

Autor: Dr. Mathias *Link*, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater,
PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt am Main
Mitherausgeber: Dipl.-Finw. Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/
Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Schrifttum: *Bärwaldt/Richter*, Das künftige Recht der GbR und seine Auswirkungen auf die Registerpraxis, DB 2021, 2476; *Ditz/Quilitzsch*, Die Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD-Umsetzungsgesetz – Überblick und kritische Würdigung, Ubg 2021, 485; *Haug*, Abgrenzung zwischen Außen- und Investmentsteuerrecht nach dem ATADUmsG, DStZ 2021, 612; *Herr/Link*, Verhältnis zwischen InvStG und AStG: doch kein Ende der Sperrwirkung aufgrund der AStG-Reform? – Update zu RdF 2020, 20ff., RdF 2021, 269; *Krechel/Strüder*, Beschränkte Steuerpflicht bei umgekehrt hybriden Gestaltungen – Einführung des § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG, FR 2021, 884.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen:

J 22-1

► **Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d:** Die Regelung zur beschränkten StPflcht bestimmter Einkunftsgruppen, die Gegenstand von Tafelgeschäften sind, wird um Fälle erweitert, in denen in die Aushändigung der Zinsscheine bzw. die Übergabe der Wertpapiere ein inländ. Wertpapierinstitut eingeschaltet ist. Der Begriff des Wertpapierinstituts wurde durch das Wertpapierinstitutsgesetz – WpIG (Art. 1 WertpBeaufsRLUmsG v. 12.5.2021, BGBl. I 2021, 990; BStBl. I 2021, 935) mW v. 26.6.2021 neu eingeführt.

► **Abs. 1 Nr. 11:** Der beschränkten StPflcht unterliegen nunmehr auch Einkünfte aus der Beteiligung an einer inländ. PersGes. oder Gemeinschaft, die – ohne diese Regelung – keiner Besteuerung unterliegen würden, weil Deutschland die Gesellschaft als stl. transparent, jedoch der Staat, in dem der Gesellschafter seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, sie als stl. intransparent behandelt (umgekehrt hybride Rechtsträger). Dies dient der Umsetzung von Art. 9a ATAD II-Richtlinie.

Rechtsentwicklung:

J 22-2

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2020** s. § 49 Anm. 2 sowie § 49 Anm. J 20-2.

► **WertpBeaufsRLUmsG v. 12.5.2021 (BGBl. I 2021, 990; BStBl. I 2021, 935):** Durch die Ergänzung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d unterliegen zukünftig auch Tafelgeschäfte, bei denen in die Aushändigung der Zinsscheine bzw. die Übergabe der Wertpapiere ein inländ. Wertpapierinstitut eingeschaltet ist, der beschränkten StPflcht.

► **ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874):** Durch die Einfügung des § 49 Abs. 1 Nr. 11 unterliegen nunmehr auch Einkünfte aus der Beteiligung an inländ., sog. umgekehrt hybriden PersGes. der beschränkten StPflcht.

J 22-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

► **Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d:** Die Änderungen treten am 26.6.2021 in Kraft (Art. 8 WertpBeaufsRLUmsG v. 12.5.2021, BGBl. I 2021, 990; BStBl. I 2021, 935).

► **Abs. 1 Nr. 11:** Die Norm ist erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 zufließen (§ 52 Abs. 45a Satz 4 EStG).

J 22-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

► **Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d:** Durch das Gesetz zur Beaufsichtigung von Wertpapierinstituten (Wertpapierinstitutsgesetz – WpIlg) wurde der Begriff des Wertpapierinstituts eingeführt. Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b EStG sind inländ. Wertpapierinstitute zukünftig (wie bereits inländ. Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute) unter bestimmten Voraussetzungen zum Einbehalt von inländ. KapErtrSt verpflichtet, werden diesen also gleichgestellt. Die Änderung in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d entwickelt diese Anpassung folgerichtig im Bereich der beschränkten StPflcht weiter. Bislang unterlagen bestimmte in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d genannte Einkunftsgruppen (s. im Einzelnen Anm. 855) der beschränkten StPflcht, wenn ein inländ. Tafelgeschäft vorlag, dh. wenn diese Einkunftsgruppen (vereinfacht gesprochen) von einem Schuldner oder von einem inländ. Kreditinstitut oder einem inländ. Finanzdienstleistungsinstitut iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b einem anderen als einem ausländ. Kreditinstitut oder einem ausländ. Finanzdienstleistungsinstitut gegen Aushändigung der Zinsscheine bzw. gegen Übergabe der Wertpapiere ausgezahlt oder gutgeschrieben wurden. Die beschränkte StPflcht von Tafelgeschäften wird nunmehr auf Fälle erweitert, in denen ein inländ. Wertpapierinstitut in die entsprechenden Handlungen eingebunden ist.

► **Abs. 1 Nr. 11:** Die erst durch den Finanzausschuss eingebrachte Regelung dient der Umsetzung von Art. 9a ATAD II-Richtlinie. Danach sind die Einkünfte aus der Beteiligung an einer PersGes. oder Gemeinschaft, die keiner Besteuerung unterliegen, weil die Gesellschaft in dem Staat, in dem sie eingetragen oder niedergelassen ist (hier: Deutschland), als stl. transparent, in dem Staat, in dem der Beteiligte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, aber als stl. intransparent behandelt wird (umgekehrt hybride Rechtsträger), grds. vom erstgenannten Staat (hier: Deutschland) zu besteuern. Durch die Erweiterung der beschränkten StPflcht soll der Vermeidung der Besteuerung dieser Einkünfte durch die Nutzung hybrider Gestaltungen entgegengetreten werden (BTDrucks. 19/29848, 58).

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Folgeänderungen im Bereich der beschränkten StPflcht von Tafelgeschäften infolge der Einführung des Wertpapierinstituts als inländ. Zahlstelle durch das Wertpapierinstitutsgesetz (WertpBeaufRLUmsG).
- ▶ Erweiterung der beschränkten StPflcht um Fälle der Beteiligung an sog. umgekehrt hybriden Personengesellschaften (vgl. Art. 9a der ATAD II-Richtlinie) (ATADUmsG).
- ▶ **Fundstellen:**
 - ▷ Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/2034 über die Beaufsichtigung von Wertpapierinstituten (WertpBeaufRLUmsG) v. 12.5.2021 (BGBl. I 2021, 990; BStBl. I 2021, 935);
 - ▷ Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874).

§ 49

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch ATADUmsG v. 25.6.2021
(BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874)

(1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4) sind

...

5. ¹Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des
 - a) bis c) unverändert
 - d) § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe a, Nummer 9 und 10 sowie Satz 2, wenn sie von einem Schuldner oder von einem inländischen Kreditinstitut oder einem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut **oder einem inländischen Wertpapierinstitut** im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe b einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut **oder einem ausländischen Wertpapierinstitut**
 - aa) gegen Aushändigung der Zinsscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden und die Teilschuldverschreibungen nicht von dem Schuldner, dem inländischen Kreditinstitut, dem in-

ländischen Finanzdienstleistungsinstitut oder dem inländischen Wertpapierinstitut verwahrt werden oder

- bb) gegen Übergabe der Wertpapiere ausgezahlt oder gutgeschrieben werden und diese vom Kreditinstitut weder verwahrt noch verwaltet werden.

§ 20 Absatz 3 gilt entsprechend;

...

11. Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat oder in ein inländisches Register eingetragen ist, soweit diese Einkünfte

- a) in dem Staat, in dem der Beteiligte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der Personengesellschaft oder Gemeinschaft keiner Besteuerung unterliegen,
- b) nicht bereits als Einkünfte im Sinne der Nummern 1 bis 10 einer Besteuerung unterliegen und
- c) in keinem anderen Staat einer Besteuerung unterliegen.

²Satz 1 gilt nur, wenn dem Beteiligten allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes, die keiner unbeschränkten Steuerpflicht im Inland nach § 1 Absatz 1 oder nach § 1 des Körperschaftsteuergesetzes unterliegen, mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Kapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses der Personengesellschaft oder Gemeinschaft zusteht; eine Beteiligung in diesem Sinne setzt nicht die Stellung als Gesellschafter oder Gemeinschaft voraus. ³Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn es sich bei der Personengesellschaft oder Gemeinschaft um einen Altersvorsorgevermögensfonds im Sinne des § 53 des Investmentsteuergesetzes handelt oder die Einkünfte auch bei einer nicht vom deutschen Recht abweichenden Behandlung der Personengesellschaft oder Gemeinschaft im ausländischen Staat keiner Besteuerung unterliegen würden. ⁴Die Besteuerung nach den vorstehenden Sätzen erfolgt ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

(2) bis (4) *unverändert*

Die Änderungen im Detail

- **Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe d (Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht auf Tafelgeschäfte, bei denen ein inländisches Wertpapierinstitut eingeschaltet ist)**

Tafelgeschäfte unter Einbindung von inländischen Wertpapierinstituten: Durch die Ergänzung der Norm wird die Regelung zur beschränkten StPflcht von bestimmten Einkunftsgruppen, die Gegenstand von Tafelgeschäften sind, um Fälle erweitert, in denen in die Aushändigung der Zinsscheine bzw. die Übergabe der Wertpapiere ein inländ. Wertpapierinstitut eingeschaltet ist. J 22-5

► **Durch Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. d erfasste Einkunftsgruppen:** Siehe § 49 Anm. 855.

► **Tafelgeschäft:** Siehe § 49 Anm. 856.

► **Inlandsbezug: Erweiterung der inländischen Zahlstellen um inländische Wertpapierinstitute:** Neben die inländ. Kreditinstitute und die inländ. Finanzdienstleistungsinstitute tritt zukünftig ein inländ. Wertpapierinstitut. Der Begriff des Wertpapierinstituts wurde durch das WpIG mW v. 26.6.2021 eingeführt. Es handelt sich um ein Unternehmen, das gewerbsmäßig oder in einem Umfang, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, Wertpapierdienstleistungen allein oder zusammen mit Wertpapiernebenleistungen oder Nebengeschäften erbringt (§ 2 Abs. 1 WpIG). Die Begriffe der Wertpapierdienstleistungen sind in § 2 Abs. 2 WpIG, der Wertpapiernebenleistungen in § 2 Abs. 3 WpIG und der Nebengeschäfte in § 2 Abs. 4 WpIG definiert. Inländische Wertpapierinstitute sind zukünftig unter bestimmten Voraussetzungen zum Einbehalt von inländ. KapESt verpflichtet (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b). Ein Wertpapierinstitut ist inländ., wenn es seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung im Inland hat. Auch inländ. Zweigstellen ausländ. Wertpapierinstitute, nicht aber ausländ. Zweigstellen inländ. Wertpapierinstitute zählen dazu (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b Satz 2).

► **Ausnahme für ausländische Wertpapierinstitute:** Bereits bislang lagen keine Tafelgeschäfte vor, wenn die Zinsen einem ausländ. Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut ausgezahlt oder gutgeschrieben wurden (s. § 49 Anm. 856). Dies gilt nunmehr auch für die Auszahlung bzw. Gutschrift an ausländ. Wertpapierinstitute.

► **Keine Verwahrung der Teilschuldverschreibungen durch Schuldner, inländisches Kreditinstitut, Finanzdienstleistungsinstitut oder Wertpapierinstitut (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. d Doppelbuchst. aa):** Die bisher bestehende Ausnahme vom Vorliegen von Tafelgeschäften im Sonderfall der Verwahrung von Teilschuldverschreibungen im Inland (s. § 49 Anm. 857) wird konsequenterweise von der Verwahrung durch inländ. Kreditinsti-

tute und Finanzdienstleistungsinstitute auf die Verwahrung durch inländ. Wertpapierinstitute ausgedehnt.

► Zur Erhebung von KapErtrSt in diesen Fällen s. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b Sätze 1 und 2 und § 43 Anm. J 22-4.

■ **Absatz 1 Nummer 11 (Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht um Einkünfte aus der Beteiligung an einem inländischen umgekehrt hybriden Rechtsträger)**

J 22-6 **Definition der Einkünfte aus der Beteiligung an einem inländischen umgekehrt hybriden Rechtsträger (Abs. 1 Nr. 11 Satz 1):** Durch die Einfügung des Abs. 1 Nr. 11 unterliegen nunmehr Einkünfte aus der Beteiligung an einer PersGes. oder Gemeinschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat oder in ein inländ. Register eingetragen ist, der beschränkten StPflcht, soweit diese Einkünfte (a) in dem Staat, in dem der Beteiligte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden stl. Behandlung der PersGes. oder Gemeinschaft keiner Besteuerung unterliegen, (b) nicht bereits als Einkünfte iSd. Nr. 1 bis 10 einer Besteuerung unterliegen und (c) in keinem anderen Staat einer Besteuerung unterliegen.

► **Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft:** Gemeint ist ein aus deutscher Sicht stl. transparentes Gebilde (vgl. § 15 Anm. 1422), an dem der Steuerausländer eine stl. relevante Beteiligung hält. Diese muss qualifiziert sein und setzt nicht zwingend ein Gesellschaftsverhältnis voraus (s. dazu Anm. J 22-7).

Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder Eintragung in inländisches Register: Siehe zum Sitz § 11 AO und zur Geschäftsleitung § 10 AO. Der Begriff des inländ. Registers spielte bei Gesellschaften im Rahmen der beschränkten StPflcht bislang keine Rolle. Relevant sind uE das Handelsregister, das Partnerschaftsregister sowie das neue GbR-Register (s. dazu *Bärwaldt/Richter*, DB 2021, 2476).

► **Einkünfte unterliegen in dem Staat, in dem der Beteiligte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der Personengesellschaft oder Gemeinschaft keiner Besteuerung:** Damit ist zunächst gemeint, dass Deutschland die PersGes./Gemeinschaft als transparent, der ausländ. Staat sie dagegen als intransparent behandelt. Unklar ist allerdings, wie der Begriff „unterliegen keiner Besteuerung“ auszulegen ist. Bei einer intransparenten Gesellschaft kann eine (nachgelagerte) Ausschüttung bzw. Entnahme im ausländ. Staat durchaus zu einer Besteuerung führen. Hier ist uE zweifelhaft, ob eine solche (nachgelagerte) Besteuerung den Anwendungsbereich der Nr. 11 ausschließt (so jedoch *Krechel/Strüder*, FR 2021, 884 [886]).

► **Einkünfte unterliegen nicht bereits als Einkünfte iSd. Nr. 1 bis 10 einer Besteuerung:** Damit scheiden uE Beteiligungen an gewerblichen bzw. gewerblich geprägten PersGes. regelmäßig aus, da diese eine BS vermitteln und somit zu Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a führen. Nach der Gesetzesbegründung soll der Anwendungsbereich der Nr. 11 jedoch (wieder) eröffnet sein, wenn eine Besteuerung der Einkünfte nach Nr. 1 bis 10 zwar theoretisch möglich wäre, durch die Anwendung eines DBA jedoch eingeschränkt ist (BTDrucks. 19/29848, 58f.). Dies erscheint folgerichtig, ergibt sich uE aber nicht aus dem Gesetzeswortlaut.

► **Einkünfte unterliegen in keinem anderen Staat einer Besteuerung:** Dies muss uE nicht zwingend der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters sein.

► **Mögliche Anwendungsfälle:** *Krechel/Strüder* (FR 2021, 884 [886f.]) nennen uE zutr. als zwei mögliche Anwendungsfälle (i) die Beteiligung an einer inländ. vermögensverwaltenden PersGes., die aus Sicht der ausländ. Gesellschafter (zB aufgrund der US Check-the-box Regeln) als intransparent behandelt wird und (ii) die Beteiligung an einer inländ. gewerblichen PersGes. mit inländ. BS (die aus Sicht der ausländ. Gesellschafter als intransparent behandelt wird), die ihrerseits Einkünfte aus einer BS in einer Steueroase bezieht, die dort nicht der Besteuerung unterliegen (sog. doppelstöckige Betriebsstättenstruktur).

Qualifizierte Beteiligung an inländischer Personengesellschaft bzw. Gemeinschaft als Voraussetzung (Abs. 1 Nr. 11 Satz 2): Ein beschränkte StPflcht ist nach Satz 2 nur möglich, wenn dem Beteiligten allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG, die keiner unbeschränkten StPflcht im Inland nach § 1 Abs. 1 oder nach § 1 KStG unterliegen, mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Kapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses der PersGes. oder Gemeinschaft zusteht; eine Beteiligung idS setzt nicht die Stellung als Gesellschafter oder Gemeinschafter voraus. J 22-7

Dem Beteiligten sind mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Kapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen oder ihm steht unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses der Personengesellschaft oder Gemeinschaft zu; eine Beteiligung in diesem Sinne setzt nicht die Stellung als Gesellschafter oder Gemeinschafter voraus: Das Erfordernis der qualifizierten Beteiligung hat seinen Ursprung in Art. 9a ATAD II-Richtlinie und entspricht im 1. Halbs. weitgehend dem Beherrschungskonzept im durch das ATADUmsG geänderten § 7 AStG (s. im Einzelnen dazu *Herr/Link*, RdF 2021, 268 [269]). Auf den ersten Blick scheint sich die Norm – wie bereits § 7 Abs. 2 AStG – vom Konzept der Gesellschafterstellung zu lösen. Für § 7 Abs. 2 AStG wird dies jedoch in

der Literatur – mE mit gewichtigen Argumenten – in Frage gestellt (vgl. *Ditz/Quillitzsch*, Ubg 2021, 485, 486 f.; aA *Haug*, DStZ 2021, 612, 614). ME kann diese Diskussion i.R.d. Abs. 1 Nr. 11 Satz 2 dahinstehen, da dessen 2. Halbs. – und zwar anders als § 7 Abs. 2 AStG – ausdrücklich regelt, dass eine Gesellschafterstellung gerade nicht erforderlich ist. Dies könnte dafür sprechen, den Beteiligungsbegriff in Abs. 1 Nr. 11 Satz 2 weiter zu verstehen als den Beteiligungsbegriff in § 7 Abs. 2 AStG. Der 2. Halbs. wäre dann nicht als deklaratorisch, sondern als konstitutiv anzusehen.

► **Allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG, die keiner unbeschränkten Steuerpflicht im Inland nach § 1 Abs. 1 oder nach § 1 KStG unterliegen:** Wie bei § 7 AStG nF werden für die Frage der Beherrschung die Stimmrechte etc. von nahestehenden Personen iSv. § 1 Abs. 2 AStG mit hinzugerechnet. Anders als bei § 7 AStG nF dürfen die nahestehenden Personen keine unbeschränkt Stpfl. sein. Ferner finden mE – mangels ausdrücklichen Verweises – die Weiterungen des Nahestehens nach § 7 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 AStG nF iRd Abs. 1 Nr. 11 Satz 2 keine Anwendung.

J 22-8 **Gesetzlich vorgesehene Ausnahmen (Abs. 1 Nr. 11 Satz 3):** Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, (i) wenn es sich bei der PersGes. oder Gemeinschaft um einen Altersvorsorgevermögensfonds iSd. § 53 InvStG handelt oder (ii) die Einkünfte auch bei einer nicht vom deutschen Recht abweichenden Behandlung der PersGes. oder Gemeinschaft im ausländ. Staat keiner Besteuerung unterliegen würden.

► **Ausnahme 1: Bei Personengesellschaft bzw. Gemeinschaft handelt es sich um einen Altersvorsorgevermögensfonds iSd. § 53 InvStG:** Siehe dazu im Einzelnen Anhang zu § 20, § 53 InvStG Anm. 1 ff. Durch diese Regelung soll die Ausnahme für Organismen für gemeinsame Anlagen in Art. 9a Abs. 2 ATAD II-Richtlinie umgesetzt werden (BTDrucks. 19/29848, 59).

► **Ausnahme 2: Die Einkünfte unterlägen auch bei einer nicht vom deutschen Recht abweichenden Behandlung der Personengesellschaft oder Gemeinschaft im ausländischen Staat keiner Besteuerung:** Hier fehlt es nach BTDrucks. 19/29848, 59 (uE zutr.) am Kausalitätserfordernis, denn die Nichtbesteuerung im Ausland wäre auch ohne den von der ATAD II-Richtlinie vorausgesetzten Qualifikationskonflikt (hybrid mismatch) eingetreten.

J 22-9 **Treaty override (Abs. 1 Nr. 11 Satz 4):** Die Besteuerung nach den vorstehenden Sätzen erfolgt ungeachtet der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens. Es wird hiermit ein *Treaty override* angeordnet (*Krechel/Strüder*, FR 2021, 884 [886]). Unklar ist, welche Fälle von Satz 4 in der Praxis erfasst werden sollen.