

Daniel Blöchle / Klaus Dumser / Erich Schaffer*)

Deutschland: Neue Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften („Check the Box“)

GERMANY: NEW OPTION FOR CORPORATE TAXATION FOR PARTNERSHIPS (“CHECK THE BOX”)

In June 2021, the German legislature introduced the law for the modernization of corporate income taxation (“KoMoG”) into German national law. The most significant feature of these new regulations is an option for certain specific partnerships to be taxed like corporations under the rules of the German Corporate Income Tax Act (“*check the box*”). *Daniel Blöchle, Klaus Dumser, and Erich Schaffer* outline the main aspects of this new check-the-box regime for partnerships and provide an overview of potential consequences that should be considered from an Austrian tax perspective in German-Austrian cross-border scenarios.

I. Überblick

Mit Juni 2021 wurde in Deutschland das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KoMoG) verabschiedet.¹⁾ Zentraler Baustein dieses Gesetzes war die Einführung einer Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsteuer für bestimmte Personengesellschaften („*check the box*“). Ab 1. 1. 2022 sollen die vom neuen § 1a dKStG erfassten Personengesellschaften im Wesentlichen die Möglichkeit erhalten, für ertragsteuerliche Zwecke wie Kapitalgesellschaften behandelt zu werden. Entsprechend werden dann auch ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt.

Dieser Beitrag soll zunächst einen kurzen Überblick über die Eckpunkte der neuen gesetzlichen Bestimmung in Deutschland geben. Anschließend erfolgt ein kurzer Überblick über mögliche Auswirkungen aus österreichischer steuerlicher Sicht, insbesondere welche Aspekte iZm dem neuen Optionsregime in deutsch-österreichischen Konstellationen zu beachten sind.

II. Eckpunkte des neuen Optionsmodells

1. Optionsausübung nach § 1a Abs 1 und 2 dKStG

Die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft steht nach § 1a Abs 1 Satz 1 dKStG Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften offen. Nicht optieren können demnach ua Einzelunternehmer, BGB-Gesellschaften und Investmentfonds nach dem Investmentsteuergesetz. Ausländische Personengesellschaften können nur dann optieren, wenn sie nach der Option in dem Staat ihrer Geschäftsleitung der Körperschaftsteuer unterliegen.

Wird die Option ausgeübt, dh, wird von der Gesellschaft ein entsprechender unwiderruflicher Antrag gestellt, bewirkt dies die Besteuerung der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter wie eine Kapitalgesellschaft und deren Anteilseigner. Der Option müssen entsprechend § 217 Abs 1 dUmwG alle Gesellschafter zustimmen, sofern der Gesellschaftsvertrag nicht eine Dreiviertelmehrheit ausreichen lässt.

*) Daniel Blöchle ist Steuerberater und Partner der WTS in Nürnberg und Frankfurt a.M. Dr. Klaus Dumser ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater und Partner der WTS in Nürnberg. Dr. Erich Schaffer MSc. LLB. ist Steuerberater und Senior Tax Manager der WTS Wien sowie Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien.

¹⁾ Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KoMoG), dBGBl I 2021/37, 2050.

Der Antrag ist nach § 1a Abs 1 Satz 2 dKStG von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Fernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung zuständigen Finanzamt spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die Option gelten soll. Die Option kann daher noch im Jahr 2021 erstmals mit Wirkung ab dem Jahr 2022 ausgeübt werden, da nach § 34 Abs 1a dKStG die Neureglung des § 1a dKStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass die Option erstmals für nach dem 31. 12. 2021 beginnende Wirtschaftsjahre beantragt werden kann.

Rechtstechnisch wird durch die Option gemäß § 1a Abs 2 dKStG ein Formwechsel iSd §§ 1 und 25 dUmwStG fingiert, was über den dortigen Rechtsgrundverweis zur vollen Anwendbarkeit der §§ 20 bis 23 dUmwStG führt. Eine Ausnahme gilt allerdings für die Regelungen zur Rückwirkung (vgl § 1a Abs 2 Satz 3 dKStG); eine solche ist nur bei einem zivilrechtlichen Wechsel der Rechtsform möglich.

Voraussetzung für die Steuerneutralität der Option ist, dass die in den §§ 20 bis 23 dUmwStG genannten Bedingungen für eine Umwandlung zum Buchwert erfüllt werden können. Dabei sind folgende Aspekte besonders beachtenswert:

- Das Umwandlungssteuergesetz ist nach § 1 Abs 4 dUmwStG nur insoweit anzuwenden, als die beteiligten natürlichen Personen, also Gesellschafter der Personengesellschaft, nicht in Drittstaaten ansässig sind.
- Es müssen alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen – auch des Sonderbetriebsvermögens – auf die optierende Personengesellschaft übertragen werden, sonst ist der Formwechsel für den Gesellschafter, der Inhaber des Sonderbetriebsvermögens ist, nicht zum Buchwert möglich. Eine zivilrechtliche Übertragung im zeitlichen Zusammenhang mit der Einbringung sollte den Buchwert allerdings sichern. Eine Übertragung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage in ein anderes Betriebsvermögen zum Buchwert könnte demgegenüber von der Finanzverwaltung beanstandet werden und zu einer Realisierung der stillen Reserven führen.²⁾ Dies wäre vor dem Hintergrund aktueller Rechtsprechung im Detail zu analysieren.
- Die sonstige Gegenleistung darf 500.000 Euro oder 25 % des Buchwerts nicht übersteigen.

Demnach dürfte die Option einer Personengesellschaft zur Körperschaftsteuer in vielen Fällen steuerneutral möglich sein. Dabei ist aber insbesondere auf Auslandsbeteiligte, Sonderbetriebsvermögen und die sonstigen Gegenleistungen zu achten.

2. Besteuerung der optierenden Personengesellschaft

Die Personengesellschaft, die den Antrag auf Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft wirksam gestellt hat, die sogenannte optierende Personengesellschaft, wird selbst Körperschaftsteuersubjekt. Das heißt, dass die optierende Personengesellschaft zB die Regelungen des § 8b Abs 1 dKStG für empfangene Dividenden beanspruchen kann oder dass der Steuersatz für Kapitalgesellschaften zur Anwendung kommt. Für die Gewerbesteuer wurde § 2 dGewStG durch einen Abs 8 ergänzt, der die Behandlung der optierenden Personengesellschaft als Kapitalgesellschaft für die Gewerbesteuer klarstellt. Die Tätigkeit einer optierenden Personengesellschaft gilt damit immer als gewerblich.

3. Besteuerung der Gesellschafter der optierenden Personengesellschaft

Nach § 1a Abs 3 Satz 1 dKStG gilt die Beteiligung an der optierenden Personengesellschaft für ertragsteuerliche Zwecke als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. § 1a

²⁾ Vgl Umwandlungssteuererlass vom 11. 11. 2011, BStBl I, 1314, Tz 20.07.

Abs 3 Satz 2 dKStG stellt das Verhältnis des Gesellschafters zur optierenden Personengesellschaft klar. Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter sind als Dividenden zu erfassen, Arbeitslohn als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (insoweit sind auch Pensionszusagen mit steuerlicher Wirkung möglich), Zinsen aus Darlehen als Kapitalerträge, Vergütungen für überlassene Wirtschaftsgüter als Einkünfte aus den §§ 21, 22 dEStG; Letzteres zumindest jenseits der Regelungen der Betriebsaufspaltung. Im Ergebnis gilt damit für Dividenden im Privatvermögen die Abgeltungssteuer nach § 32d dEStG und für Dividenden im Rahmen der Einkünfte aus §§ 14, 15 dEStG sowie für Veräußerungsgewinne das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr 40 dEStG iVm § 3c Abs 2 dEStG. Für Veräußerungsgewinne wird dies durch die Änderung in § 17 Abs 1 Satz 3 dEStG klargestellt; damit unterliegen die Anteile an der optierenden Personengesellschaft auch im Falle des Wegzugs des Gesellschafters den Anwendungsregelungen des § 6 dAstG, also der Wegzugsbesteuerung.

Die Erfassung der Dividenden beim Gesellschafter wurde in zeitlicher Hinsicht in § 1a Abs 3 Satz 5 dKStG im Hinblick auf die Besonderheiten der Gesellschaftsverträge von Personengesellschaften gesondert geregelt. Danach liegen Ausschüttungen erst dann vor, wenn die Gelder entnommen werden oder die Auszahlung verlangt werden kann. Insofern könnte die Gutschrift auf einem Darlehenskonto oder Verrechnungskonto, das spezielle Regelungen zur Entnahme vorsieht, zB Kündigung des Gesellschafterdarlehens, noch nicht zum Zufluss führen. Da Zinsen auf Darlehen jedoch nach § 1a Abs 3 Satz 2 Nr 3 dKStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen, werden hier noch viele Details gewisse Unsicherheiten mit sich bringen. Im Übrigen wird es ohnehin erforderlich sein, den Gesellschaftsvertrag im Vorfeld einer Option zu prüfen und in einigen Punkten anzupassen (zB Gewinnverteilung, Kapital- und Darlehenskonto).

4. Rückoption nach § 1 Abs 4 dKStG

Den Weg zurück zur Regelbesteuerung nach Personengesellschaftsgrundsätzen eröffnet § 1a Abs 4 dKStG durch die Möglichkeit einer Rückoption. Die Rückoption wird (erneut) als Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft behandelt (§ 1a Abs 4 Satz 2 dKStG iVm § 9 Satz 1 und 2 dUmwStG). Wie die Option selbst ist auch die Rückoption nicht mit steuerlicher Rückwirkung möglich.

Der Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft ist grundsätzlich nicht steuerneutral möglich, weil die im Körperschaftsteuersystem erwirtschafteten und nicht ausgeschütteten Gewinne im Zuge der Umwandlung bei den Gesellschaftern im Ergebnis als Ausschüttungen erfasst werden, um die Kohärenz des Besteuerungssystems sicherzustellen. Sind allerdings die Voraussetzungen des § 3 Abs 2 Satz 2 dUmwStG erfüllt, kommt auch eine Buchwertfortführung in Betracht. Voraussetzung dafür ist zunächst, dass die fiktiv übergehenden Wirtschaftsgüter nach der Rückoption Betriebsvermögen der Personengesellschaft bleiben und dort später der Besteuerung mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen (§ 3 Abs 2 Satz 2 Nr 1 dUmwStG). Sodann darf das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft oder bei der natürlichen Person nicht ausgeschlossen oder beschränkt werden (§ 3 Abs 2 Satz 2 Nr 1 dUmwStG). Schließlich darf eine Gegenleistung nicht gewährt werden; wird eine Gegenleistung gewährt, muss sie in Gesellschaftsrechten bestehen (§ 3 Abs 2 Satz 2 Nr 3 dUmwStG).

Die Rückoption ist wiederum vor Beginn des Veranlagungszeitraums auszuüben, ab dem die Besteuerung als Kapitalgesellschaft nicht mehr gelten soll. Eine zeitliche Bindungsfrist für die Optionsausübung ist aber nicht vorgesehen. Die Rückoption ist regelmäßig bei dem für die Körperschaftbesteuerung der Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu beantragen (vgl zu alledem § 1a Abs 4 Satz 3 dKStG).

Zu beachten ist ferner, dass die Rückoption in einigen Konstellationen qua Gesetz angeordnet wird. Dies ist zB dann der Fall, wenn die Voraussetzungen für eine Option nach § 1a Abs 1 dKStG nachträglich entfallen, weil zB die Personengesellschaft den Status als Personenhandelsgesellschaft verliert (§ 1a Abs 4 Satz 4 dKStG). § 1a Abs 4 Satz 5 dKStG ordnet zudem die Rückoption an, wenn der vorletzte Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft aus dieser ausscheidet. Folge dessen ist grundsätzlich eine Anwachsung beim verbleibenden Gesellschafter, dh, die Personengesellschaft wird zivilrechtlich beendet. Ist der verbleibende Gesellschafter Einzelkaufmann, für den die Option nicht vorgesehen ist, kommt es nach § 1a Abs 4 Satz 5 dKStG zwangsweise zur Realisation der offenen Gewinnrücklagen als Ausschüttung. Ist der verbleibende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft, kommen die Regelungen zur Verschmelzung nach § 11 dUmwStG zur Anwendung, wenn sie die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers iSd § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 oder 4 dUmwStG erfüllt.

Vor dem Hintergrund der gegebenenfalls weitreichenden steuerlichen Folgen einer gesetzlich angeordneten Rückoption durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters sollte stets im Blick behalten werden, dass diese Folge zB durch schlichte Aufnahme einer Kapitalgesellschaft in den Gesellschafterkreis regelmäßig vermieden werden kann.

Schließlich soll auch darauf hingewiesen werden, dass eine Rückoption innerhalb der ersten sieben Jahre nach der Optionsausübung zu einer Sperrfristverletzung gemäß § 22 Abs 1 dUmwStG führt. Konsequenz dessen ist, dass der sogenannte Einbringungsgewinn zu versteuern ist. Das ist der Betrag, um den der gemeine Wert des optierten Betriebsvermögens im Optionszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem die optierende Gesellschaft dieses eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat, übersteigt. Der Einbringungsgewinn I mindert sich für jedes volle Jahr um ein Siebtel (§ 22 Abs 1 Satz 3 dUmwStG) und gilt als nachträgliche Anschaffungskosten (§ 22 Abs 1 Satz 4 dUmwStG).

5. Optierende Personengesellschaft im deutschen Steuerrecht

Wie bereits dargestellt wird die optierende Personengesellschaft gemäß § 1a Abs 1 Satz 1 dKStG in vielen Bereichen des Steuerrechts einer Kapitalgesellschaft gleichgesetzt. So werden zB in § 17 Abs 1 Satz 3 dEStG und § 20 Abs 1 Nr 1 Satz 1 dEStG explizit Anteile an einer optierenden Gesellschaft iSd § 1a dKStG den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gleichgesetzt. Gleiches gilt für das dGewStG: Hier wird in einem neuen § 2 Abs 8 dGewStG niedergelegt, dass die optierende Personengesellschaft iSd § 1a dKStG als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Ebenso werden die Regelungen des § 6 dAStG für den Fall des Wegzugs eines Gesellschafters aufgrund des Verweises auf den geänderten § 17 dEStG unmittelbar gelten. Schließlich wird die optierende Personengesellschaft auch in § 1 Abs 2 Satz 2 dFZuG-E der Kapitalgesellschaft gleichgesetzt.

Gleichwohl gilt diese Gleichstellung der optierenden Personengesellschaft mit einer Kapitalgesellschaft im deutschen Steuerrecht nicht uneingeschränkt. Die optierende Personengesellschaft kann zwar grundsätzlich als Organträger nach § 14 Abs 1 Nr 2 Satz 2 dKStG fungieren, eine Eingliederung als Organgesellschaft durch Abschluss eines Unternehmensvertrags nach § 291 dAktG wird im Gesellschaftsrecht jedoch abgelehnt, was sich auch in den §§ 14 und 17 dKStG widerspiegelt. Daher kann die optierende Personengesellschaft nicht Organgesellschaft sein.

Gleiches gilt für den Bereich des dErbStG und des dBewG. Auch hier wird durch das KöMoG durch Änderungen der §§ 13a Abs 6 Satz 1 Nr 1 und Nr 3 und 13b Abs 1 Nr 2 und Abs 4 Nr 5 Satz 5 dErbStG sowie § 97 Abs 1 Satz 1 Nr 5 Satz 1 dBewG sicher-

gestellt, dass die optierende Personengesellschaft mit „normalen“ Personengesellschaften gleichgestellt wird. Dies ist insofern bemerkenswert, als dadurch für den Bereich der (vorweggenommenen) Erbfolge vor allem die Regelungen für Kapitalgesellschaften, insbesondere die Mindestbeteiligungsquote für das Vorliegen von begünstigungsfähigem Vermögen nach § 13b Abs 1 Nr 3 dErbStG, nicht gelten.

Hinsichtlich der Grunderwerbsteuer ist zunächst einmal festzuhalten, dass die Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a dKStG keine Grunderwerbsteuer auslöst. Die Personengesellschaft bleibt zivilrechtlich – und hieran knüpft das dGrEStG an – auch nach der Option eine Personengesellschaft. Nach § 1a dKStG wird zwar die Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer fiktiv als Formwechsel im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes behandelt. Zivilrechtlich bleibt die Personenhandelsgesellschaft aber eine Personengesellschaft, weshalb ihr auch weiterhin die grunderwerbsteuerliche Vergünstigung nach § 5 dGrEStG zusteht.

Um allerdings „*steueroptimierende Gestaltungen*“ zu vermeiden, wird das Wirksamwerden der Option nach § 1a dKStG künftig nach § 5 Abs 3 Satz 3 dGrEStG der Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand im Rahmen des § 5 Abs 3 Satz 1 dGrEStG gleichgestellt und löst damit grundsätzlich Grunderwerbsteuer aus, wenn sie innerhalb der dort genannten zehnjährigen Frist erfolgt. Zudem soll nach § 5 Abs 1 Satz 2 und Abs 2 Satz 2 dGrEStG die grunderwerbsteuerliche Vergünstigung beim Übergang eines Grundstücks auf eine Gesamthand nicht gelten, wenn die erwerbende Gesamthand nach § 1a dKStG optiert hat, sofern die Ausübung und Wirksamkeit der Option nicht bereits länger als die in § 5 Abs 3 Satz 1 dGrEStG geltende 10-Jahres-Frist zurückliegt und die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand ebenfalls nicht länger als diese Frist besteht. Ähnliches soll bei Übertragungen von Grundstücken von einer Gesamthand auf eine optierende Gesellschaft gelten: In diesem Fall soll nach § 6 Abs 3 Satz 3 dGrEStG die Begünstigung des § 6 Abs 3 dGrEStG nicht mehr greifen, es sei denn die Ausübung und Wirksamkeit der Option liegt länger als die in § 6 Abs 3 Satz 2 dGrEStG genannte 10-Jahres-Frist zurück und die jeweilige Beteiligung am Vermögen der Gesamthand besteht ebenfalls länger als diese Frist.

III. Ausgewählte Fragestellungen aus österreichischer steuerlicher Sicht

1. Optionsausübung für österreichische Personengesellschaften oder Personengesellschaften mit österreichischen Anknüpfungspunkten?

Nach § 1a Abs 1 Z 2 dKStG können Gesellschaften, die im Staat ihrer Geschäftsleitung keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen, die Option zur Steuerpflicht nicht ausüben.³⁾ Österreichische Personengesellschaften (OG, KG, GmbH & Co KG) können daher grundsätzlich mangels Körperschaftsteuerpflicht in Österreich die Option in Deutschland nicht ausüben.⁴⁾ Eine Optionsausübung für österreichische Personengesellschaften wäre allenfalls bei doppelter Ansässigkeit denkbar, konkret also, wenn diese ihren Sitz in Österreich, jedoch den Ort der Geschäftsleitung in Deutschland haben.⁵⁾

Umgekehrt ist die Optionsausübung jedoch für die erfassten Personengesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung in Deutschland auch dann möglich, wenn bestimmte oder alle ihre Gesellschafter in Österreich ansässig sind.⁶⁾

³⁾ Diese Einschränkung soll die Entstehung ausländischer hybrider Gebilde verhindern, vgl auch den Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BT-Drs 19/28656, 22.

⁴⁾ Vgl Schlager, Deutschland: Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften, SWK 20/21/2021, 1061 (1061).

⁵⁾ Vgl Hohenwarter-Mayr/Holzer, „Check the box in Germany“: Deutschland führt optionale Körperschaftsteuerbesteuerung für Personengesellschaften ein, RdW 2021, 509 (511); Hohenwarter-Mayr/Holzer, „Check the box in Germany“: Die Folgen des KöMOG in Österreich, RdW 2021, 582 (582 f).

⁶⁾ Vgl Hohenwarter-Mayr/Holzer, RdW 2021, 582.

Nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob Personengesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in anderen Staaten (dh außerhalb Deutschlands und Österreichs) die Option ausüben können, wenn diese im Ansässigkeitsstaat wie Körperschaften intransparent besteuert werden (etwa bei in den USA optierten LLCs oder hybriden Personengesellschaften in bestimmten osteuropäischen Staaten).⁷⁾ Aus österreichischer Sicht könnte dies etwa relevant sein, wenn deutsche und österreichische Gesellschafter Anteile an einer slowakischen Kommanditgesellschaft halten (*komanditná spoločnosť*, K.S.). Nach der überwiegenden Auffassung sollte auch in diesen Fällen eine Optionsausübung möglich sein.⁸⁾

2. DBA-rechtliche Abkommensberechtigung

Nach Art 1 iVm Art 4 Abs 1 DBA Österreich – Deutschland (im Folgenden: DBA Deutschland) liegt DBA-rechtliche Abkommensberechtigung für Gesellschaften dann vor, wenn diese dort aufgrund des Orts der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig sind. Mit der Option unterliegt die Personengesellschaft der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, damit liegt aus deutscher Sicht Abkommensberechtigung vor.⁹⁾

Für Zwecke des österreichischen Steuerrechts ist die Steuersubjekteigenschaft eines ausländischen Rechtsträgers jedoch anhand eines Typenvergleichs vorzunehmen. Relevant ist dabei im Wesentlichen die materielle Vergleichbarkeit mit einer inländischen Körperschaft nach § 1 Abs 2 KStG. Dabei werden jene Kriterien untersucht,¹⁰⁾ die nach österreichischem Zivil- und Gesellschaftsrecht die wesentlichen Merkmale einer Kapitalgesellschaft ausmachen. Die steuerliche Behandlung des Rechtssubjekts im Ausland spielt jedoch keine Rolle.¹¹⁾ Die Option zur Körperschaftsteuerpflicht in Deutschland ändert daher nichts am Ergebnis des Typenvergleichs in Österreich. Demnach können aus österreichischer Sicht deutsche Personengesellschaften auch bei Ausübung der Option nicht den Status als Einkünftezurechnungssubjekt und damit auch nicht der DBA-rechtlichen Abkommensberechtigung erlangen.¹²⁾

Dies wird in deutsch-österreichischen Konstellationen regelmäßig zu komplexeren Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten führen (siehe dazu auch Pkt III.4.).

3. Dividendenzahlungen österreichischer Körperschaften an optierte deutsche Personengesellschaften

Um in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-RL¹³⁾ zu fallen, muss im Wesentlichen die empfangende Gesellschaft „ohne Wahlmöglichkeit“ der Körperschaftsteuer unterliegen.¹⁴⁾ Folglich wäre die Anwendung der Mutter-Tochter-RL auf deutsche op-

⁷⁾ Vgl mwN *Hohenwarter-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 509 (510 ff); *Hohenwarter-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 582 (582 ff); wobei dies etwa kritisch gesehen wird bei *Haase*, Internationalsteuerrechtliche Aspekte des geplanten KöMoG, Ubg 2021, 193 (194 ff).

⁸⁾ Vgl mwN *Hohenwarter-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 509 (510 ff); *Hohenwarter-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 582 (582 ff).

⁹⁾ Vgl *Hohenwarter-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 509 (516); *Hohenwarter-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 582 (583).

¹⁰⁾ Vgl die beispielhafte Auflistung möglicher Kriterien in Rz 134 KStR.

¹¹⁾ Vgl ausführlich zum Typenvergleich etwa *Hohenwarter-Mayr* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 1 Rz 63 ff; *Pinetz/Steiner*, Der Typenvergleich in der steuerlichen Beratungspraxis (2019) 25 ff; *Steiner*, Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen – Typenvergleich (Teil I), ÖStZ 2007, 160 (160 ff).

¹²⁾ Vgl *Hohenwarter-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 509 (516); *Hohenwarter-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 582 (583).

¹³⁾ Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABl L 345 vom 29. 12. 2011, S 8.

¹⁴⁾ Art 2 lit a sublit iii Mutter-Tochter-RL.

tierte Personengesellschaften derzeit nicht möglich.¹⁵⁾ Dies hat zur Folge, dass bei Dividenden einer österreichischen Körperschaft an eine deutsche optierte Personengesellschaft die KEST-Befreiung des § 94 Z 2 EStG grundsätzlich nicht für die Personengesellschaft zur Anwendung kommen kann. Eine KEST-Entlastung an der Quelle wäre aber insoweit möglich, als die Personengesellschaft Anteilseigner aufweist, die wiederum selbst als EU-Gesellschaften die Voraussetzungen der Quellensteuerbefreiung nach § 94 Z 2 EStG erfüllen. Für EU-Gesellschaften, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen (Beteiligung unter 10 % oder weniger als ein Jahr) wäre allenfalls eine KEST-Rückerstattung nach § 21 Abs 1a KStG denkbar.¹⁶⁾

Daneben stellt sich auch die Frage der KEST-Entlastung nach DBA-Recht.¹⁷⁾ § 3 Abs 1 der österreichischen DBA-Entlastungsverordnung¹⁸⁾ sieht Vereinfachungen für „[...] eine juristische Personen oder eine als solche im anderen Staat behandelte Personengesellschaft [...]“ vor. Nach Maßgabe der sonstigen Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung¹⁹⁾ sollte daher die optierte Personengesellschaft selbst zur DBA-rechtlichen KEST-Reduktion an der Quelle berechtigt sein, auch wenn der Personengesellschaft aus österreichischer Sicht die Dividendeneinkünfte gar nicht zuzurechnen sind. Kann mangels Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen keine Reduktion an der Quelle erfolgen, verbleibt den Gesellschaftern der optierten Personengesellschaft das Rückerstattungsverfahren. Nach einer älteren EAS-Auskunft²⁰⁾ erkennt das österreichische BMF jedoch auch eine KEST-Rückerstattung der ausländischen Personengesellschaft an, wobei jedenfalls eine Erklärung abverlangt wird, dass die Gesellschafter keine gesonderten Rückerstattungsanträge einbringen werden.²¹⁾

4. Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte

Aufgrund der zwingend transparenten Besteuerung von Personengesellschaften in Österreich und der unterschiedlichen DBA-rechtlichen Abkommensberechtigung (siehe bereits Pkt III.2.) sind Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte im deutsch-österreichischen Verhältnis vorprogrammiert und werden wohl das Hauptproblem beim praktischen Vollzug der neuen Regelungen darstellen.²²⁾ Da praktisch eine Vielzahl verschiedenster bilateraler oder multilateraler Sachverhaltskonstellationen denkbar ist, soll auf eine umfassende Darstellung möglicher Fälle für Zwecke dieses Beitrags bewusst verzichtet werden.²³⁾ Exemplarisch soll in aller Kürze auf den vergleichbar einfachen wie auch praktisch bedeutsamen Fall der österreichischen Betriebsstätte einer deutschen optierten Personengesellschaft hingewiesen werden. In einem solchen Fall würden die laufenden Betriebsstätteneinkünfte aus österreichischer Sicht im Jahr der Erzielung auf Ebene der Gesellschafter der österreichischen Besteuerung unterliegen.

¹⁵⁾ Eine vergleichbare Problemstellung stellt sich zudem auch für Zwecke der Anwendbarkeit der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie; Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 157 vom 26. 6. 2003, S 49. Vgl. *Hohenwarther-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 509 (515).

¹⁶⁾ Vgl. *Hohenwarther-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 582 (586).

¹⁷⁾ Insbesondere Art 10 Abs 2 lit b DBA Deutschland, der ein eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht iHv 15 % vorsieht.

¹⁸⁾ BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2020/579.

¹⁹⁾ Dokumentationsanfordernisse (§ 2) sowie Erklärung, dass die Tätigkeit über bloße Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 3 Abs 1) oder alternativ eine abkommenskonforme Steuerrückzahlung innerhalb der letzten drei Jahre erfolgt ist (§ 3 Abs 2).

²⁰⁾ Vgl. EAS 1151 vom 31. 10. 1997.

²¹⁾ Vgl. *Hohenwarther-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 582 (586 f).

²²⁾ Vgl. so auch *Schlager*, SWK 20/21/2021, 1061 (1064); *Hohenwarther-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 509 (516 ff).

²³⁾ Vgl. für einen ersten Überblick möglicher Konstellationen im deutsch-österreichischen Verhältnis etwa bereits *Hohenwarther-Mayr/Holzer*, RdW 2021, 582 (584 ff).

In Deutschland sind dieselben Einkünfte der Personengesellschaft zuzurechnen, jedoch DBA-rechtlich typischerweise in Deutschland freizustellen (Art 7 Abs 1 iVm Art 23 Abs 1 lit a DBA Deutschland). Allerdings wäre in Deutschland eine spätere „Entnahme“ als Ausschüttungsgewinn steuerpflichtig, während diese Entnahme aus österreichischer Sicht keinen Steuertatbestand darstellt.²⁴⁾

Erwähnenswert erscheint auch die Sondernorm gemäß Art 7 Abs 7 DBA Deutschland: *„Dieser Artikel gilt auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Er erstreckt sich auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugeordnet werden.“*

Nach dieser Bestimmung sind diese sogenannten „Sondervergütungen“ durch Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter der Personengesellschaft und Personengesellschaft als Unternehmensgewinne anzusehen. Durch die Option zur Körperschaftsteuerpflicht müssten diese Sondervergütungen aus deutscher Sicht nunmehr unter die Spezialartikel gemäß Art 6 (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen), 11 (Zinsen), 12 (Lizenzgebühren) oder 15 (Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit) DBA Deutschland subsumiert werden. Fraglich erscheint, wie ein derartiger Zurechnungs- und Qualifikationskonflikt unter Rückgriff auf den OECD-Partnership-Report²⁵⁾ gelöst werden kann.²⁶⁾

Jedenfalls sollte gerade im Verhältnis Deutschland – Österreich die Option zur Körperschaftsteuerpflicht umsichtig und nur nach einer genaueren Prüfung der konkreten Rechtswirkungen erfolgen. Gerade iZm Staaten, in denen Personengesellschaften auch intransparent eingestuft werden, kann die Ausübung der Option jedoch auch unmittelbar zur Reduktion der Komplexität beitragen. Da derartige Fälle zukünftig gehäuft auftreten werden, wäre eine Klärung der wesentlichsten Konstellationen jedenfalls zu begrüßen.²⁷⁾

Abschließend soll auch auf den neuen § 50d Abs 14 dEStG hingewiesen werden. Durch diese Neuregelung will der deutsche Gesetzgeber im Wege eines *treaty override* internationale Qualifikationskonflikte vermeiden, wenn ein anderer Staat die deutsche Qualifikation als Körperschaft nicht oder nicht vollständig nachvollzieht, also wie Österreich die optierende Personengesellschaft weiterhin (teilweise) transparent besteuert. Nach der Neuregelung sollen Kapitalerträge iSd § 20 Abs 1 Nr 1 und 2 dEStG aus Anteilen an einer optierenden Personengesellschaft oder aus der Veräußerung dieser Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines DBA nicht von der deutschen Kapitalertragsteuer entlastet werden, wenn die Kapitalerträge bzw die Gewinne aus der Veräußerung im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen.

5. Anti-Hybrid-Regelungen des § 14 KStG

Mit Ausübung der Option zur Körperschaftsteuerpflicht kann im deutsch-österreichischen Verhältnis ein „hybrides Unternehmen“ iSd § 14 Abs 3 Z 1 lit a TS 3 und lit b KStG entstehen.²⁸⁾ Daraus ergibt sich die Frage der Anwendbarkeit der Sondervorschriften für hybride Gestaltungen nach § 14 KStG.

²⁴⁾ Vgl Hohenwarter-Mayr/Holzer, RdW 2021, 582 (584).

²⁵⁾ OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (1999).

²⁶⁾ Nach der österreichischen Verwaltungspraxis werden die Erkenntnisse des OECD-Partnership-Reports und des diesbezüglichen Updates 2000 des OECD-MK prinzipiell anerkannt. Vgl zB EAS 3087 vom 19. 9. 2009.

²⁷⁾ So auch Schlager, SWK 20/21/2021, 1061 (1064).

²⁸⁾ Vgl zur Umsetzung der Regelungen für hybride Unternehmen AB 687 BlgNR 26. GP, 16; Knesl/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (34. Lfg, 2020) § 14 Tz 89 ff.

Die Anwendung dieser Sondervorschriften erfordert jedoch das Vorliegen einer Steuerdiskrepanz entweder im Sinne eines Abzugs ohne korrespondierende Einnahme (D/Ni, § 14 Abs 2 Z 1 KStG) oder eines doppelten Abzugs (DD, § 14 Abs 2 Z 2 KStG).

Gerade im rein bilateralen Verhältnis Deutschland – Österreich sollte sich eine solche Steuerdiskrepanz häufig jedoch nicht durch die bloße Optionsausübung der Personengesellschaft ergeben. Dies vor allem vor dem Hintergrund der in Österreich sonstigen implementierten Anti-Missbrauchsklauseln (etwa dem Zinsabzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG), der im DBA Deutschland vorherrschenden Befreiungsmethode und dem Faktor, dass Personengesellschaften trotz Ausübung der Option keine deutschen KöSt-Organengesellschaften sein können.

Dennoch sollten vor Ausübung der Option für den jeweils konkreten Sachverhalt auch allfällige Auswirkungen auf Anti-Hybrid-Regelungen aus Sicht der beteiligten Staaten geprüft werden.

6. Meldeverpflichtungen nach dem EU-MPfG (DAC-6-Meldung)

Eine Meldepflicht iSd §§ 138d ff dAO der bloßen Optionsausübung einer deutschen Personengesellschaft zur Besteuerung als Körperschaft nach § 1a dKStG wird regelmäßig schon mangels grenzüberschreitender Steuergestaltung nicht in Betracht kommen. Da bei deutschen Personengesellschaften mit österreichischen Anknüpfungspunkten definitionsgemäß ein grenzüberschreitender Bezug vorliegt, stellt sich aber die Frage, ob und inwiefern durch Ausübung der Option eine Meldepflicht nach dem EU-MPfG ausgelöst werden kann. Dies soll kurz aus österreichischer Sicht betrachtet werden.

Insbesondere scheinen folgende Hallmarks in Frage zu kommen:

- doppelte Nichtbesteuerung (§ 5 Z 3 EU-MPfG);
- standardisierte Gestaltung (§ 6 Z 3 EU-MPfG);
- Umwandlung in niedriger besteuerte Einkünfte (§ 6 Z 5 EU-MPfG).

Das Hallmark der doppelten Nichtbesteuerung sollte jedoch häufig bereits tatbestandmäßig nicht erfüllt sein, da der neue deutsche nationale *treaty override* des § 50 Abs 14 dEStG doppelte Nichtbesteuerung weitgehend vermeiden soll. Die Erfüllung des Hallmarks der standardisierten Gestaltung (§ 6 Z 3 EU-MPfG) *per se* erscheint jedoch grundsätzlich denkbar, schließlich steht die Ausübung der Option allen umfassten Personengesellschaften zur Verfügung. Zudem wird die Option wohl häufig aus steuerlichen Überlegungen ausgeübt und kann damit auch den erforderlichen Main-Benefits-Test erfüllen.

Ähnliches gilt für die Umwandlung von Einkünften (§ 6 Z 5 EU-MPfG). So werden gerade bei natürlichen Personen als Gesellschaftern Einkünfte, die einem progressiven Steuersatz unterliegen, in niedriger besteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen umgewandelt. In beiden Fällen sollte jedoch schlussendlich nicht das Risiko der Steuervermeidung (§ 4 EU-MPfG) erfüllt sein, da § 1a dKStG den Steuerpflichtigen explizit die Möglichkeit nahelegt, eine solche Gestaltungsoption auszuüben.

Im Übrigen wird die Option zur Körperschaftsteuerpflicht ohnehin bereits mittels Meldung an die Finanzverwaltung ausgeübt. Somit erscheint auch nach dem generellen Sinn und Zweck des EU-MPfG eine weitere Meldung wohl redundant, da durch eine solche die Finanzverwaltungen keine weiteren relevanten Informationen über potenziell aggressive Steuergestaltungen erhalten.²⁹⁾ Eine Meldepflicht nach dem EU-MPfG sollte iZm der Ausübung der Option für Personengesellschaften daher nur in Ausnahmefällen schlagend werden.

²⁹⁾ Vgl zur Zielsetzung des EU-MPfG in Umsetzung der DAC 6 AB 686 BlgNR 26. GP, 1 f.

IV. Conclusio

Die neu geschaffene Möglichkeit der Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft eröffnet für deutsche Personengesellschaften die Möglichkeit, von einer regelmäßig günstigeren Besteuerung der Kapitalgesellschaften zu profitieren. Dies gilt vor allem dann, wenn die Gesellschaft ihre Gewinne umfangreich thesauriert. In diesem Fall kann der deutlich niedrigere Steuersatz für Kapitalgesellschaften genutzt werden, um damit Steuerersparnisse zu generieren.

Es soll aber nicht unerwähnt bleiben, dass im Zuge der Ausübung der Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft zahlreiche steuerliche und gesellschaftsrechtliche Themen bedacht werden müssen, um sicherzustellen, dass das angestrebte Ziel – eine günstigere Besteuerung thesaurierter Gewinne – auch erreicht wird. Im Verhältnis Deutschland – Österreich werden zudem regelmäßige Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte auftreten, da die optierte Personengesellschaft aus österreichischer Sicht ertragsteuerlich dennoch als transparent gilt und die Einkünfte den dahinterstehenden Gesellschaftern zuzurechnen sind. Dies kann regelmäßig zu höherer Komplexität führen und damit auch eine erhöhte Besteuerung und größeren Administrationsaufwand zur Folge haben. Gerade bei grenzüberschreitenden Konstellationen sollten daher jedenfalls vor Ausübung der Option die Besteuerungsfolgen aus Sicht der betroffenen Staaten genauer geprüft werden.

„Nulltarif-Optionen“ verstoßen gegen die Verordnung über den Zugang zum offenen Internet

Entscheidung: EuGH 2. 9. 2021, *Vodafone und Telekom Deutschland*, C-854/19 ua.

Norm: Art 3 VO (EU) 2015/2120.

Bei einer sogenannten „Nulltarif-Option“ handelt es sich um eine Geschäftspraxis, die darin besteht, dass ein Anbieter von Internetzugangsdiensten auf den mit einer bestimmten Anwendung oder einer bestimmten Kategorie von Anwendungen, die von Partnern dieses Zugangsanbieters angeboten werden, verbundenen Datenverkehr ganz oder teilweise einen „Nulltarif“ oder einen vergünstigten Tarif anwendet. Diese Daten werden daher nicht auf die im Rahmen des Basistarifs erworbene Datenmenge angerechnet. Eine solche, im Rahmen beschränkter Tarife angebotene Option ermöglicht es den Internetzugangsanbietern, die Attraktivität ihres Angebots zu erhöhen.

Zwei deutsche Gerichte möchten vom Gerichtshof wissen, ob es mit dem Unionsrecht vereinbar ist, dass ein Anbieter von Internetzugangsdiensten die Bandbreite limitiert bzw Tethering oder Roaming einschränkt, wenn der Kunde eine solche „Nulltarif-Option“ wählt.

Mit seinen Urteilen weist der EuGH darauf hin, dass bei einer „Nulltarif-Option“ wie den in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden auf der Grundlage kommerzieller Erwägungen eine Unterscheidung innerhalb des Internetverkehrs vorgenommen wird, indem der Datenverkehr zu bestimmten Partneranwendungen nicht auf den Basistarif angerechnet wird. Eine solche Geschäftspraxis verstößt gegen die allgemeine, in der Verordnung über den Zugang zum offenen Internet aufgestellte Pflicht, den Verkehr ohne Diskriminierung oder Störung gleich zu behandeln.

Da die Limitierung der Bandbreite sowie die Einschränkungen von Tethering oder Roaming nur zur Anwendung kommen, wenn die gegen die Verordnung über den Zugang zum offenen Internet verstoßende „Nulltarif-Option“ aktiviert wird, sind auch sie mit dem Unionsrecht unvereinbar.