

HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG: EINGESCHRÄNKTE ANWENDUNG BIS 2021 UND REFORM

Gegenbeweis: Aktuelle Verwaltungsauffassung zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und Gesetzgebung

Nachdem der BFH auch in Drittstaatenfällen für Zwecke der regulären Hinzurechnungsbesteuerung (HZB) den Gegenbeweis zulässt, hat die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung akzeptiert. Damit ist die HZB im Verhältnis zur Schweiz bei ausreichender Substanz rückwirkend ab 2011 für offene Fälle nicht mehr anwendbar. Ob dies aufgrund der aktuellen Reform der HZB auch ab 2022 gilt, bleibt unklar.

1. AUSGANGSLAGE

Die aus den 1970er-Jahren stammende Hinzurechnungsbesteuerung (HZB) hat sich in den letzten Jahrzehnten zu einem massiven Investitionshindernis im Dienstleistungs-, Handels- und Softwareentwicklungsbereich im Verhältnis zu Drittstaaten wie der Schweiz entwickelt. Vor dem Hintergrund, dass die sehr restriktiven und komplexen Regelungen in der Praxis oftmals übersehen oder zumindest unterschätzt werden, kam es vermehrt zu Aufgriffen durch die deutsche Finanzverwaltung, insb. in Betriebsprüfungen [1].

Während für im EU- und EWR-Gebiet ansässige Kapitalgesellschaften durch den Gegenbeweis (= Motivtest) des § 8 Abs. 2 Aussensteuergesetz (AStG) alte Fassung (aF) die Anwendung der HZB durch den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit vermieden werden kann, war dies bislang für in Drittstaaten wie der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaften nicht möglich. Nachdem der EuGH die in der Literatur geäußerten Zweifel an der Nichtanwendung des Motivtests auf Drittstaaten bestätigt und nachfolgend der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) diese Rechtsprechung erwartungsgemäss nun auch auf die reguläre HZB ausgedehnt hat [2], war die Anwendung dieser Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung zunächst unklar. Mit BMF-Schreiben vom 17. März 2021 [3] (nachfolgend als BMF-Schreiben bezeichnet) hat die Finanzverwaltung die Anwendungsvoraussetzungen des Motivtests im Verhältnis zu Drittstaaten

im Grundsatz akzeptiert und konkretisiert. Zeitnah hierzu hat der Gesetzgeber mit der im Juni 2021 – nach jahrelangen Verzögerungen – verabschiedeten Reform der HZB versucht, die Rechtsprechung zur Anwendung des Motivtests auf Drittstaaten mit Wirkung ab 2022 durch eine Anpassung des Beherrschungskonzepts wieder rückgängig zu machen.

Nachfolgend werden sowohl die im BMF-Schreiben geregelten Voraussetzungen für die Anwendung des Motivtests im Verhältnis zu Drittstaaten als auch Einzelheiten der Reform der HZB mit Fokus auf die Schweiz erläutert. Dabei wird zur Vermeidung von Wiederholungen nicht auf den Anwendungsbereich und die Systematik der deutschen HZB eingegangen, sondern auf die bisherigen Veröffentlichungen des Autors in dieser Zeitschrift verwiesen, die zur Veranschaulichung auch Fallbeispiele enthalten [4].

2. AKTUELLE BFH-RECHTSPRECHUNG ZUR ANWENDUNG DER GEGENBEWEIS-RECHTSPRECHUNG DES EUGH AUCH AUF DIE REGULÄRE HZB

Nachdem der EuGH in der Rechtssache X-GmbH [5] und ihm nachfolgend der BFH entschieden hatten, dass die für Kapitalanlagegesellschaften anwendbare erweiterte HZB mangels *Escapemöglichkeit* bei Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit einen Verstoss gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt, hat der BFH (erwartungsgemäss) im Urteil vom 18. Dezember 2019 entschieden, dass diese Rechtsprechung auch auf die reguläre HZB anwendbar ist [6]. Der BFH hat dabei klargestellt, dass die Kapitalverkehrsfreiheit auch bei der regulären HZB unabhängig von der Beteiligungshöhe nicht durch die Niederlassungsfreiheit verdrängt wird, die im Gegensatz zur Kapitalverkehrsfreiheit nicht auf Drittstaaten anwendbar ist. Massgeblich hierfür ist das Konzept der zufälligen Inländerbeherrschung in § 7 Abs. 1 AStG aF, das auch ohne eine Beteiligung mit sicherem Einfluss eine *Deutschbeherrschung* ermöglicht. Aus diesem Grund versucht der Gesetzgeber im Rahmen der HZB-Reform mit der Um-



WINFRIED RUH,
STEUERBERATER (D),
FACHBERATER FÜR INTERNATIONALES
STEUERRECHT,
GESCHÄFTSFÜHRER, BWS
GRAF KANITZ GMBH, WP-
UND STB-GESELLSCHAFT,
FREIBURG I. BR./D

stellung auf ein gesellschaftsbezogener Beherrschungskonzept die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit mit Wirkung ab 2022 zu vermeiden [7].

Im Ergebnis hat der BFH mit dieser Entscheidung – im Einklang mit dem Grundsatzurteil in der Rechtsache Cadbury Schweppes [8] – klargestellt, dass auch bei Anwendung der regulären HZB im Verhältnis zu Drittstaaten dem in Deutschland ansässigen Gesellschafter der Gegenbeweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft (= Motivtest) ermöglicht werden muss, die wiederum eine schädliche künstliche Gestaltung ausschliessen sollte [9].

Nach der EuGH-Rechtsprechung setzt die aus dem Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit resultierende Anwendung des Motivtests zusätzlich zwingend einen verpflichtenden Informationsaustausch voraus, welcher der Finanzverwaltung eine Prüfung ermöglichen muss, ob eine künstliche Gestaltung vorliegt oder aber tatsächliche wirtschaftliche Gründe für die Beteiligung bestehen. Nach der Entscheidung des BFH vom 18. Dezember 2019 blieb zunächst unklar, welche Anforderungen bei Drittstaaten an den Informationsaustausch zu stellen sind, weil im Urteilsfall der damalige Drittstaat Ungarn bereits die EU-Amtshilferichtlinie umgesetzt hatte. Zudem blieb unklar, ob neben dem rechtlichen Rahmen auch ein tatsächlicher Informationsaustausch erforderlich ist, der im Urteilsfall vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) auf Anfrage des BFH hin bejaht wurde [10]. Ob eine grosse Auskunftsklausel im Rahmen eines DBA als ausreichender rechtlicher Rahmen anzusehen ist, wurde in der Literatur insb. von Vertretern der Finanzverwaltung kritisch gesehen und zudem auf die tatsächliche Effizienz des Informationsaustauschs abgestellt [11].

In einem weiteren – die Schweiz für Zeiträume vor 2011 betreffenden – Urteil zur HZB vom 30. September 2020 [12] hat der BFH klargestellt, dass auch für den Fall, dass der Steuerpflichtige alle sachlichen, rechtlichen und buchhalterischen Grundlagen der Einkunftserzielung offenlegt, mangels rechtlichen Rahmens in Form eines verpflichtenden Informationsaustauschs der Motivtest nicht anwendbar ist [13].

3. ANWENDUNG DER RECHTSPRECHUNG ZUM GEGENBEWEIS IM BMF-SCHREIBEN VOM 17. MÄRZ 2021

Mit dem BMF-Schreiben vom 17. März 2021 hat die Finanzverwaltung erstmals die Anwendung des Motivtests im Verhältnis zu Drittstaaten für die reguläre HZB akzeptiert.

3.1 Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit. Im Einzelnen sieht das in allen offenen Fällen anwendbare BMF-Schreiben folgende kumulativ zu erfüllende Kriterien für den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit (Substanztest) vor [14]:

→ gezielte Nutzziehung der Ressourcen im Drittstaat z. B. durch gut ausgebildetes Personal, günstige Produktionsbedingungen im Rahmen der Beschaffungsmarktaktivität oder besondere Kundennähe im Rahmen der Absatzmarktaktivität, wobei es ausreicht, dass eines dieser Kriterien erfüllt ist. Die Ausübung der Geschäftstätigkeit im Drittstaat

muss dabei einen relevanten Umfang erfordern und erreichen. Die Teilnahme am dortigen Marktgeschehen muss aktiv, ständig und nachhaltig sein; eine blosser Anmietung von Räumen und nur geringfügige Funktionsausübung soll nicht ausreichen, insb. bei fehlender Ortsgebundenheit [15].

→ sowohl personelle, als auch sachlich angemessene Ausstattung der ausländischen Gesellschaft, so dass diese in der Lage ist, die angestrebten wirtschaftlichen Kernfunktionen selbstständig auszuüben.

→ die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen müssen durch die ausländische Gesellschaft selbst getroffen werden [16].

Dieser Anforderungskatalog lässt sich nicht aus der Rechtsprechung des EuGH oder BFH ableiten und stellt somit eine blosser Rechtsmeinung des BMF dar, die nicht durch das geltende Recht gedeckt ist [17].

3.2 Nachweis des nichtbestehens einer künstlichen Gestaltung. Zusätzlich soll der Steuerpflichtige durch triftige wirtschaftliche, d. h. aussersteuerliche Gründe nachweisen, dass die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft keine rein künstliche Gestaltung darstellt, deren Hauptziel oder eines derer Hauptziele darin besteht, im Inland oder der EU erzielte Gewinne künstlich in Drittstaaten oder Gebiete mit niedrigem Besteuerungsniveau zu transferieren. Dabei bleibt unklar, wie dieser Nachweis konkret erfolgen soll und welche Unterschiede zwischen rein wirtschaftlichen und *triftigen* wirtschaftlichen Gründen bestehen, so dass insoweit (leider) die weitere Rechtsprechung abzuwarten bleibt [18]. Zudem sollte es nach der EuGH-Rechtsprechung X-GmbH auch in Drittstaatenfällen als ausreichend anzusehen sein, wenn der vorstehend erläuterte Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht wird, ohne dass es eines zusätzlichen Nachweises der Verneinung einer rein künstlichen Gestaltung bedarf [19].

3.3 Ausreichender Informationsaustausch mit dem Drittstaat. Nachdem sich Vertreter der Finanzverwaltung zunächst eher kritisch hinsichtlich eines effizienten Informationsaustauschs geäussert hatten [20], sieht das BMF nun eine grosse Auskunftsklausel oder ein sog. Tax Information Exchange Agreement (TIEA) als ausreichenden rechtlichen Rahmen im Sinne der o. g. EuGH-Rechtsprechung an. Allerdings geht auch hier die Finanzverwaltung über die Anforderungen der Rechtsprechung hinaus, indem sie zusätzlich verlangt, dass der andere Staat innerhalb einer angemessenen Frist die Richtigkeit der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen insoweit bestätigen muss, als diese entscheidungserheblich sind. Diese nicht durch die EuGH- und BFH-Rechtsprechung gedeckte Rechtsauffassung kann dazu führen, dass ein verzögertes Bearbeiten eines Auskunftersuchens durch den Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft eine Nichtanwendung des Motivtests zur Folge hätte. Demgegenüber hat der BFH im Urteil vom 18. Dezember 2019 eine blosser Bestätigung des BZSt über eine störungsfreie Zusammenarbeit als ausreichenden Nachweis für eine tatsächliche Verifikationsmöglichkeit anerkannt [21].

Im Ergebnis gehen die im BMF-Schreiben für die Anwendung des Motivtest insgesamt vorgesehenen Regelungen weit über die von der Rechtsprechung für notwendig erachteten Bedingungen hinaus, was einem faktischen Nichtanwendungserlass der EuGH- und BFH-Judikatur sehr nahe kommt [22].

4. ANWENDUNG DER AKTUELLEN RECHTS-SPRECHUNG UND VERWALTUNGS-AUFFASSUNG ZUR HZB IM VERHÄLTNISS ZUR SCHWEIZ

Wie vorstehend erläutert setzt die Anwendung des Motivtests zunächst zwingend einen verpflichtenden Informationsaustausch mit dem Drittstaat voraus. Nachdem die deutsche Finanzverwaltung im BMF-Schreiben nun klargestellt hat, dass die grosse Auskunfts-klausel im anwendbaren DBA als ausreichender rechtlicher Rahmen für einen verpflichtenden Informationsaustausch anzusehen ist, führt dies im Verhältnis zur Schweiz dazu, dass die HZB mit Wirkung ab dem ganzen Wirtschaftsjahr 2011 nicht mehr anwendbar ist, sofern der Motivtest gelingt. Massgeblich hierfür ist die mit Wirkung ab 2011 in Artikel 27 Abs. 1 des DBA Deutschland/Schweiz vereinbarte grosse Auskunfts-klausel.

Der nach dem BMF-Schreiben zusätzlich erforderliche tatsächliche Informationsaustausch ist im Verhältnis zur Schweiz – entgegen einzelner Äusserungen der deutschen Finanzverwaltung – ebenfalls als gegeben anzusehen, weil die ESTV in angemessener Frist Auskünfte im Rahmen der grossen Auskunfts-klausel an die deutschen Finanzbehörden erteilt. Dementsprechend wendet die deutsche Finanzverwaltung nach den vorliegenden Informationen und Erfahrungen die aktuelle Rechtsprechung zur HZB im Verhältnis zur Schweiz mit Wirkung ab 2011 grundsätzlich an, sofern der vorstehend erläuterte Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit (Substanztest) erbracht wird. Hierzu reichen im Regelfall verbale Angaben zur wirtschaftlichen Tätigkeit mit entsprechenden Nachweisen sowie die Vorlage der Jahresrechnungen der Schweizer Kapitalgesellschaft aus. Dessen ungeachtet sind gem. § 18 Abs. 3 AStG auch bei Bestehen des Motivtests Feststellungserklärungen zur HZB einzureichen, was allerdings in der Literatur aufgrund der o. g. EuGH-Rechtsprechung zurecht als unionsrechtswidrig angesehen wird [23].

Unklar bleibt, ob auch mittelständische Unternehmen, die zur Erschliessung des Schweizer Markts Schweizer Tochtergesellschaften mit nur geringer Substanz in Form einer überschaubaren Büroinfrastruktur und nur wenigen Mitarbeitern gegründet haben, die Voraussetzungen des Motivtests im Sinne des BMF-Schreibens erfüllen. Dem Vernehmen nach sollen auch diese Konstellationen grundsätzlich dem Anwendungsbereich des BMF-Schreibens unterliegen, weil einerseits das Kriterium der Kundennähe im Rahmen der Absatzmarktaktivität (einschl. der Ortsgebundenheit) sowie andererseits der relevante Umfang der Geschäftstätigkeit, an den in diesen Fällen nur geringe Anforderungen zu stellen sind, als erfüllt anzusehen ist. Voraussetzung hierfür ist, dass eine aktive, ständige und nachhaltige Tätigkeit in der Schweiz nachgewiesen und zusätzlich glaubhaft gemacht wird, dass die Erschliessung des Schweizer

Markts nur über eine Schweizer Tochterkapitalgesellschaft möglich war, was der Regelfall ist. Diese Einschätzung steht auch im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung im sog. *Zypernfall*, bei dem der BFH eine sehr geringe Substanz der zypriotischen Tochterkapitalgesellschaft in Form einer einzigen Angestellten, die zugleich Geschäftsführerin war, als ausreichend für den Motivtest des § 8 Abs. 2 AStG aF angesehen hat [24].

Ob die aktuelle Rechtsprechung zur HZB auch über 2021 hinaus im Verhältnis zur Schweiz anwendbar sein wird ist aufgrund der nachfolgend dargestellten Reform der HZB aber eher fraglich.

5. REFORM DER HZB MIT WIRKUNG AB 2022

Im Rahmen des Anti-Steuervermeidungsrichtlinien (ATAD)-Umsetzungsgesetzes hat der Gesetzgeber am 25. Juni 2021 (nach mehr als vier Jahren Bearbeitungszeit) die HZB-Reform verabschiedet, die gem. den Vorgaben der EU-ATAD-Richtlinie bereits zum 31. Dezember 2018 hätte umgesetzt werden müssen [25]. Allerdings wurden die Hoffnungen der Beraterschaft bitter enttäuscht, weil statt der von Vertretern der Finanzverwaltung in Aussicht gestellten Erleichterungen eine erhebliche Verschärfung eingetreten ist [26]. So wurde weder der im internationalen Vergleich viel zu hohe Mindeststeuersatz von 25 % abgesenkt noch die besonders ärgerlichen Mitwirkungstatbestände für den Handels-, Dienstleistungs- und Softwareentwicklungsbereich abgeschafft. Zudem wird die Herstellung von Software nach wie vor nicht als aktive Tätigkeit angesehen. Dies alles hat zur Folge, dass die HZB weiterhin ein massives Investitionshindernis darstellen wird [27]. Ob die aktuellen Diskussionen über die Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung kurzfristig zu einer nochmaligen Anpassung der HZB mit einer Absenkung des Mindeststeuersatzes sowie Abschaffung des Katalogs der passiven Einkünfte führt, die die Bezeichnung Reform auch verdient, bleibt abzuwarten [28].

Das Kernelement der Änderungen besteht in der Einführung eines mehrheitsbezogenen Beherrschungskonzepts unter Berücksichtigung *nahestehender Personen* anstelle der bisherigen *zufälligen* Inländerbeherrschung [29]. Dabei wird auch ein abgestimmtes Verhalten als beherrschend angesehen, was mangels klarer Definition zu Unsicherheiten führen dürfte. Zudem wird bei Personengesellschaften als Gesellschafter widerlegbar ein abgestimmtes Verhalten unterstellt, was nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht [30].

Eine weitere wichtige Änderung betrifft die Behandlung von Dividenden, die nur noch als aktive Einkünfte anzusehen sind, soweit diese nach § 8b Körperschaftsteuergesetz als steuerfrei zu behandeln ist, was aber eine – bislang nicht erforderliche – Mindestbeteiligung von 10 % voraussetzt. Die Verschärfungen für sog. *verdeckte Gewinnausschüttungen* dürften mit erheblichen Nachteilen gerade bei Konzernen verbunden sein und dazu führen, dass Verrechnungspreis-anpassungen im Ausland der HZB unterliegen können [31].

Der Hinzurechnungsbetrag ist weiterhin nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts zu ermitteln, wird aber zukünftig im jeweiligen Wirtschaftsjahr der ausländischen Kapitalgesellschaft als voll steuerpflichtige Dividende er-

fasst, sodass die Unterscheidung in Feststellungs- und Wirtschaftsjahr zukünftig wegfällt. Diese Systemumstellung führt dazu, dass im Jahr 2022 ggf. die beiden Wirtschaftsjahre 2021 und 2022 der HZB unterliegen. Nachteilig ist der Wegfall des Verlustrücktrags sowie der vertikalen Verlustverrechnung nachgeschalteter Zwischengesellschaften. Vorteilhaft ist demgegenüber die zeitlich nicht begrenzte Steuerfreistellung von in Folgejahren tatsächlich ausgeschütteten Dividenden, die zuvor als fiktive Dividenden bereits der HZB unterlagen. Diese Steuerfreistellung gilt auch für Gewinne aus der Veräusserung der Anteile.

Hinsichtlich der Anrechnung der Steuern der ausländischen Kapitalgesellschaft auf die deutsche *Hinzurechnungssteuer* wurde nun die für die Praxis besonders ärgerliche Beschränkung auf die im Wirtschaftsjahr tatsächlich entrichtete Steuer zugunsten der Anrechnung der für das Wirtschaftsjahr festgesetzten Steuer aufgegeben. Damit wurde eine langjährige Forderung aus der Beraterschaft, die auch von Vertretern der Finanzverwaltung unterstützt wurde, nun endlich umgesetzt [32].

Ungeachtet der vorstehend erläuterten EuGH-Rechtsprechung zur Europarechtswidrigkeit des Motivtests bleibt dieser – abweichend zur Handhabung für die erweiterte HZB – weiterhin auf den EU-/EWR-Raum beschränkt und wird zudem deutlich verschärft. So ist ab 2022 im partiellen Einklang mit der EU-ATAD-Richtlinie eine *wesentliche* wirtschaftliche anstelle einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erforderlich, die nun in § 8 Abs. 2 S. 3 f. AStG nF (neue Fassung) konkretisiert wurde und im Wesentlichen den vorstehend erläuterten Kriterien im BMF-Schreiben vom 17. März 2021 entspricht [33].

Im Ergebnis wird mit den Anpassungen im Rahmen der Reform die erhebliche Komplexität der HZB noch weiter erhöht, insb. was das mehrheitsbezogene Beherrschungskonzept und die Dividendenbehandlung anbelangt, ohne dass es zu wesentlichen Erleichterungen für die Praxis kommt.

6. AUSWIRKUNGEN DER HZB-REFORM AUF DIE ANWENDUNG DES MOTIVTESTS IM VERHÄLTNIS ZUR SCHWEIZ AB 2022

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass die Einführung des Beherrschungskonzepts im Rahmen der HZB-Reform dazu führt, dass aufgrund des erforderlichen *sicheren* Einflusses auf die ausländische Kapitalgesellschaft die Niederlassungsfreiheit die Kapitalverkehrsfreiheit verdrängt. Damit wäre der Motivtest ungeachtet der EuGH-Rechtsprechung im Verhältnis zu Drittstaaten wie der Schweiz ab 2022 nicht mehr anwendbar. Von der ATAD-Optionsmöglichkeit der Anwendung des Motivtests auch im Verhältnis zu Drittstaaten hat der deutsche Gesetzgeber leider keinen Gebrauch gemacht [34].

Allerdings wird in der Literatur – soweit ersichtlich – überwiegend bezweifelt, ob der deutsche Gesetzgeber dieses Ziel mit dem gesellschaftsbezogenen Beherrschungskonzept erreicht hat. So könnte insb. die vorstehend erläuterte Einbeziehung von *nahestehenden Personen*, die keinen *sicheren* Einfluss auf die ausländische Kapitalgesellschaft ausüben, sowie auch das *abgestimmte Verhalten* weiterhin zu einer An-

wendung der Kapitalverkehrsfreiheit führen [35]. Aufgrund dieser Sachlage sprechen gute Gründe dafür, dass auch ab 2022 der Motivtest im Verhältnis zur Schweiz anwendbar bleibt. Für diesbezügliche Klarheit wird erst die zukünftige EuGH-Rechtsprechung führen, so dass ab 2022 keine Rechts- und Planungssicherheit hinsichtlich der Anwendung der HZB im Verhältnis zur Schweiz besteht. Entsprechende Veranlagungen zur HZB sollten unbedingt offengehalten werden.

7. FAZIT UND AUSBLICK

Nachdem der BFH im Urteil vom 18. Dezember 2019 klargestellt hat, dass der Motivtest auch für die reguläre HZB im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbar ist, führt dies im Verhältnis zur Schweiz dazu, dass die HZB für die Wirtschaftsjahre 2011 bis 2021 nicht mehr anwendbar ist, sofern nachweislich eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, die gleichzeitig eine künstliche Gestaltung ausschließen sollte. Die deutsche Finanzverwaltung wendet diese Rechtsprechung mit deutlich erhöhten Anforderungen an den Motivtest an, die im Regelfall aber erfüllt sein sollten, sofern es sich nicht um eine Gesellschaft ohne eigene Geschäftsführung handelt oder die Gesellschaft ausserhalb der Schweiz tätig ist.

Nachdem die bereits vor vier Jahren angekündigte und kontrovers diskutierte Reform der HZB nun im Juni 2021 endlich verabschiedet wurde, geht die deutsche Finanzverwaltung davon aus, dass aufgrund des neu gefassten gesellschaftsbezogenen Beherrschungstatbestands der Motivtest zur Vermeidung der HZB mit Wirkung ab 2022 in Drittstaatenfällen aufgrund der Verdrängung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Niederlassungsfreiheit nicht mehr anwendbar ist. Im Übrigen führt die Reform – entgegen den Verlautbarungen der Verwaltung im letzten Jahr – weder beim viel zu hohen Mindeststeuersatz von 25 %, noch bei den schädlichen Mitwirkungstatbeständen im Handels-, Dienstleistungs- und Softwareentwicklungsbereich zu einer Entschärfung. Stattdessen ist aufgrund der Unklarheiten beim Beherrschungstatbestand sowie bei der Dividendenbesteuerung eine weitere Verschärfung für die Praxis zu befürchten, die zu zusätzlichem Konfliktpotenzial in Betriebsprüfungen und zu einem höheren Compliance- und Deklarationsaufwand führen dürfte [36].

Allerdings bestehen gute Chancen, dass aufgrund der Einbeziehung von nicht beteiligten nahestehenden Personen in den gesellschaftsbezogenen Beherrschungstatbestand auch die reformierte HZB nach den Massstäben der Kapitalverkehrsfreiheit zu beurteilen ist, womit auch zukünftig der Motivtest im Verhältnis zur Schweiz anwendbar wäre. Letztendlich bleibt abzuwarten, wie der EuGH diese Frage beurteilen wird, sofern nicht ohnehin die Einführung der aktuell diskutierten globalen Mindestbesteuerung dazu führen wird, dass die HZB in der aktuellen Form obsolet wird. ■

Fussnoten: 1) Vgl. Kahlenberg, C., Quilitzsch, C., Das Ende der Hinzurechnungsbesteuerung in Drittstaatenfällen?, in: Internationales Steuerrecht (IStR) 2021, S. 135. **2)** Vgl. hierzu bereits Ruh, W., Hinzurechnungsbesteuerung: Anwendung im Verhältnis zur Schweiz ab 2011 zweifelhaft, in: Expert Focus 2020/6–7, S. 396. Die reguläre (oder normale) HZB erfordert eine Deutschbeherrschung von mehr als 50% während die erweiterte HZB für Kapitalanlagegesellschaften gem. § 7 Abs. 6 AStG aF bereits ab einer Mindestbeteiligung von 1% Anwendung findet. **3)** Bundesministerium der Finanzen (BMF) vom 17. März 2021, IV B 5 – S-1351/19/10002 :001, Bundessteuerblatt (BStBl. I) 2021, S. 342. **4)** Vgl. hierzu neben dem in Fn. 2 genannten Artikel Ruh, W., Hinzurechnungsbesteuerung: Unionsrechtswidrigkeit im Verhältnis zur Schweiz?, in: Expert Focus 2017/6–7, S. 440. **5)** EuGH v. 26. Februar 2019 – C-135/17, Rechtssache X-GmbH. **6)** BFH vom 18. Dezember 2019, I R 59/17, BStBl. II 2021, S. 270; vgl. zur bisherigen EuGH- und BFH-Rechtsprechung Ruh, W., (Fn. 2), S. 397 f. **7)** Vgl. hierzu die nachfolgenden Ausführungen zur Reform der HZB in Abschnitt 5. **8)** EuGH v. 12. September 2006 – C-196/04, Rechtssache Cadbury Schweppes. **9)** Vgl. Kahlenberg, C., Quilitzsch, C., (Fn. 1), S. 137, sowie Köhler, S., Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall kann ab 2001 durch die Kapitalverkehrsfreiheit gesperrt sein, in: Internationale Steuerrundschau (ISR) 2020, S. 413, 415. **10)** Vgl. Gebhardt, R., Krüger, S., Hinzurechnungsbesteuerung adé?, in: Internationale Wirtschaftsbrieft (IWB) 2021, S. 77, 84. **11)** Vgl. Heckerodt, D., van Lück, N., Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall, in: IStR 2020, S. 857, 862 f., sowie Oertel, E., Peters, F., Schlücke, K., Unionsrechtmässigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall, in: Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) 2020, S. 33. **12)** BFH vom 30. September 2020, Az. I R 12/19, in: IStR 2021, S. 403. **13)** Vgl. kritisch hierzu Dautzenberg, N., Vermietungseinkünfte aus in der Schweiz belegtem Grundbesitz – Unionsrechtmässigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall, in: Fi-

nanzrundschau (FR) 2021, S. 597. **14)** Vgl. hierzu ausführlich Schnitger, A., Gebhardt, R., Krüger, S., Hinzurechnungsbesteuerung und Unionsrecht, in: IWB 2021, S. 344. **15)** Diese übermässigen Anforderungen, insb. in Bezug auf die Qualifikation der Mitarbeiter sowie der relevanten Tätigkeit im Drittstaat, sind nicht durch die EuGH- und BFH-Rechtsprechung gedeckt, vgl. hierzu Schnitger, A., Gebhardt, R., Krüger, S., (Fn. 14), S. 346 ff., sowie Köhler, S., BMF zu Gegenbeweis bei Hinzurechnungsbesteuerung – Gegendarstellung notwendig, in: ISR 2021, Heft 6, S. 201, 203 ff. **16)** Die ausländische Gesellschaft muss die Ausstattung für die Durchführung der wirtschaftlichen Kernfunktionen selbst nutzen, womit ein Outsourcing als schädlich anzusehen ist, was wiederum unionsrechtswidrig sein dürfte, vgl. hierzu Schnitger, A., Gebhardt, R., Krüger, S., (Fn. 14), S. 352. **17)** Vgl. Köhler, S., (Fn. 15), S. 204. **18)** Vgl. Schnitger, A., Gebhardt, R., Krüger, S., (Fn. 14), S. 353 f., sowie Eimler, J., BMF-Schreiben v. 17.3.2021: Auslegung des § 8 Abs. 2 AStG durch die Finanzverwaltung, in: FR 2021, S. 822, 828. **19)** Vgl. Köhler, S., (Fn. 15), S. 209 f., sowie die in Fn. 9 genannte Literatur; a. A. Eimler, J., (Fn. 18), S. 825. **20)** Vgl. hierzu Holst, K., Krüger, S., Abkommensrechtliche Öffnungsklauseln für das AStG und deren Bedeutung für die Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall, in: IStR 2021, S. 80. **21)** Köhler, S., (Fn. 15), S. 211 f., sowie Eimler, J., (Fn. 18), S. 832, der darauf hinweist, dass das BMF-Schreiben nicht in jedem Fall eine Verifikation mittels Auskunftersuchens vorsieht. **22)** Vgl. Ditz, X., Ekinci, O., Substanztest nach § 8 Abs. 2 AStG – Aktuelle Entwicklungen und Analyse des BMF-Schreibens vom 17. März 2021, in: Ubg 2021, S. 361, sowie Köhler, S., (Fn. 15), S. 201. **23)** Vgl. Köhler, S., (Fn. 15), S. 202. **24)** Vgl. BFH-Urteil vom 13. Juni 2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, S. 755 Tz. 25 ff., sowie hierzu Köhler, S., (Fn. 15), S. 204. **25)** Vgl. Kraft, G., Hohage, U., Unmittelbare ATAD-Anwendung in begünstigend wirkenden Situationen, in: FR 2021, S. 538, welche die Nichteinhaltung der Frist als Respektlosigkeit gegenüber der EU ansehen und Schadensersatzansprüche auf-

grund von Nachteilen aus der verspäteten Umsetzung für gerechtfertigt halten. **26)** Vgl. hierzu Ruh, W., (Fn. 2), S. 398. **27)** Vgl. Köhler, S., Staats, W., Wichtige Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD-Umsetzungsgesetz, in: ISR 2021, S. 295, 298. **28)** Vgl. Köhler, S., Staats, W., (Fn. 27), S. 298. **29)** Zufällige Inländerbeherrschung bedeutet, dass gem. § 7 Abs. 1 ff. AStG aF auch mehrere nicht beherrschende Gesellschafter *zufällig* eine Deutschbeherrschung von mehr als 50% auslösen können. **30)** Vgl. hierzu ausführlich mit Fallbeispielen Ditz, X., Quilitzsch, C., Die Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD-Umsetzungsgesetz, in: Ubg 2021, 485 sowie Haase, F. (Hrsg.), Nürnberg, P. (Hrsg.), Die neue Hinzurechnungsbesteuerung, 3. Aufl., Herne, Juni 2021, S. 50 ff. **31)** Vgl. hierzu ausführlich Böhmer, J., Gebhardt, R., Krüger, S., Die Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD-Umsetzungsgesetz, in: IWB 2021, S. 479; Vgl. auch Ditz, X., Quilitzsch, C., (Fn. 30), S. 490. **32)** Vgl. Ruh, W., (Fn. 4), S. 442, Fallbeispiel 2, sowie Ruh, W., Ottstadt, O., Unionsrechtswidrigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz?, in: IWB 2016, S. 184, 191 f.; vgl. zur Umsetzung im Rahmen der Reform Ditz, X., Quilitzsch, C., (Fn. 30), S. 494. **33)** Selbstständige und eigenverantwortliche Tätigkeit mit hinreichend qualifiziertem Personal und angemessener personeller und sachlicher Ausstattung ohne Geschäftsbesorgung durch Dritte; vgl. hierzu Köhler, S., Staats, W., (Fn. 27), IStR 2021, S. 300 f., sowie Haase, F., Nürnberg, P., (Fn. 30), S. 73 ff. **34)** Vgl. hierzu Köhler, S., Staats, W., (Fn. 27), S. 296 f. **35)** Vgl. Richter, L., Kortendick, A., Ekinci, O., Tatsächlich, wirklich oder doch wesentlich? – Die Exkulpationsklausel nach dem ATAD-UmsG im Lichte des Unionsrechts, in: GmbH-Rundschau (GmbHR) 2020, S. 694; Ditz, X., Ekinci, O., (Fn. 22), S. 368; Köhler, S., Staats, W., (Fn. 27), S. 296 f.; Böhmer, J., Gebhardt, R., Krüger, S., (Fn. 31), S. 480; Holst, K., Krüger, S., (Fn. 20), S. 84 m. w. N. **36)** Ditz, X., Quilitzsch, C., (Fn. 30) S. 495.