

Die folgenden 35 DBA sind **nach der Entscheidung Deutschlands** per 7.6.2017 als erfasste Steuerabkommen gem Art 2 Abs 1 Buchst a) ii) MLI für die Zukunft von der Anwendung des MLI betroffen (eine spätere Nachnominierung bleibt möglich und wird sicherlich erfolgen): Österreich, Bulgarien, China, Costa Rica, Kroatien, Zypern, Tschechoslowakische Sozialistische Republik (Slowakei und Tschechien), Großbritannien, Estland, Finnland, Frankreich, Ungarn, Irland, Israel, Italien, Japan, Korea, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Mauritius, Mexiko, Niederlande, Neuseeland, Rumänien, Russische Föderation, Slowenien, Spanien, Türkei, Vereinigte Arabische Emirate, Dänemark, Vereinigte Staaten. **19**

Teil II

Hybride Gestaltungen

Artikel 3

Transparente Rechtsträger

(1) Im Sinne eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens gelten Einkünfte, die durch oder über Rechtsträger oder Gebilde bezogen werden, die nach dem Steuerrecht eines der Vertragsstaaten als vollständig oder teilweise steuerlich transparent behandelt werden, als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, jedoch nur, soweit die Einkünfte für Zwecke der Besteuerung durch diesen Vertragsstaat als Einkünfte einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person behandelt werden.

(2) Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen ein Vertragsstaat verpflichtet ist, Einkünfte einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, von der Steuer vom Einkommen zu befreien oder für derartige Einkünfte einen Abzug oder eine Anrechnung in Höhe der dafür entrichteten Steuer vom Einkommen zu gewähren, gelten nicht, soweit nach diesen Bestimmungen der andere Vertragsstaat die Einkünfte nur besteuern darf, weil es sich auch um Einkünfte einer in diesem anderen Vertragsstaat ansässigen Person handelt.

(3) Bei unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, für die eine oder mehrere Vertragsparteien dieses Übereinkommens den Vorbehalt nach Artikel 11 (Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechtes einer Vertragspartei dieses Übereinkommens auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen) Absatz 3 Buchstabe a angebracht haben, wird am Ende des Absatzes 1 folgender Satz angefügt: „Dieser Absatz ist nicht so auszulegen, als berühre er das Recht eines Vertragsstaats, die in diesem Vertragsstaat ansässigen Personen zu besteuern.“

(4) Absatz 1 (in der gegebenenfalls durch Absatz 3 geänderten Fassung) gilt anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, soweit diese regeln, ob Einkünfte, die durch oder über Rechtsträger oder Gebilde bezogen werden, die nach dem Steuerrecht eines der Vertragsstaaten als steuerlich transparent behandelt werden (sei es durch eine allgemeine Vorschrift oder durch eine ausführliche Regelung der Behandlung bestimmter Sach-

verhalte sowie Arten von Rechtsträgern oder Gebilden), als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person behandelt werden.

(5) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,

- a) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
- b) dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten;
- c) dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten, nach der im Fall von Einkünften, die durch oder über einen in einem Drittstaat oder -gebiet errichteten Rechtsträger oder ein ebensolches Gebilde bezogen werden, Abkommensvergünstigungen versagt werden;
- d) dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten, in der die Behandlung konkreter Sachverhalte sowie Arten von Rechtsträgern oder Gebilden ausführlich geregelt ist;
- e) dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten, in der die Behandlung bestimmter Sachverhalte sowie Arten von Rechtsträgern oder Gebilden ausführlich geregelt ist und nach der im Fall von Einkünften, die durch oder über einen in einem Drittstaat oder -gebiet errichteten Rechtsträger oder ein ebensolches Gebilde bezogen werden, Abkommensvergünstigungen versagt werden;
- f) dass Absatz 2 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
- g) dass Absatz 1 nur für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten, in der die Behandlung bestimmter Sachverhalte sowie Arten von Rechtsträgern oder Gebilden ausführlich geregelt ist.

(6) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die keinen Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstabe a oder b angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten, die nicht einem Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstaben c bis e unterliegt, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Hat eine Vertragspartei dieses Übereinkommens den Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstabe g angebracht, so ist die Notifikation nach Satz 1 auf unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen zu beschränken, die diesem Vorbehalt unterliegen. Haben alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so wird diese Bestimmung durch Absatz 1 (in der gegebenenfalls durch Absatz 3 geänderten Fassung) ersetzt, soweit in Absatz 4 vorgesehen. Anderenfalls geht Absatz 1 (in der gegebenenfalls durch Absatz 3 geänderten Fassung) den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit Absatz 1 (in der gegebenenfalls durch Absatz 3 geänderten Fassung) unvereinbar sind.

OECD The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Partnership Report), 1999; OECD Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrange-

ments, Action 2: 2015 Final Report – BEPS Action 2, 2015; *OECD Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6: 2015 Final Report – BEPS Action 6, 2015; *OECD Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, 2016; *OECD Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, 2016; *OECD Musterkommentar, Musterabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, 2014; RL (EU) 2016/1164 des Rates v 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABIEU Nr L 193/1 v 19.7.2016; Vorschlag für eine RL des Rates zur Änderung der RL (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern v 2.12.2016; *BMF BStBI I* 2014, 1258.

Übersicht			
	Rn		Rn
I. Zweck der Vorschrift	1	dd) Behandlung als Einkünfte einer ansässigen Person	22
II. Bezug zum OECD-MA	5		
III. Kommentierung	7	c) Rechtsfolge	23
1. Abs 1	7	d) Praktische Anwendungsbeispiele	28
a) Hintergrund und Adressat der Vorschrift	7	2. Abs 2	30
b) Tatbestandsvoraussetzungen	13	3. Abs 3	36
aa) Rechtsträger oder Gebilde	13	4. Abs 4	38
bb) Vollständige oder teilweise steuerliche Transparenz	15	5. Abs 5	40
cc) Einkünftebezug durch oder über ein transparentes Gebilde	21	6. Abs 6	43
		IV. Umsetzung in Deutschland	45

Literatur: *Bahns/Keuthen* Behandlung hybrider Gesellschaften im Entlastungsverfahren nach § 50d EStG – Reichweite des Art.1 Abs.7 DBA-USA, *ISr* 2010, 750; *Benz/Böhmer* BEPS: Das Multilaterale Instrument zur Umsetzung der abkommensrechtlichen Änderungsvorschläge der BEPS-Abschlussberichte, *ISR* 2017, 27; *Eilers/Oppel* BEPS erreicht die EU: Das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission, *ISr* 2016, 312; *Endres/Jacob/Gohr/Klein* DBA Deutschland/USA, 2009; *Haase* Das sog Multilaterale Instrument, Zukunft des Abkommensrechts, *IWB* 2017, 16; *Haase/Gaffron* AStG/DBA, 3. Aufl 2016; *Hagermann/Kahlenberg* Zur Besteuerung grenzüberschreitender Sonderbetriebserrträge in Outbound-Konstellationen, *ISr* 2015, 54; *Kahlenberg/Oppel* Anti-BEPS-Richtlinie: Erweiterung um Regelungen zur Neutralisierung von hybriden Gestaltungen mit Drittstaaten, *ISr* 2017, 205; *Kofler/Lüdicke/Simonek* Hybride Personengesellschaften – Umsetzung des OECD Partnership Reports in Deutschland, Österreich und der Schweiz, *ISr* 2014, 349; *Krabbe* OECD-Musterabkommen 2000, *ISr* 2000, 196; *Lang* Einkünftezurechnung im Lichte des Entwurfs zu Art 1 Abs 2 OECD-MA, *SWI* 2015, 153; *Loukota* Neue DBA-Vorschrift zur Behandlung hybrider Personengesellschaften, *SWI* 2015, 102; *Polatzky/Balliet/Stein* Neue Hürden für die DBA-Anwendung durch das Multilaterale Instrument, *ISr* 2017, 226; *Schmidt* Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht nach dem OECD-Bericht „The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“ und den Änderungen im OECD-MA und im OECD-Kommentar im Jahre 2000, *ISr* 2001, 489; *Schnitger* Weitere Maßnahmen zur BEPS-Gesetzgebung in Deutschland, *ISr* 2017,

214; *Schnitger/Oskamp* Empfehlungen der OECD zur Neutralisierung von „Hybrid Mismatches“ auf Abkommensebene, IStR 2014, 385; *Schönfeld* Der neue Artikel 1 DBA-USA – Hinzurechnungsbesteuerung und abkommensrechtliche Behandlung von Einkünften steuerlich transparenter Rechtsträger, IStR 2007, 274; *Schönfeld/Ditz* Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), 2013; *Silberstein/Tristram* OECD: Multilateral Instrument to Implement BEPS, ITPJ 2016, 347; *Saats* Zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen – Der OECD-Bericht zu Maßnahme 2 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2014, 749; *Wolff/Eimermann* Neuerungen im DBA-USA: Änderungsprotokoll vom 1. Juni 2006 zum DBA USA 1989 und dem Protokoll dazu, IStR 2006, 837.

I. Zweck der Vorschrift

- 1 Teil II des MLI behandelt **hybride Besteuerungsinkongruenzen**, welche entweder aus dem Einsatz hybrider Rechtsträger (transparente oder doppelt ansässige Gesellschaften, Art 3 und 4) oder der gegenwärtigen Ausgestaltung des DBA-Methodenartikels (Art 23A und B OECD-MA, Art 5) resultieren. Hintergrund ist die Feststellung der OECD iRd Arbeiten zu BEPS-Aktionspunkt 2 („Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements“), dass derartige Gestaltungen in der Praxis regelmäßig darauf abzielen, steuerliche Vorteile infolge der **unterschiedlichen steuerlichen Einordnung von Rechtsträgern oder Finanzinstrumenten** nach dem Recht zweier oder mehrerer Staaten zu erlangen. In vielen Fällen geht damit eine **doppelte Nichtbesteuerung** einher, welche eine entsprechende Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen der betroffenen Staaten zur Folge hat.¹
- 2 Das Kernanliegen von BEPS-Aktionspunkt 2 bestand demzufolge darin, relevante Steuergestaltungen zu identifizieren² und sodann entspr **Empfehlungen** auszusprechen, welche darauf gerichtet sind, die unerwünschten steuerlichen Effekte aus der Inanspruchnahme hybrider Besteuerungsinkongruenzen zu neutralisieren. In Abhängigkeit der Adressaten dieser Empfehlungen verfolgte die OECD in ihrem finalen Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 2 einen zweistufigen Ansatz: Während Teil 1 entspr Änderungsvorschläge an die **nationalen Gesetzgebungsorgane** unterbreitet,³ richtet sich Teil 2 an die **Abkommensgeber**.
- 3 Ungeachtet dieser Entwicklungen auf Ebene der OECD erkannten auch die nationalen Gesetzgeber in den letzten Jahren zunehmend, dass die steuerlichen Effekte hybrider Gestaltungsmaßnahmen nicht bzw nur unzureichend durch das geltende Recht adressiert sind. Relevante **Bsp aus der dt Gesetzgebungspraxis** sind etwa das körperschaftsteuerliche Korrespondenzprinzip (§ 8b Abs 1 S 2 KStG), die Vorschrift zu sog *Double-Dip*-Gestaltungen im Organschaftskontext (§ 14 Abs 1 S 1 Nr 5 KStG) oder aber die Missbrauchsvorschriften der § 50d Abs 9 und 10 EStG. Regelungszweck von § 4i EStG ist es schließlich, die Inanspruchnahme eines doppelten Zinsabzugs („double dip“) im Falle von Inbound-Investitionen über dt Personengesellschaften zu untersagen.⁴

1 Siehe zum Hintergrund der Vorschrift *OECD* BEPS Action 2, 11.

2 Vgl dazu Annex B zu *OECD* BEPS Action 2, worin die OECD auf über 280 Seiten praktische Anwendungsbeispiele zu den einzelnen Kapiteln von Aktionspunkt 2 erläutert.

3 Ein tabellarischer Überblick der Empfehlungen zu den einzelnen Fallkonstellationen findet sich auf S 20 des finalen Berichts.

4 Vgl zu § 4i EStG bzw den unlängst umgesetzten Maßnahmen der BEPS-Gesetzgebung in Deutschland *Schnitger* IStR 2017, 214 ff.

Schließlich hat der BEPS-Prozess unlängst auch den **europäischen Gesetzgeber** auf den Plan gerufen. Eine erste Reaktion bestand im Beschluss der sog. „**Anti Tax Avoidance Directive**“ (**ATAD**) v 12.7.2016,⁵ welche bestimmte Maßnahmen zur Bekämpfung schädlicher Steuervermeidungspraktiken iSd OECD-BEPS-Projekts beinhaltet. Die Problematik hybrider Gestaltungen wurde in Art 9 der RL aufgegriffen. Die teilnehmenden EU-Staaten sind grundsätzlich dazu aufgerufen sind, den Inhalt der RL bis spätestens 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen und die Vorschriften ab dem 1.1.2019 verbindlich anzuwenden.⁶ Gleichzeitig wurde erkannt, dass sich die steuerlichen Effekte hybrider Gestaltungen in der Praxis nicht auf die Mitgliedsstaaten der EU beschränken. Vor diesem Hintergrund wurde ein **Änderungsvorschlag** der og **ATAD** („**ATAD 2**“)⁷ unterbreitet, der weitere Gestaltungen, insb unter Beteiligung von **Drittstaaten** und **Betriebsstätten**, adressiert.⁸ Am 29.5.2017 wurde die RL vom Rat der EU formell angenommen.

II. Bezug zum OECD-MA

Eine direkte Entsprechung der Vorschrift des Art 3 im OECD-MA gibt es nicht. Mittelbar betrifft die Thematik der abkommensrechtlichen Behandlung transparenter (hybrider) Rechtsgebilde indes den **persönlichen Anwendungsbereich des Art 1 OECD-MA**, dh die Frage, welche Personen bzw Rechtsträger Abkommenschutz genießen. Nach dem bisherigen dt Verständnis scheidet die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften daran, dass diese zwar „Person“ iSv Art 3 Abs 1 Buchst a OECD-MA, nicht jedoch „ansässige Person“ iSv Art 4 Abs 1 OECD-MA sein können. Abkommensberechtigt sind stattdessen die Gesellschafter der Personengesellschaft, sofern diese in einem der beiden Vertragsstaaten der unbeschränkten Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht unterliegen.⁹ Davon abweichend enthalten dt DBA vereinzelt Sonderregelungen im Zusammenhang mit der Abkommensberechtigung von Personengesellschaften.¹⁰

Dessen ungeachtet wurde bislang nur in sehr wenigen DBA ein konkreter Regelungsbedarf im Hinblick auf die abkommensrechtliche Einordnung **subjektiver Qualifikations- oder Zurechnungskonflikte** gesehen.¹¹ Ein Bsp ist **Art 1 Abs 7 DBA-USA**, der eine große Übereinstimmung zur Vorschrift des Art 3 Abs 1 aufweist. Art 1 Abs 7 DBA-USA widmet sich gleichfalls der Frage, unter welchen Umständen transparente (hybride) Rechtsträger für abkommensrechtliche Zwecke als transparent einzustufen und die von ihnen bezogenen Einkünfte den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Ähnliche Bestimmungen finden sich in Art 1 Abs 2 des revidierten DBA-Australien v 12.11.2015 sowie in Abschnitt I (Abs 2) des Protokolls zum DBA Niederlande v 12.4.2012.

5 ABIEU Nr L 193/1 v 19.7.2016. Vgl hierzu *Eilers/Oppel* IStR 2016, 312.

6 Vgl ABIEU Nr L 193/1 v 19.7.2016, Art 11.

7 Vorschlag für eine RL des Rates zur Änderung der RL (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern v 2.12.2016.

8 Siehe hierzu *Kahlenberg/Oppel* IStR 2017, 205.

9 BStBl I 2014, 1258, Tz 2.1.1.; Haase/*Gaffron* Art 7 OECD-MA Rn 92.

10 Vgl hierzu die Übersicht bei Haase/*Gaffron* Art 7 OECD-MA Rn 325.

11 *Benz/Böhmer* ISR 2017, 27, 29; Haase/*Gaffron* Art 7 OECD-MA Rn 110. Zur Frage, wie die Gewinnabgrenzung mangels DBA-rechtlicher Sonderregelungen zu erfolgen hat: Haase/*Gaffron* Art 7 OECD-MA Rn 111 ff.

III. Kommentierung

- 7 **1. Abs 1. – a) Hintergrund und Adressat der Vorschrift.** Art 3 Abs 1 betrifft die Konstellation des Einkünftebezugs durch einen Rechtsträger, welcher jedenfalls in einem der beteiligten Vertragsstaaten für steuerliche Zwecke als transparent einzustufen ist. Der Normzweck besteht darin zu gewährleisten, dass die Abkommen in diesen Fällen angemessene steuerliche Konsequenzen hervorbringen, welche im Einklang mit den Erkenntnissen des OECD-BEPS-Projekts stehen. Es soll einerseits verhindert werden, dass die Ausnutzung **subjektiver Qualifikationskonflikte** deshalb zu einer doppelten Nichtbesteuerung führt, da keiner der beteiligten Vertragsstaaten die Einkünfte der hybriden Gesellschaft nach seinem Recht der Besteuerung unterwirft. Andererseits geht es jedoch auch darum sicherzustellen, dass die Abkommensvorteile in angemessenen Fallgestaltungen gewährt werden.¹²
- 8 Im Rahmen des finalen Berichts zu BEPS-Aktionspunkt 2¹³ unterbreitet die OECD einen konkreten Vorschlag zur Ergänzung von **Art 1 OECD-MA** um einen **zweiten Abs**, welcher sich nun nahezu wortgleich in Art 3 Abs 1 wiederfindet. Art 3 Abs 1 enthält lediglich terminologische Änderungen, um zu gewährleisten, dass der Wortlaut im MLI mit den im OECD-MA verwandten Begrifflichkeiten übereinstimmt.¹⁴ Konkretisiert wird die neue Vorschrift durch einen Entwurf der Änderung des bestehenden **MK (Abschnitte 26.3-26.16)**, welcher gleichsam dem finalen OECD-Bericht entnommen werden kann.
- 9 Die OECD erkannte derweil schon lange vor Initiierung des BEPS-Prozesses, dass Subjektqualifikationskonflikte in der abkommensrechtlichen Praxis zu besonders komplexen Herausforderungen führen. Konkret finden die Diskussionen zu BEPS Aktionspunkt 2 ihren gedanklichen Ursprung in den vorangegangenen Arbeiten zum **OECD Partnership Report von 1999**,¹⁵ welche in den OECD-Musterkommentar (2000) übernommen wurden.¹⁶ Die vorgeschlagene Neuregelung des Art 3 Abs 1 verfolgt mithin keinen völligen neuen Lösungsansatz, sondern beruft sich vielmehr auf die Erkenntnisse des *Partnership Reports*, welcher nach wie vor als Auslegungshilfe herangezogen werden kann.¹⁷ Auch die dt Finanzverwaltung teilte bislang das dem Art 3 Abs 1 zugrunde liegende Abkommensverständnis.¹⁸
- 10 Abweichungen zum Partnership Report ergeben sich in zweierlei Hinsicht: Einerseits ist der Anwendungsbereich von Art 3 Abs 1 im Vergleich zum Partnership Report enger gefasst, nachdem lediglich auf die **steuerliche Behandlung im Quellenstaat** abgestellt wird. Die Lösung von Qualifikationskonflikten im Ansässigkeitsstaat wird dagegen nicht thematisiert.¹⁹ Andererseits erschöpft sich der Partnership Report auf

12 Vgl *OECD BEPS Action 2*, 139 (Rn 434 f).

13 *OECD BEPS Action 2*, 139 (Rn 434 f).

14 *OECD Explanatory Statement to the Multilateral Convention*, Rn 40. Entsprechende Bedenken wurden zuvor aus der Wirtschaft geäußert, vgl *Silberstein/Tristram ITPJ* 2016, 347, 350.

15 *OECD Partnership Report*.

16 Vgl insb Art 1 Nr 2 ff OECD-MK 2000. Hierzu näher *Krabbe IStR* 2000, 196, 197 f; *Schmidt IStR* 2001, 489.

17 Tz 26.3 MK-E zu Art 1; *Loukota SWI* 2015, 102, 105.

18 Vgl *BStBl I* 2014, 1258, Tz 2.1.2, mit Verweis Nr 5 zu Art 1 OECD-MK.

19 *Loukota SWI* 2015, 102, 105.

Zurechnungskonflikte im Zusammenhang mit Personengesellschaften. Diese Lücke suchte die OECD nun zu schließen, indem auch **weitere Rechtsgebilde** wie etwa Trusts oder Investmentfonds in den Anwendungsbereich von Art 3 Abs 1 fallen sollen.²⁰ Davon abgesehen bezweckt die Neuregelung des Art 3 Abs 1 ein weiteres Ziel. Vor dem Hintergrund, dass die Ergebnisse des Partnership Reports nicht in den Abkommenstext selbst, sondern lediglich in den MK Eingang fanden, war die **Bindungswirkung** seitdem umstritten. Die Umsetzung erfolgte in den OECD-Mitgliedstaaten demzufolge uneinheitlich. Die damit einhergehende Rechtsunsicherheit sollte nunmehr durch Aufnahme einer ausdrücklichen Regelung beseitigt werden.²¹

Adressat der Vorschrift des Art 3 Abs 1 ist allein der **Quellenstaat**. Die OECD verfolgt dabei den Gedanken, dass nur jene Personen zu einer Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen berechtigt sein sollen, die im anderen Vertragsstaat mit den fraglichen Einkünften der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Die Abkommensberechtigung wird insoweit an die **zusätzliche Voraussetzung** geknüpft, dass der Ansässigkeitsstaat nach seinem nationalen Steuerrecht die Besteuerungskompetenz in Bezug auf die in Rede stehenden Einkünfte beansprucht. Nur soweit diese Bedingung im Einzelfall erfüllt ist, verpflichtet dies den Quellenstaat zu einer Reduktion der Quellensteuer.²²

Beispiel:²³ Eine im Staat A ansässige Gesellschaft (A-Corp.) hält 100 % der Anteile an einer im Staat B ansässigen B-Corp. Während B-Corp. in Staat B als steuerlich transparent angesehen wird, qualifiziert Staat A die B-Corp. als eigenständiges Steuersubjekt. Erzielt B-Corp. nun aus dem Staat B stammende Einkünfte (bspw Lizenz- oder Zinseinkünfte), führt dies dazu, dass Staat A die Einkünfte erst iRe späteren Gewinnverwendung besteuert. In Ermangelung einer dem Art 3 Abs 1 entspr Regelung würde Staat B hingegen eine Quellensteuerreduktion gewähren, nachdem die Einkünfte nach seiner Rechtswertung von einer in Staat A ansässigen Person bezogen werden.

b) Tatbestandsvoraussetzungen. – aa) Rechtsträger oder Gebilde. In **subjektiver Hinsicht** verlangt Art 3 Abs 1 zunächst das Vorliegen eines Rechtsträgers oder eines Gebildes. Die OECD gestand damit offensichtlich ein, dass lediglich die Einbeziehung von **Personengesellschaften** in den persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift zu kurz greift. Vor diesem Hintergrund erklärt sich, dass Art 3 Abs 1 nun allgemeiner von „Rechtsträger oder Gebilde“ spricht, was insb für **Trusts** oder **Investmentfonds** praktisch bedeutsam sein dürfte.²⁴ Ergänzend führt die OECD in Tz 26.8 MK-E zu Art 1 an, dass es nicht darauf ankommt, wem die Vertragsstaaten nach nationalen steuerlichen Gesichtspunkten die in Rede stehenden Einkünfte zurechnen. Unerheblich sei ferner, ob den betroffenen Gebilden Rechtspersönlichkeit zuteilwird bzw ob sie als Person iSd Art 3 Abs 1 Buchst a) OECD-MA qualifizieren.

20 OECD BEPS Action 2, 139 (Rn 435); *Loukota* SWI 2015, 102, 105; *Schnitger/Oskamp* IStR 2014, 385, 388.

21 OECD BEPS Action 2, 139 (Rn 435); Tz 26.4 MK-E zu Art 1; *Kofler/Lüdicke/Simonek* IStR 2014, 349; *Lang* SWI 2015, 153, 154; *Schnitger/Oskamp* IStR 2014, 385, 388.

22 Vgl hierzu OECD BEPS Action 2, 139 (Rn 435); *Bahns/Keuthen* IStR 2010, 750; *Wassermeyer* Art 1 DBA-USA Rn 105; *Hagermann/Kahlenberg* IStR 2015, 54, 56; *Polatzky/Balilet/Steinau* IStR 2017, 226, 228; *Schnitger/Oskamp* IStR 2014, 385, 387; *Staats* IStR 2014, 749, 755; *Wolff/Eimermann* IStR 2006, 837, 838.

23 In Anlehnung an *Schnitger/Oskamp* IStR 2014, 385, 387.

24 Tz 26.4f MK-E zu Art 1; *Loukota* SWI 2015, 102, 105.