

# Beschluss vom 13. September 2023, I B 11/22 (AdV)

## Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG: Verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel

ECLI:DE:BFH:2023:BA.130923.IB11.22.0

BFH I. Senat

AStG § 7 Abs 1, AStG § 8 Abs 1, AStG § 8 Abs 3, AStG § 10 Abs 1, FGO § 69 Abs 3, FGO § 128 Abs 3, AEUV Art 63, EURL 2016/1164 Art 8 Abs 7, KStG § 1 Abs 1 Nr 1, KStG § 1 Abs 1 Nr 2, KStG § 1 Abs 1 Nr 3, KStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 11. Februar 2022, Az: 2 V 1478/21 F

## Leitsätze

Auch wenn nach summarischer Prüfung verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG jedenfalls insoweit bestehen, als die Niedrigsteuerschwelle im Sinne des § 8 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 AStG (25 %) höher ist als die niedrigste nationale Gesamtsteuerbelastung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG (22,825 % unter Einbeziehung der Gewerbesteuer), bleibt eine Beschwerde im AdV-Verfahren ohne Erfolg, wenn es ausgeschlossen erscheint, dass die Antragsteller angesichts einer "Nullbesteuerung" der streitigen Einkünfte im Ausland von einer einen Verfassungs- beziehungsweise Unionsrechtsverstoß beseitigenden begünstigenden Rechtslage profitieren könnten.

## Tenor

Die Beschwerde ist unbegründet.

Die Kosten des Verfahrens haben die Antragsteller zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) zu 1., der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) zu 4. sowie der Rechtsvorgänger der Antragsteller zu 2. und 3., W, waren Gesellschafter der in Hongkong ansässigen I Ltd. (I), an deren Vermögen sie jeweils zu 1/3 beteiligt waren. Geschäftsführer waren der Antragsteller zu 4. und W.
- 2** Gegenstand des Unternehmens der I sind Agentur- und Handelsgeschäfte diverser Art. Dazu heißt es im Schreiben der Steuerberater der Antragstellerin zu 1., des Antragstellers zu 4. und des W vom 27.08.2020: Der Geschäftsumfang sei nicht so hoch, dass eine ständige Anwesenheit eines Geschäftsführers vor Ort erforderlich sei; das operative Geschäft werde von einem Angestellten als Sachbearbeiter geführt; das Agenturgeschäft umfasse im Wesentlichen die Qualitätskontrolle für die I GmbH (GmbH); der Umfang der Geschäftstätigkeit der I sei deutlich geringer als der der GmbH in Deutschland.
- 3** Ausweislich einer Bilanz (in englischer Sprache) erzielte I im Jahr 2016 einen Überschuss von ... HKD (umgerechnet: ... €). Eine Besteuerung dieser Einkünfte in Hongkong erfolgte nicht.
- 4** Für das Feststellungsjahr 2016 wurden keine Steuer- beziehungsweise Feststellungserklärungen in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) abgegeben. Am 09.02.2021 erließ der Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) gegenüber der Antragstellerin zu 1., dem Antragsteller zu 4. und W den streitgegenständlichen Feststellungsbescheid 2016. Hierin wurde unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, ausgehend von einer niedrigen Besteuerung der I (§ 8 Abs. 3 des Außensteuergesetzes in der für das

Feststellungsjahr geltenden Fassung --AStG--), ein Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 AStG von ... € festgestellt und den Feststellungsbeteiligten jeweils zu 1/3 zugerechnet.

- 5 Hiergegen legten die Antragstellerin zu 1., der Antragsteller zu 4. und W am 19.03.2021 Einspruch ein und beantragten die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Diese wurde vom FA unter dem 22.03.2021 abgelehnt.
- 6 Unter dem 18.03.2021 beziehungsweise 19.03.2021 erließ das Finanzamt Z gegenüber der Antragstellerin zu 1., dem Antragsteller zu 4. und W geänderte Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2016, mit denen der jeweils gesondert festgestellte Hinzurechnungsbetrag von ... € bei den der tariflichen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt wurde.
- 7 Unter dem 04.06.2021 haben die Antragstellerin zu 1., der Antragsteller zu 4. und W hinsichtlich des Feststellungsbescheids 2016 vor dem Finanzgericht (FG) Münster AdV beantragt.
- 8 W, der seinen Wohnsitz im Inland hatte, ist im Laufe des finanzgerichtlichen Verfahrens verstorben. Ein Antrag auf Aussetzung des Verfahrens wurde nicht gestellt.
- 9 Das FG Münster hat mit Beschluss vom 11.02.2022 - 2 V 1478/21 F (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 557) den Antrag auf AdV abgelehnt. Es war der Auffassung, dass weder ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Feststellungsbescheids 2016 bestünden noch die Vollziehung für die Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Die Beschwerde hat es zugelassen.
- 10 Hiergegen richtet sich die Beschwerde der Antragsteller, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügen. Sie beantragen sinngemäß, den Beschluss des FG aufzuheben und ihrem Antrag auf AdV des streitgegenständlichen Bescheids stattzugeben.
- 11 Das FA beantragt sinngemäß, die Beschwerde der Antragsteller als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Das FG hat der Beschwerde nicht abgeholfen (Beschluss vom 21.02.2022 - 2 V 1478/21 F).

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Beschwerde (§ 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat dem AdV-Antrag im Ergebnis zu Recht nicht entsprochen.
- 14 1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen oder seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschlüsse vom 18.05.2021 - I B 75/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1489 und I B 76/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1491; vom 24.11.2021 - I B 44/21 (AdV), BFHE 275, 136, BStBl II 2022, 431). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt, wobei es nicht erforderlich ist, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (z.B. Senatsbeschluss vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12, m.w.N.). Ernstliche Zweifel können auch verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm sein (z.B. Senatsbeschluss vom 12.04.2023 - I B 74/22 (AdV), BFHE 280, 181) oder sich aus einem möglichen Verstoß des Steuergesetzes gegen eine unionsrechtliche Bestimmung ergeben (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 12.12.2013 - XI B 88/13, BFH/NV 2014, 550, Rz 15).
- 15 2. Unter diesen Maßgaben konnte das FG rechtsfehlerfrei unter Hinweis auf den zu den Feststellungsjahren 2005 bis 2007 ergangenen Senatsbeschluss vom 30.09.2020 - I R 12/19 (I R 78/14) (BFHE 271, 135, BStBl II 2021, 511) ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Feststellung ablehnen; ungeachtet der rechtstatsächlichen Entwicklung bestehen auch im Feststellungsjahr 2016 in der streitgegenständlichen

Konstellation einer ausländischen Ertragsteuerbelastung der Zwischengesellschaft von 0 % und der Zuordnung der Hinzurechnungsbeträge an natürliche Personen und ebenfalls ungeachtet der gegen den Senatsbeschluss I R 12/19 (I R 78/14) erhobenen Verfassungsbeschwerde (Aktenzeichen des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG--: 2 BvR 923/21) keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids.

- 16** a) Sind unbeschränkt Steuerpflichtige an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat und die nicht gemäß § 3 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Feststellungsjahr geltenden Fassung (KStG) von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), zu mehr als der Hälfte beteiligt, so sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei jedem von ihnen mit dem Teil steuerpflichtig, der auf die ihm zuzurechnende Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft entfällt (§ 7 Abs. 1 AStG). Zu mehr als der Hälfte beteiligt sind unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne von § 7 Abs. 1 AStG unter anderem dann, wenn ihnen allein oder zusammen mit Personen im Sinne des § 2 AStG am Ende des Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach § 7 Abs. 1 AStG bezogen hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als 50 % der Anteile oder Stimmrechte an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind (§ 7 Abs. 2 Satz 1 AStG).
- 17** Eine ausländische Gesellschaft ist im Sinne von § 7 Abs. 1 AStG Zwischengesellschaft für Einkünfte, die einer niedrigen Besteuerung durch eine Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 % (ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht, § 8 Abs. 3 Satz 1 AStG) unterliegen und nicht aus jenen Einkünften stammen, die in § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 AStG aufgelistet sind (§ 8 Abs. 1 Halbsatz 1 AStG). Die hiernach steuerpflichtigen Einkünfte sind bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit dem Betrag, der sich nach Abzug der Steuern ergibt, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von diesen Einkünften sowie von dem diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögen erhoben worden sind, anzusetzen (Hinzurechnungsbetrag, § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG). Der Hinzurechnungsbetrag gehört zu den Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und gilt unmittelbar nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahrs der ausländischen Gesellschaft als zugeflossen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG). Die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG werden nach Maßgabe des § 18 AStG gesondert festgestellt.
- 18** b) Zutreffend --und zwischen den Beteiligten außer Streit-- ist das FG zunächst davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen einer Hinzurechnung insoweit erfüllt sind, als es sich bei I um eine Körperschaft im Sinne des § 2 Nr. 1 KStG handelt, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland gehabt hat und an der im Jahr 2016 mit der Antragstellerin zu 1., dem Antragsteller zu 4. und W als in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige zu mehr als der Hälfte beteiligt gewesen sind.
- 19** c) Auch die weiteren tatbestandlichen Voraussetzungen für die Hinzurechnung der in Rede stehenden Einkünfte der I hat das FG zutreffend als erfüllt angesehen. Die von I im Jahr 2016 erzielten Dienstleistungseinkünfte sind Einkünfte, die in Hongkong einer niedrigen Ertragsteuerbelastung im Sinne von § 8 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 AStG --einer solchen von unter 25 % (hier: 0 %)-- unterlegen haben. Zudem handelt es sich bei den Einkünften um "passive" Einkünfte, die nicht unter einen der Aktivitätstatbestände des § 8 Abs. 1 AStG zu subsumieren sind. Die (Ausschluss-)Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a AStG sind nicht erfüllt, was unter den Beteiligten nicht mehr in Streit steht. Der Senat sieht deshalb von weiteren Ausführungen dazu ab.
- 20** d) Allerdings werden im Schrifttum verfassungsrechtliche und unter Hinweis auf die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2008, Nr. C 115, 47) und das Vollarrechnungsgebot des Art. 8 Abs. 7 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts --ATAD-- (ABIEU 2016, Nr. L 193, 1) unionsrechtliche Zweifel hinsichtlich der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG daraus abgeleitet, dass bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG für das Jahr 2016 die niedrigste Gesamtsteuerbelastung in Deutschland --unter Einbeziehung der Gewerbesteuer-- bei 22,825 % (15 % Körperschaftsteuer gemäß § 23 Abs. 1 KStG, 0,825 % Solidaritätszuschlag gemäß § 4 Satz 1 des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 in der für das Feststellungsjahr geltenden Fassung und 7 % Gewerbesteuer bei einem nach § 16 Abs. 4 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes gesetzlich angeordneten "Mindesthebesatz" von 200 %) liegt, während die Niedrigsteuerschwelle des § 8 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 AStG bei 25 % ansetzt und damit signifikant höher ist (s. nur Wassermeyer/Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 8 AStG Rz 701 ff.; J. Lüdicke in Lüdicke/Schnitger/Spengel [Hrsg.], Besteuerung internationaler Unternehmen, Festschrift für

Dieter Endres, 2016, S. 219 ff.; Köhler/Staats, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2021, 295, 298 f. [Köhler]). Diese Zweifel sind allerdings nicht geeignet, die Rechtsstellung der Antragsteller im Hinblick auf die Ertragsbesteuerung der ihnen zugerechneten Hinzurechnungsbeträge zu verbessern.

- 21** aa) Die in der Literatur formulierten Zweifel sind allerdings gewichtig, da sich eine Niedrigsteuerschwelle, die höher ist als die niedrigste Gesamtsteuerbelastung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG in Deutschland, offenkundig nicht mehr mit der "Erzielung ungerechtfertigte[r] Steuervorteile" durch das Fehlen einer "ausgleichende[n] Auslandsbesteuerung" (Begründung des Gesetzentwurfs zum Außensteuergesetz 1972, BTDrucks VI/2883, S. 26 f.) oder der Sicherstellung einer "notwendige[n] Vorbelastung niedrig besteuerte[r] Gewinn[e] ausländischer Gesellschaften" nach dem Systemwechsel zum Halb-/Teileinkünfteverfahren durch das sogenannte Steuersenkungsgesetz (BTDrucks 14/2683, S. 133) sachlich rechtfertigen lässt. Zu Recht wird dabei darauf hingewiesen, dass das Festhalten an dieser Niedrigsteuerschwelle geeignet ist, den "Charakter der Hinzurechnungsbesteuerung" von einer Maßnahme zur Bekämpfung der Gewinnverlagerung in niedrig besteuerte Gebiete in die Richtung eines generellen Anrechnungssystems zu ändern, in dem alle betroffenen ausländischen Einkünfte einer inländischen Besteuerung unterworfen werden sollen und dabei insbesondere dann, wenn der (im Ausland schon besteuerte) Hinzurechnungsbetrag einer inländischen (und damit gewerbsteuerpflichtigen) Kapitalgesellschaft zugeordnet wird, Anrechnungsdefizite entstehen ("extraterritoriale Gewerbesteuer" - so Köhler/Staats, ISR 2021, 295, 298 [Köhler]; ähnlich Brandis/Heuermann/Vogt, § 8 AStG Rz 485), die auch unionsrechtlichen Vorgaben des Art. 8 Abs. 7 ATAD, der eine Vollanrechnung (Abzug von der inländischen Steuerschuld) bei Körperschaften vorsieht, widersprechen (eher zweifelnd Köhler/Staats, ISR 2021, 295, 299 [Staats]).
- 22** bb) Die Beschwerde der Antragsteller bleibt dennoch ohne Erfolg. Denn die vorgenannten verfassungsrechtlichen Zweifel könnten sich zwar auf der Grundlage einer verfassungsgerichtlichen Entscheidung zu den Voraussetzungen einer niedrigen Besteuerung und einem Auftrag an den Gesetzgeber, die Beseitigung eines Verfassungsverstößes zu bewirken (s. zur sog. Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG z.B. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, VerfRS Rz 58, m.w.N.), dahin auflösen, dass der Gesetzgeber die Niedrigsteuergrenze auf 22,825 % (unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer) beziehungsweise 15,825 % (ohne Gewerbesteuer) absenkt. Angesichts der streitgegenständlichen Situation einer "Nullbesteuerung" der Einkünfte der Zwischengesellschaft in Hongkong könnten die Antragsteller allerdings hiervon nicht profitieren. Dem Senat erscheint es als schlechthin ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber eine die Antragsteller im Streitfall begünstigende neue Rechtslage (im Sinne einer vollständigen Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung) schaffen könnte (vgl. zum Erfordernis einer Entscheidungserheblichkeit Müller-Terpik in Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethke, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, Art. 80 Rz 173, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG). Entsprechendes gilt für die angeführten unionsrechtlichen Zweifel. Denn auch ein vom Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) erkannter Unionsrechtsverstoß der Hinzurechnungsbesteuerung würde nicht zu einer vollständigen Unanwendbarkeit oder Nichtigkeit der nationalen Vorschriften führen; vielmehr würde nach der vom Senat in ständiger Rechtsprechung vertretenen sogenannten geltungserhaltenden Reduktion unter Beachtung des Anwendungsvorrangs des Primärrechts vor nationalem Recht der Unionsrechtswidrigkeit durch das "Hineinlesen" der vom EuGH verbindlich formulierten unionsrechtlichen Erfordernisse in die betroffene Norm Rechnung getragen (z.B. Senatsurteile vom 03.02.2010 - I R 21/06, BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692; vom 15.01.2015 - I R 69/12, BFHE 249, 99, m.w.N.; s.a. Senatsurteil vom 09.08.2006 - I R 31/01, BFHE 214, 496, BStBl II 2007, 838 [Körperschaftsteuerbelastung des Betriebsstättengewinns einer EU-Kapitalgesellschaft --Steuersatz-- unter Berücksichtigung der Bindungswirkung einer Vorabentscheidung des EuGH]). Auch insoweit würden die Antragsteller hiervon nicht profitieren können.
- 23** 3. Keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Feststellung folgen aus den weiteren unionsrechtlichen Darlegungen der Antragsteller.
- 24** a) So hat der Senat bereits entschieden, dass die Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten vereinbar ist. Er hat insoweit die Erwägungen des EuGH in seinem Urteil X zur Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter im Sinne von § 7 Abs. 6, 6a AStG (Urteil vom 26.02.2019 - C-135/17, EU:C:2019:136, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2019, 347, nachfolgend Senatsurteil vom 22.05.2019 - I R 11/19 (I R 80/14), BFHE 265, 322, BStBl II 2021, 265) auf Fälle betreffend die "allgemeinen" Zwischeneinkünfte im Sinne von § 7 Abs. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 AStG übertragen (Senatsurteil vom 18.12.2019 - I R 59/17, BFHE 268, 30, BStBl II 2021, 270 und Senatsbeschluss vom 30.09.2020 - I R 12/19 (I R 78/14), BFHE 271, 135, BStBl II 2021, 511). Es ist angesichts der für das Feststellungsjahr unveränderten Gesetzeslage nicht ersichtlich, aus welchen noch nicht erwogenen Gründen davon abzurücken wäre.

- 25** b) Der sinngemäße Einwand der Antragsteller, das FA könne bei "inländischen Erklärungsverpflichteten" den Sachverhalt aus eigener Kenntnis und ohne Auskunftersuchen gegenüber den ausländischen Behörden beurteilen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn nach dem EuGH-Urteil X (EU:C:2019:136, IStR 2019, 347) kommt es für die Rechtfertigungsprüfung (allein) darauf an, ob ein "rechtlicher Rahmen" besteht, der insbesondere vertragliche Verpflichtungen vorsieht, die es den Steuerbehörden des Ansässigkeitsstaats ermöglichen können, die Richtigkeit der Informationen in Bezug auf die betreffende Gesellschaft zu überprüfen (Senatsurteil vom 18.12.2019 - I R 59/17, BFHE 268, 30, BStBl II 2021, 270 und Senatsbeschluss vom 30.09.2020 - I R 12/19 (I R 78/14), BFHE 271, 135, BStBl II 2021, 511). Der Vortrag der Antragsteller lässt diesen Umstand unberücksichtigt.
- 26** c) Schließlich vermag der Senat auch nicht den Erwägungen der Antragsteller im Hinblick auf die gesetzgeberische Unterscheidung zwischen passiven und aktiven Tätigkeiten zu folgen. Denn im Rahmen einer unionsrechtlichen Prüfung der Hinzurechnungsbesteuerung ist keine Vergleichspaarbildung zwischen Gesellschaften mit aktiven und passiven Tätigkeiten maßgebend. Bei einer derartigen Vergleichspaarbildung wäre das für eine unionsrechtliche Prüfung erforderliche grenzüberschreitende Element nicht abgebildet.
- 27** 4. Gründe für die Annahme einer unbilligen Härte der Vollstreckung als Aussetzungsgrund haben die Antragsteller weder geltend gemacht noch sind diese ersichtlich. Im Übrigen ist auch bei Vorliegen einer unbilligen Härte der Vollstreckung eine AdV nur möglich, wenn Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids nicht ausgeschlossen werden können (z.B. Senatsbeschluss vom 26.10.2011 - I S 7/11, BFH/NV 2012, 583, m.w.N.).
- 28** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)