

Protokoll zum
179. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 20. Mai 2022¹

„Die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz“

Honorarprofessor Dr. Lars Rehfeld
Syndikus-Rechtsanwalt, Steuerberater
Leiter Konzernsteuerabteilung Würth Gruppe

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

Inhaltsverzeichnis

I. Einleitung.....	2
II. Gesetzlichen Grundlagen, Rechtsentwicklung u. systematische Einordnung	3
III. Regelungskonzeption der HZB nach dem ATADUmsG.....	5
1. Beherrschungskriterium – § 7 Abs. 1–4 AStG.....	5
2. Aktivkatalog vs. Motivtest § 8 Abs. 1–4 AStG	6
3. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter – § 13 AStG	7
4. Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen – § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG	8
5. Veräußerungsgewinne – § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG	8
6. Umwandlungen – § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG.....	9
7. Motivtest – § 8 Abs. 2–4 AStG	9
8. Niedrigbesteuerung – § 8 Abs. 5 AStG.....	10
9. Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags – § 10 AStG	10
10. Anrechnung ausländischer Steuern – § 12 AStG.....	10
11. Hinzurechnungskorrekturvolumen – § 11 AStG.....	11
IV. Schlussfolgerungen für die Praxis	11

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 179. Bochumer Steuerseminars, welches abermals in einem hybriden Rahmen stattfindet. Sodann stellt *Prof. Seer* den heutigen Referenten, *Herrn Honorarprofessor Dr. Lars Rehfeld*, vor. *Prof. Seer* freue sich, Prof. Rehfeld als einen anerkannten Experten auf dem Gebiet des Außensteuerrechts als Honorarprofessor habe gewinnen zu können. Er sei froh, dass Prof. Rehfeld das Internationale Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum lehre und dem Lehrstuhl nah verbunden geblieben sei. Denn Prof. Rehfeld habe nicht nur in Bochum studiert, sondern am Lehrstuhl für Steuerrecht unter Prof. Seer ebenso promoviert. Thema seiner Promotion war dabei die Vereinbarkeit des gesamten AStG mit den europäischen Grundfreiheiten. Bis heute sei diese Arbeit ein Grundlagenwerk, welches häufig zitiert würde. Die gesamte Thematik sei bis heute hoch aktuell, was sich insbesondere an dem heutigen Vortragsthema der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem ATAD-

Umsetzungsgesetz abermals bestätige. Anschließend erteilt er Herrn Prof. Rehfeld das Wort.

Prof. Rehfeld bedankt sich für die netten einleitenden Worte von Prof. Seer. Wie bereits von Prof. Seer angekündigt, werde das Thema seines Vortrags die Hinzurechnungsbesteuerung (HZB) nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) sein. Neben der theoretischen Aufbereitung der HZB sollen ebenso Praxisfälle im Fokus seines Vortrags stehen. Diese sollen verdeutlichen, dass die HZB mit dem ATADUmsG noch komplexer geworden sei und es in der Praxis oftmals an der nötigen Rechtssicherheit fehle. Bevor *Prof. Rehfeld* mit dem Vortrag beginne, möchte er zunächst noch einige einleitende Worte zu seiner Person und seinem Arbeitgeber, der Würth Gruppe, sagen. Die Würth Gruppe ist ein Familienunternehmen mit Sitz in Baden-Württemberg. Tätig ist diese im Bereich B2B Handel mit Montage- und Befestigungsmaterialien. Das Betriebsergebnis belief sich für das Jahr 2021 auf ca. 1,3 Milliarden Euro bei einem Umsatz von ca. 17 Milliarden Euro. Die Würth Gruppe beschäftige in über 80 Ländern ca. 84.000 Mitarbeiter. *Prof. Rehfeld* sei seit 2015 bei der Würth Gruppe, davor habe er seit 2001 unter Prof. Kroppen erst bei Deloitte und dann bei PWC gearbeitet.

Prof. Rehfeld habe seinen Vortrag dergestalt gegliedert, dass er zunächst die gesetzlichen Grundlagen der durch das ATADUmsG geänderten HZB herausstellen werde. Anschließend werde er durch die wesentliche Regelungskonzeption führen. In diesem Rahmen werde er die Komplexität der HZB sowie praktischen Problemfelder aus Sicht der Praxis beleuchten. Seinen Vortrag werde er mit Schlussfolgerungen für die Unternehmenspraxis beenden.

II. Gesetzlichen Grundlagen, Rechtsentwicklung u. systematische Einordnung

Das ATADUmsG² gehe auf die ATAD³ der EU zurück, welche den Report 3 des Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS-Projekts) der OECD (teilweise) umsetze. Ziel

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.

des Richtliniengebers sei dabei die Schaffung eines einheitlichen Mindeststandards in der EU für die BEPS-Empfehlungen.

Die Regelungskonzeption beruhe dabei im Wesentlichen auf den gleichen Grundsätzen wie bei der Einführung der HZB im Jahr 1972. Die HZB gemäß §§ 7 ff. ASTG rechne die Einkünfte einer ausländischen Tochtergesellschaft den Einkünften eines (un-)beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigners ohne tatsächliche Ausschüttung hinzu, wenn die ausländische Tochtergesellschaft ihre Einkünfte aus sog. passiven Tätigkeiten mit einer effektiven Steuerlast von weniger als 25 % im Ansässigkeitsstaat erziele. Die Grundkonzeption der HZB verdeutlicht *Prof. Rehfeld* an einem Schaubild (vgl. Folie 6 seiner Präsentation). Die HZB führe damit zu einer Durchbrechung des Trennungsprinzips bei Kapitalgesellschaften.

Auch bei passiver, niedrigbesteuerter Einkunftserzielung einer ausländischen Betriebsstätte führe § 20 Abs. 2 AStG i.V.m. § 8 AStG als Treaty Override zum Wechsel der abkommensrechtlich Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode. § 20 Abs. 2 AStG möchte er im Rahmen des hiesigen Vortrags mangels umfassender Änderungen jedoch außen vorlassen.

Zur Erläuterung des Hintergrunds der HZB führt *Prof. Rehfeld* ein Zitat aus dem Steueroasenbericht der Bundesregierung aus dem Jahr 1964 an (vgl. Folie 7 seiner Präsentation). In ihrer Grundkonzeption solle durch die HZB verhindert werden, dass Konzerne Liquiditätsvorteile und eine gesenkte Gesamtsteuerbelastung erlangen, indem sie Einkünfte auf (substanzlose) Gesellschaften ins niedrigbesteuernde Ausland verlagern und sich die Besonderheiten der Dividendenbesteuerung sowie niedrigerer Steuersätze auf Ebene der Gesellschaft im Ausland zunutze machen. Die nunmehr seit 1972 bestehende Grundregelungskonzeption gehe jedoch nach Ansicht von *Prof. Rehfeld* weit über diesen Zweck hinaus.

Hinsichtlich der Rechtsentwicklung betont *Prof. Rehfeld*, dass diese seit 1972 unwesentlich geblieben ist. Eine umfassende Überarbeitung sei – abgesehen von der Einfügung des § 8 Abs. 2 AStG infolge der EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache Cadbury Schweppes⁴ – erst durch das ATADUmG vorgenommen worden. Die ATAD der EU beruhe dabei auf dem 2013 eingeleiteten BEPS-Projekt, welches in Report 3 „best practice“-Empfehlungen für eine effektive HZB erarbeitet habe. Hintergrund

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

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. *Prof. Rehfeld* illustriert diese Arbeiten anhand verschiedener Zitate der OECD sowie der Präambel der ATAD (vgl. Folien 9–14 seiner Präsentation). Aufgrund der zunehmenden Einführung von HZB weltweit werde ein effektives Monitoring der divergierenden Regelungen zur HZB im internationalen Konzern immer wichtiger. Besonders hebt er hervor, dass die innerhalb der EU – aufgrund des bloßen Mindeststandards nach Art. 3 ATAD – stark divergierenden mitgliedstaatlichen Regelungskonzepte einer HZB jeweils mit den europäischen Grundfreiheiten vereinbar sein müssen (vgl. Folie 13 seiner Präsentation). Vorrangig sei im Kontext der HZB die Niederlassungsfreiheit einschlägig, wobei je nach Beteiligungshöhe auch die Kapitalverkehrsfreiheit in Betracht komme. Er wirft die Frage auf, was geeignet, erforderlich und angemessen zum Schutz der deutschen KSt-/ESt-Bemessungsgrundlage sei.

Sodann stellt *Prof. Rehfeld* die wesentlichen Änderungen der deutschen HZB durch das ATADUmsG im Überblick dar (vgl. Folien 15–17 seiner Präsentation).

III. Regelungskonzeption der HZB nach dem ATADUmsG

1. Beherrschungskriterium – § 7 Abs. 1–4 AStG

Prof. Rehfeld wendet sich zunächst dem Beherrschungskriterium in § 7 Abs. 1–4 AStG zu, welches wesentliche Änderung erfahren habe.

Nach § 7 Abs. 1 AStG a.F. 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. Künftig würde § 7 Abs. 2–4 AStG das Konzept einer echten Beherrschung i.S.e. gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise vorsehen. Maßgeblich für die Beherrschung sei nach § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG die Zurechnung von mehr als der Hälfte der Anteile am Nennkapital oder an den Stimmrechten oder die Beteiligung am Gewinn bzw. Liquidationserlös. Nahestehende Personen würden nunmehr mitberücksichtigt. Zentrales Kriterium einer etwaigen Beherrschung sei 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. § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG sehe ferner erstmals eine Beherrschung bei einem Zusammenwirken durch

abgestimmtes Verhalten vor. Personengesellschaften seien nach § 7 Abs. 3 Satz 2 AStG als nahestehende Personen zu behandeln. Bei Personengeschaftern werde gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG widerleglich ein zusammenwirkendes Verhalten vermutet. Die Änderungen bezüglich des Beherrschungskriteriums erläutert *Prof. Rehfeld* anschließend anhand eines Beispielsfalls (vgl. Folien 19 f. seiner Präsentation). Im Kontext des Beispielsfalls wirft *Prof. Rehfeld* die Frage nach dem Verhältnis zu den Grundfreiheiten auf (vgl. Folie 21 seiner Präsentation). Die Änderung des Beherrschungskriteriums bzw. das Konzept der ATAD hinsichtlich einer echten Beherrschung ist auf die Entwicklung in der EuGH-Rechtsprechung zurückzuführen und soll die Niederlassungsfreiheit vorrangig vor der Kapitalverkehrsfreiheit zur Anwendung kommen lassen. Hingegen war nach der alten Konzeption des Beherrschungskriteriums die Kapitalverkehrsfreiheit vorrangig vor der Niederlassungsfreiheit anzuwenden, da § 7 AStG a.F. – anders als nun die Neuregelung – auf nichtwesentliche Beteiligungen abgestellt habe. Dementsprechend haben die Grundfreiheiten zu einem Substanznachweis auch für Drittstaaten-Gesellschaften verpflichtet (vgl. hierzu Folien 22–24 seiner Präsentation). Jedoch sei nach *Prof. Rehfeld* auch im Kontext der Neuregelung eine Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit diskussionswürdig. Ausgehend von seinem gebildeten Beispielsfall auf Folie 21 werden DE1–3 einer HZB unterworfen. Die Kontrolle übe allerdings die NL BV aus. Auf die NL BV sei seiner Ansicht nach aber die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar, da diese unmittelbar in DE1–3 investiert habe. Die Besteuerung auf Ebene von DE1–3 aufgrund der mittelbaren Beteiligung in eine Drittstaaten-Gesellschaft verletze seiner Auffassung nach die Kapitalverkehrsfreiheit der NL BV, weil ein paralleler Sachverhalt nicht zu einer HZB führen würde, wenn eine Beteiligung direkt gehalten würde. Sofern man dies annehme, müsste für eine verhältnismäßige Regelung auch im Drittstaaten-Sachverhalt eine Exkulpationsmöglichkeit bei substanzhaltigen Gesellschaften gegeben sein.

2. Aktivkatalog vs. Motivtest § 8 Abs. 1–4 AStG

Trotz dieser Problematik sei ein sog Motivtest für Drittstaaten-Sachverhalte nicht vorgesehen. Dies werde seitens des Gesetzgebers damit begründet, dass die Vorschriften des Aktivkatalogs in § 8 Abs. 1 AStG den „in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb mit Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ kenne. Allerdings lasse der Aktivkatalog nur für den Handel in § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG und die Erbringung von Dienstleistungen gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 5 lit. b AStG als

Rückausnahme zur passiven Einkünftequalifikation aus Geschäftsbeziehungen mit inländischen verbundenen Unternehmen den „in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb“ exkulperend zu. Im Übrigen verlange die Exkulpation zusätzlich, dass die „Tätigkeit ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen“ ausgeübt werde. Gleiches gelte auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von immateriellen oder beweglichen Wirtschaftsgütern gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 6 lit. a, c AStG. Hingegen sei die im Motivtest verwendete Begrifflichkeit der „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ der ausländischen Gesellschaft zur Qualifikation von aktiven Einkünfte von Banken und Versicherungen in § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG eingeführt worden, was einen inzidenten Motivtest nach sich ziehe. Diese führe zu unterschiedlichen Möglichkeiten der Exkulpation. Die hieraus resultierenden Friktionen von gleichgelagerten Sachverhalten innerhalb und außerhalb des EU-/EWR-Gebiets stellt *Prof. Rehfeld* anhand mehrerer Praxisfälle dar (vgl. Folien 28–35 seiner Präsentation). Die in diesen Fällen auftretenden unterschiedlichen steuerlichen Behandlungen führe innerhalb eines international aufgestellten Konzerns zur künstlichen Aufteilung von eigentlich einheitlich konzipierten Geschäftsmodellen.

Prof. Seer meldet sich zu Wort und kritisiert die Komplexität des Ausnahme-Rückausnahme-Katalog des § 8 AStG. Zudem sei es seiner Ansicht nach nicht nachvollziehbar, warum die Niedrigsteuergrenze im Rahmen des ATADUmsG nicht auf 15 % gesenkt wurde.

3. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter – § 13 AStG

Nun thematisiert *Prof. Rehfeld* die Besonderheiten der HZB bei Kapitalanlagegesellschaften gemäß § 13 AStG. Dies seien Gesellschaften, die Zahlungsmittelforderungen, Kapitalbeteiligungen, etc. halten und verwalten. § 13 AStG habe dabei die bisherigen Regelungen aus § 7 Abs. 6, 6a AStG im Wesentlichen übernommen. Das diesbezügliche Regelungskonzept stellt *Prof. Rehfeld* anhand eines Beispielsfalls dar (vgl. Folie 36 f. seiner Präsentation). Die Sonderregelung des § 13 AStG werde damit begründet, dass die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache X GmbH⁵ eine Verletzung der Grundfreiheiten bei fehlender Exkulpationsmöglichkeit bei Drittstaaten-Gesellschaften angenommen habe, sofern eine Norm lediglich Portfolioinvestitionen erfasse und keine wesentlichen Beteiligungen. Dementsprechend werde durch § 13

⁵ EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 – X GmbH.

Abs. 4 AStG auch bei Drittstaatengesellschaften nunmehr ein Substanztest zugelassen. Dies führe in dem gebildeten Beispielsfall dazu, dass sich die DE AG hinsichtlich der US Finco nicht exkulpieren kann, wohingegen bei der Singapur Finco eine Exkulpation möglich ist. Gleiches gilt nach Ansicht von *Prof. Rehfeld* für die schweizerische Betriebsstätte, da § 8 Abs. 2 Satz 4 AStG a.F. entfallen sei.

Prof. Seer wirft die Frage auf, was den Gesetzgeber angesichts des mit der HZB verfolgten Zwecks daran hindere, eine konturierte Exkulpationsmöglichkeit für sämtliche Gesellschaften einzuführen. Angesichts des durch die Komplexität der HZB hervorgerufenen enormen Aufwands für Compliance seitens der Unternehmen als auch der Verifikation durch die Finanzverwaltung dürfte das reale Steueraufkommen seiner Ansicht nach marginal ausfallen.

Prof. Rehfeld stimmt dem zu. Die Gesetzesbegründung beschränke sich auf die Feststellung, dass die ATAD den Ausschluss von Drittstaatengesellschaften zulasse. Die Beschränkung hänge wohl auch mit einem Interesse an Transparenz zusammen, da Konzerne zur Offenlegung der gesamten Wertschöpfungskette verpflichtet würden.

4. Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen – § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG

Sodann wendet sich *Prof. Rehfeld* den offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen im Rahmen des Aktivkatalogs zu. Bislang sei es gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG a.F. so gewesen, dass hinsichtlich Gewinnausschüttungen keine Rückausnahmen vorgesehen waren und diese damit als aktiv zu qualifizieren waren. Die Neuregelung in Nr. 7 enthalte jedoch drei Ausnahmen von der Qualifikation als Aktiveinkünfte. Nach kurzer Darstellung aller drei Ausnahmen geht *Prof. Rehfeld* speziell auf die Ausnahme gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 7 lit. a AStG für verdeckte Gewinnausschüttungen ein, bei welchen nunmehr ein umfassendes Korrespondenzprinzip gelte (vgl. Folien 38 f. seiner Präsentation). Auf dieser Grundlage stellt er praktische Anwendungsprobleme dieser Ausnahme heraus (vgl. Folie 41 seiner Präsentation).

5. Veräußerungsgewinne – § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG

Veräußerungsgewinne seien nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG als aktiv zu qualifizieren. Eine Ausnahme gelte lediglich bei Veräußerungsgewinnen gemäß § 8b Abs. 7 KStG, auch wenn die laufenden Einkünfte der ausländischen Gesellschaft gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG als aktiv zu qualifizieren seien. Positiv hervorzuheben sei, dass die passiven

Rückausnahmen für Veräußerungsgewinne aus REIT- und Kapitalanlage-Gesellschaften nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG a.F. entfallen seien.

6. Umwandlungen – § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG

Im Anschluss wendet sich *Prof. Rehfeld* der Behandlung von Umwandlungen zu, die vermeintlich eine Verbesserung im Vergleich zur Neuregelung erfahren haben. Grundsätzlich seien Umwandlungen i.S.d. deutschen UmwG gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG als aktiv zu qualifizieren. Voraussetzung sei allerdings, dass mittels der übertragenen Wirtschaftsgüter eine aktive Einkünftequalifikation gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1–8 AStG stattfinde. Sofern aber eine aktive Einkünftequalifikation nicht nachgewiesen werden könne, sei die Umwandlung nur aktiv, wenn die Umwandlung im Inland gemäß dem UmwStG zu Buchwerten erfolgen könne und im Ausland tatsächlich steuerlich zu Buchwerten erfolgt sei. *Prof. Rehfeld* könne nicht nachvollziehen, warum die Rückausnahme von der Ausnahme auf dem inländischen Typenvergleich aufsetzen müsse. Seiner Ansicht nach wäre es besser gewesen, auf den ausländischen Typenvergleich aufzusetzen. Darüber hinaus stelle sich die Frage nach der Einkünfteerzielung infolge der Umwandlung. Dies führe seines Erachtens dazu, eine einheitliche Umwandlung für die Zwecke der HZB künstlich aufzuteilen. Dies führe in der Praxis zu erheblichen Schwierigkeiten, da beispielsweise regelmäßig ganze Teilbetriebe übertragen würden. Insbesondere stelle sich auch die Frage, ob für den passiven Teil der Umwandlung der Motivtest nach § 8 Abs. 2 AStG eingreife.

Prof. Rehfeld resümiert, dass allein der Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 eine Vielzahl an ungeklärten rechtlichen Fragestellungen aufwerfe. Hieraus resultiere eine enorme Rechtsunsicherheit. Die überwiegende Zahl der Fragestellungen seien auch gerade nicht von der ATAD intendiert, sondern ergeben sich überwiegend aus der deutschen (Sonder-)Regelung. Fraglich ist auch, ob seitens der Finanzverwaltung umfassende verbindliche Auskünfte für diese erteilt würden.

7. Motivtest – § 8 Abs. 2–4 AStG

Der Motivtest nach § 8 Abs. 2 AStG sei nach Ansicht von *Prof. Rehfeld* im Wesentlichen gut konzipiert, da dieser prinzipiell der ATAD entspricht. Eine Abweichung sei lediglich die räumliche Begrenzung des § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG auf den Staat, „in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat“. Insofern können nach *Prof. Rehfeld* ebenso EU- und Drittstaaten-Betriebsstätten von EU-/EWR-Gesellschaften in den

Motivtest einbezogen werden. Dies würde sich unter dem Aspekt der Niederlassungsfreiheit auch aus den Grundfreiheiten ergeben. Diesbezüglich wäre aber eine Klarstellung wünschenswert. Sodann geht *Prof. Rehfeld* auf die Voraussetzungen des Motivtests dem Grunde und der Höhe nach ein (vgl. Folien 46 f. seiner Präsentation). Auch hinsichtlich des Motivtests stellt er wichtige Problemstellungen aus Sicht der Unternehmenspraxis heraus (vgl. Folie 48 seiner Präsentation).

8. Niedrigbesteuerung – § 8 Abs. 5 AStG

Anschließend wendet sich *Prof. Rehfeld* der Niedrigsteuergrenze des § 8 Abs. 5 AStG zu. Diese sei durch das ATADUmsG unverändert bei 25 % der effektiven Steuerbelastung belassen worden. Dies sei insofern ungewöhnlich, als dass die ATAD eine solch hohe Grenze nicht vorsehe. Die ATAD verlange seiner Ansicht nach lediglich eine Niedrigsteuergrenze von 15 %. Die Absenkung auf 15 % würde aus Sicht der Praxis schon eine enorme Entlastung bei der HZB erreichen. Eine derart hohe Niedrigsteuergrenze sei insbesondere deswegen zu kritisieren, da eine Anrechnungsmöglichkeit bei der Gewerbesteuer fehle.

9. Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags – § 10 AStG

Nun stellt *Prof. Rehfeld* die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 AStG vor (vgl. Folien 50–52 seiner Präsentation). Anzuwenden seien insbesondere die deutschen steuerlichen Vorschriften, sodass für die ausländische Gesellschaft eine Bilanz nach deutschen Maßstäben zu erstellen sei. Dies berge einen enormen Verwaltungsaufwand.

10. Anrechnung ausländischer Steuern – § 12 AStG

Die Steueranrechnung sei in § 12 AStG geregelt und erfasse zwei Fälle. Nach § 12 Abs. 1 AStG werden auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer solche Steuern 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 regule § 12 Abs. 2 AStG die Anrechnung ausländischer Hinzurechnungsbeträge. Maßgeblich für die Anrechnung sei der Zeitraum, für den die Steuern entrichtet worden seien.

11. Hinzurechnungskorrekturvolumen – § 11 AStG

Zuletzt erläutert *Prof. Rehfeld* das Hinzurechnungskorrekturvolumen gemäß § 11 AStG, durch welches eine Doppelbesteuerung bei tatsächlicher Ausschüttung vermieden werden soll (vgl. Folien 55 f. seiner Präsentation).

IV. Schlussfolgerungen für die Praxis

Als Resümee seines Vortrags könne festgehalten werden, dass die HZB notwendigerweise Bestandteil eines internen steuerlichen Kontrollsystems sein müsse. Dies betreffe insbesondere das Beherrschungserfordernis nach § 1 Abs. 2 AStG als auch die abweichende Prüfungsfolge hinsichtlich der passiven Einkunftserzielung dem Grunde nach im EU-/EWR und Drittstaaten-Fall. Auch das Effective-Taxrate-Monitoring müsse auf Basis der deutschen Steuerbilanz einer ständigen Kontrolle unterliegen. Zwei abschließende Fragen würden sich darüber hinaus für *Prof. Rehfeld* stellen: Einerseits die Frage, ob sämtliche Fälle der HZB aus Gründen des Rechtsschutzes offengehalten werden müssen, da der Motivtests auf das EU-/EWR-Gebiet beschränkt sei. Und zum anderen, wie sich die HZB in absehbarer Zeit zur geplanten globalen Mindestbesteuerung verhalten werde.

Als Abschluss seines Vortrags konstatiert er, dass die HZB in ihrer jetzigen Ausgestaltung als dritte Ertragsbesteuerung gesehen werden müsse.

Prof. Seer bedankt sich für den eindrucksvollen Vortrag. Die HZB stehe exemplarisch für eine weitere Entfernung des deutschen Steuersystems von einer Steuervereinfachung. Die HZB werde von Jahr zu Jahr immer komplizierter. Auch die Implementierung der globalen Mindestbesteuerung werde diese wohl nicht vereinfachen können, sondern zu noch mehr Compliance-Aufwand seitens der Unternehmen führen. Alles in allem sei der reale volkswirtschaftliche (Gesamt-)Nutzen seiner Ansicht nach marginal. Auf der einen Seite stünden enorme (steuermindernde) Compliance-Kosten der Unternehmen. Auf der anderen Seite sei ein erheblicher Verifikations-Aufwand seitens der Finanzverwaltung anzustrengen. Hinzu komme die Tatsache, dass eine solche HZB die Attraktivität des deutschen Wirtschaftsstandort mit Blick auf Rechtssicherheit und (Rechts-)Vereinfachung erheblich mindere.

Damit beendet *Prof. Seer* das heutige Bochumer Steuerseminar. Referent des nächsten Bochumer Steuerseminars am 1. Juli 2022 werde der wissenschaftliche Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht Herr Leon Wittling sein. Thema des

allein in Präsenz stattfindenden Seminars werde die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG im Kontext der EU-Grundfreiheiten sein.