

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1

Einführung	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

Kapitel 2

Die Hinzurechnungsbesteuerung im Regelungszusammenhang des Internationalen Steuerrechts	30
A. Steuergegenstand und Funktionsweise der Hinzurechnungsbesteuerung	31
I. Der Steuergegenstand der Hinzurechnungsbesteuerung	31
II. Kursorische 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 §§ 7 ff. 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 Missbrauchsverdicts des § 42 AO und die Anwendung auf ausländische Basisgesellschaften	72
(1) Der Missbrauchsbegriff 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

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 Besteuerungsentscheidungen und Hinzurechnungsbesteuerung	108
aa) Der Unterschied zwischen gesetzgeberischer Zurechnungsentscheidung und abkommensrechtlicher Besteuerungsentscheidung	109
bb) Hinzurechnungsbesteuerung und abkommensrechtliche Besteuerungsentscheidungen	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 Konfliktbereiche	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 grundsätzlicher Einklang	118
(2) Materieller Widerspruch durch funktionalen Zusammenhang?	119
(3) Insbesondere: Gewerblicher Grundstückshandel und konzerninterne 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 nationalstaatlichen 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

144

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 Interessensaustauschs	175
cc) Das Territorialitätsprinzip als Bezugsgröße	177
dd) Tatsächliche Bedeutung des Territorialitätsprinzips im Missbrauchskonzept	178
b) Europäischer Missbrauchsbegriff und allgemeines Missbrauchsprinzip – Reichweite und Kontur der EU-Vorgaben	180
aa) Vom unionsrechtlichen Missbrauchsbegriff 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 Hinzurechnungsbesteuerung	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 Betriebsstätteineinkünften	203
(1) Einkünftequalifikation und Struktur der Verteilungsnorm	204
(2) Methodenwahl bei Betriebsstätteineinkünften	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 Dividendeinkünften	216
dd) Einheitliche Verteilungsentscheidung bei der Besteuerung von Zinseinkünften	217
ee) Verteilungsentscheidungen bei Lizenzeinkünften	217
d) Methodische Bewertung der Analyse und die Auswirkungen der einheitlichen Verteilungsentscheidungen auf das Europäische Ertragssteuerrecht ..	218
aa) Rechtsharmonisierung durch internationale Zusammenarbeit?	218
(1) Harmonisierung als inhaltlich-normative Annäherung – Begriffsbestimmung und Einordnung	219
(2) Einordnung der Verwendung des OECD-MA	220

bb) Einfluss der einheitlichen Verteilungsentscheidung auf das Missbrauchs-konzept des Europäischen Ertragssteuerrechts	222
(1) Harmonisierte Besteuerungsrechte als beachtenswertes Regulativ des Missbrauchskonzepts	222
(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, 3 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***Internationales Regelungsverständnis
der Hinzurechnungsbesteuerung und rechtspolitische Folgerungen
für die §§ 7ff. AStG**

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
Ergebnisse in Thesen	300
Literaturverzeichnis	302
Sachwortverzeichnis	318