

Hochschule Merseburg (FH)
University of Applied Sciences



Fachbereich Wirtschaftswissenschaften
Fachgebiet Steuerlehre

Bachelorarbeit
zur Erlangung des Grades Bachelor of Arts (B.A.)

über das Thema

Der Rechtstypenvergleich im Internationalen Steuerrecht.

vorgelegt bei

Prof. Dr. Diana Beck

Zweitprüfer: Prof. Dr. Anja Haertlein

eingereicht von: Virginia Thieltges

E-Mail:

Matrikelnummer:

Abgabetermin: 30.10.2024

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	II
Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1. Einleitung.....	1
2. Internationales Steuerrecht	2
2.1. Definition internationales Steuerrecht	3
2.2. Bedeutung für Deutschland	3
3. Grundprinzipien des internationalen Steuerrechts.....	5
4. Ziel des internationalen Steuerrechts	6
5. Rechtstypenvergleich	7
5.1. Herausforderungen im Rechtstypenvergleich	8
5.2. Vergleich beider Rechtstypen	9
6. Der Rechtstypenvergleich im internationalen Steuerrecht – Schwemmer	10
6.1. Zusammenfassende Betrachtung des Aufsatzes StuW	11
6.2. Funktionsweise des Rechtstypenvergleichs	13
6.2.2. Kriterien des Rechtstypenvergleichs.....	13
6.2.3. Methodische Einordnung	14
6.3. Heutiger Typenvergleich	14
6.4. Rechtstypenvergleich und hybride Gesellschaften in Zeiten von BEPS und ATAD	18
6.5. Vereinbarkeit des Vergleichs mit der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit	20
6.6. Alternativen zum Typenvergleich	21
6.7. Kritische Bewertung des Aufsatzes.....	25
7. Fallbeispiel	27
8. Auswirkungen MoPeG und KöMoG auf den Rechtstypenvergleich	33
9. Reform des Rechtstypenvergleichs.....	35
10. Ausblick	38
11. Fazit	39
Literaturverzeichnis	V
Rechtsquellenverzeichnis.....	VIII

Rechtsprechungsverzeichnis	X
Quellenverzeichnis für sonstige Quellen	XI
Abbildungsverzeichnis	XII
Eidesstattliche Erklärung	XIII

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie
Aufl.	Auflage
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesfinanzministerium
Bspw.	Beispielsweise
BStBL	Bundessteuerblatt
Bzw.	Beziehungsweise
Ca.	Circa
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht
Ebd.	Ebenda
ESt	Einkommenssteuer
EStG	Einkommenssteuergesetz
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
IPR	Internationales Privatrecht
IStR	Internationales Steuerrecht
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KöMoG	Körperschaftssteuermodernisierungsgesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung Personengesellschaftsrechts
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RFH	Reichsfinanzhof
Rn.	Randnummer
Rz.	Randzeichen
S.	Seite
Sog.	Sogenannt
UG	Unternehmergesellschaft
z.B.	zum Beispiel
ZHR	Zeitschrift für Handelsrecht und Wirtschaftsrecht

1. Einleitung

Durch die Globalisierung der letzten Jahre sind grenzübergreifende Aktivitäten, Transaktionen und Geschäfte alltägliche Dinge in unserer heutigen Wirtschaftswelt. Die zunehmende Mobilität und steigende Vernetzung von Unternehmen im internationalen Umfeld führen auch zu zunehmenden Herausforderungen. Für Unternehmen sowie Privatpersonen, die grenzüberschreitende Geschäfte in Deutschland tätigen, spielt das internationale Steuerrecht somit eine zentrale Rolle. Die unterschiedlichen nationalen Steuerregime können sowohl Möglichkeiten als auch Herausforderungen schaffen, insbesondere im Hinblick auf Steuergerechtigkeit, Wettbewerbsfähigkeiten und internationale Zusammenarbeit. Ein wesentliches Thema ist hierbei die Frage, wie verschiedene Rechtssysteme innerhalb des internationalen Steuerrechts verglichen und optimiert werden können.

Deutschland ist eine der führenden Exportnationen sowie ein bedeutender Handelsakteur und steht damit inmitten der internationalen Steuerpolitik. Eine effektive Steuerregelung ist für die deutsche Wirtschaft somit immens wichtig, um auf internationaler Ebene kooperativ und vor allem fair zu agieren. Mögliche Konflikte mit Handelspartnern können so verhindert werden. Dies kann zu einer gewissen „Ordnung“ bei steuerlichen Problemen beitragen.

Der Rechtstypenvergleich im internationalen Steuerrecht bietet hierbei eine analytische Perspektive, um die verschiedenen nationalen Steuerregelungen zu bewerten. Er ermöglicht es, die unterschiedlichen steuerlichen Regelungen der Länder in das deutsche Steuersystem zu integrieren. Somit können ausländische Gesellschaften steuerlich einer deutschen Gesellschaft zugeordnet werden.

Das Ziel dieser Arbeit ist es, einen kurzen Einblick in die bedeutendsten Prinzipien des internationalen Steuerrechts in Deutschland und einen umfangreichen Überblick über den Rechtstypenvergleich im internationalen Steuerrecht zu geben. Ein besonderer Fokus liegt hierbei auf der kritischen Betrachtung des Aufsatzes von Schwemmer, der sich mit der Funktionsweise und den Kriterien des Typenvergleichs auseinandersetzt sowie auf die Auswirkungen aktueller Gesetzesänderungen und internationalen Steuergesetze auf den Rechtstypenvergleich. Abschließend wird ein Fallbeispiel vorgestellt, um die theoretischen Überlegungen praktisch zu veranschaulichen und mögliche

Reformvorschläge zu diskutieren, wobei auf mögliche Anpassungen und Verbesserungen eingegangen wird.

Die Arbeit soll einen Beitrag zur aktuellen Diskussion über den Rechtstypenvergleich im internationalen Steuerrecht leisten und gleichzeitig zukünftige Entwicklungen und Reformen auf diesem Gebiet aufzeigen.

Abschließend werden im Ausblick und Fazit die wichtigsten Aspekte und Ergebnisse der Arbeit zusammengefasst und eventuelle zukünftige Entwicklungen im Bereich des internationalen Steuerrechts und dem Rechtstypenvergleich in Aussicht gestellt.

Für die methodische Bearbeitung dieser Arbeit werden Gesetze, Urteile, Fachaufsätze sowie spezifische Fachliteratur herangezogen, um das Thema des Rechtstypenvergleichs auszuwerten.

2. Internationales Steuerrecht

Durch grenzüberschreitende Geschäfte, die sowohl von Deutschland aus ins Ausland getätigt werden, als auch solche, die vom Ausland nach Deutschland erfolgen, kommt es zu steuerrechtlichen Herausforderungen. Dies ist zum Beispiel bei Inbound beziehungsweise Outbound Konstellationen der Fall. Bei den Inbound Fällen, ist das Steuersubjekt (eine natürliche oder juristische Person) beschränkt steuerpflichtig. Das heißt, eine Person mit Wohnsitz im Ausland erhält Einkünfte aus Deutschland, wenn sie beispielsweise Wohnungen vermietet.¹

In Outbound Fällen ist das Steuersubjekt unbeschränkt steuerpflichtig. Hierbei erzielt eine im Inland wohnende Person Einkünfte aus dem Ausland, beispielsweise durch Vermietung seiner Ferienwohnung in Frankreich.²

Sowohl der unbeschränkt als auch beschränkt Steuerpflichtige, ist verpflichtet sein Einkommen in Deutschland zu versteuern. Der unbeschränkt Steuerpflichtige nach dem sogenannten Welteinkommensprinzip (alle weltweiten Einkünfte sind steuerpflichtig, egal wo diese Einkünfte erzielt worden)³ und der beschränkt Steuerpflichtige ist verpflichtet, alle inländischen Einkünfte zu versteuern (z. B. Einkünfte aus

¹ Vgl. Wilke/Weber: Lehrbuch Internationales Steuerrecht, 16. Aufl. 2022, NWB, Rn. 3.

² Vgl. ebd.

³ EstG § 1 Abs. 1.

Gewerbebetrieben, Vermietung und Verpachtung, selbstständiger und nichtselbstständiger Arbeit nach § 49 Abs.1 EStG)⁴.

Um diese länderübergreifenden Steuerfragen klären zu können sowie Konflikte und eine eventuelle Doppelbesteuerung zu vermeiden, wurde das internationale Steuerrecht entwickelt. Damit konnte eine stabile Grundlage für internationale Geschäfte geschaffen werden.

2.1. Definition

Die Definition des internationalen Steuerrechts (IStR) ist heutzutage eine etwas andere, als sie es früher noch war. Früher bezog sich das IStR auf Normen in internationalen Abkommen, die klären, welches Land das Recht hat, Steuern zu erheben, wenn es zu Überschneidungen kommt oder auf Normen, die zwar die Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse betreffen, aber nicht unbedingt in internationalen Normen (völkerrechtlichen Verträgen) enthalten sein müssen, sondern evtl. auch in nationalen Regelungen.⁵

Während das internationale Steuerrecht heute auf die Gesamtheit aller Normen des deutschen gültigen Steuerrechts mit internationalem Bezug eingeht (wie unter anderem auch das internationale Erb- bzw. Privatrecht). Eine heutige Definition des IStR lautet daher:

„Das internationale Steuerrecht bezieht sich auf die Regelungen und Vereinbarungen, die zwischen verschiedenen Ländern in Bezug auf die Besteuerung von Einkommen, Gewinnen und Vermögen getroffen werden. Es ist ein komplexes Fachgebiet, das finanzielle und steuerliche Aspekte der internationalen Geschäftstätigkeit abdeckt.“⁶

2.2. Bedeutung für Deutschland

Für Deutschland gewinnt das internationale Steuerrecht immer mehr an Bedeutung, da es ein wichtiger Bestandteil der globalisierten Wirtschaft ist. Deutschland, als wichtigste Exportnation hinter China und den USA⁷, ist aufgrund seiner wirtschaftlichen

⁴ EstG § 1 Abs. 4.

⁵ Springer Gabler: Gabler Wirtschaftslexikon: Internationales Steuerrecht (IStR).

⁶ Alle Aktien: Lexikon: Internationales Steuerrecht (IStR), <https://www.alleaktien.com/lexikon/internationales-steuerrecht-istr>, Abruf am 12.08.24.

⁷ World Trade Organization: World Trade Statistical Review: Highlights of world trade 2022, Leading merchandise traders, S. 11, https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/wtsr_2023_e.pdf, Abruf am 13.08.24.

Vernetzung stark von internationalen Steuerpraktiken betroffen. Doch nicht nur durch seine Exporte ist Deutschland stark von internationalen Praktiken betroffen. Die Zahl der Grenzpendler, also Menschen die vom Ausland nach Deutschland pendeln, um zu arbeiten, wird immer größer. Laut der Beschäftigungsstatistik der Bundesagentur für Arbeit von 2023, ist die Zahl der Grenzpendler von ca. 68.600 Pendler im Jahr 2010 auf etwa 160.190 Grenzpendler im Jahr 2019 gestiegen, wie man dem unteren Diagramm entnehmen kann.⁸ Die meisten Pendler kommen aus Polen, das wie Tschechien, Ungarn, Rumänien und der Slowakei eines der sogenannten neuen Grenzpendler Länder ist. Länder wie Frankreich und Österreich dagegen sind klassische Grenzpendlerländer. Frankreich macht mit etwa 36.500 Pendlern hinter Polen den größten Anteil an Pendlern nach Deutschland aus. Auch nach 2019 ist die Anzahl an Grenzpendlern weiterhin gestiegen. Im letzten Jahr lag die Anzahl bei ca. 217.200 Pendlern. Verglichen mit dem Jahr 2010, ist das mehr als dreimal so viel. Und jeder einzelne davon macht einen kleinen Teil der deutschen Wirtschaft aus.

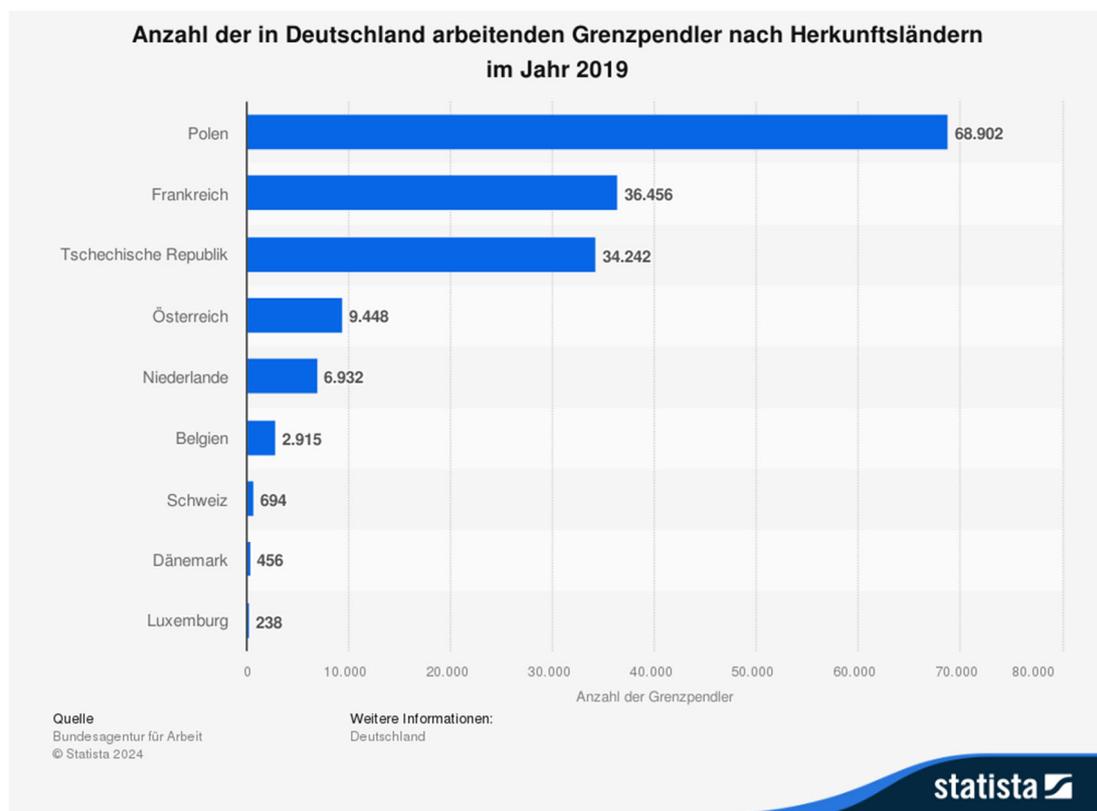


Abbildung 1: Anzahl der Grenzpendler in Deutschland.

⁸ Bundesagentur für Arbeit: Pendleratlas, <https://statistik.arbeitsagentur.de/DE/Navigation/Statistiken/Interaktive-Statistiken/Pendleratlas/Pendleratlas-Nav.html#:~:text=In%20Deutschland%20wohnen%2034%2C459%20Millionen,sozialversicherungspflichtigen%20Besch%C3%A4ftigung%20nach%20Deutschland%20ein>, Abruf am 18.08.2024.

Quelle: Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung. (4. Juli, 2020). Anzahl der in Deutschland arbeitenden Grenzpendler nach Herkunftsländern im Jahr 2019 [Graph]. In *Statista*. Zugriff am 25. Oktober 2024, von <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/73300/umfrage/arbeiten-in-deutschland-grenzpendler/>.

Um grenzüberschreitende Aktivitäten rechtssicher und fair zu gestalten, ist die Anwendung des internationalen Steuerrechts demnach ausschlaggebend. Vor allem, um eine Doppelbesteuerung von Unternehmen und Privatpersonen zu verhindern, ist es enorm wichtig, dass internationale Abkommen geschaffen werden, um eine eventuelle Überbesteuerung zu minimieren.

Durch die zunehmende Digitalisierung der Wirtschaft werden neue Herausforderungen geschaffen. Diese Entwicklung erschwert die Erfassung steuerlich relevanter Vorgänge, da nun oftmals traditionelle Anknüpfungspunkte wie z. B. physische Präsenz in einem Staat durch virtuelle Geschäftsmodelle zunehmend an Bedeutung verlieren. Infolgedessen wird über eine sogenannte „Digitalsteuer“ diskutiert. „Diese Digitalsteuer soll als Übergangsteuer sicherstellen, dass die globale Reichweite digitaler Tätigkeiten, die derzeit mangels physischer Präsenz der Digitalunternehmen weitgehend nicht steuerlich erfasst werden, direkte Einnahmen für die Mitgliedstaaten schaffen.“⁹

3. Grundprinzipien des internationalen Steuerrechts

Im Wesentlichen basiert das internationale Steuerrecht auf zwei Hauptprinzipien, die jeweils mit einem weiteren Prinzip korrespondieren. Die Hauptprinzipien beruhen auf dem Wohnsitzstaatsprinzip und dem Quellenstaatsprinzip. Das Wohnsitzstaatprinzip korrespondiert mit dem Universalitätsprinzip, welches besagt, dass ein Staat auch außerhalb seines Staatsgebietes verwirklichte Tatbestände der Besteuerung unterwerfen darf.¹⁰

Das Wohnsitzstaatsprinzip besagt, dass ein Staat das Recht hat, das weltweite Einkommen seiner Einwohner zu besteuern, unabhängig davon, wo dieses Einkommen erzielt wurde (Welteinkommensprinzip: Der Steuerpflichtige wird mit seinem gesamten Welteinkommen besteuert).¹¹ Somit muss eine Person, die in einem bestimmten Land

⁹ EuZW: Brauneck: Digitalsteuer: Endlich angemessene Steuern für Google, Apple, Facebook und Co. in der EU?, EuZW 2018, S. 624.

¹⁰ Vgl. Fey, A.: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 68 2024
Stand: 01.01.2023, Rn. 3.

¹¹ Vgl. Rupp in Rupp/Knies/Faust/Hüll: Internationales Steuerrecht, 5. Auflage 2022, S. 292.

ansässig ist, ihr gesamtes Einkommen dort versteuern, auch wenn Teile des Einkommens aus dem Ausland stammen.

Das Quellenstaatsprinzip hingegen besagt, dass ein Staat das Recht hat, Einkommen zu besteuern, das innerhalb seiner Grenzen erwirtschaftet wurde, unabhängig davon, wo die Person ansässig ist.¹² Dies bedeutet, dass ein Staat Steuern auf Einkommen erheben kann, das von „Nicht-Einwohnern“ innerhalb seiner Grenzen erzielt wird. Das Quellenstaatsprinzip korrespondiert mit dem sogenannten Territorialitätsprinzip. Nach diesem Prinzip ist es dem Staat aufgrund seiner Gebietshoheit gestattet, alle auf seinem Territorium verwirklichten Tatbestände zu besteuern.¹³

4. Ziel des internationalen Steuerrechts

Das wesentliche Ziel des internationalen Steuerrechts ist vor allem die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Eine Doppelbesteuerung liegt vor, wenn vergleichbare Steuern in mehreren Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und für denselben Zeitraum erhoben werden.¹⁴ Eine Doppelbesteuerung kann zum Beispiel aufgrund der oben genannten Grundprinzipien entstehen.

Damit es nun nicht zu eben dieser Doppelbesteuerung kommt, gibt es im internationalen Steuerrecht verschiedene Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, wie zum Beispiel das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). „Ein DBA ist ein Vertrag zwischen zwei Staaten, der eine doppelte steuerliche Erfassung von Einkünften verhindern soll (z. B. Besteuerung eines Arbeitnehmers sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Tätigkeitsstaat). DBA werden durch ein sog. Zustimmungsgesetz unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht, das den Steuergesetzen vorgeht (§ 2 Abs. 1 AO). Dabei ist zu beachten, dass ein DBA das deutsche (innerstaatliche) Besteuerungsrecht nur einschränken, nicht jedoch ausdehnen oder gar begründen kann.“¹⁵ Derzeit bestehen mit Deutschland über 90 DBA weltweit.¹⁶

¹² Vgl. ebd., S. 292 f.

¹³ Vgl. Fey, A.: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 68 2024
Stand: 01.01.2023, Rn. 4.

¹⁴ Fey, A.: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 67 2024, Stand: 01.01.2024, Rn. 1.

¹⁵ Schönfeld/Plenker/Schaffhausen, Lexikon für das Lohnbüro 2024, 1. Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

¹⁶ Vgl. BMF: Stand der DBA Abkommen, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2024-01-15-stand-DBA-1-januar-2024.pdf?__blob=publicationFile&v=3, Abruf am 20.08.2024.

Ein weiteres Ziel ist die Steuerfluchtvermeidung. Das heißt, dass Steuerpflichtige sich durch Grenzübertritte der Steuer entweder ganz entziehen oder aus einem Staat, der höhere Steuern vorsieht, in einen mit einem niedrigeren Steuerniveau „fliehen“. ¹⁷ Dieses Problem sollen vor allem die Paragraphen 2-5 im Außensteuergesetz (AStG) verhindern. ¹⁸

5. Rechtstypenvergleich

Der Rechtstypenvergleich in Deutschland geht auf die sogenannte „Venezuela-Entscheidung“ aus dem Jahr 1930 zurück. ¹⁹ Im konkreten Fall ging es um das Problem der Einordnung einer venezolanischen KG, dessen Beteiligter ein deutscher Steuerpflichtiger war. Umstritten war die Qualifikation der venezolanischen Gesellschaft und die sich daraus ergebenden Folgen für den deutschen Steuerpflichtigen. Für den RFH stellte sich somit die Frage, anhand welcher Kriterien die Übereinstimmung eines ausländischen Rechtsgebildes mit dem jeweiligen deutschen Rechtsgebilde geprüft wird. ²⁰ In seinem Urteil legte der Reichsfinanzhof Leitlinien zur Einordnung fest. Demnach werden ausländische Gesellschaften mittels des Rechtstypenvergleichs in das deutsche Steuersystem eingeordnet. ²¹ Das heißt dass Gesellschaften ausländischen Rechts steuerlich derjenigen inländischen Rechtsform gleichgestellt werden, mit der sie auf gesellschaftsrechtlicher Ebene die größten Gemeinsamkeiten aufweisen. ²² Da es in Deutschland nur zwei Unternehmensbesteuerungen gibt (das Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften und das Transparenzprinzip bei Personengesellschaften), im Ausland jedoch Unternehmen eventuell andere Unternehmensbesteuerungen aufweisen, das heißt dass diese Gesellschaftsformen den Kapital- bzw. Personengesellschaften mal mehr oder weniger gleichen, kann es zu Schwierigkeiten bei der Besteuerung in Deutschland kommen. Um in Deutschland diese Unternehmen besteuern zu können, werden die ausländischen Gesellschaften durch den Rechtstypenvergleich einer inländischen Gesellschaft zugeordnet. Die steuersystematische Einordnung

¹⁷ Kokott: Das Steuerrecht der Europäischen Union, §2 Allgemeine Prinzipien des Steuerrechts der Union, 1. Auflage 2018, Rn. 108.

¹⁸ Vgl. §§ 2-5 AStG.

¹⁹ Linn/Maywald: Der Rechtstypenvergleich nach MoPeG und KöMoG, IStR 2021, 825, S. 825.

²⁰ Bedenk, P.: Rechtstypenvergleich: Einordnung eines ausländischen Rechtsgebildes nach deutschen steuerlichen Gesichtspunkten, S. 348.

²¹ Vgl. RFH v. 12.2.1930 – VI A 899/27, RFHE 27, 73.

²² Vgl. Schnittker in Wassermeyer/Richter/Schnittker: Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 3.13 f.

richtet sich immer danach, ob die ausländische Gesellschaft mit einer der in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, § 13 Abs. 7 EStG, § 18 Abs. 4 EStG und § 21 EStG erfassten Personengesellschaften bzw. mit den in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen wirtschaftlich vergleichbar ist.²³

Die Einordnung muss laut Rechtsprechung zudem in einem zweistufigen Prüfungsverfahren stattfinden.²⁴ Dabei ist folgendermaßen vorzugehen:

Zuerst werden die gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften des einzuordnenden Rechtsgebildes nach dem jeweilig geltenden ausländischen Gesellschaftsrecht ermittelt. Im zweiten Schritt kommt es dann zum Rechtsvergleich und zur Zuordnung mit den konkreten Rechtsformen des deutschen Rechts.²⁵

Diese entwickelte Praxis des Rechtstypenvergleichs ist seit Jahren anerkannt. Allerdings hat sich das „Regelungsumfeld“ seit der Venezuela-Entscheidung in verschiedener Hinsicht geändert. Zudem gibt es auch verschiedene Herausforderungen, die einen Vergleich zwischen den Rechtstypen erschwert.

5.1. Herausforderungen im Rechtstypenvergleich

Der Rechtstypenvergleich wird durch verschiedene Herausforderungen, wie zum Beispiel das Auftreten von Mischrechtsformen, Verschiebungen im deutschen Gesellschafts- und Steuerrecht von Personengesellschaften und insbesondere durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG), verkompliziert.²⁶ Zudem kann es durch den Rechtstypenvergleich zu einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung bei sogenannten hybriden Rechtsträgern kommen.²⁷ Hybride Rechtsträger sind Rechtsträger, die in beteiligten Staaten jeweils unterschiedlich behandelt werden. In einem Staat werden sie als Personengesellschaft und in einem anderen als Körperschaft besteuert.²⁸

²³ Spengel in Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung, 9. Auflage 2023, S. 333.

²⁴ Vgl. RFH vom 12. 2. 1930 VI A 899/27.

²⁵ Vgl. OFD Frankf/M: Ausländische Personengesellschaften, 12.2.2014 S 2241 A - 107 - St 213, Rn. 11.

²⁶ Vgl. Schwemmer, S.: Der Rechtstypenvergleich im internationalen Steuerrecht, StuW 2023, 82-95, S. 83.

²⁷ Vgl. ebd.

²⁸ Vgl. BMF: Aktuelle Gesetze zur Unternehmensbesteuerung – zukunftsorientiert und gerecht, S. 35, Abruf am 18.08.24.

Doch vor allem die oben genannten Mischrechtsformen führen zu Problemen bei dem Typenvergleich. Diese Mischrechtsformen vereinen sowohl personen- als auch kapitalgesellschaftsrechtliche Bestandteile, indem sie allen Gesellschaftern eine Haftungsbeschränkung gewähren, sich allerdings am flexiblen Regelungsmodell von sogenannten „Partnerships“ orientieren.²⁹

Diese stellen den Rechtstypenvergleich vor die Herausforderung, ob eine Gesellschaft entweder in eine Personen- oder eine Kapitalgesellschaft eingeteilt wird. Laut Typenvergleich ist die Einordnung, wie bekannt, strikt in eines der beiden Gesellschaftsformen vorzunehmen.

5.2. Vergleich beider Rechtstypen

Der Rechtstypenvergleich in Deutschland geht auf zwei Rechtstypen zurück. Das ist zum einen die Personengesellschaft und zum anderen die Kapitalgesellschaft. Die Unternehmensbesteuerung in Deutschland erfolgt ausschließlich über diese beiden Rechtstypen.³⁰

Eine Personengesellschaft ist ein Zusammenschluss mehrerer Personen zu einer Gesellschaft, bei der die Mitgliedschaft auf die Person und die einzelnen Gesellschafter zugeschnitten ist.³¹ Die Personengesellschaft wird nach dem sogenannten Transparenzprinzip besteuert. Das heißt, die Gewinne der Gesellschaft werden auf der Ebene der einzelnen Gesellschafter besteuert.³²

Kapitalgesellschaften sind juristische Personen des Zivilrechts, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich besonderen Vorschriften unterliegen. Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft können eine Person oder eine Vielzahl von Personen sein. Kapitalgesellschaften gelten immer als Handelsgesellschaften.³³ Sie werden nach dem Trennungsprinzip besteuert. Gesellschaft und Gesellschafter werden getrennt besteuert. Eine steuerliche Belastung des Gesellschafters erfolgt erst bei der Gewinnausschüttung.³⁴

²⁹ Röder: Die Personengesellschaft mit beschränkter Haftung: Eine Lücke im deutschen Gesellschaftsrecht, ZHR 184 (2020), S. 475 ff.

³⁰ Vgl. Rödding in Lüdicke/Sistermann: Unternehmensteuerrecht, 2. Auflage 2018, Rn. 4-7.

³¹ Aichberger/Gunnar in Weber kompakt: Rechtswörterbuch 10. Edition 2024.

³² Vgl. Rupp/Knies/Faust/Hüll: Internationales Steuerrecht, S. 413.

³³ Gehrman, R.: Kapitalgesellschaft, Abs. 1: Definition der Kapitalgesellschaft.

³⁴ Vgl. Teufel in Lüdicke/Sistermann: Unternehmensteuerrecht, 2. Auflage 2018, Rn. 1.

Formen einer Personengesellschaft können die GbR, OHG, KG oder auch die GmbH & Co. KG sein, während die GmbH, AG, UG und die KGaA Formen der Kapitalgesellschaft sind. Für die Einordnung in eine der jeweiligen Gesellschaften gibt es verschiedene Merkmale. Personengesellschaften weisen sich durch andere Kennzeichen aus als die Kapitalgesellschaften. Dies fängt bereits mit der Gründung der jeweiligen Gesellschaft an.

Voraussetzung sowohl für die Gründung einer Personen- als auch einer Kapitalgesellschaft ist, dass mindestens zwei Personen (natürliche oder juristische Personen) sich zu einer Gesellschaft zusammenschließen. Ausgenommen sind bei den Kapitalgesellschaften die Ein-Mann-GmbH und die Ein-Mann-UG.

Während für die Gründung der Personengesellschaft kein Stamm- oder Grundkapital notwendig ist, ist eine Kapitaleinlage bei Kapitalgesellschaften sehr wohl vorgesehen.³⁵

Im Gegensatz zur Personengesellschaft, ist die Haftung bei der Kapitalgesellschaft auf Höhe der Einlagen von Gesellschaftern beschränkt. Das heißt, die Kapitalgesellschaft haftet mit ihrem Gesellschaftsvermögen. Bei der Personengesellschaft haften die Gesellschafter allerdings sowohl mit ihrem Gesellschaftsvermögen als auch mit ihrem Privatvermögen, also unbeschränkt.³⁶ Das bedeutet natürlich auch mehr Risiko für die Gesellschafter einer Personengesellschaft.

Schlussfolgernd kann gesagt werden, dass eine Kapitalgesellschaft zwar in der Gründung etwas aufwendiger als eine Personengesellschaft ist und es zudem ein Mindestkapital gibt, welches zur Gründung notwendig ist. Allerdings ist das finanzielle Risiko hierbei nicht so hoch wie bei der Personengesellschaft, da die Gesellschafter nur beschränkt haften.

6. Der Rechtstypenvergleich im internationalen Steuerrecht – Schwemmer

Mit der umfassenden Thematik des Rechtstypenvergleichs, dessen Hintergrund und heutigem Regelungsumfeld hat sich Sophia Schwemmer in ihrem Aufsatz „Der Rechtstypenvergleich im internationalen Steuerrecht“ befasst. Der Rechtstypenvergleich stellt

³⁵ Vgl. BWL-Lexikon.de: Kapitalgesellschaften, <https://www.bwl-lexikon.de/wiki/kapitalgesellschaften/>, Abruf am 23.08.2024.

³⁶ Vgl. Onpulson: Wirtschaftslexikon, <https://www.onpulson.de/lexikon/kapitalgesellschaft/>, Abruf am 25.08.2024.

einen zentralen Ansatz dar, um die Vielschichtigkeit und Komplexität des internationalen Steuerrechts zu „analysieren“. Das heißt, dass die unterschiedlichen Rechtstypen, die in verschiedenen Ländern existieren, miteinander verglichen werden müssen, um diese in das deutsche Steuersystem einordnen zu können.

Schwemmer beleuchtet in ihrem Aufsatz detailreich den Prozess des Rechtstypenvergleichs. Dabei befasst sie sich sowohl mit den theoretischen Grundlagen als auch mit der praktischen Umsetzung. Sie geht sowohl auf die Vorteile als auch die Nachteile dieses Vergleichs ein. Der folgende Abschnitt soll sich mit der ausführlichen Auseinandersetzung und Untersuchung ihres Aufsatzes befassen.

6.1. Zusammenfassende Betrachtung des Aufsatzes

In ihrem Aufsatz „Der Rechtstypenvergleich im internationalen Steuerrecht“, befasst sich Sophia Schwemmer detailliert mit dem Rechtstypenvergleich und untersucht dabei sowohl die historische Entwicklung des Vergleichs als auch die aktuellen Herausforderungen, die diese Methode betreffen. Der Vergleich ist eine sinnvolle Methode zur Einordnung ausländischer Gesellschaften in das deutsche Steuerrecht, indem er ihre gesellschaftsrechtlichen Merkmale mit den deutschen Rechtsformen vergleicht.³⁷

Der Rechtstypenvergleich hat seinen Ursprung in der „Venezuela-Entscheidung“ des Reichsfinanzhof aus dem Jahr 1930. Seitdem ist dieses Verfahren ein fester Bestandteil des internationalen Steuerrechts in Deutschland. Angesichts der wachsenden Komplexität der globalisierten Geschäfts- und Rechtswelt, stehen jedoch die traditionellen Ansätze des Rechtstypenvergleichs vor erheblichen Herausforderungen. Wie Schwemmer hervorhebt, hat sich das Steuerrecht in Deutschland mittlerweile stark weiterentwickelt, insbesondere durch Gesetzesinitiativen wie zum Beispiel das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz (KöMoG). Diese Methode führt häufig zu sogenannten hybriden Rechtsträgern und stellt die Grundlage des traditionellen Rechtstypenvergleichs in Frage. Die steigende Präsenz von hybriden Rechtsträgern, also Gesellschaften, die in unterschiedlichen Staaten unterschiedlich steuerlich behandelt werden, stellen eine große Problematik dar. Prinzipiell kann es durch diese Rechtsträger zu einer doppelten Nichtbesteuerung oder Doppelbesteuerung kommen. Schwemmer legt dar, dass sowohl die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) im Rahmen des BEPS-Projekts (Base Erosion and Profit Shifting)

³⁷ Vgl. Schwemmer: Der Rechtstypenvergleich im internationalen Steuerrecht, S. 1.

als auch die EU mit ihrer Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD) bedeutende Schritte unternommen haben, um diese Problematik zu bekämpfen. Auch in Deutschland wurden gesetzgeberische Maßnahmen unternommen, um solche „Besteuerungskongruenzen“ zu vermeiden. Umgesetzt wurde dies in § 4k EStG und ergänzte damit den § 4i EStG.

Innerhalb ihres Aufsatzes diskutiert Schwemmer auch Alternativen und Reformmöglichkeiten zum traditionellen Rechtstypenvergleich. Eine mögliche Alternative wäre ein erweitertes Wahlrecht für Unternehmen, ähnlich dem US-amerikanischen „check-the-box“-System. Eine andere Möglichkeit wäre die sogenannte Qualifikationsverkettung, bei der Deutschland die steuerliche Einstufung des Heimatlandes eines Unternehmens übernimmt. Diese Alternativen könnten dazu beitragen, die Unsicherheiten und die Komplexität des aktuellen Systems zu verringern. Jedoch sind auch diese Alternativen nicht so leicht einzuführen. Die Einführung einer Qualifikationsverkettung beispielsweise erfordert gesetzgeberischen Maßnahmen und Regelungen. Ebenfalls ist die Einführung eines „Check-the-Box“ Systems aus den USA nicht unkritisch, weil laut Schwemmer die Steuerpflichtigen die Wahloption ausnutzen könnten: „Allerdings stünde zu befürchten, dass sich die Problematik der Qualifikationskonflikte durch ein uneingeschränktes Optionsrecht nochmals verschärfen würde, da die Steuerpflichtigen es in der Hand hätten, durch die Optionsausübung in Deutschland eine hybride Gestaltung zu ihrem Vorteil und damit Steuersparmodelle erst zu schaffen.“³⁸ Ein freies Wahlrecht wäre somit kontraproduktiv für Deutschland.

Insgesamt bietet der Aufsatz von Schwemmer eine umfassende und detaillierte Übersicht über die gegenwärtigen Diskussionen und Fortschritte im Vergleich der Rechtstypen im internationalen Steuerrecht. Aus dem Aufsatz wird deutlich, dass sowohl die theoretischen Grundlagen als auch die praktischen Auswirkungen des Rechtstypenvergleichs eine andauernde Anpassung sowie Verbesserung benötigen, um den rechtlichen und wirtschaftlichen Entwicklungen Stand zu halten. Eine Reform wird von ihr als unumgänglich erachtet. Darüber hinaus regt sie zu weiteren Überlegungen an, die sich mit der Vereinheitlichung des internationalen Steuerrechts befassen. Diese Aspekte sind besonders relevant, da sie dazu beitragen können, die Herausforderungen

³⁸ Schwemmer, 2023, S. 11.

und die Komplexität zu verringern und eine gerechtere Besteuerung auf internationaler Ebene zu schaffen.

6.2. Funktionsweise des Rechtstypenvergleichs

In den ersten Abschnitten ihres Aufsatzes geht Dr. Schwemmer erst einmal ganz allgemein auf den geschichtlichen Hintergrund des Rechtstypenvergleichs ein sowie seine Funktionsweise im deutschen Steuerrecht, dessen Kriterien und methodische Einordnung.

Der Rechtstypenvergleich wird genutzt, wenn das deutsche Steuerrecht auf einen Rechtsträger trifft, der nach ausländischem Recht organisiert ist. Allgemein lassen sich drei Konstellationen unterscheiden:³⁹

1. **Inbound-Fall:** Bei Inlandsinvestitionen ausländischer Gesellschaften, wie einer amerikanischen LLC, die in Deutschland eine Betriebsstätte errichtet, muss entschieden werden, ob die LLC als Körperschaft (Trennungsprinzip) oder als Personengesellschaft (Transparenzprinzip) behandelt wird.
2. **Outbound-Investitionen:** Bei Investitionen deutscher Steuerpflichtiger in ausländische Gesellschaften, wie im Fall der Venezuela-Entscheidung, muss geklärt werden, ob nur Gewinnausschüttungen oder alle Einkünfte der Gesellschaft anteilig beim deutschen Gesellschafter erfasst werden.
3. **Scheinauslandsgesellschaften:** Gesellschaften, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat gegründet, aber in Deutschland verwaltet werden (i. S. d. §1 Abs.1 KStG), sind trotz ausländischer Rechtsform in das deutsche Steuerrecht einzuordnen und möglicherweise unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.⁴⁰

6.2.2. Kriterien des Rechtstypenvergleichs

Für den Vergleich von Rechtstypen wurde ein umfassender Kriterienkatalog von der Finanzverwaltung verfasst, der die Einordnung in die deutschen Rechtstypen erleichtern soll. Der Katalog umfasst dabei folgende Merkmale: Die zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung durch eine oder mehrere Personen, die beschränkte Haftung,

³⁹ Vgl. Röder, Ein frischer Blick auf den Typenvergleich: Gestiegene gesellschaftsrechtliche Komplexität erfordert radikale Vereinfachung, IStR 2021, S. 795.

⁴⁰ Vgl. Martini: Die steuerliche Einordnung von Scheinauslandsgesellschaften, IStR 2021, 37.

eine freie Übertragbarkeit der Anteile, Gewinnzuteilung durch Beschluss, die Kapitalaufbringung, eine unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft, die Gewinnverteilung sowie die formalen Gründungsvoraussetzungen. Dabei sprechen einige der Merkmale für eine Körperschaft, andere wiederum für eine Personengesellschaft. Dies wird in einem folgenden Abschnitt noch einmal genau bestimmt. Inzwischen werden die Kriterien auch vom BFH genutzt.⁴¹

Maßgebend ist beim Vergleich das Gesamtbild der Merkmale. Wenn sich während des Vergleichs keine eindeutige Differenzierung vornehmen lassen sollte, fordert die Finanzverwaltung die Einordnung als Kapitalgesellschaft, wenn bei den ersten fünf genannten Kriterien, die der Kapitalgesellschaft überwiegen.⁴²

6.2.3. Methodische Einordnung

Im weiteren Verlauf des Aufsatzes beschreibt Dr. Schwemmer die methodische Einordnung des Vergleichs. Hier heißt es, dass der Rechtstypenvergleich der sogenannten „Steuersubjektqualifikation“ dient. Der Begriff „Qualifikation“ stammt hierbei aus dem internationalen Privatrecht (IPR), bei dem er die Zuordnung von Rechtsfragen einer Kollisionsnorm beschreibt. Eine Kollisionsnorm dient hierbei der Auflösung bei Normenkollisionen. Wenn zum Beispiel auf einen Sachverhalt verschiedene Rechtsnormen anwendbar sind, entscheidet die Kollisionsnorm, welche der Rechtsnormen vorrangig ist und damit andere Rechtsnormen verdrängt.⁴³

6.3. Heutiger Typenvergleich

Zur Zeit der Venezuela – Entscheidung lieferte der Rechtstypenvergleich noch anständige Ergebnisse. Heutzutage unterliegt der Vergleich allerdings erheblichen Schwächen. Das liegt laut Schwemmer daran, dass die Grenzen zwischen Kapital- und Personengesellschaften sowohl im deutschen als auch ausländischen Recht verschwimmen (unter anderem wegen des Modernisierungsgesetzes für Personengesellschaften). Zudem stehen die Ergebnisse, die mit einem Rechtstypenvergleich erzielt werden sollten, zunehmend im Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit und dem international

⁴¹ Vgl. BFH: Urteil vom 20.08.2008, I R 34/08, DStR 2008, 2151, 2153.

⁴² Vgl. Nürnberg, P.: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 68 2024, Stand: 15.07.2024, Rn. 1-4.

⁴³ Vgl. Röhl, K./Röhl, H.: Allgemeine Rechtslehre. Ein Lehrbuch, 3. Auflage, 2008, S. 154, 156.

verfolgten Ziel, Steuergestaltungen durch hybride Rechtsträger zu verhindern. Im weiteren Verlauf soll es somit um die Herausforderungen gehen, die bereits in einem vorherigen Abschnitt in der Arbeit kurz angeschnitten wurden.

Durch Mischrechtsformen wie der amerikanischen limited liability company (LLC) oder der britischen limited liability partnership (LLP) ist der Rechtstypenvergleich erstmals vor Jahren unter Druck geraten. Wie in Abschnitt 5.1. bereits erwähnt, vereinen sie personen- und kapitalgesellschaftliche Elemente. Bislang finden sie somit im deutschen Gesellschaftsrecht keine Entsprechung. Während der Rechtstypenvergleich früher bei der Venezuela-Entscheidung ohne Probleme durchgeführt werden konnte, da es sich um eine venezolanische Kommanditgesellschaft handelte, die anhand ihrer Ähnlichkeit einer deutschen Personenhandelsgesellschaft glich und sich relativ leicht zuordnen ließ, war dies bei der LLC ganz anders. Hier stieß der Vergleich sehr schnell an seine Grenzen, da diese Rechtsform große Gestaltungsspielräume bietet. Hieraus folgte der LLC-Erlass, der bestimmt, wie man den Rechtstypenvergleich anzuwenden hat und wie es sich bei Einzelfällen verhält, wenn eine eindeutige Einordnung trotz der Kriterien des BMF nicht möglich ist. „Im Hinblick auf die weitreichenden Wahlmöglichkeiten für die Ausgestaltung einer LLC nach dem Recht der US-Bundesstaaten ist keine generelle Aussage über ihre Einordnung für deutsche Besteuerungszwecke möglich. Der Beurteilung ist deshalb die konkrete Gestaltung nach den Gesetzesbestimmungen und den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag im Einzelfall zu Grunde zu legen.“⁴⁴

Doch auch durch den Versuch des LLC – Erlasses, ist eine Abgrenzung weiterhin aufwendig und unvorhersehbar. Zudem kann jede Änderung eines Gesellschaftsvertrages der LLC auch zu einer Änderung der steuerlichen Einordnung führen, weil nun die Mehrzahl der Kriterien doch für die andere Kategorie sprechen.⁴⁵ Die Methode ist somit besonders anfällig in ihrer Gestaltung. Daraufhin wurde später das „check the box“ Verfahren in den USA eingeführt.

Bis 1996 gab es dort auch ebenfalls die Einordnung von Gesellschaften durch einen „Katalog“ an Kriterien, der Section 7701 der Income Tax Regulations. Dieser wurde am 01.01.1997 abgelöst, da auch in den USA die Einordnung der vorgegebenen Merkmale

⁴⁴ BMF: Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company, IStR 2004, 351.

⁴⁵ Vgl. Schnittker: StuW 2004, Steuersubjektqualifikation ausländischer hybrider Rechtsgebilde, S. 39, 47 ff.

keine hundertprozentige Sicherheit gab. Durch das check the box Verfahren konnte die Bestimmung der ausländischen Gesellschaften für US-Zwecke erleichtert werden. Seit Januar 1997 kann der Steuerpflichtige die Rechtsform frei wählen.⁴⁶

Durch Gesetze wie dem MoPeG oder auch dem KöMoG gerät der Rechtstypenvergleich weiter in den Hintergrund. In den letzten Jahren hat sich das deutsche Gesellschafts- und Steuerrecht für Personengesellschaften verändert. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrecht verschwommen die zivilrechtlichen Grenzen zwischen juristischen Personen und Personengesellschaften. Vor allem die Einführung des Optionsmodells durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsrechts (KöMoG) entkoppelt die Unternehmensbesteuerung vom Gesellschaftsrecht. Inländischen Personenhandelsgesellschaften steht nun die Wahl zwischen transparenter und intransparenter Besteuerung offen, wodurch die gesellschaftsrechtliche Vorprägung für die Besteuerung weitgehend an Bedeutung verloren hat. Das dualistische System der Unternehmensbesteuerung hat sich somit vom Gesellschaftsrecht emanzipiert.

Sowohl das Modernisierungsgesetz für Personen- als auch Körperschaften hat Auswirkungen auf das Steuerrecht. Betrachtet wird im folgenden Absatz das MoPeG, im darauffolgenden Absatz das KöMoG des Aufsatzes von Schwemmer.

Das MoPeG hat die Unterschiede zwischen den rechtsfähigen Personengesellschaften und juristischen Personen weitgehend eingeebnet. Schon mit der Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Personengesellschaften sind die zivilrechtlichen Kategorien „juristische Person“ und „rechtsfähige Personengesellschaft“ verschwommen. Innerhalb der Gesellschaften kann man zwar immer noch einen Wesensunterschied machen, laut Bachmann⁴⁷, allerdings sind immer noch viele der Meinung, dass die Rechtsfähigkeit das entscheidende Definitionsmerkmal einer juristischen Person ist. Somit werden auch die rechtsfähigen Außengesellschaften unter diesem Begriff zusammengefasst.⁴⁸

Mit dem MoPeG und dem damit verbundenen Abschied vom Gesamthandsprinzip ist ein zentrales Argument für das dualistische System der Unternehmensbesteuerung

⁴⁶ Vgl. Kroniger, T.: Anwendung des check the box-Systems auf die KGaA als Joint Venture-Vehikel, IStR 2002, 397.

⁴⁷ Vgl. Bachmann, Festschrift für K. Schmidt, Band I, 2019, S. 49, 58 ff.

⁴⁸ Vgl. Fleischer: Ein Rundgang durch den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, DStR 2021, S. 430, 433 ff.

weggefallen. Das Gesamthandsprinzip, das das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) als Kernargument zur Begründung der unterschiedlichen Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften herangezogen hatte, war ein wichtiger Faktor für diese Trennung.⁴⁹ Zwar gibt es nach wie vor rechtsformtypische Unterschiede, wie etwa die Haftungsbeschränkung, die als sachliche Gründe für die unterschiedliche steuerliche Behandlung dienen, aber der Zusammenhang zwischen gesellschaftsrechtlichen Kategorien und der Unternehmensbesteuerung wird zunehmend schwächer, so Schwemmer.

Stattdessen stellt sich die dualistische Unternehmensbesteuerung immer deutlicher als eine unabhängige steuerrechtliche Entscheidung dar. Dies führt zu Herausforderungen auf einfachgesetzlicher Ebene. Beispielsweise bezieht sich § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht mehr auf die Gesamthand, sondern explizit auf die Rechtsformen der OHG und KG. Andere Vorschriften, wie §§ 5, 6 GrEStG oder § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, die das Gesamthandsprinzip als Tatbestandsmerkmal haben, verlieren ihren zivilrechtlichen Bezugspunkt.⁵⁰

Um diesen Wandel zu adressieren, schlägt der Gesetzgeber die Entwicklung eines eigenständigen steuerrechtlichen Gesamthandsbegriffs vor, bei dem „Gesamthandsvermögen“ steuerrechtlich autonom ausgelegt wird. Es wird diskutiert, ob dieses Begriffsverständnis gesetzlich festgeschrieben werden sollte.⁵¹

Mit dem KöMoG hat der Gesetzgeber die Entkopplung der Unternehmensbesteuerung vom Gesellschaftsrecht bestätigt. § 1a Abs. 1 KStG durchbricht das bisherige rechtsformabhängige System und gibt Personengesellschaften ein Optionsrecht zur Besteuerung als Körperschaft.⁵² Dies stellt gemäß Schwemmer eine Art „check the box“-Wahlrecht dar, das die steuerliche Behandlung von der zivilrechtlichen Einordnung löst. Obwohl Kapitalgesellschaften vom Optionsrecht ausgenommen sind, besteht nun kein zwingender Zusammenhang mehr zwischen der gesellschaftsrechtlichen Form und der Besteuerung.

⁴⁹ Vgl. BVerfG: Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG a. F. verfassungsgemäß, DStRE 2006, 988, Rz. 118.

⁵⁰ Vgl. Bachem, DStR 2022, S. 726, zit. nach Schwemmer, StuW 2023, S. 7.

⁵¹ Vgl. Kahle, H.: Zur Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, S. 377 f.

⁵² Vgl. BGBl 2021 I S. 2050, BStBl 2021 I S. 889.

Auch ausländische Personengesellschaften sollen optionsberechtigt sein.⁵³ Der Rechtstypenvergleich bleibt jedoch notwendig und soll „verfeinert“ werden, um zu klären, ob eine Gesellschaft als Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft zu behandeln ist, insbesondere da die GbR ausgeschlossen bleibt. Zudem gilt das Optionsrecht nur für Gesellschaften, die im Ausland einer vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen, um doppelte Nichtbesteuerung („weiße Einkünfte“) zu verhindern.

Insgesamt führt das KöMoG ein dreistufiges System zur Steuersubjektqualifikation ausländischer Personengesellschaften ein, das laut Schwemmer folgendermaßen aussieht: Der Rechtstypenvergleich klärt die Optionsberechtigung, dann folgt die Qualifikationsverkettung im Ansässigkeitsstaat, und abschließend wird das Wahlrecht für den Steuerstatus eingeräumt.

Nach Schwemmers Auffassung wird die bisher unangefochtene Rolle des Rechtstypenvergleichs als zentraler Grundsatz der Steuersubjektqualifikation ausländischer Gesellschaften durch das KöMoG abgeschwächt. Da das Prinzip der rechtsformabhängigen Unternehmensbesteuerung im Inland durchbrochen wurde, verliert der Rechtstypenvergleich, der diese Logik auf ausländische Gesellschaften anwendet, an Bedeutung. Mit der Möglichkeit für Personengesellschaften, sich wie Kapitalgesellschaften besteuern zu lassen, emanzipiert sich das System der Unternehmensbesteuerung zunehmend von den zivilrechtlichen Kategorien. Der Rechtstypenvergleich, der auf der strengen Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften beruht, erscheint in diesem neuen Umfeld somit nicht mehr zwingend erforderlich.

6.4. Rechtstypenvergleich und hybride Gesellschaften in Zeiten von BEPS und ATAD

Trotz konzeptioneller Veränderungen bleibt der Rechtstypenvergleich relevant, auch wenn er zunehmend zur Entstehung hybrider Gesellschaften führt. Da die steuerliche Behandlung eines Rechtsträgers im Heimatstaat für den deutschen Rechtstypenvergleich keine Rolle spielt und andere Länder ihre Besteuerung nach abweichenden Kriterien vornehmen, kommt es häufig zu unterschiedlichen Einordnungen. Dies führt zu Qualifikationskonflikten oder auch „Zuordnungskonflikten“, bei denen verschiedene

⁵³ Vgl. Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder: Zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts – oder: *eventus varios res nova semper habet*, DStR-Beih 2021, S. 8.

Staaten Einkünfte oder Aufwendungen unterschiedlichen Steuerpflichtigen zuordnen.⁵⁴ Die Folge sind entweder Doppelbesteuerungen oder doppelte Nichtbesteuerungen (sogenannte „weiße Einkünfte“), bei denen die Einkünfte in beiden Ländern steuerfrei bleiben. Dieses Problem besteht auch dann, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen existiert.

In den letzten Jahren wurden verstärkt Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidungsstrategien durch hybride Gesellschaften entwickelt. Sowohl Abkommen als auch unilaterale Regelungen zielen darauf ab, doppelte Nichtbesteuerungen zu vermeiden, so die Autorin.

In Deutschland wurde zum Beispiel § 50d Abs. 11a EStG eingeführt, der eine Qualifikationsverkettung vorsieht, wenn ein Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer aufgrund eines Qualifikationskonflikts nicht durchgesetzt werden kann. Auch in Doppelbesteuerungsabkommen gibt es spezielle Regelungen, um solche Konflikte zu verhindern.

Die OECD hat im Rahmen des BEPS-Projekts (Base Erosion and Profit Shifting) Maßnahmen gegen die missbräuchliche Nutzung hybrider Gesellschaften vorgeschlagen. Eine Neuerung ist Art. 1 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens, der den Quellenstaat verpflichtet, sich an die Einordnung des Ansässigkeitsstaates zu halten. Zusätzlich werden in vielen Ländern, darunter Deutschland, unilaterale Maßnahmen umgesetzt, wie die Korrespondenzregeln in der EU-Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (ATAD). Die Richtlinie enthält vor allem „Korrespondenzregeln“, welche die Anwendung nationaler Normen zum Betriebsausgabenabzug unter Vorbehalt der Besteuerung entsprechender Erträge in anderen Staaten stellen und einen Abzug bei Besteuerungsinkongruenzen verbieten.

Trotz dieser Bemühungen bleiben die Lösungsansätze meist beschränkt und konzentrieren sich auf symptomatische Probleme. Die grundlegenden Unterschiede in der steuerlichen Klassifikation von Gesellschaften zwischen den Ländern werden hier nicht angesprochen. Hybride Gesellschaften können nach wie vor dazu führen, dass es entweder zu einer Doppelbesteuerung oder zu einer doppelten Nichtbesteuerung

⁵⁴ Vgl. Marquardsen: Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 67., zit. Nach Schwemmer, StuW, 2023, S.8.

kommt. Eine umfassende Lösung, wie etwa eine generelle Qualifikationsverkettung, welche eine einheitliche steuerliche Behandlung für Gesellschaften über Ländergrenzen hinweg gewährleistet, ist in Deutschland weiterhin umstritten. Dies liegt unter anderem an der lex fori-Klausel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, wonach nationale Bestimmungen Vorrang haben, und daran, dass Doppelbesteuerungsabkommen keine eigenständigen Besteuerungsansprüche begründen.

6.5. Vereinbarkeit des Vergleichs mit der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit

Ein weiterer wichtiger Punkt in Schwemmers Aufsatz, ist die Vereinbarkeit des Typenvergleichs mit der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit. Hybride Gesellschaften stellen auch im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49, 54 AEUV-Herausforderungen dar. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Centros, Überseering, Inspire Art) müssen Gesellschaften, die in einem EU-Mitgliedstaat gegründet wurden, in ihrer Rechtsform auch in anderen Mitgliedstaaten anerkannt werden. Übertragen auf das Steuerrecht könnte dies bedeuten, dass eine Gesellschaft, die im Heimatstaat als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt wird, auch in Deutschland steuerlich intransparent behandelt werden müsste.⁵⁵ Einige Stimmen in der Literatur sehen in der Nicht-Anerkennung des Steuerstatus solcher hybriden Gesellschaften einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit.

Ob dies tatsächlich einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit darstellt, bleibt fraglich. Grundsätzlich verbietet die Niederlassungsfreiheit Diskriminierungen und Beschränkungen, wobei der Rechtstypenvergleich im Ausgangspunkt keine diskriminierende Wirkung hat, da er sich an den gesellschaftsrechtlichen Merkmalen inländischer Gesellschaften orientiert. Allerdings könnte es, so Schwemmer, problematisch werden, dass die konkret-individuelle Betrachtung des Rechtstypenvergleichs nur bei ausländischen Gesellschaften angewandt wird, während inländische Gesellschaften abstrakt anhand ihrer Rechtsform beurteilt werden. Besonders relevant ist dies bei Mischrechtsformen, wie etwa LLPs nach englischem Recht, die aufgrund des Brexits jedoch nicht mehr von der Niederlassungsfreiheit profitieren.

⁵⁵ Vgl. OFD Hannover v. 15.04.2005 - S 2700 - 2 - StO 241: 2.4 Nach dem Recht eines Mitgliedstaates der EU gegründete Gesellschaften in FR 2006 S. 193 Nr. 4.

Der Typenvergleich kann in Einzelfällen zu steuerlichen Nachteilen oder zusätzlichen Bilanzierungspflichten führen, wenn die Einstufung des Herkunftslands abweicht. Diese Abweichungen sowie die Rechtsunsicherheit bei Mischformen können die Niederlassungsfreiheit erschweren und somit eine beschränkende Auswirkung mit sich bringen. Dies wäre nur der Fall, wenn die steuerliche Belastung so hoch wäre, dass sie den Marktzugang effektiv verhindert. In solchen Fällen könnte die Rechtfertigung auf dem Grundsatz der Kohärenz des Steuersystems basieren, den der EuGH anerkannt hat, allerdings legt der Gerichtshof diesen Grundsatz eng aus. Eine kohärente Regelung müsste auf das gleiche Steuersubjekt angewendet werden, was beim Rechtstypenvergleich oft nicht der Fall ist, da die Einkünfte in einem Staat der Gesellschaft und im anderen den Gesellschaftern zugerechnet werden.

Insgesamt ist der Rechtstypenvergleich grundsätzlich mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar. Jedoch können in Einzelfällen, insbesondere bei Mischrechtsformen oder bei einer verhindernden Doppelbesteuerung, Konflikte entstehen.

6.6. Alternativen zum Typenvergleich

Zum Abschluss ihres Aufsatzes befasst sich Sophia Schwemmer mit möglichen Alternativen zum Rechtstypenvergleich und erläutert, ob diese verfassungsmäßig eingesetzt werden könnten.

Der Rechtstypenvergleich hat sich im deutschen internationalen Steuerrecht als Grundsatz etabliert, doch es gibt zunehmend Anzeichen für seine konzeptionellen und praktischen Schwächen im aktuellen Regelungsumfeld. Daher stellt sich die Frage nach Alternativen. Diese könnten nicht durch einfache Änderungen der Rechtsprechung umgesetzt werden, da ausländische Gesellschaften weiterhin unter die deutschen Besteuerungsvorschriften fallen. Eine gesetzliche Neuregelung könnte jedoch Möglichkeiten bieten, die Qualifikation ausländischer Gesellschaften weniger stark an deren gesellschaftsrechtliche Struktur zu binden.

Eine erste Alternative bietet die Erweiterung des Optionsmodells. Dies wäre ein populärer Ansatz. Die Erweiterung des Optionsmodells auf alle ausländischen Gesellschaftsformen, ähnlich dem US-amerikanischen „check the box“-Modell. Dieses könnte einige Unsicherheiten des Rechtstypenvergleichs beseitigen, allerdings ist

hierbei das Risiko groß, dass Steuerpflichtige durch die Ausübung des Wahlrechts hybride Strukturen schaffen, um Steuervorteile zu erzielen. Dies könnte die internationalen Bemühungen zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen beeinträchtigen. Aus diesem Grund ist das KöMoG so gestaltet, dass das Optionsrecht an die steuerliche Behandlung im Ansässigkeitsstaat gekoppelt ist. Dies erhöht jedoch die Komplexität und macht den Rechtstypenvergleich weiterhin erforderlich.

Eine andere Alternative wäre gemäß Schwemmer die Qualifikationsverkettung, eine wirksamere Methode zur Vermeidung hybrider Gestaltungen, bei der die steuerliche Einordnung der Gesellschaft im Heimatstaat übernommen wird. So könnte beispielsweise die US-amerikanische LLC, die eine Betriebsstätte in Deutschland hat, nach der im Heimatstaat getroffenen steuerlichen Entscheidung entweder transparent oder intransparent behandelt werden. Dies würde viele Qualifikationskonflikte beseitigen.

Die Qualifikationsverkettung könnte entweder an den Satzungssitz⁵⁶ oder an den Ort der Geschäftsleitung⁵⁷ anknüpfen. Letzteres wäre in Fällen von Doppelansässigkeit sinnvoller, da die Geschäftsleitung in solchen Fällen Vorrang hat. Diese Methode wird auf internationaler Ebene, insbesondere im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen, bereits diskutiert und findet punktuell Anwendung, wie etwa in § 50d Abs. 11a EStG.

Während die OECD und die ATAD-Richtlinie Korrespondenzregeln bevorzugen, könnten die Mitgliedstaaten auch die Qualifikationsverkettung als stärkere Maßnahme zur Vermeidung hybrider Gestaltungen einsetzen. Diese Methode wird bereits in Ländern wie Estland, Polen, Ungarn und Tschechien angewendet, während sie in Deutschland aus verfassungsrechtlichen Gründen weitgehend abgelehnt wird. Eine genauere Prüfung der Einwände gegen diese Methode könnte angesichts der jüngsten Entwicklungen insbesondere durch das KöMoG sinnvoll sein.

a) Staatliche Souveränität und die Anwendung ausländischen Rechts

Früher wurde die Anwendung ausländischen Steuerrechts auf deutsche Steuerfragen strikt abgelehnt, da dies als Eingriff in die staatliche Souveränität angesehen wurde.

⁵⁶ § 11 AO.

⁵⁷ § 10 AO.

Es wurde argumentiert, dass ausländisches Recht keinen Einfluss auf das deutsche Steuerrecht haben dürfe.

Ein Übergang vom Rechtstypenvergleich zur Qualifikationsverkettung als allgemeine Methode der Bestimmung des Steuerstatus ausländischer Rechtsträger würde eine ausdrückliche gesetzliche Regelung erfordern. Dies könnte entweder durch die Verpflichtung zur Anerkennung der ausländischen Einordnungsentscheidung oder durch eine Verweisungsnorm auf ausländisches Steuerrecht geschehen, wobei letztere Methode einen erheblichen Perspektivwechsel für das deutsche Steuerrecht darstellen würde.

Dieser Perspektivwechsel wäre vergleichbar mit der sogenannten „kopernikanischen Wende“⁵⁸ im internationalen Privatrecht (IPR), und beruht auf der Annahme der Gleichwertigkeit aller Privatrechtsordnungen. Im Steuerrecht fehlt es jedoch dort, wo es um die Ausübung der Steuerhoheit geht. Die Anwendung ausländischen Rechts könnte sich daher nur auf die Vorfrage nach der Steuersubjekteigenschaft einer Gesellschaft beschränken, während die tatsächlichen Besteuerungsansprüche weiterhin durch Deutsches Steuerrecht geregelt würden.

Bedenken, dass die Bindung an die steuerliche Qualifikation im Quellenstaat zu einer einseitigen Erweiterung von Besteuerungsrechten führen könnte, sind bei der Orientierung am Ansässigkeitsstaat eher gering. Die Gefahr opportunistischer Definitionen von Steuerstrukturen durch einzelne Staaten ist angesichts weltweit verbreiteter transparenter und intransparenter Strukturen ebenfalls gering. Verschiebungen in der Steuersubjektqualifikation würden alle Gesellschaften des Ansässigkeitsstaates betreffen, sodass die Effekte letztlich ausgeglichen würden.

b) Verwaltungsaufwand bei der Ermittlung des ausländischen Steuerrechts

Ein weiteres Argument gegen die Qualifikationsverkettung ist der damit verbundene hohe Verwaltungsaufwand. Es wird befürchtet, dass die Ermittlung der steuerlichen Behandlung im Ausland eine intensive Auseinandersetzung mit fremden Rechtsordnungen erfordert. Doch auch der Rechtstypenvergleich erfordert die Ermittlung ausländischen Gesellschaftsrechts, insbesondere bei Mischrechtsformen, was ebenfalls aufwendig ist.

⁵⁸ Vgl. Neuhaus: Savigny und die Rechtsfindung aus der Natur der Sache, *RabelsZ* 15, 1949/50, S. 364, 366, zit. Nach Schwemmer, *StuW*, 2023, S. 13.

Durch Verwaltungsanweisungen, in denen ausländische Rechtsgebilde standardisiert eingestuft werden, konnte der Aufwand für den Rechtstypenvergleich begrenzt werden. Ähnliche Tabellen könnten auch für die steuerliche Einordnung nach dem Heimatrecht ausländischer Gesellschaften erstellt werden. Zudem könnte der Aufwand je nach Ausgestaltung der Qualifikationsverkettung variieren: Die Anerkennung bereits getroffener Einordnungsentscheidungen im Ausland würde weniger Ressourcen erfordern, während eine eigenständige Ermittlung ausländischen Steuerrechts durch die deutsche Verwaltung aufwendiger wäre. Mit dem verbesserten internationalen Informationsaustausch zwischen Finanzbehörden dürfte das Problem jedoch beherrschbar bleiben.

c) Gebot steuerlicher Lastengleichheit

Der Rechtstypenvergleich wird oft mit dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Gebot der steuerlichen Lastengleichheit begründet. Demnach sollten wirtschaftlich gleiche Verhältnisse auch steuerlich gleichbehandelt werden.⁵⁹ Eine steuerliche Behandlung ausländischer Gesellschaften basierend auf ihrer Behandlung im Ausland könnte zu ungleichmäßiger Besteuerung führen, da die Kriterien im Ausland oft anders sind als in Deutschland.

Der Gleichheitssatz fordert, dass Steuerpflichtige mit vergleichbarer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit steuerlich gleichbehandelt werden (horizontale Steuergerechtigkeit). Es bleibt jedoch unklar, ob die steuerliche Behandlung im Ausland dabei berücksichtigt werden muss. Der Gleichheitssatz richtet sich grundsätzlich nur an den deutschen Gesetzgeber, der innerhalb seines Zuständigkeitsbereichs Gleichheit gewährleisten soll. Unterschiedliche steuerliche Behandlungen durch verschiedene Staaten, etwa bei Doppelbesteuerung, fallen nicht direkt unter Art. 3 Abs. 1 GG.

Die steuerliche Behandlung im Ausland muss nicht völlig außer Acht gelassen werden. Bei der Bildung von Vergleichsgruppen sollte berücksichtigt werden, dass die Wahl der Rechtsform häufig steuerliche Gründe hat und die steuerliche Einordnung einer Gesellschaft für die Gesellschafter wirtschaftlich wichtiger sein kann als rechtliche Details. Beispielsweise könnte eine transparent besteuerte US-LLC wirtschaftlich eher einem in Deutschland transparent besteuerten Rechtsträger als einer intransparent besteuerten Kapitalgesellschaft ähneln. Zudem zeigt die Entkopplung des Unternehmenssteuerrechts von gesellschaftsrechtlichen Kategorien im Rahmen des KöMoG, dass

⁵⁹ Vgl. RFH v. 12. Februar 1930, VI A 899/27, RFHE 27, 73, 78.

Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften nicht zwingend unterschiedlich besteuert werden müssen.

Selbst wenn man die wirtschaftliche Vergleichbarkeit auf gesellschaftsrechtliche Strukturen stützt, genügt der Rechtstypenvergleich in seiner heutigen Form dem Gleichheitsgebot nur eingeschränkt. Denn die detaillierte Einzelfallprüfung ausländischer Strukturen führt zu Ungleichbehandlungen, da inländische Gesellschaften pauschal nach ihrer Rechtsform besteuert werden. Zudem schafft das KöMoG eine Ungleichheit, da inländische Personengesellschaften frei zwischen Steuerarten wählen können, während ausländische Gesellschaften dies nur unter bestimmten Bedingungen dürfen. Angesichts der zunehmenden Unabhängigkeit des Steuerrechts vom Gesellschaftsrecht sollte die verfassungsrechtliche Notwendigkeit des Rechtstypenvergleichs kritisch hinterfragt werden. Alternativen wie die Qualifikationsverkettung könnten praktikable Lösungsansätze bieten, auch wenn ihre Umsetzung politisch herausfordernd bleibt.

6.7. Kritische Bewertung des Aufsatzes

Die kritische Bewertung des Aufsatzes von Sophia Schwemmer erfordert eine detaillierte Auseinandersetzung mit den inhaltlichen Schwerpunkten und methodischen Ansätzen, die in dem Aufsatz angesprochen werden. Der Aufsatz analysiert den Rechtstypenvergleich als zentrales Instrument zur Einordnung ausländischer Gesellschaften im deutschen Steuerrecht, wobei Schwemmer die Herausforderungen und Schwächen dieser Methode aufzeigt. Dabei hinterfragt sie, ob der Rechtstypenvergleich als Methode zur Klassifikation ausländischer Gesellschaftsformen noch zeitgemäß und effizient ist.

Ein bedeutender Kritikpunkt, der sich aus dem Aufsatz ergibt, betrifft die mangelnde Flexibilität des Rechtstypenvergleichs im Hinblick auf die Vielfalt heutiger moderner Unternehmensformen. Insbesondere Mischrechtsformen wie die US-amerikanische LLC oder der britischen LLP, die sowohl personen- als auch kapitalgesellschaftsrechtliche Elemente vereinen, stellen den klassischen Rechtsformenvergleich vor komplexe Herausforderungen. Hierbei hebt Schwemmer hervor, dass die traditionellen

Klassifikationsmethoden oft nicht ausreichen, um die funktionale „Äquivalenz“ solcher Mischformen entsprechend zu bewerten.⁶⁰

Statt einer festen Methode, die oft an strenge gesellschaftsrechtliche Kategorien gebunden ist, spricht sich Schwemmer für eine flexiblere und fallbezogene Untersuchung aus. Diese Herangehensweise könnte die steigende Vielfalt und Komplexität international tätiger Unternehmen berücksichtigen. Allerdings ist kritisch zu hinterfragen, ob ein individueller Ansatz, der Schwemmer zufolge die aktuellen Schwächen beseitigen könnte, nicht gleichzeitig zu einer erhöhten Rechtsunsicherheit führen könnte.

Ein weiterer wichtiger Schwerpunkt der Diskussion in ihrem Aufsatz ist die Problematik der Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung, die durch hybride Gesellschaften entstehen können. Diese Problemstellung veranschaulicht Schwemmer anhand von Fallkonstellationen, in denen der Rechtstypenvergleich scheitert, da er regelmäßig zur Entstehung hybrider Rechtsträger führt, deren steuerliche Behandlung in den Heimatstaaten und Sitzstaaten häufig voneinander abweicht.⁶¹ Obwohl das BEPS-Projekt der OECD Strategien zur Bekämpfung von Steuervermeidung vorgeschlagen hat, weist Schwemmer darauf hin, dass die derzeitige deutsche Gesetzgebung nicht vollständig mit den internationalen Empfehlungen übereinstimmt. Deshalb sollte überlegt werden, inwiefern nationale Vorschriften geändert und angepasst werden sollten, um die Bekämpfung von Steuervermeidungen zu sichern.

Darüber hinaus thematisiert Schwemmer die Grenzen des Rechtstypenvergleichs in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit und die unionsrechtliche Integrität. Sie argumentiert, dass der Rechtstypenvergleich diskriminierende Effekte hervorrufen kann, die sich durch Mischrechtsformen ergeben können. Zwar bietet der Kohärenzgrundsatz des Steuersystems grundsätzlich einen Anknüpfungspunkt für die Rechtfertigung solcher Eingriffe, doch zeigt sich, dass der Europäische Gerichtshof diesen Grundsatz zunehmend strikter auslegt. Die Frage, ob der Rechtstypenvergleich in seiner derzeitigen Form mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, bleibt nach Schwemmer somit weiterhin umstritten.

⁶⁰ Vgl. Schwemmer, 2023, S. 5.

⁶¹ Vgl. Ebenda, S. 10.

Vor dem Hintergrund dieser Kritikpunkte präsentiert der Aufsatz mögliche alternative Ansätze zum traditionellen Rechtstypenvergleich, wie etwa die Erweiterung des Optionsmodells oder die Qualifikationsverkettung. Schwemmer kommt zu dem Ergebnis, dass eine einheitliche richtungsweisende Lösungsfindung schwierig ist, da diese Alternativen jeweils eigene Herausforderungen mit sich bringen könnten. Eine Erweiterung des Optionsmodells könnte möglicherweise neue Steuervermeidungsstrategien durch hybride Gestaltungen zur Folge haben, während eine rechtsverbindliche Qualifikationsverkettung die Problematik hybrider Gestaltungen an der Wurzel packen könnte, jedoch aufgrund bestehender Verfassungsbedenken als schwer umsetzbar gilt.

Schwemmer regt außerdem eine intensive Auseinandersetzung mit der Frage an, ob die „Loslösung“ der Unternehmensbesteuerung vom Gesellschaftsrecht eine neue Methode zur Steuersubjektqualifikation ausländischer Unternehmen rechtfertigt. Diese Überlegungen zeigen einen wachsenden Trend in der internationalen Steuerrechtsdebatte, das Unternehmenssteuerrecht zunehmend unabhängig von gesellschaftsrechtlichen Vorgaben zu gestalten. Dies könnte Spielraum für neue steuerliche Einstufungen schaffen, die den komplexen rechtlichen und wirtschaftlichen Anforderungen der heutigen globalisierten Welt besser gerecht werden.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass Schwemmer mit ihrer kritischen Analyse einen wertvollen Beitrag zur Debatte um den Rechtstypenvergleich im internationalen Steuerrecht leistet. Ihre Argumentation zeigt auf, dass die bestehenden Methoden zur Einordnung ausländischer Rechtsträger im deutschen Steuerrecht angesichts globaler Entwicklungen und zunehmender Vielfalt an Unternehmensformen einer grundlegenden Umgestaltung bedürfen. Diese Umgestaltung verlangt nicht nur eine umfassende wissenschaftliche Diskussion, sondern auch eine sorgfältige Abwägung zwischen nationalen Interessen, internationalen Verpflichtungen und der praktischen Durchführbarkeit von Reformen.

7. Fallbeispiel

Um einen Rechtstypenvergleich durchführen zu können, müssen die ausländischen Gesellschaften mithilfe der Kriterien des Bundesfinanzministeriums einer deutschen Gesellschaft zugeordnet werden.

Dies soll anhand eines selbst erdachten Beispiels durchgeführt werden. Hierbei soll es um folgenden Sachverhalt gehen:⁶²

Mona M ist ansässig im Inland und somit eine deutsche Steuerpflichtige. Sie hat sich an einer argentinischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Sociedad de Responsabilidad Limitada - SRL) mit Sitz in Buenos Aires beteiligt. Es handelt sich demnach um eine sogenannte Outbound Investition, da Mona M in eine ausländische Gesellschaft investiert hat und von dieser Gesellschaft Einkünfte erzielt. Von der SRL weiß man, dass die Gesellschaft in Argentinien zwei Gesellschafter hat, die jeweils Eigenkapital mit eingebracht haben. Sie haben die Gesellschaft im argentinischen Handelsregister eintragen lassen, um die SRL gründen zu können.

Die Vertretung der Gesellschaft obliegt einem der Gesellschafter. Die Gewinnzuteilung an die Gesellschafter wird durch die jährliche Gesellschafterversammlung bestimmt.

Am Ende soll es um die Frage gehen, ob die argentinische Gesellschaft in Deutschland eher einer deutschen Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft gleicht und wie Mona M ihre Einkünfte zu versteuern hat.

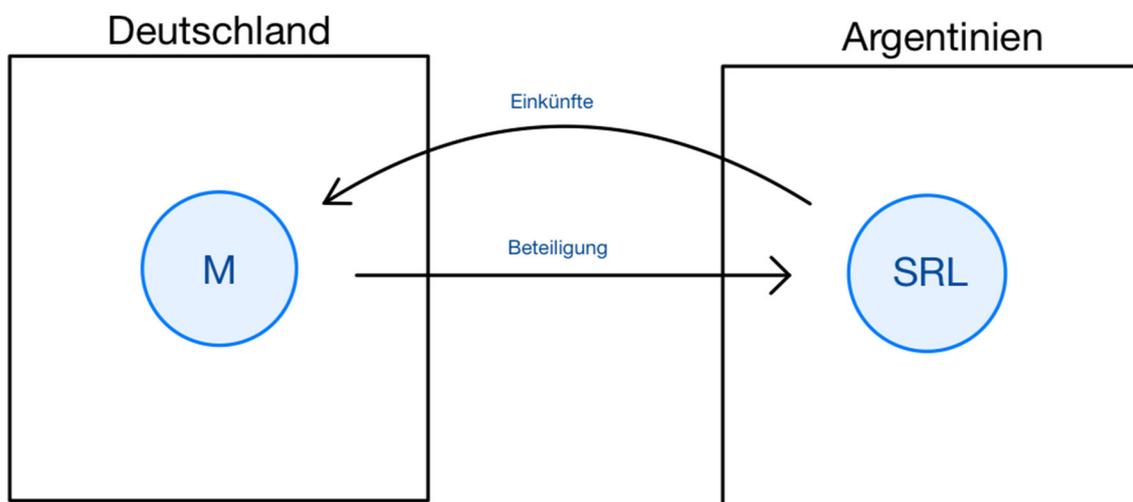


Abbildung: Fallkonstellation M an SRL.

Quelle: eigene Darstellung.

⁶² Quellen zur Struktur einer Argentinischen AG: CBBL- Gesellschaftsformen in Argentinien, <https://www.cbbl-lawyers.de/argentinien/gesellschaftsformen-in-argentinien/>, Abruf am 15.09.2024.

Um für das oben genannte Fallbeispiel einen Rechtstypenvergleich durchführen zu können, braucht es die Kriterien des Bundesfinanzministeriums, wie in 6.2.2. bereits kurz aufgelistet. Diese wurden nachfolgend in einer Tabelle zusammengestellt, um zu erkennen, welches Kriterium auf eine Körperschaft oder auf eine Personengesellschaft schließt. Es gibt acht Hauptkriterien, die am Ende am aussagekräftigsten für die Einordnung einer Gesellschaft sind. Weitere sonstige Kriterien wie die Rechtsfähigkeit einer ausländischen Gesellschaft⁶³ oder die Anzahl der Gesellschafter⁶⁴ eignen sich nicht als Merkmal für die Unterscheidung zwischen Körperschaft und Personengesellschaft.

<u>Kriterien</u>	<u>Körperschaft</u>	<u>Personengesellschaft</u>
Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung	X	-
Beschränkte Haftung	X	-
Freie Übertragbarkeit der Anteile	X	eingeschränkt
Gewinnzuteilung	Beschluss durch Gesellschafterversammlung	Kein Ausschüttungsbeschluss
Kapitalaufbringung	Gesellschaftskapital muss durch Einlage eingebracht werden	Eigenkapital nicht gesetzlich gefordert
Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft	X	X
Gewinnverteilung	Bemisst sich nach Geschäftsanteilen	nach Maßgabe der Einlagen und im Übrigen nach Köpfen
Formale Gründungsvoraussetzung	Eintrag in Handelsregister	Gesellschaftervertrag
Sonstige Kriterien	-	-

Quelle: Tabelle selbst erstellt, Kriterien aus: BMF v. 19.03.2004⁶⁵

⁶³ Vgl. BFH v. 3. 2. 1988, I R 134/ 84, BStBl. II 1988, 588.

⁶⁴ Vgl. BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

⁶⁵ Vgl. BMF v. 19.03.2004 - IV B 4 - S 1301 USA - 22/04 BStBl 2004 I 411.

Nachfolgend werden alle Kriterien besprochen, um eine Einordnung der SRL durchführen zu können. Beginnend mit dem ersten Kriterium, der zentralisierten Geschäftsführung und Vertretung. Diese liegt dann vor, wenn eine Person der Gesellschaft auf Dauer befugt ist, die zur Durchführung des Gesellschaftszwecks erforderlichen Entscheidungen ohne Zustimmung aller Gesellschafter zu treffen. Laut Sachverhalt obliegt einem der Geschäftsführer diese Vertretung, somit liegt eine zentralisierte Geschäftsführung vor. Dies spricht im Rechtstypenvergleich für eine Kapitalgesellschaft.

Das nächste Kriterium behandelt die beschränkte Haftung. Diese für Körperschaften typische Haftungsbeschränkung ist gegeben, wenn keiner der Gesellschafter für Schulden der Gesellschaft oder Ansprüche gegen diese persönlich mit seinem Vermögen haftet. Eine Haftungsbeschränkung liegt im genannten Sachverhalt vor. Somit kann hierbei auch von einer Kapitalgesellschaft ausgegangen werden.

Als drittes Merkmal für eine Körperschaft gilt die ungehinderte Übertragbarkeit der Anteile an der Gesellschaft auf Nichtgesellschafter.⁶⁶ Dies ist gegeben, wenn nach gesetzlichen Bestimmungen oder aufgrund des Gesellschaftsvertrages die Vermögens- sowie Mitgliedschaftsrechte aus der Beteiligung ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter auf Dritte übertragen werden können. Aus obigem Sachverhalt wird dies nicht ersichtlich, weswegen dieses Merkmal für den Vergleich nicht genutzt werden kann.

Die Gewinnzuteilung als viertes Kriterium ist bei einer Körperschaft durch einen zu fassenden Beschluss der Gesellschafterversammlung abhängig. Während bei einer Personengesellschaft die Zuteilung des Gewinns nicht durch einen sogenannten Ausschüttungsbeschluss abhängt, damit der Gesellschafter über seinen Anteil verfügen kann. Auch hier kann aus dem Sachverhalt von einer Kapitalgesellschaft ausgegangen werden, da klar angegeben ist, dass die Gewinnverteilung durch die jährliche Gesellschafterversammlung bestimmt wird.

Das fünfte Merkmal ist die Kapitalaufbringung. Während eine Bereitstellung von Eigenkapital bei einer Personengesellschaft nicht gesetzlich gefordert ist, sind die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft verpflichtet, das Gesellschaftskapital durch Einlage

⁶⁶ Vgl. § 15 GmbHB, § 68 AktG.

aufzubringen. Dies kann hier ebenfalls als Argument für eine Kapitalgesellschaft gewertet werden, weil die Gesellschafter der SRL jeweils Eigenkapital mit in die Gesellschaft eingebracht haben.

Eine unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft kann als Merkmal für die ein oder andere Gesellschaft nur noch begrenzt verwendet werden, da seit der Einführung des Handelsrechtsreformgesetzes vom 22. Juni 1998⁶⁷ auch bei Personengesellschaften der Tod, die Kündigung oder die Insolvenz eines Gesellschafters nicht mehr zur Auflösung der Gesellschaft führt. Dies führt lediglich zum Ausscheiden des betreffenden Gesellschafters aus der Gesellschaft.⁶⁸ Das Kriterium der unbegrenzten Lebensdauer lässt sich nur noch dann verwenden, wenn die Lebensdauer nach ausländischem Recht oder nach dem Gesellschaftsvertrag begrenzt ist. Die unbegrenzte Lebensdauer wird aus dem Sachverhalt nicht ersichtlich, weswegen dieses Kriterium nicht genutzt werden kann.

Das siebte Kriterium zur Einordnung in eine der deutschen Gesellschaften ist die Gewinnverteilung. Bei einer Körperschaft bemisst sich dieser nach den Geschäftsanteilen der Gesellschafter.⁶⁹ Im Fall von Personengesellschaften erfolgt eine Verteilung meistens nach Maßgabe der Einlagen und im Übrigen nach Köpfen.⁷⁰ Auch die Gewinnverteilung wird aus dem Beispiel nicht ersichtlich, das Kriterium kann nicht genutzt werden.

Das letzte Kriterium ist die formale Gründungsvoraussetzung der Gesellschaft. Für die Entstehung einer AG, KGaA und GmbH ist die Eintragung in das Handelsregister Voraussetzung. Die Eintragung erfolgt nach einer Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Errichtung und Anmeldung. Um eine Kapitalgesellschaft zu gründen, muss der Gesellschaftsvertrag durch eine „öffentliche Instanz“ bestätigt werden, um dessen Wirksamkeit sicherzustellen.⁷¹

Der bloße Abschluss eines Gesellschaftsvertrages genügt somit nicht. Dahingegen entstehen Personengesellschaften bereits durch den Gesellschaftsvertrag. Hierbei ist

⁶⁷ Vgl. Handelsrechtsreformgesetz, BGBl. I 1998 S. 1474.

⁶⁸ Vgl. § 131 HGB.

⁶⁹ § 29 Abs. 3 GmbHG.

⁷⁰ §§ 121, 168 HGB.

⁷¹ Vgl. BFH v. 23. Juni 1992, IX R 182/87, BStBl 1992 II S. 972.

die Eintragung im Handelsregister nur für die Wirksamkeit gegenüber Dritten von Bedeutung.

Laut Sachverhalt ist die Gesellschaft im Handelsregister eingetragen worden, um diese überhaupt gründen zu können. Demnach spricht dieses Kriterium eindeutig für eine Kapitalgesellschaft.

Ein neuer Punkt in der Tabelle sind sonstige Kriterien, wie die vorhandene oder fehlende Rechtsfähigkeit von ausländischen Gesellschaften, der allerdings für die Einordnung keine entscheidende Bedeutung zugesprochen wird.⁷² Auch die Anzahl der Gesellschafter eignet sich als Merkmal für die Unterscheidung zwischen Körperschaft und Personengesellschaft nicht.⁷³ Diese Kriterien werden nicht mehr für den Rechtstypenvergleich herangezogen.⁷⁴

Während der Analyse des Sachverhaltes durch die einzelnen Kriterien ist aufgefallen, dass nicht auf alle Merkmale zurückgegriffen werden kann, um die Gesellschaft eindeutig einordnen zu können. Für eine korrekte Einordnung der Gesellschaft ist nun auf folgendes zu achten: „Für die Einordnung ist entscheidend, ob die bei einer ausländischen rechtlichen Einheit vorhandenen Merkmale in ihrem Gesamtbild eher für eine Körperschaft oder eine Personengesellschaft typisch sind, so dass die Einzelmerkmale gewichtet werden müssen. Keinem Merkmal kommt eine allein ausschlaggebende Bedeutung zu.“⁷⁵

Da nicht zu jedem Kriterium eine eindeutige Angabe getroffen werden kann, werden nun die Kriterien zusammengezählt, bei denen es eine klare Aussage zur Einordnung der Gesellschaft gibt. Eine klare Einordnung der SRL kann bei der zentralisierten Geschäftsführung und Vertretung, der beschränkten Haftung, der Gewinnzuteilung, der Kapitalaufbringung sowie bei der formellen Gründungsvoraussetzung vorgenommen werden. Zählt man diese Merkmale zusammen, sind das fünf Merkmale, die deutlich für eine Kapitalgesellschaft sprechen. Wenn nicht alle Kriterien eindeutig bestimmt werden können, wird laut Finanzverwaltung schlichtweg abgezählt und bei Mehrzahl der unter 1. bis 5. genannten Kriterien für eine Körperschaft, ist die Gesellschaft als

⁷² Vgl. BFH v. 03. Februar 1988, I R 134/84, BStBl 1988 II S. 588.

⁷³ Vgl. BFH v. 25. Juni 1984, GrS 4/82, BStBl 1984 II S. 751.

⁷⁴ Vgl. BMF v. 19.03.2004 - IV B 4 - S 1301 USA - 22/04 BStBl 2004 I 411.

⁷⁵ Blumenberg/Hundeshagen in Kessler/Kröner/Köhler: Konzernsteuerrecht, 3. Auflage 2018, Rn. 8.

solche einzustufen. Dies ist hier eindeutig, weswegen die SRL steuerlich in Deutschland als Kapitalgesellschaft einzustufen ist.

Mona M, als inländische Steuerpflichtige, muss ihre Einkünfte aus dem Kapitalvermögen der argentinischen SRL grundsätzlich in Deutschland versteuern. Da es sich um eine Outbound-Investition handelt, unterliegt sie mit ihren weltweiten Einkünften der deutschen Einkommensteuer. Wie die Einkünfte konkret versteuert werden, hängt von der Einordnung der SRL ab. Da die SRL aus deutscher Sicht einer Kapitalgesellschaft zugeordnet wird, unterliegen Mona M's Einkünfte dem Welteinkommensprinzip.⁷⁶ Solange die Einkünfte nicht bereits in Argentinien versteuert wurden, werden auf ihre Gewinnanteile gemäß § 32 d Abs. 1 S. 1 EStG 25% Abgeltungssteuer abgezogen, sowie 5,5% Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer.

8. Auswirkungen MoPeG und KöMoG auf den Rechtstypenvergleich

Sowohl das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) als auch das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz (KöMoG) haben Auswirkungen auf den traditionellen Rechtstypenvergleich und geben einen Anlass diesen anzupassen.

Schon Schwemmer spricht in ihrem Aufsatz davon, dass sowohl das MoPeG als auch das KöMoG neue Handlungsspielräume im Kampf gegen hybride Gesellschaften schafft. Im weiteren Verlauf soll auf die genauen Auswirkungen der Modernisierungsgesetze auf den Typenvergleich eingegangen werden.

Der Hintergrund für die Modernisierung des Personengesellschaftsrechts ist der, dass der Fokus des Gesetzgebers lange Zeit nicht der Personengesellschaft galt. Die Reform des Personengesellschaftsrechts wurde im Koalitionsvertrag vom 14.03.2018 zwischen CDU, CSU und SPD vereinbart.⁷⁷

Die GbR gilt als Grundform aller Personengesellschaften und wurde ursprünglich als Schuldverhältnis konzipiert, wobei das Vermögen den Gesellschaftern gemeinschaftlich zugeordnet ist. Mit der Entscheidung „ARGE Weißes Roß“ von 2001 (Die Außen-Gesellschaft bürgerlichen Rechts besitzt Rechtsfähigkeit, soweit sie durch Teilnahme

⁷⁶ § 2 Abs. 1 S.1 EStG.

⁷⁷ Vgl. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU, SPD: Ein neuer Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, S. 131.

am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet)⁷⁸ erkannte der BGH die Rechtsfähigkeit der GbR bei Teilnahme am Rechtsverkehr an, was einen Systemwechsel markierte. Die Reform soll diesen Wandel gesetzlich festhalten und Lücken zwischen dem geschriebenen Recht und der gängigen Praxis schließen. Die Expertenkommission nutzt diese Gelegenheit, um das Recht an die Anforderungen der heutigen Wirtschaft anzupassen.⁷⁹

Die Anpassung des Personengesellschaftsrechts hat einige Änderungen mit sich gebracht. Zum einen kann die GbR nun über einen Sitz verfügen⁸⁰ und angemeldet werden, sodass sie eine rechtsfähige GbR wird. Das Rechtsverhältnis der Gesellschafter untereinander und zur Gesellschaft wird teilweise neu geregelt. Das Verhältnis der Gesellschaft zu Dritten wird zukünftig deutlich durch § 720 BGB geregelt. Und das Ausscheiden eines Gesellschafters führt nicht mehr zur Auflösung der Gesellschaft, sondern grundlegend nur zu seinem Ausscheiden.⁸¹

Durch all diese Neuerungen verlieren mehrere Merkmale des LLC- Erlasses ihre Bedeutung. Beispielsweise ist die Lebensdauer der Gesellschaft kein Merkmal mehr, das eine GbR von einer Kapitalgesellschaft unterscheidet, denn der Fortbestand der GbR hängt nicht mehr vom Bestand ihrer Gesellschafter ab.⁸² Auch dem Merkmal der Gewinnverteilung wird mit dem Modernisierungsgesetz die Grundlage entzogen, und kann somit nicht mehr für einen Typenvergleich herangezogen werden. Schlussendlich ist auch das Kriterium der Gründungsvoraussetzung kein ausschlaggebender Punkt mehr, da mit der Einführung einer eingetragenen GbR aus praktischer Sicht das Merkmal seine Rechtfertigung verliert.⁸³

Die Änderungen durch das Modernisierungsgesetz schwächen den traditionellen Rechtstypenvergleich.

Doch nicht nur das Personengesellschaftsmodernisierungsgesetz hat Auswirkungen auf den Typenvergleich, sondern auch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftssteuerrechts. Mit der Einführung des KöMoG steht Personengesellschaften nun

⁷⁸ Vgl. BGH Urteil v. 29. Januar 2001, II ZR 331/00.

⁷⁹ Vgl. Noack: Von Maurach in die Welt – Der Gesetzentwurf der Expertenkommission zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts im Überblick, NZG 2020, S. 581.

⁸⁰ Vgl. § 706 BGB.

⁸¹ Vgl. Linn/Maywald: Der Rechtstypenvergleich nach MoPeG und KöMoG, IStR 2021, S. 825.

⁸² Vgl. Wulbusch, J.: MoPeG und KöMoG – Reformbedarf beim Rechtstypenvergleich in Private Equity Magazin, 2022.

⁸³ Vgl. Ebd.

ein Optionsmodell zur Verfügung, das es ihnen ermöglicht, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden.⁸⁴ Die wesentlichste Änderung des KöMoG ist der neu eingefügte § 1a KStG. Dieser ermöglicht es Personengesellschaften, auf Antrag steuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden, dabei ist es allerdings nicht vorgesehen, dass Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften steuerlich transparent besteuert werden.⁸⁵ Von einer Art deutschen „check-the-Box“ Regelung zu sprechen, wie Schwemmer es in ihrem Aufsatz tut, erscheint laut Linn/Maywald jedoch zu weitgehend.

Auch das Optionsmodell für Personengesellschaften hat zur Folge, dass der Rechtstypenvergleich, der auf den klassischen Merkmalen beruht, seine Bedeutung verliert. Dadurch, dass sich eine Personengesellschaft auf einfachen Antrag faktisch in eine Kapitalgesellschaft „verwandeln“ lässt, verschwimmen die Grenzen zwischen den Gesellschaftsformen. Eine eindeutige Einordnung durch den Rechtstypenvergleich ist nicht mehr machbar und somit eigentlich unbrauchbar.

Durch die Reformen im Rahmen des MoPeG und des KöMoG verlieren klassische Unterscheidungsmerkmale zwischen Kapital- und Personengesellschaft an Bedeutung. Insbesondere die Kriterien der Lebensdauer, Gewinnverteilung und der Gründungsvoraussetzung sind hierbei betroffen. Der Rechtstypenvergleich wird durch die neuen Gesetze zunehmend komplexer und schwieriger durchzuführen, was langfristig eventuell dazu führt, dass er zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr nutzbar ist.

9. Reform des Rechtstypenvergleich

Aufgrund der vielen Herausforderungen, die mit dem Rechtstypenvergleich einhergehen, sollte eine Reform im internationalen Steuerrecht ernsthaft in Betracht gezogen werden. Vor allem im Hinblick auf die Modernisierungsgesetze MoPeG und KöMoG, die einen großen Einfluss auf den Typenvergleich haben, erscheint eine Reform als notwendig. Auch Schwemmer erwähnt in ihrem Aufsatz verschiedene Alternativen,

⁸⁴ Vgl. BMF: Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2021-06-30-KoeMoG/0-Gesetz.html, Abruf am 25.10.2024.

⁸⁵ Vgl. Linn/Maywald: Der Rechtstypenvergleich nach MoPeG und KöMoG, IStR 2021, S. 827.

die als mögliche Reform in Betracht gezogen werden könnten. Die zunehmende Internationalisierung und Komplexität von Geschäftstätigkeiten spielt ebenso in die Tatsache rein, dass eine Reform von wichtiger Bedeutung ist.

Das traditionelle System des Rechtstypenvergleichs, das bislang darauf abzielte, ausländische Unternehmen im nationalen Steuersystem einzuordnen und zu bewerten, erweist sich immer mehr als problematisch, insbesondere im Hinblick auf hybride Unternehmensformen und Mischrechtsformen. Angesichts der heutigen Herausforderungen ist es unverzichtbar, eine kritische Analyse und mögliche Anpassungen des Rechtstypenvergleichs vorzunehmen, um sowohl steuerliche Fairness als auch die Effizienz des internationalen Steuerrechts zu sichern.

Das derzeitige deutsche System des Rechtstypenvergleichs stützt sich maßgeblich auf einen gesellschaftsrechtlichen Ansatz, bei dem ausländische Unternehmen anhand ihrer Strukturmerkmale wie Haftung, Geschäftsführung und Gewinnverteilung steuerlich eingeordnet werden. Dennoch weist der Rechtstypenvergleich erhebliche Schwächen auf, vor allem im Umgang mit Mischform-Gesellschaften wie der US-amerikanischen LLC oder der britischen LLP. Diese Gesellschaftsformen verbinden Eigenschaften von Personen- und Kapitalgesellschaften und stellen die herkömmlichen Vergleichsmaßstäbe vor erhebliche Herausforderungen.

In der praktischen Anwendung führt der traditionelle Rechtstypenvergleich häufig zu erheblichen Rechtsunsicherheiten. Das liegt daran, dass andere Länder auch andere Unternehmensformen besitzen, die im steuerlichen anders eingeordnet werden als in Deutschland, was zwangsläufig zu widersprüchlichen Besteuerungen über die Ländergrenzen hinweg führt. Diese Unterschiede schaffen die Gelegenheit zur Steuer-
vermeidung, da die unterschiedlichen nationalen Steuervorschriften ausgenutzt werden könnten.

Eine Reform des Rechtstypenvergleichs muss sich insbesondere mit der Problematik der hybriden Rechtsträger sowie Mischrechtsformen und der daraus resultierenden steuerlichen Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung auseinandersetzen. Internationale Vorgaben wie das BEPS-Projekt der OECD und die EU-Antisteuerumgehungsrichtlinie (ATAD) haben bereits Maßnahmen gegen hybride Gestaltungen sowie unfairen

Steuerwettbewerb vorgeschlagen, die eine Harmonisierung der nationalen Steuersysteme anstreben.⁸⁶

Die zunehmende Komplexität von Geschäftsmodellen und die Entwicklung grenzüberschreitender Aktivitäten erfordern eine Anpassung der steuerlichen Einordnung, die über traditionelle rechtliche Kategorien hinausgehen. Es ist zu diskutieren, ob eine rechtsformabhängige Betrachtungsweise eine geeignete Alternative darstellen könnte, um eine einheitliche steuerliche Behandlung sicherzustellen. Eine solche Option würde bedeutend von der bisherigen praxisorientierten Handhabung abweichen und die Einführung neuer gesetzgeberischer Maßnahmen erfordern.

Zudem sind Überlegungen zur Einführung einer Qualifikationsverkettung relevant, bei der die steuerliche Einordnung eines Rechtsträgers im Ansässigkeitsstaat vom steuerlichen Status im Heimatland abhängen könnte. Diese Vorgehensweise könnte potenziell dazu beitragen, steuerliche Ungleichheiten zu verringern und die komplexen Herausforderungen der steuerlichen Integration hybrider Strukturen effektiver zu bewältigen.

Ein weiterer Faktor, welcher bei der Reform des Rechtstypenvergleichs berücksichtigt werden sollte, ist die Frage der Vereinbarkeit mit den Grundsätzen europäischer Rechtsvorschriften. Insbesondere die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU stellt Anforderungen zur Anerkennung von Gesellschaften aus anderen EU-Mitgliedstaaten in ihrer Rechtsform nach dem Gesellschaftsrecht ihres Gründungsstaats. Die Niederlassungsfreiheit ist zwar in einigen Punkten mit dem Typenvergleich vereinbar, allerdings könnten auch hier in Einzelfällen Konflikte durch Mischrechtsformen entstehen.⁸⁷

Aufgrund der Aspekte könnte eine Reform in Bezug auf den Vergleich von Rechtstypen mehr Anpassungsfähigkeit bieten als eine strenge Orientierung an einer festen Methode. Gleichzeitig sollte eine Reform eventuelle Rechtsunsicherheiten verringern, um eine gerechte und wirksame steuerliche Behandlung von internationalen Gesellschaftsformen gewährleisten zu können. Dies könnte zusätzlich auch die Rechtssicherheit erhöhen.

⁸⁶ Vgl. BMF: Überblick über das BEPS-Projekt von OECD und G20, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/BEPS/ueberblick.html, Abruf am 20.10.2024.

⁸⁷ Vgl. Schwemmer, StuW, 2023, S. 11.

Eine umfassende Reform erscheint angesichts der verschiedenen Herausforderungen als zielführend, um die Fairness und Effizienz des internationalen Steuerrechts zu optimieren und zu verbessern. Dies könnte erreicht werden, wenn Deutschland seine nationalen Gesetze gezielter an die internationalen Entwicklungen anpassen oder gegebenenfalls überarbeiten würde. Vor allem die Schaffung neuer gesetzlicher Grundlagen in Bezug auf hybride Rechtsträger sowie Mischformen ist wichtig, da diese Rechtsformen immer häufiger auftreten und Deutschland sonst weiterhin Probleme beim Einordnen dieser Gesellschaften hätte. Zudem würde eine Reform nicht nur dazu beitragen, die bestehenden Gesetze zu modernisieren, sondern auch sicherstellen, dass Deutschland weiterhin im internationalen Wettbewerb für Unternehmen attraktiv bleibt. Darüber hinaus könnte eine transparente Regelung für die verschiedenen Strukturen dafür sorgen, dass Steuervermeidung bzw. Steuerumgehung bekämpft würden.

Die weitreichende Diskussion einer Reform des Typenvergleichs zeigt, dass eine neue Lösung notwendig ist, die in die nationalen Gesetze integrierbar ist und dabei sowohl auf wirtschaftliche Veränderungen als auch rechtliche Bedingungen eingeht. Nur durch eine Modernisierung des Rechtstypenvergleichs kann das deutsche und internationale Steuerrecht in einer globalisierten Welt effizient und zukunftssicher bleiben. Es ist notwendig, die Gerechtigkeit der Besteuerung in einer sich ständig wandelnden Wirtschaft zu sichern.

10. Ausblick

In der fortschreitenden Entwicklung der Wirtschaft und Globalisierung ist der Rechtstypenvergleich im internationalen Steuerrecht weiterhin ein zentrales Instrument, um ausländische Gesellschaften in das deutsche Steuerrecht einordnen zu können. Doch es wird zunehmend deutlich, dass der bestehende Ansatz des Rechtstypenvergleichs zahlreiche Hindernisse und Herausforderungen mit sich bringt. Die Stimmen dazu werden immer lauter.

Insbesondere in einer von Digitalisierung und Mobilität geprägten Welt stößt das traditionelle System der rechtstypischen Klassifikation an seine Grenzen. Die rechtlichen Konstruktionen, wie zum Beispiel die bereits erwähnten LLC oder LLP, stellen den Rechtstypenvergleich vor erhebliche Herausforderungen. Oftmals bleibt unklar, nach

welchen Kriterien hybride Gesellschaften und Mischrechtsformen steuerlich zuzuordnen sind, was wiederum die internationale Steuerharmonie gefährdet.

Die Zukunft des Rechtstypenvergleichs ist maßgeblich davon abhängig, wie sinnvoll neue methodische Ansätze umgesetzt werden können, um die derzeitigen Herausforderungen zu mindern. Diesbezüglich sollte überprüft werden, ob der traditionelle Rechtstypenvergleich erhalten und modifiziert werden sollte, oder ob bereits angesprochene Alternativen wie das Optionsmodell oder die Qualifikationsverkettung, geeignetere Lösungen sind um die Schwierigkeiten, die mit dem Typenvergleich einhergehen zu bewältigen.

11. Fazit

Der Vergleich von Rechtstypen im internationalen Steuerrecht ist ein komplexes Fachgebiet, das die verschiedenen Erscheinungsformen der unterschiedlichen Rechtsformen einbezieht und deren Auswirkungen auf die steuerlichen Aspekte von grenzüberschreitenden Sachverhalten diskutiert. Ziel dieser Arbeit war es, durch eine differenzierte Untersuchung die theoretischen Grundlagen und Anwendungsperspektiven des Typenvergleichs und die Auswirkungen dieses Ansatzes auf einzelstaatliche und internationale Steuerpolitik deutlich zu machen.

Einleitend wurde gezeigt, dass das internationale Steuerrecht immer mehr an Bedeutung gewinnt und sich zu einem zentralen Thema grenzüberschreitender wirtschaftlicher Abläufe entwickelt hat.

Ausgehend vom Typenvergleich im internationalen Steuerrecht wurde das Anliegen deutlich, Gemeinsamkeiten und Unterschiede der verschiedenen Herangehensweisen in Beziehung zu setzen und im Zuge des Rechtstypenvergleichs Strategien zur Bewältigung von internationalen steuerlichen Konflikten zu ermitteln, die geprägt sind von der notwendigen Berücksichtigung der spezifischen Voraussetzungen der einzelnen Staaten sowie der Besonderheiten der jeweiligen Interessen.

Im Zentrum der Arbeit stand vor allem die theoretische und praktische Behandlung des „Rechtstypenvergleichs“. Es wurde der Frage nachgegangen, inwiefern dieser Ansatz sich zur Analyse internationaler Steuerregelungen anbietet und welches

Gewicht diesem Vorgehen für die Gestaltung der Steuerpolitik zukommt oder ob er vielmehr aufgrund methodischer Mängel grundsätzlich infrage gestellt werden sollte. Hierzu diene der Aufsatz von Sophia Schwemmer als Diskussionsgrundlage und Basis dazu, den Wert des Rechtstypenvergleichs für die Steuerpolitik und eine kritische Würdigung dieser Methode mit in den Blick zu nehmen.

Im Verlauf der Arbeit wurde daraufhin anhand eines Fallbeispiels die Anwendung der Theorie unter Realbedingungen beleuchtet. Diese praktische Anwendung ermöglichte es, die zuvor erlangten theoretischen Erkenntnisse hinsichtlich ihrer Umsetzbarkeit zu prüfen und zugleich auf Einflussfaktoren einzugehen, die bei der Anwendung auf solche Sachverhalte eine entscheidende Rolle spielen können.

Zudem erhielten Reformansätze große Aufmerksamkeit, die auf Grundlage der identifizierten Herausforderungen und Verbesserungsmöglichkeiten im bisherigen Rechtstypenvergleich entwickelt wurden. Eine genaue Betrachtung dieser Reformvorschläge erlaubt es, zukünftige Gestaltungsmöglichkeiten in der Steuerpolitik zu erkennen und damit einen Beitrag zu einem sich stetig wandelnden internationalen Steuerumfeld zu erbringen. Dies kann dazu beitragen, flexiblere, aber auch gerechtere Steuerregelungen zu verwirklichen, die mit den globalen wirtschaftlichen Entwicklungen übereinstimmen und gleichzeitig die Selbstbestimmung der einzelnen Staaten respektiert.

Abschließend kann gesagt werden, dass der Rechtstypenvergleich weiterhin ein zentrales Instrument bleibt, um ausländische Gesellschaften steuerlich einordnen zu können. Obwohl der Typenvergleich eine bewährte Methode im deutschen Steuerrecht darstellt, wird er zunehmend kritisch gesehen, da er in der modernen, globalisierten Wirtschaft an seine Grenzen stößt. Eine Diskussion über mögliche Reformen beziehungsweise Anpassungen des Vergleichs ist unumgänglich, um den heutigen steuerlichen Anforderungen gerecht zu werden. Dennoch bleibt der Rechtstypenvergleich weiterhin ein zentrales Fundament, um internationale Rechtsträger dem deutschen Steuerrecht zuordnen zu können.

Literaturverzeichnis

Aichberger/Gunnar in Weber kompakt: Rechtswörterbuch 10. Edition 2024.

AlleAktien: Lexikon: Internationales Steuerrecht (IStR), <https://www.alleaktien.com/lexikon/internationales-steuerrecht-istr>, Abruf am 12.08.24.

Bachem, DStR 2022, S. 726.

Bachmann, Festschrift für K. Schmidt, Band I, 2019, S. 49, 58 ff.

Bedenk, P.: Rechtstypenvergleich: Einordnung eines ausländischen Rechtsgebildes nach deutschen steuerlichen Gesichtspunkten, S. 348.

Blumenberg/Hundeshagen in Kessler/Kröner/Köhler: Konzernsteuerrecht, 3. Auflage 2018, Rn. 8.

BMF: Aktuelle Gesetze zur Unternehmensbesteuerung – zukunftsorientiert und gerecht, S. 35, Abruf am 18.08.24.

BMF: Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2021-06-30-Koe-MoG/0-Gesetz.html, Abruf am 25.10.2024.

BMF: Überblick über das BEPS-Projekt von OECD und G20, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/BEPS/ueberblick.html, Abruf am 20.10.2024.

BMF: Stand der DBA-Abkommen, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2024-01-15-stand-DBA-1-januar-2024.pdf?__blob=publicationFile&v=3, Abruf am 20.08.2024.

Bundesagentur für Arbeit: Pendleratlas, <https://statistik.arbeitsagentur.de/DE/Naviga-tion/Statistiken/Interaktive-Statistiken/Pendleratlas/Pendleratlas-Nav.html#:~:text=In%20Deutschland%20wohnen%2034%2C459%20Millionen,sozial-versicherungspflichtigen%20Besch%C3%A4ftigung%20nach%20Deutsch-land%20ein>, Abruf am 18.08.2024.

EuZW: Brauneck: Digitalsteuer: Endlich angemessene Steuern für Google, Apple, Facebook und Co. in der EU?, *EuZW* 2018, S. 624.

Fey, A.: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 67 2024, Stand: 01.01.2024, Rn. 1.

Fey, A.: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 68 2024
Stand: 01.01.2023, Rn. 3.

Fleischer: Ein Rundgang durch den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, DStR 2021, S. 430, 433 ff.

Gehrmann, R.: Kapitalgesellschaft, Abs. 1: Definition der Kapitalgesellschaft.

Kahle, H.: Zur Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, S. 377 f.

Kokott: Das Steuerrecht der Europäischen Union, §2 Allgemeine Prinzipien des Steuerrechts der Union, 1. Auflage 2018, Rn. 108.

Kroniger, T.: Anwendung des check the box-Systems auf die KGaA als Joint Venture-Vehikel, IStR 2002, 397.

Linn/Maywald: Der Rechtstypenvergleich nach MoPeG und KöMoG, IStR 2021, 825, S. 825.

Marquardsen: Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 67.

Martini: Die steuerliche Einordnung von Scheinauslandsgesellschaften, IStR 2021, 37.

Neuhaus: Savigny und die Rechtsfindung aus der Natur der Sache, RabelsZ 15, 1949/50, S. 364, 366,

Noack: Von Maurach in die Welt – Der Gesetzentwurf der Expertenkommission zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts im Überblick, NZG 2020, S. 581.

Nürnberg, P.: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 68 2024, Stand: 15.07.2024, Rn. 1-4.

Onpulson: Wirtschaftslexikon, <https://www.onpulson.de/lexikon/kapitalgesellschaft/>, Abruf am 25.08.2024.

Röder, Ein frischer Blick auf den Typenvergleich: Gestiegene gesellschaftsrechtliche Komplexität erfordert radikale Vereinfachung, IStR 2021, S. 795.

Röder: Die Personengesellschaft mit beschränkter Haftung: Eine Lücke im deutschen Gesellschaftsrecht, ZHR 184 (2020), S. 475 ff.

Rödding in Lüdicke/Sistermann: Unternehmensteuerrecht, 2. Auflage 2018, Rn. 4-7.

Röhl, K./Röhl, H.: Allgemeine Rechtslehre. Ein Lehrbuch, 3. Auflage, 2008, S. 154, 156.

Rupp in Rupp/Knies/Faust/Hüll: Internationales Steuerrecht, 5. Auflage 2022, S. 292.

Schnittker in Wassermeyer/Richter/Schnittker: Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 3.13 f.

Schnittker: StuW 2004, Steuersubjektqualifikation ausländischer hybrider Rechtsgebilde, S. 39, 47 ff.

Schönfeld/Plenker/Schaffhausen: Lexikon für das Lohnbüro 2024, 1. Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

Schwemmer, S.: Der Rechtstypenvergleich im Internationalen Steuerrecht, StuW 2023, 82-95, S. 83.

Spengel in Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung, 9. Auflage 2023, S. 333.

Springer Gabler: Gabler Wirtschaftslexikon: Internationales Steuerrecht (IStR).

Teufel in Lüdicke/Sistermann: Unternehmensteuerrecht, 2. Auflage 2018, Rn. 1.

Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder: Zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts – oder: eventus varios res nova semper habet, DStR-Beih 2021, S. 8.

Wilke/Weber: Lehrbuch Internationales Steuerrecht, 16. Aufl. 2022, NWB, Rn. 3.

World Trade Organization: World Trade Statistical Review: Highlights of world trade 2022, Leading merchandise traders, S. 11, https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/wtsr_2023_e.pdf, Abruf am 13.08.2024.

Wulbusch, J.: MoPeG und KöMoG – Reformbedarf beim Rechtstypenvergleich in Private Equity Magazin, 2022.

Rechtsquellenverzeichnis

- AktG** Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 11. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 354) geändert worden ist.
- AO** Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 8a des Gesetzes vom 19. Juli 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 245) geändert worden ist.
- AStG** Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, Artikel 1 G. v. 08.09.1972 BGBl. I S. 1713; zuletzt geändert durch Artikel 10 G. v. 27.03.2024 BGBl. 2024 I Nr. 108, Geltung ab 13.09.1972.
- BGB** Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 22. Oktober 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 320) geändert worden ist.
- EStG** Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist.
- GmbHG** Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 22. Februar 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 51) geändert worden ist.
- HGB** Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 11. April 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 120) geändert worden ist.

HRefG Handelsrechtsreformgesetz, G. v. 22.06.1998 BGBl. I S. 1474; aufgehoben durch Artikel 125 G. v. 19.04.2006 BGBl. I S. 866, Geltung ab 01.07.1998.

Rechtsprechungsverzeichnis

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Bundesfinanzhof		
25.06.1984	GrS 4/82	BStBl 1984 II, S. 751
03.02.1988	I R 134/84	BStBl 1988 II, S. 588
23.06.1992	IX R 182/87	BStBl 1992 II S. 972
20.08.2008	I R 34/08	DStR 2008, 2151, 2153
Bundesgerichtshof		
29.01.2001	II ZR 331/00	BB 2001, S. 374 Nr. 8
Reichsfinanzhof		
12.02.1930	VI A 899/27	RFHE 27, 73, 78.

Quellenverzeichnis für sonstige Quellen

Erlasse

Bundesministerium für Finanzen

Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company
IStR 2004, 351.

Beschlüsse

Bundesverfassungsgericht

Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c
EStG a. F. verfassungsgemäß, DStRE 2006, 988, Rz. 118.

Koalitionsvertrag

Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU, SPD: Ein neuer
Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer
Zusammenhalt für unser Land, S. 131.

Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftssteuerrechts

BGBl 2021 I S. 2050, BStBl 2021 I S. 889.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung. (4. Juli, 2020). Anzahl der in Deutschland arbeitenden Grenzpendler nach Herkunftsländern im Jahr 2019 [Graph]. In *Statista*. Zugriff am 25. Oktober 2024, von <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/73300/umfrage/arbeiten-in-deutschland-grenzpendler/>.

Abbildung 2: eigene Darstellung.

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre hiermit an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne erlaubte Hilfe Dritter verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel verwendet habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Veröffentlichungen stammen, sind als solche kenntlich gemacht. Diese Arbeit lag in gleicher oder ähnlicher Weise noch keiner Prüfungsbehörde vor und wurde bisher noch nicht veröffentlicht.

Virginia Thieltges

Halle (Saale), 30.10.2024