

**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 mitbrachte.

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

## *Kapitel 1*

### **Einführung** 23

A. Hinführung .....	23
B. Problemendarstellung .....	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“ Hinzu- rechnungbesteuerung, § 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 Kapitalanlagencha- rakter – die „erweiterte“ Hinzurechnungsbesteuerung .....	47

3. Rechtsfolgen der §§ 10–12 AStG	48
a) Der gesellschaftsbezogene Hinzurechnungsbetrag	49
b) Der gesellschaftsbezogener 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 Rechtsfolgen- seite	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 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 Hinzurechnungs- besteuerung? . . . . .	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 Ver- mögensverwaltungsgesellschaft . . . . .	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 Besteuerungsent- scheidungen . . . . .	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 grenzüber- schreitende 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 grundlegender 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 Interessenausgleichs .....	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 Betriebsstätte-einkünften	203
(1)	Einkünftequalifikation und Struktur der Verteilungsnorm	204
(2)	Methodenwahl bei Betriebsstätte-einkünften	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 Dividende-einkünften	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 Missbrauchs-konzept	252
aa) Das Missbrauchsverständnis der Art. 7, 8 ATAD-I-RL und das Missbrauchs-konzept 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 Missbrauchs-konzept 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
<b>Ergebnisse in Thesen</b> .....	300
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	302
<b>Sachwortverzeichnis</b> .....	318

## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere(r) Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
a. M.	andere(r) Meinung
ABl. 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)
ISr	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
JZ	JuristenZeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KOM	Europäische Kommission
KStG	Körperschaftsteuergesetz
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-Wirtschaftsbriefe (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 Steuervorteile 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 ATADUmG 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 ATADUmG – 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. 84f.

den Mitgliedstaaten klare Zuweisungen der Besteuerungshoheiten bestehen und die Ausübung der Besteuerungsrechte durch sekundärrechtliche Vorgaben wie die ATAD-I-RL, Amts- und BeitreibereRL 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 Überschreitung 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-