

Protokoll zum
176. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 10. Dezember 2021¹

„Die Hinzurechnungsbesteuerung zwischen
Grundfreiheiten und Missbrauchsvermeidung“

Dr. Florian Oppel, LL.M.
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht
Principal Associate bei Freshfields Bruckhaus Deringer

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	2
II.	Hintergrund der HZB	3
III.	Rechtsentwicklung	4
IV.	Arbeiten der OECD und der EU	5
1.	BEPS-Report 3.....	5
2.	ATAD	6
V.	§§ 7–13 AStG – Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen.....	8
1.	Beherrschung	8
2.	Definition der passiven Einkünfte	11
3.	Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften	12
4.	Substanztest.....	12
5.	Niedrigbesteuerung	13
6.	Freigrenzen.....	14
7.	Rechtsfolgen	14
8.	Verfahrensrechtliche Fragen	15

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 176. Bochumer Steuerseminars. Erneut könne das Seminar zumindest in einem hybriden Rahmen stattfinden. Dergestalt ist es zunächst auch für das sich anschließende 177. Bochumer Steuerseminar geplant, bei welchem Herr Dr. Horlemann Vortragender sein werde. Sodann stellt *Prof. Seer* den Referenten, *Herrn Dr. Florian Oppel, LL.M.*, vor. Herr Dr. Oppel sei Principal Associate bei Freshfields Bruckhaus Deringer in Düsseldorf sowie Vorstandsvorsitzender des Young IFA Network Germany. Herr Dr. Oppel werde über die durch das ATADUmsG², welches die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)³ umsetzt, geänderte Hinzu-

² Ges. zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2035.

³ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193, S. 1.

rechnungsbesteuerung (HZB) gemäß §§ 7–13 AStG referieren. Nach *Prof. Seer* habe die Reform die Komplexität der HZB merklich gesteigert. Ebenfalls sei seines Erachtens die Schwelle für die Niedrigbesteuerung von 25 % nicht mehr zeitgemäß. Sodann erteilt er Herrn Dr. Oppel das Wort.

Dr. Oppel bedankt sich bei Prof. Seer für die Einladung zum Bochumer Steuerseminar sowie die einleitenden Worte. Trotz der Änderungen durch das ATADUmsG habe sich die HZB nicht grundlegend geändert. Viele Regelungsmaterien sind noch immer auf dem Stand der Einführung im Jahr 1972 und seiner Ansicht nach nicht mehr zeitgemäß. Dies gilt insbesondere für die zwischenzeitlich von 60 % auf 25 % heruntergesetzte Mindestbesteuerungsquote. Sein Vortrag solle auch deutlich machen, dass die deutsche HZB nicht vollständig den Vorgaben der ATAD entspreche. *Dr. Oppel* werde nach einer Einführung zunächst auf die historische Entwicklung eingehen, bevor er anhand der Darstellung der Tatbestandsvoraussetzungen sowie der Rechtsfolgen der §§ 7–13 AStG durch die wesentlichen Regelungskonzepte der HZB führe.

II. Hintergrund der HZB

Dr. Oppel beginnt seinen Vortrag mit den Gründen für die Einführung einer HZB. Hintergrund der HZB sei die intransparente Behandlung in- und ausländischer Kapitalgesellschaften im deutschen Steuerrecht, d.h. der Besteuerung sowohl auf der Ebene der Gesellschaft im Jahr des Gewinns als auch der Ebene des Gesellschafters im Jahr der Ausschüttung. Die Ausschüttung werde oftmals „privilegiert“ als Dividende gemäß § 8b KStG EStG mit einem Steuersatz von lediglich ca. 1,5 % besteuert, um die Vorbelastung auf Ebene der Gesellschaft zu berücksichtigen. Durch die Verlagerung von Einkünften auf ausländische Gesellschaften können sich durch die Ausnutzung der Besonderheiten der Dividendenbesteuerung sowie niedrigerer Steuersätze auf Ebene der Gesellschaft im Ausland Liquiditätsvorteile ergeben und Konzerne so die Gesamtsteuerbelastung senken. An dieser Stelle setze die HZB – zumindest ihrer Grundidee aus dem Jahr 1972 nach – an und fingiere bei typisiert missbräuchlicher Nutzung ausländischer Zwischengesellschaften eine Vollausschüttung der (schädlichen) Zwischeneinkünfte ohne Dividendenprivilegierung.

Dr. Oppel wendet sich nun überblicksartig den wichtigsten Regelungsmaterien der HZB zu. Zunächst müsse festgestellt werden, wann eine ausländische Zwischengesellschaft vorliege, bei der es gerechtfertigt sei, auf deren ausländischen Gewinn zuzugreifen. Hier gebe es eine wesentliche Änderung durch das ATADUmsG.

Anschließend müssen die Einkünfte bestimmt werden, die typisiert missbräuchlich in der ausländischen Zwischengesellschaft erzielt werden, insbesondere wie diese ermittelt werden. Ausgehend von der Idee der Ausnutzung eines internationalen Steuergelbes schlieÙe sich dann die Frage an, ab wann der deutsche Gesetzgeber von einem missbräuchlichen (ausländischen) Steuersatz ausgehe. *Dr. Ooppel* wirft die Frage auf, ob es vor diesem Hintergrund zweckmäßig erscheine, hierfür eine Niedrigsteuergrenze von 25 % festzulegen, wenn eine inländische Gesellschaft mit ca. 30 % besteuert werde. Weitere wichtige Themenfelder der HZB seien die Regelungskomplexe zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung, das Steuerverfahren sowie die Koordination der HZB mit anderen Staaten, welche potenziell ebenfalls eine HZB vorsähen.

III. Rechtsentwicklung

Dr. Ooppel thematisiert nun die Rechtsentwicklung der deutschen HZB. Als erste Industrienation habe die USA im Jahr 1962 eine HZB mit dem Ziel, die Aufhebung der Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften aufzuheben, eingeführt. In Deutschland habe etwa zeitgleich der Steueroasenbericht der Bundesregierung 1964 auf Wettbewerbsverfälschungen hingewiesen, die durch zwischenstaatliche Steuergelbes ausgelöst werden können. Als Reaktion hierauf sei insbesondere das AStG im Jahr 1972 zur Missbrauchsvermeidung erlassen worden, welches erstmals auch eine deutsche HZB vorgesehen habe. Historisch bedeutsam sei weiter die Entscheidung des EuGH in der Rs. Cadbury Schweppes⁴ zur Vereinbarkeit der britischen HZB mit den europäischen Grundfreiheiten gewesen. Nach dieser Entscheidung seien lediglich solche HZB mit den Grundfreiheiten vereinbar gewesen, die der Bekämpfung rein künstlicher Gestaltungen dienen. Als Reaktion auf diese Entscheidung habe der deutsche Gesetzgeber den Motivtest in § 8 Abs. 2 AStG eingeführt. Dieser sei nunmehr jedoch durch das ATADUmsG merklich verschärft worden. Das ATADUmsG gehe dabei auf die ATAD der EU zurück, welche den Report 3 des Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS-Projekts) der OECD (teilweise) umsetze.

⁴ EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 – Cadbury Schweppes.

IV. Arbeiten der OECD und der EU

1. BEPS-Report 3

Diesen Arbeiten der OECD und der EU im Rahmen des BEPS-Projekts wendet sich *Dr. Oppel* anschließend zu. Das 2013 eingeleitete BEPS-Projekt habe in Report 3 „best practice“-Empfehlungen für effektive HZB erarbeitet. Hintergrund dieser Empfehlungen sei die Erkenntnis gewesen, dass weltweit ein hoher Anreiz bestünde, mobile Einkünfte in niedrigbesteuernde Länder zu verlagern. International seien dabei teilweise keine HZB oder sehr unterschiedlich ausgestaltete HZB vorhanden gewesen. Nach den Empfehlungen der OECD solle sich eine HZB dabei in das nationale Besteuerungssystem sowie internationale völkerrechtliche Verpflichtungen einfügen sowie sowohl die Gewinnverlagerung aus dem eigenen Staat als auch die Gewinnverlagerung aus Drittstaaten verhindern. Dabei hätten die Empfehlungen aber gleichzeitig betont, dass ein ausgewogenes Verhältnis zwischen dem Ziel der Verhinderung von BEPS-Gestaltungen und den Interessen der Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sowie der Minimierung von Verwaltungs- und Befolgungskosten hergestellt werden müsse.

Dr. Oppel wendet sich anschließend den sog. „Building Blocks“ des Reports zu. Diese würden Maßnahmen und Parameter definieren und so eine Art Baukasten für die Mitgliedstaaten darstellen, um eine effektive HZB konzipieren zu können. Diese Building Blocks seien wesentlich in die ATAD eingeflossen. Auch verweise die ATAD auf diese Materialien und sehe im Zweifel die Heranziehung dieser zur Auslegung des Sekundärrechts – und damit auch des nationalen Rechts – vor.

Der erste Building Block definiere die Zwischengesellschaften sowie die Parameter für die Beherrschung einer Zwischengesellschaft. Hier empfehle die OECD eine weite Auslegung des Begriffs des beherrschten Unternehmens, sodass nicht nur Körperschaften und andere intransparente Gebilde, sondern auch transparente Gebilde erfasst würden. Eine Beherrschung könne sich sowohl aus Rechtsgründen als auch wirtschaftlich ergeben, wobei aber eine jeweilige Kontrolle von über 50 % vorausgesetzt werden würde.

Der zweite Building Block beschäftige sich mit der Frage, wann eine HZB angemessen sei. Hier sehe die OECD Bagatellgrenzen sowie ein den Steuerpflichtigen entlastenden Motivtest vor. Ebenfalls seien gewisse Unbedenklichkeitskriterien vorgesehen, wie

z.B. eine Liste von Ländern mit einer ausreichend hohen Steuerbelastung, eine sog. „White List“. Eine solche White List wurde jedoch weder durch den Richtlinienggeber noch durch den nationalen Gesetzgeber umgesetzt.

Das Herzstück des Berichts sei die Definition der Zwischeneinkünfte. Hier zeige die OECD ein erhebliches Spannungsverhältnis zwischen wirksamer Missbrauchsbe-kämpfung und Verwaltungs- und Befolgungskosten des Steuerpflichtigen auf. *Dr. Opperl* geht in diesem Rahmen auf die drei von der OECD vorgeschlagenen Ansätze zur Definition von Zwischeneinkünften ein (vgl. Folien 16 und 17 seines Vortrags). Neben der Einteilung von Risikokategorien sei sowohl eine Substanzanalyse als auch ein Excess-Profit-Ansatz vorgesehen.

Der nächste Building Block enthalte Empfehlungen zu der Berechnung und Zurechnung von Zwischeneinkünfte. Die OECD empfehle die Ermittlung der Zwischeneinkünfte anhand der Regelungen des Anwenderstaats. Eine Verlustverrechnung solle nur zwischen Zwischengesellschaften im selben Ansässigkeitsstaats möglich sein. Eine Zurechnung solle grundsätzlich nur bei einem Beherrschungsverhältnis und qualitativ sowie quantitativ dem Beherrschungsanteil des Steuerpflichtigem entsprechen. Der Hinzurechnungsbetrag solle dann dem Steuersatz des Anwenderstaats unterliegen.

Als letztes spricht *Dr. Opperl* die von der OECD herausgearbeiteten speziellen Doppelbesteuerungssituationen an, in denen durch Anrechnungen oder Freistellungen idealerweise Doppelbesteuerungen vermieden werden sollen (vgl. Folie 19 seines Vortrags).

2. ATAD

Dr. Opperl thematisiert nun die Arbeiten der EU bzgl. einer HZB. Die EU habe verschiedene Reports des BEPS-Projekts in der ATAD gebündelt. Diese gebe den Mitgliedstaaten ein Mindestschutzniveau (Art. 3 ATAD) vor und solle die Missbrauchsabwehr innerhalb der EU vereinheitlichen. Dabei betont *Dr. Opperl*, dass die Mitgliedstaaten zwar über dieses Mindestschutzniveau hinausgehen dürfen, jedoch die Grenzen der Primärrechts, insbesondere der Niederlassungs- sowie Kapitalverkehrsfreiheit, einzuhalten hätten.

Die Regelungen zur HZB seien in Art. 7 u. 8 ATAD enthalten. Zur Vergleichbarkeit der Arbeiten der EU mit denen der OECD sowie der Umsetzung durch das AStG habe *Dr. Oppel* die Vorgaben der ATAD den Building Blocks der OECD zugeordnet.

In Art. 7 Abs. 1 lit. a ATAD regele die ATAD zunächst die Kriterien der Beherrschung einer ausländischen Gesellschaft. Sie setze insofern die Vorgaben der OECD im Wesentlichen um. Ausdrücklich ordne die ATAD die Einbeziehung verbundener Unternehmen an.

Art. 7 Abs. 1 lit. b ATAD bestimme die Vorgaben hinsichtlich der Niedrigbesteuerungsgrenze. Hiernach liege eine Niedrigbesteuerung vor, wenn die Einkünftebesteuerung weniger als die Hälfte der Körperschaftsteuer im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen ausmache. *Dr. Oppel* weist darauf hin, dass die deutsche Niedrigsteuergrenze hier nach bei 7,5 % unter alleiniger Einbeziehung der Körperschaftsteuer und bei 15 % bei Einbeziehung auch der Gewerbesteuer liegen müsse. Die in § 8 Abs. 5 AStG umgesetzte Niedrigsteuergrenze von 25 % liege weit darüber.

Den Katalog der passiven Einkünfte bestimme Art. 7 Abs. 2 ATAD anhand eines Positivkatalogs (lit. a) oder anhand eines allgemeinen Motivatests (lit. b). Selbst beim Vorliegen passiver Einkünfte ist nach der ATAD zwingend ein Substanztest für EU-/EWR-Staaten vorzunehmen. Dies folge aus dem Umstand, dass die ATAD mit den primärrechtlichen Grundfreiheiten vereinbar sein müsse. Insofern konkretisiere der Substanztest in der ATAD die Rechtsprechung des EuGH.

Weiter sehe Art. 7 Abs. 3 u. 4 ATAD verschiedene Bagatellgrenzen und Ausnahmen von der HZB vor, insbesondere könne eine HZB ausscheiden, wenn ein Drittel oder weniger der Einkünfte passiv seien. *Dr. Oppel* verweist in diesem Kontext darauf, dass der deutsche Gesetzgeber bei der Umsetzung hierhingehend deutlich restriktiver gewesen sei und eine Ausnahme von der HZB lediglich bei einer Grenze von 10 % oder weniger sowie von maximal 80.000 € Einkünften pro Steuerpflichtigem vorgesehen habe.

Art. 8 ATAD sehe die Einkünfteermittlung vor und folge dabei im Wesentlichen den Vorgaben der OECD. Hier sehe die ATAD in Art. 8 Abs. 3 ATAD vor allem den Einbezug der Einkünfte in dem Jahr vor, in dem das Steuerjahr des Unternehmens endet und in Art. 8 Abs. 7 den Abzug der Steuer im Sitz-/Geschäftsleitungsstaat der ausländischen Gesellschaft vor.

V. §§ 7–13 AStG – Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen

Dr. Oppel wendet sich nun den Neuregelungen der deutschen HZB in den §§ 7–13 AStG zu. Er gibt zunächst einen Überblick über die einzelnen Regelungsgegenstände der §§ 7–13 AStG (vgl. Folie 30 seines Vortrags). Sodann stellt er § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG als zentrale Norm der deutschen HZB heraus, welche auf die übrigen Normenkomplexe der §§ 7–13 AStG verweise (vgl. Folie 31 seines Vortrags). Anschließend stellt *Dr. Oppel* zunächst die einzelnen Bestandteile der Normenkomplexe überblicksartig heraus (vgl. Folie 32 seines Vortrags), bevor er die einzelnen Bestandteilen näher erläutert.

1. Beherrschung

Zuerst wendet sich *Dr. Oppel* dem Erfordernis der Beherrschung zu.

Er geht dabei zunächst auf die Regelung des § 7 Abs. 1 AStG a.F. ein. Hiernach sei es nicht darauf angekommen, ob die ausländische Gesellschaft tatsächlich beherrscht worden sei, sondern lediglich, dass Inländer – verbunden oder unverbunden – zu mehr als die Hälfte beteiligt gewesen seien. Auf nahestehende Personen sei es nicht angekommen. *Dr. Oppel* verdeutlicht dieses Konzept anhand eines Beispiels (vgl. Folie 34 seines Vortrags).

Künftig würden die § 7 Abs. 2–4 AStG das Konzept einer echten Beherrschung i.S.e. gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise vorsehen. Nahestehende Personen würden nunmehr mitberücksichtigt. Auch das geänderte Konzept verdeutlicht er anhand eines Beispiels (vgl. Folie 35 seines Vortrags). Insofern sei zentrales Kriterium einer etwaigen Beherrschung die Definition der nahestehenden Person. Hier verweise § 7 Abs. 3 Satz 1 AStG auf die vier Fälle des § 1 Abs. 2 Nr. 1–4 AStG.

Sodann wendet sich *Dr. Oppel* verschiedenen Beispielfällen zu den Voraussetzungen einer Beherrschung zu.

Zunächst erläutert er die Voraussetzungen einer Beherrschung nach § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG unter Einbeziehung nahestehender Personen anhand zweier Beispielfälle (vgl. Folien 37 und 38 seines Vortrags).

Unter Bezugnahme auf die Neuregelung des § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG sowie des Beispiels auf Folie 39 seines Vortrags wirft *Dr. Oppel* die Frage auf, ob für ein Beherrschungsverhältnis notwendigerweise eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung erforder-

lich sei. Die Neuregelung des § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG sei insofern uneindeutig, da § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG lediglich allgemein auf die Beteiligung am Gewinn bzw. des Liquidationserlöses abstelle. Nach *Dr. Oppel* spreche der Telos jedenfalls gegen das Ausreichen von rein schuldrechtlichen Beteiligungen, da hierüber – abgesehen von einem etwaigen rein faktischen Zwang – keine Beherrschung im engeren Sinne ausgeübt werden könne. Ebenfalls würden in den meisten Fällen partiarischen Darlehen nicht auf die steuerliche Größe, sondern auf handelsrechtliche Parameter abstellen. Auch seien Zahlungen auf partiarische Darlehen steuerlich regelmäßig Betriebsausgaben und mindern den Gewinn. Aufgrund dessen können nach *Dr. Oppel* in den meisten Fällen solche schuldrechtlichen Beteiligungen keine Gewinnbeteiligungen im technischen Sinne seien. Seiner Ansicht nach stelle § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG vielmehr lediglich auf atypische Gesellschaften ab und nicht auf übliche Darlehensbeziehungen. Ungeklärt ist nach *Dr. Oppel* allerdings, inwiefern die die Kombination zwischen schuld- und gesellschaftsrechtlicher Beteiligung zu einer Beherrschung führen könne.

Weiter thematisiert *Dr. Oppel* den § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG, welcher erstmals eine Beherrschung auch bei einem Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten vorsehe. Nach *Dr. Oppel* erfasse das abgestimmte Verhalten regelmäßig sog. „Poolverträge“, wie sie bspw. in § 13b Abs. 4 Nr. 2 S. 2 ErbStG vorgesehen seien. Bei diesen sei regelmäßig vertraglich bindend vereinbart worden, dass die Gesellschafter einheitlich abzustimmen haben und bei einer Abweichung Vertragsstrafen fällig würden. Allerdings sei seines Erachtens das Merkmal des abgestimmten Verhaltens mit Blick auf den Bestimmtheitsgrundsatz eng auszulegen. Daher können sonstige Vereinbarungen, wie bspw. Shareholder Agreements, regelmäßig kein abgestimmtes Verhalten begründen.

Prof. Seer richtet die Frage an *Dr. Oppel*, wieso der Gesetzgeber seiner Meinung nach das Kriterium der Gewinnbeteiligung für die Annahme einer Beherrschung für rechtlich relevant hält. Für *Prof. Seer* sei die bloße Beteiligung am Gewinn für die Annahme einer etwaigen Beherrschung irrelevant. Vielmehr folge die Gewinnbeteiligung aus einer Beherrschung. Lediglich das Prinzip des „acting in concert“ des § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG als Zurechnungsgrund mache aus seiner Sicht Sinn, da bei einem abgestimmten Verhalten zweier allein nicht beherrschender Gesellschafter faktisch ein steuerlicher Nutzen generiert werden könne.

Dr. Oppel stimmt Prof. Seer dahingehend zu. Das Kriterium der Gewinnbeteiligung bei der Bestimmung einer Beherrschung mache seines Erachtens wenig Sinn. Er könne sich lediglich vorstellen, dass die gesetzgeberische Intention hinter diesem Merkmal die Überlegung gewesen sei, dass bei einer Gewinnbeteiligung in dieser Höhe das wirtschaftliche Ergebnis einer Gesellschaft „abgesaugt“ werden könne und für sich nutzbar gemacht werden könne. Ebenfalls sei es denkbar, dass über ein solch starkes schuldrechtliches Instrument eine faktische Steuerung vorgenommen würde. Einen gewissen Anklang hierzu finde man in § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG, wo auf einen beherrschenden Einfluss abgestellt würde. Dieser könne auch rein tatsächlich bestehen. Sofern man den Begriff der Gewinnbeteiligung allerdings technisch steuerlich auslege, könne nach *Dr. Oppel* unter diesen nur etwas subsumiert werden, was steuerlich auf Ebene der Gesellschaft nicht abziehbar wäre, mithin an eine Eigenkapitalbeteiligung heranreiche. Das Prinzip des „acting in concert“ könne er ebenfalls gut nachvollziehen. Allerdings stelle sich immer die Frage, welche Intensität für die Annahme eines solchen Verhaltens zu fordern sei, um die Unterwerfung unter die HZB rechtfertigen zu können. Nach ihm sei jedenfalls eine hierauf gerichtete bindende vertragliche Vereinbarung zu fordern.

Anschließend erläutert *Dr. Oppel* die Beherrschung nach § 7 Abs. 2 AStG unter Einbeziehung mittelbarer Beteiligungen einschließlich deren Anforderungen anhand zweier Beispielfälle (vgl. Folien 42 und 43 seines Vortrags).

Sodann wendet sich *Dr. Oppel* den Besonderheiten bei Personengesellschaften zu. Personengesellschaften seien nunmehr nach § 7 Abs. 3 Satz 2 AStG als nahestehende Personen zu behandeln. Neu sei ebenfalls, dass bei Personengesellschafter widerleglich gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG ein zusammenwirkendes Verhalten vermutet werde. Dies erläutert *Dr. Oppel* anhand eines Beispielfalls (vgl. Folie 44 seines Vortrags). Gerade bei Publikumsgesellschaften sei diese Regelung seiner Ansicht nach aber nicht zweckmäßig, da grundsätzlich alle Gesellschafter eine Feststellungserklärung abzugeben hätten.

Zuletzt erläutert *Dr. Oppel* die Steuerpflicht beschränkter Steuerpflichtiger gemäß § 7 Abs. 1 Satz 4 AStG anhand eines Beispielfalls (vgl. Folie 45 seines Vortrags).

2. Definition der passiven Einkünfte

Als nächstes wendet *Dr. Oppel* sich der Frage zu, wie passive Einkünfte nach der Neuregelung der HZB zu definieren seien.

Dr. Oppel erläutert zunächst die Grundmöglichkeiten der Definition der passiven Einkünfte durch einen Passiv- oder einen Aktivkatalog. Der deutsche Gesetzgeber habe sich in § 8 Abs. 1 AStG traditionell für einen Aktivkatalog entschieden, wonach grundsätzlich alle Einkünfte der ausländischen Gesellschaft passiv seien und nur die § 8 Abs. 1 angeführten Einkünfte aktiv. Nach *Dr. Oppel* sei das Konzept des Aktivkatalogs seit langem erheblicher Kritik ausgesetzt. Zunächst sei der Aktivkatalog oftmals nicht zeitgemäß, weil neue Einkunftstätigkeiten nicht in regelmäßigen Abständen aufgenommen werden würden. Dementsprechend sei der Aktivkatalog noch immer in weiten Teilen auf demselben Stand wie im Jahr 1972. Auch sei der Aktivkatalog enorm kompliziert, da dieser etliche Ausnahmen und Rückausnahmen enthalte. Zuletzt sei der Aktivkatalog für den Steuerpflichtigen mit enormen Verwaltungs- und Befolgungskosten verbunden.

Im Anschluss gibt *Dr. Oppel* einen Überblick über die passiven Einkünfte in § 8 Abs. 1 AStG und vergleicht den Aktivkatalog der alten mit der neuen Fassung (vgl. Folien 48 und 49 seines Vortrags).

Ebenfalls geht er auf die funktionale Betrachtungsweise bei der Einordnung der Einkünfte zu den einzelnen Tatbeständen im Rahmen des § 8 Abs. 1 AStG ein. Danach seien alle Erträge, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit aktiven Tätigkeiten erzielt würden, der jeweiligen Tätigkeit zuzuordnen. Diese funktionale Betrachtungsweise erläutert er anhand des Beispiels eines Kreditinstituts (vgl. Folie 50 seines Vortrags). Sowohl die Veräußerung einer Immobilie als auch die Anlage der Liquidität teilen das steuerliche Schicksal der Haupteinkunftsart der Bankgeschäfte. Unklar und vom Einzelfall abhängig sei dies allerdings hinsichtlich der Entwicklung des Robo-Advisers sowie der Beratung von Tochtergesellschaften.

Sodann verdeutlicht *Dr. Oppel* die Komplexität des Aktivkatalogs beispielhaft anhand der Ausnahmen und Rückausnahmen des Tatbestand des § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG (vgl. Folien 51 und 52 seines Vortrags).

Ebenfalls geht er auf die Neuregelung des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG bzgl. Dividenden ein, welche entgegen den Vorgaben der ATAD für Gewinnausschüttungen nicht stets als

passiv einordnen seien. Vielmehr ordne § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG eine differenzierte Betrachtung an. Dies sei nach *Dr. Oppel* allerdings kein Verstoß gegen den Mindeststandard der ATAD, weil der Gewinn auf mittelbarer Ebene nachgelagert erfasst werden würde.

Zuletzt stellt *Dr. Oppel* die rechtlichen Änderungen des § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG bzgl. von Veräußerungsgewinnen anhand eines Beispielsfalls dar (vgl. Folie 55 seines Vortrags).

3. Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften

Nun thematisiert *Dr. Oppel* die Besonderheiten der HZB bei Kapitalanlagegesellschaften gemäß § 13 AStG. Dies seien Gesellschaften, die Zahlungsmittelforderungen, Kapitalbeteiligungen, etc. halten und verwalten. Der Gesetzgeber habe durch die Einbeziehung dieser Gesellschaften in den Anwendungsbereich der HZB die Umgehung der HZB durch Sammelgestaltungen zum Zwecke der Kapitalanlage verhindern wollen. § 13 AStG habe dabei die bisherigen Regelungen aus § 7 Abs. 6, 7a AStG im Wesentlichen übernommen. Allerdings werde auch bei Drittstaatengesellschaften nunmehr ein Substanztest zugelassen.

4. Substanztest

Im Anschluss geht *Dr. Oppel* auf den Substanztest der HZB ein. Seiner Meinung nach sei die Regelungen zum Substanztest in § 8 Abs. 2–4, 13 Abs. 4 AStG neben der Bestimmung der passiven Einkünfte die wichtigsten Regelungen der HZB. Dies aus dem Grund, dass bei der deutschen HZB einerseits ein im internationalen Vergleich hoher Niedrigsteuergrenze mit 25 % als auch das Konzept des Aktivkatalogs geregelt worden sei. Dementsprechend unterfallen zunächst alle Einkünfte, die nicht unter den Aktivkatalog fallen, der HZB, sofern nicht der Substanztest etwas anderes ergebe.

Dr. Oppel thematisiert dabei zunächst den historischen Hintergrund des Substanztests. Dieser sei durch den EuGH in der Rechtssache Cadbury Schweppes entwickelt worden. Nach dem EuGH verstoße eine HZB gegen die Grundfreiheiten, wenn die Gesellschaft tatsächlich im Aufnahmestaat angesiedelt sei und dort einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehe. Allerdings seien Vorschriften zur Bekämpfung rein künstlicher Konstruktionen zulässig. *Dr. Oppel* betont, dass ein solcher Substanztest nach den Vorgaben des EuGH aufgrund des Anknüpfens an eine bloße wirtschaftliche Tätigkeit sehr geringen Voraussetzungen unterliege. Nachdem *Dr. Oppel* die Recht-

sprechungsentwicklung infolge der deutschen Umsetzung des Substanztests in § 8 Abs. 2 AStG a.F. dargestellt hat (vgl. Folie 62 seines Vortrags), geht er auf den Substanztest der Neuregelung ein und stellt die vorgesehenen Voraussetzungen in den Kontext der alten Fassung sowie den Vorgaben der ATAD (vgl. Folie 63 seines Vortrags). Nach *Dr. Oppel* sei die Erfüllung des Substanztests nach der Neuregelung ausgehend vom Gesetzeswortlaut deutlich schwieriger zu erfüllen. Unklar sei insbesondere, was unter dem Tatbestandsmerkmal der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit zu verstehen sei. Während die tatsächliche Tätigkeit nur keine fiktive Tätigkeit erfordere, setze eine Wesentlichkeit nach *Dr. Oppel* eine gewisse Qualifikation und demnach eine bedeutsamere Tätigkeit voraus. Ausgehend von den im BMF-Schreiben vom 17.3.2021 in Bezug auf § 8 Abs. 2 AStG a.F. geäußerten Maßstäbe gehe er davon aus, dass das BMF das Merkmal der Wesentlichkeit einer Tätigkeit deutlich strenger auslegen werde. Die seitens des BMF geäußerten Maßstäbe stellt er anschließend dar (vgl. Folie 64 seines Vortrags). Seines Erachtens seien diese Maßstäbe mit Blick auf die Cadbury Schweppes-Rechtsprechung des EuGH jedenfalls zu streng.

Zuletzt geht *Dr. Oppel* noch gesondert auf das in § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG enthaltene Outsourcing-Verbot ein. Er erläutert dieses Verbot zunächst anhand eines Beispielsfalls (vgl. Folie 66 seines Vortrags). Das Outsourcing-Verbot habe ihn sehr überrascht, da eine vergleichbare Formulierung in § 50d EStG seitens des Gesetzgebers aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Deister Holding/Juhler Holding*⁵ habe gestrichen werden müssen. Der EuGH habe entschieden, dass in den Fällen, in denen in einem Staat zahlreiche andere substanzstarke Konzerngesellschaften agieren, diese Tatsache gegen eine missbräuchliche Gestaltung spreche. Insofern sei abzuwarten, wie sich diese Rechtsprechung bei der HZB auswirken werde.

5. Niedrigbesteuerung

Hieran anschließend wendet sich *Dr. Oppel* der Niedrigsteuergrenze des § 8 Abs. 5 AStG zu. Diese sei durch das ATADUmsG unverändert bei 25 % belassen worden. Dies sei insofern ungewöhnlich, als dass die ATAD lediglich eine Niedrigsteuergrenze von 7,5 % vorgegeben habe. Vor diesem Hintergrund gibt *Dr. Oppel* einen Überblick über die Niedrigsteuergrenze anderer ausgewählter Nationen (vgl. Folie 68 seines

⁵ EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16 u. C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009 – *Deister Holding u. Juhler Holding*.

Vortrags). Er stellt fest, dass es in der EU gebe keinen anderen Mitgliedstaat gebe, der eine vergleichbar hohe Niedrigsteuergrenze wie Deutschland habe. Eine derart hohe Niedrigsteuergrenze sei insbesondere deswegen zu kritisieren, da ein hoher Administrationsaufwand für den Steuerpflichtigen bestehe und eine Anrechnungsmöglichkeit bei der Gewerbesteuer fehle.

6. Freigrenzen

Dr. Oppel stellt im Anschluss die Freigrenze des § 9 AStG sowie die der ATAD vor.

7. Rechtsfolgen

Sodann thematisiert *Dr. Oppel* die Rechtsfolgen der HZB. § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG ordne rechtsfolgenseitig die Steuerpflicht der Einkünfte der ausländischen Gesellschaft bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner Beteiligung am Nennkapital an. Steuertechnisch regle § 10 AStG die Hinzurechnung sowie die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts (vgl. Folie 73 seines Vortrags). Die entsprechende Anwendung der deutschen steuerlichen Vorschriften könne aber insbesondere zu Doppelbesteuerungen führen. Dies verdeutlicht *Dr. Oppel* anhand eines Beispielfalls (vgl. Folie 74 seines Vortrags).

Der Hinzurechnungsbetrag gelte in dem Jahr als bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet. Die Einkünftequalifikation hänge davon ab, ob die Beteiligung im Betriebs- oder Privatvermögen belegen sei. Besonders problematisch sei nach *Dr. Oppel*, dass der Hinzurechnungsbetrag im Gewerbeertrag enthalten sei und auch der Gewerbesteuer unterworfen werde. Es komme aber weder eine Kürzung nach §§ 9 Nr. 3 Satz 1, 7 Satz 7 noch nach § 9 Nr. 7 GewStG in Betracht.

Die Steueranrechnung sei in § 12 AStG geregelt und erfasse zwei Fälle. Nach § 12 Abs. 1 AStG werden auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer solche Steuer angerechnet, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallen, mithin auf Ebene der ausländischen Zwischengesellschaft entstanden seien. Da keine Anrechnung bei der Gewerbesteuer vorgenommen werde, entstehe bei einer ausländischen Steuer von über 15 % ein Anrechnungsüberhang. Daneben regle § 12 Abs. 2 AStG die Anrechnung ausländischer Hinzurechnungsbeträge.

Ferner geht *Dr. Oppel* auf die bisherigen Rechtsfolgen betreffend mittelbare Beteiligungen ein und erklärt vor diesem Hintergrund die übertragende Zurechnung nach § 14 AStG a.F. (vgl. Folie 77 seines Vortrags). Dieses Konzept sei grundlegend überarbeitet worden. Vielmehr ordne § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG nunmehr die Zurechnung entsprechend der mittelbaren Beteiligung vor. Eine Doppelbesteuerung werde durch § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG sowie § 12 Abs. 1, 2 AStG vermieden. Dieses neue Konzept erläutert *Dr. Oppel* anhand eines Beispielfalls (vgl. Folie 84 seines Vortrags). Das Beispiel zeige auf, dass die Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungen auch auf Ebene der Muttergesellschaft zu einer doppelten Gewerbesteuerbelastung führe, da bei der Gewerbesteuer eine Anrechnungsmöglichkeit fehle.

Zuletzt erläutert *Dr. Oppel* den Kürzungsbetrag gemäß § 11 AStG zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung.

8. Verfahrensrechtliche Fragen

Zum Schluss seines Vortrags spricht *Dr. Oppel* noch einige verfahrensrechtliche Aspekte an. Die Besteuerungsgrundlagen für die §§ 7–13 AStG würden gemäß § 18 Abs. 1 AStG gesondert festgestellt. Sofern mehrere Steuerpflichtige an der ausländischen Zwischengesellschaft beteiligt seien, erfolge die Feststellung einheitlich. Jeder Steuerpflichtiger habe eine Feststellungserklärung abzugeben. Für die Fälle des Substanztests i.S.v. § 8 Abs. 2 AStG sei keine Feststellungserklärung notwendig, sondern lediglich eine Anzeige mit geeigneten Angaben zur Prüfung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 AStG.

Hiernach beendet *Dr. Oppel* seinen Vortrag und leitet die anschließende Diskussion mit einem Zitat aus dem Regierungsentwurf⁶ ein:

„In diesem Zusammenhang soll die Hinzurechnungsbesteuerung zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland zeitgemäß und rechtssicher ausgestaltet werden.“

Prof. Seer bedankt sich bei *Dr. Oppel* für den gut strukturierten Vortrag. Seines Erachtens spreche das Zitat für sich und bedürfe nicht mehr vieler Worte. *Prof. Seer* kritisiert, dass durch die HZB Anrechnungsüberhänge bei der Gewerbesteuer produziert würden. Die HZB zeige abermals den Störfaktor der (seitens des Gesetzgebers sakrosankten) Gewerbesteuer auf. *Prof. Seer* gehe davon aus, dass der EuGH in derartigen

⁶ BT-Drucks. 19/28652, S. 25.

Fällen zu einer Unvereinbarkeit der deutschen HZB mit dem europäischen Primärrecht kommen werde.

Dr. Hans-Michael Pott meldet ebenfalls Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit einer derartigen Ausgestaltung der HZB mit den Grundfreiheiten an.

Damit beendet *Prof. Seer* das heutige Seminar und bedankt sich bei Dr. Oppel und den Teilnehmern. Vortragender des nächsten Seminars werde Herr Dr. Horlemann am 21.1.2022 mit dem Thema „Verlustberücksichtigung über die Zeit – ein Vorschlag zur Überwindung der Periodizität“ sein.