Protokoll zum
165. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 17.01.2020[1]

Prof. Dr. Maria Marquardsen
Inhaberin der Juniorprofessur für Öffentliches Recht
und Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum

Hybride Gesellschaften im Abkommensrecht der Bundesrepublik Deutschland

[1] Florian Schröder, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung 2
B. Vortrag von *Prof. Marquardsen* 4
I. Einführung 4
1. Begrifflichkeit „Hybride Gesellschaft“ 4
2. Ursachen „Hybrider Gesellschaften“ 5
II. Identifizierung der Kernprobleme 7
III. Analyse der bisherigen Lösungsansätze 11
1. (Rechtliche) Rahmenbedingungen 11
2. Lösungsansätze de lege lata 14
3. Lösungsansätze de lege ferenda 21
IV. Schlussfolgerungen 25
C. Schlussbemerkung 26

A. Einleitung

Prof. Dr. Roman Seer begrüßt die Teilnehmer des 165. Bochumer Steuerseminars. Sogleich stellt er *Prof. Dr. Maria Marquardsen* vor, welche die heutige Referentin ist.

Bereits beim 163. Bochumer Steuerseminar im vergangenen November habe sie an einer Podiumsdiskussion zu Verrechnungspreisthemen teilgenommen. Nunmehr sei sie die Hauptakteurin. Das Thema ihrer Dissertation, „*Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*[1]“, sei so gut wie deckungsgleich zum heutigen Vortragsthema. Abkommensrechtliche Zurechnungskonflikte seien ein Dauerproblem, welches *Prof. Marquardsen* mit ihrer Dissertation angehen wolle. Dabei handele es sich um ein schwieriges Thema, welches eine außerordentlich große Fülle an Fällen beinhalte. Dafür sei die 230 Seiten lange Dissertation sehr rund und sehr konzise geschrieben; die Komprimierung des komplexen Themas sei hervorra-

[1] *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Nomos Verlag, Baden-Baden 2019.

gend gelungen.

Prof. Seer selbst sei allerdings nicht Betreuer der Dissertation gewesen. Dies waren *Prof. Dr. Steffen Lampert* und *Prof. Dr. Jens Schönfeld*, welche die Arbeit schlussendlich mit summa cum laude bewerteten. Zum 1. April 2019 hat *Prof. Marquardsen* dann die Juniorprofessur an der Ruhr-Universität angetreten. Dort sei sie eine große Bereicherung für den Fachbereich und lese derzeit das Einkommensteuerrecht. Mit einem Augenzwinkern bemerkt *Prof. Seer*, dass die Vorlesungsabschlussklausur im Einkommensteuerrecht sogar beliebter war als die von ihm angebotenen Klausuren. Anschließend übergibt *Prof. Seer* das Wort an *Prof. Marquardsen*.

B. Vortrag von *Prof. Marquardsen*

Prof. Marquardsen bedankt sich zunächst bei *Prof. Seer* für die freundliche Einleitung. Sie freue sich, dass trotz des eher exotischen Themas der Raum gut gefüllt sei.

Grundlage des Vortrages sei ihre Dissertation, die 2018 abgeschlossen wurde. Seitdem habe sich noch einiges an den rechtlichen Rahmenbedingungen geändert. So seien hybride Gesellschaften bzw. „hybrid mismatches“ ein wesentlicher Aspekt des OECD-BEPS-Projektes. Erst im Dezember 2019 sei ein Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz veröffentlicht worden; ein maßgeblicher Teil dieses Entwurfes ziele auf die Behandlung hybrider Strukturen ab. Gleichwohl werde dieser Entwurf nicht Kern des Vortrages sein. *Prof. Marquardsen* sei eher daran gelegen, das Thema grundlegend und systematisch aufzuarbeiten – in rechtlicher wie ökonomischer Sicht. Verschiedenste Lösungsansätze würden präsentiert und analysiert werden.

Prof. Marquardsen gibt nun einen Überblick über den Gang des Vortrages. Zunächst sollen Kernprobleme identifiziert werden. Anschließend sollen bestehende Lösungsansätze analysiert und kritisch bewertet werden. Der Vortrag soll mit einem eigenen Lösungsansatz enden.

I. Einführung

1. Begrifflichkeit „Hybride Gesellschaft“

Einführend betont *Prof. Marquardsen*, der Begriff „hybride Gesellschaft“ sei eigentlich nicht ganz treffend. Nicht die Gesellschaft selbst sei hybrid, sondern deren Betrachtung durch die Jurisdiktionen. Der Begriff habe sich im internationalen Steuerrecht aber mittlerweile eingebürgert. Treffender sei die Bezeichnung als „hybrid mismatches“, auch wenn diese weiter reicht als der deutschsprachige Begriff. Hinter den Begrifflichkeiten verberge sich letztlich eine Situation, in der zwei Staaten die Steuersubjektsfähigkeit einer Gesellschaft unterschiedlich beurteilen. Dabei könne allerdings noch in zwei Unterfälle differenziert werden.

Sollte der Sitzstaat von einer Steuersubjektsfähigkeit ausgehen, der andere Staat aber nicht, liege eine hybride Gesellschaft vor.
Im umgekehrten Fall, also der Annahme fehlender Steuersubjektsfähigkeit durch den Sitzstaat bei gleichzeitiger Anerkennung dieser durch den anderen Staat, liege eine umgekehrt hybride Gesellschaft vor.
Durch die unterschiedlichen Behandlungen entstünden schnell Besteuerungsinkongruenzen, die zur Steuervermeidung genutzt werden könnten.

2. Ursachen „Hybrider Gesellschaften“

Anschließend geht *Prof. Marquardsen* auf die Ursachen hybrider Gesellschaften ein. Eine unterschiedliche Beurteilung könne auf zwei Stufen entstehen.
Zunächst könnten die beteiligten Staaten schlicht ein unterschiedliches Unternehmensteuerkonzept verfolgen. Selbst bei einem gleichen bzw. vergleichbaren System könnten aber Inkongruenzen auftreten, wenn die jeweilige konkrete Ausgestaltung der maßgeblichen Besteuerungskriterien differiert.
Zur Verdeutlichung der Konfliktbildung auf der ersten Stufe sollen nun die Besteuerungskonzeptionen analysiert werden.
Hierbei sei zunächst das dualistische System anzuführen, wie es auch in Deutschland praktiziert werde. Im Kern werde zwischen Körperschaften und Personengesellschaften unterschieden. Erstere würden als Steuersubjekte, letztere transparent behandelt.
Ein weiteres System sei die generelle Annahme der Steuersubjektsfähigkeit von Gesellschaften. Alle Gesellschaften würden als Steuersubjekte behandelt und unterlägen derselben Steuer. Dieses System werde insbesondere in den osteuropäischen Staaten praktiziert.
Zuletzt gebe es sogenannte Optionsmodelle. Dieses Konzept gehe im Grundsatz von einer dualistischen Betrachtung aus, beinhalte aber eine Option hin zur Transparenz bzw. Steuersubjektsfähigkeit. Prominentes Beispiel sei das „check-the-box“-Prinzip aus den USA. Solche Optionen seien aber auch aus Italien und Frankreich bekannt.

Bei einem Aufeinandertreffen unterschiedlicher Systeme seien Konflikte unausweichlich. Doch selbst bei Steuersachverhalten innerhalb eines Systems kann es zu Problemen kommen. Beispielhaft ließe sich das Verhältnis Deutschland – Niederlande anführen. In den Niederlanden sei es ein zwingendes Kriterium für die Einordnung als transparent zu besteuernde Gesellschaft, dass die Gesellschaftsanteile nicht frei übertragbar seien. In Deutschland ist dies hingegen nicht obligatorisch. So gebe es Inkongruenzen, obwohl beide Staaten dem gleichen Besteuerungskonzept folgten.

Hiernach stellt *Prof. Marquardsen* vier Modelle dar, die zur Behandlung und Typisierung ausländischer Gesellschaften genutzt würden. Sie seien gleichzeitig Ursache für Inkongruenzen der zweiten Stufe.

Die in Deutschland praktizierte Vorgehensweise sei der Rechtstypenvergleich. Hierbei würden ausländische Gesellschaften einem deutschen Gesellschaftstypus zugeordnet, wofür ein Kriterienkatalog existiere. Dieser Vergleich werde in vielen Ländern Europas genutzt.

Bei Ländern, die auf erster Stufe eine generelle Steuersubjektsfähigkeit annehmen, werde meistens ein Trennungsprinzip verfolgt. Ausländische Gesellschaften würden so stets als Steuersubjekte verstanden. Interessanterweise sei dieses Vorgehen aber auch in einigen Ländern mit dualistischem System anzutreffen. Dies führe dazu, dass die innerstaatliche Besteuerung eigentlich nach gleichen Kriterien erfolge, aber durch die Pauschalität der Behandlung ausländischer Gesellschaften dennoch eine Inkongruenz entstehe.

Staaten, die das Optionsmodell auf erster Stufe nutzen, würden häufig auch ausländischen Gesellschaften diese Möglichkeit anbieten. Sofern keine Wahl getroffen wird, werde üblicherweise ein Rechtstypenvergleich durchgeführt.

Als letzte Möglichkeit besteht die sogenannte Qualifikationsverkettung. Dabei übernimmt der besteuernde Staat die Beurteilung des Sitzstaates. Durch dieses Prinzip ließen sich viele Konflikte auflösen, was die Frage aufwerfe, warum es nicht allgemein umgesetzt werde. Dies liege zum einen daran, dass viele Staaten einer derart strikten Anbindung an den Sitzstaat abgeneigt seien. Darüber hinaus

gebe es, zumindest in Deutschland, verfassungsrechtliche Bedenken: Der Rechtstypenvergleich wird vielfach als zwingend angesehen, da die Qualifikationsverkettung zur unterschiedlichen Besteuerung identischer Unternehmen führen könne. Dies sei gleichheitsrechtlich nicht tragbar.

Im Anschluss an diese Ausführungen wird aus dem Publikum erfragt, ob diese steuerliche Betrachtungsweise auch Einfluss auf das internationale Gesellschaftsrecht habe. *Prof. Marquardsen* verneint dies und betont, es habe rein steuerrechtliche Auswirkungen. Daraufhin wird die Anschlussfrage gestellt, ob es möglich wäre, dass der gleiche Sachverhalt steuerrechtlich und gesellschaftsrechtlich anders zu beurteilen wäre. Dies wird von *Prof. Marquardsen* bejaht. Gleichwohl stellt sie klar, dass sie nicht weiß, wie viele Problemfälle es in diesem Spektrum gebe.

II. Identifizierung der Kernprobleme

Nach dieser Einführung beginnt nun *Prof. Marquardsen* mit dem zweiten größeren Themenkomplex, der Identifizierung der Kernprobleme. Dies wird von ihr anhand von Beispielsfällen verdeutlicht.

Fall 1 behandelt laufende Gewinne bei einer umgekehrt hybriden Gesellschaft. A ist dabei eine Gesellschaft, deren Sitzstaat Deutschland ist. Die natürlichen Personen X und Y sind zu je 50% an A beteiligt. X ist unbeschränkt steuerpflichtig in Deutschland, Y ist unbeschränkt steuerpflichtig in Staat S. Deutschland besteuert transparent, S geht von Steuersubjektsfähigkeit aus; es liege daher ein Fall der umgekehrt hybriden Gesellschaft vor. Zwischen Deutschland und Staat S besteht ein DBA, das in seiner konkreten Ausgestaltung dem OECD-MA entspricht. A selbst bezieht Lizenzgebühren aus S, die nicht mit dem operativen Geschäft der A in Zusammenhang stehen.

Deutschland behandele die Gesellschaft A als transparent und ordne die Gewinne daher X und Y zu. X sei unbeschränkt steuerpflichtig und erziele daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Aus deutscher Sicht ist X gänzlich nach innerstaatli-

chem Recht zu besteuern, sodass es keiner Abkommensanwendung bedürfe. Hingegen sei Y in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, da die Beteiligung an A eine Betriebsstätte begründe. Demzufolge würde Deutschland das Besteuerungsrecht für den Gewinnanteil des Y ebenfalls beanspruchen. Dies ergebe sich aus deutscher Sicht auch aus Art. 7 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 OECD-MA. Auch die Lizenzeinnahmen stellten nach rein innerstaatlicher Beurteilung grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Abkommensrechtlich ist allerdings bereits aus deutscher Sicht umstritten, ob Art. 7 oder Art. 12 OECD-MA Anwendung findet. Nur bei Anwendung von Art. 7 würde Deutschland ein umfassendes Besteuerungsrecht für sich in Anspruch nehmen, andernfalls fiele dieses Recht dem Staat des Nutzungsberechtigten, also anteilig den beiden Ansässigkeitsstaaten der Gesellschafter, zu.

Der Staat S hingegen nehme einen Besteuerungsanspruch nur bei Zahlungsströmen an den dort unbeschränkt steuerpflichtigen Y an, da A aus dessen Sicht ein eigenständiges Steuersubjekt sei und das Gewinnbesteuerungsrecht damit erst einmal bei Deutschland liege. Für eine Anwendung der Abkommensvorschriften auf A stelle sich die Frage, ob diese ansässig i.S.d. OECD-MA sei. Das dürfte nur anzunehmen sein, wenn hierfür die Sicht von S maßgeblich wäre. Deutschland als potentieller Ansässigkeitsstaat würde die Ansässigkeit der A selbst aber ggf. verneinen. Unter der Prämisse der Abkommensberechtigung würde sich Folgendes ergeben: S qualifiziert die A als Nutzungsberechtigte bezüglich der Lizenzgebühren, sodass nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA das ausschließliche Besteuerungsrecht bei Deutschland liege. Spätere „Ausschüttungen“ der A an Y könnten über Art. 10 OECD-MA, unter Anrechnung einer etwaigen Quellensteuer, oder Art. 21 OECD-MA von S besteuert werden. Deutschland würde diese Ausschüttungen hingegen als nicht steuerbare Entnahme beurteilen

Zusammenfassend könne für Fall 1 festgehalten werden, dass Deutschland und S das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gesellschaftsgewinne bei Deutschland sehen. Gleichwohl komme es zu einer Doppelbesteuerung, da die Ausschüttung der bereits von Deutschland besteuerten Gewinne in S als Dividenden qualifiziert würde. Durch die Anwendung von Art. 10 bzw. 21 OECD-MA besteuere S

diese erneut. Gleichzeitig könne es bei den Lizenzgewinnen zu einer Besteuerungslücke kommen. Sollten Deutschland und S auf Art. 12 OECD-MA abstellen, bliebe der Anteil des Y unversteuert.

Fall 2 gleiche strukturell dem ersten Fall. Die Gesellschaft A sitzt nun im Staat S, Gesellschafter X und Y sind zu je 50% beteiligt. Y sitzt in S, X sitzt in Deutschland. Aus Sicht Deutschlands sei die A nun eine hybride Gesellschaft, weswegen von einer transparenten Behandlung ausgegangen werde. Für S bestehe Steuersubjektsfähigkeit. Unterstellt werde nun, dass X seinen Anteil an der A veräußere.

Aus Sicht von Deutschland handele es sich um den Fall der Veräußerung einer Betriebsstätte, Art. 13 Abs. 2 OECD-MA. Aufgrund dessen bestünde nur ein nachrangiges Besteuerungsrecht. Durch die vielfach in den Abkommen vorgesehene Freistellungsmethode würde eine Besteuerung durch Deutschland ganz unterbleiben.

Aus Sicht des Staates S würde allerdings keine Veräußerung einer Betriebsstätte, sondern eine sonstige Veräußerung i.S.d. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA vorliegen. Nach dieser Norm würde S das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat des X, also Deutschland, verorten. S sähe also ebenfalls von einer Besteuerung der Veräußerungsgewinne ab.

Insgesamt komme es so zur Nichtbesteuerung, sofern im entsprechenden Abkommen die Freistellungsmethode vorgesehen ist.

Im dritten Fall gibt es die Gesellschaft A mit Sitz in Deutschland. Diese werde in Deutschland transparent zu besteuernde, vermögensverwaltende Personengesellschaft, in den Staaten B und C hingegen als Steuersubjekt behandelt. Sie sei daher eine hybride Gesellschaft. A ist eine 100-prozentige Tochter der Gesellschaft B. B ist im Staat B ansässig. A gewährt der dritten Gesellschaft C, mit Sitz im Staat C, nun ein verzinstes Darlehen.

Hinsichtlich des Staates C sei zunächst zu unterstellen, dass die Zinszahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden könnten und der Abfluss keiner

Quellenbesteuerung unterliege. Es komme dann aber zu keiner korrespondierenden Besteuerung durch Deutschland oder den Staat B. Aus deutscher Sicht sei A kein Steuersubjekt und auch keine Betriebsstätte, sodass das Besteuerungsrecht dem Staat B zugeordnet werde. Dieser qualifiziere die A aber als eigenständiges Steuersubjekt mit Abschirmwirkung, sodass die Zinszahlungen nicht als Einkünfte der B angesehen würden. Erst bei einer Ausschüttung an B wäre eine Besteuerung durch Staat B möglich. Im Ergebnis blieben die Zinszahlungen bei dieser Fallgestaltung also gänzlich unbesteuert und mindern gleichzeitig den Gewinn der zahlenden Gesellschaft.

Zusammenfassend sieht *Prof. Marquardsen* drei Kernprobleme, die sich aus den Fällen ableiten ließen. Diese seien im Wesentlichen für die Besteuerungskonflikte verantwortlich. Es handele sich dabei um die Fragen der Einkünftezurechnung, der Abkommensberechtigung und der Qualifikation der Einkünfte. Diese eröffneten einerseits die Möglichkeit von Besteuerungslücken, aber auch von Doppelbesteuerungen.

Sie betont, dass die hier dargestellten Fälle übersichtlich gelagert seien. Bei mehreren Beteiligten und Akteuren würden sich die Effekte noch potenzieren.

Aus dem Publikum wird erfragt, ob unter „Nichtbesteuerung“ die Besteuerung nach nationalem Recht oder nach DBA gemeint sei. *Prof. Marquardsen* antwortet hierauf, sie gehe für die Betrachtung von einem „bereinigten“ Steuerrecht ohne Auffangregelungen oder Missbrauchsvermeidungsvorschriften aus. Auf diese Mechanismen werde aber später noch eingegangen.

III. Analyse der bisherigen Lösungsansätze

Nach der Herausarbeitung der Kernprobleme möchte *Prof. Marquardsen* Lösungsansätze der vergangenen Jahre analysieren. Dabei würden Ansätze der letzten 60 Jahre betrachtet. Keiner der vielen Vorschläge habe sich bisher durchsetzen können.

1. (Rechtliche) Rahmenbedingungen

Zunächst seien die rechtlichen Rahmenbedingungen abzustecken. Dabei sei zu erörtern, ob die Normgefüge überhaupt Lösungen verlangten und inwieweit diesen Grenzen gesetzt sei. Dabei würden Abkommens-, Verfassungs- und Europarecht betrachtet werden. Nicht außer Acht bleiben dürften aber auch politisch-ökonomische Aspekte. Das allgemeine Völkerrecht fehle auf den ersten Blick, doch kenne dieses kein Gebot zur Verhinderung von Doppel- oder Nichtbesteuerung und könne daher unbeachtet bleiben.

Im Abkommensrecht gelte das grundsätzliche Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung, doch seien konkrete Inhalte und Grenzen hieraus nicht abzuleiten. Problematisch sei, ob vom Begriff nur die juristische oder auch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung erfasst sei. Nach der herrschenden Meinung sei grundsätzlich nur die juristische Doppelbesteuerung erfasst. In Bezug auf Besteuerungskonflikte hybrider Gesellschaften werde das aber vielfach als nicht sachgerechte empfunden. Bei diesen handele es sich in der Regel um Fälle der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, die nach diesem engen Verständnis nicht beseitigt werden müssten. Überdies sei unklar, ob die Vermeidung der Nichtbesteuerung Ziel des Abkommensrechts sei. In neueren Abkommen gebe es klarstellende Passagen bezüglich der Vermeidung von Steuerverkürzungen. Bei den alten Abkommen werde aber weiterhin darüber gestritten. Die besprochenen Unsicherheiten führten insgesamt dazu, dass aus dem Abkommensrecht keine

konkreten Vorgaben zum Umgang mit hybriden Gesellschaften deduziert werden könnten.

In verfassungsrechtlicher Hinsicht sei das Leistungsfähigkeitsprinzip elementar. Dieses sei aber nicht einfach anzuwenden, da nicht abschließend geklärt sei, wie sich die Vergleichsgruppe bilde. Diese könne zunächst anhand des Vergleichs mit anderen, in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen unter Einbeziehung des Welteinkommens gebildet werden. Andererseits könnte aber auch nach der Herkunft der Einkünfte differenziert werden und somit bei ausländischen Einkünften die dortigen Besteuerungsverhältnisse vergleichsrelevant sein. Die erste Variante entspreche dem Welteinkommensprinzip und sei daher konsequent und vorzugswürdig. Doppelbesteuerungen müssten demnach folgerichtig durch Steueranrechnung vermieden werden. Allerdings vereinbare Deutschland in DBA regelmäßig die Freistellungsmethode, welche insofern eine Abweichung vom Welteinkommensprinzip darstelle und daher rechtfertigungsbedürftig sei. Zur Rechtfertigung könnten nach dem BVerfG finanzpolitische, volkswirtschaftliche, sozialpolitische oder steuertechnische Erwägungen gereichen. Da die Freistellungsmethode üblicherweise mit Blick auf Verwaltungsvereinfachungen erfolge, lägen steuertechnische, volkswirtschaftliche und finanzpolitische Erwägungen vor.

Fraglich sei nun, ob auch die Nichtbesteuerungen, die bei hybriden Gesellschaften auftreten, gerechtfertigt werden können. Dies ist für *Prof. Marquardsen* abzulehnen. Immerhin sei die Nichtbesteuerung das Ergebnis zufälliger Qualifikationskonflikte aufgrund unvorhergesehener Abweichung in der Behandlung von Besteuerungssachverhalten. Sie sei daher vom Gesetzgeber keinesfalls intendiert und deshalb nicht gerechtfertigt. Gleiches gelte für die Doppelbesteuerung; auch hier liege keine gesetzgeberische Intention vor. Die Lösung der Besteuerungskonflikte erscheine daher geboten, um eine gleichheitsgerechte Besteuerung zu garantieren.

Auch das Europarecht kenne kein explizites Gebot zur Vermeidung von Besteuerungskonflikten. Auch wenn der EuGH die Vermeidung der Doppelbesteue-

rung den Vertragszielen zuordne, könnten sich primärrechtliche Verpflichtungen letztlich nur aus den Grundfreiheiten ergeben. Insbesondere ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit komme in Betracht. Dies sei jedoch abzulehnen, da die zufälligen Besteuerungsergebnisse nicht Folge benachteiligender Gesetze seien. Es gebe daher keine einem einzelnen Staat zuzurechnenden Verstöße gegen das Europarecht. Die Nichtbesteuerung sei gänzlich unproblematisch, da es zu einer europarechtlich unbedenklichen Inländerdiskriminierung komme. Anfallende Besteuerungsvorteile seien auch nicht als Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV zu qualifizieren, da es aufgrund der Zufälligkeit der Besteuerungsergebnisse an einer bewussten staatlichen Entscheidung fehle. Daher gebe es insgesamt keine europarechtliche Verpflichtung zur Konfliktlösung. Gleichwohl seien die Grundfreiheiten bei der Lösungsfindung zu beachten. Insbesondere Instrumente zur Verhinderung von Nichtbesteuerung könnten leicht zu einer Bevorteilung rein innerstaatlicher Sachverhalte führen. Teilweise werde für diese Fälle argumentiert, es sei bereits keine Vergleichsgruppe gegeben, da hybride Gesellschaften überhaupt nur in grenzüberschreitenden Sachverhalten vorkommen könnten. Dies lehne *Prof. Marquardsen* aber ab, da innerstaatlich identische Sachverhalte steuerlich abweichend behandelt würden. Dies bedürfe stets einer Rechtfertigung.

Rechtlich nicht zwingend, aber dennoch zu beachten seien politisch-ökonomische Rahmenbedingungen. Insbesondere sei die sachgerechte Verteilung der Besteuerungsrechte zu gewährleisten. Wie schon thematisiert hätten die Staaten bei der abkommensrechtlichen Verteilung der Besteuerungsrechte Fälle hybrider Gesellschaften nicht bedacht. Daher seien die Folgen ein Widerspruch zur sachgerechten Verteilung, ob Doppel- oder Nichtbesteuerung. Die Wiederherstellung der sachgerechten Verteilung des Steuersubstrates müsse daher bei der Entscheidungsfindung beachtet werden. Insbesondere unilaterale Regelungen dürften die getroffenen Verteilungsregeln nicht aushebeln.

Hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen resümiert *Prof. Marquardsen*,

dass das Verfassungsrecht eine Konfliktlösung gebiete. Bei dieser Lösung müssten die sachgerechte Verteilung von Besteuerungsrechten und die europäischen Grundfreiheiten beachtet werden.

2. Lösungsansätze de lege lata

Nach diesen Ausführungen geht *Prof. Marquardsen* auf die konkreten Lösungsansätze ein, die diskutiert werden und wurden. Diese ließen sich in zwei große Gruppen systematisieren: Lösungen nach dem Rechtsstand de lege lata und Lösungen nach einem zu schaffenden Rechtsstand de lege ferenda. Die Lösungen nach derzeitigem Rechtsstand seien zuerst zu betrachten, da bestehende Rechtsnormen ausgelegt und ausgereizt werden könnten. Erst dann seien Neuregelungen zu thematisieren.

Bei den Vorschlägen de lege lata gebe es zunächst den Versuch, eine Lösung über die sogenannte lex-fori-Klausel aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu suchen. Hierbei werde die völkerrechtliche Theorie zu Grunde gelegt, wonach Fragestellungen grundsätzlich abkommensautonom zu beantworten seien. Ein Rückgriff auf nationales Recht solle daher weitestgehend vermieden werden. Die Vertreter dieser Ansicht führen dabei an, bei einer bilateralen Auslegung würden Konflikte stets vermieden und sachgerechte Lösungen geschaffen. Tatsächlich sei dies aber nicht der Fall, was sich anhand der Kernprobleme belegen ließe. Hinsichtlich der Abkommensberechtigung sei eine Anwendung der Klausel bereits gesperrt, da die nötigen Definitionen „Person“ und „Ansässigkeit“ in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA definiert seien. Bei Zurechnungskonflikten sei problematisch, dass die Einkünftezurechnung kein Regelungsinhalt der Abkommen sei. DBA würden regelmäßig keine Steueransprüche konstituieren, sondern mit den Verteilungsnormen an die bestehende innerstaatliche konstitutiv bestimmte Steuerpflicht anknüpfen. Die lex-fori-Klausel sei daher nicht anwendbar. Bei Qualifikationskonflikten bestehe zwischen den Staaten Einigkeit über die Auslegung der Abkommensnormen, nur würden die Sachverhalte unterschiedlich beurteilt. Daher helfe auch hier lex-fori nicht weiter. Insgesamt könne der Ansatz, selbst bei völkerrechtlichem Verständnis, nicht überzeugen.

Ein anderer Ansatz sei es, die Abkommensberechtigung hybrider Gesellschaften durch Auslegung der Begriffe „Person“ und „Ansässigkeit“ zu klären. Die Personeneigenschaft sei inzwischen diesbezüglich nicht mehr problematisch, da in neueren deutschen Abkommen und im MA neben juristischen Personen auch alle anderen Personenvereinigungen als Personen im Sinne des Abkommens qualifiziert würden.

Hinsichtlich der Ansässigkeit hybrider Gesellschaften stellten sich hingegen zwei Fragen: Zunächst sei fraglich, welche qualitativen Anforderungen an die Ansässigkeit gestellt würden. Außerdem sei relevant, auf welchen Staat es bei der Beurteilung dessen ankomme. Bezüglich der zweiten Frage verweist *Prof. Marquardsen* auf den Wortlaut von Art. 3 Abs. 1 OECD-MA. Die Formulierung „dieses Staates“ stelle einen Bezug zu „in einem Vertragsstaat ansässige Person“ her. Daher sei die Beurteilung der Ansässigkeit durch den Sitzstaat der Gesellschaft maßgeblich. Die erste Frage werde nicht einheitlich beantwortet. Einige namhafte Vertreter des Ansatzes stellten auf die räumliche Beziehung der Gesellschaft zum Sitzstaat ab und konstruierten daher eine Ansässigkeit ohne eigene Steuerpflicht. Rechtsfolge wäre, das hybride Gesellschaften stets ansässig im Sinne des Abkommens seien. Gegen eine solche Betrachtung spreche für *Prof. Marquardsen* bereits der Wortlaut, der allein das örtliche Merkmal für eine Ansässigkeit nicht genügen lasse. Die Auslegung des Ansatzes sei daher contra legem. Eine konsequente Normauslegung ergebe, dass hybride Gesellschaften abkommensberechtigt seien, umgekehrt hybride Gesellschaften allerdings nicht. Beim Sonderfall von Gesellschaften, die Optionsmodelle nutzen können, werde vereinzelt vorgeschlagen, für die Beurteilung stets auf die Rechtslage zurückzugreifen, die bei Nichtausübung des Wahlrechts bestünde. Auch dem widerspricht *Prof. Marquardsen*, obwohl der Wortlaut des Art. 4 OECD-MA diese Auslegung grundsätzlich zuließe. Es bestünde die Gefahr, dass eine Rechtslage bestehe, die weder mit der Situation im Sitzstaat noch dem anderen Staat übereinstimme. Hierdurch könne erst eine Unsicherheit entstehen, die ansonsten gar nicht aufgetreten wäre. Schlussendlich sei zu fragen, wie sich die Entscheidung über die Abkommensberechtigung auf die Einkünftezurechnung auswirke. Teil-

weise werde verlangt, der andere Staat müsse konsequent zur Zurechnungsentscheidung agieren, also etwa eine angenommene Steuersubjektsfähigkeit ebenfalls übernehmen. Ansonsten liefe nach dieser Meinung die Abkommensberechtigung ins Leere. Für *Prof. Marquardsen* lässt sich dieser Schluss aber nicht im Wege der Auslegung herleiten. Der Wortlaut der Abkommensnormen gebe hierfür keinen Anhaltspunkt. Aus teleologischer Sicht statuierten Doppelbesteuerungsabkommen keine Steueransprüche, sondern würden diese voraussetzen. Die innerstaatliche Einkünftezurechnung sei daher Vorbedingung der Abkommensanwendung, aber nicht Regelungsgegenstand.

Nach der Abkommensberechtigung und der Einkünftezurechnung richtet *Prof. Marquardsen* den Blick nun auf Qualifikationskonflikte und deren Lösung de lege lata. Dabei sollen zunächst bilaterale Regelungen betrachtet werden.

Zunächst sei es naheliegend, den Methodenartikel des Art. 23a OECD-MA zur Korrektur anzuwenden. Immerhin diene dieser gerade der Verhinderung von Doppelbesteuerung. Konkret solle der Ansässigkeitsstaat durch den Methodenartikel dazu bewegt werden, die Beurteilung des Quellenstaates zu teilen, sodass es stets nur zur Einmalbesteuerung komme (sog. „new approach“). Auch hier stelle sich jedoch das Problem, dass diese Rechtsfolge nicht durch Auslegung erreicht werden könne. Aus dem Passus „können diese Einkünfte […] nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ lasse sich das Erfordernis ableiten, dass ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates besteht. Offen bleibe aber, auf wessen Einschätzung es dabei ankomme. Für *Prof. Marquardsen* muss es dabei auf die Sicht des Ansässigkeitsstaates ankommen. Es bestehe bzgl. der Verteilungsartikel gerade keine Bindungswirkung. Der Methodenartikel nehme durch den Hinweis „nach diesem Abkommen“ eindeutig Bezug auf diese, gebe aber keinen ausdrücklichen Hinweis darauf, dass ein Staat durch den anderen gebunden sein solle. Nun plötzlich von einer Bindung auszugehen, die dem Abkommensrecht ansonsten grundsätzlich fremd sei, erscheine wenig schlüssig. Insbesondere an der anderslautenden Formulierung zur Ansässigkeit („nach dem Recht *dieses* Staates dort ansässig“) zeige sich, dass Bindungswirkungen klarer angeordnet würden. Unterstützend wirke zudem Art. 3

Abs. 2 OECD-MA, welcher bestimme, dass es im Zweifel auf die innerstaatliche Beurteilung des jeweiligen Anwenderstaates ankommen solle. Anwenderstaat des Methodenartikels sei aber gerade der Ansässigkeitsstaat. In teleologischer Hinsicht sei die Norm uneindeutig. Normzweck sei die Verhinderung juristischer Doppelbesteuerung, allerdings gehe es bei hybriden Gesellschaften überwiegend um wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Argumentativ könne noch angeführt werden, dass Verteilungs- und Methodenartikel nahtlos ineinandergreifen sollten. Dies sei aber nicht ausschlaggebend, da das Abkommen gerade nicht vom Fall der Uneinigkeit der Staaten ausginge. Insgesamt hat *Prof. Marquardsen* aber auch Zweifel bezüglich dieser Lesart. Immerhin werde dem Quellenstaat faktisch die Entscheidungsmacht über die Reichweite der Verteilungsartikel und damit den Umfang des eigenen Besteuerungsrechts zugesprochen. Dies sei zur Erreichung einer sachgerechten Substratverteilung nicht dienlich. Hinzu komme, dass dieses Normverständnis nicht in allen Fällen zur Lösung des Besteuerungskonfliktes führe, da der Methodenartikel nicht in allen Abkommensfällen anwendbar sei. Die Anwendung scheide beispielsweise aus, wenn für den Ansässigkeitsstaat kein innerstaatlicher Besteuerungstatbestand erfüllt sei oder ein Verteilungsartikel mit abschließender Rechtsfolge eingreife. Zudem versage die Lösung bei allen Fällen, in denen mehr als zwei Staaten beteiligt seien.

Aus dem Publikum erfragt nun *Prof. Seer*, ob sich die Lage nun nicht noch dadurch verkompliziere, dass es eine Zweifelsregelung gebe, laut der Staaten bei lückenhaften Abkommen das vereinbaren wollten, was im Musterkommentar vorgesehen sei. Müsse man nicht also bei Abkommen, die nach der Ergänzung des OECD Musterkommentars um die Auslegung des new approach geschlossen wurden, davon ausgehen, dass der new approach von den Vertragsstaaten gewollt ist? Das würde dann natürlich zu einer weiteren Verkomplizierung der ohnehin unübersichtlichen Lage führen. *Prof. Marquardsen* antwortet, dass es eine einfache und eine etwas komplexere Antwort auf diese Frage gebe. Die einfache Antwort gelte für Deutschland: In der Tat habe Deutschland zwischenzeitlich einige Abkommen revidiert und neu geschlossen. Allerdings habe man in diesen Abkommen in der Regel im Methodenartikel eine sogenannte Switch-Over-

Klausel aufgenommen. Die Switch-over-Klausel sei in diesen Fällen jedenfalls die finale Absage an die Herangehensweise des new approach. Unabhängig von dieser tatsächlichen Situation sei für die Frage aber von Relevanz, wie Verhältnis von Musterkommentar und geschlossenen Abkommen sei. Abkommen seien völkerrechtliche Verträge, die nach den Vorgaben der Wiener Vertragsrechtskonvention auszulegen seien. Demnach könnten auch Begleitdokumente zur Auslegung herangezogen werden. Es sei nun umstritten, ob Musterkommentar und -abkommen solche Begleitdokumente darstellten; jedenfalls komme ihnen nur nachrangige Auslegungsrelevanz zu. Für *Prof. Marquardsen* sei daher erforderlich, dass aus den Abschlussdokumenten ein eindeutiger Bezug auf Musterabkommen bzw. -kommentar hervorgehe. Ansonsten komme ihnen kaum Bedeutung zu. Hieran könne auch der sogenannte new approach nichts ändern.

Aus dem Publikum kommt die Frage, ob der new approach auch bei Zurechnungskonflikten helfen könne oder sich auf die Qualifikation beschränke. *Prof. Marquardsen* antwortet, dass er sich allein auf die Qualifikation beziehe. Auch diesbezüglich gelte die zuvor getroffene Aussage, dass Zurechnungskonflikte keine Frage des Abkommens seien, sondern innerstaatlich geregelt würden.

Eine weitere Meldung aus dem Publikum merkt an, dass man den Wortlaut des Art. 23a OECD-MA doch eigentlich so fassen könnte, dass auf eine tatsächliche Besteuerung durch den Quellenstaat abgestellt würde. Dann hätte man das Auslegungsproblem nicht und würde Nichtbesteuerungen verhinden. *Prof. Marquardsen* antwortet hierauf, dass die virtuelle Doppelbesteuerung nicht außer Acht bleiben dürfe. Die Abkommen seien darauf ausgelegt, die souveräne Verteilungsentscheidung der Staaten zu akzeptieren. Daher sei es möglich, dass einem Staat abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht zugewiesen werde, dieser sein Recht aber nicht ausübe. Diesem Umstand trage der Wortlaut Rechnung. Nach dieser Frage kündigt *Prof. Seer* den Beginn der vorgesehenen Pause an.

Nach der Pause stellt *Prof. Marquardsen* einen weiteren Lösungsansatz in Form der bereits angesprochenen Switch-Over-Klausel vor. Diese sei im OECD-MA nicht vorgesehen, im Musterkommentar aber erwähnt. In der Verhandlungsgrundlage Deutschlands sei sie zudem explizit vorgesehen. Sinn der Klausel sei es, negative oder positive Qualifikationskonflikte zu vermeiden, indem ausnahmsweise ein Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode erlaubt werde. Die Klausel sei üblicherweise im Methodenartikel verortet. Die Anwendung dessen sei daher Voraussetzung für eine Anwendbarkeit der Switch-Over-Klausel. Dies führe allerdings zu den oben erörterten Problemen mit dem Methodenartikel. Allein die Zweifel an einer sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte würden ausgeräumt, da die Klausel gerade mit dem Willen der Staaten Vertragsinhaltes werde. Aus rechtspolitischer Sicht verhindere die Klausel zudem überwiegend Nichtbesteuerungen, während bei Doppelbesteuerungen zuvor ein Verständigungsverfahren durchgeführt werden müsse. Der Ansatz sei dennoch dort effektiv, wo er auch tatsächlich eingreift. Er solle also nicht gänzlich verworfen werden.

Bei den unilateralen Regelungen sei zunächst § 50 Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG zu thematisieren. Diese Regelung sei eine Switch-Over-Klausel auf unilateraler Ebene und solle bei Qualifikationskonflikten eine Einmalbesteuerung sicherstellen. Da die Regelung auf nationaler Ebene greife, bedürfe es keiner Anwendbarkeit des Methodenartikels, sodass alle relevanten Fälle erfasst würden. Dies gelte aber nur soweit bilaterale Konstellationen vorlägen. Bei der Beteiligung von mehr als zwei Staaten blieben die Konflikte ungeregelt. Zudem seien nur Minderbesteuerungen erfasst, Doppelbesteuerungen würden hingenommen. Zuletzt handele es sich bei der Regelung um einen Treaty-Override, der rechtspolitische Zweifel aufwerfe. Juristisch sei die Norm aber vom BVerfG unbeanstandet geblieben.

Hierzu fragt *Prof. Seer*, ob es dem Gesetzgeber vorzuwerfen sei, die Doppelbesteuerung nicht einbezogen zu haben. Schließlich müsse diese wegfallen, wenn – nach der Konzeption der Norm – eine Seite auf ihr Besteuerungsrecht verzich-

te. Dem entgegnet *Prof. Marquardsen*, dass dies nur zutreffe, wenn Ausgangspunkt eine Freistellung sei. Hier hätte ein breiterer Tatbestand eingefügt werden können. Zudem sei die Regelung im § 50d EStG deplatziert. Dennoch sei § 50d Abs. 9 EStG eine grundsätzlich taugliche Lösung, soweit es um ihren Regelungsbereich ginge.

In unilateraler Hinsicht sei außerdem § 50d Abs. 1 S. 11 EStG zu erwähnen. Dieser habe einen anderen Regelungsgehalt als § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG, da er auf den Rückerstattungsanspruch der von Deutschland erhobenen Quellensteuer abziele. Ziel sei dabei, ein Leerlaufen dieses Rückerstattungsanspruches zu vermeiden, wenn hybride Gesellschaften beteiligt sind. Dann sei nämlich fraglich, wer überhaupt Erstattungsberechtigter sei. Dies könne einerseits der Gesellschafter, aber auch die Gesellschaft selbst sein. Diese Frage wolle die Norm auflösen, indem Deutschland an die Beurteilung des anderen Staates gebunden werde. Es liege also eine punktuelle Qualifikationsverkettung vor. Es handele sich also um eine Norm, die den Steuerpflichtigen begünstige. Sie wirke zudem auf den ersten Blick pragmatisch und effektiv. Tatsächlich werfe sie aber neue Probleme auf. Wenn nämlich dann durch Anwendung dieser Norm die Gesellschaft erstattungsberechtigt sei, könnten die Gesellschafter den Anspruch nicht mehr durchsetzen. Das auch dann nicht, wenn Deutschland und der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter sich eigentlich einig gewesen wären, dass diese Anspruchsberechtigte sind.

Hierzu wird aus dem Publikum erfragt, welches DBA anwendbar sei. *Prof. Marquardsen* antwortet, dass dies vom Blickwinkel des Staates abhänge. Für Deutschland und den Drittstaat, in welchem die Gesellschafter sitzen, sei das zwischen ihnen geschlossene DBA anwendbar. Aus Sicht des verbleibenden Staates sei aber das DBA mit Deutschland anwendbar; aus deutscher Sicht bliebe das aber aufgrund der Transparenzbetrachtung ohne Folge.

In der Betrachtung des zuvor besprochenen Falles mit einer umgekehrt hybriden Gesellschaft ergebe sich sogar das Ergebnis, dass niemand den Erstattungsanspruch geltend machen könne. Gingen Deutschland und der Sitzstaat der Gesell-

schafter von einer Steuersubjektsfähigkeit aus, der Gesellschaftsstaat aber von Transparenz, sei die Norm nicht anwendbar. Es lasse sich daher konstatieren, dass die Norm eine Teilproblematik der hybriden Gesellschaften löse. Gleichzeitig würden aber neue Problematiken geschaffen, wodurch am Mehrwert der Regelung zu zweifeln sei. Es lasse sich auch generell feststellen, dass Normen zur Lösung von Spezialproblemen selten sinnvoll seien.

Prof. Marquardsen schließt nun die Betrachtung de lege lata ab und resümiert, dass die Abkommensberechtigung zwar klar beantwortet werden könne, dies aber oft nicht zufriedenstellend sei. Qualifikationskonflikte bestünden weiterhin, sodass eine Neuregelung angezeigt erscheine.

3. Lösungsansätze de lege ferenda

Auch bei der Betrachtung de lege ferenda solle zunächst die Abkommensberechtigung, anschließend die Behandlung von Qualifikationskonflikten gewürdigt werden. Es sei von der Ausgangslage auszugehen, dass hybride Gesellschaften stets, umgekehrt hybride Gesellschaften nie abkommensberechtigt seien. Der richtige Weg sei es nun, darauf hinzuarbeiten, dass beide Formen abkommensberechtigt seien. Nur dann könne eine ganzheitliche Lösung geschaffen werden. Hinsichtlich der Abkommensberechtigung gebe es drei Wege, die sich aufdrängten.

Zunächst könne die Ansässigkeit der Gesellschaft in ihrem Sitzstaat fingiert werden. Diese Variante finde sich bereits in einigen deutschen Abkommen. Eine solche Fiktion wirke sich dergestalt aus, dass die Gesellschaft die aus dem Abkommen resultierenden Ansprüche selbst geltend machen könne. Dabei sei die Bindungswirkung aber explizit auf die Verteilungsartikel beschränkt, sodass die Anwendung des Methodenartikels nicht beeinträchtigt werde. Insgesamt entstehe so ein funktionierender Ansatz, der einen Gleichlauf aller hybriden Gesellschaft herstelle.

Außerdem gebe es die Idee, die Ansässigkeit der Gesellschafter im Sitzstaat der Gesellschaft zu fingieren. Dadurch fänden zumindest mittelbar die Abkommensregelungen Anwendung. So würde schlussendlich nur einem Staat das Besteue-

rungsrecht zugesprochen werden. Dies führe gleichzeitig aber ggf. zu Problemen, wenn mehr als zwei Staaten beteiligt seien. Trotz ihrer Effektivität wird die Lösung für *Prof. Marquardsen* kaum zu realisieren sein, da der von Transparenz ausgehende Staat so jegliche Besteuerungsmöglichkeit verliere.
Zuletzt erscheine es möglich, Art. 4 Abs. 1 OECD-MA dahingehend zu ändern, dass nunmehr die Qualifikation des Quellenstaates ausschlaggebend für die Abkommensberechtigung ist. So könnten bestimmte Einkünfte stets einem Staat zugeordnet werden. *Prof. Marquardsen* kritisiert aber, dass dem Quellenstaat wieder zu viel Macht eingeräumt würde, da dieser die Zurechnung selbst effektuieren könnte. Dies würde der sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte widersprechen. Zudem sei ein hohes Konfliktpotential zu befürchten, wenn die Abkommen nach und nach umgestellt würden; immerhin stelle der Vorschlag eine völlige Umkehr des bisherigen Konzeptes dar.

Für *Prof. Marquardsen* erscheint der erstgenannte Vorschlag als taugliches Konzept. Dies sei auch von der OECD erkannt worden, welche einen geänderten Art. 1 Abs. 2 in ihr Musterabkommen aufgenommen habe. Die Norm fingiere allerdings nicht die Ansässigkeit als solche. Vielmehr würden Einkünfte, die eine Person in einem Vertragsstaat steuerlich zurechenbar erzielt, fiktiv der Abkommensanwendung unterstellt. Es finde also eine Anknüpfung an die konkreten Einkünfte statt, keine allgemeine Fiktion der Ansässigkeit. Außerdem fordere die Norm, dass die Einkünfte vom Vertragsstaat auch als Einkünfte der ansässigen Person angesehen würden. Hierdurch werde gewährleistet, dass aufgrund der abstrakten Steuerpflicht überhaupt die Gefahr einer doppelten Besteuerung bestehe. Daher greife die Fiktion auch insbesondere bei Situationen der Nichtbesteuerung ein. Bei Doppelbesteuerungen sei sie hingegen wenig effektiv. Dies lasse sich am Fall einer hybriden Gesellschaft zeigen, die im Quellenstaat einer gezahlten Dividende ihren Sitz hat und aus Sicht dieses Staates transparent zu behandeln ist, während der Gesellschafterstaat die Steuersubjektsfähigkeit annehme. Maßgeblich für die über die Einkünfte vermittelte Abkommensberechtigung ist danach die Beurteilung des Sitzstaates der Gesellschaft, der die Divi-

dende direkt den Gesellschaftern zurechnet. Dieser wird als gleichzeitiger Quellenstaat eine unreduzierte Quellenbesteuerung vornehmen. Bei einer späteren Weiterleitung der Zahlung an die Gesellschafter liege für den Quellenstaat kein steuerlich relevanter Vorgang vor, sodass der Gesellschafterstaat ohne Anrechnung voll besteuern könne. Die Norm könne daher in diesen Fällen eine Doppelbesteuerung nicht verhindern. Auch ungelöst blieben Fälle, in denen mehrere Staaten beteiligt seien. Nicht übersehen werden dürfe außerdem der hohe administrative Aufwand, den die Norm mit sich bringe. Den Staaten würde abverlangt, sich intensiv mit dem ausländischen Steuerrecht auseinanderzusetzen, um ermitteln zu können, ob eine transparente Besteuerung im anderen Staat vorliegt. Es lasse sich insgesamt aber festhalten, dass die Probleme der Abkommensberechtigung durch Fiktionen überwunden werden könnten.

Anschließend gelte es, die zahlreichen Qualifikationskonflikte aufzulösen. Auch hier gebe es diverse Lösungsansätze.
Zunächst hätte es Versuche gegeben, die Probleme mittels umfassender Detailregelungen zu aufzulösen. Diesen Weg habe Deutschland bereits im DBA mit Finnland beschritten. So könne den bilateralen Besonderheiten Rechnung getragen und Konflikte effektiv beseitigt werden. Problematisch sei allerdings die enorme Komplexität der Einzelregelungen, welche Rechtsunsicherheit bei Anwendung und Auslegung mit sich bringe. Außerdem blieben Mehrstaatensachverhalte weiterhin ungelöst.
Eine weitere Lösungsvariante sei eine sogenannte Qualifikationsverkettung. Dabei binde der eine Staat mit seiner Beurteilung auch den anderen Staat. Das Ergebnis würde mit der zuvor besprochenen Auslegung des Methodenartikels übereinstimmen. Auslegungsprobleme würden aber vermieden, da die Verkettung nunmehr explizit festgeschrieben wäre. Bestehen blieben jedoch die anderen Unzulänglichkeiten: Es könne keine Bindung bei Verteilungsartikeln mit abschließender Rechtsfolge geben. Besteuere der Quellenstaat mangels innerstaatlichen Tatbestandes nicht, sei für den Ansässigkeitsstaat kaum zu ermitteln, ob überhaupt ein Qualifikationskonflikt vorliege. Der Ermittlungsaufwand sei daher

enorm. Zuletzt würde eine Qualifikationsverkettung verfassungsrechtliche Bedenken aufwerfen, da eine solche faktische Abkehr vom Rechtstypenvergleich eine gleichheitsgerechte Besteuerung in Frage stelle.

Eine dritte Variante bestehe darin, typische Konfliktsituationen durch konkrete Einzelfallregelungen in den Verteilungsartikeln aufzulösen. Solche Versuche habe es unter anderem mit Frankreich gegeben. Diese hätten auch Wirkung gezeigt. Problematisch bleibe, dass die Konfliktsituationen überhaupt erst erkannt werden müssten. Diese änderten sich zudem bei Beteiligung dritter Staaten am Vorgang. Da derart detaillierte Sonderregeln Erfahrungswerte voraussetzten, könne dieser Weg ohnehin nicht für jedes Abkommen überzeugen.

Abschließend resümiert *Prof. Marquardsen*, dass bilaterale Regelungen oft deshalb scheitern würden, weil sie multilaterale Sachverhalte nicht regeln könnten. Modifizierungen an einzelnen Abkommen würden viel eher neue Konflikte bewirken.

An diesem Punkt seien unilaterale Ansätze zu betrachten, die effektivere Abhilfe schaffen könnten. Erste Resultate ließen sich dem BEPS-Report[2] und den darauf aufbauenden Richtlinien der EU[3] (ATAD I und II) entnehmen. Allerdings seien die Regelungsgefüge von vornherein darauf ausgelegt, Minder- und Nichtbesteuerung zu verhindern. Sie würden daher nicht dem ganzen Problemkreis gerecht.

Konkret solle ein Gefüge aus sogenannten linking rules aufgebaut werden, welche die steuerliche Behandlung in einem Staat als maßgeblich für den anderen Staat erklären. Hierbei werde noch einmal zwischen hybriden und umgekehrt hybriden Gesellschaften unterschieden. Grundsätzlich werde als Primärmaßnahme ein Abzugsverbot im Quellenstaat vorgesehen. Dieses werde durch Sekundärmaßnahmen, etwa Einbeziehungspflichten bzw. Abzugsverbote im anderen Staat ergänzt. Die genaue Vorgehensweise sei anhand Fallgruppen ausdifferenziert. Dies führe zu einer gewissen Genauigkeit bei der Fallbearbeitung. Insbesondere Vermeidungsstrukturen würden dadurch durchbrochen. An der tat-

[2] Nähere Informationen s. https://www.oecd.org/tax/beps-reports.htm.
[3] RL 2016/1164 v. 12.07.2016 – L 193/1 (ATAD I); RL 2017/952 v. 29.05.2017 – L 144/1 (ATAD II).

sächlichen Durchführbarkeit hat *Prof. Marquardsen* aber Zweifel. Das verflochtene Regelungswerk entfalte nur dann umfassend Wirkung, wenn es in allen Judikaturen umgesetzt werde. Ansonsten sei die Gefahr hoch, dass die Regelungen zu Doppelbesteuerungen führten, da Primär- und Sekundärmaßnahmen parallel angewendet werden könnten. Erforderlich sei zudem eine stetige und effektive Kommunikation, damit Maßnahmen im gebotenen Rahmen angewandt werden könnten. Dies erscheine aufgrund des teilweise stark abweichenden Verständnisses von Besteuerungsregeln wenig realistisch. Die Idee, dem mit einer umfassenden Dokumentationspflicht abzuhelfen, führe nur zu immensem administrativem Aufwand.

IV. Schlussfolgerungen

Abschließend stellt *Prof. Marquardsen* die Schlussfolgerungen dar. Bei einer Lösung der Konflikte seien drei Aspekte zu berücksichtigen. Zunächst müsse stets ein innerstaatliches Besteuerungsrecht bestehen, da DBA keine Besteuerungsrechte schaffen könnten. Zweitens hätten DBA grundsätzlich keinen Einfluss auf die Einkünftezurechnung. Diese entziehe sich dem Geltungsbereich des Abkommens und bleibe unberührt. Drittens würden DBA immer nur inter partes wirken, könnten Mehrstaatensachverhalte also nicht lösen. Demnach könne innerhalb der Abkommen einzig die Frage nach der Abkommensberechtigung geklärt werden. Dies könne über Fiktionen geschehen.

Besteuerungsinkongruenzen könnten hingegen besser mit unilateralen Regelungen angegangen werden. Durch diese ließen sich auch multilaterale Sachverhalte lösen. Effektiv seien dabei die Switch-Over-Klauseln, etwa in § 50 Abs. 9 EStG. Diese müssten aber, anders als zuvor genannte Norm, auch Fälle der Doppelbesteuerung erfassen. Zudem dürfe eine Neuregelung nicht den grundlegenden Wertungen des deutschen internationalen Steuerrechts zuwiderlaufen. Insbesondere die Freistellungsmethode müsse erhalten bleiben, um eine sachgerechte Verteilung des Besteuerungssubstrates zu gewährleisten.

Prof. Marquardsen schlägt final einen Ansatz vor, der aus drei Komponenten bestehe: Auf erster Ebene sei die Abkommensberechtigung in Form einer Fiktion der Ansässigkeit zu klären. Als zweite Komponente sei eine Implementierung von Öffnungsklauseln in den DBA vorgesehen, wonach unilaterale Regelungen Anwendung finden können. So würde das Problem eines Treaty-Overrides vermieden. Als dritte Komponente sei eine unilaterale Korrespondenzvorschrift zu erlassen, die wie eine Generalklausel auf Qualifikationskonflikte wirke. Dabei sei darauf zu achten, sowohl Minder- als auch Doppelbesteuerungen zu erfassen. Hier könnten spezifische Einzelfälle vielleicht ein Problem darstellen, doch bewege sich die Klausel in den europa- und verfassungsrechtlichen Vorgaben.

Damit beschließt *Prof. Marquardsen* ihren Vortrag.

C. Schlussbemerkung

Prof. Seer bedankt sich bei *Prof. Marquardsen* für den großartigen und facettenreichen Vortrag. Die Durchdringung aller Teilkonstellationen und die schlussendliche Aggregation aller Gedankengebilde sei sehr eindrucksvoll. Er sei sich gleichwohl nicht sicher, ob der Lösungsvorschlag alle Probleme beseitigen könne. Internationales Recht bringe stets verschiedene Rechtskulturen mit sich, sodass die Korrespondenz schwierig zu leben sein würde. Nicht angesprochen worden sei die Idee eines multilateralen DBA, etwa für die gesamte EU. Jedenfalls hätten die bisherigen Modifizierungen am Rechtsrahmen nur für mehr Chaos gesorgt. *Prof. Seer* bedankt sich nochmals bei *Prof. Marquardsen* und betont, er freue sich bereits auf die nächsten wissenschaftlichen Erzeugnisse.
Prof. Seer weist noch auf das nächste Bochumer Steuerseminar hin, welches am 6. März 2020 stattfinden wird. In diesem werden aktuelle Fragen zur Grund- und Grunderwerbsteuer besprochen. Neben *Prof. Seer* wird auch *Herr Dr. Jörg Schindler*, Steuerabteilungsleiter bei vonovia, einen Vortrag halten. Anschließend sollen eine Podiumsdiskussion und die Mitgliederversammlung stattfinden.

Prof. Seer bedankt sich abschließend bei allen Zuhörern, wünscht eine gute Heimfahrt und ein schönes Wochenende.

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

HYBRIDE GESELLSCHAFTEN

Im Abkommensrecht der Bundesrepublik Deutschland

RUHR UNIVERSITÄT BOCHUM

Vortragsgliederung

I. **Einführung**
   1. Begrifflichkeit „hybride Gesellschaft“
   2. Ursachen „hybrider Gesellschaften“

II. **Identifizierung der Kernprobleme**

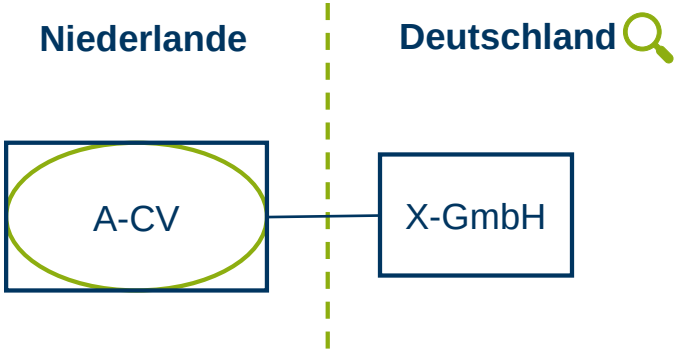
III. **Analyse bisheriger Lösungsansätze**
   1. Rechtliche Rahmenbedingungen
   2. Systematisierung der Lösungsansätze
   3. Ansätze *de lege lata*
   4. Ansätze *de lege ferenda*

IV. **Schlussfolgerungen**
   1. Erkenntnisgewinn
   2. Neuer Lösungsansatz

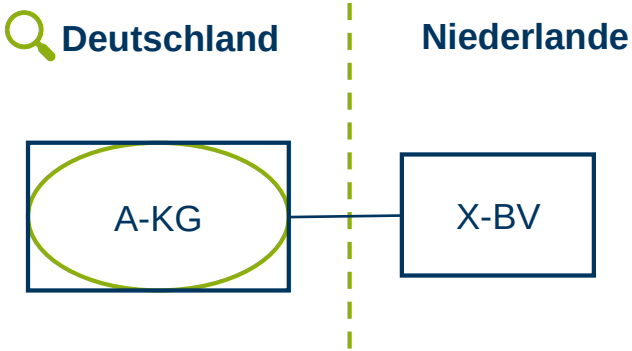
I. Einführung

1. Begrifflichkeit „Hybride Gesellschaft“

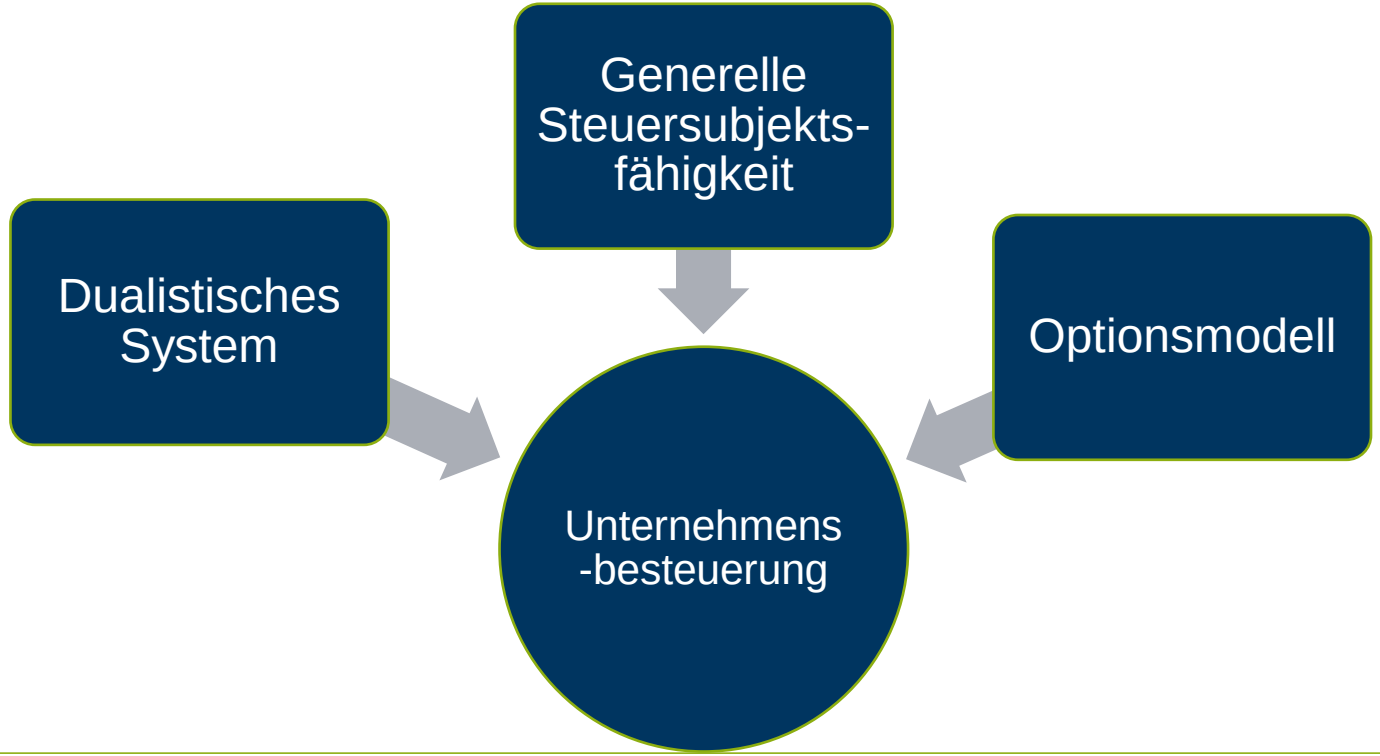
Hybride Gesellschaft



Umgekehrt hybride Gesellschaft



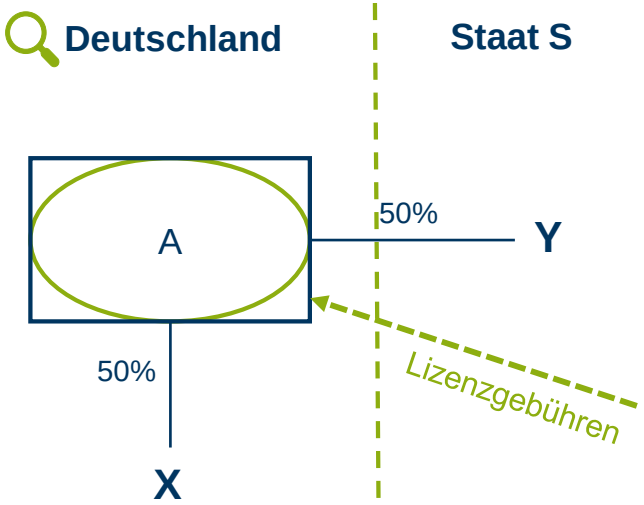
2. Ursachen „Hybrider Gesellschaften“



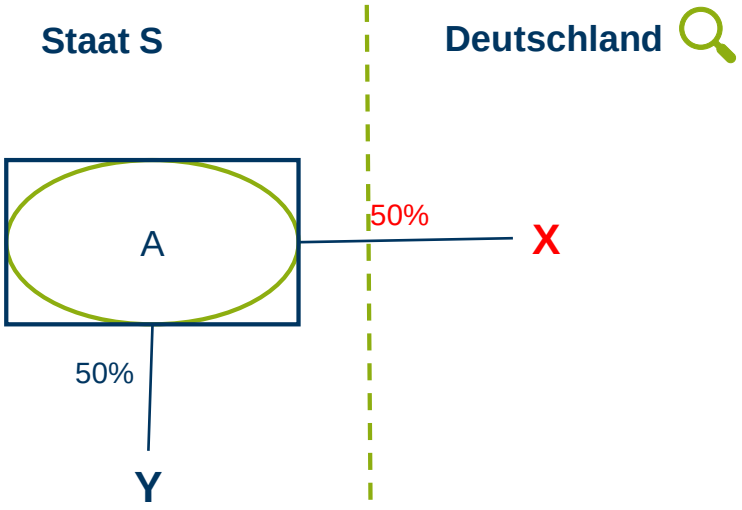
2. Ursachen „Hybrider Gesellschaften“

II. Identifizierung der **Kernprobleme**

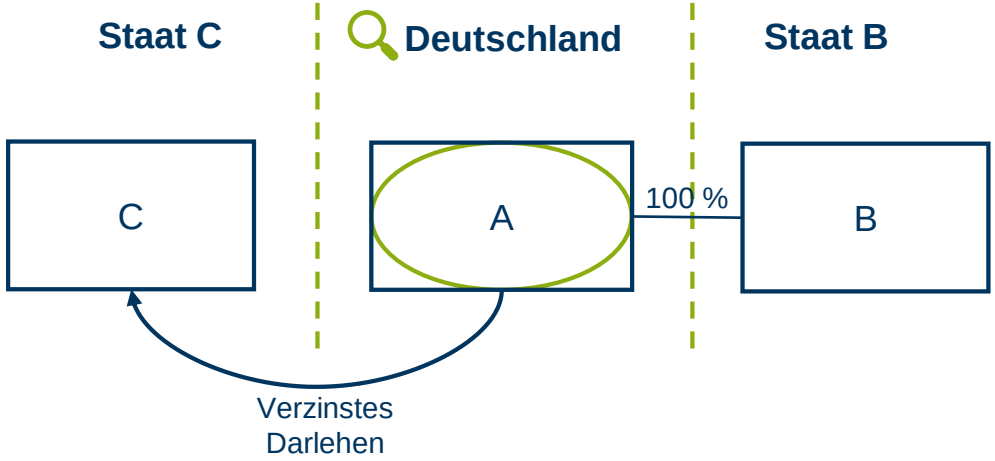
Beispielsfall 1 – Umgekehrt hybride Gesellschaft



Beispielsfall 2 –Veräußerungsgewinne



Beispielsfall 3



Kernprobleme

Doppelbesteuerung /
doppelte Nichtbesteuerung

III. Analyse bisheriger **Lösungsansätze**

1. (Rechtliche) Rahmenbedingungen

Lösungsansätze - Systematisierung

- **De lege lata**
- Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung
- Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen (Qualifikationskonflikte)
  - Bilaterale Regelungen
  - Unilaterale Regelungen
- **De lege ferenda**
- Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung
- Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen (Qualifikationskonflikte)
  - Bilaterale Regelungen
  - Unilaterale Regelungen

2. Lösungsansätze *de lege lata*

- **Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung**
- Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (lex-fori-Klausel)
- Auslegung der Abkommensdefinitionen
- **Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen (Qualifikationskonflikte)**
- Bilaterale Regelungen
  - Anwendung des Methodenartikels
  - Switch-over-Klauseln
- Unilaterale Regelungen
  - § 50d Abs. 9 EStG
  - § 50d Abs. 1 S. 11 EStG

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm […] nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, [...].

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, **wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert**, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm […] nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, [...].

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder **im Abkommen nicht definierte Ausdruck** die Bedeutung, die ihm […] nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, [...].

2. Lösungsansätze *de lege lata*

- **Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung**
- Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (lex-fori-Klausel)
- Auslegung der Abkommensdefinitionen
- **Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen (Qualifikationskonflikte)**
- Bilaterale Regelungen
  - Anwendung des Methodenartikels
  - Switch-over-Klauseln
- Unilaterale Regelungen
  - § 50d Abs. 9 EStG
  - § 50d Abs. 1 S. 11 EStG

Art. 4 Abs. 1 OECD-MA

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, […]

Art. 4 Abs. 1 OECD-MA

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine **in einem Vertragsstaat ansässige** Person“ eine Person, die **nach dem Recht dieses Staates dort** auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, […]

Art. 4 Abs. 1 OECD-MA

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres **Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig** ist, […]

2. Lösungsansätze *de lege lata*

- **Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung**
- Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (lex-fori-Klausel)
- Auslegung der Abkommensdefinitionen
- **Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen (Qualifikationskonflikte)**
- Bilaterale Regelungen
  - Anwendung des Methodenartikels
  - Switch-over-Klauseln
- Unilaterale Regelungen
  - § 50d Abs. 9 EStG
  - § 50d Abs. 1 S. 11 EStG

Art. 23 A OECD-MA

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte […] und können diese Einkünfte […] nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat […] diese Einkünfte […] von der Besteuerung aus.

Art. 23 A OECD-MA

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte […] und **können diese Einkünfte […] nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden**, so nimmt der erstgenannte Staat […] diese Einkünfte […] von der Besteuerung aus.

2. Lösungsansätze *de lege lata*

- **Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung**
- Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (lex-fori-Klausel)
- Auslegung der Abkommensdefinitionen
- **Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen (Qualifikationskonflikte)**
- Bilaterale Regelungen
  - Anwendung des Methodenartikels
  - Switch-over-Klauseln
- Unilaterale Regelungen
  - § 50d Abs. 9 EStG
  - § 50d Abs. 1 S. 11 EStG

Switch-Over-Klausel

[Eine Doppelbesteuerung wird durch Steueranrechnung vermieden, wenn] in den Vertragsstaaten Einkünfte […] unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet werden und wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung die betreffenden Einkünfte […] doppelt besteuert oder nicht oder niedriger besteuert würden und sich im Fall doppelter Besteuerung dieser Konflikt nicht durch ein Verfahren nach Artikel 24 Absatz 2 oder 3 [Verständigungsverfahren] regeln lässt;

2. Lösungsansätze *de lege lata*

- **Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung**
- Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (lex-fori-Klausel)
- Auslegung der Abkommensdefinitionen
- **Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen (Qualifikationskonflikte)**
- Bilaterale Regelungen
  - Anwendung des Methodenartikels
  - Switch-over-Klauseln
- Unilaterale Regelungen
  - § 50d Abs. 9 EStG
  - § 50d Abs. 1 S. 11 EStG

§ 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG

Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte […] nicht gewährt, soweit der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können

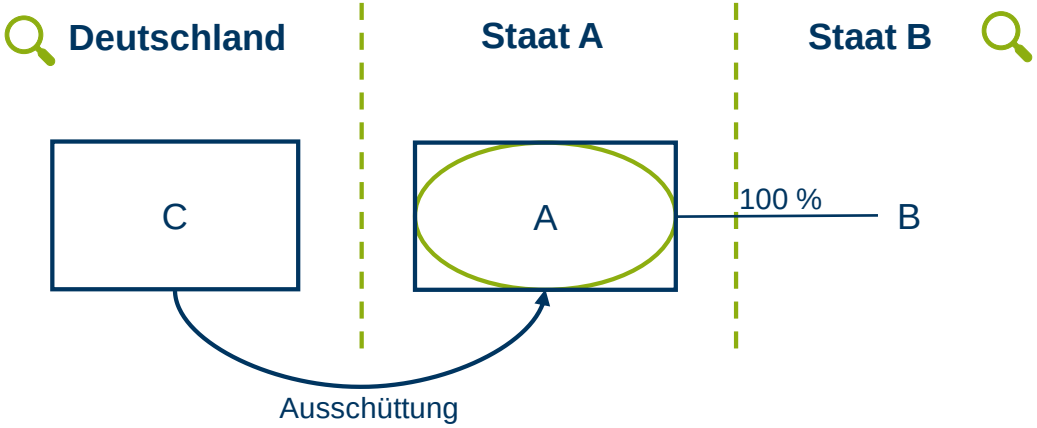
2. Lösungsansätze *de lege lata*

- **Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung**
- Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (lex-fori-Klausel)
- Auslegung der Abkommensdefinitionen
- **Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen (Qualifikationskonflikte)**
- Bilaterale Regelungen
  - Anwendung des Methodenartikels
  - Switch-over-Klauseln
- Unilaterale Regelungen
  - § 50d Abs. 9 EStG
  - § 50d Abs. 1 S. 11 EStG

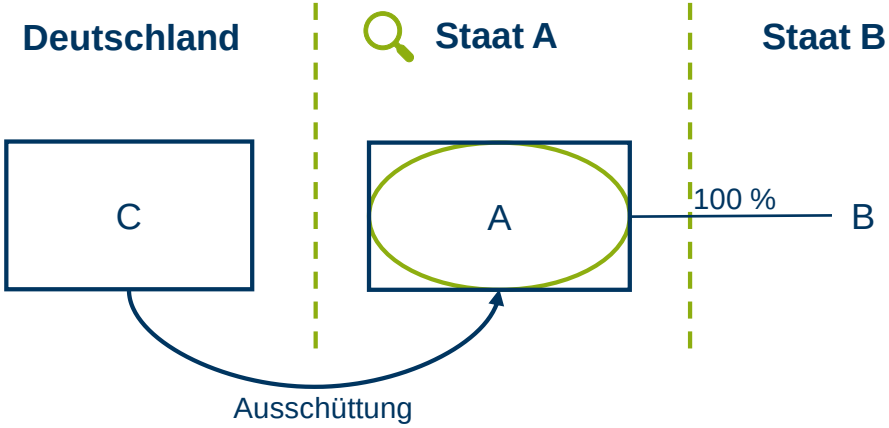
§ 50d Abs. 1 S. 11 EStG

Ist der Gläubiger der Kapitalerträge […] eine Person, der die Kapitalerträge […] nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats nicht zugerechnet werden, steht der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des Steuerabzugs […] auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Person zu, der die Kapitalerträge […] nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden.

§ 50d Abs. 1 S. 11 EStG



§ 50d Abs. 1 S. 11 EStG



3. Lösungsansätze *de lege ferenda*

- **Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung**
  - Explizite Regelung der Abkommensberechtigung
  - Sonderregelung zu hybriden Gesellschaften in Art. 1 Abs. 2 OECD-MA (BEPS-Vorschlag)
- **Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen (Qualifikationskonflikte)**
- Bilaterale Regelungen
  - Umfassende Detailregelung
  - Bindung an einen Vertragsstaat (Qualifikationsverkettung)
  - Regelung für einzelne Verteilungsnormen
- Unilaterale Regelungen
  - Resultate des BEPS-Projektes (ATAD I & II inkl. dt. Umsetzungsgesetz)

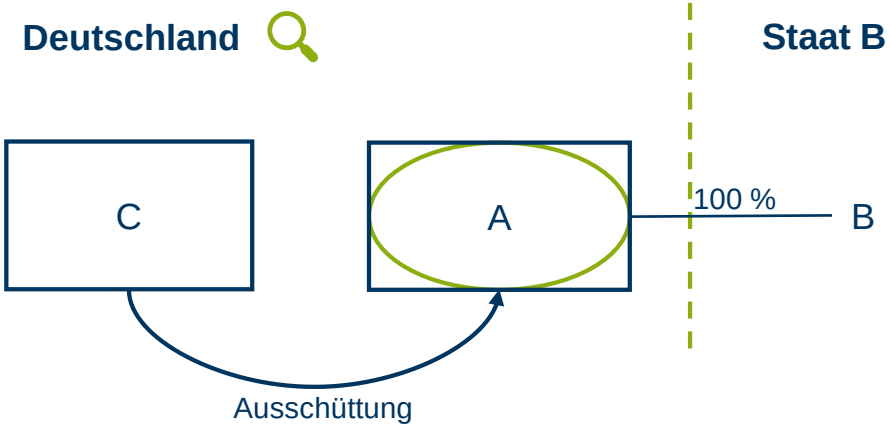
Art. 1 Abs. 2 OECD-MA

Für die Zwecke dieses Abkommens gelten Einkünfte, die von oder über einen Rechtsträger oder ein Gebilde erzielt werden, die nach dem Steuerrecht eines der Vertragsstaaten ganz oder teilweise steuerlich transparent behandelt werden, als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, jedoch nur insoweit, als diese Einkünfte für die Zwecke der Besteuerung durch diesen Staat als Einkünfte einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person behandelt werden.

Art. 1 Abs. 2 OECD-MA

Für die Zwecke dieses Abkommens **gelten Einkünfte**, die von oder über einen Rechtsträger oder ein Gebilde erzielt werden, die nach dem Steuerrecht eines der Vertragsstaaten ganz oder teilweise steuerlich transparent behandelt werden, **als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person**, jedoch nur insoweit, als diese Einkünfte für die Zwecke der Besteuerung durch diesen Staat als Einkünfte einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person behandelt werden.

Art. 1 Abs. 2 OECD-MA



3. Lösungsansätze *de lege ferenda*

- **Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung**
  - Explizite Regelung der Abkommensberechtigung
  - Sonderregelung zu hybriden Gesellschaften in Art. 1 Abs. 2 OECD-MA (BEPS-Vorschlag)
- **Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen (Qualifikationskonflikte)**
- Bilaterale Regelungen
  - Umfassende Detailregelung
  - Bindung an einen Vertragsstaat (Qualifikationsverkettung)
  - Regelung für einzelne Verteilungsnormen
- Unilaterale Regelungen
  - Resultate des BEPS-Projektes (ATAD I & II inkl. dt. Umsetzungsgesetz)

Schlussfolgerungen

Vorschlag eines neuen Lösungsgefüges

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen
Juniorprofessorin für Öffentliches Recht und Steuerrecht

E-Mail: Maria.Marquardsen@rub.de
Telefon: 0234/32-19565

Ruhr-Universität Bochum
GD E2/465

RUHR UNIVERSITÄT BOCHUM RUB