

Inhaltsverzeichnis

Teil 1: Einführung – Ausgangsproblematik und Kontextualisierung	
§ 1a KStG	23
A. Einleitung	23
B. Hintergrund zur Einführung des Optionsmodells nach § 1a KStG	27
I. Ausgangsproblematik auf nationaler Ebene	27
1. Dualismus des deutschen Unternehmensteuerrechts	27
a) Besteuerung von Körperschaften – Trennungsprinzip	28
b) Besteuerung von Personengesellschaften – Transparenzprinzip	29
c) Rechtsformabhängige Belastungsunterschiede	31
2. Kritik an der rechtsformabhängigen Besteuerung	33
a) Verfassungsrechtliche Kritik – kein verfassungsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität	34
b) Rechtsformneutralität als rechtsökonomisches Gebot	38
3. Eingliederung des Optionsmodells in die Reformbestrebungen für eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung	40
a) Frühere Reformen und Reformüberlegungen	42
b) Kontextualisierung des Optionsmodells nach § 1a KStG	45
II. Personengesellschaften im deutschen internationalen Steuerrecht – Ausgangsproblematik auf internationaler Ebene	46
1. International divergierende Besteuerungssysteme als Ausfluss staatlicher Souveränität	47
a) Steuerrecht als Kern staatlicher Souveränität	47

Inhaltsverzeichnis

b) Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich	48
aa) Ausschließliche Besteuerung nach dem Trennungsprinzip	49
bb) Ausschließliche Besteuerung nach dem Transparenzprinzip	49
cc) Besteuerungssysteme mit Wahlmöglichkeiten – insbesondere Optionsmodelle	50
2. Grenzüberschreitende Sachverhalte mit Personengesellschaften	50
a) Begriffserläuterungen	51
b) Grundkonflikte der internationalen Personengesellschaftsbesteuerung	52
c) Deutsche Besteuerung international tätiger Personengesellschaften	53
aa) Inbound-Konstellation	53
(1) Erzielung inländischer Einkünfte über inländische Personengesellschaft	53
(2) Erzielung inländischer Einkünfte über ausländische Personengesellschaft	54
bb) Outbound-Konstellation	55
(1) Erzielung ausländischer Einkünfte über inländische Personengesellschaft	56
(2) Erzielung ausländischer Einkünfte über ausländische Personengesellschaft	56
d) Zusammenfassung	57
3. Personengesellschaften im Abkommensrecht	57
a) DBA	57
b) Ausgangspunkt: Personengesellschaften im DBA	59
Teil 2: Optionsmodell im internationalen Kontext – de lege lata	61
C. Kapitel 1: Tatbestand und Rechtsfolgen des § 1a KStG mit internationalen Bezügen	61
I. Tatbestand	61
1. Antragsberechtigung – Optionsausübung	62
a) Inländische Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften	62

b) Vergleichbare ausländische Gesellschaften	63
aa) Grundsätzliche Optionsberechtigung	63
(1) Vergleichbarkeit mit inländischen Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften	63
(2) Vergleichbare Körperschaftsteuerpflicht im Ausland	63
(3) Auslegungsproblem: Sitz oder Ort der Geschäftsleitung der optierenden Gesellschaft	65
bb) EU-/EWR-Bezug der Gesellschaft	66
(1) Tatbestand des § 1 Abs. 4 UmwStG als Voraussetzung der Optionsberechtigung?	66
(2) Stellungnahme: Keine Voraussetzung der Optionsberechtigung, sondern der Steuerneutralität der Optierung	68
c) Optierung zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht	70
aa) Auslegungsproblem	71
bb) Stellungnahme	71
d) Ausschluss von der Optionsmöglichkeit	74
2. Modalitäten der Antragstellung in grenzüberschreitenden Sachverhalten	75
II. Rechtsfolgen der Option	76
1. Wechsel zur Körperschaftsbesteuerung	77
a) Grundsätzlich: Aufdeckung stiller Reserven mit Optionsausübung	77
b) Besonderheiten im internationalen Kontext	78
aa) Steuerneutraler Übergang zur Körperschaftsbesteuerung bei EU-/EWR- Bezug	79
(1) Sachlicher Anwendungsbereich	79
(2) Persönlicher Anwendungsbereich	81
(a) EU-/EWR-Bezug der optierenden Gesellschaft als übernehmender Rechtsträger	81
(b) EU-/EWR-Bezug der (fiktiv) einbringenden Mitunternehmer	83

Inhaltsverzeichnis

(c) Quotale Aufdeckung stiller Reserven bei teilweise fehlendem EU-/EWR-Bezug	85
(3) Benachteiligung bei Drittstaatenbezug	86
bb) Sperrfristen bei steuerneutraler Option	88
2. Laufende Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft	90
3. Laufende Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter	91
III. Rückoption	92
IV. Personengesellschaft als fiktive Kapitalgesellschaft – systematische Einordnung der optierenden Gesellschaft	94
1. Zivilrechtliche Einordnung	94
a) Optierende Gesellschaft als (zivilrechtliche) Personengesellschaft und (steuerrechtliche) Kapitalgesellschaft	94
b) Kein Mischgeilde aus Personen- und Kapitalgesellschaft auf zivilrechtlicher Ebene	95
2. Reichweite der steuerlichen Fiktion	96
V. Zusammenfassung	98
D. Kapitel 2: Abkommensrechtliche Stellung der optierenden Gesellschaft	99
I. Grundlagen der Auslegung von DBA	99
1. Auslegungsregelungen für DBA als völkerrechtliche Verträge	100
a) Ausgangspunkt	100
b) Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge	101
aa) Allgemeine Auslegungsregel – Art. 31 WÜRV	101
bb) Ergänzende Auslegungsmittel – Art. 32 WÜRV	105
cc) Authentische Sprachfassung – Art. 33 WÜRV	105
2. Besonderheiten hinsichtlich der Auslegung von DBA	106
a) Vorrang abkommensautonomer Auslegung	107
aa) Abkommensautonome Auslegung eines Begriffs	108
bb) Ausdrücklicher Verweis auf das innerstaatliche Recht	109
cc) Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	109

Inhaltsverzeichnis

dd) Begriffe, die nicht dem Anwendungsbereich des Abkommens unterfallen	113
b) Teleologische Auslegung im Kontext von DBA	114
c) Bedeutung des Musterabkommens und des Musterkommentars der OECD für die Auslegung	115
II. Abkommensberechtigung der optierenden Gesellschaft	118
1. Ausgangspunkt	118
2. Optierende Gesellschaft als Person im Sinne des Abkommens (Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA)	119
a) Allgemeines	120
b) Keine juristische Person im Sinne des Abkommens	121
aa) Auslegungsproblem	121
bb) Meinungsstand	122
(1) Zivilrechtliche Interpretation	122
(2) Steuerrechtliche Interpretation	123
(3) Kumulativer Ansatz	125
(4) Finanzverwaltung	125
(5) Rechtsprechung	126
(6) OECD	128
cc) Stellungnahme	129
(1) Rückgriff auf das innerstaatliche Begriffsverständnis	129
(2) Keine rein steuerliche Interpretation des Begriffs	131
(a) Wortlaut	131
(b) Systematischer Zusammenhang	132
(aa) Innerhalb Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA	132
(bb) Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	135
(cc) Übrige Verteilungsartikel	136
(dd) Zwischenergebnis	137
(c) Telos	137
(d) OECD-MK	138
(3) Zwischenergebnis	139
(4) Maßgebliche Rechtsordnung	140
dd) Konsequenzen für die optierenden Gesellschaft	141

Inhaltsverzeichnis

c) Rechtsträger, die wie juristische Personen besteuert werden (Art. 3 Abs. 1 lit. b Alt. 2 OECD-MA)	141
aa) Ausgangspunkt	142
bb) Kein Entgegenstehen der <i>wahlweisen</i> Optionsausübung	143
d) Ergebnis	144
3. Ansässigkeit der optierenden Gesellschaft (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA)	145
a) Allgemeines	145
b) Auslegungsprobleme	146
c) Meinungsstand	147
aa) Maßgeblichkeit der unbeschränkten Steuerpflicht	147
(1) Maßgeblichkeit tatsächlicher Besteuerung unter Berücksichtigung steuerlicher Wahlrechte	148
(2) Maßgeblichkeit der originären Regelbesteuerung ohne Berücksichtigung steuerlicher Wahlrechte	149
bb) Weite Auslegung: Räumliche Beziehung oder Mindestmaß an steuerlicher Eigenständigkeit der Gesellschaft	149
cc) Finanzverwaltung	151
dd) Rechtsprechung	152
ee) OECD	152
d) Stellungnahme	153
aa) Unbeschränkte Steuerpflicht als maßgebliches Kriterium	153
(1) Wortlaut	153
(2) Systematik	157
(a) Art. 4 Abs. 1 S. 2 OECD-MA	157
(b) Art. 1 Abs. 2 OECD-MA	158
(c) Art. 1 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA	159
(d) Zwischenergebnis	159
(3) Telos	159
(4) OECD-MK	160

Inhaltsverzeichnis

(5) Zwischenergebnis	161
bb) Berücksichtigung steuerlicher Wahlrechte	162
(1) Wortlaut	162
(2) Systematik	163
(3) Telos	164
(4) Zwischenergebnis	165
cc) Auslegungsergebnis	165
e) Konsequenzen für die optierende Gesellschaft	166
4. Ergebnis: Abkommensberechtigung der optierenden Gesellschaft	167
5. Zusammenfassung: Auswirkung der Optionsausübung auf Qualifikationskonflikte bei der Abkommensanwendung	169
a) Fallkonstellationen unter Berücksichtigung der Abkommenspraxis des ausländischen Vertragsstaates	170
aa) Ausländischer Staat vollzieht deutsche Einordnung nach	170
bb) Abweichende Einordnung des ausländischen Staates bei Vorliegen einer Sonderregelung innerhalb des DBA	170
cc) Abweichende Einordnung des ausländischen Staates	173
b) Fazit: Verlagerung, nicht Verminderung des Konfliktpotentials hinsichtlich der Subjektqualifikation	173
III. Auswirkung der Optionsausübung im Zusammenhang mit einschlägigen Artikeln des Abkommens	174
1. Laufende Besteuerung (Art. 7 und Art. 10 OECD- MA)	175
a) Gesellschaftsgewinne (Art. 7 OECD-MA)	175
aa) Grundzüge des Art. 7 OECD-MA	175
(1) Abkommensrechtliche Einordnung der Gewinne von transparenten Personengesellschaften	176
(2) Abkommensrechtliche Einordnung der Gewinne von intransparenten Kapitalgesellschaften	179

Inhaltsverzeichnis

(3) Einheitliche Verteilung der Besteuerungsrechte an den Gesellschaftsgewinnen	180
bb) Optierende Gesellschaft als Unternehmerin im Sinne der Art. 7 Abs. 1 S. 1, Art. 3 Abs. 1 lit. c und d OECD-MA	180
(1) Art. 3 Abs. 1 lit. c und d OECD-MA	181
(2) Keine Betriebstätteneinkünfte der Gesellschafter trotz Beteiligung an einer Personengesellschaft aus zivilrechtlicher Sicht	182
cc) Zusammenfassendes Fallbeispiel: Ausländische Betriebstätteneinkünfte inländischer Optionsgesellschaft	183
Fallbeispiel	184
(2) Besteuerungssituation ohne Optierung	184
(3) Besteuerungssituation mit Optierung	186
dd) Fazit	190
b) Sondervergütungen	191
aa) Ohne Optierung: Unterschiedliche Behandlung birgt Doppelbesteuerungs- und Doppelfreistellungsrisiken	191
bb) Mit Optierung: Sonderbereich entfällt	194
cc) Fallbeispiel	195
(1) Besteuerungssituation ohne Optierung	195
(2) Besteuerungssituation mit Optierung	196
dd) Fazit	198
c) Ausschüttungen (Art. 10 OECD-MA)	199
aa) Grundzüge des Art. 10 OECD-MA	199
bb) Auslegungsprobleme	202
(1) Ausschüttungen der optierenden Gesellschaft (optierende Gesellschaft als Ausschüttende)	203
(a) Einkünfte aus der Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft als Dividende im abkommensrechtlichen Sinne	203

(aa) Grundzüge: Abkommensrechtlicher Dividendenbegriff (Art. 10 Abs. 3 OECD-MA)	203
(bb) Keine Dividenden im Sinne des Art. 10 Abs. 3 Var. 1 OECD-MA	205
(cc) Dividenden im Sinne des Art. 10 Abs. 3 Var. 3 OECD-MA	206
(b) Ausschüttungsfiktion nach § 1a Abs. 3 S. 2 Nr. 1, S. 5 KStG als Zahlung einer Dividende	208
(aa) Auslösendes Moment im DBA	208
(bb) Auslösendes Moment der Dividendenzahlung nach § 1a KStG	210
(c) Sonstige Voraussetzungen des Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA	211
(d) Zwischenergebnis	213
(2) Ausschüttungen an die optierende Gesellschaft (optierende Gesellschaft als Dividendenempfängerin)	213
(a) Allgemeine Voraussetzungen des Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA	213
(b) Besteuerung von Schachteldividenden (Art. 10 Abs. 2 S. 1 Hs. 2 lit. a OECD-MA sowie Art. 22 Abs. 2 lit. a DE-VG)	214
(aa) Auslegungsproblem	215
(bb) Relevante Fallkonstellationen	216
(cc) Konsequenzen der Auslegung für die optierende Gesellschaft	217
(dd) Maßgeblichkeit der steuerrechtlichen Auslegung	217
(i) Wortlaut	218
(ii) Systematik	218

Inhaltsverzeichnis

(iii) Telos und Verhältnis zur Version des Musterabkommens von 2017	219
(iv) Zwischenergebnis	221
(ee) Auswirkung für die optierende Gesellschaft	221
(c) Zwischenergebnis	221
cc) Zusammenfassung anhand von ausgewählten Fallbeispielen	222
(1) Inländische optierende Gesellschaft	222
(a) Inbound	222
(aa) Übereinstimmende abkommensrechtliche Einordnung	223
(i) Lösung des Fallbeispiels	223
(ii) Zwischenfazit	223
(bb) Auseinanderfallende abkommensrechtliche Einordnung	224
(i) Lösung des Fallbeispiels	224
(ii) Zwischenfazit	225
(b) Outbound	227
(aa) Lösung des Fallbeispiels in Bezug auf die laufenden Gesellschaftsgewinne	228
(bb) Lösung des Fallbeispiels in Bezug auf die Dividendenausschüttung	228
(i) Übereinstimmende abkommensrechtliche Einordnung	230
01) Lösung des Fallbeispiels	230
02) Zwischenfazit	231
(ii) Auseinanderfallende abkommensrechtliche Einordnung	233
01) Lösung des Fallbeispiels	233

Inhaltsverzeichnis

02) Zwischenfazit	234
(2) Ausländische optierende Gesellschaft	235
(a) Inbound: Übereinstimmende abkommensrechtliche Einordnung	235
(b) Outbound: Übereinstimmende abkommensrechtliche Einordnung	237
(3) Zwischenfazit	238
d) Fazit	239
2. Veräußerungsgewinne (Art. 13 OECD-MA)	241
a) Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft	241
aa) Steuerliche Behandlung der Veräußerung einer Beteiligung an der optierenden Gesellschaft nach deutschem Recht	242
bb) Abkommensrechtliche Behandlung der Veräußerung einer Beteiligung an der optierenden Gesellschaft	244
(1) Grundzüge Art. 13 OECD-MA	244
(2) Veräußerung der Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft als Veräußerung nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA	247
cc) Ausnahmen und Abweichungen konkreter DBA	248
(1) Grundstücksgesellschaft im Sinne des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA	249
(2) Umsetzung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA in der deutschen Abkommenspraxis	249
dd) Ausgewählte Fallkonstellationen	251
(1) Inländische optierende Gesellschaft	251
(a) Inbound	251
(aa) Übereinstimmende abkommensrechtliche Einordnung	252
(bb) Auseinanderfallende abkommensrechtliche Einordnung	252
(b) Outbound	254

Inhaltsverzeichnis

(aa) Übereinstimmende abkommensrechtliche Einordnung	254
(bb) Auseinanderfallende abkommensrechtliche Einordnung	255
(2) Ausländische optierende Gesellschaft	255
b) Gewinnrealisierende Optionsausübung – abkommensrechtliche Behandlung des Einbringungsgewinns	257
aa) Abkommensrechtliche Bewertung	258
(1) Einbringungsgegenstand im Rahmen der Optionsausübung nach § 1a KStG	258
(2) Veräußerung im Sinne des Art. 13 OECD-MA	260
(3) Identitätswahrender Formwechsel als Veräußerung im Sinne des Art. 13 OECD-MA	262
(4) Abkommensrechtliche Behandlung des Einbringungsgewinns bei § 1a KStG	265
bb) Benachteiligung von Drittstaatengesellschaften	266
c) Wegzugsbesteuerung	269
d) Verlegung der Geschäftsleitung der optierenden Gesellschaft	272
aa) Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland	272
bb) Verlegung der Geschäftsleitung ins Inland	273
e) Veräußerung von sonstigen Wirtschaftsgütern einer optierenden Gesellschaft	273
3. Auswirkung auf Methodenartikel und verfahrensrechtliche Vereinfachungen	274
a) Antragsberechtigung der optierenden Gesellschaft im Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA)	274
b) Wegfall des abkommensrechtlichen Progressionsvorbehalts (Art. 23A OECD-MA)	276
c) Quellensteuererstattungsverfahren	278

E. Kapitel 3: Anwendung abkommensüberschreibender Richtlinien auf die optierende Gesellschaft	280
I. Mutter-Tochter-Richtlinie	280
1. Unionsrechtliche Vorgaben	280
2. Richtlinienkonforme Umsetzung in deutsches Recht – Anwendbarkeit auf die optierende Gesellschaft	282
a) Art. 4 MTRL bzw. § 8b KStG	282
aa) Sachlicher Anwendungsbereich – optierende Gesellschaft	283
bb) Persönlicher Anwendungsbereich – optierende Gesellschaft	283
cc) Zwischenergebnis	283
b) Art. 5 MTRL bzw. § 43b EStG	284
aa) Sachlicher Anwendungsbereich – optierende Gesellschaft	285
bb) Persönlicher Anwendungsbereich – optierende Gesellschaft	285
(1) Qualifizierende Rechtsform im Sinne des § 43b Abs. 2 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 3 EStG i.V.m Anlage 2 Nr. 1 lit. f zu § 43b EStG	286
(a) Keine explizite Nennung der optierenden Gesellschaft in Anlage 2 Nr. 1 lit. f zu § 43b EStG	287
(b) Allerdings Subsumtion unter abstrakten Regelungsbestandteil gemäß Anlage 2 Nr. 1 lit. f zu § 43b EStG	288
(c) Zwischenergebnis	290
(2) Ansässigkeit nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaates	291
(3) Körperschaftsbesteuerung ohne Wahlmöglichkeit und ohne Befreiung	291
(a) Auslegungsansätze	291
(b) Stellungnahme: Geltung auch für optierende Gesellschaft	292
(4) Zwischenergebnis	296

Inhaltsverzeichnis

cc) Keine Anwendung des § 50d Abs. 14 S. 1 EStG bei abweichender Beurteilung der beteiligten Staaten	297
II. Fusionsrichtlinie	297
III. Zins- und Gebührenrichtlinie	299
IV. Mindestbesteuerungsrichtlinie	300
 Teil 3: Optionsmodell nach § 1a KStG im internationalen Kontext – de lege ferenda	303
F. Optionsmöglichkeit für ausländische Gesellschaften und der Rechtstypenvergleich: Verbesserungspotential durch das Optionsmodell	303
I. Problematik der Einordnung ausländischer Gesellschaften für die deutsche Besteuerung – insbesondere bei § 1a KStG	305
1. Rechtstypenvergleich	305
2. Besondere Anforderungen in Zusammenhang mit § 1a KStG	308
a) Strengere Vergleichbarkeitsprüfung	308
b) Maßgeblichkeit der ausländischen Besteuerung	311
c) Fazit	312
3. Schwächen des Rechtstypenvergleichs im Allgemeinen	313
a) Rechtsunsicherheit durch Aufweichung struktureller Unterschiede zwischen den Gesellschaftsgrundformen	313
aa) Emanzipation des Steuerrechts vom Gesellschaftsrecht auf nationaler Ebene	313
bb) Steigendes Aufkommen hybrider Rechtsformen auf internationaler Ebene	315
b) Gestaltungsanfälligkeit und gestiegener Verwaltungsaufwand	317
c) Benachteiligung zwischen innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Sachverhalten	318
II. Potential des Optionsmodells de lege ferenda als Alternative zum klassischen Rechtstypenvergleich	319
1. Hintergrund	319

2. Möglicher Lösungsansatz im US-amerikanischen Recht	321
a) Rechtshistorischer Hintergrund der <i>entity classification</i>	321
aa) Ausgangssituation vor <i>check the box</i>	322
(1) <i>Corporate resemblance test/ 4-factor test</i>	322
(2) Das Komplexitätsproblem	325
(a) Entwicklung zur komplexen Einzelfallprüfung	325
(b) Das Dilemma der LLC – Aufweichung der strukturellen Unterschiede	327
bb) <i>Check the box</i>	328
(1) Ausgangssituation und Intention hinter den <i>CTB Regulations</i>	328
(2) Regulatorische Ausgestaltung	330
(a) Rechtsform: <i>per-se corporations</i>	330
(b) Wahl der Besteuerung oder <i>default classification</i>	330
(c) Zusätzliches Kriterium für ausländische Gesellschaften: Haftungsbeschränkung	332
b) Veränderung im Vergleich zu der vorherigen Einordnung anhand zivilrechtlicher Kriterien	332
aa) Rechtssicherheit	332
bb) Verwaltungsaufwand für die Steuerbehörden	334
(1) Vereinfachung	334
(2) Zunahme der Komplexität	335
cc) Ressourcenaufwand für den Steuerpflichtigen	336
(1) Vereinfachung	336
(2) Zunahme der Komplexität	337
c) Fazit: Einfluss des umfassenden Wahlrechts auf die Vereinfachung	337
3. Schlussfolgerungen – Potential für das deutsche Optionsmodell de lege ferenda	338
a) Vorbehalt	338
b) „Kleine Lösung“	340

Inhaltsverzeichnis

c) „Große Lösung“ im Stil der CTB Regulations	341
aa) Rechtssicherheit durch Möglichkeit der präventiven Wahl	342
bb) Verwaltungsaufwand	343
cc) Gestaltungsanfälligkeit – Schaffung hybrider Strukturen	344
dd) Gleichbehandlung aus- und inländischer Gesellschaften	345
ee) Zwischenergebnis	345
ff) Öffnung des Optionsmodells nur für personalistisch strukturierte Kapitalgesellschaften	345
d) Fazit	347
III. Lösungsansätze zur weiteren Vereinfachung des Rechtstypenvergleichs	347
1. Verschlankung des Typenvergleichs – Verkleinerung des Bezugsrahmens auf das Merkmal der Haftungsverfassung	348
2. Unilaterale Qualifikationsverkettung	349
3. Einheitliche Einordnung sämtlicher ausländischer Gesellschaften unter ein Besteuerungsregime (stetige Methode)	351
4. Kombinationslösung – Ausweitung des Optionsmodells, Verschlankung des Typenvergleichs, stellenweise Qualifikationsverkettung	351
IV. Fazit	352
Teil 4: Schlussfolgerungen	355
G. Schlussfolgerungen	355
Literaturverzeichnis	359