

## Aufsatz

Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen \*

### >>> Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht – Systematisierung des Diskurses

*Die sog. hybriden Gesellschaften sind durch das BEPS-Projekt der OECD und der darauf beruhenden EU-Richtlinie („ATAD“) in den vergangenen Jahren stark ins Licht der Fachöffentlichkeit gerückt. Bekannt sind die Problemstellungen bereits seit mehr als einem halben Jahrhundert – und seitdem ebenso ungeklärt, obwohl sich Wissenschaft und staatliche Organisationen immer wieder um Lösungen bemüht haben. Gerade durch den jahrzehntelangen Diskurs ist mittlerweile ein kaum zu überblickendes Dickicht verschiedener Ansätze zur Handhabung entstanden, von denen einige (bruchstückhaft) Eingang in innerstaatliche Gesetzgebung und bilaterale Abkommen gefunden haben. An einem in sich schlüssigen Konzept fehlt es – auch nach BEPS und ATAD – jedoch weiterhin. Um ein solches überhaupt entwickeln zu können, bedarf es einer systematischen Aufarbeitung des bereits Bestehenden sowie der Analyse von dessen Stärken und Schwächen.<sup>1</sup>*

*Due to OECD's BEPS-Project and the related ATAD, recently enacted by the EU, hybrid entities once again became part of the professional discussion in international tax law. The mismatches arising from hybrid entities are known and discussed amongst academics and governments for more than half a century. Nevertheless a solution has not been found, yet. On the contrary: During this decade-long process an unmanageable number of ideas have been formed, that partly have been implemented into national law and bilateral treaties. But still – even after BEPS and ATAD – there is no consistent system apparent. In order to create such a consistent system, the existing ideas have to be examined systematically and analysed as to their advantages and disadvantages.*

#### Inhaltsübersicht

- A. Grundlagen
  - I. Begrifflichkeit
  - II. Ursprung hybrider Gesellschaften
- B. Konfliktpotential
  - I. Zurechnungskonflikte
  - II. Abkommensberechtigung
- III. Qualifikationskonflikte
- C. Systematisierung bestehender Lösungsansätze
- D. Analyse bestehender Lösungsansätze
  - I. Grundlagen der Analyse
    - 1. Abkommensrechtliche Vorgaben
    - 2. Verfassungsrechtliche Vorgaben
    - 3. Europarechtliche Vorgaben
    - 4. Zwischenergebnis: Vorgaben für die Lösungssuche
  - II. Lösungsansätze de lege lata
    - 1. Abkommensbestimmungen
    - 2. Ausgewählte unilaterale Regelungen
  - III. Lösungsansätze de lege ferenda
    - 1. Abkommensbestimmungen
    - 2. Unilaterale Regelungen – BEPS & ATAD
- E. Erkenntnisgewinn

#### A. Grundlagen

##### I. Begrifflichkeit

Obwohl die Bezeichnung „hybride Gesellschaft“ im Grunde unpräzise ist,<sup>2</sup> wird sie in der Fachliteratur zum internationalen Steuerrecht weitgehend einheitlich für solche Gesellschaften verwendet, die nach dem innerstaatlichen Steuerrecht ihres Sitzstaates als eigenständiges Steuersubjekt angesehen werden, nach dem Recht eines anderen am Steuervorfall beteiligten Staates (z.B. Quellenstaat oder Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter) hingegen dem Transparenzprinzip unterliegen.<sup>3</sup> Im umgekehrten Fall (Transparenz

im Sitzstaat, Steuersubjektsqualität im anderen Staat) wird regelmäßig von einer „umgekehrt hybriden Gesellschaft“ gesprochen.

#### II. Ursprung hybrider Gesellschaften

Grund der Entstehung hybrider Gesellschaftsstrukturen sind die international teils stark voneinander abweichenden Systeme der Unternehmensbesteuerung, die mangels ausdrücklicher Kompetenz der EU für den Bereich der direkten Steuern auch bereits innerhalb der Europäischen Union zu verzeichnen sind. Während in einigen Mitgliedstaaten keinerlei Unterschied zwischen der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften gemacht wird, so dass alle Gesellschaften gleichermaßen als eigenständige Steuersubjekte anerkannt werden,<sup>4</sup> differenzieren viele andere Staaten (wie auch Deutschland) zwischen trans-

StuW 2019, 375

parenter Besteuerung der Personengesellschaften und den als eigenständiges Steuersubjekt qualifizierten Körperschaften.<sup>5</sup> Einige dieser letztgenannten Staaten ermöglichen es zudem bestimmten Gesellschaften in einem vorgesteckten Rahmen Wahlrechte auszuüben.

<sup>6</sup> Inkongruenzen bei der Besteuerung einer Gesellschaft entstehen aber nicht nur beim Zusammentreffen mit grundlegend abweichenden Besteuerungssystemen, sondern gleichermaßen bei Staaten, die ebenfalls den Dualismus der Unternehmensbesteuerung verwirklicht haben. Denn auch wenn die Herangehensweise dieselbe ist, so unterscheiden sich die Merkmale zur Qualifikation einer Gesellschaft als Personen- oder Kapitalgesellschaft zum Teil erheblich.<sup>7</sup> Insoweit diese Staaten (wie es vielfach der Fall ist) zur Qualifikation ausländischer Gesellschaftstypen auf einen Rechtstypenvergleich zurückgreifen, wirken sich die abweichenden Kriterien unmittelbar aus. Bzgl. der Staaten, die bei der Beurteilung ausländischer Gesellschaften eine pauschale Einordnung als Körperschaft vornehmen,<sup>8</sup> liegt die Beurteilungsdiskrepanz im Verhältnis zu Deutschland auf der Hand.

#### B. Konfliktpotential

Die abweichende Qualifikation der Steuersubjektsfähigkeit einer Gesellschaft bringt drei Kernprobleme mit sich, die letztlich zu Situationen doppelter (Nicht-)Besteuerung führen können: Zurechnungskonflikte, die Frage der Abkommensberechtigung der Gesellschaft und Qualifikationskonflikte.<sup>9</sup> Zwei der drei Probleme treten nur im Abkommensfall auf. Da Deutschland aber mit über 90 Ländern ein DBA geschlossen hat,<sup>10</sup> ist gerade der Umgang im Rahmen der Abkommensanwendung bedeutend.

Dass sich die Konfliktsituationen im Anwendungsbereich eines DBA verstärken, mag auf den ersten Blick verwundern, dienen die bilateralen Vereinbarungen doch eigentlich gerade dazu, mehrfache Belastungen zu vermeiden. Bei genauerem Hinsehen erschließt sich jedoch, warum sich hier die Probleme forcieren: Im Nicht-Abkommensfall bestimmt sich die Vermeidung einer Doppelbesteuerung allein nach den innerstaatlichen Vorschriften (insbesondere § 34c EStG), gemäß derer unabhängig von der Einkommensart die Anrechnung immer unter den gleichen Voraussetzungen vorzunehmen ist und die eigene staatliche Verantwortung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung besteht, sobald diese einen im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen trifft.<sup>11</sup> Durch die Verteilungsartikel des Abkommens sind die Vorgaben hingegen differenzierter. Infolge der abweichenden innerstaatlichen Beurteilungen eines Steuersachverhaltes kommt es regelmäßig zur Anwendung unterschiedlicher Verteilungsnormen oder zur unterschiedlichen Anwendung einer Verteilungsnorm, wodurch wiederum die Besteuerungsbefugnis diametral zugeordnet wird.

Weiter verschärfend wirkt, dass im Abkommensfall vielfach die Freistellungsmethode anzuwenden ist, während es außerhalb des Geltungsbereichs eines DBA schon wegen der Anrechnungsmethode seltener zu einer Nichtbesteuerung kommt.

Zu den Problemstellungen im Einzelnen:

##### I. Zurechnungskonflikte

In direkter Folge der abweichenden Gesellschaftsbeurteilung kommt es zu einer inkongruenten Bestimmung des Steuersubjektes; die

Einkünfte werden steuerlich unterschiedlichen Personen zugerechnet. In solchen Situationen wird im internationalen Steuerrecht gemeinhin von einem Zurechnungskonflikt gesprochen.<sup>12</sup> Als unmittelbare Folge der hybriden Beurteilung handelt es sich hierbei um den Grundkonflikt, der Ausgangspunkt der beiden weitergehenden Problemstellungen ist.

## II. Abkommensberechtigung

Maßgeblich für die Anerkennung der Abkommensberechtigung einer Gesellschaft ist gem. Art. 1 Abs. 1 OECD-MA<sup>13</sup> neben der Frage der Personeneigenschaft, die grundsätzlich positiv zu beantworten sein dürfte,<sup>14</sup> die Ansässigkeit in einem der Vertragsstaaten. Die Ansässigkeit richtet sich ihrerseits nach den Vorgaben des Art. 4 OECD-MA. Weil dieser für die Ansässigkeit im Grunde auf die unbeschränkte Steuerpflicht der „Person“ in einem Vertragsstaat abstellt, führt die unterschiedliche Beurteilung der Steuersubjektsfähigkeit unter Umständen zu abweichenden Einschätzungen der beteiligten Staaten, jedenfalls aber zu Unsicherheiten dahingehend, nach wessen Gesellschaftsqualifikation die Ansässigkeit zu bestimmen ist.

## III. Qualifikationskonflikte

Aus den Zurechnungskonflikten resultieren zudem vielfach weitere Konflikte in der Anwendung der konkreten Abkommensnormen, die zu einem Auseinanderdriften der Beurteilung der Besteuerungsrechte führen. Die Staaten kommen aufgrund der aus ihrer Sicht zutreffenden Anwendung verschiedener Abkommensnormen zu unterschiedlichen Ergebnissen im Hinblick auf die abkommensrechtliche Zuteilung der Besteuerungs-

StuW 2019, 376

rungsbefugnis im Einzelfall. Für diese Konflikte hat sich die grundlegende Bezeichnung als Qualifikationskonflikt – eigentlich ein aus dem Internationalen Privatrecht entliehener Begriff – etabliert.<sup>15</sup>

## C. Systematisierung bestehender Lösungsansätze

Mit der Identifizierung dieser drei Kernprobleme ist die Grundlage für eine systematische Betrachtung von Lösungsansätzen geschaffen. Diese müssen sich letztlich daran messen lassen, inwieweit sie hier Abhilfe schaffen können. Gleichzeitig dient dieser Dreischritt dazu, die diversen Lösungsansätze sinnvoll zu gruppieren. Dadurch ist es möglich, zu erkennen, welche Ansätze jedenfalls für ein Problemfeld zur Lösung beitragen können und inwiefern sie möglicherweise mit Ideen aus den anderen Teilbereichen kombiniert werden können.

Die jüngsten Vorschläge der OECD und die Umsetzung der EU in ATAD I und II sehen für das Problemfeld hybrider Gestaltungen jeweils neu zu implementierende differenzierte Einzelregelungen vor. Wenn man das Ideenspektrum zum Thema umfassend betrachtet, fällt hingegen auf, dass viele Autoren erst einmal beim bestehenden Recht ansetzen und die Lösung innerhalb dessen suchen. Dieser Ansatz ist bestechend. Wenn bereits das bestehende Regelungsgefüge hinreichende Lösungen bietet, sollte im Sinne einer Übersichtlichkeit des Rechts – für die das Steuerrecht ja ohnehin nicht besonders bekannt ist – von weiteren Einzelregelungen abgesehen werden. Sollen also vorgebrachte Lösungsansätze systematisch auf ihre Tauglichkeit untersucht werden, bietet es sich an, zuerst diejenigen zu betrachten, die *de lege lata* ansetzen. Nur insoweit die Auslegung und Anwendung des bestehenden Rechts nicht zu ausreichenden Ergebnissen führt, muss über Lösungen *de lege ferenda* nachgedacht werden, so dass diese Ideen erst im zweiten Schritt analysiert werden.

Als weitergehende Gruppierung bietet sich außerdem eine Unterscheidung zwischen abkommensrechtlichen und unilateralen Regelungen an.

## D. Analyse bestehender Lösungsansätze<sup>16</sup>

Anhand dieser Kategorien werden im folgenden Abschnitt die meistbeachteten Lösungsansätze systematisiert und jeweils im Hinblick auf ihre Tragfähigkeit zur Konfliktlösung analysiert.

### I. Grundlagen der Analyse

Um eine profunde Analyse vornehmen zu können, bedarf es jedoch zuvor einer Bestimmung der Konflikte bzw. Auswirkungen der

dargestellten Konflikte, die aus rechtlicher Sicht überhaupt einer Lösung bedürfen.

Unklarheiten hinsichtlich Abkommensberechtigung, Einkünftezurechnung und Einkünftequalifikation als Hauptauswirkungen hybrider Gesellschaften führen im Ergebnis vielfach zu doppelter Belastung oder zu doppelter Nichtbesteuerung. Diese bedürfen jedoch nur dann der Verhinderung, wenn sie dem zugrunde liegenden Recht widersprechen. Erst mit dem Wissen hierum kann abgesteckt werden, welche Anforderungen an eine hinreichende Konfliktlösung zu stellen sind.

Da es kein übergeordnetes völkerrechtliches Gebot zur gleichmäßigen Besteuerung gibt,<sup>17</sup> kann sich eine Pflicht der Staaten zur Vermeidung von Besteuerungskonflikten nur direkt aus völkerrechtlichen Verträgen – konkret DBA –, dem Europarecht oder dem innerstaatlichen Verfassungsrecht ergeben.<sup>18</sup>

### 1. Abkommensrechtliche Vorgaben

Zwar ergibt sich aus den DBA das grundsätzliche Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung, der konkrete Inhalt und die dadurch gesteckten Grenzen sind jedoch kaum bestimmbar: Der Begriff der Doppelbesteuerung selbst wird im Abkommen nicht definiert. Dennoch ist nicht davon auszugehen, dass jede Form der doppelten Belastung verhindert werden soll, insbesondere die wirtschaftliche Doppelbesteuerung gilt gemeinhin als nicht vom Abkommensziel erfasst.<sup>19</sup> Bei doppelten Belastungen infolge von Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten handelt es sich aber in der Regel mangels Subjektidentität um eben diese. Dementsprechend müsste man annehmen, dass das Abkommen der mehrfachen Besteuerung nicht entgegen stünde; das wiederum wird von vielen als nicht sachgerecht empfunden.<sup>20</sup>

Überdies ist zumindest sehr zweifelhaft, ob die Vermeidung einer Nichtbesteuerung ebenfalls zum allgemeinen Abkommensziel gezählt werden kann.<sup>21</sup> Schon aufgrund dieser Unsicherheiten der Reichweite des Abkommenstelos, können den DBA selbst keine konkreten Vorgaben zum Umgang mit den Besteuerungskonflikten bei hybriden Gesellschaften entnommen werden.

StuW 2019, 377

### 2. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist das übergeordnete verfassungsrechtliche Prinzip, an dem das deutsche Steuerrecht gemessen wird. Seine Implikationen in grenzüberschreitenden Situationen sind jedoch noch nicht vollumfänglich geklärt. Als aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG entnommenes Leitprinzip fordert es vereinfacht gesagt die gleiche Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit. Offen ist jedoch, wie sich die Vergleichsgruppe bei grenzüberschreitenden Situationen bestimmt. Zum einen lässt sich die Leistungsfähigkeit durch einen Vergleich mit anderen in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen unter Einbeziehung aller Einkünfte, ohne Rücksicht darauf woher sie stammen, bestimmen.<sup>22</sup> Andererseits ließe sich die Vergleichsgruppe aber auch differenzierend nach der Herkunft der Einkünfte bestimmen.<sup>23</sup> Ersteres ist die konsequente Weiterführung des im deutschen Ertragssteuerrecht verwirklichten Welteinkommensprinzips, das wiederum folgerichtig umgesetzt eine Vermeidung von Doppelbesteuerung durch die Steueranrechnung (nicht die Freistellung) verlangt,<sup>24</sup> denn nur so kann ein innerstaatlich gleichbleibendes Besteuerungsniveau gesichert werden, unabhängig davon, woher die Einkünfte stammen.<sup>25</sup>

Dass Deutschland dennoch in DBA in der Regel die Freistellungsmethode vereinbart, ist insofern eine rechtfertigungsbedürftige Abweichung von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.<sup>26</sup> Das BVerfG erkennt die Möglichkeit der Rechtfertigung steuerrechtlicher Ungleichbehandlungen aufgrund von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen an.<sup>27</sup> Die Wahl der

Freistellungsmethode im Rahmen der deutschen DBA erfolgt im Allgemeinen im Hinblick auf administrative Vereinfachungen, indem die Notwendigkeit entfällt, sich intensiv mit dem Steuerrecht eines anderen Staates zu befassen (steuertechnische Erwägung),<sup>28</sup> die Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen auf ausländischen Märkten (volkswirtschaftliche Erwägung)<sup>29</sup> sowie die Herstellung zwischenstaatlicher sachgerechter Verteilung der Besteuerungsrechte durch Anerkennung eines „besseren“ Besteuerungsrechtes des anderen Staates (finanzpolitische Erwägung)<sup>30</sup>. Die Situationen der Nicht- oder Minderbesteuerung, die im Zusammenhang mit hybriden Gesellschaften auftreten, resultieren im Wesentlichen aus den Qualifikationskonflikten,<sup>31</sup> also aus (mehr oder weniger) zufällig abweichenden steuerrechtlichen Beurteilungen der beteiligten Staaten. Dementsprechend handelt es sich um von den Vertragsstaaten nicht vorhergesehene Besteuerungsfolgen, die sich mithin – mangels Intention – nicht über die genannten Gründe zur Wahl der Freistellungsmethode als gerechtfertigte Ausnahmen darstellen.<sup>32</sup> Ebenso wenig leicht zu rechtfertigen sind entstehende Doppelbesteuerungen: Die Möglichkeit, von ungleichen Sachverhalten auszugehen, wodurch eine ungleiche Besteuerung gerechtfertigt werden könnte,<sup>33</sup> trägt nicht: Es ist nicht erkennbar warum ein Besteuerungssachverhalt in Verbindung mit einem Staat, der Gesellschaften gleichlaufend mit dem deutschen Recht beurteilt, pauschal mit dem hier untersuchten Sachverhalt nicht vergleichbar sein sollte. Mögen auch grundsätzlich Unterschiede zwischen den Staaten vorliegen, die einzelne Abweichungen rechtfertigen können, können sie gleichwohl nicht in der Zufälligkeit der abweichenden Gesellschaftsqualifikation liegen. Zudem entsteht, anders als bei Anpassungen an das Steuerrecht des anderen Staates – wie es bei Anerkennung des Territorialitätsprinzips erfolgt –, eine Besteuerungssituation, die im Verhältnis zu keinem der beteiligten Staaten einen Besteuerungsgleichlauf bewirkt, denn es erfolgt weder eine dem ausländischen Markt entsprechende Besteuerung noch eine zu inländischen Unternehmen belastungsgleiche; vielmehr kommt es zu einer Gesamtbenachteiligung.

Als lediglich mittelbare, nicht ohne weiteres vorhersehbare Reflexe legitimer gesetzgeberischer Entscheidungen mag aus diesen Erwägungen nicht direkt die Verfassungswidrigkeit der bestehenden Situation folgen. Um der im Grundgesetz angelegten leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung aber zu bestmöglicher Geltung zu verhelfen, erscheint eine Lösung der Besteuerungskonflikte zumindest geboten.

### 3. Europarechtliche Vorgaben

Das europäische Primärrecht sieht die Vermeidung von Doppelbesteuerung oder andersgearteter Besteuerungskonflikte nicht ausdrücklich vor.<sup>34</sup> Wenn auch der EuGH die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU zu den Zielen der

StuW 2019, 378

Verträge zählt,<sup>35</sup> können sich primärrechtliche Verpflichtungen nur aus den Grundfreiheiten ergeben. Bei einer doppelten Belastung infolge der disharmonischen Anwendung eines DBA tritt ohne Zweifel eine Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Falls gegenüber dem rein inländischen ein. Dennoch ist ein Verstoß gegen Grundfreiheiten nicht anzunehmen, da es an der Verantwortlichkeit der beteiligten Staaten fehlt, denn beide wenden letztlich ihr innerstaatliches Recht lediglich konsequent an.<sup>36</sup> Die Doppelbesteuerung ist ein zufälliges Ergebnis.

Bei Nichtbesteuerungen besteht schon im Ausgangspunkt keine Beschränkung der Grundfreiheiten, da es durch die Besserstellung gegenüber rein inländischen Fällen lediglich zu einer Inländerdiskriminierung kommt, die europarechtlich nicht zu beanstanden ist.<sup>37</sup>

Auch ist ein solcher Besteuerungsvorteil nicht als Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren, da hiernach eine Gewährung aus staatlichen Mitteln vorausgesetzt wird, was wiederum eine bewusste

staatliche Entscheidung impliziert, an der es beim zufälligen Ergebnis im Zusammenhang mit hybriden Gesellschaften jedenfalls fehlt.<sup>38</sup>

Eine europarechtliche Verpflichtung zur Konfliktlösung besteht somit nicht, die Grundfreiheiten sind aber bei der Suche nach Lösungen als Grenzen zu beachten.

### 4. Zwischenergebnis: Vorgaben für die Lösungssuche

Die Lösung der auftretenden Besteuerungskonflikte ist dem Gesagten entsprechend insbesondere aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten. Gleichzeitig ergeben sich infolge der angestellten Erwägungen Vorgaben für eine geeignete Lösung: Sie muss aus verfassungsrechtlicher Sicht eine mit Art. 3 Abs. 1 GG zu vereinbarende Besteuerung gewährleisten, d.h. entweder unmittelbar zu einer gleichlaufenden Besteuerung mit Vergleichsgruppen führen oder aber zumindest auf Grundlage einer hinreichenden Rechtfertigung erfolgen. Besonders im Fall einer unilateralen Lösung müssen zudem höhere Besteuerungsbelastungen gegenüber inländischen Fällen, die durch eine Neuregelung entstehen, vermieden werden, da andernfalls eine Beschränkung von Grundfreiheiten in Rede stehen dürfte.

Als über diese rechtlichen Erwägungen hinausgehender Faktor ist zudem das jedem DBA innewohnende Ziel der sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte zu berücksichtigen.<sup>39</sup> Die von den Vertragsstaaten in einem Abkommen für sachgerecht empfundene Verteilung der Besteuerungsrechte darf, wenn eine Lösung tragfähig sein soll, nicht unilateral konterkariert werden. Andernfalls ist zu befürchten, dass die Gesamtakzeptanz des betroffenen DBA leidet.<sup>40</sup>

### II. Lösungsansätze de lege lata

Sowohl Stimmen in der Literatur als auch die OECD haben immer wieder versucht, die Konflikte durch eine Auslegung des bestehenden Normkatalogs zu lösen. Insoweit dies tatsächlich möglich ist und zu einer effektiven Lösung ohne weitere Unsicherheiten führt, wäre diese Herangehensweise einer umfassenden Neuregelung vorzuziehen. Das hätte den Vorteil, dass es insbesondere bzgl. DBA-Regelungen keine Übergangszeit gibt, in denen die Lösung nur in einigen Abkommen implementiert wäre, sowie das Regelungsgefüge nicht weiter verkompliziert wird.

Obwohl das BEPS Projekt inzwischen finalisiert und ATAD I und II verabschiedet sind, handelt es sich weiterhin um Anregungen, die noch nicht (vollständig) in das bestehende Recht übernommen wurden. Dementsprechend werden sie hier noch als Ansätze *de lege ferenda* verortet.

#### 1. Abkommensbestimmungen

Da die Konflikte insbesondere in Abkommensfällen auftreten, liegt es nahe, die Unklarheiten primär durch Auslegung des Abkommens selbst lösen zu wollen. Sofern sich hier hinreichende Antworten finden lassen, ist das gegenüber unilateralen Ansätzen schon deshalb zu bevorzugen, weil so weniger die Gefahr einer nur für einen Vertragsstaat vorteilhaften Regelung besteht, die dem abkommensrechtlichen Verteilungsmechanismus u.U. zuwiderläuft.

##### a) Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung

Bevor über die konkrete Anwendung der Verteilungsnormen überhaupt nachgedacht werden kann, ist immer die Frage der Anwendbarkeit des Abkommens zu beantworten. Bzgl. hybrider Gesellschaften steht die dafür erforderliche Abkommensberechtigung durchaus in Frage. Zum Teil wird versucht, diese unmittelbar gemeinsam mit der Zurechnungsfrage zu beantworten, weshalb sie beide in einem Abschnitt behandelt werden.

##### aa) Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Schon vor vielen Jahren hat *M. Lang* angeregt, die Konflikte hybrider Gesellschaften unter Rückgriff auf die *lex fori* Klausel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu lösen.<sup>41</sup> Seinem Verständnis zufolge ist diese Klausel völkerrechtlich zu verstehen<sup>42</sup> und be-

StuW 2019, 379

stimme somit, dass sämtliche Abkommensbegriffe, die nicht explizit im Abkommen definiert sind, vorrangig abkommensautonom, d.h. unabhängig vom innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten auszulegen

seien. Es müsste sich also dem Abkommen selbst entnehmen lassen, wie die Konflikte rund um hybride Gesellschaften zu lösen sind. Ein Rückgriff aufs innerstaatliche Recht soll sich erübrigen, was dann zu einer konsistenten Lösung führen würde.

Dieser Ansatz kann jedoch – unabhängig von seiner Effektivität – schon im Ausgangspunkt nicht tragen. Erstes Anwendungskriterium der *lex fori* Klausel ist, dass es keine vorrangige explizite Begriffsdefinition im Abkommen selbst gibt. Hinsichtlich der Abkommensberechtigung kann Art. 3 Abs. 2 OECD-MA demnach aufgrund der in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA vorhandenen abkommenseigenen Definitionen keine Anwendung finden. Damit ist dieser Aspekt zwar dennoch einer abkommensautonomen Auslegung zugänglich, diese muss sich aber an der konkreten Definition orientieren und kann nicht anhand der allgemeinen Vorgaben des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA erfolgen. Die Frage der Einkommenszurechnung wiederum entzieht sich gleich völlig dem Regelungsrahmen des Abkommens: Die Beurteilung der Steuersubjektseigenschaft ist der Abkommensanwendung vorgelagert, weshalb das Abkommen selbst hierfür keine Bestimmung enthält, die einer abkommensautonomen Auslegung zugänglich wäre. Die Einkünftezurechnung ist eben ein Bereich für den das Abkommen selbst generell keinen Regelungsanspruch erhebt: Abkommen begründen, aufgrund der staatlichen Souveränität der Vertragsstaaten, in der Regel nicht konstitutiv Steueransprüche,<sup>43</sup> sie knüpfen mit den Verteilungsnormen lediglich an die innerstaatlich konstitutiv bestimmte Steuerpflicht an. Insofern in einem Abkommen die innerstaatliche Zurechnung modifiziert werden soll, muss das ausgehend von diesem Grundsatz ausdrücklich erfolgen.<sup>44</sup>

## bb) Auslegung der Abkommensdefinitionen

Da demzufolge in diesem Bereich kein Raum für eine Auslegung nach der *lex fori* Klausel ist, können die Fragen nach Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung nur anhand der bestehenden abkommensrechtlichen Definitionen beantwortet werden.

### (1) Abkommensberechtigung

Die Abkommensberechtigung bestimmt sich gem. Art. 1 OECD-MA maßgeblich nach den Vorgaben der Art. 3 und 4 OECD-MA zu Personeneigenschaft und Ansässigkeit. Wie bereits erläutert, ist die Personeneigenschaft der Gesellschaft grundsätzlich anzunehmen. Als unklarer erweist sich hingegen die Subsumtion der Ansässigkeit einer (umgekehrt) hybriden Gesellschaft.<sup>45</sup> Unter Verweis auf den Wortlaut des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA wird weithin angenommen, dass die Einschätzung der Steuersubjektsfähigkeit des Sitzstaates der Gesellschaft ausschlaggebend sei.<sup>46</sup> Demnach wäre eine Gesellschaft nur dann abkommensberechtigt, wenn sie in ihrem Sitzstaat als Steuersubjekt und dort unbeschränkt steuerpflichtig gilt, umgekehrt hybriden Gesellschaften wäre die Abkommensberechtigung somit abzusprechen.<sup>47</sup> Demgegenüber regten aber mit *Debatin*<sup>48</sup> und *Vogel*<sup>49</sup> namhafte Stimmen bereits vor vielen Jahren ein extensiveres Verständnis des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA an: Nach ihrer Ansicht solle es nicht auf die unbeschränkte Steuerpflicht der Gesellschaft selbst in einem Staat ankommen, sondern vielmehr auf ihre räumliche Beziehung zu einem Vertragsstaat, wobei sich die Begründungen hierfür im Einzelnen durchaus unterscheiden. *M. Lang* knüpfte später daran an und forderte eine Bindung an die Beurteilung des Quellenstaates, da letztlich insbesondere dessen Besteuerungsanspruch durch die Verteilungsartikel beschränkt werde.

<sup>50</sup> Unabhängig davon, dass letztere Schlussfolgerung schon insofern zweifelhaft ist, dass der Ansässigkeitsstaat zumindest bei Anwendung des Methodenartikel ebenfalls durch das Abkommen verpflichtet wird, können diese Ansätze nur tragen, wenn Art. 4 Abs. 1 OECD-MA keine unbeschränkte Steuerpflicht im Sitzstaat der Gesellschaft fordert. Sprachlich vorausgesetzt wird, dass eine „Person“ aufgrund eines steuerpflichtbegründenden Merkmals des innerstaatlichen Rechts steuerpflichtig ist. Wenn auf die räumliche Beziehung abgestellt wird, lässt sich das abstrakt unter „steuerpflichtbegründende Merkmale“ subsumieren. Außer Acht gelassen wird hierbei aber,

dass die Norm überdies verlangt, dass die Person aufgrund dieser Merkmale „steuerpflichtig ist“.<sup>51</sup> Hinzu kommt, dass die für die Steuerpflichtigkeit genannten Merkmalen wie Wohnsitz oder ständiger Aufenthalt, die typischen Anknüpfungspunkte für die unbeschränkte Steuerpflicht sind. In einer Gesamtbetrachtung verdeutlicht dies, dass hier letztlich eben doch die unbeschränkte Steuerpflicht gefordert ist.

<sup>52</sup> Anders als von *Debatin* angeregt, kann man die Steuerpflicht gerade nicht soweit verstehen, dass irgendeine steuerliche Eigensubstanz (die Personengesellschaften in Deutschland z.B. bei der Gewerbesteuer aufweisen) ausreicht.<sup>53</sup> Das weite Ansässigkeitsverständnis scheidet somit bereits an der Wortlautgrenze. Die dahingehenden Erläuterungen zur Ansässigkeit hybrider Gesellschaften im OECD-MK,<sup>54</sup> der nach den maßgeblichen Auslegungsvoraussetzungen der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) ergänzend zur Aus-

StuW 2019, 380

legung herangezogen werden kann,<sup>55</sup> stützen dieses Ergebnis gleichermaßen wie die Formulierung des Art. 4 Abs. 1 S. 2 OECD-MA.<sup>56</sup> Demzufolge ist den Ansätzen von *Debatin*, *Vogel* und *M. Lang* in Bezug auf das bestehende Abkommensrecht eine Absage zu erteilen. Die Abkommensberechtigung der Gesellschaft selbst ergibt sich durch Auslegung der Norm nur für hybride, nicht aber umgekehrt hybride Gesellschaften.

Für den Sonderfall von Gesellschaften in check-the-box-Systemen wird vereinzelt vorgeschlagen, diese nicht der ausgeübten Wahl entsprechend zu behandeln, sondern die steuerliche Behandlung für die Ansässigkeit zugrunde zu legen, die eingreifen würde, wenn vom Wahlrecht kein Gebrauch gemacht worden wäre.<sup>57</sup> Das wäre zwar mit dem Normwortlaut des Art. 4 OECD-MA, der insofern offen gefasst ist, vereinbar, kann aber m.E. dennoch nicht das zutreffende Normverständnis sein.<sup>58</sup> Bei dieser Behandlung bestünde die Gefahr, dass eine Beurteilungssituation entsteht, die weder mit der tatsächlichen Besteuerungssituation im Sitzstaat noch im anderen Vertragsstaat übereinstimmt, also eine Unsicherheit entsteht, die wegen der sonst gleichlaufenden Behandlung durch beide Vertragsstaaten überhaupt nicht aufkommen würde. Das Heraufbeschwören solcher neuen Ungereimtheiten kann nicht dem Abkommenstelos entsprechen. Neben der Abkommensberechtigung der Gesellschaft selbst steht noch die Abkommensberechtigung der Gesellschafter in Frage, die insbesondere Relevanz entfaltet, wenn es sich um eine umkehrt hybride, also nicht abkommensberechtigte Gesellschaft handelt. Bzgl. dieser ist vor allem maßgeblich, ob das Merkmal „steuerpflichtig ist“ eine konkrete Steuerpflicht in einem Vertragsstaat erfordert, sie also tatsächlich mit den Unternehmenseinkünften steuerpflichtig sein müssen.<sup>59</sup> Die Auslegung der Norm lässt dies aber kaum zu:<sup>60</sup> Der Wortlaut ist offen gehalten, denn das Bestehen einer Steuerpflicht kann gleichermaßen im Sinne einer abstrakten Steuerpflicht zu verstehen sein. Die Systematik des Abkommens gibt aber Aufschluss über das zutreffende Verständnis: Wäre eine konkrete Steuerpflicht von Nöten, so wären an den Quellenstaat adressierte Subject-to-tax-Klauseln vollkommen ihres Anwendungsbereichs beraubt und somit obsolet. Gestützt wird das zudem vom Telos, weil es andernfalls eben dazu kommen kann, dass weder Gesellschaft noch Gesellschafter hinsichtlich der Unternehmenseinkünfte unter ein Abkommen zu fassen wären und diese Einkünfte damit durchs Raster fielen.<sup>61</sup> Es ist mithin von der grundsätzlichen Abkommensberechtigung der Gesellschafter auszugehen, sofern sie eben in einem der Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig sind.

### (2) Einkünftezurechnung

Insbesondere um ein vermeintliches Leerlaufen der Abkommensberechtigung zu verhindern, wird vielfach aus dem Bestehen dieser eine Bindungswirkung für die Einkünftezurechnung gefolgert.<sup>62</sup> Ist eine Gesellschaft also in ihrem Sitzstaat selbst unbeschränkt steuerpflichtig, so soll auch der andere Vertragsstaat die Steuersubjektsfähigkeit für Zwecke des Abkommens anerkennen.

Die für die Abkommensberechtigung maßgeblichen Normen treffen hierzu keinerlei Aussage, sondern beschränken sich auf die bloße Bestimmung der Anwendbarkeit des Abkommens. Somit müsste sich für die Bindung an die Zurechnungsentscheidung ein anderer Ansatzpunkt der Auslegung ergeben. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA<sup>63</sup> und Art. 10 Abs. 1 OECD-MA<sup>64</sup> wählen dabei Formulierungen, die zumindest Rückbezüge zur Ansässigkeit aufweisen, eine klare Bindungsanordnung kann dem aber nicht entnommen werden. Das Abkommenstelos der Verhinderung der Doppelbesteuerung mag zwar auf den ersten Blick für eine solche Bindung sprechen, allerdings wäre damit dann auch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung erfasst, was ja gerade nicht uneingeschränkt Abkommensziel sein soll.<sup>65</sup> Überdies kann das Telos als Auslegungskriterium überhaupt nur für solche Bereiche Wirkung entfalten, die zum Regelungsumfang des Abkommens zählen. Doppelbesteuerungsabkommen statuieren nicht konstitutiv Besteuerungsansprüche,<sup>66</sup> vielmehr ist deren Bestehen und damit auch die innerstaatliche Einkünftezurechnung zwingende Vorbedingung der Abkommensanwendung und demzufolge nicht Regelungsgegenstand des Abkommens.<sup>67</sup> Schon wegen dieses Grundsatzes ist anzunehmen, dass Modifikationen der Einkünftezurechnung ausdrücklich erfolgen, wie bspw. auch in Art. 10 OECD-MA zu sehen, insoweit dort explizit eine Zurechnung zum Nutzungsberechtigten statuiert wird.<sup>68</sup> Im hier fraglichen Kontext fehlt es jedoch an einer solchen eindeutigen Anordnung, so dass dieser Ansatz letztlich nicht der Überprüfung mittels Normauslegung standhält.

StuW 2019, 381

### b) Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen infolge von Qualifikationskonflikten

Die Anwendung der Verteilungsartikel richtet sich nach dem eben Gesagten also *de lege lata* weiterhin nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten. Besteuerungskonflikte entstehen dadurch insbesondere bei Ausschüttungen der Gesellschaft an die Gesellschafter und sonstigen Quelleneinkünften, insbesondere bei Beteiligung weiterer Staaten.

Auch zur Verhinderung dieser Qualifikationskonflikte wurden an das bestehende Abkommensrecht anknüpfend bereits einige Lösungsansätze publiziert.

#### aa) Anwendung des Methodenartikels

Die Art. 23 A bzw. 23 B OECD-MA als sog. Methodenartikel dienen innerhalb des Abkommens zur letztlichen Verhinderung einer doppelten Belastung und verpflichten den Ansässigkeitsstaat unter den dort genannten Voraussetzungen zur Freistellung oder Steueranrechnung. Insofern ist es naheliegend, den Methodenartikel auch heranzuziehen, um die Auswirkungen der Besteuerungskonflikte hybrider Gesellschaften zu lösen. Dem sog. „new approach“<sup>69</sup> folgend, sieht der Partnership-Report der OECD<sup>70</sup> und inzwischen auch der OECD-MK<sup>71</sup> vor, dass der Ansässigkeitsstaat durch den Methodenartikel verpflichtet sein soll, der Beurteilung des Quellenstaates insofern zu folgen, dass er – entgegen seiner eigenen steuerlichen Beurteilung – eine Freistellung/Anrechnung vornimmt, sollte andernfalls eine doppelte Belastung eintreten. Im Falle einer drohenden Nichtbesteuerung infolge der Inkongruenzen solle die Bindung ebenfalls eingreifen und der Ansässigkeitsstaat dementsprechend sein nach innerstaatlichem Recht bestehendes Besteuerungsrecht ausüben, obwohl ihm das nach seiner Abkommensanwendung untersagt wäre.<sup>72</sup> Dass der OECD-MK diese Normanwendung vorgibt, bedeutet jedoch nicht ohne weiteres, dass diese Norminterpretation auch tatsächlich ein zutreffendes Auslegungsergebnis des Abkommens ist. Der Musterkommentar kann gemäß der WVK als Auslegungsmittel nur begrenzt herangezogen werden, vorrangig sind Wortlaut, Systematik und Telos zu betrachten. Der Wortlaut setzt Einkünfte oder Vermögen einer ansässigen Person voraus, für die gemäß den Abkommensvorschriften ein

Besteuerungsrecht des anderen Vertragsstaates – dem Quellenstaat – vorliegt. Offen bleibt zunächst, nach wessen Einschätzung sich richtet, ob die fraglichen Positionen im anderen Staat besteuert werden können.

<sup>73</sup> Insbesondere die Systematik des Abkommens spricht aber dafür, nicht (wie vom MK angenommen) die Beurteilung des Quellenstaates, sondern vielmehr die des Ansässigkeitsstaates für maßgeblich zu halten:

<sup>74</sup> Wie erläutert besteht bzgl. der Verteilungsartikel gerade keine Bindungswirkung. Der Methodenartikel nimmt durch den Hinweis „nach diesem Abkommen“ eindeutig Bezug auf diesen, gibt aber keinen ausdrücklichen Hinweis darauf, dass ein Staat durch den anderen gebunden sein soll. Nun plötzlich von einer Bindung auszugehen, die dem Abkommensrecht ansonsten grundsätzlich fremd ist, erscheint wenig schlüssig. Insbesondere an der dahingehend anderslautenden Formulierung zur Ansässigkeit („nach dem Recht dieses Staates dort ansässig“) zeigt sich, dass Bindungswirkungen klarer angeordnet werden. Unterstützend wirkt zudem die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, indem er bestimmt, dass es im Zweifel auf die innerstaatliche Beurteilung des jeweiligen Anwenderstaates ankommen solle. Anwenderstaat des Methodenartikels ist aber eben der Ansässigkeitsstaat.<sup>75</sup>

Auch hier kann das teleologische Argument der effektiveren Verhinderung der Doppelbesteuerung<sup>76</sup> nicht durchgreifen, denn wiederum gilt es zu beachten, dass primär die juristische Doppelbesteuerung verhindert werden soll und die Grenzen des Telos hinsichtlich der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unscharf sind. Und auch der systematische Zusammenhang zwischen Verteilungsartikeln und Methodenartikeln, die eigentlich gerade nahtlos zur Verhinderung der Doppelbelastung ineinander greifen sollen,<sup>77</sup> kann nicht als Argument überzeugen, wenn man bedenkt, dass das Abkommen in der gesamten Struktur nicht vom Fall der Uneinigkeit bzgl. der Anwendung der Verteilungsartikel ausgeht. Schon deshalb darf das Telos hier nicht überbewertet werden.

Der „new approach“ würde außerdem dazu führen, dass dem Quellenstaat die alleinige Entscheidungsmacht über die Verteilung der Besteuerungsrechte eingeräumt würde.<sup>78</sup> Das wird von den Staaten bei Vertragsschluss kaum intendiert gewesen sein und somit würde diese Auslegung die sachgerechte Verteilung der Besteuerungsrechte aushebeln.

Im Übrigen bestehen auch Zweifel an der tatsächlichen Effektivität dieser Lesart, denn einerseits kann sich diese Bindung des Ansässigkeitsstaates ohnehin nur auswirken, wenn der Methodenartikel überhaupt Anwendung findet, also insbesondere nicht bei Verteilungsartikeln mit abschließender Rechtsfolge<sup>79</sup> oder, wenn aus Sicht des Ansässigkeitsstaates gar kein innerstaatlicher Besteuerungstatbestand ausgelöst wird.<sup>80</sup> Andererseits bietet der Methodenartikel auch dann keine hinreichende Lösung, wenn zwischen den Staaten gerade unklar ist, welcher

StuW 2019, 382

Staat Ansässigkeitsstaat ist (z.B. zwischen Sitzstaat einer hybriden Gesellschaft und Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter).<sup>81</sup> Keine effektive Wirkung entfaltet eine entsprechende Anwendung der Methodenartikel überdies, sobald mehr als zwei Staaten am Sachverhalt beteiligt sind<sup>82</sup> – ein grundsätzliches Problem bilateraler Lösungen.

#### bb) Subject-to-tax- und Switch-over-Klauseln

In den deutschen DBA finden sich inzwischen vermehrt sog. Subject-to-tax- bzw. Switch-over-Klauseln,<sup>83</sup> mittels derer zumindest eine einmalige Besteuerung sichergestellt werden soll. Diese sind zwar nicht unmittelbar auf die Besteuerungsinkongruenzen bei hybriden Gesellschaften ausgerichtet, könnten aber auch hier effektiv durchgreifen.

Als problematisch hinsichtlich der Effektivität abkommensrechtlicher Subject-to-tax-Klauseln erweist sich jedoch bereits grundsätzlich, dass sie in der Regel nur eine doppelte Nichtbesteuerung vermeiden können, nicht jedoch darauf gerichtet sind auch eine doppelte Belastung zu verhindern. So wird zwar das Steueraufkommen effektiv

gesichert, nicht aber die leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung des Steuerpflichtigen. Damit greifen sie jedenfalls zu kurz und führen zu einem Ungleichgewicht bei der Konfliktlösung.<sup>84</sup> Hinzu kommt die Beschränkung auf Situationen, in denen eine Besteuerung völlig unterbleibt.<sup>85</sup> Das ist bei hybriden Gesellschaften allerdings selten der Fall, meist kommt es durch die Inkongruenz eher zu einer geringeren Besteuerung.<sup>86</sup>

Switch-over-Klauseln haben im Vergleich eine bessere Wirkkraft, da sie konkret auf die Folgen von Qualifikationskonflikten ausgerichtet sind und auch bei einer Niedrigbesteuerung infolge des Konflikts eingreifen. Positiv zu vermerken ist zusätzlich, dass sich die Vertragsstaaten zielgerichtet darauf einigen, dass bei Qualifikationskonflikten eine Besteuerung auf dem Steuerniveau des Ansässigkeitsstaates erfolgen soll, so dass die dadurch u.U. entstehende Verschiebung der Verteilung der Besteuerungsrechte bilateraler Wille war und somit nicht die als sachgerecht empfundene Verteilung der Besteuerungsrechte konterkariert. Allerdings bestehen auch hier die bereits im Rahmen des Methodenartikels angesprochenen tatsächlichen Unzulänglichkeiten z.B. in Bezug auf Dreieckssachverhalte, in denen der Konflikt erst durch das Aufeinandertreffen zweier unabhängiger Abkommen entsteht.

Zudem werden beide Klauseln in der Regel im Methodenartikel verortet, so dass sich auch hier das Problem stellt, dass sie überhaupt nur Anwendung finden können, wenn der Anwendungsbereich des Methodenartikels aus Sicht des Ansässigkeitsstaates eröffnet ist und damit z.B. nicht, wenn aus seiner Sicht ein Verteilungsartikel mit abschließender Rechtsfolge einschlägig ist. Eine effektive Konfliktlösung ergibt sich also letztlich auch hierdurch nicht.

### **c) Zwischenergebnis: Abkommensbestimmungen de lege lata**

Es lässt sich festhalten, dass nach derzeitiger Abkommenslage die Abkommensberechtigung (umgekehrt) hybrider Gesellschaften zwar eindeutig bestimmt ist, die derzeitige Situation aber zu einer abweichenden Behandlung von hybriden und umgekehrt hybriden Gesellschaften führt.

Die Zurechnungsentscheidung hingegen entzieht sich grundsätzlich dem Regelungsbereich des Abkommens, so dass die DBA mangels explizit anderslautender Normierungen hier keinen Einfluss nehmen. Dementsprechend bleibt es bei der Entstehung von Qualifikationskonflikten, die einer gesonderten Lösung bedürfen. Das bestehende Abkommensrecht kann nur anhand von Switch-over-Klauseln teilweise auf die Besteuerungsinkongruenzen reagieren, sie aber nicht völlig überzeugend lösen. Bei bilateralen Ansätzen immer problematisch bleiben jedenfalls die praktisch relevanten Mehrstaatsverhältnisse.

## **2. Ausgewählte unilaterale Regelungen**

Vor diesem Hintergrund kann ggf. das innerstaatliche Recht zur Lösung beitragen. Unilaterale Regelungen haben grundsätzlich eher die Möglichkeit, im Regelungsbereich über den bilateralen Fall hinauszugehen.

Der deutsche Gesetzgeber hat in den letzten Jahren bereits vermehrt unilaterale Regelungen erlassen, die (auch) auf Abkommensfälle einwirken. Von herauszuhebender Bedeutung für hybride Gesellschaften sind hierbei insbesondere die Regelungen der § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG und § 50d Abs. 1 S. 11 EStG.

### **a) § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG**

Mit der unilateralen Switch-over-Klausel des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG sollen ausweislich der Gesetzesbegründung Freistellungen verhindert werden, die dem Sinn und Zweck der Freistellungsmethode widersprechen.<sup>87</sup> Von der Regelung erfasst sind dabei alle abkommensrechtlich relevanten Einkünfte eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen, die Deutschland nach den Vorgaben eines anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens freistellen müsste. Im Unterschied zu den abkommensrechtlichen Switch-over-Klauseln ist es irrelevant, ob sich die Freistellung aus der abschließenden Rechtsfolge eines Verteilungsartikels oder aus der Anwendung

des Methodenartikels ergibt.<sup>88</sup> Erfasst werden sollten nach der gesetzgeberischen Intention Situationen der Nicht- oder Minderbesteuerung.

StuW 2019, 383

Die aus Qualifikationskonflikten resultieren.<sup>89</sup> Da der tatsächliche Normwortlaut diese Eingrenzung nicht erkennen lässt und auch Situationen der kongruenten Abkommensanwendung, die zu einer (bewussten) Nichtbesteuerung führen, einschließen würde, bedarf es einer entsprechenden teleologischen Reduktion.<sup>90</sup>

Diese Lesart stellt dann sicher, dass tatsächlich nur nicht intendierte Minderbelastungen geregelt werden und damit solche, die nach den oben ausgearbeiteten Grundsätzen der Verhinderung bedürfen. Wesentlich dafür ist u.a., dass die Norm keine strenge Subjektidentität fordert,<sup>91</sup> so dass auch die Belastung der Einkünfte bei einem anderen Steuersubjekt – was bei hybriden Gesellschaften nicht unwahrscheinlich ist – berücksichtigt wird. Durch zusätzliche Erfassung der Freistellungen infolge einer Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge entfällt einer der zur abkommensrechtlichen Vorschrift vorgebrachten Kritikpunkte. Alle anderen erläuterten Problemstellungen gelten hingegen auch hier, insbesondere bleiben Dreieckssachverhalte ungeregelt. Darüber hinaus bleibt es bei einer inhaltlichen Schiefelage, da nur Minderbesteuerungen Gegenstand der Norm sind, doppelte Belastungen werden weiterhin hingenommen.

Nach Ansicht des BVerfG zwar nicht verfassungsrechtlich,<sup>92</sup> aber m.E. jedenfalls rechtspolitisch bedenkenswert ist aber vor allem die Regelungsform als sog. Treaty Override. Deutschland macht sich durch derartige Verhaltensweisen zu einem unberechenbaren Vertragspartner, der den anderen Vertragsstaat düpiert.<sup>93</sup> Im Hinblick auf diese konkrete Norm bestimmt § 50d Abs. 9 S. 3 EStG zwar, dass weiterreichende Vorschriften in Abkommen unberührt bleiben. Soweit die abkommensrechtlich implementierten Normierungen jedoch ein Verständigungsverfahren vorsehen, ist dies gerade nicht erfüllt. In diesen Situationen greift die unilaterale Vorschrift weiter und überschreibt somit das vertraglich Vereinbarte.<sup>94</sup>

### **b) § 50d Abs. 1 S. 11 EStG**

Diese noch recht junge Regelung ist konkret auf hybride Gesellschaften zugeschnitten. Regelungsgegenstand ist der Rückerstattungsanspruch der von Deutschland erhobenen Quellensteuer, der auf Grundlage einer DBA-Regelung besteht, die nur eine verminderte Quellensteuer vorsieht. Es wird unilateral eine Qualifikationsverkettung vorgenommen, die dazu führt, dass sich Deutschland im Rahmen der Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs an die Beurteilung des anderen Vertragsstaates bindet.<sup>95</sup> Tatbestandlich vorausgesetzt ist, dass dem Gläubiger die Erträge nach dem EStG oder dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaates nicht zugerechnet werden. Gefordert ist also ein Auseinanderfallen der Beurteilungen. Die Norm knüpft insoweit daran an, dass die Einkünftezurechnung grundsätzlich nicht zum Regelungsumfang des Abkommens zählt und infolgedessen durch die Anwendung des innerstaatlichen Rechts Abweichungen entstehen, die zu Qualifikationskonflikten führen.

Dabei ist der Regelung m.E. keine über die verfahrensrechtliche Bindung hinausgehende materiell-rechtliche Wirkung zuzusprechen.

<sup>96</sup> Dem stehen sowohl teleologische als auch systematische Erwägungen entgegen.<sup>97</sup> Die reine verfahrensrechtliche Berechtigung zur Geltendmachung des Erstattungsanspruchs ist ausreichend, um ein Leerlaufen des Erstattungsanspruches bei hybriden Gesellschaften zu verhindern.<sup>98</sup>

Allerdings ist gleichzeitig zu konstatieren, dass damit lediglich ein kleiner Teilbereich der Problemstellung gelöst wird. Schon vom Ansatz her erfasst die Norm nur Situationen, in denen Deutschland Quellenstaat und Zahlungsempfänger eine hybride Gesellschaft ist. Und auch in diesem engen Bereich liefert sie nur bei bilateralen Sachverhalten eine Lösung. Bei Drei- oder Mehrstaatsverhältnissen bleibt hingegen auf Grundlage der so gefassten Norm nicht nur eine Problemlösung aus,

sondern es werden unter Umständen durch ihre Anwendung erst neue Konflikte geschaffen:<sup>99</sup> Das kann vor allem dann passieren, wenn Sitzstaat der Gesellschaft und Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter auseinanderfallen, denn auch in diesem Fall soll die Geltendmachung des Anspruchs auf die Gesellschaft übergehen. D.h. umgekehrt aber, den Gesellschaftern wird die Geltendmachung selbst dann verwehrt, wenn sich deren Ansässigkeitsstaat und Deutschland eigentlich über die (transparente) Behandlung der Gesellschaft einig waren. Andererseits findet die Vorschrift hingegen trotz Gefahr des Leerlaufens keine Anwendung, wenn der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter und Deutschland sich uneinig sind, die Beurteilung von Deutschland und dem Sitzstaat der Gesellschaft aber gleichlaufend ausfällt, denn der Konflikt zwischen letzteren ist Anwendungsvoraussetzung.

Die Unzulänglichkeiten dieser Norm sind geradezu symptomatisch für auf konkrete Probleme abzielende Sonderregelungen im Steuerrecht. Es wird letztlich ein so kleiner Teilbereich gelöst, dass die Gefahr der unvorhergesehenen Entstehung neuer Problemfelder enorm, ihr Mehrwert demgegenüber eher gering ist. Positiv in Bezug auf § 50d Abs. 1 S. 11 EStG ist aber hervorzuheben, dass mit dieser Vorschrift auch die doppelte Belastung (bzw. fehlenden Entlastung) infolge hybrider Gesellschaften in den Blick genommen wurde.

StuW 2019, 384

### c) Zwischenergebnis: Unilaterale Regelungen de lege lata

Das bestehende innerstaatliche Recht erfasst bisher nur Einzelfälle der bestehenden Besteuerungsinkongruenzen. Beide untersuchte Regelungen beinhalten aber positive Ansätze, die bei der Lösungssuche Berücksichtigung finden können. Insbesondere zeigt sich, dass sie auf einige Problemstellungen besser reagieren können, als abkommensrechtliche Vorschriften.

### III. Lösungsansätze de lege ferenda

Neben den Lösungsvorschlägen, die bei der Auslegung und Anwendung des bestehenden Rechts ansetzten, gab es in der älteren und jüngeren Vergangenheit auch zahlreiche Vorschläge zur gesetzgeberischen Anpassung des Rechts.

Da sich gerade die Folgen der Qualifikationskonflikte – wie gezeigt – weitgehend nicht durch eine entsprechende Auslegung des Normbestands *de lege lata* lösen lassen, bedarf es dieser Vorschläge auch unbedingt. Erneut lassen sich die zu analysierende Vorschläge in solche, die auf Abkommensebene ansetzen, und solche, die unilaterale Änderung vorsehen, unterteilen.

#### 1. Abkommensbestimmungen

Ansätze, die neue Abkommensregelungen vorschlagen, können wiederum systematisch den drei Konfliktkategorien zugeordnet werden. Da sie dementsprechend an unterschiedlichen Stellen anknüpfen, wäre es – Effektivität vorausgesetzt – grundsätzlich auch denkbar mehrere der Ideen zu kombinieren. Um dieses Potential bergen zu können, wird also auch hier an dieser Kategorisierung festgehalten.

#### a) Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung

Die Abkommensberechtigung hybrider Gesellschaften ist nach dem vorher Gesagten momentan im Grunde klar geregelt, führt aber dazu, dass umgekehrt hybriden Gesellschaften die Abkommensberechtigung verwehrt bleibt. In den vergangenen Jahren wurde in einzelnen deutschen Abkommen eine weitergehende Abkommensberechtigung vereinbart, die einen Gleichlauf gewährleisten könnte. Die Übernahme in die allgemeine Praxis ist aber nur dann sinnvoll, wenn sich dadurch ein echter Mehrwert ergibt. Andernfalls entsteht – vor allem in der Übergangsphase, in der noch nicht alle Abkommen angepasst sind – nur unnötige Unsicherheit.

Es sind im Wesentlichen zwei bereits beschrittene Wege auszumachen: Einerseits die ausdrückliche Fiktion der Ansässigkeit der Gesellschaft in ihrem Sitzstaat,<sup>100</sup> andererseits die Fiktion der Ansässigkeit der Gesellschafter am Ort des Sitzes der (umgekehrt) hybriden Gesellschaft.<sup>101</sup> Eine weitere völlig andere Herangehensweise wäre eine Wechsel der Sichtweise hin zur Maßgeblichkeit der Einordnung des Quellenstaates.<sup>102</sup>

#### aa) Ansässigkeitsfiktion der Gesellschaft

Die meisten bereits bestehenden Regelungen fingieren die Ansässigkeit der Gesellschaft am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung. Die fingierte Abkommensberechtigung ermöglicht den Gesellschaften insbesondere, Erstattungsansprüche bzgl. erhobener Quellensteuern selbst geltend zu machen, unabhängig davon, wo die Gesellschafter ansässig sind.<sup>103</sup> So wird ein mögliches Leerlaufen eines Erstattungsanspruchs infolge der Beurteilungsinkongruenz verhindert. Eine Bindungswirkung in Form einer Qualifikationsverkettung, die auch die weitergehende Zurechnungsfrage angleichen würde, erfolgt hier aber ebenso wenig wie bei der originären Ansässigkeit.

Einschränkend wird i.d.R. statuiert, dass sich die Fiktion nur auf die Verteilungsartikel, nicht aber den Methodenartikel erstreckt,<sup>104</sup> so dass der Sitzstaat der Gesellschaft als (fingierter) Ansässigkeitsstaat im Falle einer doppelten Belastung nicht zur Anrechnung bzw. Freistellung verpflichtet wird.<sup>105</sup> Des Weiteren wird die Ansässigkeitsfiktion unter den Vorbehalt gestellt, dass die Einkünfte der Gesellschaft in dem dadurch zum Ansässigkeitsstaat gewordenen Staat (abstrakt) der Besteuerung unterliegen,<sup>106</sup> denn nur dann steht überhaupt eine Doppelbesteuerung, die es zu vermeiden gilt, in Aussicht. Gleichzeitig wird das Risiko einer Inanspruchnahme ohne doppelte Belastung, die ungewollte Vorteile verursachen würde, minimiert.

Die dadurch erreichte Angleichung der Abkommensberechtigung hybrider und umgekehrt hybrider Gesellschaften ist schon im Hinblick darauf zu befürworten, dass auf diese Weise auch die Lösung der weiteren Probleme gleichlaufend erfolgen kann und es keiner unnötigen Differenzierung infolge der sonst teils fehlenden Abkommensberechtigung bedarf. Außerdem ist kein Grund für eine abweichende abkommensrechtliche Behandlung der Erscheinungsformen hybrider Beurteilungen einer Gesellschaft ersichtlich.

Dass durch die Fiktion die Gefahr einer doppelten Inanspruchnahme der Erstattung bei umgekehrt hybriden Gesellschaften erhöht wird, ist nicht von der Hand zu weisen, allerdings handelt es sich dabei um ein Problem, das auch bei hybriden Gesellschaften im Abkommensfall auftritt. Somit wird letztlich auch hier erst einmal eine Angleichung geschaffen, die zur

StuW 2019, 385

Übersichtlichkeit beiträgt. Alles Weitere wäre an anderen Stellen zu klären.

#### bb) Ansässigkeitsfiktion der Gesellschafter

Indem die Ansässigkeit der Gesellschafter am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Gesellschaft fingiert wird, soll sichergestellt sein, dass sich beide Staaten bei der Zuteilung des Besteuerungsrechts einig sind. Mittelbar wird auch erreicht, dass den Personengesellschaften die Abkommensberechtigung zugesprochen wird.<sup>107</sup> Dadurch wird der Quellenstaat verpflichtet, davon auszugehen, dass die Gesellschafter im Gesellschaftsstaat ansässig und deshalb nach diesem Abkommen abkommensberechtigt sind. Der Effekt ist erst einmal derselbe wie der der unmittelbar fingierten Abkommensberechtigung der Gesellschaft selbst. Diese Regelungsweise könnte zudem so ausgestaltet sein, dass auch der eigentliche Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter, soweit er ebenfalls einer der Vertragsstaaten ist, an die Fiktion gebunden ist, also den anderen Staat als deren Ansässigkeitsstaat anerkennt. Auf diese Weise wäre gewährleistet, dass es nur einen Ansässigkeitsstaat gibt und das Besteuerungsrecht unabhängig vom konkreten Steuersubjekt nur einem Staat zugesprochen wird.<sup>108</sup> Dieser Effekt tritt aber natürlich dann nicht mehr ein, wenn mehr als zwei Staaten am Sachverhalt beteiligt sind.<sup>109</sup> Gleichzeitig kann die Einigkeit über die Zuteilung des Besteuerungsrechts nicht verhindern, dass Einkünfte aus Sicht eines Staates aufgrund der weiterhin erfolgenden innerstaatlichen Beurteilung steuerfrei sind (z.B. bei der Beurteilung einer Auszahlung als Entnahme statt als Dividende).<sup>110</sup>

Diese Regelungsweise wäre gegenüber der reinen Ansässigkeitsfiktion eigentlich die effektivere. Sie wird aber in Deutschland

tatsächlich schwer durchzusetzen sein, da man sich als von Transparenz ausgehender Gesellschafterstaat dadurch weithin der Besteuerungsmöglichkeit begibt: Die Unternehmensgewinne werden dem anderen Staat nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA zur Besteuerung überlassen und eine Ausschüttung unterliegt als Entnahme gar nicht erst der Besteuerung.

### cc) Maßgeblichkeit der Einordnung des Quellenstaates

Wie von *M. Lang* bereits vielfach vorgeschlagen,<sup>111</sup> wäre es auch denkbar Art. 4 Abs. 1 OECD-MA dahingehend zu ändern, dass nicht mehr die Qualifikation des Sitzstaates der Gesellschaft, sondern die des Quellenstaates ausschlaggebend für die Abkommensberechtigung ist. Vorteil dessen solle sein, dass bzgl. bestimmter Einkünfte immer nur ein Abkommen Anwendung finde.<sup>112</sup> Außerdem werde nur so derjenige zum abkommensrechtlich Berechtigten, der auch nach innerstaatlichem Recht des Quellenstaates als Einkünfteempfänger gilt – Nutzungsberechtigter und Abkommensberechtigter fielen also nicht auseinander.<sup>113</sup>

Kritikwürdig erscheint an dieser Lösung allerdings, dass der Quellenstaat mit der Macht der Entscheidung über die Abkommensberechtigung zugleich über die Reichweite und Beschränkung seiner eigenen Besteuerungsrechte verfügt. Man denke nur an das beschränkte Quellenbesteuerungsrecht für Dividenden, bei denen sich die Höhe des möglichen Steuersatzes nach dem jeweiligen Nutzungsberechtigten richtet.<sup>114</sup> Diese Machtverschiebung dürfte der von den Staaten angestrebten sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte, die auch immer von dem Ziel getragen ist, in der eigenen Souveränität und den eigenen Rechten so wenig wie möglich beschnitten zu sein, widersprechen. Zwar hat auch der Sitzstaat mit seiner Qualifikation der Gesellschaft Einfluss auf das eigene Besteuerungsrecht nach dem Abkommen, die innerstaatliche steuerrechtliche Behandlung dort ansässiger Gesellschaften steht jedoch fest und lässt sich weniger leicht ändern als der Umgang mit ausländischen Gesellschaften. Letztlich ist überdies zu bedenken, dass dieses Vorgehen eine vollkommene Umkehr des bisherigen Konzepts wäre. Eine Anpassung der Abkommen würde nur sukzessive erfolgen und damit in der Übergangszeit beim Aufeinandertreffen verschiedener Abkommen zu noch mehr Konfliktpotential führen.

### b) Einzelregelung für hybride Gesellschaften: Art. 1 Abs. 2 OECD-MA

Im BEPS-Aktionsplan wurde ein neuer Art. 1 Abs. 2 OECD-MA vorgeschlagen,<sup>115</sup> der auf den ersten Blick ebenfalls eine Bestimmung der Ansässigkeit hybrider Gesellschaften enthält, tatsächlich allerdings anders wirkt, als die bisher betrachteten Varianten. Geregelt wird, dass solche Einkünfte, die ein Vertragsstaat einer dort ansässigen Person steuerlich zurechnet, der Abkommensanwendung unterfallen.<sup>116</sup>

Dabei muss es sich bei der steuerpflichtigen Person aber nicht unbedingt um die Gesellschaft selbst handeln, sondern es können auch die Gesellschafter sein. Eine weitergehende Bindungswirkung der Beurteilung dieses Staates für den anderen Staat (Quellenstaat) im Hinblick auf die Anwendung der Verteilungsartikel ist darin jedoch nicht zu sehen.<sup>117</sup> Ein wesentlicher Unterschied zu den Ansässigkeitsfiktionen liegt darin, dass die Abkommensberechtigung an die Einkünfte selbst anknüpft, nicht aber an die Gesellschaft.<sup>118</sup> Dadurch können mittelbar auch Personen aus Drittstaaten in den Genuss der Abkommensvorteile kommen,

StuW 2019, 386

wenn sie Gesellschafter einer hybriden Gesellschaft sind.<sup>119</sup> Dementsprechend profitieren auch solche Anteilseigner beispielsweise vom abkommensrechtlichen Schachtelprivileg und das selbst dann, wenn zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat Einigkeit bzgl. der transparenten Beurteilung der Gesellschaft herrscht und kein eigenes Abkommen geschlossen ist.<sup>120</sup> Die Zwischenschaltung hybrider Gesellschaften kann so interessant werden, um Vorteile zu erlangen, die andernfalls nicht erreichbar sind.<sup>121</sup>

Positiv zu werten ist aber jedenfalls die Anknüpfung an die steuerliche Ansässigkeit in einem Vertragsstaat, denn dadurch ist sichergestellt, dass bzgl. der Einkünfte den Steuersubjekten Abkommensvorteile nur dann zuteilwerden, wenn grundsätzlich in einem der beiden Staaten eine Steuerpflicht vorliegt, eine Doppelbesteuerung also abstrakt betrachtet tatsächlich droht.<sup>122</sup>

Gleichzeitig wären durch diese Maßgeblichkeit der Steuerpflichtigkeit der Einkünfte aber auch sog. unechte Dreieckssachverhalte von der Norm und damit der Abkommensanwendung erfasst. Als Form des sog. treaty shopping ist dies rechtspolitisch unerwünscht, weshalb der OECD-Vorschlag dahingehend eine Einschränkung vorsieht: Handelt es sich also aus der Sicht eines Staates um einen reinen Inlandssachverhalt, darf er ihn steuerlich auch weiterhin als solchen behandeln und muss die Abkommensvorteile nicht gewähren.<sup>123</sup> Damit sollen die unechten Dreieckssachverhalte ausgeschlossen werden, tatsächlich werden aber auch Fälle erfasst, in denen sich ein im einen Staat unbeschränkt Steuerpflichtiger „regulär“ an einer originär wirtschaftlich tätigen ausländischen Gesellschaft beteiligt, die sein Ansässigkeitsstaat (der zugleich Quellenstaat ist) als transparent behandelt. Insofern wirkt die Ausnahme deutlich überschießend, denn in diesen Fällen besteht durchaus die Gefahr der Doppelbesteuerung, die gerade vermieden werden soll. Die Einschränkung ist mithin unsystematisch und kritikwürdig.

Überdies erweist sich die Regelung allein nicht als ausreichend zur Vermeidung doppelter Belastungen. Exemplarisch zeigt sich das an zwei Situationen:

Hat die hybride Gesellschaft im Quellenstaat, aus dem eine Dividende gezahlt wird, ihren Sitz und ist aus dessen Sicht steuerlich transparent, während der Gesellschafterstaat die Steuersubjekteigenschaft der Gesellschaft annimmt, greift Art. 1 Abs. 2 OECD-MA nicht ein: Maßgeblich für die über die Einkünfte vermittelte Abkommensberechtigung ist danach die Beurteilung des Sitzstaates, der die Dividende direkt den Gesellschaftern zurechnet. Der Quellenstaat wird eine unreduzierte Quellenbesteuerung vornehmen. Kommt es später zur Weiterleitung der Zahlungen an die Gesellschafter, ist das Abkommen zwar anwendbar, der Quellenstaat sieht aber für sich keinen steuerlich relevanten Vorfall, sondern nimmt eine Entnahme an. Der Gesellschafterstaat kann so ohne Anrechnung einer Quellenbesteuerung voll besteuern, Art. 10 Abs. 1 OECD-MA.<sup>124</sup> Art. 1 Abs. 2 OECD-MA löst die doppelte Belastung hier nicht. Lösbar ist die Fallgestaltung aber durch Einfügung einer Öffnungsklausel,<sup>125</sup> die es ermöglicht, bereits die erste Dividendenausschüttung unter das Abkommen zu fassen, so dass es dort zu einer Quellensteuerreduzierung bzw. Freistellung kommt.<sup>126</sup>

Nicht über eine solche zusätzliche Klausel zu klären sind Fälle, in denen mehrere Abkommen anwendbar sind und so auch mehrere Staaten eine Besteuerungsberechtigung aus einer Abkommensvereinbarung ableiten. Dieses Problem tritt insbesondere auf, wenn der Sitzstaat der Gesellschaft diese als Steuersubjekt anerkennt, der Gesellschafterstaat hingegen Transparenz der Gesellschaft annimmt, so dass sie Zahlungen wie Dividenden oder Lizenzgebühren jeweils einer bei ihnen ansässigen Person zurechnen und dadurch jeweils das Abkommen mit dem Quellenstaat anwendbar wird.<sup>127</sup> Die Abkommensvorteile, wie eine Quellensteuerreduzierung, die zwar nach beiden Abkommen eingreifen, führen letztlich höchstens zu einer gewissen Minderung der Doppellast, erweisen sich aber tatsächlich nicht als Vorteil.

Es zeigt sich insofern, dass Art. 1 Abs. 2 OECD-MA zwar weitgehend effektiv einer Nichtbesteuerung infolge der inkongruenten Beurteilung begegnen kann, Doppelbesteuerungen hingegen kaum eindämmt. Für den Problembereich hybrider Gesellschaften wurde damit aber zu kurz gegriffen. Im Sinne einer an der Leistungsfähigkeit orientierten Besteuerung unter Berücksichtigung einer sachgerechten Verteilung des Besteuerungssubstrates, bedarf es auch der Verhinderung nicht intendierter doppelter Belastungen.

Überdies ist die praktische Handhabung der Norm im Hinblick auf den enormen administrativen Aufwand bedenklich, der entsteht, weil



dem Quellenstaat abverlangt wird, sich detailliert mit ausländischem Steuerrecht und der Gesetzestechnik auseinandersetzen, um zu ermitteln, ob eine transparente Besteuerung im anderen Staat vorliegt.  
128

StuW 2019, 387

### c) Verhinderung von Besteuerungsin Kongruenzen infolge von Qualifikationskonflikten

Neben den Vorschlägen zur Neuregelung der Abkommensberechtigung lassen sich auch neue Ansätze zur abkommensrechtlichen Verhinderung der Besteuerungsin Kongruenzen als Folge der Qualifikationskonflikte finden.

#### aa) Umfassende Einzelfallregelung

Denkbar wäre eine umfassende Detailregelung zum Umgang mit (umgekehrt) hybriden Gesellschaften im einzelnen Abkommen. Deutschland ist diesen Weg bereits einmal im Abkommen mit Finnland (Prot. Nr. 1) gegangen. Auf diese Weise kann auf die bilateralen Besonderheiten eingegangen und Konflikte bilateral ausgeräumt werden. Diese Regelungsweise krankt jedoch an ihrer enormen Komplexität,<sup>129</sup> der letztlich dennoch keine hinreichende Effektivität gegenübersteht, da weiterhin Mehrstaatensachverhalt ungelöst bleiben. Überdies ist bei so komplexen und unübersichtlichen Regelungsstrukturen Rechtsunsicherheit bei Anwendung und Auslegung vorprogrammiert.

#### bb) Qualifikationsverkettung

Die meistdiskutierte Lösungsvariante ist die Bindung des einen Staates an die Beurteilung des anderen Vertragsstaates im Wege einer sog. Qualifikationsverkettung. Meist wird dabei die Maßgeblichkeit der Einordnung durch den Quellenstaat gefordert, wodurch letztlich dasselbe Ergebnis erreicht werden soll, was schon die oben angesprochene entsprechende Auslegung des Methodenartikels anstrebte. Die Bindungswirkung könnte dementsprechend an den „new approach“ angelehnt auf die Anwendung des Methodenartikels beschränkt sein. Andererseits wäre aber auch eine umfassende Bindung für das gesamte Abkommen möglich.

Die Vereinbarung einer auf den Methodenartikel bezogenen Qualifikationsverkettung würde in ihrer Wirkung der des „new approach“ entsprechen, wäre aber eben im Unterschied zu diesem ausdrücklich normiert, so dass die Auslegungsprobleme entfallen. Damit bleiben aber auch die rechtlichen und faktischen Unzulänglichkeiten bestehen: Die Bindung findet keine Anwendung bei Verteilungsartikeln mit abschließender Rechtsfolge und eine Minderbesteuerung kann dann nicht effektiv verhindert werden, wenn der Ansässigkeitsstaat innerstaatlich keinen Besteuerungstatbestand für die Situation kennt. Ebenfalls problematisch sind Fälle, in denen der Quellenstaat mangels eines innerstaatlichen Besteuerungstatbestandes nicht besteuert, denn dann ist es für den Ansässigkeitsstaat kaum möglich zu ermitteln, welche Abkommensvorschrift der Quellenstaat angewendet hätte, würde er innerstaatlich besteuern, um so festzustellen, ob überhaupt ein Qualifikationskonflikt vorliegt, der die Rechtsfolge auslöst.<sup>130</sup>

Überdies resultiert eine solche Qualifikationsverkettung in einem enormen administrativen Ermittlungsaufwand,<sup>131</sup> der durch Vereinbarung der Freistellungsmethode gerade vermieden werden sollte.<sup>132</sup> Wiederum nicht übersehen werden darf die Machtverschiebung, die der angestrebten sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte widerspricht:<sup>133</sup> Dem Quellenstaat wird es ermöglicht, einseitig die Reichweite seines Besteuerungsrechts zu bestimmen, ohne dass es für den Ansässigkeitsstaat bei Vertragsschluss überschaubar wäre.

Das Problem der Nichterfassung von Verteilungsartikeln mit abschließender Rechtsfolge ließe sich lösen, indem man eine umfassende Qualifikationsverkettung außerhalb des Methodenartikels statuiert.<sup>134</sup> Allerdings würde sich die angesprochene Machtverschiebung dadurch noch weiter verschärfen und die weiteren Defizite bleiben ebenfalls bestehen.

Schon aufgrund dieser Mängel kann die Anordnung einer abkommensrechtlichen Qualifikationsverkettung nicht überzeugen. Überdies kommen aufgrund der damit verbundenen faktischen Abkehr vom Rechtstypenvergleich<sup>135</sup> verfassungsrechtliche Bedenken auf; das gilt zumindest, wenn man den Rechtstypenvergleich wegen der dadurch gewährleisteten Gleichmäßigkeit der Besteuerung für verfassungsrechtlich erforderlich erachtet.<sup>136</sup>

### cc) Regelungen für einzelne Verteilungsnormen

Die unüberschaubare Machtverschiebung könnte durch konkrete Einzelfallregelungen bezogen auf einzelne Verteilungsartikel verhindert werden.<sup>137</sup> Eine sachgerechte Verteilung der Besteuerungsrechte ist auf diesem Wege weiterhin verwirklichtbar. Dieser Weg wurde von Deutschland bereits in den Abkommen mit Frankreich<sup>138</sup> und Österreich<sup>139</sup> beschritten. Diese Vorgehensweise ermöglicht es, zielgerichtet auf typische Konfliktsituationen unter Berücksichtigung der individuellen Besonderheiten des Steuerrechts der beiden Vertragsstaaten einzugehen.

Der Nachteil des Lösungsansatzes liegt aber auf der Hand: Es bedarf einer genauen und zeitaufwendigen Analyse, in welchen Situationen Konflikte auftreten können und wie diesen im Einzelnen am besten zu begegnen ist. Wobei es ohnehin äußerst zweifelhaft ist, ob die möglichen Konfliktsituationen abschließend bestimmt werden können, da sie sich jedes Mal wandeln, wenn ein weiterer Staat am Sachverhalt beteiligt ist. Detaillierte Sonderregeln sind schon deshalb praktisch nur sinnvoll für Ab-

StuW 2019, 388

kommensnormen bzgl. derer Erfahrungswerte vorliegen, die zeigen, dass die geregelte Fallgestaltung häufig im gleichen Gewand auftritt und insofern zielgerichtet geregelt werden kann. Es ist aber nicht der Königsweg für das Gros der Abkommen.

## 2. Unilaterale Regelungen – BEPS & ATAD

Die abkommensrechtlichen Lösungen überzeugen vielfach vor allem deshalb nicht, weil grenzüberschreitende Sachverhalte sich oft nicht im bilateralen Verhältnis erschöpfen, sondern multilateral wirken, so dass ein einzelnes Abkommen hier zu kurz greift und spezifische Regelungen zur Konfliktlösung an anderer Stelle neue Konflikte bewirken können. Hier kann eine unilaterale Regelung unter Umständen effektiver Abhilfe schaffen. Solche unilateralen Lösungsansätze finden sich vor allem im BEPS-Report und den darauf aufbauenden Richtlinien der EU (ATAD I und II). Diese Vorschläge beziehen sich aber im Wesentlichen nur auf die Verhinderung einer Minder- oder Nichtbesteuerung. Insofern ist schon im Ausgangspunkt festzustellen, dass sie jedenfalls nicht dem gesamten Problemkreis gerecht werden und so nicht ausreichend sein können. Aber auch ihre Effektivität hinsichtlich des Teilbereichs der Nichtbesteuerung ist nicht uneingeschränkt anzunehmen.

Von der OECD vorgeschlagen<sup>140</sup> und mit ATAD II<sup>141</sup> weitgehend von der EU übernommen ist ein detailliertes Regelungsgefüge, das auf sog. linking rules aufbaut, laut denen für die Besteuerung in einem Staat die steuerliche Behandlung im anderen Staat maßgeblich sein soll. Im Einzelnen wird bei den vorgeschlagenen Normierungen zwischen hybriden und umgekehrt hybriden Gesellschaften sowie der Ausformung der Nichtbesteuerung (doppelter Abzug bzw. Abzug und Nichtbeziehung) unterschieden. Für die meisten Fallgestaltungen wird dabei als Primärmaßnahme ein Abzugsverbot im Quellenstaat vorgesehen und, falls dieses nicht greift oder angewendet wird, eine Einbeziehungspflicht bzw. ebenfalls Abzugsverbot im anderen Staat, wobei die genaue Herangehensweise im Hinblick auf die jeweils betroffene Fallgruppe noch weiter differenziert und einigen Einschränkungen unterworfen wird, die eine überschießende Wirkung verhindern sollen.<sup>142</sup>

Diese differenzierte Vorgehensweise auf Grundlage konkreter Einzelfallregelungen und der geplanten koordinierten Anwendung von Haupt- und Hilfsregel können eine gewisse Zielgenauigkeit erreichen. Dadurch wird gewährleistet, dass vor allem solche Gesellschaften erfasst werden, bei denen es wahrscheinlich erscheint, dass die hybride

Struktur bewusst gewählt wurde, um durch Ausnutzung der bekannten Konflikte eine geringe Steuerlast zu erreichen, was vielfach zu einer nicht leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung führt.<sup>143</sup>

Allerdings bestehen Zweifel an der tatsächlichen Effektivität infolge der Umsetzung. Das angedachte Regelungsgefüge wirkt nur dann effektiv und gleichmäßig zur Verhinderung von Nichtbesteuerungen, wenn es koordiniert im Steuerrecht aller Staaten Niederschlag findet. Ansonsten droht die Gefahr, dass es gerade durch die neu eingeführten Regelungen zu Doppelbesteuerungen kommt, weil beispielsweise primäre Maßnahme und Gegenmaßnahme unbemerkt gemeinsam angewendet werden.<sup>144</sup> Teil dieser Koordination ist auch eine reibungslose Kommunikation der unterschiedlichen Staaten, denn nur durch einen solchen Austausch kann überhaupt sichergestellt werden, dass eine Maßnahme nicht in Fällen eingreift, die bereits der Besteuerung unterliegen.<sup>145</sup> Selbst bei entsprechender Bereitschaft aller beteiligten Staaten wird das aber nur sehr schwer zu gewährleisten sein, weil die den verschiedenen Systemen immanenten Unterschiede zu teilweise grundlegend abweichenden Verständnissen bzgl. der Beurteilung einer Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage, Steuerschuld und Tarif führen. Dies könnte ein unbemerktes Fehlschlagen der Kommunikation nach sich ziehen.<sup>146</sup> Die OECD will dieser Gefahr durch eine ausführliche Dokumentationspflicht begegnen, was aber einen immensen administrativen Aufwand bedeutet.

Festzustellen ist außerdem, dass die Regelungen kurioser Weise im Zusammenspiel mit dem im selben Report vorgeschlagenen Art. 1 Abs. 2 OECD-MA nicht immer zu konsistenten Ergebnissen führt, sondern doppelte Belastungen begünstigen kann.<sup>147</sup>

## E. Erkenntnisgewinn

Aus dem bisher Gesagten ergibt sich somit, dass ein überzeugendes Lösungsmodell bisher noch nicht gefunden wurde. Für das weitere Vorgehen im Umgang mit hybriden Gesellschaften sollte man sich die Stärken und Schwächen der bestehenden Ansätze bewusst machen und auf diesen aufbauen.

Eine wesentliche Erkenntnis der Untersuchung ist, dass sich eine Lösung der Konflikte, die sich bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ergeben, nicht durch rein abkommensrechtliche Regelungen finden lässt. Dem liegen vor allem drei Feststellungen zugrunde:

- DBA setzen ein innerstaatliches Steuerrecht voraus. Das Abkommen kann seinerseits keine Besteuerungstatbestände eines Staates begründen, es verteilt lediglich bestehende Ansprüche. In Situationen, in denen das innerstaatliche Recht eines Vertragsstaates aufgrund abweichender Qualifikation der Gesellschaft keine steuerbare Situation erkennt, kann das Abkommensrecht für sich genommen keine Abhilfe schaffen.
- DBA nehmen grundsätzlich keinen Einfluss auf die Einkünftezurechnung zu einem Steuersubjekt. Die Einkünftezurechnung entzieht sich dem Regelungsbereich des Abkommens und stellt eine vorgelagerte von den Vertragsstaaten nach innerstaatlichem Recht zu beantwortende Frage dar. Daran sollte auch im Rahmen der Lösungsversuche nicht gerüttelt werden, da es sonst zu innerstaatlichen Inkongruenzen

StuW 2019, 389

kommt, die wiederum neue Konflikte heraufbeschwören. Zudem wären entsprechende Änderungen an dieser Stelle zumindest in Deutschland verfassungsrechtlich bedenklich.

- Doppelbesteuerungsabkommen wirken nur *inter partes*. Vereinbarte Regelungen stoßen in Mehrstaatenverhältnissen schnell an ihre Grenzen. Realistisch sind aber in den meisten Besteuerungsfällen hybrider Gesellschaften mindestens drei Staaten beteiligt (Gesellschafts#, Gesellschafter- und Quellenstaat). Durch ein bilaterales Abkommen einigen sich immer nur zwei der Staaten auf ein Vorgehen. Aufgrund der abweichenden Behandlung der hybriden Gesellschaft hat das aber

auch Auswirkungen auf den dritten Staat, die wiederum in einem gesonderten Abkommen u.U. anders geregelt sind.

Abkommensrechtlich normierbar ist demzufolge insbesondere die Frage der Abkommensberechtigung hybrider Gesellschaften. Um hier eine Klärung der Lage herbeizuführen und eine einheitliche Vorgehensweise zu gewährleisten, sollte (umgekehrt) hybriden Gesellschaften die Abkommensberechtigung generell zugesprochen werden.

Bei den weiterhin bestehenden Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten erweist sich hingegen eine unilaterale Regelung als der derzeit erfolgversprechendste Weg, denn das Abkommen setzt im Prinzip voraus, dass die beteiligten Staaten sich über die bestimmte Form der Besteuerung einig sind und dementsprechend nur noch entschieden werden muss, wem das Steuersubstrat im konkreten Fall zusteht, was bei hybriden Gesellschaften nicht gegeben ist.

Als unilateral effektiv hat es sich erwiesen, im Wege einer switch-over-Klausel an die Besteuerung der Einkünfte selbst anzuknüpfen, nicht aber eine Subjektidentität zu fordern, wobei diese gleichermaßen eine Nichtbesteuerung wie auch eine Doppelbesteuerung erfassen muss.

Als Ausgangspunkt herangezogen werden kann § 50d Abs. 9 EStG, der sich im eigenen Anwendungsbereich als wirkungsvoll erwiesen hat. Dieses Ergebnis korreliert auch mit den Bewertungen abkommensrechtlicher Switch-over- und Subject-to-tax-Klauseln, deren wesentlicher Kritikpunkt es ist, dass sie nur bilaterale Wirkung entfalten. Die unilaterale Regelung ist demgegenüber flexibler. Beispielhaft fungieren kann die Norm zudem im Hinblick auf die Ausrichtung einer unilateralen Norm, die nur Besteuerungskonflikte infolge von Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten erfassen soll. Besondere Effektivität gewinnt die Norm durch das Anknüpfen an die Besteuerung der Einkünfte selbst, ohne dabei aber eine Steuersubjektidentität zu fordern, denn diese ist bei hybriden Gesellschaften gerade problematisch.

Berücksichtigt werden müssen jedoch die legitimen Kritikpunkte. Allem voran zu nennen ist die Normierung als *treaty override*. Dies ist bei einer Neufassung durch die Implementierung einer abkommensrechtlichen Öffnungsklausel zu vermeiden.

Ebenfalls der Änderung bedarf die Beschränkung auf Fälle der Nicht- oder Minderbesteuerung. Es braucht eine Regelung, die ein Gleichgewicht zwischen Steuerpflichtigem und Staat im Feld hybrider Gesellschaften herstellt. Dies kann nur dann gewährleistet werden, wenn gleichermaßen unbeabsichtigte doppelte Belastungen verhindert werden.

Ebenfalls positive Ansätze finden sich in den Vorschlägen des BEPS-Aktionsplans zu unilateralen Vorschriften. Insbesondere der Gedanke einer Korrespondenzbesteuerung ist dabei tragfähig und sollte Niederschlag in einem neuen Regelungsvorschlag finden. Dadurch wird sichergestellt, dass tatsächlich nur Konfliktfälle dem Regelungsbereich unterliegen. Im Blick behalten werden muss dabei aber der verursachte administrative Aufwand. Dieser muss von der deutschen Finanzverwaltung beherrschbar bleiben und darf nicht dazu führen, dass überbordende Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen entstehen, die dieser kaum bewältigen kann.

Zu bedenken bei einer Neufassung ist zudem ein Gesichtspunkt, der sich bei vielen bisher angedachten Lösungsansätzen als kritikwürdig erwiesen hat: Eine neu zu fassende Norm darf nicht grundlegenden Entscheidungen des deutschen internationalen Steuerrechts zuwiderlaufen. Das betrifft im Besonderen das grundsätzliche Bekenntnis zur Freistellungsmethode und den damit im Zusammenhang stehenden, in jedem Abkommen mitgedachten Ziel einer sachgerechten Allokation des Besteuerungssubstrates. Durch die Freistellungsmethode werden die souveränen Besteuerungsentscheidungen eines anderen Staates akzeptiert und damit auch die Möglichkeit, unilaterale Steueranreize zur Schaffung von Standortvorteilen zu setzen, toleriert.

\* Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen ist Inhaberin einer Juniorprofessur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.

- 1 Ausführlich dazu und zu einem möglichen neuen Lösungsansatz s. auch *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland.
- 2 Nicht die Gesellschaft als solche ist hybrid, also im eigentlichen Wortsinne „gemischt“ oder „zwitterhaft“, sondern lediglich ihre Behandlung durch die am Sachverhalt beteiligten Staaten.
- 3 Bspw. *OECD*, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, S. 55; *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 35. Deshalb wird auch in diesem Beitrag daran festgehalten.
- 4 Bspw. Belgien, Bulgarien, Estland, Griechenland, Litauen, Portugal, Rumänien, Slowenien, Spanien und Ungarn.
- 5 Etwa Dänemark, Finnland, Irland, Italien, Lettland, Luxemburg, Malta, die Niederlande, Österreich, Polen, Schweden, United Kingdom und Zypern.
- 6 Bspw. Frankreich und Italien. Besonders bekannt und relevant sind aber die weitreichenden Check-the-box Regeln der USA.
- 7 So ist z.B. in den Niederlanden für eine transparente Besteuerung zwingend, dass die Anteile der Gesellschafter nicht frei auf Dritte übertragbar sind, so dass dort beispielsweise anders als Deutschland die deutsche KG als nicht transparent, sondern dem Trennungsprinzip unterliegend qualifiziert wird.
- 8 So geht z.B. Italien vor.
- 9 Veranschaulichung anhand von Beispielsfällen z.B. bei *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 43 ff.
- 10 Eine Auflistung der am 1.1.2019 geltenden Abkommen findet sich in: BMF v. 17.1.2019 – IV B 2-S 1301/07/10017-10, BStBl. I 2019, 31.
- 11 Im Einzelnen zur Anwendbarkeit des § 34c Abs. 1 EStG bei hybriden Gesellschaften *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 47 ff.
- 12 So z.B. *Lehner* in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 181; *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 43; *Piltz*, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 111.
- 13 Im Einzelfall einschlägig ist natürlich die entsprechende Norm des konkreten DBA. Da die meisten Abkommen im Wesentlichen dem OECD-MA nachgebildet sind und um eine stringente Untersuchung vornehmen zu können, wird im Folgenden auf die Normen des OECD-MA abgestellt.
- 14 Das gilt jedenfalls dann, wenn (wie in nahezu allen neueren DBA) die Fallgruppe der „anderen Personenvereinigungen“ Eingang in die Art. 3 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Abkommensnorm gefunden hat. Andernfalls ist unklar, ob eine Subsumtion unter den Begriff der „juristischen Person“ möglich ist, ausführlich dazu z.B. *Lampert*, Doppelbesteuerung und Lastengleichheit, S. 92 ff.
- 15 *Vogel* in Vogel/Lehner, DBA, 4. Aufl., Einleitung Rz. 152 f.; *Teichner*, Internationales Steuerrecht, 159; *Widmann* in Vogel, Grundlagen des Internationalen Steuerrechts, S. 238; *Mersmann*, StuW 1966, 323; *Stobbe*, DSZ 1989, 241 ff. Zum Teil wird der Begriff „Qualifikationskonflikt“ jedoch wesentlich weiter (z.B. *Debatin*, DB 1977, Beilage 13, 1; *Piltz*, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 111) oder enger (z.B. *Lang*, IStr 2010, 117) gefasst. Die jeweiligen Ansätze scheinen insbesondere im Hinblick auf die klare Unterscheidbarkeit der Konfliktsituationen jedoch weniger sinnvoll, näher dazu *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 66 ff.
- 16 Die nachfolgende Untersuchung beschränkt sich aus Platzgründen auf solche Lösungsvorschläge, die in der Fachliteratur auf ein erkennbares Echo gestoßen sind.
- 17 Vgl. *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 8; *Lehner* in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 13 f.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 4.1 f.
- 18 Völkerrechtlich vorgegeben ist einzig eine Beschränkung der Besteuerung auf Einkünfte zu denen der besteuerte Staat einen sog. „genuine link“ vorweisen kann. BVerfG, Beschl. v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, 369; *Weber-Fas*, RIW 1979, 586.
- 19 *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 1; *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 72; *Lang*, A Critical Analysis of the Report, S. 29; *Lang*, IStr 2002, 611; *Lehner* in Gassner/Lang/Lehner, Personengesellschaften im Recht der DBA, S. 74.
- 20 Bspw. *Wassermeyer* in Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 2. Siehe auch *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 72; *Gündisch*, IStr 2005, 833.
- 21 Für eine Anerkennung als Abkommensziel sprechen sich u.a. *Loukota*, SWI 2001, 469 sowie *Zorn*, SWI 2001, 458 aus. Kritisch stehen dem bspw. *Lang*, IStr 2002, 609 ff. und *Vogel*, IStr 2007, 226 gegenüber. Unzweifelhaft anzunehmen ist es selbstverständlich, wenn es Eingang in die Abkommensbezeichnung gefunden hat, z.B. im DBA Niederlande (2012).
- 22 So angenommen von *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 10; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rz. 23; *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 246; *Wassermeyer*, IStr 1998, 492.
- 23 So vor allem *Vogel* in Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, S. 23 ff.; *Vogel* in FS Klein, S. 367 ff.; *Vogel*, IStr 1999, 7; *Schaumburg* in FS Tipke, S. 131.
- 24 *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 20 f.; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 101; *Mössner* in Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, S. 161; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 17.17.
- 25 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 101. Wobei zu berücksichtigen ist, dass es durchaus zu einer insgesamt höheren Besteuerung als der eines rein inländischen Sachverhalts kommen kann, bspw. bei einem ausländischen Quellensteuersatz, der den sonst einschlägigen inländischen Steuersatz übersteigt und durch die sog. per-country-limitation. Vgl. *Schaumburg* in FS Tipke, S. 147.
- 26 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 17.18 sowie 17.22; *Schaumburg* in FS Tipke, S. 146, der es sogar als Systembruch bezeichnet; ausführlich dazu *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 250 ff.
- 27 BVerfG, Urt. v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 292 f.
- 28 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 147; *Rust* in Lang, Avoidance of Double Non-Taxation, S. 123; *Pleil/Schwibinger*, StuW 2016, 30. Dieses Argument gilt allerdings nur bedingt, da bei Eingreifen des Progressionsvorbehalts eben diese Feststellung doch getroffen werden muss. Dazu insgesamt *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 33.
- 29 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 22 f.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 17.20 sowie 17.26.
- 30 Vgl. *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 89 ff.
- 31 Tritt z.B. auf bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen einer hybriden Gesellschaft, was zu einer abweichenden Anwendung von Art. 13 OECD-MA und daraus folgender doppelter Nichtbesteuerung führen kann.
- 32 Übereinstimmend auch *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 94 f.; *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 306 f.; *Valta*, ISR 2014, 256.
- 33 Vgl. *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 246.
- 34 Anders war dies hingegen vor Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon. Art. 293 EGV enthielt eine ausdrückliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen.
- 35 EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793 Rz. 16, 23 – FR 1998, 847 m. Anm. *Dautzenberg*; EuGH v. 16.7.2009 – C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471, *Damseaux*, Slg. 2009, I-6823 Rz. 28.
- 36 EuGH v. 20.5.2008 – C-194/06, ECLI:EU:C:2008:289, *Orange European Smallcap Fund*, Slg. 2008, I-3747 Rz. 42. Vgl. auch *Lehner* in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 264c. Anders hingegen *Tumpel* in Gassner/Lang/Lehner, Personengesellschaften im Recht der DBA, S. 261, der unter Erläuterung des Beispiels der doppelten Belastung von Ausschüttungen davon ausgeht, dass es sich um eine nicht zu rechtfertigende Beschränkung handelt.
- 37 Zur europarechtlichen Unbeachtlichkeit der Inländerdiskriminierung EuGH v. 28.1.1992 – C-332/90, ECLI:EU:C:1992:40, *Steen*, Slg. 1992, I-341 Rz. 8 f.
- 38 Vgl. dazu *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 117 ff.
- 39 *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 11; *Flick* in FS Spitaler, S. 152; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 17.40.
- 40 Ausführlicher zur Bedeutung der sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte im Bereich hybrider Gesellschaften *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 102 ff.
- 41 *Lang*, A Critical Analysis of the Report, S. 20 ff.
- 42 Die Auslegung von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist hoch umstritten. Ausführlich dazu *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 87 ff. mit dem Ergebnis, dass dem Verständnis der landesrechtlichen Theorie zu folgen ist.
- 43 RFH v. 1.10.1936 – III A 398/34, RStBl. 1936, 1209; *Lehner* in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 65, 181 b; *Mössner* in FS Seidl-Hohenveldern, S. 414 f.; *Debatin*, Beihefter zu DSr 23 1992, 2.
- 44 Vgl. *Lehner* in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 181b; *Lehner* in FS Frotscher, S. 398 ff.
- 45 Ausführlicher zur Auslegung des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 114 ff.
- 46 Vgl. *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 25 ff.; *Toifl*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 57 ff.; *Becker/Loose*, BB 2011, 1559; *Brähler/Mayer*, ISr 2010, 678; *Debatin*, AWD 1969, 482; *Debatin*, BB 1978, 669; *Debatin*, BB 1978, 1608; *Müller/Wangler*, ISr 2003, 150 f.; *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 314; *Richter*, FR 2010, 544; *Schmidt*, ISr 2010, 416. So auch das Verständnis der OECD, vgl. *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Issues in International Taxation No. 6), Rz. 33 ff.
- 47 Explizit: *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Issues in International Taxation No. 6), Rz. 33 ff.
- 48 *Debatin*, BB 1989, Beilage 2 zu Heft 3, 7.
- 49 *Vogel* in Vogel, DBA, 3. Aufl., Art. 4 Rz. 24a.
- 50 *Lang*, A Critical Analysis Report, S. 37 f.; *Lang*, ISr 2000, 132; *Lang*, SWI 2000, 64.
- 51 Ebenso *Toifl*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 64.
- 52 Vgl. *Haase*, Intertax 2013, S. 653.
- 53 *Debatin*, BB 1989, Beilage 2 zu Heft 3, 7.
- 54 Kommentar des *OECD-Fiskalausschusses* zu Art. 4 OECD-MA in der Fassung vor 2000 Rz. 3, 8. Ebenso in der heutigen Fassung (2017) Rz. 3, 8.
- 55 M.E. über Art. 32 WVK, wobei die Bedeutung von OECD-MA und MK in der Auslegung nicht abschließend geklärt ist, im Einzelnen dazu z.B. *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 85 f.
- 56 *Wilke* in Gosch/Kroppen/Grotherr DBA, Art. 4, Rz. 5; *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, DBA, Art. 4 OECD-MA Rz. 2.
- 57 *Haase*, Intertax 2013, 658.
- 58 Ebenso bzgl. des Umgangs mit entsprechenden US-amerikanischen Gesellschaften *Jacob* in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, Art. 4 Rz. 36 ff.; *Linn* in Wassermeyer, DBA, Art. 4 USA Rz. 12, 23 ff.
- 59 So zu verstehen wohl *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Issues in International Taxation No. 6), Rz. 47.
- 60 Im Ergebnis ebenso *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 332; *Lang*, A Critical Analysis of the Report, S. 38 f.; *Lang*, ISr 2000, 131; *Lehner* in Gassner/Lang/Lehner, Personengesellschaften im Recht der DBA, S. 82.
- 61 Das hat auch die *OECD* erkannt und für unbillich gehalten. Deswegen solle dann doch subsidiär auf die Person des Gesellschafters abgestellt werden. Vgl. Kommentar des *OECD Fiskalausschusses* (2000) zu Art. 1 OECD-MA Rz. 6.4.
- 62 So u.a. *Dremel* in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 1 Rz. 61; *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 34g; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 500 f.; *Piltz*, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 175 ff.; *Debatin*, BB 1978, 671; *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 315; *Krabbe*, StJb. 2000/01, 185 ff.; *Müller/Wangler*, ISr 2003, 150 f.; *Schaumburg*, Stbg 1999, 157 ff.; *Schmidt/Blöchle*, ISr 2003, 688 f.; *Schmidt*, ISr 2010, 426; *Vogel*, ISr 1999, 6 f.
- 63 „Unternehmen eines Vertragsstaates“.
- 64 „[...] in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft“.
- 65 Auch in diesem Argumentationszusammenhang zu finden bei *Wassermeyer*, ISr 1998, 491.
- 66 RFH, vom 1.10.1936 – III A 398/34, BStBl. 1936, 1209; *Lehner* in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 65, 181b; *Mössner* in FS Seidl-Hohenveldern, S. 414 f.; *Debatin*, Beihefter zu DSr 23 1992, 2.
- 67 Vgl. *Becker/Loose*, BB 2011, 1560; *Mössner* in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rz. 1.190. *Wassermeyer*, ISr 1998, 491.
- 68 Vgl. *Lehner* in FS Frotscher, S. 398 ff.
- 69 Erstmals vorgebracht von *Avery Jones et al*, ET 1996, 141 ff.
- 70 *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Issues in International Taxation No. 6), Rz. 105 ff.
- 71 Kommentar des *OECD Fiskalausschusses* zu Art. 23A Rz. 32.3 f.
- 72 Kommentar des *OECD Fiskalausschusses* zu Art. 23A Rz. 32.6 f.
- 73 *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 23 A OECD-MA Rz. 34; *Wassermeyer* in Wassermeyer, DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 80a; *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 335; *Jankowiak*, Doppelte

- Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 139; *Gündisch*, IStR 2004, 830 f.; *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 309 f.; *Lang*, IStR 2007, 608. Vgl. auch BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 95/10 Rz. 17, FR 2011, 1175 m. Anm. *Kempermann* der letztlich zum Ergebnis kommt, dass es auf die Beurteilung des Ansässigkeitsstaates als Anwenderstaat ankommen müsse. A.A. *Salomé/Danon*, Intertax 2003, 195.
- 74 So auch *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 118 f.; *Lang* in FS Vogel, S. 916.
- 75 Ebenso BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 95/10 Rz. 18, FR 2011, 1175 m. Anm. *Kempermann*; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 140.
- 76 *Meretzki*, IStR 2011, 214.
- 77 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 140 f.; *Pleil/Schwibinger*, StuW 2016, 25; *Weggenmann*, IStR 2002, 618.
- 78 *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 80a; *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 119; *Günkel/Lieber*, FR 2000, 857.
- 79 BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 95/10 Rz. 18, FR 2011, 1175 m. Anm. *Kempermann*; *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 336 f.; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 137 f.
- 80 Siehe auch *Haase/Dorn*, IStR 2011, 796.
- 81 Vgl. dazu auch *Lang*, IStR 2010, 117. Ähnlich *Gündisch*, IStR 2005, 830.
- 82 *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 88; *Gündisch*, IStR 2005, 830; *Lang*, IStR 2011, 1 f.; diesbezüglich ähnlich kritisch auch *Dorfmueller*, IStR 2014, 685.
- 83 So auch in der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA: Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 lit. a), b) DE-VG ergänzt durch Prot.-Nr. 4 der DE-VG.
- 84 Diese Kritik findet sich bzgl. „Switch-over-Klauseln“ bei *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, S. 170 sowie *Schafitzl* in FS *Wassermeyer*, S. 480.
- 85 Ebenso in Bezug auf eine sog. „Quellen-Regel“, die den Rückfall dadurch bewirkt, dass sie bestimmt, dass Einkünfte nur dann aus einem anderen Staat stammen, wenn sie dort besteuert werden BFH, Urt. v. 27.8.1997 – I R 127/95, BStBl. II 1998, 58. Zustimmend auch *Richter*, FR 2010, 554 f.
- 86 Ausführlicher dazu *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 139 ff.
- 87 BT-Drucks. 16/2712, 61.
- 88 *Klein/Hagena* in H/H/R, EStG/KStG, § 50d EStG Rz. 122; *Schönfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 50d Abs. 9 EStG Rz. 55; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, S. 230; *Grotherr*, IStR 2007, 265. Anders hingegen *Gosch* in *Kirchhof/Seer*, EStG, § 50d Rz. 41, der darlegt, dass der Wortlaut insoweit zwar offen, die Rechtsfolge allerdings allein Sache des Methodenartikels sei. Allerdings geht er gleichzeitig davon aus, dass der Methodenartikel auch abschließende Verteilungsnormen erfasst, so dass es in der praktischen Anwendung zu keinem Unterscheid kommt.
- 89 BT-Drucks. 16/2712, 61.
- 90 So auch *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, S. 231 f.
- 91 *Gosch* in *Kirchhof/Seer*, EStG, § 50d Rz. 41a; *Kollruss*, StuW 2010, 384.
- 92 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326. Auch wenn sich dieser Beschluss nur auf § 50d Abs. 8 EStG bezieht, ist zu erwarten, dass diese Überlegungen vom BVerfG auch auf § 50d Abs. 9 EStG übertragen werden, vgl. *Klein/Hagena* in H/H/R, EStG/KStG, § 50d EStG Rz. 121; *Kahle/Beinert/Heinrichs*, Ubg 2017, 182.
- 93 Vgl. auch *Grotherr*, IStR 2007, 628.
- 94 Vgl. *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, S. 234; *Kahle*, IStR 2007, 761; *Kahle/Beinert/Heinrichs*, Ubg 2017, 187; *Vogel*, IStR 2007, 228.
- 95 *Klein/Hagena* in H/H/R, EStG/KStG, § 50d EStG Rz. 24; *Reinert*, IStR 2014, 555.
- 96 So auch *Häck/Spierts*, IStR 2014, 63; *Hagemann/Kahlenberg*, BB 2014, 1630; *Hagenal/Klein*, IStR 2013, 267; *Jacob/Klein*, IStR 2014, 129; *Kahlenberg*, SWI 2015, 386; *Kahlenberg*, IStR 2016, 835; *Viebrock/Loose/Oskamp*, Ubg 2013, 765, 767.
- 97 Siehe dazu ausführlich *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 154 ff.
- 98 So auch *Hagemann/Kahlenberg*, BB 2014, 1630; *Jacob/Klein*, IStR 2014, 129; *Kahlenberg*, Ubg 2014, 234.
- 99 Dies erläuternd auch *Lampert* in *BeckOK/EStG*, § 50d EStG Rz. 38.1.
- 100 Z.B. Art. 4 Abs. 4 DBA Albanien; Art. 4 Abs. 4 DBA Algerien; Art. 4 Abs. 1 DBA Belgien; Art. 4 Abs. 3 DBA Bulgarien; Art. 4 Abs. 4 DBA Island; Art. 4 Abs. 4 DBA Kroatien; Art. 4 Abs. 4 DBA Philippinen; Art. 4 Abs. 4 DBA Slowenien; Art. 4 Abs. 4 Abs. 4 Tadschikistan; Art. 4 Abs. 5 DBA Taiwan; Prot. Nr. 2 DBA Aserbaidschan; Prot. Nr. 2 DBA Italien; Prot. Nr. 5 Liberia.
- 101 Z.B. Art. 4 Abs. 4 DBA Portugal. Außerdem auch in Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien (1966), in das neu verhandelte DBA Spanien hat die Regelung allerdings keinen Eingang mehr gefunden. Eine vergleichbare Regelung findet sich zudem in Art. 24 Abs. 1 Nr. 3 DBA Schweiz.
- 102 Vgl. *Lang*, IStR 2000, 132 f.; *Lang*, IStR 2011, 2 (m.w.N. ebenfalls von *Lang*); *Lang*, IStR 2012, 859 ff.; *Lang*, SWI 2015, 157 f.
- 103 *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 64c; *Burmeister* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 4 Albanien Rz. 6, Art. 4 Algerien Rz. 6; *Hirscher* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 4 Slowenien Rz. 19; *Driien* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 4 Island Rz. 6; *Wicke*, Personengesellschaften im Recht der deutschen DBA, S. 191; *Engel/Hilbert*, FR 2012, 398 f.
- 104 Vgl. z.B. Art. 4 Abs. 4 DBA Albanien (2010); Art. 4 Abs. 4 DBA Algerien (2007); Art. 4 Abs. 4 DBA Island; Prot. Nr. 2 zum DBA Italien; Prot. Nr. 5 zum DBA Liberia; Art. 4 Abs. 4 DBA Polen; Art. 4 Abs. 4 DBA Slowenien; Art. 4 Abs. 4 Tadschikistan.
- 105 *Wicke*, Personengesellschaften im Recht der deutschen DBA, S. 191.
- 106 Bspw. Art. 4 Abs. 4 DBA Albanien (2010); Art. 4 Abs. 4 DBA Algerien (2007); Art. 4 Abs. 4 DBA Island; Prot. Nr. 2 zum DBA Italien; Art. 4 Abs. 4 DBA Polen; Art. 4 Abs. 4 DBA Slowenien; Art. 4 Abs. 4 Tadschikistan.
- 107 *Schick*, IWB 2011, 94.
- 108 Vgl. *Raber* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 4 Portugal Rz. 20; *Rosenthal*, IStR 2007, 611.
- 109 Ebenfalls kritisiert bei *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 490.
- 110 Vgl. *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 65b; *Engel/Hilbert*, IWB 2014, 610.
- 111 *Lang*, IStR 2000, 132 f.; *Lang*, IStR 2011, 2 (m.w.N. ebenfalls von *Lang*); *Lang*, IStR 2012, 859 ff.; *Lang*, SWI 2015, 157 f., wobei er dieses Ergebnis ohne Änderung des Abkommenstextes über eine Auslegung des bestehenden Normapparates erreichen will.
- 112 *Lang*, SWI 2015, 157 f.
- 113 *Lang*, SWI 2015, 158.
- 114 Vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA.
- 115 *OECD*, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, S. 139.
- 116 *OECD*, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, S. 142; *Valta*, IStR 2014, 254; *Kahlenberg/Kudert*, SWI 2015, 59; *Kahlenberg*, IStR 2016, 834 f.; *Loukota*, SWI 2015, 105.
- 117 Ebenso in Bezug auf eine ähnliche Regelung im DBA USA BFH, Urt. v. 26.6.2013 – I R 48/12, BStBl. II 2014, 367 Rz. 24 = FR 2014, 489; *Resch*, ET 2014, 194 ff.; *Bauer/Huber*, IStR 2013, 885 f. Dazu ausführlicher *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 183 f.
- 118 Vgl. *Jochum*, Grenzüberschreitende Unternehmen nach dem neuen DBA D-NL, S. 34 f.; *Jochum*, IStR 2014, 2; *Kahlenberg*, SWI 2015, 382.
- 119 *Lang*, SWI 2015, 161; *Loukota*, SWI 2015, 108. In diese Richtung bzgl. des DBA-NL auch bereits *Jochum*, Grenzüberschreitende Unternehmen nach dem neuen DBA D-NL, S. 35. Anderer Ansicht dagegen *Kahlenberg*, SWI 2015, 387 f.; *Kahlenberg*, IStR 2016, 839.
- 120 Vgl. *Lang*, SWI 2015, 161 f.
- 121 Die Zwischenschaltung einer hybriden Gesellschaft kann u.U. auch im bilateralen Verhältnis interessant sein, um bspw. mehr vom Schachtelprivileg zu profitieren. Siehe dazu ausführlicher *Jacob/Klein*, IStR 2014, 130.
- 122 *OECD*, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, S. 139; Das als positiv anerkennend auch *Valta*, IStR 2014, 254; *Kahlenberg/Kudert*, SWI 2015, 59; *Schnitger/Oskamp*, IStR 2014, 387; *Becker*, IStR 2016, 621 f.
- 123 *Schnitger/Oskamp*, IStR 2014, 391. Zu diesem Ergebnis ist letztlich auch der Partnership Report gekommen, allerdings ohne überzeugende Grundlage. Für diese Fälle ist man scheinbar schlicht aus rechtspolitischen Erwägungen von dem vorher mühsam hergeleiteten Abkommensverständnis abgewichen. *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Issues in International Taxation No. 6), Rz. 125 ff., Rz. 130 ff. Diese Inkonsistenz stieß seinerzeit auf Kritik in der Fachliteratur, vgl. *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 332; *Lang*, A Critical Analysis of the Report, S. 91 ff.; *Lang*, IStR 2000, 132 f.; *Lang*, IStR 2010, 116; *Aigner/Züger*, SWI 2000, 309 f.
- 124 Vgl. auch Beispiele bei *Schnitger* in *Endres/Jacob/Gohr/Klein*, DBA USA, Art. 1 Rz. 94 ff. und *Schönfeld*, IStR 2007, 279.
- 125 So ähnlich bereits zu finden Prot. Nr. XIV lit. b) zum Abkommen zwischen den Niederlanden und den USA.
- 126 *Schönfeld* plädiert dafür, diese Wertung auch auf andere Abkommen zu übertragen, die den Normvorschlag der OECD umsetzen, *Schönfeld*, IStR 2007, 279.
- 127 Vgl. Fallbeispiel von *Schnitger* in *Endres/Jacob/Gohr/Klein*, DBA USA, Art. 1 Rz. 94 f.
- 128 *Schnitger/Oskamp*, IStR 2014, 389.
- 129 So auch *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 69.
- 130 *Schuch/Bauer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Personengesellschaften im Recht der DBA, S. 37; das anerkennend auch *Salomé/Danon*, Intertax 2003, 196.
- 131 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 147; *Rust* in *Lang*, Avoidance of Double Non-Taxation, S. 123; *Pleil/Schwibinger*, StuW 2016, 30. Kritisch auch *Benz/Böhmer*, DB 2016, 311.
- 132 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 33.
- 133 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 148; *Rust* in *Lang*, Avoidance of Double Non-Taxation, S. 122; *Becker/Loose*, IStR 2016, 154; *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 310; *Pleil/Schwibinger*, StuW 2016, 30.
- 134 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 147.
- 135 *Haase*, IWB 2013, 174; *Kahlenberg*, Ubg 2016, 410.
- 136 Siehe bspw.: *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 9; *Piltz*, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der BRD, S. 65; *Weggenmann*, Personengesellschaften im Lichte der DBA, S. 76; *Debatin*, AWD 1969, 477; *Henke/Lang*, IStR 2001, 514; *Storck/Seient*, RIW 1980, 333.
- 137 Vgl. *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 211.
- 138 Art. 9 Abs. 7 und Art. 20 Abs. 1 lit. c) DBA Frankreich betreffend Dividenden.
- 139 Art. 7 Abs. 7 DBA Österreich betreffend Unternehmensgewinne.
- 140 *OECD*, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, Teil 1.
- 141 Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern.
- 142 Vereinfacht zusammengefasst, detaillierte Darstellung z.B. bei *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 209 ff.
- 143 So auch *Benz/Eilers*, Beihefter zu IStR 04/2016, 7.
- 144 *Benz/Eilers*, Beihefter zu IStR 4/2016, 7; *Rüsch*, DStZ 2015, 786; *Schnitger/Weiss*, IStR 2014, 515.
- 145 *Hierstetter*, DB Standpunkte 12/2015, 3; *Kußmaul/Berens*, Ubg 2016, 337; *Valta*, IStR 2014, 250; *Valta*, IStR 2014, 396.
- 146 *Hierstetter*, DB Standpunkte 12/2015, 4; *Valta*, IStR 2014, 250; *Valta*, IStR 2014, 396.
- 147 Siehe dazu *Schnitger/Oskamp*, IStR 2014, 393.