

# Inhaltsverzeichnis

<b>Inhaltsverzeichnis</b> . . . . .	<b>I</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> . . . . .	<b>XI</b>
<b>Tabellenverzeichnis</b> . . . . .	<b>XIII</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> . . . . .	<b>XV</b>
<b>Symbolverzeichnis</b> . . . . .	<b>XXI</b>
<b>1 Einleitung</b> . . . . .	<b>1</b>
<b>1.1 Einführung in die Problematik</b> . . . . .	<b>1</b>
<b>1.2 Anlass der Untersuchung</b> . . . . .	<b>3</b>
<b>1.3 Forschungslücke</b> . . . . .	<b>5</b>
<b>1.4 Ziel und Abgrenzung der Untersuchung</b> . . . . .	<b>7</b>
<b>1.5 Gang der Untersuchung</b> . . . . .	<b>8</b>
<b>2 Begriffsverständnis und -abgrenzungen</b> . . . . .	<b>11</b>
<b>2.1 Allgemeines</b> . . . . .	<b>11</b>
<b>2.2 Qualifikationskonflikt</b> . . . . .	<b>11</b>
<b>2.3 Formen von Staaten</b> . . . . .	<b>14</b>
<b>3 Grundlagen zu Besteuerungskongruenzen</b> . . . . .	<b>17</b>
<b>3.1 Allgemeines</b> . . . . .	<b>17</b>
<b>3.2 Hintergründe zur Entstehung von Besteuerungskongruenzen</b> . . . . .	<b>18</b>
<b>3.3 Entstehung von Besteuerungskongruenzen</b> . . . . .	<b>20</b>
<b>3.3.1 Allgemeines</b> . . . . .	<b>20</b>
<b>3.3.2 Konfliktursächliche Steuerobjekte und Steuersubjekte</b> . . . . .	<b>21</b>
<b>3.3.2.1 Steuerliche Behandlung von Kapitalvermögen</b> . . . . .	<b>21</b>
<b>3.3.2.1.1 Steuerliche Behandlung von Eigenkapital</b> . . . . .	<b>21</b>
<b>3.3.2.1.2 Steuerliche Behandlung von Fremdkapital</b> . . . . .	<b>22</b>
<b>3.3.2.2 Steuerliche Behandlung von Gesellschaften</b> . . . . .	<b>23</b>
<b>3.3.2.2.1 Steuerliche Behandlung von Kapitalgesellschaften</b> .	<b>23</b>
<b>3.3.2.2.2 Steuerliche Behandlung von Personengesellschaften</b>	<b>25</b>
<b>3.3.2.3 Steuerliche Behandlung von Betriebsstättenstrukturen</b>	<b>26</b>
<b>3.3.2.3.1 Steuerliche Behandlung von Betriebsstätten</b> . . . . .	<b>26</b>
<b>3.3.2.3.2 Steuerliche Behandlung von (anzunehmenden) Zahlungen innerhalb von Betriebsstättenstrukturen</b> . .	<b>27</b>

<b>3.3.3</b>	<b>Formen von Konflikten . . . . .</b>	<b>29</b>
<b>3.3.4</b>	<b>Formen der Besteuerungskongruenzen . . . . .</b>	<b>31</b>
3.3.4.1	D/NI-Inkongruenz . . . . .	31
3.3.4.2	DD-Inkongruenz . . . . .	33
3.3.4.3	Importierte Besteuerungskongruenz . . . . .	34
<b>3.4</b>	<b>Systematische Einordnung der einzelnen Konflikte . . . . .</b>	<b>35</b>
<b>3.4.1</b>	<b>Allgemeines . . . . .</b>	<b>35</b>
<b>3.4.2</b>	<b>Kollisionsmatrix . . . . .</b>	<b>37</b>
<b>3.4.3</b>	<b>Konflikte im Zusammenhang mit Kapitalvermögen . . . . .</b>	<b>40</b>
3.4.3.1	Allgemeines . . . . .	40
3.4.3.2	Qualifikationskonflikt bei der Nutzung von Kapitalvermögen . . . . .	40
3.4.3.3	Zurechnungskonflikt bei der Übertragung von Kapitalvermögen . . . . .	43
<b>3.4.4</b>	<b>Konflikte im Zusammenhang mit Gesellschaften . . . . .</b>	<b>45</b>
3.4.4.1	Allgemeines . . . . .	45
3.4.4.2	Qualifikationskonflikt bei Gesellschaften . . . . .	46
3.4.4.3	Zurechnungskonflikt bei Gesellschaften . . . . .	49
3.4.4.4	Regimekonflikt bei Gesellschaften . . . . .	50
3.4.4.5	Ansässigkeitskonflikt bei Gesellschaften . . . . .	52
<b>3.4.5</b>	<b>Konflikte im Zusammenhang mit Betriebsstättenstrukturen . . . . .</b>	<b>53</b>
3.4.5.1	Allgemeines . . . . .	53
3.4.5.2	Qualifikationskonflikt bei Betriebsstättenstrukturen	54
3.4.5.3	Zurechnungskonflikt bei Betriebsstättenstrukturen	55
3.4.5.4	Regimekonflikt bei Betriebsstättenstrukturen . . . . .	56
<b>4</b>	<b>Historische Entwicklung der Neutralisierung von Besteuerungskongruenzen . . . . .</b>	<b>59</b>
<b>4.1</b>	<b>Allgemeines . . . . .</b>	<b>59</b>
<b>4.2</b>	<b>Aktionspunkt 2 des OECD BEPS-Projekts zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen . . . . .</b>	<b>60</b>
4.2.1	Allgemeines . . . . .	60

---

4.2.2	<b>Korrespondenzregeln zur Beseitigung der Besteuerungskongruenz</b>	62
4.3	<b>EU-Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts</b>	65
4.4	<b>Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie</b>	68
5	<b>Systematische Einordnung der Norm des § 4k EStG</b>	73
5.1	<b>Allgemeines</b>	73
5.2	<b>Prüfreihenfolge des § 4k EStG</b>	74
5.3	<b>Allgemeine Tatbestandsmerkmale, § 4k Abs. 6 bis 7 EStG</b>	75
5.3.1	<b>Eröffnung des persönlichen Anwendungsbereichs gem. § 4k Abs. 6 EStG</b>	75
5.3.1.1	Allgemeines	75
5.3.1.2	Tatbestand zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG	76
5.3.1.2.1	Allgemeines	76
5.3.1.2.2	Wesentliche Beteiligung gem. § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG	77
5.3.1.2.3	Ausübung eines beherrschenden Einflusses gem. § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG	79
5.3.1.2.4	Nahestehensverhältnis durch eine dritte Person gem. § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG	80
5.3.1.2.5	Ausübung eines begründeten Einflusses oder eigenen Interesses gem. § 1 Abs. 2 Nr. 4 AStG	80
5.3.1.3	Tatbestand zwischen Unternehmen und seiner Betriebsstätte	81
5.3.1.4	Annahme einer strukturierten Gestaltung gem. § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG	82
5.3.1.4.1	Allgemeines	82
5.3.1.4.2	Einrechnung des sich ergebenen steuerlichen Vorteils	83
5.3.1.4.3	Zu erwartende Entstehung des steuerlichen Vorteils	84
5.3.1.4.4	Ausnahme von der Beteiligung	85
5.3.2	<b>Treaty Override, § 4k Abs. 7 EStG</b>	86
5.4	<b>D/NI-Inkongruenz im Zusammenhang mit Kapitalvermögen, § 4k Abs. 1 EStG</b>	86
5.4.1	<b>Allgemeines</b>	86

<b>5.4.2</b>	<b>Tatbestandsmerkmale</b>	<b>87</b>
5.4.2.1	Aufwendungen für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen	87
5.4.2.1.1	Allgemeines	87
5.4.2.1.2	Aufwendungen	88
5.4.2.1.3	Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen	89
5.4.2.1.4	Kausalzusammenhang oder (un)mittelbarer Zusammenhang	90
5.4.2.2	Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt	91
5.4.2.2.1	Qualifikationskonflikt im Zusammenhang mit der Nutzung von Kapitalvermögen	91
5.4.2.2.1.1	Schematisches Beispiel für einen Qualifikationskonflikt	91
5.4.2.2.1.2	Vorliegen eines $QK_{KV}^{DNI}$	92
5.4.2.2.2	Zurechnungskonflikt im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen	93
5.4.2.2.2.1	Schematisches Beispiel für einen Zurechnungskonflikt	93
5.4.2.2.2.2	Vorliegen eines $ZK_{KV}^{DNI}$	94
5.4.2.3	D/NI-Inkongruenz gem. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG	95
5.4.2.3.1	Grundfall	95
5.4.2.3.2	Rückausnahmen, § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG	96
<b>5.4.3</b>	<b>Rechtsfolge</b>	<b>97</b>
<b>5.5</b>	<b>D/NI-Inkongruenz im Zusammenhang mit einem deutschen Steuerpflichtigen bzw. einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung, § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG</b>	<b>98</b>
5.5.1	Allgemeines	98
<b>5.5.2</b>	<b>Tatbestandsmerkmale</b>	<b>99</b>
5.5.2.1	Aufwendungen	99
5.5.2.2	Qualifikations- oder Regimekonflikt	100
5.5.2.2.1	Qualifikations- und Regimekonflikt im Zusammenhang mit einer deutschen Gesellschaft	100
5.5.2.2.1.1	Schematisches Beispiel für einen Qualifikationskonflikt	100
5.5.2.2.1.2	Vorliegen eines $QRK_{GS}^{DNI}$	101
5.5.2.2.2	Regimekonflikt im Zusammenhang mit anzunehmenden schuldrechtlich Beziehungen	103

5.5.2.2.2.1	Schematisches Beispiel für einen Regimekonflikt . . . . .	103
5.5.2.2.2	Vorliegen eines $RK_{BS}^{DNI}$ . . . . .	104
5.5.2.3	D/NI-Inkongruenz . . . . .	105
<b>5.5.3</b>	<b>Rechtsfolge</b> . . . . .	<b>106</b>
<b>5.5.4</b>	<b>Rückausnahme bei doppelt berücksichtigten Erträgen</b> . . . . .	<b>107</b>
5.5.4.1	Allgemeines . . . . .	107
5.5.4.2	Erträge desselben deutschen Steuerpflichtigen . . . . .	107
5.5.4.3	Tatsächlich doppelt besteuerte Erträge . . . . .	109
<b>5.6</b>	<b>D/NI-Inkongruenz im Zusammenhang mit einer Personengesellschaften, § 4k Abs. 2 Satz 2 EStG</b> . . . . .	<b>110</b>
<b>5.6.1</b>	<b>Allgemeines</b> . . . . .	<b>110</b>
<b>5.6.2</b>	<b>Tatbestandsmerkmale</b> . . . . .	<b>111</b>
5.6.2.1	Gläubiger der Erträge . . . . .	111
5.6.2.2	Qualifikations- oder Regimekonflikt im Zusammenhang mit Personengesellschaften . . . . .	112
5.6.2.2.1	Schematisches Beispiel für einen Qualifikationskonflikt	112
5.6.2.2.2	Vorliegen eines $QRK_{GS}^{DNI}$ . . . . .	113
5.6.2.3	D/NI-Inkongruenz . . . . .	114
<b>5.6.3</b>	<b>Rechtsfolge</b> . . . . .	<b>115</b>
<b>5.7</b>	<b>D/NI-Inkongruenz im Zusammenhang mit einer ausländischen Gesellschaft oder einer ausländischen Betriebsstättenstruktur, § 4k Abs. 3 EStG</b> . . . . .	<b>116</b>
<b>5.7.1</b>	<b>Allgemeines</b> . . . . .	<b>116</b>
<b>5.7.2</b>	<b>Tatbestandsmerkmale</b> . . . . .	<b>117</b>
5.7.2.1	Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt . . . . .	117
5.7.2.1.1	Qualifikations- und Zurechnungskonflikt im Zusammenhang mit Betriebsstättenstrukturen . . . . .	117
5.7.2.1.1.1	Qualifikationskonflikt . . . . .	117
5.7.2.1.1.1.1	Schematisches Beispiel für einen Qualifikationskonflikt	117
5.7.2.1.1.2	Vorliegen eines $QK_{BS}^{DNI}$ . . . . .	118
5.7.2.1.1.2	Zurechnungskonflikt . . . . .	119
5.7.2.1.1.2.1	Schematisches Beispiel für einen Zurechnungskonflikt	119
5.7.2.1.1.2.2	Vorliegen eines $ZK_{BS}^{DNI}$ . . . . .	120

## INHALTSVERZEICHNIS

---

5.7.2.1.2	Zurechnungs- oder Regimekonflikt im Zusammenhang mit Gesellschaften . . . . .	122
5.7.2.1.2.1	Schematisches Beispiel für einen Zurechnungskonflikt	122
5.7.2.1.2.2	Vorliegen eines <i>ZRK<sub>GS</sub><sup>DNI</sup></i> . . . . .	123
5.7.2.2	D/NI-Inkongruenz . . . . .	125
5.7.3	<b>Rechtsfolge</b> . . . . .	125
5.8	<b>DD-Inkongruenz, § 4k Abs. 4 EStG</b> . . . . .	126
5.8.1	<b>Allgemeines</b> . . . . .	126
5.8.2	<b>Tatbestandsmerkmale</b> . . . . .	126
5.8.2.1	Schematisches Beispiel für eine DD-Inkongruenz .	126
5.8.2.2	DD-Inkongruenz . . . . .	128
5.8.2.3	Vorrangregelung bei unbeschränkt deutschen Steuerpflichtigen, § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG . . . . .	129
5.8.3	<b>Rechtsfolge</b> . . . . .	130
5.8.4	<b>Rückausnahmen</b> . . . . .	130
5.8.4.1	Bei doppelt berücksichtigten Erträgen, § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG . . . . .	130
5.8.4.2	Bei Anrechnungs- oder Abzugsfällen, § 4k Abs. 4 Satz 4 EStG . . . . .	131
5.9	<b>Importierte Besteuerungskongruenzen, § 4k Abs. 5 EStG</b>	131
5.9.1	<b>Allgemeines</b> . . . . .	131
5.9.2	<b>Tatbestandsmerkmale</b> . . . . .	132
5.9.2.1	Schematisches Beispiel für eine Importierte Besteuerungskongruenz . . . . .	132
5.9.2.2	Hypothetische Prüfung der Betriebsausgabenabzugsverbote . . . . .	134
5.9.2.3	Kette der schuldrechtlichen Beziehungen . . . . .	134
5.9.3	<b>Rechtsfolge</b> . . . . .	135
5.9.4	<b>Rückausnahme bei bereits erfolgter Beseitigung, § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG</b> . . . . .	136
6	<b>Unsicherheiten innerhalb der Norm</b> . . . . .	139
6.1	<b>Allgemeines</b> . . . . .	139
6.2	<b>Unsicherheiten in dem Wortlaut</b> . . . . .	139
6.2.1	<b>Allgemeines</b> . . . . .	139

<b>6.2.2</b>	<b>Uneinheitliche Verwendung einzelner Begriffe für Formen der Steuerbelastung . . . . .</b>	<b>141</b>
6.2.2.1	Allgemeines . . . . .	141
6.2.2.2	Auslegung der einzelnen Begriffe der Formen der Steuerbelastung . . . . .	141
6.2.2.2.1	Allgemeines . . . . .	141
6.2.2.2.2	Grammatikalische Auslegung . . . . .	142
6.2.2.2.3	Historische Auslegung . . . . .	146
6.2.2.2.4	Systematische Auslegung . . . . .	149
6.2.2.2.5	Teleologische Auslegung . . . . .	151
6.2.2.3	Berücksichtigung einer Besteuerung innerhalb eines Gruppenbesteuerungssystems bei der Bemessung der Erträge . . . . .	155
6.2.2.3.1	Allgemeines . . . . .	155
6.2.2.3.2	Keine Begründung eines QZRK allein durch die Besteuerung der Erträge bei einem Gruppenträger	156
6.2.2.3.2.1	Schematisches Beispiel für die Besteuerung der Erträge bei einem Gruppenträger . . . . .	156
6.2.2.3.2.2	Keine Anwendung der Betriebsausgabenabzugsverbote . . . . .	157
6.2.2.3.3	Berücksichtigung eines zusätzlichen bzw. importierten QZRK . . . . .	158
6.2.2.3.3.1	Zusätzlicher QZRK . . . . .	158
6.2.2.3.3.1.1	Schematisches Beispiel für einen zusätzlichen QZRK	158
6.2.2.3.3.1.2	Vorliegen eines zusätzlichen QZRK . . . . .	160
6.2.2.3.3.2	Importierter QZRK . . . . .	161
6.2.2.3.3.2.1	Schematisches Beispiel für einen importierten QZRK	161
6.2.2.3.3.2.2	Vorliegen eines importierten QZRK . . . . .	162
<b>6.2.3</b>	<b>Unbestimmter Rechtsbegriff steuerliche Behandlung i.S.d. § 4k Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 EStG . . . . .</b>	<b>162</b>
6.2.3.1	Allgemeines . . . . .	162
6.2.3.2	Unbestimmter Rechtsbegriff . . . . .	163
6.2.3.3	Enge Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs .	164
<b>6.3</b>	<b>Unsicherheiten in der Systematik der Norm . . . . .</b>	<b>164</b>

6.3.1	Allgemeines . . . . .	164
6.3.2	Systematische Stellung des Einbezugsgebot gem. § 4k Abs. 2 Satz 2 EStG . . . . .	166
6.3.2.1	Systematisch falsche Stellung . . . . .	166
6.3.2.2	Neugliederung des Einbezugsgebots . . . . .	168
6.4	Unsicherheiten bei dem Umfang des Anwendungsbereichs von § 4k EStG . . . . .	169
6.4.1	Allgemeines . . . . .	169
6.4.2	Kein Anwendungsbereich der Rückausnahme gem. § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG . . . . .	169
6.4.3	Kein Anwendungsbereich von § 4k Abs. 3 EStG bei vom deutschen Recht abweichender Zuordnung oder Zurechnung . . . . .	171
6.5	Zwischenfazit . . . . .	173
7	Normenkonkurrenzen des § 4k EStG . . . . .	175
7.1	Allgemeines . . . . .	175
7.2	Methodik zur Auflösung von Normenkonkurrenzen . . . . .	176
7.2.1	Ermittlung des gesetzgeberischen Willen . . . . .	176
7.2.2	Arten von Normenkonkurrenzen . . . . .	178
7.3	Normenkonkurrenz § 4k EStG zur deutschen Hinzurech- nungsbesteuerung . . . . .	182
7.3.1	Allgemeines . . . . .	182
7.3.2	Schematisches Beispiel mit einer Normen- konkurrenz zwischen § 4k EStG und §§ 7 ff. AStG . . . . .	183
7.3.3	Grammatikalische Auslegung . . . . .	185
7.3.4	Systematische Auslegung . . . . .	185
7.3.4.1	Allgemeine, vermutungsbasierte Kollisionsregeln . . . . .	185
7.3.4.2	Allgemeine systematische Erwägungen . . . . .	187
7.3.4.2.1	Gebot der Einheit der Rechtsordnung . . . . .	187
7.3.4.2.2	Andere allgemeine systematische Erwägungen . . . . .	189
7.3.5	Historische Auslegung . . . . .	191
7.3.6	Richtlinienkonforme Auslegung . . . . .	192
7.3.7	Teleologische Auslegung . . . . .	194
7.4	Normenkonkurrenz § 4k Abs. 1 bis 4 EStG zu § 4j EStG	196

7.4.1	Allgemeines . . . . .	196
7.4.2	Schematisches Beispiel mit einer Normenkonkurrenz zwischen § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG und § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG . . . . .	198
7.4.3	Grammatikalische Auslegung . . . . .	199
7.4.4	Systematische Auslegung . . . . .	199
7.4.4.1	Allgemeine, vermutungsbasierte Kollisionsregeln . .	199
7.4.4.2	Allgemeine systematische Erwägungen . . . . .	201
7.4.4.2.1	Gebot der Einheit der Rechtsordnung . . . . .	201
7.4.4.2.2	Andere allgemeine systematische Erwägungen . .	202
7.4.5	Teleologische Auslegung . . . . .	203
7.5	Normenkonkurrenz § 4k Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 EStG zu § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG . . . . .	204
7.5.1	Allgemein . . . . .	204
7.5.2	Schematisches Beispiel mit einer Normenkonkurrenz zwischen § 4k Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 EStG und § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG . . . . .	205
7.5.3	Vorrangigkeit des § 4k Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 EStG . . . . .	206
7.6	Normenkonkurrenz § 4k Abs. 4 EStG zu § 4i EStG . .	208
7.6.1	Allgemeines . . . . .	208
7.6.2	Schematisches Beispiel mit einer Normenkonkurrenz zwischen § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG und § 4i Satz 1 EStG . . . . .	209
7.6.3	Grammatikalische Auslegung . . . . .	211
7.6.4	Systematische Auslegung . . . . .	211
7.6.5	Historische Auslegung . . . . .	213
7.6.6	Teleologische Auslegung . . . . .	214
7.7	Zwischenfazit . . . . .	215
8	Grenzen der Mitwirkungspflichten konkret bei importierten Besteuerungskongruenzen . . . . .	217
8.1	Allgemeines . . . . .	217
8.2	Allgemeine Mitwirkungspflichten, § 90 Abs. 1 AO . .	219
8.3	Erhöhte Mitwirkungspflicht, § 90 Abs. 2 AO . . . .	220

## INHALTSVERZEICHNIS

---

<b>8.3.1</b>	<b>Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht</b>	<b>220</b>
8.3.1.1	Grundlegendes	220
8.3.1.2	Konkret zur Prüfung des § 4k Abs. 5 EStG	222
<b>8.3.2</b>	<b>Ausschöpfung der rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten</b>	<b>224</b>
8.3.2.1	Grundlegendes	224
8.3.2.2	Konkret zur Prüfung des § 4k Abs. 5 EStG	225
<b>8.3.3</b>	<b>Beweisvorsorgepflicht</b>	<b>227</b>
<b>8.4</b>	<b>Dokumentationspflicht mit nahestehenden Personen, § 90 Abs. 3 AO</b>	<b>228</b>
<b>8.5</b>	<b>Zwischenfazit</b>	<b>229</b>
<b>9</b>	<b>Fazit und Ausblick</b>	<b>233</b>
<b>10</b>	<b>Thesenförmige Zusammenfassung der Ergebnisse</b>	<b>237</b>
<b>Anhang</b>		<b>241</b>
	<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>265</b>
	<b>Verzeichnis der Rechtsquellen der EU/EG</b>	<b>299</b>
	<b>Gesetzesverzeichnis</b>	<b>301</b>
	<b>Verzeichnis der Rechtsprechung</b>	<b>303</b>
	<b>Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen</b>	<b>305</b>
	<b>Verzeichnis der Gesetzesmaterialien</b>	<b>307</b>
	<b>Verzeichnis der Quellen der OECD</b>	<b>309</b>