzeption .....	219
b) Detailbetrachtung .....	220
aa) Katalogtatbestände ohne Änderungen .....	220
bb) Katalogtatbestände mit marginalen Änderungen .....	222
cc) Katalogtatbestände mit erheblichen Änderungen .....	223
2. Sekundärrechtliche Bewertung .....	225
a) Konzeptionelle Anpassung erforderlich? .....	225
b) ATAD-konforme Umsetzung hinsichtlich der nicht vom Passivkatalog der ATAD erfassten Einkünften .....	227
c) Zinseinkünfte richtlinienkonform umgesetzt .....	228
d) Keine uneingeschränkte Passivität von Lizenzeneinkünften – sehenden Auges in die Sekundärrechtswidrigkeit? .....	229
e) Dividenden und Anteilsveräußerungen .....	230
f) Einkünfte aus dem Betrieb von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen nicht richtlinienkonform ausgestaltet? .....	231
g) Finanzierungsleasing .....	233
h) Abrechnungsunternehmen – ein Neologismus mit Übersetzungsproblem .....	234
IV. Niedrigbesteuerung .....	236

1. Umsetzungsmaßnahme .....	236
2. Sekundärrechtliche Bewertung .....	237
a) Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze erforderlich? .....	237
b) Gesamtbetrachtung sekundärrechtlich verpflichtend? ....	238
V. Substanztest .....	240
1. Umsetzungsmaßnahme .....	240
a) Anforderungen und Voraussetzungen für den Substanznachweis .....	240
b) Territoriale Reichweite des Substanztests .....	241
2. Sekundärrechtliche Bewertung .....	242
a) Anforderungen und Voraussetzungen für den Substanznachweis .....	242
b) Territoriale Reichweite des Substanztest .....	243
VI. Freigrenze .....	244
1. Umsetzungsmaßnahme .....	244
2. Sekundärrechtliche Bewertung .....	245
VII. Rechtsfolgen .....	246
1. Umsetzungsmaßnahme .....	246
a) Grundkonzeption: Ausschüttungsunabhängiger Transactional Approach .....	246
b) Ermittlung der Zwischeneinkünfte .....	247
c) Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags und Zuordnung zum Steuerpflichtigen .....	248
aa) Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags .....	248
bb) Zuordnung zum Steuerpflichtigen .....	249
d) Qualifizierung und Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags .....	251
e) Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	252
(aa) Anrechnung ausländischer Steuern .....	252
(bb) Nachfolgende Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne – Kürzungsbetrag statt Steuerbefreiung .....	254
2. Sekundärrechtliche Bewertung .....	257

a) Grundkonzeption .....	257
b) Ermittlung der Zwischeneinkünfte .....	258
c) Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags und Zuordnung zum Steuerpflichtigen .....	260
d) Qualifizierung und Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags .....	261
e) Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	262
(aa) Anrechnung ausländischer Steuern .....	262
(1) Steueranrechnung statt Steuerabzug zwingend geboten? .....	262
(2) Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbsteuer erforderlich? .....	263
(3) Anrechnung ausländischer Hinzurechnungsbesteuerungen sekundärrechtlich geboten? .....	264
(bb) Nachfolgende Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne .....	265
VIII. Kapitalanlagegesellschaften .....	266
1. Umsetzungsmaßnahme .....	266
2. Sekundärrechtliche Bewertung .....	269
IX. Überblick: Familienstiftungen und Verfahrensvorschriften .....	271
1. Umsetzungsmaßnahme .....	271
a) Hinzurechnung bei Familienstiftungen .....	271
b) Verfahrensvorschriften .....	272
2. Sekundärrechtliche Bewertung .....	274
C. Zwischenergebnis: ATAD-konforme „kleine Lösung“ statt zeitgemäßer und rechtssicherer Ausgestaltung .....	276
<b>5. Kapitel: Primärrechtskonformität der deutschen</b>	
<b>Umsetzungsmaßnahme</b> .....	281
A. Primärrechtliche Immunität der Umsetzungsmaßnahmen? .....	281
B. Grundfreiheiten .....	284
I. Unionsrechtswidrigkeit der alten Rechtslage .....	284
1. Substanztest auch für Drittstaatensachverhalte erforderlich .....	284

2. Anforderungen an den Substanztest zu restriktiv .....	287
II. Europarechtskonforme Ausgestaltung durch das ATADUmsG? .....	290
1. Substanztest in Drittstaatenfällen bei der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung .....	290
2. Kein Substanztest in Drittstaatenfällen bei der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung unionsrechtskonform? .....	291
3. Anforderungen an den Substanztest weiterhin zu restriktiv? .....	292
C. Beihilfenverbot .....	294
I. Das Beihilfenrecht erreicht die Hinzurechnungsbesteuerung .....	294
II. Prüfungsmaßstab .....	298
III. Beihilfenrechtliche Überlegungen .....	301
1. Begünstigung (eines Unternehmens) .....	301
2. Staatlichkeit .....	303
a) Belastung des Staatshaushaltes .....	303
b) Zurechenbarkeit zum Mitgliedstaat .....	303
aa) Keine Zurechenbarkeit der ATAD als solcher .....	303
bb) Nur beschränkte Zurechenbarkeit der nationalen Umsetzungsmaßnahme .....	304
3. Selektivität .....	307
4. Wettbewerbsverzerrung und Handelsbeeinträchtigung .....	309
5. Ausnahmetatbestände, Rechtsfolgen und Beihilfeverfahren .....	310
<b>6. Kapitel: Schlussbetrachtung .....</b>	<b>313</b>
A. Ergebnisse der Arbeit in Stichpunkten .....	313
B. Ausblick: Globale Mindestbesteuerung .....	316
<b>Anhang .....</b>	<b>321</b>

<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>345</b>
<b>Verzeichnis der zitierten Entscheidungen .....</b>	<b>363</b>