



Ausarbeitung

Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht
Auswirkungen der Körperschaftsteueroption

Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht
Auswirkungen der Körperschaftsteueroption

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 057/21
Abschluss der Arbeit: 28. Juni 2021
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	5
2.	Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht	5
2.1.	Trennungs- und Transparenzprinzip	5
2.2.	Grenzüberschreitende Sachverhalte mit Personengesellschaften	6
2.3.	Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts	7
2.4.	Grundkonflikte der internationalen Besteuerung von Personengesellschaften	8
3.	Deutsche Besteuerung bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens	9
3.1.	Reichweite des deutschen Einkommensteueranspruchs	10
3.2.	Besteuerung von Einkünften aus Betriebsstätten in Deutschland (Inbound-Fall)	10
3.2.1.	Inländische Personengesellschaft (Fall 1)	10
3.2.2.	Ausländische Personengesellschaft (Fall 2)	11
3.3.	Besteuerung von Einkünften aus Betriebsstätten im Ausland (Outbound-Fall)	12
3.3.1.	Inländische Personengesellschaft (Fall 3)	12
3.3.2.	Ausländische Personengesellschaft (Fall 4)	13
3.4.	Fazit	14
4.	Besonderheiten bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens	14
4.1.	Modifikation des innerstaatlichen Rechts durch Doppelbesteuerungsabkommen	14
4.2.	Konflikte bei der Behandlung von Personengesellschaften	15
4.3.	Zurechnungskonflikte	16
4.4.	Abkommensberechtigung	17
4.5.	Qualifikationskonflikte aufgrund unterschiedlicher Einordnung der Personengesellschaft	17
4.6.	Fazit	19
5.	Auswirkungen der Körperschaftsteuroption auf das internationale Steuerrecht	19
5.1.	Die Körperschaftsteuroption nach § 1a KStG n.F.	19
5.2.	Neue Regelungen zur Vermeidung von Steuerverkürzung und weißen Einkünften	21
5.2.1.	Ausschluss der Option bei fehlender Körperschaftsteuerpflicht im Ausland	21
5.2.2.	Vermeidung weißer Einkünfte bei Zurechnungskonflikten	21
5.3.	Auswirkungen der Option auf inländische Personengesellschaften	22
5.4.	Auswirkungen der Option auf Konflikte im internationalen Steuerrecht	23

5.5.	Systembedingte Veränderung der Steuerbelastung bei Ausübung der Option	24
5.6.	Sondervergütungen	25

1. Fragestellung

Der Deutsche Bundestag hat am 21. Mai 2021 aufgrund der Beschlussempfehlung und des Berichtes des Finanzausschusses¹ den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts² angenommen.³ Der Bundesrat hat diesem Gesetzesbeschluss am 25. Juni 2021 zugestimmt.⁴ Das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) sieht die Einführung einer **Körperschaftsteueroption** für bestimmte Personengesellschaften vor: Nach § 1a KStG n.F. können sich Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften⁵ durch unwiderruflichen Antrag ab dem darauffolgenden Wirtschaftsjahr hinsichtlich ihrer Erträge steuerrechtlich so behandeln lassen wie Körperschaften (dazu näher 5.1.).

Vor diesem Hintergrund wird gefragt, wie sich die Besteuerung von Personengesellschaften bzw. deren Gesellschaftern nach derzeitiger Rechtslage im internationalen Steuerrecht darstellt (dazu nachfolgend 2. bis 4.). Weiter wird nach den Auswirkungen der Nutzung der Option auf die internationale Besteuerung der Personengesellschaften gefragt, insbesondere, welche Veränderungen sich bei der Besteuerung von Personengesellschaften ergeben, die die Option nach § 1a KStG n.F. nutzen, ob die Besteuerung einer Personenhandelsgesellschaft als Kapitalgesellschaft nach den Regelungen des internationalen Steuerrechts, insbesondere des Doppelbesteuerungsabkommensrechts, ohne Anpassungen durchgeführt werden kann, welche Anpassungen im internationalen Steuerrecht ggf. erforderlich sind und wie das Risiko einer internationalen Doppelbesteuerung bzw. einer internationalen Nichtbesteuerung aufgrund der Option einzuschätzen ist (dazu nachfolgend 5.).

2. Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht

2.1. Trennungs- und Transparenzprinzip

In Deutschland richtet sich die Ertragsbesteuerung eines Unternehmens bisher nach der Rechtsform. Kapitalgesellschaften als eigenständige juristische Personen unterliegen der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer, ihre Gesellschafter sind erst bei Ausschüttung der Unternehmensgewinne steuerpflichtig (§ 20 EStG, § 8b KStG). Der Gesetzgeber unterscheidet also im Sinne einer formellen Betrachtungsweise die Vermögensebene der Kapitalgesellschaft von der ihrer Gesellschafter (**Trennungsprinzip**). Personengesellschaften werden demgegenüber transparent be-

1 BT-Drs. 19/29843 vom 19.5.2021.

2 BT-Drs. 19/28656 vom 19.4.2021.

3 BR-Drs. 467/21 vom 4.6.2021 mit dem Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages.

4 BR-Drs. 467/21 (Beschluss) vom 25.6.2021.

5 Zur Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung auf Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestags, Sachstand „Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften - Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung auf Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften“ vom 12.5.2021, WD 4 – 3000 – 053/21.

steuert. Zwar unterliegen sie selbst der Gewerbesteuer, sind aber weder körperschaftsteuerpflichtig noch einkommensteuerpflichtig.⁶ Vielmehr sind ihre Gesellschafter mit dem auf sie entfallenden Anteil an den Einkünften der Gesellschaft einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig. Insofern werden ihnen die Erträge des gesellschaftlich gehaltenen Unternehmens zugerechnet (**Transparenzprinzip**). Das deutsche Unternehmensteuersystem wird daher als dualistisch bezeichnet.⁷ Die Option zur Körperschaftsteuer in § 1a KStG n.F. durchbricht diesen rechtsformabhängigen Dualismus und überlässt zumindest einigen Personengesellschaften die Wahl, nach dem einen oder dem anderen System besteuert zu werden.

Während Körperschaften weitgehend einheitlich als rechtsfähig angesehen und folglich nach dem Trennungsprinzip besteuert werden, lassen sich **international** für die Besteuerung der Personengesellschaften drei Systeme unterscheiden. Neben dem System der transparenten Besteuerung wenden viele Staaten auf Personengesellschaften das Trennungsprinzip an und besteuern sie als steuerlich selbständige Körperschaften.⁸ Einige Staaten kennen beide Systeme und sehen – wie jetzt auch Deutschland (dazu 5.1.) – Optionsmöglichkeiten vor.⁹

2.2. Grenzüberschreitende Sachverhalte mit Personengesellschaften

Die Regelungen des deutschen internationalen Steuerrechts werden in Bezug auf Personengesellschaften und ihre Gesellschafter relevant, wenn diese grenzüberschreitend agieren. Dabei sind zahlreiche unterschiedliche Konstellationen denkbar, in tatsächlicher Hinsicht etwa in Abhängigkeit vom Sitz bzw. der Geschäftsleitung der Personengesellschaft, vom Sitz der Gesellschafter, von der Lage der Einkünftequelle. Diese Sachverhalte können sich über zwei oder mehrere Staaten erstrecken. Weiter unterscheiden sich diese Sachverhalte danach, ob die beteiligten Staaten Personengesellschaften transparent oder intransparent besteuern und ob zwischen ihnen Doppelbesteuerungsabkommen bestehen.

Um eine Einordnung der zahlreichen Konstellationen zu ermöglichen, werden im Folgenden vier Grundkonstellationen betrachtet. Zum einen die Investition *ausländischer* Investoren in eine inländische Einkünftequelle („Inbound“-Fälle), entweder über eine inländische oder eine ausländische Personengesellschaft. Zum anderen die Investition *inländischer* Investoren in eine ausländische Einkünftequelle („Outbound“-Fälle), entweder über eine inländische oder eine ausländische Personengesellschaft. Dreistaatensachverhalte werden dabei außen vor gelassen. Investoren als Gesellschafter der jeweiligen Personengesellschaft können natürliche Personen, Körperschaften oder wiederum Personengesellschaften sein. Zur Vereinfachung wird hier von *natürlichen Perso-*

6 Vgl. zum Ganzen *Hennrichs* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, § 10 Rn. 1 ff.

7 Vgl. dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestags, Sachstand „Auswirkungen des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) auf die verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Dualismus des Unternehmensteuerrechts“ vom 11.5.2021, WD 4 – 3000 – 051/21.

8 *Wassermeyer*, in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 2.13; *Weggenmann/Nehls*, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 1 Rn. 28, 31 f.

9 *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 29 ff.; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, § 7 Rn. 512.

nen ausgegangen, soweit dies nicht anders dargestellt wird. Diese sind *inländische* Steuerpflichtige, wenn sie ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) in Deutschland haben; sie unterliegen dann der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland mit ihrem Welteinkommen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). *Ausländische* Gesellschafter unterliegen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der deutschen Einkommensteuer nur mit bestimmten inländischen Einkünften (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG). Die beschränkte Steuerpflicht basiert auf dem Inlandsbezug der Einkünftequelle und damit dem Quellenprinzip. Personengesellschaften sind *inländisch*, wenn sie ihre Geschäftsleitung im Inland haben; auf den Sitz kommt es dabei nicht an.¹⁰ Als Einkünftequelle wird der Einfachheit halber von einer *Betriebsstätte* ausgegangen, soweit nicht anders dargestellt. Weiterhin beschränkt sich die folgende Betrachtung auf *gewerblich* tätige Personengesellschaften. Auf die Besonderheiten vermögensverwaltender oder gewerblich geprägter Personengesellschaften wird hier nicht eingegangen.

2.3. Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts

Als internationales Steuerrecht wird die Gesamtheit der Normen bezeichnet, welche den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr steuerbezogen beeinflussen.¹¹ Es stellt die steuerrechtliche Reaktion auf die internationale Verflechtung der Wirtschaft dar, welche grenzüberschreitende Steuersachverhalte entstehen lässt; Grundanliegen ist hierbei insbesondere die Verhinderung einer wirtschaftshemmenden oder -verzerrenden Doppel- oder Nichtbesteuerung dieser Sachverhalte.¹²

Die internationale Dimension dieses Rechtsgebiets ergibt sich im Wesentlichen aus seinem inhaltlichen Bezug, während die Rechtsnatur der relevanten Normen zu einem großen Teil national ist:¹³ Im Ausgangspunkt regelt jeder Staat selbst die geografische Reichweite seiner Steuernormen, auch ihre Geltung bei auslandsbezogenen Sachverhalten und die Berücksichtigung einer Besteuerung durch andere Staaten.¹⁴ In dieser Regelung ist der Staat weitgehend frei: Solange ein sachlicher Anknüpfungspunkt für die Ausdehnung des eigenen Steuerrechts auf Sachverhalte mit Auslandsbezug besteht, ist dies völkerrechtlich zulässig.¹⁵ Im Rahmen der Ertragsteuern folgen die nationalen Regelungen insbesondere dem Welteinkommens- und dem Quellenbesteuerungsprinzip (siehe 2.2.).

10 Frotscher, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 514; Wassermeyer, in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 2.2.

11 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 1.82 f.

12 Frotscher, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 1 ff.

13 Frotscher, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 27.

14 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 1.90.

15 Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen Rn. 11, 13.

Fallen Quellen- und Ansässigkeitsstaat auseinander, können sich die Steueransprüche der Staaten überschneiden. Wenngleich ein völkerrechtliches Gebot der Vermeidung von Mehrfachbesteuerung nicht existiert,¹⁶ wurden auf nationaler und völkerrechtlicher Ebene Normen geschaffen, die eine Doppelbesteuerung im Sinne einer mehrfachen und gleichartigen steuerlichen Erfassung eines Steuerobjekts und -subjekts durch verschiedene Hoheitsträger verhindern sollen.¹⁷ Gängig sind dabei die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode, die teilweise wiederum mit Klauseln zur Verhinderung einer Nichtbesteuerung von Einkünften verbunden werden.¹⁸ Vorherrschendes völkerrechtliches Mittel zur Verhinderung von Doppel- und Nichtbesteuerungen sind die **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA). Mit diesen völkerrechtlichen Verträgen beschränken Staaten ihre Steueransprüche, um Kollisionslagen aufzulösen, indem das Besteuerungsrecht für bestimmte Sachverhalte mit Auslandsbezug einem Staat zugeteilt wird.¹⁹ Die DBA beruhen zumeist auf den Musterabkommen von UN und OECD.²⁰ In Deutschland stehen sie im Rang eines Bundesgesetzes (Art. 59 Abs. 2 GG) und gehen den nationalen Regeln zur Reichweite der deutschen Steueransprüche und zur Berücksichtigung kollidierender Steueransprüche anderer Staaten als *lex specialis* vor, können aber ihrerseits durch vertragsbrüchige (völkerrechtswidrige, aber verfassungskonforme) innerstaatliche Normen überschrieben werden (Treaty Override)²¹.

2.4. Grundkonflikte der internationalen Besteuerung von Personengesellschaften

Wenngleich die große Zahl an international tätigen Personengesellschaften als deutsche Besonderheit gilt,²² kennen zahlreiche Rechtssysteme vergleichbare Formen von Gesellschaften. Die nationalrechtliche Einordnung hinsichtlich der (steuerrechtlichen) **Rechtssubjektivität** divergiert indes. Kategorisierung, Rechtsfähigkeit und Besteuerungsregime einer Gesellschaft richten sich nach dem nationalen Recht des jeweils anwendenden Staats. Weder das allgemeine Völkerrecht noch die verschiedenen DBA kennen Regelungen für eine allgemeinverbindliche Einordnung,²³ die nationalrechtliche Kategorisierung durch andere am Steuersachverhalt beteiligte Staaten

16 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen Rn. 13.

17 *Seer* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 1.92.

18 *Seer* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 1.93 ff.

19 Dazu *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen Rn. 65 f. Zu bestehenden und geplanten DBA mit deutscher Beteiligung siehe BMF-Schreiben vom 18.2.2021 „Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2021“.

20 Vgl. dazu *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen Rn. 33 ff. Zum Multilateralen Instrument (MLI) zur vereinfachten Übernahme der OECD-Aktionspläne in das DBA-Recht siehe *Lehner* a.a.O. Rn. 220 ff.

21 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen Rn. 197, 201.

22 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 511.

23 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 514.

bleibt jeweils außer Betracht.²⁴ In Deutschland werden ausländische Gesellschaften für die Zwecke der Ertragsbesteuerung im Wege eines sog. **Rechtstypenvergleichs** anhand ihres rechtlichen Aufbaus und ihrer wirtschaftlichen Stellung in die nationalrechtlichen Rechtsformen eingeordnet.²⁵

Aus diesem Grund gibt es Gesellschaften, die in ihrem Sitz- bzw. Geschäftsleitungsstaat als steuerlich rechtsfähig angesehen und nach dem Trennungsprinzip besteuert werden, in anderen beteiligten Staaten aber nach dem Transparenzprinzip erfasst werden (sog. **hybride Gesellschaften**) und umgekehrt (sog. **umgekehrt hybride Gesellschaften**).²⁶ Hybride Gesellschaften entstehen aufgrund des unterschiedlichen Steuer- und Gesellschaftsrechts und eines unterschiedlich durchgeführten Rechtstypenvergleichs.²⁷ Daraus entsteht das Grundproblem des internationalen Steuerrechts im Bereich der Personengesellschaften: das Aufeinandertreffen von Besteuerungsansprüchen von nach Transparenz- und Trennungsprinzip steuernden Staaten im Rahmen der geschilderten grenzüberschreitenden Sachverhalte (siehe 2.2.). Damit gehen **drei Bereiche von Konfliktpotenzial** einher: die unterschiedliche Zurechnung der zu steuernden Erträge zu Gesellschaft oder Gesellschaftern, die unterschiedliche Beurteilung der Abkommensberechtigung der Gesellschaft im Rahmen der DBA und (weitere) Qualifikationskonflikte, im Rahmen derer beteiligte Staaten als Folge daraus die Normen der DBA unterschiedlich anwenden, sodass Konstellationen von Nicht- oder Doppelbesteuerung entstehen können.²⁸

Zudem können auch zwischen nach dem Transparenzprinzip steuernden Staaten Unterschiede in der Anwendung dieser Normen entstehen, wenn sie etwa unterschiedliche Kriterien für den Rechtstypenvergleich heranziehen oder ein Staat gerade ausländische Gesellschaften pauschal als Körperschaften behandelt, während der andere einen Rechtstypenvergleich heranzieht.

3. Deutsche Besteuerung bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf die oben (2.2.) genannten Sachverhalte; sie berücksichtigen noch nicht die Körperschaftsteueroption; zu deren Auswirkungen auf das internationale Steuerrecht siehe nachfolgend 5.

24 Vgl. BFH, Urteil vom 25.5.2011, I R 95/10, DStR 2011, 1553.

25 *Weggenmann/Nehls*, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 1 Rn. 19 f.; *Wassermeyer*, in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 2.22.

26 *Marquardsen*, StuW 2019, 374. Vgl. auch *Weggenmann/Nehls*, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 1 Rn. 30, 35; *Jacobs/Endres/Sprengel* in: Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 1274.

27 *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 24 ff.

28 Vgl. *Marquardsen*, StuW 2019, 374, 375 f.

3.1. Reichweite des deutschen Einkommensteueranspruchs

Wenngleich Deutschland mit über 90 Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen hat, besteht mit zahlreichen anderen Staaten wie etwa Brasilien kein Abkommen.²⁹ In diesem Fall richten sich die Reichweite deutscher Steueransprüche bei grenzüberschreitenden Sachverhalten und die Mechanismen zur Verhinderung einer unerwünschten Nicht- oder Doppelbesteuerung allein nach nationalem Recht. Bei Anwendung der deutschen Steuergesetze werden ausländische Gesellschaften, die nach dem deutschen Rechtstypenvergleich als Personengesellschaften anzusehen sind, sowie ihre Gesellschafter nach dem Transparenzprinzip besteuert (siehe 2.1.). Die transparente Besteuerung gilt auch unabhängig davon, ob es sich um in- oder ausländische Einkünftequellen (Betriebsstätten) handelt bzw. ob die Gesellschafter im In- oder Ausland ansässig sind.³⁰

Unter Anwendung des Transparenzprinzips etabliert das EStG bei grenzüberschreitenden Sachverhalten einen deutschen Besteuerungsanspruch, wenn eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht des Gesellschafters in Deutschland besteht (siehe 2.2.). Im Ergebnis besteht daher ein deutscher Besteuerungsanspruch, wenn der Gesellschafter einer (aus deutscher Sicht transparenten) Personengesellschaft seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat oder die über die Personengesellschaft erzielten Einkünfte aus einer inländischen Quelle stammen.

3.2. Besteuerung von Einkünften aus Betriebsstätten in Deutschland (Inbound-Fall)

Im Folgenden werden Grundzüge der Besteuerung von Personengesellschaften nach deutschem Recht dargestellt, deren Gesellschafter über eine in- oder ausländische Personengesellschaft Einkünfte aus einer in Deutschland belegenen Einkünftequelle beziehen (Inbound-Fälle). Der Übersichtlichkeit halber wird von einer inländischen Betriebsstätte ausgegangen.

3.2.1. Inländische Personengesellschaft (Fall 1)

Annahmegemäß gehört die Betriebsstätte zu einer inländischen Personengesellschaft (Geschäftsleitung in Deutschland). Hinsichtlich der im Ausland ansässigen Gesellschafter greift wegen der inländischen Einkünftequelle (Betriebsstätte) die beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG) ein. Beschränkt steuerpflichtig sind die Gesellschafter (Transparenzprinzip).³¹ Zu diesen Einkünften des ausländischen Gesellschafters gehören neben dem Gewinnanteil auch Sondervergütungen (dazu 5.6.).³² Auszahlungen von Gewinnen der Personengesellschaft an den ausländischen Gesellschafter sind aus deutscher Sicht steuerfreie Entnahmen; eine

29 BMF-Schreiben vom 18.2.2021 „Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2021“.

30 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 516.

31 Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht können auch die in einem Drittstaat gezahlten Steuern entsprechend § 34c Abs. 1 EStG in Deutschland angerechnet werden, siehe § 50 Abs. 3 EStG, dazu *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 524.

32 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 518 (daher sind auch Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig, siehe aber auch § 4i EStG).

Kapitalertragsteuer erhebt Deutschland darauf daher nicht³³ (siehe zu optierenden Gesellschaften dagegen noch 5.2.2.). Soweit der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters dem Transparenzprinzip folgt und die Einkünfte ebenfalls dem Gesellschafter zurechnet, kommt es aufgrund des Welteinkommensprinzips im Ansässigkeitsstaat zu einer Doppelbesteuerung der Einkünfte. Die Vermeidung oder Abmilderung der Doppelbesteuerung ist Sache des Ansässigkeitsstaates, der die deutsche Steuer regelmäßig auf seine Steuer anrechnen wird.³⁴

Wenn der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters dagegen die Personengesellschaft als **intransparent** ansieht und dieser daher die Einkünfte aus der Betriebsstätte zurechnet (umgekehrt hybride Gesellschaft; zum Fall der hybriden Gesellschaft siehe 3.3.2., Fall 4), kommt es nicht zur Doppelbesteuerung, soweit der Ansässigkeitsstaat nicht vom Vorliegen von Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter ausgeht. Soweit der Ansässigkeitsstaat den (ggf. späteren) Zufluss von Gewinnen (aus deutscher Sicht eine steuerfreie Entnahme) als Dividende besteuert, kommt es insoweit zu einer Doppelbesteuerung, deren Vermeidung wiederum vom Recht des Ansässigkeitsstaates abhängt,³⁵ ob der Gesellschafter also danach die in Deutschland auf seine Betriebsstätteinkünfte gezahlte Steuer auf seine ausländische Steuer auf die Dividende anrechnen kann (siehe dazu aus deutscher Sicht 3.3.2, Fall 4).³⁶

3.2.2. Ausländische Personengesellschaft (Fall 2)

Liegt die Geschäftsleitung der Personengesellschaft in dem anderen Staat (Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters), ergeben sich bei angenommener Transparenz der Personengesellschaft zunächst keine Veränderungen. Die im Ausland ansässigen Gesellschafter unterliegen mit ihren inländischen Betriebsstätteinkünften der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG).

Wenn der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters und der Personengesellschaft auf die Personengesellschaft das **Trennungsprinzip** anwendet, unterliegt die Gesellschaft regelmäßig dort der Körperschaftsteuer, so dass eine Doppelbesteuerung entsteht. Ihre Vermeidung ist wiederum Sache des Ansässigkeitsstaates. Aufgrund der unterschiedlichen Einordnung derselben Gesellschaft durch Deutschland und den Ansässigkeitsstaat entsteht das Problem der steuersubjektübergreifenden Anrechnung der deutschen Steuer (der Gesellschafter) auf die Körperschaftsteuer der Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat, das nach dem nationalen Recht des Ansässigkeitsstaates zu lösen ist (siehe dazu aus deutscher Sicht 3.3.1., Fall 3).

33 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 518 (keine branch profit tax).

34 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 520.

35 Nachgelagerte Doppelbesteuerung beim Gesellschafter, siehe *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 44 f., 47 f. (Sache des Ansässigkeitsstaates).

36 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 520 (kann wegen fehlender Personenidentität zweifelhaft sein).

3.3. Besteuerung von Einkünften aus Betriebsstätten im Ausland (Outbound-Fall)

Im Folgenden werden Grundzüge der Besteuerung von Personengesellschaften nach deutschem Recht dargestellt, deren Gesellschafter in Deutschland ansässig sind und über eine in- oder ausländische Personengesellschaft Einkünfte aus einer in einem anderen Staat belegenen Einkünftequelle beziehen (Outbound-Fälle). Der Übersichtlichkeit halber wird von einer in dem anderen Staat belegenen Betriebsstätte ausgegangen. Ein deutscher Besteuerungsanspruch ergibt sich hier aus der Ansässigkeit des Gesellschafters in Deutschland im Rahmen seiner unbeschränkten Steuerpflicht (siehe 2.2.).

3.3.1. Inländische Personengesellschaft (Fall 3)

Liegt die Geschäftsleitung der Gesellschaft in Deutschland, werden Einkünfte anteilig bei den im Inland ansässigen Gesellschaftern als deren ausländische Einkünfte besteuert (Welteinkommensprinzip). Die Betriebsstätteneinkünfte im Ausland sind anteilige Unternehmensgewinne der Gesellschafter. Diese Besteuerung wird regelmäßig mit der Besteuerung im Betriebsstättenstaat zusammentreffen. Besteuert dieser nach dem Transparenzprinzip ebenfalls den (in Deutschland ansässigen) Gesellschafter, stellt sich die Frage nach einer Reaktion Deutschlands als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters auf die Doppelbesteuerung. Hier kommt es zur **Anrechnung der ausländischen Steuer** auf die deutsche Steuer des Gesellschafters aus derselben Einkünftequelle (§ 34c Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 34d Nr. 2 lit. a EStG). Denn nach § 34c Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzte und gezahlte (...) ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. Die ausländischen Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen (§ 34c Abs. 1 Satz 5 EStG). Die Anrechnung setzt also grundsätzlich voraus, dass die ausländische Steuer denselben Steuerpflichtigen in demselben Veranlagungszeitraum trifft (Identität des Steuersubjekts und des Besteuerungszeitraums). Für die Durchführung der Anrechnung gilt die sog. per-country-limitation, das heißt die Anrechnung beschränkt sich jeweils auf einen ausländischen Staat (§ 68a EStDV i.V.m. § 34c Abs. 7 EStG). Die Doppelbesteuerung wird also durch die Anwendung der Anrechnungsmethode vermieden.³⁷

Wenn der Quellenstaat dagegen auf die inländische Personengesellschaft das **Trennungsprinzip** anwendet, wird er die in Deutschland ansässige Gesellschaft im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der Körperschaftsteuer unterwerfen, anstatt die Gesellschafter zu besteuern. Problematisch ist, ob eine Anrechnung nach § 34c EStG auch in diesem Fall erfolgen kann. Denn hier fallen Steuersubjekt (Gesellschaft bzw. Gesellschafter) und Steuerart (Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer) auseinander. Dies würde eine (anteilige) Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer der in Deutschland ansässigen Gesellschafter erfordern.

³⁷ Alternativ zur Anrechnung ist die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen (Abzugsmethode, § 34c Abs. 2 EStG).

Die Anrechenbarkeit der Körperschaftsteuer ist in diesem Fall umstritten.³⁸ Da für die Beurteilung der steuerlichen Vorgänge im Quellenstaat wiederum die (typisierend-vergleichende) deutsche Sichtweise maßgeblich ist, muss es darauf ankommen, dass der andere Staat denselben Sachverhalt besteuert und die steuerrechtliche Einordnung im anderen Staat außer Betracht bleiben.³⁹ Die Anrechnung ist daher so durchzuführen, als ob der inländische Gesellschafter die Steuer im Ausland bezahlt hätte.⁴⁰ Im Ergebnis wird daher überwiegend eine Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG bejaht, sodass eine Doppelbesteuerung im Rahmen der Anrechnungsmethode vermieden wird.⁴¹

3.3.2. Ausländische Personengesellschaft (Fall 4)

Liegt neben der Betriebsstätte auch die Geschäftsleitung der Personengesellschaft in dem Quellenstaat, ergeben sich aus deutscher Sicht wegen der Transparenz der Personengesellschaft keine Veränderungen, wenn auch der Quellenstaat die Personengesellschaft transparent besteuert. Zu den Einkünften des inländischen Gesellschafters gehören nicht nur die anteiligen Einkünfte aus der Personengesellschaft, sondern auch die Sondervergütungen (dazu 5.6.).⁴²

Wendet der andere Staat dagegen das **Trennungsprinzip** an und erfasst die Gesellschaft daher als dort unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft (hybride Gesellschaft), kollidiert der deutsche Steueranspruch gegen den unbeschränkt steuerpflichtigen (inländischen) Gesellschafter mit dem Körperschaftsteueranspruch des anderen Staates; es kommt zur sofortigen Doppelbesteuerung.⁴³ Auch in diesem Fall wird aber eine (anteilige) Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer der unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter entsprechend § 34c Abs. 1 EStG bejaht (siehe auch 3.3.1. zu Fall 3).⁴⁴

Die Gefahr einer Doppelbesteuerung entsteht auch, wenn der andere Staat den in Deutschland ansässigen Gesellschafter hinsichtlich der Ausschüttung von Gewinnen oder der Zahlung von

38 Vgl. zum Streit um die Anrechnung in Deutschland *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 529 f.

39 Vgl. dazu *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 522.

40 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 522; *Rasch*, in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG, 9. Ed. (1. Januar 2021), § 34c Rn. 29 (einheitliche Auslegung nach deutschem Recht); vgl. auch *Wagner* in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 35 (die ausländische Steuer vom Gewinn der Gesellschaft wird in eine Steuer vom Gewinnanteil des Gesellschafters umgedeutet).

41 Dazu ausführlich *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 49 ff. (durch Auslegung des § 34c EStG erreichbares, aber dogmatisch zweifelhaftes und daher unsicheres Ergebnis).

42 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 526 (Sonderbetriebsausgaben sind abzugsfähig).

43 *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 45 f., 48.

44 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 529 (wenn Deutschland die Einordnung als Körperschaft ignoriert, muss es die Anrechnung zulassen).

Sondervergütungen im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht mit einer Kapitalertragsteuer belegt.⁴⁵ Die Anrechenbarkeit einer solchen Quellensteuer auf die deutsche Steuer ist wiederum zweifelhaft; hinzu kommt noch die zeitliche Differenz zwischen der sofortigen deutschen Einkommensteuer und der Quellensteuer auf die ggf. später gezahlten Dividenden.⁴⁶

3.4. Fazit

Die mit der unterschiedlichen rechtlichen Einordnung der Personengesellschaften durch die beteiligten Staaten verbundenen Besteuerungsfolgen lassen sich insgesamt durch den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters handhaben bzw. ausgleichen, soweit dieser eine gewisse Flexibilität in seinen unilateralen (Anrechnungs-)Regelungen aufweist, so dass Doppelbesteuerungen vermieden werden. Solange der Quellenstaat im Übrigen die erzielten Einkünfte voll besteuert (Betriebsstätteneinkünfte, Vermietungseinkünfte), ergeben sich auch keine unerwünschten Nichtbesteuerungen.

4. Besonderheiten bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens

4.1. Modifikation des innerstaatlichen Rechts durch Doppelbesteuerungsabkommen

In den gegenüber den innerstaatlichen Regelungen (dazu 3.) vorrangigen DBA versucht Deutschland mit jeweils einem anderen Staat, hinsichtlich der sie beide betreffenden grenzüberschreitenden Steuersachverhalte zu regeln, ob die nach dem jeweiligen nationalen Recht bestehenden Besteuerungsansprüche bestätigt oder modifiziert werden, insbesondere im Falle der Doppelbesteuerung das innerstaatliche Steuerrecht zu beschränken.⁴⁷ Die von Deutschland abgeschlossenen Verträge orientieren sich in der Regel an dem Musterabkommen der OECD (OECD-MA).⁴⁸ Die folgende Darstellung bezieht sich daher auf dessen Regelungen.

Das OECD-MA klassifiziert verschiedene Einkünfte und weist Besteuerungsrechte durch Verteilungsnormen einem oder beiden Staaten zu. Die Beschränkung des innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten (als Reaktion auf die Verteilungsnormen) erfolgt durch die Freistellungs- (Art. 23A OECD-MA) oder die Anrechnungsmethode (Art. 23B OECD-MA) zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen.⁴⁹ Die **Freistellungsmethode** sieht vor, dass bestimmte Erträge, die bereits in einem anderen Staat besteuert werden, sachlich vollständig von der Berechnungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates ausgenommen werden. Im Rahmen der **Anrechnungsmethode** wird hingegen eine Steuer, mit der ein Steuersubjekt in einem anderen Staat tatsächlich belastet worden

45 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 528 (die Kapitalertragsteuer kann auch Sondervergütungen erfassen).

46 Dafür *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 529 f. gegen die Auffassung der Finanzverwaltung; dort auch zum Streit um die Anrechnung in Deutschland.

47 Vgl. *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen Rn. 64, 68.

48 OECD-Musterabkommen 2017 zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Stand: November 2017.

49 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen Rn. 68.

ist, von der im Ansässigkeitsstaat zu entrichtenden Steuersumme abgezogen.⁵⁰ Sowohl die Freistellungs- als auch die Anrechnungsmethode können im Einzelfall Nachteile haben. So führt die Anrechnungsmethode letztlich zu einer Anhebung auf das höhere Steuerniveau mit Wirkung für beide Staaten, während die Freistellungsmethode die Berücksichtigung von Verlusten verhindert.⁵¹ In der deutschen Abkommenspraxis ist die Freistellungsmethode die Grundregel, die Anwendung der Anrechnungsmethode hat in den letzten Jahren allerdings stark zugenommen.⁵²

Unternehmensgewinne können grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden. Hält ein Unternehmen jedoch in dem anderen Staat eine Betriebsstätte, so kann auch dieser Staat die Gewinne besteuern, soweit die Gewinne des Unternehmens dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA). Unternehmen in diesem Sinne ist ein Unternehmen, das von einer in dem jeweiligen Staat ansässigen Person betrieben wird (Art. 3 Abs. 1 lit. d OECD-MA). Unternehmer kann daher eine Kapitalgesellschaft oder eine natürliche Person sein, eine Personengesellschaft dagegen nur, wenn sie in dem Staat der Besteuerung unterliegt (dazu unten 4.4.); ansonsten sind die Gesellschafter der Personengesellschaft Unternehmer. In transparenten Systemen sind die Unternehmensgewinne im Sinne des Abkommens also anteilige Gewinne der Gesellschafter im Sinne des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA, die Betriebsstätten der Personengesellschaft sind ihnen anteilig zuzurechnen.⁵³

4.2. Konflikte bei der Behandlung von Personengesellschaften

Bei Anwendung eines DBA auf grenzüberschreitende Sachverhalte von Personengesellschaften (dazu 2.2.) ergeben sich neben den – auch im Nicht-DBA-Fall bestehenden – Zurechnungskonflikten (dazu 4.3.) weitere Konflikte um die Abkommensberechtigung (dazu 4.4.) der Personengesellschaften. Aus diesen Konflikten folgen ggf. (weitere) Qualifikationskonflikte (dazu 4.5.) bei der Anwendung der Verteilungsnormen des DBA, wenn der Sachverhalt von den beteiligten Staaten unterschiedlich beurteilt wird.⁵⁴ Bei Bestehen eines DBA nehmen daher die Konfliktlagen bei der Behandlung von hybriden Gesellschaften zu, woraus unerwünschte Doppelbesteuerungen oder doppelte Nichtbesteuerungen resultieren können.⁵⁵ Insgesamt muss das Problem der Behandlung der Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht als ungelöst bezeichnet

50 Vgl. dazu *Seer* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 1.93.

51 Vgl. *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, OECD-MA, Art. 23A Rn. 4.

52 *Ismer*, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 23 Rn. 16, 63b.

53 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 545.

54 Vgl. *Marquardsen*, StuW 2019, 374, 375; vgl. auch *Wassermeyer*, in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 2.30.

55 *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 65 f., 70.

werden.⁵⁶ Unklar ist bereits, ob die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von hybriden Gesellschaften überhaupt ein Ziel der DBA ist.⁵⁷

4.3. Zurechnungskonflikte

Zurechnungskonflikte entstehen, wenn die beteiligten Staaten die Einkünfte steuerlich unterschiedlichen Personen zurechnen. Aufgrund der in den Staaten abweichenden Regelungen über die zivilrechtliche und steuerliche Behandlung von Personengesellschaften sowie den jeweiligen Rechtstypenvergleich kommt es in zahlreichen Konstellationen zu Zurechnungskonflikten bei der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften (siehe 3.). Die Frage der Einordnung einer Personengesellschaft als transparent oder intransparent und die Zurechnung der Einkünfte zu der Gesellschaft bzw. den Gesellschaftern ist aber eine Frage des nationalen Steuerrechts der beteiligten Staaten und erfährt keine Regelung oder Konkretisierung durch DBA.⁵⁸ Daraus resultierende Konflikte können daher auch durch DBA grundsätzlich nicht behoben werden.⁵⁹ Dazu ist auf das nationale Recht des jeweils anwendenden Staates zurückzugreifen.

Zwar wird versucht, die sich aus dem Zurechnungskonflikt ergebenden Konfliktlagen und ihre Folgen durch Auslegung der bestehenden Abkommen,⁶⁰ durch einzelne Bestimmungen des innerstaatlichen Steuerrechts⁶¹ oder durch Schaffung spezifischer Abkommensbestimmungen (zum Beispiel durch Ansässigkeitsfiktionen für die Gesellschaft oder die Gesellschafter, durch die Anordnung der Maßgeblichkeit der Einordnung des Quellenstaates bzw. eine Qualifikationsverkettung oder durch Vorschriften wie den neuen Art. 1 Abs. 2 OECD-MA⁶²)⁶³ zu entschärfen. Eine überzeugende Lösung des Problems ist jedoch noch nicht gefunden.⁶⁴ Am ehesten bietet sich eine

56 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 536; *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 18

57 *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 82.

58 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 537, 539, 541; vgl. auch *Marquardsen*, *StuW* 2019, 374, 379; *Stöber*, *IStr* 2020, 601, 604 f.

59 *Marquardsen*, *StuW* 2019, 374, 388.

60 Dazu *Marquardsen*, *StuW* 2019, 374, 378 ff.; *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 108 ff.

61 Dazu *Marquardsen*, *StuW* 2019, 374, 382 ff.; *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 147 ff.

62 Art. 1 Abs. 2 OECD-MA enthält eine einkünftebezogene Ansässigkeitsfiktion, regelt aber nicht die ggf. abweichende steuerliche Zurechnung der Einkünfte nach nationalem Recht, *Ismer/Blank*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 4 Rn. 73a.

63 Dazu *Marquardsen*, *StuW* 2019, 374, 384 ff.; *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 163 ff.

64 Zu diesem Schluss kommt *Marquardsen*, *StuW* 2019, 374, 388.

Entschärfung des Problems durch unilaterale Bestimmungen des innerstaatlichen Steuerrechts an (zum Beispiel durch eine Switch-Over-Klausel, siehe auch § 50d Abs. 9 EStG).⁶⁵

4.4. Abkommensberechtigung

Eine Personengesellschaft kann Rechte aus einem DBA geltend machen (Abkommensberechtigung), wenn sie als Person im Sinne des Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA in einem der beteiligten Staaten ansässig ist. In einem Vertragsstaat ansässig ist eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Die Ansässigkeit setzt die unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne einer Welteinkommensbesteuerung voraus.⁶⁶ Demnach sind transparent besteuerte Personengesellschaften nicht, intransparent besteuerte Personengesellschaften abkommensberechtigt.⁶⁷ Im Falle transparent besteuerten Personengesellschaften sind grundsätzlich die Gesellschafter abkommensberechtigt.⁶⁸ Räumt das nationale Recht einer transparent besteuerten Personengesellschaft die Option zur Körperschaftbesteuerung ein, folgt daraus infolge der Ausübung der Option auch die Ansässigkeit der Gesellschaft.⁶⁹ Mit der Ansässigkeit der Personengesellschaft in einem der Vertragsstaaten ist aber noch nicht entschieden, dass auch der andere Vertragsstaat von der Ansässigkeit ausgeht. Denn es ist umstritten, ob der andere Staat die im Ansässigkeitsstaat bestehende Abkommensberechtigung der Personengesellschaft beachten muss.⁷⁰

4.5. Qualifikationskonflikte aufgrund unterschiedlicher Einordnung der Personengesellschaft

Aus der unterschiedlichen Einordnung der Personengesellschaften entstehen Qualifikationskonflikte bei Anwendung des DBA vor allem in der Konstellation, wenn der Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft diese als steuerpflichtig behandelt (siehe dazu auch die Beispiele in 3.2.2.,

65 So *Marquardsen*, *StuW* 2019, 374, 389.

66 *Ismer/Blank*, in: *Vogel/Lehner, DBA*, 7. Aufl. 2021, Art. 4 Rn. 76.

67 *Frotscher*, *Internationales Steuerrecht*, 5. Aufl. 2020, Rn. 535; *Ismer/Blank*, in: *Vogel/Lehner, DBA*, 7. Aufl. 2021, Art. 4 Rn. 73. Die Abkommensberechtigung besteht daher im Ergebnis nur für hybride, nicht aber umgekehrt hybride Personengesellschaften, siehe *Marquardsen*, *StuW* 2019, 374, 380; *Marquardsen*, *Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*, 2019, S. 122 ff.

68 Vgl. *Ismer/Blank*, in: *Vogel/Lehner, DBA*, 7. Aufl. 2021, Art. 4 Rn. 73a; *Frotscher*, *Internationales Steuerrecht*, 5. Aufl. 2020, Rn. 542; *Marquardsen*, *Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*, 2019, S. 120 f. (bei abstrakter unbeschränkter Steuerpflicht der Gesellschafter); *Marquardsen*, *StuW* 2019, 374, 380.

69 *Marquardsen*, *Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*, 2019, S. 119 f.; *Marquardsen*, *StuW* 2019, 374, 380; *Haase*, *Ubg.* 2021, 193, 196.

70 Dazu *Frotscher*, *Internationales Steuerrecht*, 5. Aufl. 2020, Rn. 536 (dafür); dagegen *Marquardsen*, *StuW* 2019, 374, 380; *Marquardsen*, *Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*, 2019, S. 123 ff.; *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, 2. Aufl. 2015, Rn. 2.25.

Fall 2, und in 3.3.2., Fall 4) und sie daher abkommensberechtigt ist, der andere Staat (Deutschland als Quellenstaat, siehe Fall 2) oder als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (siehe Fall 4) sie aber nicht als Steuersubjekt ansieht. Wenn von einer hybriden Gesellschaft im Quellenstaat anstelle von Betriebsstätteneinkünften Dividenden einer dort ansässigen Kapitalgesellschaft bezogen werden, hängt von der Einordnung zum Beispiel auch ab, welche Quellensteuersatzermäßigung (vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA) anwendbar ist.⁷¹

Aus deutscher Sicht können Qualifikationskonflikte und die daraus resultierenden Nicht- oder Doppelbesteuerungskonstellationen daher vor allem daraus resultieren, dass Personengesellschaften im anderen Staat als eigenständiges Steuersubjekt angesehen und nach dem Trennungsprinzip besteuert werden. Hauptursachen sind die unterschiedliche steuerliche Zurechnung der durch die Gesellschaft erwirtschafteten Gewinne sowie die unterschiedliche Behandlung von Sondervergütungen und Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter als zu versteuernde Kapitalerträge (Trennungsprinzip) oder als nicht zu versteuernde Entnahmen (Transparenzprinzip).⁷²

Exemplarisch sei hier auf die Variante eingegangen, in welcher Deutschland der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters ist, der Geschäftsleitungsstaat und Quellenstaat die Personengesellschaft aber nach der Trennungsmethode besteuert (siehe 3.3.2., Fall 4). Gilt für die Betriebsstätteneinkünfte der Gesellschafter aus dem anderen Staat nach dem DBA die **Freistellungsmethode**, kann zwar ein Zurechnungskonflikt bestehen, aber keine Doppelbesteuerung: Der andere Staat (Geschäftsleitungsstaat) besteuert die Personengesellschaft mit ihren Unternehmenseinkünften selbst aufgrund ihrer unbeschränkten Steuerpflicht (vgl. Art. 7 OECD-MA). Deutschland erfasst die Unternehmensgewinne als ausländische Betriebsstätteneinkünfte des in Deutschland ansässigen Gesellschafters, stellt diese aufgrund des Betriebsstättenprinzips aber frei.⁷³

Die Gefahr der Doppelbesteuerung entsteht, wenn in dieser Konstellation die **Anrechnungsmethode** angewendet wird. Denn eine Anrechnung setzt grundsätzlich die Besteuerung desselben Steuersubjekts durch einen anderen Staat voraus; hier liegen aber aus Sicht der jeweiligen Staaten mit dem Gesellschafter (Deutschland) und der Personengesellschaft (anderer Staat) unterschiedliche Steuersubjekte vor. Eine Anrechenbarkeit der Körperschaftsteuer der hybriden Gesellschaft im Geschäftsleitungsstaat auf die Einkommensbesteuerung des Gesellschafters in Deutschland wird überwiegend dennoch anerkannt. Denn bei Zurechnungskonflikten im Zusammenhang mit hybriden Gesellschaften wird im Rahmen der abkommensrechtlichen Anrechnungsmethode auf das Erfordernis der Subjektidentität „herkömmlich“ verzichtet.⁷⁴ Eine Anrech-

71 *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 2.26 ff.

72 Vgl. *Wassermeyer* in: *Wassermeyer*, OECD-MA, Art. 7 Rn. 123.

73 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 550 ff.; vgl. auch *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 128.

74 So *Ismer*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 23 Rn. 135 f.; siehe auch *Stöber*, IStR 2020, 601, 606. Deutschland habe die Behandlung der Personengesellschaft als rechtsfähige Körperschaft durch den Geschäftsleitungsstaat und die daraus folgende Abkommensberechtigung anzuerkennen, so *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 559 (Rechtsgrundlage der Anrechnung ist das DBA).

nung der ausländischen Kapitalertragsteuer anlässlich der Ausschüttung des Gewinns der hybriden Gesellschaft an die Gesellschafter scheidet aber aus: Aus deutscher Sicht (Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters) liegen steuerfreie Entnahmen vor, sodass kein Anknüpfungspunkt für eine Anrechnung besteht.⁷⁵

Vereinzelte Qualifikationskonflikte können auch dann auftreten, wenn der deutsche Vertragspartnerstaat ebenfalls das Transparenzprinzip anwendet. So ist es möglich, dass der andere Staat die Einkünfte einem anderen Artikel als Art. 7 OECD-MA unterstellt. Insbesondere werden Sondervergütungen an die Gesellschafter unterschiedlich eingeordnet (siehe noch 5.6.).

4.6. Fazit

Auch bei Bestehen eines DBA bleiben die bereits beschriebenen Unterschiede in Bezug auf die Einordnung der Gesellschaft, ihrer Gewinne und der Zahlungen an ihre Gesellschafter zwischen den nationalen Regelungssystemen relevant und können zu Doppel- oder Nichtbesteuerung führen. Bei Bestehen eines DBA kann die Komplexität aufgrund der verschiedenen Konfliktlagen sogar zunehmen. Zur Vermeidung von Nichtbesteuerungskonstellationen infolge von Qualifikationskonflikten enthalten neuere deutsche Abkommen inzwischen Regelungen für einen Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode.⁷⁶ DBA können auch Entlastungen durch den Quellenstaat vorsehen, zum Beispiel bei der Höhe der Quellensteuer auf Dividenden gemäß Art. 10 Abs. 2 OECD-MA, deren volle Besteuerung infolge eines Zurechnungskonflikts in dem anderen Staat nicht gegeben ist, etwa wenn der andere Staat die Dividende für eine steuerfreie Entnahme hält.

5. Auswirkungen der Körperschaftsteuroption auf das internationale Steuerrecht

5.1. Die Körperschaftsteuroption nach § 1a KStG n.F.

Die durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (dazu 1.) eingeführte Option zur Körperschaftsteuer sieht vor, dass sich die erfassten Personengesellschaften durch Antrag hinsichtlich ihrer Erträge umfassend dem für Kapitalgesellschaften geltenden Besteuerungsrecht unterwerfen können und damit nicht mehr der transparenten Besteuerung unterliegen. Ähnliche Wahlmöglichkeiten existieren zum Beispiel in Frankreich und den USA.⁷⁷

§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG n.F. lautet:

75 BMF vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 4.1.4.1; a.A. für Anrechnung aber *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, § 7 Rn. 560.

76 *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, OECD-MA, Art. 7 Rn. 125.

77 *Marquardsen*, *Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*, 2019, S. 31.

„Auf unwiderruflichen Antrag sind für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln [...]“.

Bei Gebrauch der Option wird die Personengesellschaft ab dem auf ihren Antrag folgenden Wirtschaftsjahr bis zu einer möglichen Rückkehr zur transparenten Besteuerung oder Auflösung in Bezug auf die Besteuerung ihrer Erträge in materiell- und verfahrensrechtlicher Hinsicht wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie deren nicht persönlich haftende Gesellschafter behandelt. Die optierenden Personengesellschaften unterliegen dann der **Körperschaft- und Gewerbesteuer**. Ihre Gesellschafter unterliegen mit Einkünften aus der Beteiligung an der Gesellschaft den **§§ 19 ff. EStG** (§ 1a Abs. 3 KStG n.F.). Der Vorgang gilt zugleich als Formwechsel im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG (§ 1a Abs. 2 Satz 1 KStG n.F.), zieht aber keine zivilrechtliche Formänderung nach sich.⁷⁸ Eine Rückkehr zum Regime der transparenten Besteuerung tritt ein, wenn ein entsprechender Antrag gestellt wird oder die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG n.F. entfallen (§ 1a Abs. 4 KStG n.F.).

Zur Ausübung der Option berechtigt sind Personenhandelsgesellschaften (OHG und KG) und Partnerschaftsgesellschaften. Von vornherein nicht erfasst sind alle anderen Personengesellschaften und Einzelunternehmer.⁷⁹ Im Rahmen des persönlichen Anwendungsbereichs der Option stellt sich die Frage, ob auch ausländische bzw. beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften die Option ausüben können. Laut Gesetzesbegründung sollen auch „vergleichbare ausländische Gesellschaften“ erfasst sein.⁸⁰ Der Gesetzeswortlaut spricht allerdings nur von einer „Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft“ (§ 1a Abs. 1 Satz 1, Satz 3, Satz 4 KStG n.F.) und beschränkt sich daher auf explizite Rechtsformen des deutschen Rechts, was zumindest Diskussionen und Zweifel über die Anwendung der Option auf ausländische Personengesellschaften hervorruft.⁸¹ Der Gesetzeswortlaut kann weiter so verstanden werden, dass die Option schließlich nur bei unbeschränkter Steuerpflicht der optierenden Gesellschaft in Betracht kommt, nicht aber

78 BT-Drs. 19/28656 vom 19.4.2021, Seite 21.

79 Zur Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung auf Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestags, Sachstand „Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften - Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung auf Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften“ vom 12.5.2021, WD 4 – 3000 – 053/21.

80 BT-Drs. 19/28656 vom 19.4.2021, Seite 19, 21.

81 Ausländische Gesellschaften seien daher nicht erfasst, *Haase*, Ubg. 2021, 193, 195 f. (dort zu auch bei einem engen Verständnis des Wortlauts verbleibenden grenzüberschreitenden Konstellationen bei inländischen, doppelt ansässigen Gesellschaften). Siehe aber *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613, 614, die die optionsberechtigten ausländischen Gesellschaften nach einem (erweiterten) Rechtstypenvergleich speziell zu den deutschen Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften bestimmen wollen. Dieses Verständnis könnte von der Gesetzesbegründung gestützt werden; das Verhältnis zum Wortlaut bleibt jedoch unklar (siehe auch § 1a Abs. 1 Satz 4 und 5 sowie Satz 6 Nr. 2 (dazu 5.2.1.) KStG n.F. Zur Möglichkeit der Option bei beschränkter Steuerpflicht siehe sogleich.

im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, was ebenfalls Zweifel aufwirft.⁸² Zum Ausschluss der Option in grenzüberschreitenden Fällen siehe auch noch 5.2.1.

5.2. Neue Regelungen zur Vermeidung von Steuerverkürzung und weißen Einkünften

Um den Verlust von Steuersubstrat und ungewollte Steuerverkürzungen in Deutschland sowie die Entstehung weißer Einkünfte infolge der Körperschaftsteueroption zu vermeiden, enthält das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts die folgenden neuen Regelungen.

5.2.1. Ausschluss der Option bei fehlender Körperschaftsteuerpflicht im Ausland

Die Körperschaftsteueroption ist jedenfalls ausgeschlossen für Gesellschaften, die nach Ausübung der Option in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen (§ 1a Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 KStG n.F.). Laut Gesetzesbegründung soll damit die künstliche Schaffung ausländischer hybrider Gesellschaften vermieden werden, als Vehikel für Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen; antragsbefugt sind dagegen Gesellschaften, die im Geschäftsleitungsstaat bereits einer der deutschen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegen oder die nach dem Recht dieses Staates (ebenfalls) zur Körperschaftsteuer optieren.⁸³ Unklar ist nach dem zur persönlichen Reichweite der Option Gesagten (siehe 5.1.), welchen Anwendungsbereich diesem Ausschluss der Option verbleibt. Die Option wird jedenfalls für alle Gesellschaften ausgeschlossen, die ihre Geschäftsleitung in einem anderen Staat haben, der die Gesellschaft (weiterhin) transparent besteuert.⁸⁴ Die Absenkung der Besteuerung in Deutschland durch Anwendung des niedrigeren Körperschaftsteuersatzes infolge der Option wird damit verhindert.

5.2.2. Vermeidung weißer Einkünfte bei Zurechnungskonflikten

Der neu geschaffene § 50d Abs. 14 EStG lautet:

„Dem Gläubiger der Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 2 aus Anteilen an einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 1a des Körperschaftsteuergesetzes steht ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kein Anspruch auf Entlastung von der Kapitalertragsteuer zu, wenn die Kapitalerträge im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 1a des Körperschaftsteuergesetzes

82 Nur § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG wird um die optierenden Gesellschaften im Sinne des § 1a KStG ergänzt, nicht aber § 2 KStG, siehe *Weiss*, BC 2021, 257; *Haase*, Ubg. 2021, 193, 194. Die Option durch eine beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft kommt nach dieser Auffassung nicht in Betracht; siehe demgegenüber *Kölbl/Luce*, Ubg. 2021, 264, 268. Der Ausschluss bei beschränkter Steuerpflicht wird allerdings in der Gesetzesbegründung nicht ausdrücklich klargestellt, die wie soeben erläutert immerhin auch vergleichbare ausländische Gesellschaften in die Option einbeziehen will, ohne die Reichweite zu klären. Das Verhältnis zwischen Wortlaut und Gesetzesbegründung bleibt insofern nicht ohne Zweifel, so dass eine andere Auslegung nicht ausgeschlossen erscheint.

83 BT-Drs. 19/28656 vom 19.4.2021, S. 22.

84 Vgl. *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613, 614. Für inländische, doppelt ansässige Gesellschaften wird die Option dann ebenfalls ausgeschlossen, *Haase*, Ubg. 2021, 193, 195.

sind ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern, wenn sie im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen.“

Laut Gesetzesbegründung dienen diese Regelungen der Verhinderung unbesteuerter (sog. „weißer“) und niedrigbesteuerter Einkünfte bei internationalen Qualifikationskonflikten. Diese könnten sich bei einer optierenden Gesellschaft dadurch ergeben, dass der ausländische Staat die deutsche Qualifikation als Körperschaft nicht oder nicht vollständig nachvollziehe, zum Beispiel, weil er von der zivilrechtlichen Rechtsqualität als Personengesellschaft ausgehe und diese weiterhin transparent besteuere. Dadurch könnten „Dividenden“ der optierenden Gesellschaft an den ausländischen Anteilseigner oder Anteilsveräußerungsgewinne des ausländischen Anteilseigners unbesteuert bzw. zu niedrig besteuert bleiben.⁸⁵

§ 50d Abs. 14 EStG n.F. erfasst zwei Konstellationen, die Deutschland als Quellenstaat der Einkünfte und Ansässigkeitsstaat der optierenden Gesellschaft betreffen. Nach Satz 1 verweigert Deutschland die in einem DBA vorgesehene Quellensteuersatzreduzierung für Dividenden (Art. 10 Abs. 2 OECD-MA), wenn der andere Staat die optierende Gesellschaft abweichend von Deutschland weiterhin als transparent besteuert und die Dividenden deshalb dort nicht der Besteuerung unterliegen, zum Beispiel weil der andere Staat von steuerfreien Entnahmen ausgeht. Dies kann etwa die oben in Fall 1 (siehe 3.2.1.) geschilderte Konstellation betreffen.

Nach Satz 2 sind Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung der Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft entgegen der Regelung in einem DBA (siehe Art. 13 OECD-MA) in Deutschland zu versteuern, wenn der andere Staat die optierende Gesellschaft abweichend von Deutschland weiterhin als transparent besteuert und die Veräußerungsgewinne deshalb dort nicht der Besteuerung unterliegen. Das ist zum Beispiel der Fall, wenn der andere Staat sie als Veräußerung von Betriebsvermögen behandelt und daher Deutschland das Besteuerungsrecht überlässt (vgl. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA), während Deutschland die Besteuerung von Anteilsveräußerungen nach der Grundregel des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters überlässt. Dies kann wiederum die oben in Fall 1 (siehe 3.2.1.) geschilderte Konstellation betreffen.

Damit enthält § 50d Abs. 14 EStG n.F. zwei Fälle eines Treaty Override, um weiße Einkünfte zu vermeiden, die daraus entstehen, dass Deutschland die Gesellschafter optierender Gesellschaften wie Anteilseigner von Kapitalgesellschaften besteuert, während der andere Staat dem nicht folgt.

5.3. Auswirkungen der Option auf inländische Personengesellschaften

Die Ausübung der Option durch eine Personengesellschaft bewirkt einen vollständigen Wechsel des Besteuerungsregimes für die Zwecke der Besteuerung in Deutschland (siehe 5.1.). Dies gilt auch für die Regelungen mit Bezug zu grenzüberschreitenden Sachverhalten. Die in Deutschland

85 So die Begründung in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drs. 19/29843, S. 46.

ansässige, optierende Gesellschaft unterliegt der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.⁸⁶ Infolgedessen werden die Einkünfte nicht mehr den Gesellschaftern, sondern der Gesellschaft zugerechnet, das Zurechnungssubjekt der Einkünfte ändert sich. Dabei handelt es sich nicht um eine Frage des internationalen Steuerrechts (siehe 4.3.). Nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG ist eine der deutschen Körperschaftsteuer entsprechende ausländische Steuer nach den Grundsätzen des § 34c EStG auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen (siehe zur Anrechnung 3.3.1.). Im DBA-Fall werden die Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) der optierenden Gesellschaft und nicht den Gesellschaftern zugerechnet.

Folgt der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (siehe 3.2.1., Fall 1) der Option in Deutschland nicht und rechnet er die Einkünfte anteilig dem Gesellschafter zu, stellt sich aus Sicht dieses Staates dann (soweit nicht bereits eine Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte erfolgt, siehe 4.5. zum DBA-Fall) die Frage nach einer steuersubjektübergreifenden Anrechnung der deutschen Körperschaftsteuer (zu diesem Problem aus deutscher Sicht siehe 3.3.2., Fall 4).

Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft werden nunmehr erst bei Ausschüttung der Gewinne steuerpflichtig (zum Zeitpunkt der Ausschüttung siehe § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG n.F.). Der im Ausland ansässige Gesellschafter (zum Beispiel der ausländische Gesellschafter im Fall 1, siehe 3.2.1.) ist mit Dividenden der inländischen optierenden Gesellschaft in Deutschland beschränkt steuerpflichtig (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a EStG). Im DBA-Fall ist daher nicht mehr Art. 7 OECD-MA (anteilige Unternehmensgewinne) einschlägig. Für die Dividenden gilt Art. 10 OECD-MA. Dieser weist das Recht für die Besteuerung von Dividenden dem Grunde nach sowohl dem Wohnsitzstaat des Gesellschafters (Abs. 1) als auch dem Quellenstaat (Abs. 2) zu. Durch die Begrenzung der Quellensteuer nach Abs. 2 entsteht eine Steuerteilung zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat.⁸⁷ Die Dividende unterliegt dem deutschen Kapitalertragsteuerabzug, der nach dem ggf. einschlägigen DBA gemäß Art. 10 Abs. 2 OECD-MA beschränkt ist. Die nach Art. 10 Abs. 2 OECD-MA im Hinblick auf die deutsche Kapitalertragsteuer geltende Quellensteuersatzermäßigung steht in diesem Fall aber unter dem Vorbehalt des § 50d Abs. 14 Satz 1 EStG n.F. (dazu 5.2.2.).

5.4. Auswirkungen der Option auf Konflikte im internationalen Steuerrecht

Die möglichen Konflikte zwischen den beteiligten Staaten um die Einordnung der Gesellschaft bleiben auch im Falle der Option zur Körperschaftsteuer grundsätzlich bestehen. Die Zurechnungskonflikte (siehe 4.3.) stellen sich im Falle einer Option allerdings in einer anderen Konstellation. Im Grunde führt die Optionsausübung zu einer Umkehrung der bisher bestehenden Konflikte. Während diese sich bei transparenter Besteuerung der Personengesellschaft in Deutschland daraus ergeben, dass Deutschland das Transparenzprinzip und andere Staaten das Trennungsprinzip anwenden (siehe 4.5.), können sie nunmehr daraus folgen, dass Deutschland die optierende Gesellschaft nach dem Trennungsprinzip und andere Staaten trotzdem weiter nach dem Transparenzprinzip besteuern, weil die Gesellschaft zivilrechtlich eine Personengesellschaft

86 Zur Frage, ob auch ausländische bzw. beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften nach § 1a KStG n.F. optieren können, siehe 5.1.

87 *Wassermeyer/Kaesler*, in: *Wassermeyer*, OECD-MA, Art. 10 Rn. 3.

bleibt und die Option nicht anerkannt wird. Soweit diejenigen Staaten, welche Personengesellschaften grundsätzlich nach dem Transparenzprinzip besteuern, die Option im Rahmen ihres Rechtstypenvergleichs nachvollziehen, würden keine Zurechnungskonflikte mehr auftreten. Dies ist jedoch unsicher. Dennoch ist im Falle der Option eine Senkung der Gesamtzahl an internationalen Konflikten denkbar. Denn international ist die Besteuerung von Personengesellschaften nach dem Trennungsprinzip häufig anzutreffen.

Im Hinblick auf die Abkommensberechtigung der Gesellschaft (siehe 4.4.) dürften sich Konflikte aufgrund der Ausübung der Option verringern. Denn intransparent besteuerte Personengesellschaften sind in dem jeweiligen Staat ansässig und daher auch abkommensberechtigt, auch im Falle einer Option zur Körperschaftsteuer.⁸⁸ Ob der Quellenstaat an diese Einordnung des Ansässigkeitsstaates gebunden ist, ist umstritten.⁸⁹ Im Hinblick auf die Anwendung der Verteilungsartikel bleibt die Möglichkeit von Qualifikationskonflikten als Folge einer unterschiedlichen Einordnung der Personengesellschaft auch nach Ausübung der Option grundsätzlich bestehen.

Soweit infolge der Option und eines dennoch bestehenden Zurechnungskonflikts mit dem anderen Staat im Hinblick auf die Durchsetzung deutscher Besteuerungsansprüche als Quellenstaat die Gefahr weißer Einkünfte entsteht, schafft der Gesetzgeber parallel zur Einführung der Option Abhilfe durch zwei neue Vorschriften in § 50d Abs. 14 EStG n.F. (dazu 5.2.2.).

Eine weitere Anpassung der Normen des deutschen internationalen Steuerrechts infolge der Option zur Körperschaftsteuer ist grundsätzlich nicht erforderlich. Die Ausübung der Option führt dazu, dass nach deutschem Steuerrecht die Gesellschaft und ihre Gesellschafter einem anderen Besteuerungsregime unterworfen sind. Die Rechtssubjektivität von Gesellschaft bzw. Gesellschaftern und das anwendbare Besteuerungsregime sind aber nicht Regelungsgegenstand des (deutschen) internationalen Steuerrechts; vielmehr ist im Hinblick auf diese Fragen wie dargelegt auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten – mit oder ohne DBA – das nationale Steuerrecht maßgeblich. Die bestehenden Normen des internationalen Steuerrechts „passen“ sowohl für transparent wie intransparent besteuerte Gesellschaften.

5.5. Systembedingte Veränderung der Steuerbelastung bei Ausübung der Option

Unabhängig von den Konflikten um die Einordnung der Personengesellschaften zwischen den Staaten kann sich eine Verminderung deutschen Besteuerungssubstrats ergeben, weil Körperschaften mit thesaurierten Gewinnen einem niedrigeren Besteuerungsniveau unterliegen als natürliche Personen als Gesellschafter von Personengesellschaften. Hintergrund dafür ist das innerstaatliche Steuerrecht, das die Belastung von Körperschaften in den letzten Jahrzehnten abgesenkt hat. Denn im geltenden Körperschaftsteuersystem (Teilfreistellungsverfahren) stellt die Besteuerung der Körperschaft lediglich die erste Hälfte des Steuerzugriffs auf die Unternehmensgewinne dar, während die zweite Hälfte (erst) bei Ausschüttung der Gewinne an die Gesellschafter stattfindet, zumindest wenn diese natürliche Personen sind. Die Körperschaftsteuroption kann daher zu einer Absenkung des Besteuerungsniveaus führen, solange die Gewinne nicht ausge-

88 Weggenmann/Nehls, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 1 Rn. 31 f.; Brühl/Weiss, DStR 2021, 945, 954.

89 Siehe dazu Weggenmann/Nehls, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 1 Rn. 31.

schüttet werden. Dies entspricht aber gerade dem Sinn und Zweck der Optionsregelung, unabhängig davon, ob inländische oder ausländische Sachverhalte betroffen sind. Diese Wirkung ist daher als systemgerechte Folge der Option anzusehen, auch soweit sie sich zugunsten ausländischer Steuerpflichtiger oder zugunsten anderer beteiligter Staaten auswirkt. Diesen Wirkungen lässt sich mit Instrumenten des internationalen Steuerrechts daher nicht sinnvoll begegnen. Bei Ausschüttungen der optierenden Gesellschaft an ausländische Gesellschafter ergibt sich schließlich noch ein anteiliges deutsches Besteuerungsrecht (vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA), abgesichert zudem durch § 50d Abs. 14 Satz 1 EStG n.F. (siehe 5.2.2.).

5.6. Sondervergütungen

Im Hinblick auf die Sondervergütungen, die eine Personengesellschaft an ihre Gesellschafter zahlt, und die nach deutschem Recht Bestandteil der gemeinschaftlich erzielten gewerblichen Einkünfte sind, wird die Befürchtung geäußert, die Option verursache ein Risiko von Steuerausfällen, wenn ausländische Gesellschafter an der optierenden Personengesellschaft beteiligt seien.⁹⁰

In Inbound-Sachverhalten (siehe 3.2.1., Fall 1) wird der deutsche Besteuerungsanspruch über die von einer deutschen Personengesellschaft an den ausländischen Gesellschafter gezahlten Sondervergütungen abkommensrechtlich entweder von Art. 7 OECD-MA erfasst oder zumindest durch § 50d Abs. 10 EStG abgesichert.⁹¹ Die Option führt hier allerdings zu einem Systemwechsel bei der Besteuerung. Denn die optierende Gesellschaft unterliegt der Körperschaftsteuer und die Gesellschafter werden nach den §§ 19 ff. EStG besteuert (so ausdrücklich § 1 Abs. 3 KStG n.F., siehe 5.1.). Solche „Sondervergütungen“ einer intransparent besteuerten Gesellschaft sind daher keine Unternehmensgewinne mehr.⁹² Dies folgt aber bereits aus der Systemumstellung auf die Körperschaftsbesteuerung (siehe dazu 5.5.). In Outbound-Sachverhalten (siehe 3.3.2., Fall 4) können die an inländische Gesellschafter gezahlten Sondervergütungen zu weißen Einkünften führen, weil der andere Staat sie – anders als Deutschland – nicht der Betriebsstätte zurechnet. Dies wird allerdings durch § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG verhindert, indem Deutschland dann statt der Freistellungs- die Anrechnungsmethode anwendet und damit sein Besteuerungsrecht ausübt.⁹³

90 Siehe etwa Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 19/29843, S. 32; siehe auch F.A.Z vom 10.6.2021, S. 16.

91 Vgl. zum Streit darum *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 575 f.

92 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 581.

93 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 579.