

Schriften zum Steuerrecht

Band 208

**Die Vereinbarkeit der ATAD
mit europäischem Recht am Beispiel
der Hinzurechnungsbesteuerung**

Europarechtskonformität und Anwendungsfragen

Von

Benn Maximilian Berger



Duncker & Humblot · Berlin

BENN MAXIMILIAN BERGER

Die Vereinbarkeit der ATAD mit europäischem Recht
am Beispiel der Hinzurechnungsbesteuerung

Schriften zum Steuerrecht

Band 208

Die Vereinbarkeit der ATAD mit europäischem Recht am Beispiel der Hinzurechnungsbesteuerung

Europarechtskonformität und Anwendungsfragen

Von

Benn Maximilian Berger



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München
hat diese Arbeit im Jahre 2025 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
© 2026 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Rimpf
Druck: Prime Rate Zrt., Budapest, Ungarn

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-19856-6 (Print)
ISBN 978-3-428-59856-4 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,
12165 Berlin, Germany | E-Mail: info@duncker-humblot.de
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung: Gegenstand und Ziel der Arbeit	13
B. Gang der Untersuchung	15
C. Beispiele	16
D. Einführung in die Problemstellung: Stand der Forschung	17
E. Das BEPS-Projekt und seine Umsetzung in der ATAD	20
I. Einführung in die Thematik Base Erosion and Profit Shifting	20
1. Was ist Base Erosion and Profit Shifting?	20
2. OECD-Projekt	20
a) Welche Gesellschaften sollen als CFC qualifiziert werden können?	23
b) Wann liegt eine Beherrschung („control“) vor?	23
c) Niedrige Besteuerung	25
d) Beschränkung auf bestimmte Einkommensquellen	27
e) Berechnung der Einkünfte	27
f) Zurechnung der Einkünfte	27
g) Steuersatz	28
h) Vermeidung der Doppelbesteuerung	28
i) EU-Recht	30
j) Beispiel: mögliche Funktionsweise der Hinzurechnungsbesteuerung nach OECD-Plan	30
k) Zusammenfassung	31
l) Bewertung	31
m) Ergebnis und Stellungnahme	33
II. ATAD-Regelungsinhalt mit Schwerpunkt Hinzurechnungsbesteuerung	34
1. Einleitung	34
2. Überblick	35
3. Das Mindestschutzniveau	37
a) Wortlaut	37
b) Telos	38
c) Systematik	39
aa) Mindeststandard im Europarecht allgemein	39
bb) Mindeststandard im Bereich des Steuerrechts	40

cc) Bewertung und Anwendung	41
d) Historie	41
e) Zusammenfassung	43
f) Ergebnis	44
4. Allgemeine Missbrauchsvermeidungsklausel	44
5. Hinzurechnungsbesteuerung	46
a) Tatbestand	46
aa) Beherrschung	46
bb) Niedrige Besteuerung	47
cc) Betriebsstätten	47
b) Rechtsfolge	49
aa) Hinzurechnung bestimmter Einkünfte	49
(1) Passivkatalog	50
(2) Principal Purpose Test	53
(a) Gestaltung	53
(b) Unangemessenheit	53
(c) Wesentlicher Zweck	55
(d) Steuerlicher Vorteil	56
(e) Sonstiges	56
bb) Escape-Klauseln	57
cc) Hinzurechnungsmodalitäten	58
(1) Höhe des Hinzurechnungsbetrags	58
(2) Anteilige Zurechnung	59
(3) Zeitpunkt der Einbeziehung	60
(4) Vermeidung der Doppelbesteuerung	60
(a) Spätere Ausschüttung von Gewinnen	60
(b) Spätere Veräußerung der Anteile	61
(c) Abzug ausländischer Steuern	62
(d) Bewertung	63
c) Ausländische Unternehmen	63
d) Fazit	64

F. Europarechtskonformität der ATAD	65
I. Formelle Rechtmäßigkeit	65
1. Zuständigkeit	65
a) Rechtsgrundlagen für den Erlass von Maßnahmen im Bereich des direkten Steuerrechts	66
aa) Das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung oder die Übertragung von Kompetenzen	67
(1) Übertragung von Kompetenzen nach deutschem Verfassungsrecht	70
(a) Möglichkeit und Umfang der Übertragung von Kompetenzen nach BVerfG	70
(aa) Allgemeine Grundsätze	70
(bb) Bereich Abgaben	74
(cc) Zusammenfassung Anforderung an Hoheitsübertragung	76
(b) Maßstab der Auslegung	76
(c) Historie der Kompetenzübertragung auf die EU	77
(d) Kompetenzen der Europäischen Union nach dem Vertrag von Lissabon	80
(aa) Ausdrückliche steuerliche Kompetenzen	80
(bb) Sonstige Kompetenzen mit möglichem steuerlichem Bezug	81
(i) Wettbewerbsregeln	81
(ii) Binnenmarktkompetenz	82
(iii) Harmonisierungskompetenz	89
(iv) Wirtschaftspolitik	89
(v) Art. 352 AEUV	90
(vi) Implied-Powers-Doktrin	90
(cc) Erweiterung der Kompetenzen	91
(e) Tatsächliche Übertragung nach deutschem Recht	95
(2) Zusammenfassung	97
bb) Zwischenfazit	98
b) Richtige Rechtsgrundlage und Subsumtion	99
aa) Anerkannte Ermächtigungsgrundlagen im Bereich des Steuerrechts	99
bb) Anwendungsbereich des Art. 115 AEUV	100
(1) Grundsätzliche Anwendbarkeit von Art. 115 AEUV bei Mindest-harmonisierungsmaßnahmen	100
(2) Anwendungsbereich	101
(a) Angleichung von Rechts- und Verwaltungsvorschriften	103
(b) Unmittelbarkeit und Binnenmarktbezug	104
(c) Anwendung auf die ATAD	107
cc) Abgrenzung zu anderen Ermächtigungsgrundlagen	109
(1) Art. 116 AEUV	109

(2) Art. 121 AEUV	111
(3) Art. 352 AEUV	112
dd) Erfüllung Tatbestand	113
(1) Allgemeine Missbrauchsvermeidungsklausel	113
(2) Hinzurechnungsbesteuerung	116
ee) Zwischenergebnis	118
c) Verbandskompetenz Art. 2 ff. AEUV	119
d) Ergebnis	119
2. Verfahren	119
3. Form	119
4. Ergebnis	121
II. Materielle Rechtmäßigkeit	121
1. Subsidiaritätsprinzip	121
a) Einleitung	121
b) Maßstäbe des BVerfG	122
c) Maßstab des EuGH	123
d) Ausführungen der Literatur	123
aa) Negativkriterium	125
bb) Positivkriterium	125
e) Anwendung auf die ATAD	126
aa) Negativkriterium	127
bb) Positivkriterium	127
f) Ergebnis	128
2. Verhältnismäßigkeit	129
a) Ziele der ATAD	129
b) Geeignetheit	130
c) Erforderlichkeit	131
aa) Ziel: Umsetzung der OECD-Vorgaben	133
bb) Ziel: Gutes Funktionieren des Binnenmarktes	133
cc) Ziel: Verhinderung von aggressiver Steuerplanung und Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage	133
dd) Ziel: Verhinderung der Doppelbesteuerung	134
ee) Ziel: Verhinderung der Fragmentierung des Marktes – Vollharmonis- sierung vs. Mindeststandard	134
ff) Ziel: Wirksame Ausübung der Steuerhoheit	135
gg) Gesamtschau	135
d) Angemessenheit/Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn	136
aa) Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten	136
bb) Niederlassungsfreiheit	139
(1) Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit	139

(2) Persönlich	139
(3) Sachlich	140
(4) Grenzüberschreitender Bezug	142
(5) Beeinträchtigung	143
(6) Rechtfertigung	144
(a) Umsetzung der OECD-Vorgaben	146
(b) Gutes Funktionieren des Binnenmarktes	148
(c) Verhinderung von aggressiver Steuerplanung	152
(d) Verhinderung der Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage	153
(e) Verhinderung der Doppelbesteuerung	154
(f) Verhinderung der Fragmentierung des Marktes	154
(g) Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen	156
(h) Wirtschaftliche Gründe	158
(i) Administrative Erfordernisse	158
(j) Bekämpfung von Missbräuchen	159
(aa) Buchst. a	160
(bb) Buchst. b	161
(k) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	163
(l) Fremdvergleichsgrundsatz	166
(m) Grundsatz der Einmalbesteuerung	167
(n) Zwischenergebnis	168
(7) Ergebnis	168
cc) Kapitalverkehrsfreiheit	168
(1) Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit	168
(2) Persönlich	169
(3) Sachlich	169
(4) Grenzüberschreitender Bezug	170
(5) Beeinträchtigung	170
(6) Rechtfertigung	172
(a) Art. 65 AEUV	172
(b) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses	174
(aa) Bekämpfung von Steuerflucht und Steuerumgehung, Vermeidung missbräuchlicher Praktiken	174
(bb) Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis	177
e) Ergebnis	178
3. Ergebnis	178
III. Ultra-vires-Folgefragen	178
1. Bedeutung von Ultra-vires-Rechtsakten	178

2. Bedeutung im Falle der ATAD	179
a) Bedeutung für das nationale Umsetzungsgesetz	179
aa) Nichtigkeit des nationalen Umsetzungsgesetzes	179
bb) Rechtswidrigkeit des nationalen Umsetzungsgesetzes	180
cc) Keine Auswirkungen auf das nationale Umsetzungsgesetz	181
dd) Auswirkungen bestimmen sich allein nach nationalem Recht	181
ee) Stellungnahme	182
ff) Ergebnis	184
b) Bedeutung für den Rechtsweg	184
aa) Kontrolle durch BVerfG	185
(1) Honeywell-Beschluss des BVerfG	187
(a) Entscheidung	187
(b) Bewertung	189
(2) OMT-Beschluss des BVerfG	189
bb) Auswirkungen in der Praxis	190
3. Ergebnis	190
G. Endergebnis	192
H. Nachwort	195
Literaturverzeichnis	199
Stichwortverzeichnis	209

A. Einleitung: Gegenstand und Ziel der Arbeit

Die vorliegende Arbeit dient der Untersuchung der Rechtsetzung der Europäischen Union im Bereich des direkten Steuerrechts durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive¹ (im Folgenden „ATAD“) am Beispiel der darin enthaltenen Regelungen für die Hinzurechnungsbesteuerung.

Europäische Rechtsetzung und vor allem auch Bestrebungen der Harmonisierung der Rechtsordnungen im Bereich der direkten Steuern haben in den letzten Jahren an Häufigkeit und Relevanz dazugewonnen. Während zu Anfang lediglich wenige Richtlinien für eine Harmonisierung des Steuerrechts im Bereich der direkten Steuern sorgen sollten, werden immer weitergreifende Vorschläge für europäische Regelungen unterbreitet. So wurde die Einführung einer gemeinsamen (konsolidierten) Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage² vorgeschlagen oder auf OECD-Ebene die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung³. Im Rahmen des OECD-Projekts gegen „Base Erosion and Profit Shifting“ hat die EU einzelne Punkte des Maßnahmenpakets in einer Richtlinie, der oben bereits genannten ATAD, verbindlich umgesetzt. Die einzelnen Mechanismen dieser Regelung sowie grundsätzliche Fragen zur Rechtmäßigkeit dieser Richtlinie sind bisher jedoch nicht hinreichend untersucht. Ziel der Arbeit ist daher die Untersuchung der Rechtmäßigkeit der ATAD unter verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Gesichtspunkten sowie eine Beleuchtung der Auswirkungen derartiger Rechtsetzung. Die Untersuchung erstreckt sich dabei insbesondere auf die Prüfung eines möglichen Kompetenzverstößes und der Vereinbarkeit der ATAD mit der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit. Die Untersuchung wird auch auf prozessrechtliche Auswirkungen eingehen.

In Deutschland finden sich in den §§ 7 ff. AStG umfangreiche Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung. Die derzeitigen Regelungen wurden bereits mehrfach kritisiert.⁴ Im Rahmen des OECD-Projekts gegen BEPS wurden zahlreiche Vor-

¹ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. EU L 193/1.

² Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM (2016) 685 final; vgl. dazu auch Krauß, IStR 2017, 479.

³ Vgl. OECD-Report „Tax Challenges Arising From Digitalisation – Report on the Pillar Two Blueprint“, abrufbar unter: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1604131386&id=id&accname=guest&checksum=EA5E58FAC9084262E05C286DA3326ADD>; vgl. dazu auch Hierstetter, IStR 2020, 874; Schwarz, IStR 2021, 158.

⁴ Vgl. statt vieler Protzen, in: Kraft, Kommentar zum AStG, 2009, § 7 Rn. 15 ff.

schläge für ein System der Hinzurechnungsbesteuerung ausgearbeitet. Deshalb werden auch in Art. 7 und 8 der ATAD Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung gemacht. Für Deutschland besteht ein gewisser Anpassungsbedarf des nationalen Rechts an die Vorgaben der Richtlinie.⁵ Dabei müssen sich die ATAD und die auf ihr beruhende deutsche Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung an den Grundfreiheiten messen lassen.

Gegenstand der Arbeit soll die umfassende Untersuchung der Frage sein, ob eine auf der ATAD basierende Regelung der Hinzurechnungsbesteuerung gegen die Grundfreiheiten verstößt und welche Auswirkungen sich für das deutsche Recht ergeben.

Ziel der Arbeit ist es, die rechtlichen Rahmenbedingungen einer Neuregelung zu bewerten und die Rechtsfolgen herauszuarbeiten.

⁵ Vgl. z. B. zur Hinzurechnungsbesteuerung Schönfeld, IStR 2017, 721 ff.; Linn, IStR 2016, 645 ff.; zur ATAD allgemein: Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan, NWB 2016, 3082 ff.; Rautenstrauch/Suttner, BB 2016, 2391 ff.

B. Gang der Untersuchung

Die Arbeit gliedert sich im Wesentlichen in vier Schwerpunkte. Im ersten Schwerpunkt wird in die Thematik „Base Erosion and Profit Shifting, sowie die Regelungen der ATAD mit Schwerpunkt auf dem Themenbereich „Hinzurechnungsbesteuerung“ eingeführt. Im zweiten Schwerpunkt wird die formelle Rechtmäßigkeit der ATAD untersucht. Schwerpunkt drei befasst sich mit der materiellen Rechtmäßigkeit und der vierte Schwerpunkt befasst sich mit den Auswirkungen auf das deutsche Recht.

Nach dieser Einleitung (A.) soll eine kurze Einführung in die Problematik erfolgen (D.).

Die Arbeit wird sich in einer kurzen Einführung mit dem OECD-Projekt gegen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) und den daraus resultierenden Richtlinienvorgaben der EU im Rahmen der ATAD beschäftigen um dann insbesondere den Stand der Regelungen im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung zu beleuchten (E.).

Anschließend wird die Rechtmäßigkeit der ATAD selbst überprüft. Ausgehend vom Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung wird zunächst erläutert, welche Kompetenzen der EU historisch übertragen wurden. Anschließend wird dargelegt, welche Kompetenzen nach deutschem Verfassungsrecht übertragen werden können und welche Kompetenzen tatsächlich an die EU übertragen wurden. Dazu werden zunächst die Kompetenzen der EU nach den Verträgen selbst untersucht.

Es wird überprüft, ob die EU für den Erlass der ATAD die richtige Ermächtigungsgrundlage gewählt hat und ob die Tatbestandsvoraussetzungen der Ermächtigungsgrundlage vorliegen. Anschließend wird überprüft, ob die Vorschriften der ATAD selbst, insbesondere die Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung, gegen europäisches Recht und speziell gegen die Grundfreiheiten verstoßen.

Den Abschluss bildet ein kurzes Fazit.