

Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen\*

# Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht – Systematisierung des Diskurses

## Inhaltsübersicht

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

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

Due to OECD's BEPS-Project and the related ATAD, recently enacted by the EU, hybrid entities once again became part of the professional discussion in international tax law. The mismatches arising from hybrid entities are known and discussed amongst academics and governments for more than half a century. Nevertheless a solution has not been found, yet. On the contrary:

*During this decade-long process an unmanageable number of ideas have been formed, that partly have been implemented into national law and bilateral treaties. But still – even after BEPS and ATAD – there is no consistent system apparent. In order to create such a consistent system, the existing ideas have to be examined systematically and analysed as to their advantages and disadvantages.*

## A. Grundlagen

### I. Begrifflichkeit

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

### II. Ursprung hybrider Gesellschaften

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

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

1 Ausführlich dazu und zu einem möglichen neuen Lösungsansatz s. auch Marquardsen, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland.

2 Nicht die Gesellschaft als solche ist hybrid, also im eigentlichen Wortsinne „gemischt“ oder „zwitterhaft“, sondern lediglich ihre Behandlung durch die am Sachverhalt beteiligten Staaten.

3 Bspw. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, S. 55; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 35. Deshalb wird auch in diesem Beitrag daran festgehalten.

4 Bspw. Belgien, Bulgarien, Estland, Griechenland, Litauen, Portugal, Rumänien, Slowenien, Spanien und Ungarn.