

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Besteuerung von Personengesellschaften im Umbruch – Optionsmodell gem. § 1a KStG und steuerliche Folgewirkungen des MoPeG

WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz

StB Dipl.-Finw. Andreas Kortendick, LL.M.

Dr. Orkun Ekinci

RA Martin Braun

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Prinz/Kortendick/Ekinci/Braun, ifst-Schrift 551 (2023)

ISBN: 978-3-89737-215-3

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Besteuerung von Personengesellschaften im Umbruch – Optionsmodell gem. § 1a KStG und steuerliche Folgewirkungen des MoPeG

WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz
StB Dipl.-Finw. Andreas Kortendick, LL.M.
Dr. Orkun Ekinci
RA Martin Braun

YPOG Partnerschaft von Rechtsanwälten
und Steuerberatern mbB Schnittker + Partner

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 551:

Besteuerung von Personengesellschaften im Umbruch – Optionsmodell gem. § 1a KStG und steuerliche Folgewirkungen des MoPeG

Der Mittelstand in Deutschland ist in großen Teilen über Personengesellschaften organisiert (Mitunternehmerschaften). Die Besteuerung folgt dabei dem sog. Transparenzprinzip, das sich durch eine hohe Komplexität (gerade im internationalen Kontext) auszeichnet. Hinzu kommt ein latenter Belastungsnachteil im Hinblick auf die progressiv ausgestaltete Einkommensteuer im Vergleich zur „Flatrate“ von 15 % Körperschaftsteuerbelastung (zzgl. SolZ).

In den letzten Jahren ist nun unter zwei Aspekten Bewegung in die traditionelle Mitunternehmerbesteuerung gekommen. Dies ist zum einen das Optionsmodell gem. § 1a KStG, das durch das KöMoG vom 25.6.2021 mit Wirkung ab 1.1.2022 neu eingeführt wurde und vereinfacht ausgedrückt die Besteuerung als Körperschaft erlaubt. Insoweit eröffnet das Optionsmodell neue Gestaltungsvarianten, aber auch viele Zweifelsfragen. Im derzeit in den parlamentarischen Beratungen befindlichen sog. Wachstumschancengesetz sind erste Verbesserungen für das Optionsmodell geplant. Zum zweiten ist das „Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts“ (MoPeG) vom 10.8.2021 zu nennen, das im Ausgangspunkt zwar ein rein gesellschaftsrechtlich ausgerichtetes Regelwerk ist und nach dem Willen des Gesetzgebers keine Änderungen bei der transparenten Mitunternehmerbesteuerung bewirken soll. Ob dies gelingt, bleibt abzuwarten.

Die vorliegende Schrift, die von einem „Arbeitssteam“ der Anwalts- und Steuerberatungskanzlei YPOG bearbeitet wurde, nimmt eine kritische Bestandsaufnahme der Besteuerung von Personengesellschaften vor. Die geplanten Gesetzgebungsmaßnahmen 2023 werden mit dem Stand September/Oktober 2023 berücksichtigt. Eingehend wird das Optionsmodell gem. § 1a KStG mit ausgewählten nationalen und internationalen Aspekten sowie praktischen Gestaltungshinweisen beleuchtet. In einem weiteren Abschnitt wird das MoPeG als „gesellschaftsrechtliches Gesamtpaket“ in den Blick genommen und mit seinen Folgewirkungen im Ertragsteuerrecht, aber auch für Zwecke der Grunderwerbsteuer, der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie im Umwandlungssteuerrecht analysiert. Von hoher Praxisrelevanz ist zudem auch die Internationalisierung des Personengesellschaftsrechts, die zukünftig bei deutschem Satzungssitz eine Verwaltungssitzverlegung ins Ausland zulässt. In einem Schlussteil wird in der Schrift eine Perspektive zur Fortentwicklung der Personengesellschaftsbesteuerung in Deutschland skizziert.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff

Berlin, im November 2023

Inhaltsverzeichnis

I. Zum Start: Zeiten des Umbruchs im Personengesellschaftsrecht <i>(WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz)</i>	1
II. Optionsmodell für Personengesellschaften gem. § 1a KStG <i>(StB Dipl.-Finw. Andreas Kortendick, LL.M./Dr. Orkun Ekinci)</i>	5
1. Einordnung in das System der Unternehmensbesteuerung	5
a. Ausgangspunkt	5
b. Zielsetzung	6
c. Rechtsentwicklung	8
d. Verbesserungen des § 1a KStG im geplanten „Wachstumschancengesetz“	13
2. Regelungsgrundlagen im Überblick	15
a. Aufbau und Inhalt	15
b. Antragsvoraussetzung und Antragstellung	16
aa. Inländische Personengesellschaften	16
bb. Vergleichbare ausländische Rechtsformen	17
cc. Explizit ausgenommene Gesellschaften	19
dd. Nachweisführung	20
ee. Antragstellung	20
ff. Zustimmungspflicht der Gesellschafter	21
gg. Zuständiges Finanzamt bei inländischen Personen- handelsgesellschaften	23
hh. Zuständiges Finanzamt bei vergleichbaren ausländischen Personengesellschaften	23
ii. Entscheidung über den Antrag	24
c. Rechtsfolgen der Option als „fiktiver Formwechsel“ gem. § 1a KStG	25
aa. Fiktiver Formwechsel i.S.d. § 25 UmwStG	25
bb. Entsprechende Anwendung von §§ 20 f. UmwStG	26
cc. Einbringende und Einbringungszeitpunkt	27
dd. Persönliche und sachliche Voraussetzungen des Ansatzwahlrechts nach § 20 UmwStG	28
ee. Sperrfristen	29
ff. Feststellung des steuerlichen Einlagekontos	29
gg. Prüfschema für den steuerneutralen Übergang zur KSt.	30

d. Laufende Steuerwirkungen der Option auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene	31
aa. Trennungsprinzip bei Personengesellschaften.	31
bb. Laufende Besteuerung: Gesellschaftsebene.	31
cc. Laufende Besteuerung: Gesellschafterebene.	33
dd. Sonderfall ‚Gewinnausschüttungen‘	33
ee. Untergang steuerlicher Verlustvorträge einschließlich Zins- und EBITDA-Vorträge	35
ff. Keine (ausdrückliche) Mindestfrist.	35
e. Rückkehr zur transparenten Besteuerung.	36
3. Auswahl praxisrelevanter nationaler Aspekte.	37
a. Fiktiver Formwechsel zum Trennungsprinzip.	37
b. Umgang mit Sonderbetriebsvermögen	38
c. Umgang mit Ergänzungsbilanzen	45
d. Thesaurierungsbegünstigung und Optionsmodell.	46
e. Implikationen auf die ertragsteuerliche Organschaft	49
f. Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung	52
4. Auswahl praxisrelevanter internationaler Aspekte.	55
a. Zwischen ‚weißen‘ und ‚doppelbesteuerten‘ Einkünften	55
b. Verhinderung ‚weißer Einkünfte‘	56
c. Steuerliche Besonderheiten bei gemischtem Mitunternehmerkreis mit in- und ausländischen Gesellschaftern.	60
d. Anwendung der Wegzugsbesteuerung bei Wegzug des Gesellschafter einer optierten Gesellschaft ins Ausland.	66
e. (Doppelte) Gefahr der Hinzurechnungsbesteuerung durch Optionsausübung	71
f. Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie	72
5. Notwendigkeit zusätzlicher Reformmaßnahmen	78
III. MoPeG vom 10.8.2021 als „gesellschaftsrechtliches Gesamtpaket“ (StB Dipl.-Finw. Andreas Kortendick, LL.M./RA Martin Braun) . .	81
1. Modernisierungsnotwendigkeiten im Personengesellschaftsrecht: Vom ‚Mauracher Entwurf‘ zum MoPeG.	81
2. Überblick zu den geänderten gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen.	84
a. Gesellschaft bürgerlichen Rechts.	84
aa. Gesamthand als ‚unklare Vermögensstruktur‘	84
bb. Fakultative Registerpublizität der rechtsfähigen GbR	85

cc. Sitz der Personengesellschaft.....	86
dd. Gesellschafterhaftung	87
ee. Stimmkraft und Gewinnverteilung	87
b. Personenhandelsgesellschaften	88
aa. Öffnung für Freiberufler	88
bb. Beschlussmängelrecht.....	90
c. Umwandlungen	91
aa. Statuswechsel	91
bb. Öffnung des UmwG für die eGmbH	92
3. Keine Grundreformierung der Mitunternehmerbesteuerung beabsichtigt.....	94
a. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Gesamthand	94
aa. Gesellschaft bürgerlichen Rechts	94
bb. Personenhandelsgesellschaften	97
cc. Abschaffung des Gesamthandsprinzips durch das MoPeG?.	98
b. Ertragsteuerliche Implikationen.....	99
aa. Transparente Mitunternehmerbesteuerung.....	100
bb. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Dualismus der Unternehmensbesteuerung?.....	101
cc. Ausdrücklich auf die gesellschaftsrechtliche „Gesamthand“ abstellende Normen.....	103
dd. Vermögensverwaltende Gesellschaften / Bruchteilsbetrachtung	105
ee. Die BFH-Rechtsprechung des Großen Senats.....	106
4. Weitere steuerliche Aspekte des MoPeG	108
a. Grunderwerbsteuer.....	108
aa. Steuervergünstigungen und Sperrfristen	108
bb. Aktuelle Gesetzesvorhaben	111
b. Erbschaft- und Schenkungsteuer	113
c. Umwandlungssteuerrecht	114
d. Auswirkungen auf den Rechtstypenvergleich	116
5. Erforderlichkeit eines Steuerbegleitgesetzes.....	119
6. Internationalisierung des Personengesellschaftsrechts	120
a. Weiterentwicklung des deutschen Sachrechts zur Sitzbestimmung	121
b. Kollisionsrechtliche Grenzen.....	122
c. Steuerfolgen des „Wegzugs“	127

IV. Kurz und knapp: Wohin entwickelt sich die Personengesellschaftsbesteuerung in Deutschland? (WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz) . . .	128
1. Konkrete erfolgte Reformschritte für Personengesellschaften in Deutschland	128
2. Gesetzgeberische Verbesserungsnotwendigkeiten für § 1a KStG im Rahmen der Evaluation	131
3. Steuerkonzeptioneller Reformbedarf bei Sonderbetriebsvermögen und Spiegelbildmethode	133
4. „Konzeptioneller Umbau“ im Dualismus der Unternehmensbesteuerung	135

I. Zum Start: Zeiten des Umbruchs im Personen- gesellschaftsrecht (WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz)

Die Besteuerung von Personengesellschaften in Deutschland folgt traditionell dem transparenten Besteuerungskonzept des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Transparenzprinzip). Träger des gewerblichen Unternehmens sind die Mitunternehmer, die in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit (= Mitunternehmerverband) eine gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit ausüben. Die Mitunternehmer sind typusmäßig charakterisiert durch Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative, die sich am gesellschaftsrechtlichen Leitbild eines Kommanditisten ausrichten. Gewerblich geprägte und gewerblich infizierte Personengesellschaften sind besondere Ausprägungsformen von Mitunternehmerschaften (§ 15 Abs. 3 EStG). Die höchstrichterliche Rechtsprechung war Jahrzehnte „auf Suche“ nach der richtigen Balance zwischen der Einheit der Personengesellschaft, auf die § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Bezug nimmt, und der Vielheit der Gesellschafter als einkommen- oder körperschaftsteuerliches Steuersubjekt. Die bis Anfang der 1980er Jahre geführte Diskussion um die sog. Bilanzbündeltheorie verdeutlicht dies. Zwischenzeitlich hat sich der Große Senat des BFH mehrfach mit Fragen der Grundstruktur von Mitunternehmerschaften befasst.

Aktueller Diskussionsstand ist:¹ Die Mitunternehmerschaft selbst ist mit begrenzter Steuerrechtssubjektivität im Hinblick auf Einkunftserzielung und Einkunftermittlung ausgestattet. Die Besteuerung der Gewinne/Verluste erfolgt aber bei den Mitunternehmern als steuerpflichtigen Personen. Dies können natürliche Personen sein mit einkommensteuerlichen Folgen; bei juristischen Personen als Mitunternehmer – wie etwa einer GmbH oder AG – entstehen körperschaftsteuerliche Wirkungen. Eine Personengesellschaft selbst als Mitunternehmerin führt zu Doppelstrukturen. Dies alles kann Inlands- und Auslandsbezug haben. Leitbild der Personengesellschaftsbesteuerung ist die annähernde Gleichbehandlung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer mit ihren gewerbsteuerlichen Folgewirkungen. Das Transparenzprinzip gilt auch für die Gewerbesteuer, die am Grundsatz der Unternehmens- und Unternehmeridentität im Hinblick auf Gewerbeverluste gem. § 10a GewStG deutlich wird. Die in § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG festgelegte Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft hat ausschließlich Gründe abwicklungstechnischen Vollzugs. Verfahrensrechtlich dokumentiert die einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 180 Abs. 1

¹ Die Schrift befindet sich auf dem Stand Oktober 2023.

Nr. 2 AO für gemeinsam erzielte, personell unterschiedlich zuzurechnende Einkünfte ebenfalls das Transparenzprinzip. Kurzum: Die Gewerbesteuer wird typischerweise von der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) geschuldet, obwohl die Mitunternehmer in ihrer Verbundenheit Träger des Gewerbebetriebs sind und deshalb die Gesellschafterstruktur im Lichte des Transparenzprinzips Berücksichtigung findet. Die Ertragsbesteuerung mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer erfolgt allein auf Ebene der Gesellschafter. Aus verfahrensrechtlichen Gründen werden die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte gesondert und einheitlich für alle Gesellschafter (mit Bindungswirkung) festgestellt.

Das „Gegenstück“ zu transparent besteuerten Personengesellschaften sind die nach dem Trennungsprinzip behandelten Körperschaften. Insbesondere GmbH, AG und SE entfalten eine vermögensrechtliche Abschirmwirkung gegenüber ihren Gesellschaftern und sind eigenständige Körperschaftsteuersubjekte. Deren Gesellschafter/Anteilseigner verfügen über eine davon zu trennende separate Steuerrechtssubjektivität. Die Gesamtbesteuerung des Körperschaftsverbands erfolgt auf zwei Ebenen, nämlich einerseits bei der Körperschaft, andererseits beim Gesellschafter. Die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, verdeckten Einlagen und dem Teileinkünfteverfahren/§ 8b KStG-Regime sind Folge des Trennungsprinzips. Denn gesellschaftsrechtliche und betriebliche Veranlassung können zu fremdunüblichen Gestaltungen führen, die zur sachgerechten Abgrenzung der beiden Sphären ggf. außerbilanziell zu korrigieren sind.

Im Ergebnis besteht also eine rechtsformabhängige dualistische Unternehmensbesteuerung, die als verfassungskonform gilt, mittlerweile allerdings in vielfacher Hinsicht mit Sonderregeln „aufgeweicht“ ist.² Gesamthandsbilanzen, Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen mit positiven und negativen Sonderbetriebsvermögen sind Folge des transparenten Besteuerungskonzepts. Bei den von ihren Anteilseignern getrennt besteuerten Körperschaften sind diese Rechtsinstitute unbekannt. Besonderer Vorzug von Mitunternehmerschaften ist deren hohe Gestaltungsflexibilität, die insbesondere vom Mittelstand sehr geschätzt wird. So sind etwa Rücklagenübertragungen gem. § 6b EStG in vielfältiger Weise zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern möglich. Gemäß § 6 Abs. 5 EStG kann es zu Buchwerttransak-

² Kritisch *Hennrichs*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 10.1–10.9 mit Hinweis auf BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 197.

tionen zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen kommen. Dies alles ist bei Körperschaften unbekannt.

Allerdings weist die traditionelle Mitunternehmerbesteuerung zwei Nachteile auf, die in den vergangenen Jahren zu einem erheblichen Reformierungsdruck auf die deutsche Mitunternehmerbesteuerung geführt haben:

- In Thesaurierungssituationen bei hochprofitablen Unternehmen erfolgt eine Besteuerung bei den Mitunternehmern unabhängig von ihrem Entnahmeverhalten. Um solche Belastungsnachteile der Mitunternehmerschaft gegenüber Körperschaften abzumildern, hat der Gesetzgeber im Jahre 2008 eine sog. Thesaurierungsrücklage gem. § 34a EStG eingeführt, die allerdings sehr komplex und in der Praxis schwierig handhabbar ist. Sie ist häufig mit unabsehbaren Nachversteuerungslatenzen belastet und stellt zudem eine „Umwandlungsbremse“ hin zu einer Körperschaft dar. Des Weiteren hat der Gesetzgeber für natürliche Personen als Mitunternehmer in § 35 EStG eine typisierte „Anrechnung“ der Gewerbesteuer als Tarifnorm entsprechend dem gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel zugelassen, die allerdings abhängig vom gewerbesteuerlichen Hebesatz und in Folge der Typisierung zu Anrechnungsüberhängen und vielerlei transaktionsbezogenen Sondersituationen führen kann.
- Neben diesen Belastungsnachteilen von Mitunternehmerschaften kommen viele Besonderheiten der deutschen Personengesellschaftsbesteuerung hinzu, die im Ausland weitgehend unbekannt sind und zu einer Reihe von doppelbesteuerungsrechtlichen Qualifikationskonflikten und speziellen Abwehrregelungen im Rahmen einer *Treaty-Override*-Gesetzgebung in Deutschland geführt haben. Dies betrifft etwa § 4i EStG bei ausländischem Sonderbetriebsausgabenabzug, § 50d Abs. 10 EStG für grenzüberschreitende Sondervergütungen, § 4i EStG zu Besteuerungsinkongruenzen, § 50i EStG im Bereich gewerblich geprägter Personengesellschaften sowie die doppelte Verlustnutzungsversagung in § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, insbesondere bei Organträgerpersonengesellschaften mit ausländischen Mitunternehmern. Diese „internationalen Steuerhürden“ für Personengesellschaften decken sich weitgehend mit dem gesellschaftsrechtlichen Befund: Die Personengesellschaft ist „Stiefkind des europäischen Gesellschaftsrechts“.³

Wegen dieses spürbaren Reformdrucks auf die deutsche Mitunternehmerbesteuerung und der mittlerweile gesellschaftsrechtlich geänderten Rechts-

³ Vgl. grundlegend Schön, ZHR 187 (2023), 123, 124.

natur von Personengesellschaften, die im Hinblick auf die Typusmerkmale einer Körperschaft durchaus näherkommen als einem Einzelunternehmer, hat der Gesetzgeber im vergangenen Jahr zwei Reformmaßnahmen auf den Weg gebracht, die im Weiteren einer eingehenden Analyse aus Praxissicht unterzogen werden:

- Dies ist zum einen das Optionsmodell für Personenhandelsgesellschaften gem. § 1a KStG, das durch das KöMoG vom 25.6.2021 mit Wirkung ab 1.1.2022 neu eingeführt wurde und durch das derzeit in den parlamentarischen Beratungen befindliche sog. Wachstumschancengesetz in Teilen verbessert werden soll. Damit wird insbesondere Personenhandelsgesellschaften und vergleichbaren Gesellschaften ausländischer Rechtsform per unwiderruflichem Antrag erlaubt, nach den Grundsätzen des Körperschaftsteuerrechts besteuert zu werden. Ferner soll mehr Belastungsneutralität zwischen Körperschaften und Personennunternehmen hergestellt werden; die gesellschaftsrechtlichen Rechtsformunterschiede bleiben bestehen. Des Weiteren trägt dies zur Beseitigung der internationalen Sonderrolle der deutschen Mitunternehmerbesteuerung bei, die auch bei internationalen Steuerprojekten – wie etwa dem Pillar-2-Konzept zur Gewährleistung einer globalen 15%igen Mindeststeuer auch für größere Personengesellschaftskonzerne (mit mehr als 750 Mio. € Umsatz) – besondere Umsetzungsprobleme in Deutschland auslöst.⁴
- Zum zweiten ist das „Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts“ (MoPeG) vom 10.8.2021 zu nennen, das im Ausgangspunkt zwar ein rein gesellschaftsrechtlich ausgerichtetes Regelwerk ist, aber durchaus auf mittlere und längere Sicht auch Folgewirkungen bei der Personengesellschaftsbesteuerung auslösen wird. In einem zweiten Teil der Schrift wird das MoPeG gesellschaftsrechtlich eingeordnet und im Hinblick auf seine zwingenden und denkbaren Folgewirkungen in ausgewählten Einzelfällen „abgeklopft“.

Die Untersuchung schließt mit einigen Überlegungen dahingehend, wie zukünftig eine praxismgerechte Unternehmensbesteuerung ausgerichtet sein könnte.

⁴ So enthält etwa § 7 Abs. 32 Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG) Regeln für transparent besteuerte Einheiten. Siehe ergänzend §§ 41, 47 MinBestRL-UmsG. Auch insoweit lösen Sondervergütungen, Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen besondere Korrekturmechanismen aus, da Pillar 2 im Grundsatz auf der handelsrechtlichen Rechnungslegung aufsetzt. Eine optierende Personengesellschaft sollte insoweit als „normale Einheit“ für Zwecke der globalen Mindeststeuer behandelt werden. Vgl. zum Ganzen *Haase u.a.*, ifst-Schrift 549 (2023), 85–126.

II. Optionsmodell für Personengesellschaften gemäß § 1a KStG (*StB Dipl.-Finw. Andreas Kortendick, LL.M./ Dr. Orkun Ekinci*)

1. Einordnung in das System der Unternehmensbesteuerung

a. Ausgangspunkt

Schon im Jahre 1999 wurde in den sog. Brühler Empfehlungen⁵ eine Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften vorgeschlagen. Genau wie bei der Gesetzesinitiative zu § 1a KStG in den Jahren 2020/2021 wurde damals die hohe steuerliche Belastung von Personengesellschaften – insbesondere in Thesaurierungssituationen – gegenüber Kapitalgesellschaften kritisiert und als Ausgangspunkt für eine Reform der Unternehmensbesteuerung diskutiert. Auch das auf die Brühler-Empfehlungen Bezug nehmende IDW-Positionspapier von 2017⁶, als wesentlicher Impulsgeber für eine Debatte über die Reform der Unternehmensbesteuerung, nennt die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Kapital- und Personengesellschaften in Thesaurierungssituationen sowie die Schwerfälligkeit des Sonderbetriebsvermögens bei Auslandssachverhalten als gewichtige Gründe für die Einführung einer Wahlmöglichkeit zwischen personengesellschaftlicher und körperschaftlicher Besteuerung. Obwohl in Deutschland somit schon früh die Notwendigkeit einer solchen Optionsmöglichkeit erkannt wurde, sollte deren (finale) gesetzliche Verankerung in Deutschland noch bis zum Jahr 2021 brauchen.⁷

⁵ Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung eingesetzt vom Bundesminister der Finanzen, FR 1999, 580, 583, zu Details sogleich.

⁶ IDW, Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“), 2. Aufl. 2019, 4, zu Details sogleich.

⁷ Im internationalen Vergleich sei beispielhaft das „Check-the-Box“-Verfahren in den USA genannt, das bereits seit 1997 für die Bundesebene eine ähnliche Option für bestimmte Personengesellschaften bietet, ohne allerdings einen fiktiven Formwechsel zu vollziehen, vgl. §§ 301.7701-1 bis 301.7701-3 International Revenue Codex.

Mit dem durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.6.2021⁸ (KöMoG) mit Wirkung ab 1.1.2022 eingeführten Optionsmodell zur Körperschaftsteuer schafft der Gesetzgeber den Rahmen einer annähernd rechtsformneutralen Besteuerung von Unternehmensgewinnen.⁹ Sie ermöglicht die belastungsmäßige Annäherung der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften, ohne das parallel weiterbestehende System der transparenten Besteuerung aufzugeben. Im Ergebnis wären ertragsstarke Personengesellschaften faktisch nicht mehr zur rechtsförmlichen Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft gezwungen, um die Vorzüge der günstigen Thesaurierungsbesteuerung der Kapitalgesellschaft und das § 8b KStG-Regime zu nutzen. Mit Ausübung der Option könnten die betroffenen Personengesellschaften die ertragsteuerlichen Vorteile einer Kapitalgesellschaft insbesondere in Thesaurierungssituationen mit den zivilrechtlichen Vorteilen einer Personengesellschaft verbinden.

b. Zielsetzung

Die Option nach § 1a KStG ermöglicht Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften sowie bestimmten vergleichbaren ausländischen Rechtsformen per unwiderruflichem Antrag die Besteuerung nach den Grundsätzen des Körperschaftsteuerrechts (Trennungsprinzip). Im derzeit parlamenta-

⁸ Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050; siehe hierzu BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212. Vgl. exemplarisch aus dem umfangreichen Schrifttum (ohne Anspruch auf Vollständigkeit) *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53, 55; *Prinz*, FR 2022, 61; *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401; *Dreßler/Kompolek*, Ubg 2021, 301 und Ubg 2022, 1; *Lüdicke/Eiling*, BB 2021, 1439; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348; *Wacker u.a.*, DStR-Beih. 2021, 3; *Zapf*, BB 2021, 2711 und 2775; *Link*, DStR 2022, 1599; *Bodden*, KÖSDI 2022, 22937; *Kahle/Mock*, DStZ 2022, 232; *Zwirner/Busch/Krauß*, DStR 2022, 449; *Schnitger/Krüger*, DB 2022, 418; *Kneip/Schlitt*, Wpg. 2022, 648; *Leidel/Conrady*, BB 2022, 663; *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69; *Wangler/Wernberger*, IStR 2023, 62 und *Wernberger/Wangler*, DStR 2022, 1896 und DStR 2022, 1513.

⁹ Der Gesetzesentwurf spricht von einer echten Rechtsformneutralität, vgl. BT-Drucks. 19/28656, 15. Davon kann nicht die Rede sein. Denn: Kapitalgesellschaften werden vollkommen vom Optionsmodell ausgeklammert. Sie können nicht zwischen der transparenten und intransparenten Besteuerung wählen. Außerdem steht die Optionsmöglichkeit nicht jeder transparent besteuerten Personengesellschaft, sondern nur Personenhandelsgesellschaften zu. Jedoch soll mit Verkündung des Wachstumschancengesetzes die Antragstellung allen Personengesellschaften eröffnet werden, dazu später. Kritisch *Röder*, ZGR 2021, 681, 683; siehe ergänzend auch *Hey*, in Festschrift Grunewald, 2021, 361–378; *Musil/Leibohm*, FR 2008, 807.

risc h diskutierten Wachstumschancengesetz ist eine Ausweitung auf sämtliche Personengesellschaften geplant. Dadurch können insbesondere Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften an dem Thesaurierungsvorteil einer Kapitalgesellschaft teilhaben und auf diese Weise von einer niedrigeren Besteuerung nicht entnommener bzw. thesaurierter Gewinne profitieren. Folge ist: Die optierende Personenhandelsgesellschaft wird als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt mit einem konstanten Steuersatz belastet (1. Ebene). Eine weitere steuerliche Belastung auf Ebene der Gesellschafter erfolgt bei Gewinnausschüttung (2. Ebene). Die Gesamtsteuerbelastung erfolgt folglich auf zwei Ebenen. Für die Erbschaft- und Schenkungsteuer gilt das Optionsmodell nicht.¹⁰ Gleiches gilt – jedenfalls im Grundsatz – für die Umsatzsteuer sowie die Grunderwerbsteuer.

Durch die Trennung der Besteuerung der Gesellschaft von der Besteuerung der Gesellschafter wird der gegenwärtige Dualismus in der Unternehmensbesteuerung – auf Wunsch – nahezu beseitigt. Personengesellschaften wären zudem von der komplexen zweistufigen Gewinnermittlung entlastet. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten würde dies die Zuordnung von Besteuerungsrechten im Wesentlichen vereinfachen.

Die Ausweitung des Trennungsprinzips auf Personengesellschaften nur für Zwecke der Besteuerung und die damit verbundene niedrigere Besteuerung einbehaltener und nicht entnommener Gewinne¹¹ könnte des Weiteren die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Personengesellschaften stärken. Die Gewinne der optierenden Personengesellschaft würden mit einem planbaren konstanten Steuersatz (ca. 30 %) belastet und zunächst nur auf Ebene der optierenden Personengesellschaft besteuert. Im Kern würde der Personengesellschaft eine eigene Leistungsfähigkeit zugesprochen. Ein echter Formwechsel, der tendenziell aufwendiger und gesellschaftsrechtlich anspruchsvoller ist, wäre dafür nicht mehr erforderlich.

Um Missverständnisse zu vermeiden: Das Optionsmodell führt nicht zur Beseitigung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung. Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern wird lediglich eine Option angeboten,

¹⁰ Vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.10.2022 zu Auswirkungen des KöMoG für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, BStBl. I 2022, 1494.

¹¹ Statt einer transparenten Besteuerung, die bei natürlichen Personen Einkommensteuer von bis zu 45 % auslösen kann, könnte sich durch die Option eine Ertragsteuerbelastung von ca. 30 % einstellen.

sich freiwillig nach den Grundsätzen des Trennungsprinzips besteuern zu lassen, ohne den zivilrechtlichen Status zu ändern. Das Transparenzprinzip bleibt weiterhin bestehen, sodass die Gesellschafter einer Personengesellschaft das bisherige transparente Besteuerungsregime im Grundfall beibehalten können, sie können nur aus diesem Regime „heraus optieren“. Der Gesetzgeber sieht in der flexiblen Wahlmöglichkeit insbesondere Vorteile für kleinere und mittlere Unternehmen.¹²

Eine Option in die andere Richtung, d.h. Option einer Körperschaft zur transparenten Besteuerung, ist im Übrigen steuergesetzlich nicht vorgesehen. Unseres Erachtens wäre dies jedoch der nächste logische Schritt zur Überwindung der rechtsformabhängigen Unternehmensbesteuerung, jedenfalls für kleine Kapitalgesellschaften, die wiederum ihren zivilrechtlichen Status aus außersteuerlichen Gründen, insbesondere Haftungsgründen, nicht ändern wollen, sich jedoch eine transparente Besteuerung wünschen. Dies würde auch bei ausländischen Gesellschaften in internationalen Sachverhalten hinsichtlich des häufig mit Unsicherheiten behafteten Rechtstypenvergleichs für mehr Rechtssicherheit sorgen.

c. Rechtsentwicklung

Interimistische Optionsmöglichkeit in den Jahren 1951 bis 1953

Der Wunsch nach einer rechtsformneutralen Besteuerung von Unternehmensgewinnen geht weit zurück in das Jahr 1951. Durch das im Jahr 1951 verabschiedete Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes¹³ wurde Personenhandelsgesellschaften (oHG und KG) bereits mit Einfügung des damaligen § 32b EStG 1951 die Möglichkeit eingeräumt, den Gewinn nach den Sätzen des Körperschaftsteuergesetzes zu versteuern.¹⁴ Danach konnten jene Personengesellschaften, die im laufenden Veranlagungszeitraum und den darauffolgenden zwei Veranlagungszeiträumen ihre gesamten Einkünfte aus

¹² BR-Drucks. 244/21, 1.

¹³ Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes (ESt- und KSt-Änderungsgesetz 1951) v. 27.6.1951, BGBl. I 1951, 411.

¹⁴ *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 1a KStG Anm. 2; *Brühl*, in BeckOK KStG, Stand: 15.4.2023, § 1a Rn. 16; *Pung*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: 1.6.2023, § 1a KStG Rn. 1.

Gewerbebetrieb durch Bilanzierung nach § 5 EStG 1951 ermittelten, hinsichtlich dieser Einkünfte einen Antrag auf Anwendung des Körperschaftsteuersatzes stellen. Der Antrag war gem. § 32b Abs. 1 S. 2 EStG 1951 in dem Wirtschaftsjahr zu stellen, für den diese Art der Besteuerung erstmals in Anspruch genommen werden sollte. Sie führte zu einer dreijährigen Bindungsfrist. Die Gesellschafter wiederum wurden nach Ausübung der Option steuerlich wie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt. Diese Regelung hatte indes nur eine kurze Geltungsdauer. Sie wurde zwei Jahre später durch das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung¹⁵ aufgehoben, weil die Anwendung des § 32b EStG 1951 in der Praxis zu erheblichen Schwierigkeiten geführt hatte.¹⁶ Des Weiteren war für eine große Anzahl von Steuerpflichtigen, die bisher § 32b EStG 1951 angewandt hatten, wegen der Ermäßigung des Einkommensteuertarifs die Anwendung des seinerzeit nicht herabgesetzten Körperschaftsteuersatzes nicht mehr von Vorteil, womit die Vorschrift ins Leere ging.¹⁷

Brühler Empfehlungen mit nicht gesetzgeberisch umgesetztem Optionskonzept

Indes wurde die Diskussion zur Optionsmöglichkeit für Personenhandelsgesellschaften im Rahmen der sog. Brühler Empfehlungen wieder aufgenommen. Am 30.4.1999 hatte eine vom BMF eingesetzte Expertenkommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung das Optionsmodell für Personenhandelsgesellschaften vorgeschlagen. Darin hieß es u.a., dass es für Personenhandelsgesellschaften, „die sich nicht in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisieren können oder wollen“, im Sinne einer Gleichbehandlung geeigneter Maßnahmen zur Beseitigung steuerlicher Belastungsdifferenzen¹⁸ bedürfe, die Folge der rechtsformabhängigen dualistischen

¹⁵ Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24.6.1953, BGBl. I 1953, 416.

¹⁶ Aufgrund von Fehlern bei der Abschätzung der Steuerfolgen und daraus resultierenden Härten sah sich der BFH gezwungen, einzelne Stpfl. von der Bindung an den Antrag zu befreien, vgl. z.B. BFH v. 12.12.1957 – IV 10/57 U, BStBl. III 1958, 154; siehe auch *Desens*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, Einführung zum KStG, Anm. 185 m.w.N.

¹⁷ Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung, BT-Drucks. 4092, 44.

¹⁸ Zu den steuerlichen Belastungsunterschieden zwischen Personengesellschaften und Körperschaften siehe etwa *Wacker u.a.*, DStR-Beihefter 41/2021, 3, 5.

Unternehmensbesteuerung sind.¹⁹ Im Hinblick darauf hatte die Expertenkommission drei Modelle für Personengesellschaften vorgeschlagen, um eine (annähernd) rechtsformneutrale Besteuerung von Unternehmensgewinnen sicherzustellen. Es handelte sich um die folgenden drei Modelle:

- „Modell 1“: Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer.
- „Modell 2“: Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne in Höhe des Körperschaftsteuersatzes.
- „Modell 3“: Minderung der Einkommensteuer durch Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung.

Während „Modell 2“ und „Modell 3“ der Brühler Empfehlungen mit der Einführung der sog. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz²⁰ sowie die Steuerermäßigung mittels typisierter „Anrechnung“ der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG für Einzelunternehmen und Personengesellschaften durch das Steuersenkungsgesetz²¹ umgesetzt wurden, unterblieb die Einführung des Optionsmodells für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer („Modell 1“) bis zum Inkrafttreten des KöMoG.²²

Unternehmenssteuerreform 2000/2001

Die dem „Modell 1“ der Brühler Empfehlungen zugrundeliegende Idee der Option zur Körperschaftsteuer wurde zwar noch vor dem Inkrafttreten des KöMoG im Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 15.2.2000²³ aufgegriffen. Danach sollte auf Basis der Brühler Empfehlungen Einzelunternehmern und Personenhandelsgesellschaften die Möglichkeit eingeräumt wer-

¹⁹ Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung eingesetzt vom Bundesminister der Finanzen, FR 1999, 580, 582.

²⁰ Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

²¹ Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

²² Wenn auch nunmehr in von Modell 1 abweichender Form. Dass der Vorschlag der Brühler Empfehlungen nicht umgesetzt wurde, lag wohl neben den Unzulänglichkeiten des Modells auch an den Erfahrungen der im Jahr 1951 eingeführten Optionsmöglichkeit in § 32b EStG 1951. Zu Einzelheiten und Kritik siehe *Desens*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, Einführung zum KStG, Anm. 185 m.w.N.

²³ Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung v. 15.2.2000, BT-Drucks. 14/2683, 77.

den, sich nach den Grundsätzen des Körperschaftsteuerrechts besteuern zu lassen. Zu diesem Zweck war in § 1 Abs. 1a i.V.m. § 4a KStG-E für Mitunternehmensformen i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ein Optionsrecht zur Körperschaftsteuer vorgesehen. Dieses Optionsmodell fand aber aufgrund entschiedenen Widerstands der Bundesländer keinen Eingang ins Gesetz.²⁴ Das Optionsmodell sei „ein kaum handhabbares Verfahren“²⁵ und „keineswegs eine lohnende Wahlmöglichkeit“²⁶. Außerdem stelle sich das Optionsmodell „nur in Ausnahmefällen“²⁷ als günstiger dar, und dies auch nur „in den obersten Einkommensgruppen“²⁸. Darüber hinaus sei nur „eine absolute Minderheit“²⁹ der optionsfähigen Unternehmen bereit, die Optionsmöglichkeit in Anspruch zu nehmen (ca. 3 %). Das Optionsmodell sei ferner „administrativ nicht umsetzbar“³⁰ und ein „schwer überschaubares Risiko“³¹ für diejenigen, die es am Ende anwenden müssen, um nur einige Kritikpunkte zu nennen.³² Die Einführung des Optionsmodells für Personengesellschaften wurde damit erst einmal gestoppt.

IDW-Positionspapier 2017 bzw. 2019 als Gesetzgebungsvorschlag

2017 wurden die Bemühungen für ein Optionsmodell für Personengesellschaften durch das IDW in einem Positionspapier vom 25.8.2017 wieder aufgegriffen und 2019 aktualisiert.³³ Darin wird detailreich ein Entwurf für die Umsetzung des Optionsmodells geliefert, der in Teilen Einzug in den heutigen § 1a KStG gehalten hat. Der Anwendungsbereich sollte dabei auf

²⁴ BR-Plenarprotokoll 752, 218 ff.; zu den Einzelnachweisen siehe auch *Wacker*, DStR 2019, 585, 587.

²⁵ BR-Plenarprotokoll 752, 218.

²⁶ BR-Plenarprotokoll 752, 218.

²⁷ BR-Plenarprotokoll 752, 218.

²⁸ Zu den Einzelnachweisen siehe *Wacker*, DStR 2019, 585, 587.

²⁹ Zu den Einzelnachweisen siehe *Wacker*, DStR 2019, 585, 587.

³⁰ BR-Plenarprotokoll 752, 225.

³¹ BR-Plenarprotokoll 752, 222.

³² Zu den Einzelnachweisen siehe *Wacker*, DStR 2019, 585, 587.

³³ Interessanterweise scheint die Stellungnahme des IDW dem Brühler Entwurf die Forderung nach einer verpflichtenden rechtsformneutralen Besteuerung statt einer Option zur körperschaftlichen Besteuerung zu unterstellen und darin das Scheitern dieser Bemühungen zu sehen, obwohl die Kommission in Brühl ausdrücklich von einem Wahlrecht spricht, IDW, Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“), 2. Aufl. 2019, 4.

qualifizierte Mitunternehmerschaften (mit Einkünften nach §§ 13, 15 oder 18 EStG) begrenzt sein³⁴ und die Gesellschaft für sieben Jahre an ihre Entscheidung gebunden bleiben.³⁵ Vorgeschlagen wurde auch hinsichtlich nicht-eingebrachten Sonderbetriebsvermögens, dass dieses als Rest-Betriebsvermögen des Gesellschafters fortbestehen könne.³⁶ Ansonsten deckt sich der Vorschlag weitgehend mit den Bestimmungen des § 1a KStG.

KöMoG v. 25.6.2021 mit gesetzgeberischer Umsetzung in § 1a KStG

Mit dem KöMoG wurde die Option für Personenhandelsgesellschaften zur Körperschaftsteuer, die dem bislang noch nicht umgesetzten „Modell 1“ der Brühler Empfehlungen und weitgehend dem IDW-Positionspapier entspricht, durch den Steuergesetzgeber aufgegriffen und diesmal innerhalb kürzester Zeit in einem „gesetzgeberischen Schlusspurt“ eingeführt. Der neu eingefügte § 1a KStG ermöglicht Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften und ihren Gesellschaftern, sich für Zwecke der Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft bzw. deren nicht haftenden Gesellschafter behandeln zu lassen, ohne den zivilrechtlichen Status zu ändern. Entsprechendes gilt für bestimmte vergleichbare ausländische Rechtsformen. Die Regelung zielt in erster Linie auf die Beseitigung der strukturellen und systematischen Unterschiede zwischen der Besteuerung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften ab, insbesondere im Hinblick auf die Möglichkeit zur Gewinnthesaurierung ohne Einkommensbesteuerung auf Ebene der Gesellschafter.³⁷ Im Ergebnis werden zur Körperschaftsteuer optierende Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften (nur) für Zwecke der Besteuerung verfahrensrechtlich und materiell-rechtlich mit Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Das nur unwiderruflich ausübbare Wahlrecht gem. § 1a KStG soll insoweit als Beitrag zur verbesserten Rechtsformneutralität im Ertragsteuerrecht im Sinne einer Annäherung der Belastungswirkungen von Personen- und Kapitalgesellschaft dienen.³⁸ Für diesen Zweck wurden jene Gesell-

³⁴ IDW, Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“), 2. Aufl. 2019, 5.

³⁵ IDW, Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“), 2. Aufl. 2019, 7.

³⁶ IDW, Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“), 2. Aufl. 2019, 7.

³⁷ Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 19.4.2021, BT-Drucks. 19/28656, 1; *Wackerbeck*, in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Stand: 1.2.2023, § 1a KStG Rn. 5.

³⁸ Vgl. *Hey*, in Festschrift Grunewald, 2021, 361–378.

schaften in die Aufzählung der von § 1 Abs. 1 KStG erfassten unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen aufgenommen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Zudem gilt das Optionsrecht ausdrücklich auch für die Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 8 GewStG).

d. Verbesserungen des § 1a KStG im geplanten „Wachstumschancengesetz“

Im geplanten „Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)“ sind erste Verbesserungen für eine praxisnähere Ausgestaltung des § 1a KStG geplant.³⁹ Nach dem derzeitigen Gesetzgebungsstand sollen die Verbesserungen ab 1.1.2024 gelten.⁴⁰ Dies betrifft im Wesentlichen:

- Der Anwendungsbereich des § 1a KStG soll über „Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften“ hinaus auf sämtliche „Personengesellschaften“ ausgeweitet werden. Damit sind zukünftig auch GbRs und nach unserem Verständnis mitunternehmerschaftliche Innengesellschaften – wie etwa die atypisch stille Gesellschaft – in die Optionsberechtigung einzubeziehen. Dies ist zu begrüßen. Die Bezeichnung „Personenvereinigungen“ unter Einschluss rechtsfähiger Personengesellschaften wird zukünftig zudem für verfahrensrechtliche Zwecke in § 14a AO-E definiert. Ausweislich der Begründung des Gesetzesentwurfs sollen Innengesellschaften und insbesondere stille Gesellschaften für verfahrensrechtliche Zwecke nicht als „Personenvereinigungen“ qualifizieren. Sie begründen nach Auffassung des Gesetzgebers nur ein „Schuldverhältnis“. Da mitunternehmerschaftliche Innengesellschaften nach ständiger Rechtsprechung des BFH und unabhängig von der Optionsmöglichkeit in den Anwendungsbereich der Mitunternehmerbesteuerung gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG einzubeziehen sind, sollte der Begriff der Personengesellschaft auch solche Innengesellschaften zu Optionsberechtigten i.S.d. § 1a KStG machen.
- Der im Grundsatz nicht rückwirkend mögliche Antrag auf Option kann im Falle der Neugründung einer Gesellschaft bis zum Ablauf eines Monats

³⁹ BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023; siehe als Überblick *Schiffers*, DStZ 2023, 808, 822 ff.; *Höreth/Stelzer*, DStZ 2023, 792, 795 f.; *Frischmuth*, StuB 2023, 770.

⁴⁰ Stand des Gesetzgebungsverfahrens: Regierungsentwurf vom 2.10.2023; zu ersten Kommentierungen noch zum Referentenentwurf des BMF vgl. *Bartelt/Geberth*, DStR 29/2023 VI-X; *Cordes/Glatthar*, FR 2023, 681; *Schiffers*, DStZ 2023, 806. Zwischenzeitlich liegt eine umfangreiche Stellungnahme des Bundesrats v. 20.10.2023 mit zahlreichen Änderungsanregungen vor, BR-Drucks. 433/23 (Beschluss).

nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags und im Falle eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder Personengesellschaft mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr gestellt werden. Das Wachstumschancengesetz sieht insoweit eine Erweiterung des § 1a Abs. 1 KStG-E mit der Möglichkeit eines rückwirkenden Antrags vor. Damit trägt der Gesetzgeber der in der Literatur für Neugründungs- und echte Formwechselfälle geäußerten Kritik am Optionsausschluss sinnvollerweise Rechnung.

- Des Weiteren soll in § 1a Abs. 2 S. 2 KStG-E klargestellt werden, dass eine Option zu Buchwerten gem. § 25 i.V.m. § 20 Abs. 2 UmwStG auch dann möglich ist, wenn die als Sonderbetriebsvermögen II zu qualifizierende Beteiligung an einer Komplementär-GmbH vom Gesellschafter zurückbehalten wird.⁴¹ Es kommt deshalb zukünftig bei der Qualifikation der Komplementär-GmbH nicht mehr darauf an, ob diese als funktional wesentliche Betriebsgrundlage einzustufen ist. Damit wird ein wichtiges Praxisproblem im Zusammenhang mit Optionsanträgen sinnvoll durch den Gesetzgeber geregelt.
- Schließlich soll es bei den Rechtsfolgen der Option für die Ausschüttungsfiktion abweichend zum geltenden Recht nicht mehr darauf ankommen, ob ihre Auszahlung als Gewinnanteil vom Gesellschafter verlangt werden kann (Änderung des § 1a Abs. 3 S. 5 KStG-E). Eine kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung erfolgt deshalb zukünftig nur noch bei tatsächlicher Entnahme des Gesellschafters. Auch insoweit soll die Option laut Begründung im Regierungsentwurf für fiktive Ausschüttungszwecke eine stärkere Annäherung der steuerlichen Behandlung von optierender Personengesellschaft und „echter Kapitalgesellschaft“ bewirken.

Für das geplante „Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz (Klimaschutz-InvPG)“ soll die optierende Personengesellschaft in den Kreis der Anspruchsberechtigten gem. § 1 ausdrücklich einbezogen werden. Gegebenenfalls wird die in Arbeit befindliche Evaluation zu § 1a KStG-E weitere Verbesserungen bewirken, die in Teilen auch durch BMF-Schreiben umgesetzt werden können.

Schließlich sieht der Entwurf des Wachstumschancengesetzes auch Verbesserungen im Bereich der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG vor, die ab dem VZ 2025 gelten sollen. So soll künftig insbesondere ein höheres Thesaurierungsvolumen zur Verfügung stehen, das den begünstigungsfähigen Gewinn um die gezahlte Gewerbesteuer und bestimmte Einkommensteuerbeträge erhöht; zudem soll die Verwendungsreihenfolge im Rahmen der Nachversteuerung ver-

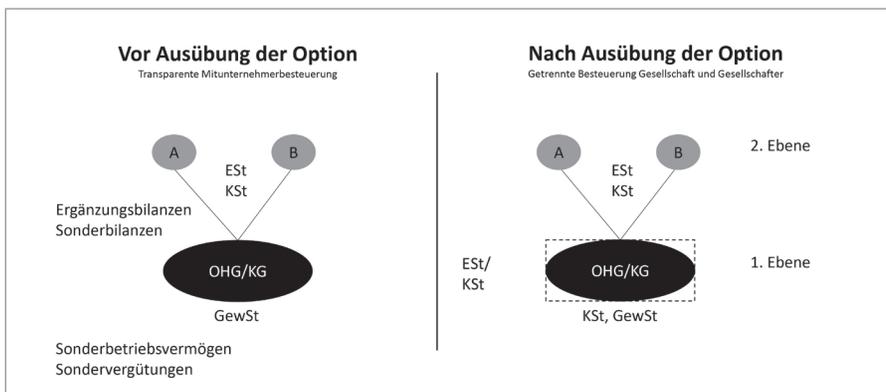
⁴¹ Zur Kritik des Bundesrats vgl. BR-Drucks. 433/23 (Beschluss), 49.

bessert werden (nachversteuerungsfreie Entnahme von bestimmten „Alrücklagen“). Des Weiteren soll ab dem VZ 2025 die Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung auch bereits im Einkommensteuervorauszahlungsverfahren möglich sein (Änderung des § 37 Abs. 3 EStG-E). Die Verbesserung der Verwendungsreihenfolge sowie die Berücksichtigung des § 34a EStG im ESt-Vorauszahlungsverfahren sind im Regierungsentwurf nicht mehr vorgesehen. Auf der anderen Seite will der Gesetzesentwurf aber auch bestimmten Gestaltungsmodellen entgegenstehen, die der Zielsetzung der Thesaurierungsbegünstigung zur Verstärkung der Eigenkapitalbasis von Personenunternehmen nach Auffassung des Gesetzgebers entgegenlaufen. So soll zukünftig eine quotale Nachversteuerung auch bei Einbringungen oder Veräußerungen von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen erfolgen. Der Ausgang des parlamentarischen Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten.

2. Regelungsgrundlagen im Überblick

a. Aufbau und Inhalt

Das Optionsmodell lässt sich vereinfacht wie folgt darstellen:



Vor Ausübung der Option verfügt die Personen(handels)gesellschaft nur über eine Besteuerungsebene (= transparente Besteuerung). Der Gewinn unterliegt unmittelbar und ausschließlich beim Gesellschafter – abhängig von dessen Rechtsform – der Est bzw. KSt. Gesamthandsbilanzen, Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen mit positiven und negativen Sonderbetriebsvermögen sind Folge des transparenten Besteuerungskonzepts. Hinzu kommen die Besonderheiten der gewerblichen Prägung und Infektion (§ 15 Abs. 3 EStG). Nach Ausübung der Option unterliegt die optierende Gesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt der Körperschaftsteuer und üblicher-

weise der Gewerbesteuer (ca. 30 %). Erst bei Ausschüttung wird der Gewinn beim Gesellschafter (erneut) erfasst (ggf. unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens/§ 8b KStG-Regime). Die Gesamtbesteuerung erfolgt insoweit auf zwei Ebenen (= getrennte Besteuerung).

Der optionale Wechsel zur Körperschaftbesteuerung ist in § 1a KStG geregelt. Der Inhalt der einzelnen Absätze lässt sich wie folgt zusammenfassen: *Absatz 1* enthält die Voraussetzungen der Antragstellung (optionsberechtigte Gesellschaften), die formalen Anforderungen an den Antrag (Form, Adressat, Frist) sowie die Folgen der Option, im Konkreten den Übergang zur Körperschaftsteuer. *Absatz 2* regelt die unmittelbaren Rechtsfolgen im Optionszeitpunkt. Danach gilt der Übergang zur Körperschaftsteuer als fiktiver Formwechsel. Die für den echten Formwechsel geltenden §§ 1 und 25 UmwStG sind dabei entsprechend anzuwenden. Damit wird das § 1a-Optionsrecht in die Regelungen des UmwStG integriert. *Absatz 3* regelt die materiellen Steuerwirkungen der wirksam ausgeübten Option. *Absatz 4* regelt die mögliche Rückkehr der optierenden Gesellschaft zur transparenten Besteuerung und differenziert dabei zwischen freiwilliger Rückkehr und der Rückkehr kraft Gesetzes. Flankierende gesetzliche Regelungen finden sich bspw. in § 20 Abs. 1 Nr. 1 und § 50d Abs. 14 EStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, § 2 Abs. 8 GewStG usw.

Im Folgenden soll das Optionsmodell in seinen Grundzügen vorgestellt werden.

b. Antragsvoraussetzung und Antragstellung

aa. Inländische Personengesellschaften

Die Möglichkeit zur Besteuerung als Körperschaft können grundsätzlich alle inländischen Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften wahrnehmen, für die auch ein echter Formwechsel nach § 25 UmwStG in Betracht kommt (§ 1a Abs. 1 S. 2 HS. 1 KStG).⁴² Darunter fallen insbesondere die OHG (§ 105 HGB), die KG (§ 161 HGB), die EWIV (vgl. § 1 EWIVAG) sowie Partnerschaftsgesellschaften i.S.d. PartGG. Dies gilt unabhängig von dem ertragsteuerlichen Status der Personengesellschaft, sodass grundsätzlich auch vermögensverwaltende Personengesellschaften den Antrag zur

⁴² *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, WPg 2021, 1166, 1167.

Körperschaftbesteuerung stellen können⁴³, jedoch ohne eine Möglichkeit der Buchwertverknüpfung, soweit nicht § 21 UmwStG für Fälle des qualifizierten Anteilstauschs eingreift.

bb. Vergleichbare ausländische Rechtsformen

Ausländische Gesellschaften fallen ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 1a KStG, allerdings unter dem Vorbehalt, dass sie den inländischen Personenhandelsgesellschaften vergleichbar sind.⁴⁴ Die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Personenhandelsgesellschaft ist gegeben, wenn die ausländische Gesellschaft, die nach dem sog. Rechtstypenvergleich⁴⁵ als (inländische) Personengesellschaft qualifiziert, bei Zugrundelegung deutscher Maßstäbe ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 HGB betreibt.⁴⁶ Letztere Voraussetzung für die Anwendung der Regelvermutung in Rn. 3 des Anwendungsschreibens zum Optionsmodell⁴⁷ weicht von der Behandlung inländischer Personenhandelsgesellschaften ab. Diesen wird nämlich in Rn. 2 ausdrücklich

⁴³ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 2; speziell zur Optionsmöglichkeit vermögensverwaltender Personengesellschaft und dessen Folgen siehe *Dorn/Weiss*, in *Haase/Dorn, Vermögensverwaltende Personengesellschaften*, 5. Aufl. 2022, Rn. 531 ff.; *Haase*, Stbg 2023, M1.

⁴⁴ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 3.

⁴⁵ Die zur Beurteilung heranzuziehenden Kriterien zur steuerlichen Einordnung ausländischer Gesellschaften lassen sich aus der Rechtsprechung des RFH (RFH v. 12.2.1930 – VI A 899/27, RFHE 27, 77 ff.) und des BFH (zuletzt BFH v. 18.5.2021 – I B 75/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1489) entnehmen. Sowohl der RFH als auch der BFH haben dabei charakteristische Merkmale definiert, die von der Finanzverwaltung (vgl. BMF v. 19.3.2004, Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company, BStBl. I 2004, 411 unter IV) und den Finanzgerichten (siehe etwa FG Berlin-Brandenburg v. 14.10.2008 – 6 K 33331/03 B, EFG 2009, 201; FG Münster v. 17.8.2009 – 8 K 4552/04 F, EFG 2009, 1951; FG München v. 5.10.2011 – 3 V 2094/11, EFG 2012, 723) bei der Durchführung des Rechtstypenvergleichs (weitgehend) übernommen wurden. Zu Details siehe *Schnittker*, in *Wassermeyer/Richter/Schnittker* (Hrsg.), *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, 2. Aufl. 2015, Rn. 3.5 ff.; *Schwemmer*, *StuW* 2023, 82.

⁴⁶ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 3.

⁴⁷ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 3.

die Optionsfähigkeit attestiert. Vor dem Hintergrund, dass gerade Holding-Gesellschaften ohne eigenen Geschäftsbetrieb zur Körperschaftsbesteuerung optieren sollten, um eine potenzielle hybride Behandlung rechtssicher zu vermeiden, müssen ausländische Rechtgebilde entgegen der Verwaltungsauffassung auch ohne den Betrieb eines Handelsgewerbes umfasst sein.

Die Optionsmöglichkeit gilt ebenso für ausländische Personengesellschaften ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland, was das BMF expressis verbis klarstellt.⁴⁸ Die Ausdrücklichkeit ist zu begrüßen, da die optierende Gesellschaft im Gegensatz zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG (unbeschränkte Steuerpflicht) nicht explizit in § 2 Nr. 1 KStG (beschränkte Steuerpflicht) genannt wird und diesbezüglich auch keine Ergänzung durch den Gesetzgeber erfolgt ist. Dies hatte im Schrifttum die Frage nach der Anwendbarkeit der Optionsmöglichkeit bei beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG aufgeworfen.⁴⁹

Indes sind die Sonderregelungen des § 1a Abs. 1 S. 6 KStG zu beachten. Danach sind vergleichbare ausländische Personen(handels)gesellschaften, die im Ansässigkeitsstaat keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen, nicht antragsberechtigt (§ 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG). Sie müssen also zwingend oder optional im Ausland einer der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuer unterliegen. Insoweit besteht eine Art grenzüberschreitende Qualifikationsverkettung, die bislang von der Rechtsprechung für andere Fallbereiche abgelehnt wurde. Damit dürfte die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG nicht für ausländische Personengesellschaften gelten, die in ihrem Sitzstaat der transparenten Besteuerung unterliegen und nach dem Recht dieses Staates auch keine Wahlmöglichkeit zur Körperschaftsbesteuerung haben.⁵⁰ Dies dient ausweislich der Gesetzesbegründung der Vermeidung steuerlich hybrider Gestaltungen.⁵¹

⁴⁸ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 4.

⁴⁹ In diesem Sinne jedenfalls noch vor Klarstellung des BMF etwa *Grotherr*, Ubg 2021, 568; *Zapf*, BB 2021, 2711.

⁵⁰ *Feldgen*, in Bott/Walter, Körperschaftsteuergesetz, Stand: 05.2023, § 1a KStG Rn. 40.

⁵¹ Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 19.4.2021, BT-Drucks. 19/28656, 22.

cc. Explizit ausgenommene Gesellschaften

Einzelunternehmen, Gesellschaften bürgerlichen Rechts, Erbengemeinschaften und reine Innengesellschaften – wie (atypisch) stille Gesellschaften oder atypische Unterbeteiligungen – fallen dagegen nach geltender Rechtslage nicht in den Anwendungsbereich des § 1a KStG.⁵² Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um eine inländische oder (vergleichbare) ausländische Personengesellschaft handelt. Aus dem BMF-Schreiben ergibt sich, dass die Optionsmöglichkeit für vorgenannte Gesellschaften nicht vorgesehen ist, weil dies zur Folge hätte, dass sich „auch die vielen kleinen Gesellschaften bürgerlichen Rechts sowie Gemeinschaften wie die Erbengemeinschaften mit den teilweise komplexen und ggf. beratungsintensiven steuerlichen Alternativen auseinandersetzen müssten“⁵³. Allerdings plant der Gesetzgeber im Wachstumschancengesetz eine Ausweitung der Optionsberechtigung auf sämtliche Formen von Personengesellschaften. Mit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) vom 10.8.2021⁵⁴ wird der Gesetzgeber – jedenfalls für eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts – ergänzend prüfen müssen, ob diesen systementsprechend die Option nach § 1a KStG ermöglicht werden muss, da diese im Zuge des MoPeG im UmwG den Personen(handels)gesellschaften gleichgestellt werden.⁵⁵ So heißt es auch in der Gesetzesbegründung, dass im „Rahmen der dann ggf. erforderlichen Anpassungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG [also im Zuge des Inkrafttretens des MoPeG] auch die entsprechende Anpassung des § 1a Abs. 1 S. 1 KStG zu prüfen sein“ wird.⁵⁶ Die Option ist zudem Personengesellschaften untersagt, die als Investmentfonds i.S.d. InvStG qualifizieren (§ 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 1 KStG).

⁵² BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 2. Kritisch dazu unter verfassungsrechtlichen Aspekten einer Gleichbehandlung *Kanzler*, FR 2021, 1049.

⁵³ Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 19.4.2021, BT-Drucks. 19/28656, 21.

⁵⁴ BGBl. I 2021, 3436.

⁵⁵ *Prinz*, FR 2023, 1; *Schießl*, in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand: 1.5.2023, § 1a KStG Rn. 24; *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 1a KStG Anm. 20.

⁵⁶ Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 19.4.2021, BT-Drucks. 19/28656, 21.

dd. Nachweisführung

Das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen ist auf Anforderung der Finanzbehörden jedes Jahr nachzuweisen.⁵⁷ Für ausländische Gesellschaften gelten die erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO. Werden die Nachweiserfordernisse nicht erfüllt, so ist davon auszugehen, dass die Option in dem betreffenden Jahr unwirksam ist (sog. Negativvermutung).⁵⁸ Für die Praxis folgt daraus: Potenzielle Optionsgesellschaften sollten auf ordnungsgemäße Dokumentation der Nachweisbedingungen Wert legen.

ee. Antragstellung

Ausgeübt wird die Option zur Körperschaftsbesteuerung durch unwiderruflichen Antrag der zur Option berechtigten Personen(handels)gesellschaft, i.d.R. durch den vertretungsberechtigten Gesellschafter.⁵⁹ Der Antrag ist grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Besteuerung gleich der einer Kapitalgesellschaft gelten soll, bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 AO zuständigen Finanzamt⁶⁰ zu stellen (§ 1a Abs. 1 KStG).⁶¹ Stimmen Kalenderjahr und Wirtschaftsjahr überein, ist der Antrag somit i.d.R. spätestens bis zum 30.11. des vorangehenden Jahres zu stellen.⁶² Ein verspäteter Antrag ist unwirksam und gilt nicht automatisch als Antrag für das nächste Wirtschaftsjahr. Vielmehr ist ein neuer Antrag für den nächstmöglichen Zeitpunkt zu stellen, dessen Beginn hinter dem Zeitpunkt des wegen Verspätung

⁵⁷ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 6.

⁵⁸ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 6.

⁵⁹ *Kelm/Rindermann/Henrichs*, WPg 2021, 116, 1172.

⁶⁰ Zu den Sonderregelungen sogleich.

⁶¹ Näher dazu BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 9 ff. Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum im Zusammenhang mit dem Optionsantrag ist nach § 4a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG nur in Einvernehmen mit der zuständigen Finanzbehörde möglich, siehe BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 17. § 31 Abs. 1a S. 2 KStG gilt entsprechend (sog. Härtefallregelung).

⁶² BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 19.

unwirksamen Antrags liegt.⁶³ Sofern kein Ablehnungsbescheid ergeht, ist die Option ab dem Wirtschaftsjahr gültig, für das sie erstmals beantragt wurde. Eine rückwirkende Ausübung der Option – wie in echten Umwandlungsfällen – ist nicht vorgesehen.

Eine Option vor Gründung der Gesellschaft ist konzeptionell ausgeschlossen, da der Antrag von der optionsberechtigten Gesellschaft selbst zu stellen ist.⁶⁴ Mit anderen Worten: Neugegründete Personen(handels)gesellschaften können keinen Antrag zur Option stellen, aber bestehende Personen(handels)gesellschaften unter den oben genannten Voraussetzungen schon. Warum für die Optionsmöglichkeit zwischen neugegründeten und bereits bestehenden Personen(handels)gesellschaften nach dem Gesetzeswortlaut unterschieden wird, lässt sich weder aus der Gesetzesbegründung noch aus dem Anwendungsschreiben des BMF entnehmen. Vermutlich geht dies allein auf (gesetzes-)technische Gründe zurück (Antragstellung bis einen Monat *vor* dem Wirtschaftsjahr). Naheliegender wäre es u.E. allerdings, auch in Neugründungsfällen gleich die Option zu ermöglichen, wenn diese von Beginn an gewünscht ist. Es bliebe der komplexe technische Wechsel von einem Steuerregime (Transparenz) in ein anderes (Intransparenz) erspart. Dieser Kritikpunkt wird auch mit dem gegenwärtig diskutierten und zuvor bereits erwähnten Entwurf des Wachstumschancengesetzes aufgegriffen. Danach würde § 1a Abs. 1 KStG-E für Neugründungsfälle die Möglichkeit eines rückwirkenden Antrags vorsehen (Antragstellung bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags und im Falle eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder Personengesellschaft mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr).

ff. Zustimmungspflicht der Gesellschafter

Weil sich der Antrag zur Körperschaftsbesteuerung unmittelbar auf die Besteuerung aller Gesellschafter auswirkt, ist i.d.R. auch die Zustimmung

⁶³ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 19.

⁶⁴ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 18. Kritisch dazu *Haarmann*, JbFSt 2021, 155 ff.

aller Gesellschafter erforderlich (sog. Kernbereichslehre)⁶⁵ Für diesen Zweck verweist § 1a Abs. 1 HS. 2 KStG auf § 217 Abs. 1 UmwG. Diese Vorschrift wiederum bestimmt in Hinblick auf den echten Formwechsel, dass dieser grundsätzlich der Zustimmung aller Gesellschafter bedarf. Die erforderliche Zustimmung muss im Zeitpunkt der Antragstellung vorliegen. Einer notariellen Beurkundung bedarf es bei dem fiktiven Formwechsel jedoch nicht.⁶⁶

Gem. § 217 Abs. 1 S. 2 f. UmwG kann indes der Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft eine vom Einstimmigkeitserfordernis abweichende Mehrheitsentscheidung vorsehen. Sieht der Gesellschaftsvertrag der optierenden Gesellschaft für einen echten Formwechsel i.S.d. § 25 UmwStG eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter vor, so ist diese nur anzuerkennen, wenn die Mehrheit mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen beträgt (§ 1a Abs. 1 S. 1 HS. 2 KStG i.V.m § 217 Abs. 1 S. 3 UmwG).⁶⁷ Ob sich eine solche Mehrheitsklausel auch auf die konkrete Beschlussfassung über den Optionsantrag erstreckt, gilt gleichwohl im Einzelfall zu prüfen und ggf. künftig im Gesellschaftsvertrag zu reflektieren.⁶⁸ Dies birgt ein nicht unerhebliches Konfliktpotential, bspw. bei Anfechtung des Beschlusses durch einen überstimmten Minderheitsgesellschafter. Mit dem Antrag auf Option ist zugleich nachzuweisen, dass die erforderliche Anzahl der Gesellschafter der Ausübung der Option zugestimmt haben.⁶⁹ Fehlt der erforderliche Beschluss der Gesellschafterversammlung, so könnte der Antrag unwirksam sein.⁷⁰ Ein darüber hinausgehendes Prüfungsrecht der Finanzverwaltung

⁶⁵ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 12.

⁶⁶ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 12.

⁶⁷ Vgl. zu den Beschlussmehrheiten etwa *Hörtnagl/Rinke*, in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2022, § 217 UmwG Rn. 2.

⁶⁸ Dazu eingehend *Bochmann/Bron*, NGZ 2021, 613, 617 ff.; *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 1a KStG, Anm. 24, wonach die Option auch ohne ausdrückliche Erwähnung im Gesellschaftsvertrag einer Mehrheitsentscheidung unterliegen soll, wenn der Gesellschaftsvertrag für den Formwechsel oder andere Umwandlungen eine Mehrheitsentscheidung genügen lässt. Zu einem etwaigen Steuerschaden von Minderheitsgesellschaftern vgl. *Ertel/Weber*, DB 2022, 1657.

⁶⁹ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 12.

⁷⁰ A.A. *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 1a KStG Anm. 24 m.w.N.

hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit eines Gesellschafterbeschlusses ist über eine Evidenzprüfung hinaus hingegen zu verneinen.

Auf zwei weitere wichtige Punkte ist an dieser Stelle hinzuweisen: Zunächst ist zu beachten, dass bei ausländischen Gesellschaften die besonderen Form- und Zustimmungserfordernisse des ausländischen Gesellschaftsrechts maßgebend sind, sodass u.U. auch ein höheres Quorum für die Optionsausübung erforderlich sein kann.⁷¹ Als Zweites ist darauf hinzuweisen, dass derzeit noch gesellschaftsrechtlich ungeklärt ist, ob bei Mehrheitsentscheidungen der nicht der Option zustimmende Minderheitsgesellschafter auf sein Verlangen gegen eine angemessene Barabfindung entsprechend § 207 UmwG aus der Mitunternehmerschaft ausscheiden kann. Die steuerliche Optionsantragstellung kann also erhebliches gesellschaftsrechtliches Konfliktpotential beinhalten. Um gerichtliche Auseinandersetzung zu vermeiden, sollte dieses Problem künftig im Gesellschaftsvertrag mit entsprechenden Regelungen „gelöst“ werden.

gg. Zuständiges Finanzamt bei inländischen Personenhandelsgesellschaften

Der Antrag ist grundsätzlich von der optionsfähigen Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft bei dem Finanzamt zu stellen, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte örtlich zuständig ist (§ 1 Abs. 1 S. 2 KStG). Diese Zuständigkeit ergibt sich grundsätzlich aus § 18 AO. Danach ist i.d.R. das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung (§ 10 AO) befindet. Erfolgt keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte und hat die Gesellschaft ihren Sitz im Inland, ist hiervon abweichend der Antrag bei dem Finanzamt zu stellen, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz (§ 11 AO) hat (§ 1a Abs. 1 S. 5 KStG).⁷²

hh. Zuständiges Finanzamt bei vergleichbaren ausländischen Personengesellschaften

Bei optionsberechtigten Personengesellschaften mit Sitz im Ausland, für die bislang keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte vorge-

⁷¹ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 12. Wobei das Mindestquorum von 75 % erfüllt sein muss.

⁷² BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 13.

nommen wurde, unterscheidet das BMF in seinem Schreiben vom 10.11.2021 zwischen folgenden drei Fallgestaltungen:⁷³

- Erfolgt keine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 AO, weil nur einer der an den Einkünften beteiligten inländischen Gesellschafter in Deutschland unbeschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist, ist der Antrag nach § 1a Abs. 1 S. 3 KStG bei dem für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des betroffenen Gesellschafters zuständigen Finanzamt zu stellen.
- Erzielt die optionsberechtigte ausländische Personengesellschaft ausschließlich Einkünfte, die dem Kapitalertragsteuerabzug oder dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 2 EStG bzw. dem Steuerabzug nach § 32 Abs. 1 KStG unterliegen, mit dem die Steuer als abgegolten gilt, ist der Antrag nach § 1a Abs. 1 S. 4 KStG beim BZSt zu stellen.
- In allen anderen Fällen ist das Finanzamt zuständig, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung zuständig ist.

Maßgebend sind jeweils die Verhältnisse im Zeitpunkt der Antragstellung.⁷⁴

ii. Entscheidung über den Antrag

Die für den Optionsantrag zuständige Finanzbehörde prüft nur summarisch, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für einen eingehenden Antrag erfüllt sind.⁷⁵ Eine Mitteilung an das optierende Unternehmen, dass der Antrag wirksam war, erfolgt dabei nicht. Bei Erteilung einer Körperschaftsteuer Nummer durch das nach § 20 AO zuständige Finanzamt für die optierte Personengesellschaft kann jedoch davon ausgegangen werden, dass der Antrag wirksam war.⁷⁶ Sollte sich nachträglich herausstellen, dass die Voraussetzungen für die Option bei Antragsstellung nicht vorgelegen haben, sind etwaige ergangene Körperschaftsteuerbescheide im Rahmen der verfahrensrechtli-

⁷³ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 14.

⁷⁴ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 15.

⁷⁵ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 20.

⁷⁶ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 21.

chen Möglichkeiten aufzuheben oder zu ändern.⁷⁷ Lehnt die Finanzbehörde den Antrag ab, so ist der Ablehnungsbescheid schriftlich oder elektronisch zu erlassen und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen.⁷⁸

c. Rechtsfolgen der Option als „fiktiver Formwechsel“ gem. § 1a KStG

aa. Fiktiver Formwechsel i.S.d. § 25 UmwStG

Ein wirksamer Antrag einer optionsberechtigten Gesellschaft führt zu einem Wechsel des Besteuerungsregimes von der vormals transparenten Besteuerung zur nunmehr intransparenten Besteuerung. Der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung gilt gem. § 1a Abs. 2 S. 1 KStG als Formwechsel i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Auf diesen fingierten Formwechsel sind die §§ 1, 25 UmwStG entsprechend anzuwenden (§ 1a Abs. 2 S. 2 KStG). Durch die Optionsausübung wird zwar ein Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang angenommen, der grundsätzlich zum gemeinen Wert zu erfolgen hat.⁷⁹ Wie beim echten Formwechsel kann die Optionsausübung unter den Voraussetzungen der §§ 1 und 25 UmwStG auf Antrag auch ertragsteuernerneutral – d.h. zu Buchwerten, ohne Aufdeckung der stillen Reserven – erfolgen. Um die Vorteile der Anwendung des UmwStG in Anspruch nehmen zu können, müssen indes bestimmte Bedingungen hinsichtlich der beteiligten Rechtsträger sowie des Einbringungsgegenstandes erfüllt werden.⁸⁰ Der Optionsantrag durch die Gesellschaft selbst ist deshalb von dem Antrag auf Buchwertverknüpfung für den jeweiligen Mitunternehmeranteil im Rahmen des fiktiven Formwechsels zu unterscheiden. Besonderes Konfliktpotential beinhaltet die mehrheitliche Antragstellung bei „Überstimmung“ eines Minderheitsgesellschafters, der selbst keine Buchwertverknüpfung erreichen kann und zur Aufdeckung „seiner“ stillen Reserven gezwungen ist. Der Gesellschaftsvertrag sollte insoweit mit Blick auf die § 1a-Option Ausgleichsregelungen enthalten.

⁷⁷ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 21.

⁷⁸ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 22; die Ablehnung des Antrags stellt im Gegensatz zur Mitteilung der Körperschaftsteuernummer einen anfechtbaren Verwaltungsakt dar.

⁷⁹ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 24.

⁸⁰ Dazu sogleich.

bb. Entsprechende Anwendung von §§ 20 f. UmwStG

Für den fiktiven Formwechsel sind die §§ 1 und 25 UmwStG entsprechend anzuwenden (§ 1a Abs. 2 S. 2 KStG). Infolgedessen ist auch der Anwendungsbereich der §§ 20 ff. UmwStG eröffnet. Zwingende Voraussetzung für den steuerneutralen fiktiven Formwechsel nach § 20 Abs. 2 UmwStG ist die Einbringung der Anteile des jeweiligen Gesellschafters in die optierende Gesellschaft, bei einer Mitunternehmerschaft also zwingend die Mitunternehmeranteile.⁸¹ Dazu gehören neben den Anteilen an Mitunternehmerschaften auch die Beteiligung an Gesellschaften, die Einkünfte im Sinne der §§ 13 und 18 EStG erzielen, sowie die Beteiligung an gewerblich geprägten oder infizierten Gesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG.⁸² Der Mitunternehmeranteil als Einbringungsgegenstand setzt sich aus dem Betriebsvermögen der Gesamthand und dem Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer zusammen. Danach müssen auch funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens – mit allen damit zusammenhängen Unsicherheiten – auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen werden, damit die Buchwertfortführung gelingt.⁸³ Die unkontrollierte Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven wird i.d.R. gegen die Inanspruchnahme der Option sprechen.⁸⁴ Hier stellen sich bei Lichte betrachtet die gleichen Herausforderungen wie bei einem regulären Formwechsel.

Handelt es sich um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, so kann sie den Tatbestand des § 20 Abs. 1 UmwStG nicht erfüllen, da sie keine steuerliche Mitunternehmerschaft darstellt. In der Konsequenz wären die stillen Reserven grundsätzlich aufzudecken. Allerdings bleibt § 21 UmwStG anwendbar.⁸⁵ Das bedeutet im Konkreten: Hält eine optierende (vermögens-

⁸¹ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 28.

⁸² BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 29.

⁸³ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 32. Dazu Kapitel II.3.b.

⁸⁴ Demgegenüber könnte die gezielte Aufdeckung stiller Reserven durch den Ansatz eines Zwischenwerts (zwischen Buchwert und gemeiner Wert) gestalterisch sinnvoll sein, weil dies die Verrechnung von vorhandenen Verlusten – die andernfalls untergehen würden – ermöglicht und zugleich ein neues Abschreibungsvolumen schafft, Röder, ZGR 2021, 681, 713.

⁸⁵ Näher dazu *Dorn/Weiss*, in Haase/Dorn, Vermögensverwaltende Personengesellschaften, 5. Aufl. 2022, Rn. 551 ff.

verwaltende) Gesellschaft eine Beteiligung an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft, so sind unabhängig von § 20 UmwStG, die Regelungen des sog. qualifizierten Anteilstauschs gem. § 21 UmwStG zu prüfen und ggf. anzuwenden. Liegt ein solcher qualifizierter Anteilstausch vor, kann die optierende (vermögensverwaltende) Gesellschaft eine Bewertung der eingebrachten Anteile unterhalb des gemeinen Werts beantragen und somit doch noch einen steuerneutralen fiktiven Formwechsel vollziehen. Einbringungsgegenstand wäre in diesem Fall jeweils die einzelne Beteiligung des einzelnen Gesellschafters an der entsprechend qualifizierten Kapitalgesellschaft.⁸⁶

cc. Einbringende und Einbringungszeitpunkt

Einbringende sind die einzelnen Mitunternehmer, bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften die Gesellschafter.⁸⁷ Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr unmittelbar vorausgeht, für das die Option gelten soll (§ 1a Abs. 2 S. 3 KStG). Damit ist die letzte juristische Sekunde des Vorjahres gemeint. Für diesen Zeitpunkt hat die optierende Gesellschaft eine steuerliche Schlussbilanz unter Zugrundelegung der ggf. aufgestockten Werte aufzustellen und eine Körperschaft- und eine Gewerbesteuererklärung abzugeben.⁸⁸ Des Weiteren muss für die übernommenen Wirtschaftsgüter eine Eröffnungsbilanz mit den ggf. aufgestockten Werten erstellt werden. Für die Praxis ist wichtig, dass – abweichend zu echten Formwechseln – keine 8-monatige Rückwirkungsfrist besteht. Der zudem unwiderrufliche Antrag muss stattdessen spätestens einen Monat vor Beginn des betreffenden Optionswirtschaftsjahres gestellt werden (zur Antragstellung siehe auch bereits zuvor).

⁸⁶ Näher dazu *Dorn/Weiss*, in Haase/Dorn, Vermögensverwaltende Personengesellschaften, 5. Aufl. 2022, Rn. 557.

⁸⁷ UmwStE Rn. 20.02; *Tigges-Knümann/Scheerer*, in Rödter/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl. 2023, § 1a KStG Rn. 89; *Feldgen/Feldgen*, in Bott/Walter, Körperschaftsteuergesetz, Stand: 05.2023, § 1a KStG Rn. 90; *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 1a KStG Anm. 51.

⁸⁸ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 41.

dd. Persönliche und sachliche Voraussetzungen des Ansatzwahlrechts nach § 20 UmwStG

Für die Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG muss der persönliche Anwendungsbereich nach § 1 Abs. 4 UmwStG am steuerlichen Übertragungstichtag (Einbringungszeitpunkt) erfüllt sein, andernfalls ist die Option nur unter Aufdeckung stiller Reserven möglich.⁸⁹ Danach muss es sich bei der optierenden Gesellschaft um eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der EU oder eine nach den Rechtsvorschriften der EWR-Staaten gegründete Gesellschaft handeln, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb der EU bzw. des EWR befindet. Die an der optierenden Gesellschaft beteiligten Gesellschafter müssen zudem ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt – jedenfalls bei natürlichen Personen – abkommensrechtlich in einem EU- bzw. EWR-Staat haben. Sind an der optierenden Gesellschaft Körperschaften beteiligt, so müssen diese nach den Rechtsvorschriften eines EU-/EWR-Staats gegründet worden sein. Ihr Sitz und Ort der Geschäftsleitung müssen sich ebenfalls innerhalb des Hoheitsgebiets einer dieser Staaten befinden. Dabei müssen die Voraussetzungen in der Person des einzelnen Gesellschafters erfüllt werden.⁹⁰ Erfüllt einer der Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen nicht, kann es zur quotalen Aufdeckung der stillen Reserven kommen. Dies betrifft insbesondere die in Drittstaaten ansässigen Gesellschafter.

Zwar können auch Drittstaatengesellschafter grundsätzlich in den Anwendungsbereich des UmwStG fallen – jedoch nur, wenn nach Ausübung der Option das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile an der optierenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG). Diese Möglichkeit besteht bspw. bei Drittstaatengesellschaftern einer inländischen Personengesellschaft ohne DBA oder für den Fall, dass das einschlägige DBA das Besteuerungsrecht für die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der optierenden Gesellschaft Deutschland zuweist. Dies dürfte in der Praxis aber eher eine Ausnahme darstellen.⁹¹

⁸⁹ UmwStE Rn. 01.52.

⁹⁰ *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 1a KStG Anm. 53.

⁹¹ Wie hier *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 1a KStG Anm. 53.

Der Buchwertansatz setzt weiter voraus, dass das übernommene Betriebsvermögen nach Ausübung der Option in Deutschland steuerverstrickt bleibt. Das bedeutet im Konkreten, dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens nach Ausübung der Option weder ausgeschlossen noch eingeschränkt sein darf (§ 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 UmwStG). Andernfalls ist der steuerneutrale Übergang in die Körperschaftsbesteuerung nicht möglich.

ee. Sperrfristen

Unter Rn. 45 weist die Finanzverwaltung ausdrücklich darauf hin, dass die Optionsausübung zu einer Vielzahl von Sperrfristverletzungen führen kann.⁹² Darüber hinaus können auch neue Sperrfristen ausgelöst werden, sodass die Frage der Optionsausübung auch stets unter Berücksichtigung bereits entstehender oder durch die Option neu begründeter steuerlicher Sperrfristen beantwortet werden muss.⁹³ Denn eine Verletzung der Sperrfrist könnte grundsätzlich zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und zu einer rückwirkenden Besteuerung führen.⁹⁴ Auch insoweit verhält es sich wie mit einem regulären Formwechsel.

ff. Feststellung des steuerlichen Einlagekontos

Das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital ist gem. § 1a Abs. 2 S. 4 KStG auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Gesellschaft zu erfassen. Da sich am zivilrechtlichen Status der Personengesellschaft nichts ändert, verfügt diese – anders als Kapitalgesellschaften – nicht über Nennkapital i.S.d. § 27 Abs. 1 S.1 KStG. Stattdessen wird das in der Steuerbilanz der optierenden Gesellschaft ausweisende Eigenkapital insgesamt auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst.⁹⁵ Dies macht eine Unterscheidung von Eigenkapital und Fremdkapital erforderlich.

⁹² BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 45.

⁹³ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 46.

⁹⁴ Eingehend zu den verschiedenen Sperrfristen, zu den Folgen einer Sperrfristverletzung und Gestaltungsüberlegung zur Vermeidung solcher Sperrfristverletzungen Müller, NWB 2021, 2190.

⁹⁵ BT-Drucks. 19/28656, 23.

Eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ist abzugeben.⁹⁶ Probleme dürften sich in der Praxis daraus ergeben, dass – im Gegensatz zu einem echten Formwechsel – mit der bloßen Ausübung der Option als rein steuerliches Wahlrecht noch keine Anpassung des Gesellschaftsvertrags der Personengesellschaft einhergehen muss. Insofern muss der Übergang vom Regime der Kapitalkonten zu dem des steuerlichen Einlagekontos auch gesellschaftsrechtlich abgebildet werden, um Diskrepanzen zu vermeiden.

gg. Prüfschema für den steuerneutralen Übergang zur KSt

Für die Anwendung des UmwStG verbunden mit dem Ziel einer antragsgebundenen vollständigen Buchwertverknüpfung muss also wie folgt geprüft werden:

1: Schritt:

Ist die optierende Gesellschaft eine Gesellschaft i.S.d. § 1a Abs. 1 S. 1 KStG?

2: Schritt:

Sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG erfüllt? Handelt es sich bei dem „übernehmenden“ Rechtsträger um eine EU-/EWR-Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung innerhalb der EU bzw. des EWR? Handelt es sich bei den Einbringenden um natürliche Personen mit Ansässigkeit in der EU bzw. des EWR bzw. bei Kapitalgesellschaften um EU-/EWR-Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung innerhalb der EU bzw. des EWR. Alternativ bei Drittstaatengesellschafter: Wird das Besteuerungsrecht an den erhaltenen Anteilen bei Veräußerung dieser ausgeschlossen bzw. beschränkt?

3: Schritt:

Ist das übernommene Betriebsvermögen auch nach Ausübung der Option weiterhin in Deutschland steuerverstrickt (§ 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 UmwStG)?

⁹⁶ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 41.

d. Laufende Steuerwirkungen der Option auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene

aa. Trennungsprinzip bei Personengesellschaften

Die Ausübung der Option wirkt sich auf Ebene der Gesellschaft sowie ihrer Gesellschafter aus. Aus ertragsteuerlicher Sicht wird die optierende Gesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter ausnahmslos wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt. Eine gesellschafterbezogene Option ist nicht vorgesehen, sodass die Ausübung der Option durch Gesellschafterbeschluss mit Wirkung für alle Gesellschafter erfolgt. Insoweit besteht ein konzeptioneller Unterschied zu § 34a EStG, der im Rahmen des fortbestehenden transparenten Besteuerungskonzepts arbeitet und eine gesellschafterbezogene Ausübung des Antrags zur Thesaurierungsbegünstigung zulässt. Darüber hinaus kann § 1a KStG virulente gesellschaftsrechtliche Fragen des Minderheitenschutzes aufwerfen.

bb. Laufende Besteuerung: Gesellschaftsebene

Nach wirksamer Option wird die optierende Gesellschaft für ertragsteuerliche Zwecke wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Sie unterliegt mit ihren sämtlichen Einkünften der Besteuerung mit Körperschaftsteuer (zzgl. SoliZ). Zudem ordnet § 2 Abs. 8 GewStG für die Anwendung des Gewerbesteuergesetzes an, dass die optierende Gesellschaft mit ihren sämtlichen Einkünften grundsätzlich auch der Gewerbesteuer unterliegt. Der Begriff der Kapitalgesellschaft gilt somit innerhalb des KStG und GewStG auch für optierte Personengesellschaften, sofern keine rechtsformabhängigen Merkmale betroffen sind, die eine Personengesellschaft nicht erfüllen kann,⁹⁷ oder ausdrücklich eine Ausnahme von § 1a Abs. 1 S. 1 KStG formuliert wurde. Kraft gesetzlicher Fiktion finden im Wesentlichen alle Regelungen insbesondere des KStG, EStG, GewStG, SolZG, AStG und des UmwStG – die auf Kapitalgesellschaften und Körperschaften Bezug nehmen – auch Anwendung auf die optierende Gesellschaft.

Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 1 KStG vorzunehmen. Insbesondere sind dabei die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage entsprechend

⁹⁷ Vgl. BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 50 f.

anzuwenden.⁹⁸ Daneben gilt für den Fall der Beteiligung an einer anderen in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft die Beteiligungsertragsbefreiung in § 8b KStG unter Einschluss diverser Abwehnormen (etwa für Streubesitzdividenden und hybride Gestaltungen). Für Veräußerungsgewinne aus Anteilen an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft gilt die Freistellung nach § 8b Abs. 2, 3 KStG. Statt Anwendung der mitunternehmerschaftlichen Spiegelbildmethode wird der Personengesellschaftsanteil bei bilanzierenden Gesellschaftern zum eigenständigen Wirtschaftsgut. Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen der §§ 8, 9 GewStG sind ebenfalls zu beachten. Für die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Umsatz- und Grunderwerbsteuer gilt die Option im Grundsatz nicht.⁹⁹ Für die vorgenannten Zwecke ist die optierende Gesellschaft weiterhin als Personengesellschaft zu behandeln.

Im Interesse einer Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften ist als Gewinnermittlungsmethode bei der optierenden Gesellschaft ausschließlich der Betriebsvermögensvergleich nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG zulässig. Die Einnahmenüberschussrechnung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG als Gewinnermittlungsart ist ausdrücklich nicht erlaubt (§ 1a Abs. 3 S. 6 EStG). Ein aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart resultierender Übergangsgewinn ist als laufender Gewinn zu versteuern.¹⁰⁰

Verluste sind nach den Regelungen des § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG zu behandeln.¹⁰¹ Auf einen Gesellschafterwechsel nach Ausübung der Option finden grundsätzlich die Regelungen der §§ 8c, 8d KStG Anwendung. Für gewerbesteuerliche Zwecke sind Verluste i.S.d. § 10a GewStG gesondert festzustellen.¹⁰²

⁹⁸ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 69 ff.

⁹⁹ *Rombach/Kahle*, DB 2022, 1856.

¹⁰⁰ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 24.

¹⁰¹ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 47.

¹⁰² BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 53.

cc. Laufende Besteuerung: Gesellschafterebene

Aufgrund der Option sind die Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln (§ 1a Abs. 3 S. 1 KStG). Während bei einer Personengesellschaft die Gewinne direkt den Gesellschaftern zugerechnet werden, hat der Gesellschafter/Anteilseigern nach Ausübung der Option unmittelbar keinen Gewinn aus der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft zu versteuern. Die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft erlangt steuerrechtlich erst Bedeutung, wenn die optierende Gesellschaft an ihn (fiktive) Ausschüttungen vornimmt, die der Gesellschafter dann im Regelfall als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern hat. Je nach Regelungskonvolut sind das Teileinkünfteverfahren und § 8b KStG anwendbar. Zudem unterliegen diese Ausschüttungen dem Kapitalertragsteuerabzug nach den §§ 43 ff. EStG.¹⁰³ Einnahmen, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, führen zu Einkünften i.S.d. § 19 EStG (§ 1a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 KStG). Liegen Einkünfte i.S.d. § 19 EStG vor, so gilt die optierende Gesellschaft als lohnsteuerverpflichteter Arbeitgeber und der Gesellschafter als Arbeitnehmer (§ 1a Abs. 3 S. 7 KStG). Einnahmen aus der Hingabe von Darlehen führen zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 oder Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG und Einnahmen (§ 1a Abs. 3 S. 2 Nr. 3 KStG), die der Gesellschafter aus Überlassung von Wirtschaftsgütern erzielt, zu Einkünften i.S.d. § 21 oder § 22 EStG (§ 1a Abs. 3 S. 2 Nr. 4 KStG). Soweit entsprechende Einnahmen bei einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft anderen Einkunftsarten zuzurechnen wären, gilt dies auch für die Einnahmen des Gesellschafters der optierenden Gesellschaft (§ 1a Abs. 3 S. 4 KStG, § 20 Abs. 8 S. 1 EStG).

dd. Sonderfall ‚Gewinnausschüttungen‘

Gem. § 1a Abs. 3 S. 5 KStG gelten Gewinnanteile erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. Das bloße „Ausschüttungsverlangen“ mit der Folge einer kapitalertragsteuerpflichtigen Entnahmefiktion soll allerdings im Wachstumschancengesetz mit Wirkung ab 2024 gestrichen werden. Soweit gesellschaftsvertraglich nichts Abweichendes geregelt ist, gelten Gewinnanteile mit Feststellung des Jahresabschlusses als ausgeschüttet. Unerheblich ist nach geltender Rechtslage, ob der Gesellschafter die Auszahlung seines Gewinnanteils auch tatsächlich

¹⁰³ Zu den erforderlichen gesellschaftsrechtlichen Anpassungen, die eine Gewinnthesaurierung erst ermöglichen, siehe Röder, ZGR 2021, 681, 717 ff.

verlangt. Zu den Gewinnanteilen in diesem Sinne zählen insbesondere die Gewinnanteile von Gesellschaftern einer OHG und Komplementärin einer KG (§ 122 Abs. 1, § 161 Abs. 2 HGB) von Kommanditisten, soweit deren Kapitalkonten nicht durch Verluste unterhalb ihrer Einlage gemindert wurden (§ 169 HGB), und Gesellschaftern einer Partnerschaftsgesellschaft (§ 1 Abs. 4 PartGG, §§ 721, 722 BGB).¹⁰⁴

Die gesellschaftsvertraglichen Regelungen haben somit auch steuerliche Bedeutung. In der Praxis sollte der Gesellschaftsvertrag daher vor Ausübung der Option gründlich hinsichtlich der Steuerfolgen untersucht und unter Umständen angepasst werden. Anders als bei einem regulären Formwechsel macht die rein steuerliche Optionsausübung zwar technisch keine Vertragsanpassung erforderlich. Rein praktisch wird man hier gleichwohl Vorsorge treffen, um unliebsame Steuerfolgen zu vermeiden und ein verlässliches Regime für die Zeit nach der Optionsausübung zu haben – dies insbesondere mit Blick auf die Ausgestaltung der Kapitalkontenstruktur und die Entnahmeregeln.

Schuldrechtlich vereinbarte Vorauszahlungen auf den Gewinn gelten unabhängig von der Feststellung des Jahresabschlusses als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.¹⁰⁵

Die Ausschüttungsfiktion gilt allerdings nicht für den Teil des Entnahmebetrags, der den Betrag nach § 122 Abs. 1 HGB übersteigt, oder für sonstige gesellschaftsvertraglich vereinbarte gewinnunabhängige Entnahmerechte. Allein die gesetzliche Möglichkeit, einen den Gewinnanteil übersteigenden Betrag entnehmen oder dessen Auszahlung von der Gesellschaft verlangen zu können, soll daher noch keine Ausschüttungsfiktion und keine Kapitalertragsteuer auslösen.¹⁰⁶

Soweit Beträge, deren Auszahlung verlangt werden kann, auf einem Eigenkapitalkonto verbucht werden, gilt der fiktiv ausgeschüttete Betrag unmittelbar nach der fiktiven Ausschüttung als eingelegt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters und das steuerliche Einlagekonto der Gesell-

¹⁰⁴ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 74.

¹⁰⁵ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 75.

¹⁰⁶ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 77.

schaft erhöhen sich entsprechend. Bei einer späteren tatsächlichen Ausschüttung der als eingelegt geltenden Beträge gilt nach der Verwendungsreihenfolge in § 27 KStG vorrangig der ausschüttbare Gewinn als verwendet. Erst nach dessen Verbrauch ist eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos möglich (§ 27 Abs. 1 S. 3 KStG).¹⁰⁷

ee. Untergang steuerlicher Verlustvorträge einschließlich Zins- und EBITDA-Vorträge

Noch nicht verrechnete Verluste von Kommanditisten nach § 15a Abs. 4 EStG gehen infolge der Option unter und stehen somit nicht mehr zur Verfügung für den Ausgleich mit anderen künftigen positiven Einkünften.¹⁰⁸ Sie werden für die Dauer der Option auch nicht „eingefroren“.¹⁰⁹ Eine Verlustverrechnung ist nach Ausübung der Option nur noch im Rahmen des körperschaftsteuerlichen Verlustabzugs möglich. Dies gilt auch für etwaige Zinsvorträge und einen EBITDA-Vortrag.¹¹⁰

ff. Keine (ausdrückliche) Mindestfrist

§ 1a KStG sieht keine gesetzliche Mindestdauer für die Option vor. Allerdings wird durch die Ausübung der Option eine siebenjährige Sperrfrist nach § 22 Abs. 2 UmwStG ausgelöst, falls der fiktive Formwechsel zu Buch- oder Zwischenwerten erfolgt.¹¹¹ Bei Durchbrechung der siebenjährigen Frist erfolgt eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns unter Aufdeckung der stillen Reserven, was faktisch einer gesetzlichen Mindestdauer gleichkommt. Ein Hin und Her zwischen Ausübung der Option und Rückoption im Sinne einer Besteuerungsschaukel wird sich aus diesem Grund i.d.R.

¹⁰⁷ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 78.

¹⁰⁸ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 47.

¹⁰⁹ *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 1a KStG Anm. 74.

¹¹⁰ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 47.

¹¹¹ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 46.

verbieten.¹¹² Der Einbringungsgewinn bestimmt sich nach § 22 Abs. 1 S. 3 UmwStG.

e. Rückkehr zur transparenten Besteuerung

Die Rückkehr zur transparenten Besteuerung ist auf Antrag möglich und gilt als erneuter fiktiver Formwechsel nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UmwStG.¹¹³ Der Antrag ist spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, in dem die optierte Gesellschaft ertragsteuerlich nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden soll.¹¹⁴ Wie im Fall der Option zur Besteuerung nach dem Trennungsprinzip ist auch bei der Rückoption zur Besteuerung nach dem Transparenzprinzip keine steuerliche Rückwirkung vorgesehen.¹¹⁵ Der Antrag ist nach § 1a Abs. 4 S. 3 KStG bei dem für die Körperschaftbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen (§ 20 AO).

Im Grundsatz stellt die Beendigung der Option einen (weiteren) Veräußerungs- und Erwerbsvorgang dar, der grundsätzlich zur Aufdeckung der stillen Reserven führt. Allerdings ist auch die Rückoption zu Buchwerten möglich. Die allgemeinen Grundsätze des UmwStG für einen echten Formwechsel gelten entsprechend, sodass die Rückoption u.U. zum Untergang der Verluste (§ 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG), zur Besteuerung offener Rücklagen (§ 7 UmwStG) und zu einem steuerpflichtigen Übernahmeergebnis (§ 12 Abs. 2 UmwStG) führen kann. Daneben kann die Rückoption auch unfreiwillig herbeigeführt werden, wenn bspw. die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG entfallen (bspw., wenn eine ausländische Personengesellschaft im Ausland nicht mehr der Körperschaftbesteuerung unterliegt) oder der vorletzte Gesellschafter aus der optierenden Gesellschaft ausscheidet (§ 1a Abs. 4 S. 4 und 5 KStG). In diesem Fall gilt die Rückkehr zur transparenten Besteuerung kraft Gesetzes.

Wird die optierende Gesellschaft nach dem Wirksamwerden der Option auf eine bestehende oder neu gegründete Körperschaft verschmolzen, finden die §§ 11 ff. UmwStG Anwendung. Im Fall eines echten Formwechsels der

¹¹² Vgl. *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945.

¹¹³ Eingehend *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945, 950 ff.

¹¹⁴ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 90.

¹¹⁵ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 90 mit Verweis auf die Rn. 9 bis 11 und 13 bis 22.

optierten Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft handelt es sich insoweit um einen homogenen und daher steuerlich grundsätzlich neutralen Formwechsel eines Körperschaftsteuersubjekts.¹¹⁶

3. Auswahl praxisrelevanter nationaler Aspekte

a. Fiktiver Formwechsel zum Trennungsprinzip

Mit Einführung des Optionsmodells wird der Weg für eine rechtsformneutrale Besteuerung geebnet und eine annähernde Belastungsneutralität von Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits per Antrag erreicht. Damit Personengesellschaften dieselben steuerlichen Regelungen in Anspruch nehmen können wie Kapitalgesellschaften, wird ein Formwechsel fingiert. Für die Rechtsfolgen greift der Gesetzgeber konzeptionell auf die Vorschriften des UmwStG zurück, die auch bei einem echten Formwechsel Anwendung fänden. Im Ergebnis wird der fiktive Formwechsel dem echten Formwechsel annähernd gleichgestellt, wobei fehlende Rückwirkung und Unwiderrufflichkeit der Antragstellung wichtige praktische Unterschiede sind. Insoweit kann bereits auf bestehende Regelungen zurückgegriffen werden, ohne ein gänzlich neues Besteuerungsregime schaffen zu müssen. Der UmwStE könnte bei noch offenen Fragen Klarheit schaffen. Dies schafft eine gewisse Rechtssicherheit und ist grundsätzlich zu begrüßen.

Dennoch sind etliche höchst praxisrelevante Fragen offen und im Detail zu klären. Dies betrifft insbesondere die Auswirkungen der Option auf das Sonderbetriebsvermögen, die Behandlung etwaiger Ergänzungsbilanzen, das Zusammenspiel des Optionsmodells mit der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und die Auswirkungen der Option auf Organschaftsstrukturen. Die noch zu klärenden Fragen können für die Besteuerungspraxis ein „echtes Hindernis“, für die Inanspruchnahme des Optionsmodells darstellen und bedürfen deshalb im Rahmen der momentanen Evaluation der Regelung dringender Nachbesserung. Zugleich sind allerdings auch die Vorteile zu berücksichtigen, die mit der Optionsausübung einhergehen. Eine Auswahl und Analyse noch offener Fragen sowie der Vor- und Nachteile des Optionsmodells erfolgt in den weiteren Kapiteln.

¹¹⁶ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 91.

b. Umgang mit Sonderbetriebsvermögen

Das Sonderbetriebsvermögen ist eine Besonderheit der Mitunternehmer-schaftsbesteuerung. Bei getrennt besteuerten Körperschaften und Anteils-eignern ist die Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens unbekannt. Wirt-schaftsgüter, die zivilrechtlich der Vermögenssphäre des Anteilseigners einer Körperschaft zuzuordnen sind, können steuerlich nicht der Körperschaft zugeordnet werden. Bei Mitunternehmerschaften ist dies anders. Wirt-schaftsgüter des Mitunternehmers können sachlich der Mitunternehmer-schaft als positives/negatives Sonderbetriebsvermögen auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung zugeordnet werden, um im Lichte des Transparenzprin-zips eine annähernde steuerliche Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer zu erreichen.

Im Hinblick auf die steuerneutrale fiktive Umwandlung zur Körperschaft kommt dem Sonderbetriebsvermögen eine besondere Bedeutung zu. Es wird sich in vielen Fällen als „Optionshindernis“ erweisen, zumal etwa im Bereich von mitunternehmerschaftsnahen Anteilen an Kapitalgesellschaften die Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen durchaus unklar sein kann. Die Buchwertfortführung setzt nämlich voraus, dass auch im Falle des fikti-ven Formwechsels der Mitunternehmeranteil als Ganzes vom Formwechsel erfasst wird. Sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen vom jeweiligen Gesellschafter in die „fiktive“ Kapitalgesellschaft einge-bracht werden.¹¹⁷ Dies erfasst neben den Wirtschaftsgütern des Gesamthands- vermögens auch das Sonderbetriebsvermögen I und in Ausnahmefällen das Sonderbetriebsvermögen II.¹¹⁸ Sofern funktional wesentliche Betriebsgrund- lagen des Sonderbetriebsvermögens zurückbehalten werden oder die Nut-zungsüberlassung bloß fortgeführt wird, resultiert dies in der Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven, nicht nur derjenigen des zurückbehaltenen Wirt-

¹¹⁷ UmwStE Rn. 20.06.

¹¹⁸ Als Sonderbetriebsvermögen sind in der Sonderbilanz solche Wirtschaftsgüter der Mitunternehmer anzusetzen, die der Mitunternehmerschaft überlassen wer- den (sog. Sonderbetriebsvermögen I). Sie werden ertragsteuerlich der Mitun- ternehmerschaft zugeordnet, zivilrechtlich stehen sie allerdings im Alleineigen- tum des Mitunternehmers. Wirtschaftsgüter, die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der einzelnen Beteiligung dienen, werden als Sonderbetriebsver- mögen II bezeichnet. Vgl. hierzu R 4.2 Abs. 2 EStR. Der Begriff des Sonder- betriebsvermögens wurde erstmals in BFH v. 5.7.1972 – I R 230/70, BStBl. II 1972, 928 geprägt und seitdem durch den BFH in ständiger Rechtsprechung weiter bestätigt (zuletzt in BFH v. 20.4.2023 – IV R 20/20, BeckRS 2023, 12722 m.w.N.).

schaftsguts.¹¹⁹ Allerdings sieht der Gesetzgeber im Rahmen des gegenwärtig diskutierten Wachstumschancengesetz ab 1.1.2024 eine „Entschärfung“ dahingehend vor, dass Anteile an einer Komplementär-GmbH unabhängig von ihrer Qualifikation als funktional wesentliche Betriebsgrundlage stets steuerunschädlich zurückbehalten werden können. Die Möglichkeit einer buchwertverknüpften fiktiven Einbringung bleibt davon unberührt.

Bei vorhandenen Sonderbetriebsvermögen ist also durch den betroffenen Gesellschafter stets zu prüfen, ob dem betreffenden Wirtschaftsgut die Eigenschaft als funktional wesentliche Betriebsgrundlage zukommt und ob er zu einer buchwertverknüpften oder im Einzelfall gewinnrealisierenden Übertragung des Wirtschaftsguts in das Vermögen der Gesellschaft bereit ist. Ungewollte Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern sollten dabei vermieden werden. Für die Abgrenzung des Begriffs der funktional wesentlichen Betriebsgrundlage gibt es weder eine abstrakte Definition noch eine abschließende Aufzählung. Nach der Rechtsprechung des BFH sind die tatsächlichen Umstände des Einzelfalls unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse des jeweiligen Betriebs maßgebend. Danach seien wesentliche Grundlagen eines Betriebs sämtliche Wirtschaftsgüter, die aus der Perspektive des Einbringenden nach ihrer Funktion und organisatorischen Zusammengehörigkeit zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und denen ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung zukommt (qualitative Betrachtung),¹²⁰ wie bspw. eine Immobilie oder ein wichtiges im Gesellschaftereigentum befindliches Patent.¹²¹ Auf das Vorhandensein erheblicher stiller Reserven kommt es hingegen nicht an (quantitative Betrachtung).¹²²

Bei Optionsausübung wären demzufolge funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens auf die optierende Gesellschaft zu übertragen. Dabei ist darauf zu achten, dass ein enger zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Einbringungsverfahren und der Optionsausübung besteht. Wird das Sonderbetriebsvermögen zeitgleich in

¹¹⁹ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 32.

¹²⁰ BFH v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 991; v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388; vgl. auch H 15.5 Abs. 5 EStH.

¹²¹ BFH v. 12.9.1991 – IV R 8/90, BStBl. II 1992, 347; v. 26.3.1992 – IV R 50/91, BStBl. II 1992, 830; H 15.5 Abs. 5 EStH.

¹²² So ausdrücklich *Herlinghaus*, in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rn. 63.

einem einheitlichen Vorgang mit der Optionsausübung in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft übertragen, so hat dies keine schädlichen Auswirkungen auf die Buchwertfortführung. In diesem Fall ist der Anwendungsbereich des § 20 UmwStG eröffnet. Die Finanzverwaltung führt im BMF-Schreiben zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) vom 10.11.2021 dazu aus:

„Werden die in einem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gesondert auf die optierende Personengesellschaft in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Ausübung der Option übertragen, so liegt ein einheitlicher Vorgang vor, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen kann.“¹²³

Aus dem vorgenannten folgt ebenso, dass die Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, die keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, für die Buchwertfortführung unschädlich ist.¹²⁴ Die Unterscheidung von funktional unwesentlichen gegenüber funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen dürfte in der Praxis aber nicht immer rechtssicher möglich sein. Unter Umständen ist in derartigen Fällen vorab eine (gebührenpflichtige) verbindliche Auskunft einzuholen.

Wird im Zuge der Option eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens zurückbehalten und ergibt sich mit Wirksamwerden der Option eine sachliche und personelle Verflechtung zwischen dem betroffenen Gesellschafter und der optierenden Gesellschaft, so können die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen.¹²⁵ Nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG wären zwingend die Buchwerte fortzuführen.¹²⁶ Die Begründung einer Betriebsaufspaltung könnte deshalb im Einzelfall ange raten sein.

¹²³ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 34.

¹²⁴ Vgl. BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 33.

¹²⁵ Als Überblick zur Betriebsaufspaltung siehe *Neufang*, StB 2020, 209 und StBp 2023, 126; *Winkler*, KöSDI 2022, 2273; *Riedel*, DStR 2023, 1051. Zu den einzelnen Voraussetzungen siehe OFD Frankfurt v. 24.11.2009, Verfügung betr. Gesamtdarstellung einer Betriebsaufspaltung, BeckVerw 251876.

¹²⁶ Vgl. BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 36; vgl. auch *Brühl*, in BeckOK KStG, Stand: 15.4.2023, § 1a Rn. 338.

Ist die Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen auf die optierende Gesellschaft nicht erwünscht, so kann die Steuerneutralität der Einbringung auch durch eine Vorabübertragung oder Überführung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen eines Mitunternehmers oder in sein Einzelunternehmen in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen des Mitunternehmers gewahrt werden. Nach § 6 Abs. 5 EStG wäre die Entnahme aus dem Gesamthands-Betriebsvermögen und die Einlage in ein anderes Betriebsvermögen zwingend mit dem Buchwert zu bewerten. Allerdings könnte eine solche Gestaltung – je nach Konstellation – von der Finanzverwaltung als schädlicher Gesamtplan eingestuft werden,¹²⁷ wenngleich die höchstrichterliche Rechtsprechung entschieden hat, dass für die Steuerneutralität der Einbringung die Grundsätze des Gesamtplans unschädlich seien, wenn und soweit die „Auslagerung“ auf Dauer erfolgt. Dies könnte nur anders beurteilt werden, wenn die Auslagerung alsbald wieder rückgängig gemacht würde und sich deshalb nur als vorgeschoben erweist, um in den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 UmwStG zu gelangen.¹²⁸ Bei Lichte betrachtet ist für die Anwendung steuerschädlicher Gesamtplanüberlegungen zur Vorbereitung auf eine § 1a KStG-Option kein Raum. Dies sollte die Finanzverwaltung möglichst schnell klarstellen. Ansonsten besteht in der Praxis ein beachtliches und eigentlich überflüssiges Optionshindernis. Spätestens die Umsetzung der Evaluationsergebnisse sollte insoweit positive Klarheit bringen.

Gelangt man zu dem Ergebnis, dass es beim fiktiven Formwechsel nach § 1a KStG allein auf den Übertragungszeitpunkt ankommt (sog. zeitpunktbezogene Betrachtung), so stellt sich ohnehin die Frage, ob § 20 UmwStG naturgemäß nicht nur solche Wirtschaftsgüter erfassen kann, die im Einbringungszeitpunkt auch tatsächlich dem Betrieb zuzurechnen sind. Dennoch wird die Finanzverwaltung bei der Vorabübertragung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage (mutmaßlich) ein schädliches Zurückbehalten erkennen (wollen) und damit die Anwendbarkeit der §§ 25 i.V.m. 20 UmwStG möglicherweise bestreiten.¹²⁹ Im Ergebnis haftet der Vorabauslagerung vor Ausübung der Option stets das Risiko an, dass die Finanzverwaltung die Übertragung als Teil eines Gesamtplans einstuft. Die „nachgelagerte“ Option nach

¹²⁷ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 35.

¹²⁸ BFH v. 25.1.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471.

¹²⁹ Im Ergebnis *Brühl*, in BeckOK KStG, Stand: 15.4.2023, § 1a Rn. 339; ergänzend *Link*, DStR 2022, 1599, 1601 f.

§ 1a KStG wäre in diesen Fällen nicht steuerneutral möglich. Die im (gesamten) eingebrachten Vermögen ruhenden stillen Reserven wären aufzudecken und zu versteuern. Diese Rechtsunsicherheit bei der Rechtsfolgenabschätzung könnte im Einzelfall dazu führen, dass optionsfähige und optionswillige Gesellschaften von der Ausübung der Option vorerst Abstand nehmen. Für Rechtssicherheit könnte auf der Grundlage des § 89 Abs. 2 S. 1 AO nur eine (gebührenpflichtige) verbindliche Auskunft sorgen.

Bei der Beurteilung solcher Sachverhalte sollte die Finanzverwaltung hoch gewichten, dass der Gesetzgeber § 1a KStG gerade mit dem Willen zum „Ermöglichen“ des Transfers in das neue Besteuerungsregime forciert hat. Die gefundene Lösung durch den fiktiven Formwechsel ist im Ausgangspunkt galant, weil man auf Vorhandenes zurückgreifen kann. Gleichfalls darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Gesetzgeber keine prohibitiven Hürden aufstellen wollte. Daher sollten u.E. gerade auch vorangegangene Umstrukturierungsmaßnahmen und Wirtschaftsgut-Transfers sehr wohlwollend betrachtet werden. Dies jedenfalls dann, wenn die Besteuerung der ausgegliederten Wirtschaftsgüter gesichert bleibt und die Maßnahmen sichtlich darauf abstellen, den vom Gesetzgeber angebotenen Weg in die Option zu beschreiten. Dies wird im Zweifel auch von der vorgenannten Rechtsprechung gestützt, wonach langfristige Ausgliederungsvorhaben nicht im Verdacht eines (missbräuchlich anmutenden) Gesamtplans stehen.

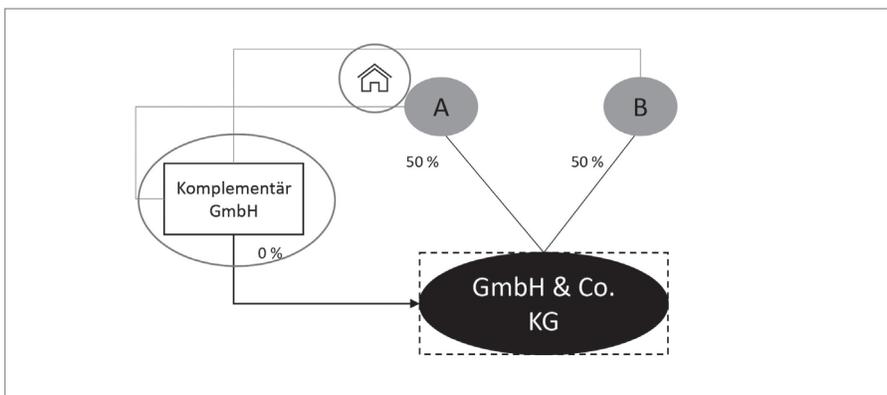
Bei der Übertragung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens auf die optierende Gesellschaft stellt sich zudem die Frage, auf welche Weise dem Einbringenden hierfür ein Ausgleich gewährt werden kann.¹³⁰ Denn das Eigentum an den eingebrachten Wirtschaftsgütern steht grundsätzlich jedem Mitunternehmer entsprechend seiner Beteiligungshöhe zu. Es kann insofern zu einer Vergesellschaftung des Sonderbetriebsvermögens kommen. Dies ist vor allem – neben etwaigen schenkungsteuerrelevanten Aspekten – aus zwei Gründen problematisch: Zum einen wird der Mitunternehmer mit wesentlichem Sonderbetriebsvermögen (im nachfolgenden Beispiel: A) i.d.R. die ungewollte Übertragung des Wirtschaftsgutes auf die anderen Gesellschafter (im nachfolgenden Beispiel: B) ohne Kompensationszahlung nicht akzeptieren. Zum anderen werden insbesondere Mitunternehmer ohne Sonderbetriebsvermögen (im nachfolgenden Beispiel: B) die Verschiebung von Beteiligungsquoten zu ihren Ungunsten nicht akzeptieren, da sie damit an Einfluss auf die optierende Gesellschaft

¹³⁰ Vgl. etwa *Dreßler/Kompolsek*, Ubg 2021, 301, 310; *Röder*, ZGR 2021, 681, 714.

verlieren.¹³¹ Zwar könnte diese Problematik durch die Gewährung eines Vorweggewinns, individueller Rücklagen, einer Ausgleichszahlung oder durch die temporäre Anpassung der Gewinnverteilung zugunsten des Mitunternehmers mit Sonderbetriebsvermögen gelöst werden. Konflikte können aber auch entstehen, weil man sich nicht über die Konditionen einig wird. So oder so drohen massive steuerliche Nachteile bei Ausübung der Option, wenn Gesellschafter nicht bereit sind, funktional wesentliche Betriebsgrundlagen auf die Gesellschaft zu übertragen oder Mitgesellschafter die Übertragung von wesentlich funktionalen Sonderbetriebsvermögen nicht akzeptieren.¹³² Insofern kann es ratsam sein, noch vor Ausübung der Option Regelungen zwischen den Gesellschaftern zu treffen, wie diese steuerlichen Effekte letztlich adressiert bzw. ausgeglichen werden können.

Zur Illustration soll nachfolgend ein Beispiel besprochen werden, welches das Problem des Sonderbetriebsvermögens im Zusammenhang mit der Option veranschaulicht:

Beispiel 1: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens I



Zur Wahrung der Steuerneutralität müsste A das Betriebsgrundstück, das i.d.R. eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, in das Betriebsvermögen der optierenden Gesellschaft einbringen. Die Zurückbehaltung würde zur Aufdeckung der stillen Reserven im Mitunternehmeranteil von A führen („Entnahmefiktion“). Bei der Komplementär-GmbH stellt sich die Frage, ob die Anteile funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen darstellen. Wird dies bejaht, wäre die Zurückbehaltung der Beteiligung

¹³¹ Brühl, in BeckOK KStG, Stand: 15.4.2023, § 1a Rn. 339.

¹³² Röder, ZGR 2021, 681, 714.

an der Komplementär-GmbH ebenfalls steuerschädlich.¹³³ Dies gilt vorbehaltlich der in Aussicht gestellten geänderten Rechtslage durch das geplante Wachstumschancengesetz.

Während bei einem echten Formwechsel die Anteile an einer Komplementär-GmbH nicht mit übertragen werden müssen, um eine Buchwertfortführung zu ermöglichen,¹³⁴ verhält es sich beim fiktiven Formwechsel anders. In Rn. 32 des Anwendungsschreibens zum Optionsmodell heißt es:

„Der Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts ist auch dann ausgeschlossen, wenn die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Komplementärgesellschaft einer optierenden Kommanditgesellschaft, nicht eingebracht wird, sofern die Beteiligung eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.“

Aus steuerlicher Sicht spielt die Komplementär-GmbH zwar keine Rolle mehr. Zivilrechtlich bleibt die optierende Gesellschaft indes eine Personengesellschaft. Sie wird noch immer zur Haftungsabschirmung und Geschäftsführung benötigt. Der Grund, aus dem der BFH im Falle des echten Formwechsels die Mitübertragung der Anteile an der Komplementär-GmbH für entbehrlich erklärt hat, greift im Falle des fiktiven Formwechsels insofern nicht,¹³⁵ sodass das weitere Schicksal der Komplementär-GmbH – im Gegensatz zum echten Formwechsel – beim fiktiven Formwechsel eine entscheidende Rolle spielen kann. Gegebenenfalls kommt die Errichtung einer

¹³³ So ausdrücklich die Auffassung der Finanzverwaltung siehe BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 32. Zur Frage, ob und unter welchen Bedingungen eine Beteiligung an einer Komplementär-GmbH für einen Kommanditisten als funktional wesentliche Betriebsgrundlage qualifiziert, siehe OFD Frankfurt a.M. v. 12.12.2022, Mitunternehmern gehörende Anteile an Kapitalgesellschaften; Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen und Eigenschaft als funktional wesentliche Betriebsgrundlage, DStR 2023, 151; Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 27.12.2010, Erläss betr. Anteile an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage, BeckVerw 246670.

¹³⁴ Der BFH begründet dies zu Recht damit, dass eine solche Übertragung wirtschaftlich ohne Sinn wäre, siehe BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808; vgl. ebenso OFD Frankfurt a. M. v. 12.12.2022, Mitunternehmern gehörende Anteile an Kapitalgesellschaften; Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen und Eigenschaft als funktional wesentliche Betriebsgrundlage, DStR 2023, 151.

¹³⁵ Näher dazu *Schulze zur Wiesche*, BB 2022, 215 ff.; *Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 ff.; kritisch *Röder*, ZGR 2021, 681, 714 ff.

Einheits-GmbH & Co. KG vor Optionsausübung in Betracht. Auf jeden Fall bedarf die Sonderbetriebsituation des jeweiligen Gesellschafters vor Antragstellung nach § 1a KStG eingehender Analyse und möglichst vorheriger „Bereinigung“, um ungewollte Steuernachteile zu vermeiden. Möglicherweise wird die anstehende Evaluation des § 1a KStG insoweit „Entschärfungen“ durch die Finanzverwaltung selbst oder den Gesetzgeber bringen. Dies wäre in jedem Fall wünschenswert, weil die wirtschaftlich unnötige Übertragung der Anteile an der Komplementär-GmbH auch aus gesellschaftsrechtlicher Sicht weitere Implikationen mit sich bringt und sich auf die Corporate Governance (Beschlussfassung etc.) auswirkt. Dies gilt es idealerweise zu vermeiden.

c. Umgang mit Ergänzungsbilanzen

Ein ähnliches Schicksal wie das Sonderbetriebsvermögen teilen im Rahmen der § 1a KStG-Option auch bestehende gesellschafterspezifische (positive oder negative) Ergänzungsbilanzen.¹³⁶ Auch sie sind infolge der Option nicht fortzuführen.¹³⁷ Diese Wertkorrekturposten gibt es bei Kapitalgesellschaften nicht, sodass bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils bestehende Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen sind. Sie stellen als Korrekturposten gemeinsam mit der Gesamthandsbilanz bei der Ermittlung des Buchwerts die Bewertungsuntergrenze i.S.d § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG dar.

Die Werte der aufgelösten Ergänzungsbilanzen werden auf die entsprechenden Werte der Gesamthandsbilanz und damit auf die Werte der Steuerbilanz der fiktiven Kapitalgesellschaft verteilt.¹³⁸ Bei den jeweiligen Gesellschaftern erhöhen bzw. mindern bestehende Ergänzungsbilanzen die Anschaffungskosten der Anteile an der fiktiven Kapitalgesellschaft. Bei der optierenden Gesellschaft werden diese mit positiver oder negativer Wirkung im steuerlichen Einlagekonto erfasst. Durch positive Ergänzungsbilanzen haben die betreffenden Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz der optierenden Gesellschaft einen höheren Wert. Umgekehrt ist der betreffende Wertansatz in der

¹³⁶ Allgemein zu Ergänzungsbilanzen *Zwirner/Heyd/Krauß*, in Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/2022, 18. Aufl. 2021, A. Ergänzungsbilanzen; *Kahle*, FR 2013, 873; zu Ergänzungsbilanzen und § 1a KStG siehe *Ott*, DStR 2022, 2121.

¹³⁷ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 44.

¹³⁸ *Ott*, DStR 2022, 2121, 2123. Anschaulich auch *Bolk*, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 2023, Rn. 21.21–21.25.

Steuerbilanz der optierten Gesellschaft bei negativen Ergänzungsbilanzen niedriger.¹³⁹ Auch vorhandene Ergänzungsbilanzen sollten vor Ausübung der Option einer kritischen Würdigung unterzogen werden.

Im Falle einer Option wird das Eigenkapital der optierenden Gesellschaft lediglich als Gesamtsumme ausgewiesen. Ein den Gesellschaftern individuell zugeordnetes Eigenkapitalkonto gibt es nach Ausübung der Option im Grundsatz nicht. Im Ergebnis gehen die in der Ergänzungsbilanz enthaltenen Wertkorrekturen somit auf alle Gesellschafter über.¹⁴⁰ Die Folge des Ganzen ist die Sozialisierung der steuerlichen Folgen der Ergänzungsbilanzen, was für den einzelnen Gesellschafter positive oder negative Wirkungen entfalten kann.¹⁴¹ Auswirkungen ergeben sich hierdurch insbesondere im Hinblick auf das Abschreibungspotenzial in den einzelnen Wirtschaftsgütern. Soweit einem Mitunternehmer durch die Einbringung der Korrekturwerte ein steuerlicher Nachteil entsteht, sollte auch hier ein entsprechender Ausgleich zwischen den Gesellschaftern erfolgen, bspw. durch die temporäre Anpassung der Gewinnverteilung. Insoweit ist kommerziell und vertraglich Vorsorge zu leisten. Dafür sind die Besteuerungsfolgen vor der Optionsausübung abzusehen und gründlich zu analysieren.

d. Thesaurierungsbegünstigung und Optionsmodell

Mit der Einführung der Thesaurierungsmöglichkeit für nicht entnommene Gewinne gem. § 34a EStG hat der Gesetzgeber bereits den ersten Schritt unternommen, die (tarifliche) Steuerbelastung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft einerseits und nicht entnommene Gewinne von Mitunternehmern andererseits anzugleichen.¹⁴² Zu diesem Zweck soll bei Anwendung des § 34a EStG der Anteil des Gewinns eines Mitunternehmers, den dieser im Wirtschaftsjahr nicht entnommen hat, einem Sondertarif i.H.v.

¹³⁹ *Schießl*, in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand: 1.5.2023, § 1a KStG Rn. 174.

¹⁴⁰ *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 1a KStG Anm. 87.

¹⁴¹ Im Ergebnis auch *Ott*, DStR 2022, 2121, 2123, der von einer „Vergemeinschaftung“ spricht.

¹⁴² Dazu ausführlich *Hey*, Gutachten „Belastung thesaurierender Personenunternehmen – Reformbedarf bei Sondertarifierung (§ 34a EStG) und Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG)“ im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen.

28,25 % unterliegen.¹⁴³ Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen dadurch „ertragsstarke“ und im „internationalen Wettbewerb stehende Personengesellschaften“ ähnlich vorteilhafte Thesaurierungsbegünstigungen vorfinden wie Kapitalgesellschaften.¹⁴⁴ Die Vergünstigung soll der Innenfinanzierung der Personengesellschaft dienen und ihre Eigenkapitalbasis stärken.¹⁴⁵ Im Gegensatz zum Optionsmodell ist die Thesaurierungsbegünstigung gesellschaftlicherbezogen als Bestandteil der transparenten Mitunternehmerbesteuerung ausgestaltet. Das heißt, dass jeder einzelne Mitunternehmer unabhängig entscheiden kann, ob er die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch nehmen will.

Mit der Thesaurierungsbegünstigung steht dem Gesetzgeber somit grundsätzlich ein Instrument zur Verfügung, eine annähernd gleiche Belastung zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften zu erreichen. Allerdings weist § 34a EStG einige konzeptionelle Schwachstellen und Komplexitäten auf, weshalb die Vorschrift in der Praxis eher weniger Anklang findet.¹⁴⁶ Vor diesem Hintergrund könnte das Optionsmodell eine echte Alternative zur Thesaurierungsmöglichkeit darstellen, jedenfalls für solche Mitunternehmer, die bisher die Thesaurierungsmöglichkeit gem. § 34a EStG aufgrund der vorgenannten Hürden nicht in Anspruch genommen haben. Problematisch wird es dagegen für solche Mitunternehmer, die von der Thesaurierungsmöglichkeit auf das Optionsmodell umsteigen wollen. Im derzeit diskutierten Wachstumschancengesetz sind neben einigen Verbesserungen zu § 1a KStG auch Rechtsänderungen in Bezug auf § 34a EStG geplant, die dessen praktische Anwendbarkeit verbessern sollen, allerdings auch neue „Missbrauchshürden“ im Nachversteuerungsbereich vorsehen.¹⁴⁷

Die Ausübung der Option führt bei solchen Mitunternehmern, die bisher die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG genutzt haben, zu einer

¹⁴³ BR-Drucks. 220/07, 101.

¹⁴⁴ BT-Drucks. 16/5377, 2.

¹⁴⁵ BR-Drucks. 220/07, 101.

¹⁴⁶ Ausführlich Hey, Gutachten „Belastung thesaurierender Personenunternehmen – Reformbedarf bei Sondertarifierung (§34a EStG) und Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG)“ im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen.

¹⁴⁷ Vgl. Abschnitt II.1.d.

vollständigen Nachversteuerung der bisher thesaurierten Gewinne.¹⁴⁸ Demnach müssten Mitunternehmer, die bisher die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen haben, mit Ausübung der Option ihre (kumulierten) nicht entnommenen und dem ermäßigten Thesaurierungssatz unterworfenen Gewinne pauschal mit 25 % nachversteuern. Hintergrund für diese Regelung dürfte § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG sein, der auch beim echten Formwechsel eine Nachversteuerung des nicht entnommenen Gewinns vorsieht. Für Mitunternehmer, die in der Vergangenheit die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen haben, dürfte dies faktisch gegen die Option sprechen.¹⁴⁹ Gerade vor dem Hintergrund, dass es für die Option der Zustimmung aller Gesellschafter bedarf, wird dies den Reiz der Optionsausübung merklich hemmen. Insofern ist es wichtig, den Wechsel von der Thesaurierungsbegünstigung zum Optionsmodell zu ermöglichen, ohne eine sofortige Nachversteuerung auszulösen.

Es ist nicht ganz ersichtlich, wieso der echte und fiktive Formwechsel zwingend zu einer Nachversteuerung der bisher thesaurierten Gewinne führen soll. Die auf Ebene der Personengesellschaft thesaurierten Gewinne würden bei Übergang in die fiktive Kapitalgesellschaft deren ausschüttbaren Gewinn erhöhen und im Falle der Ausschüttung der Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter unterliegen, die entweder im Rahmen der Abgeltungssteuer oder nach den Grundsätzen des Teileinkünfteverfahrens zu besteuern sind. Denkbar ist zwar, dass die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens die betroffenen Steuerpflichtigen dazu verleiten könnte, die zunächst thesaurierten Gewinne in den Jahren auszuschütten, in denen sie ansonsten „keine nennenswerten Einkünfte“ erzielen, um hierdurch „eine möglichst geringe Nachsteuer“ zu erreichen. Dies ist im Rahmen der geplanten annähernd gleichen Belastung von Kapitalgesellschaften und thesaurierenden Personengesellschaften allerdings hinzunehmen. *Hey* weist zutreffend darauf hin, dass diese Möglichkeit bei Kapitalgesellschaften gleichermaßen besteht.¹⁵⁰

¹⁴⁸ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 48. Kritisch dazu mit einem Gesetzgebungsvorschlag *Lehr/Moser*, DB 2023, 1369.

¹⁴⁹ BDI/Warth & Klein Grant Thornton, Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, 2. Aufl. 2021, Rn. 4.

¹⁵⁰ *Hey*, Gutachten „Belastung thesaurierender Personenunternehmen – Reformbedarf bei Sondertarifierung (§ 34a EStG) und Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG)“ im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen, 28.

Die Nachversteuerung durch den echten oder fiktiven Formwechsel wirkt vor dem Hintergrund überschießend und prohibitiv, obwohl es auch ohne diese Nachversteuerung nicht zu eklatanten steuerlichen Verwerfungen kommen würde. Im Ergebnis werden ausgeschüttete Gewinne versteuert und auch nachversteuerungspflichtige Beträge i.S.d. § 34a EStG sind von vergleichbaren „Überentnahmen“ (oder Ersatztatbeständen) abhängig. Ein Verzicht auf die Nachversteuerung zum fiktiven Formwechselstichtag wäre geboten. Stattdessen sieht § 34a Abs. 6 S. 2 EStG lediglich eine mehrjährige Stundungsregelung der durch die Nachversteuerung ausgelösten Steuern vor. In der gegenwärtigen Form dürfte die Option in vielen Fällen für diejenigen ausscheiden, die bislang die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch nehmen. Dies ist eine vertane Chance, weil genau jenen Mitunternehmern, die nach einem attraktiverem Steuerregime suchen, das die Thesaurierung von Gewinnen und Reinvestitionen im Unternehmen unterstützt, der Weg in die Option geebnet werden sollte. Vor dem Hintergrund steht zu befürchten, dass gerade die Unternehmen von der Option nach § 1a KStG Abstand nehmen (müssen), die man eigentlich gerade erreichen wollte.

e. Implikationen auf die ertragsteuerliche Organschaft

Nach Optionsausübung wird die Personengesellschaft steuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Für die Ertragsteuern bedeutet dies, dass alle Regelungen, insbesondere des KStG, EStG und GewSt, auch auf die optierte (Personen-)Gesellschaft Anwendung finden sollten. Eine Ausnahme besteht für verbundene Mutter- und Tochterunternehmen: Bestimmte Tatbestandsvoraussetzungen, die nur von einer echten Kapitalgesellschaft erfüllt werden können, sind jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht auf die optierende Gesellschaft anwendbar. Das BMF nennt in diesem Zusammenhang bspw. § 9 Nr. 1 KStG oder § 10 Abs. 1a Nr. 2 Buchst. c EStG. Die §§ 14 bis 19 KStG sind davon ganz offensichtlich nicht betroffen.¹⁵¹

In den §§ 14 bis 19 KStG sind die gesetzlichen Regelungen zur körperschaftsteuerlichen Organschaft niedergelegt. § 14 KStG regelt dabei die subjektiven und objektiven Voraussetzungen sowie die Rechtsfolgen eines Organschaftsverhältnisses. Objektive Voraussetzung ist u.a. die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger, wonach der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an unun-

¹⁵¹ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 51.

terbrochen in einem solchen Maß beteiligt sein muss, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 KStG; im Regelfall 50 % + 1 Stimme). Darüber hinaus muss zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft ein zivilrechtlich wirksamer Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 AktG über mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und während seiner gesamten Geltungsdauer auch tatsächlich durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG).

Organträgerfähigkeit der optierenden Personengesellschaft. Eine optierte Personengesellschaft kann unstreitig als Organträger im Sinne von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG fungieren.¹⁵² Eine bereits intakte Organschaft kann fortgeführt werden, sodass die fünfjährige Mindestlaufzeit des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG nicht unterbrochen wird und die finanzielle Eingliederung fortbesteht.¹⁵³

Keine Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Personengesellschaft. Während beim Organträger der Rechtsform grundsätzlich keine Bedeutung beigemessen wird, muss eine Organgesellschaft eine der in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG genannten Rechtsformen aufweisen. Dem Wortlaut nach muss die Organgesellschaft demnach die Rechtsform einer SE, AG oder KGaA haben. Gleichwohl erweitert § 17 Abs. 1 S. 1 KStG den Kreis der als Organgesellschaft in Betracht kommenden Gesellschaften auf andere Kapitalgesellschaften i.S.d. KStG. Darunter fasst die herrschende Meinung die GmbH und UG, bislang jedoch naturgemäß nicht die Personengesellschaften.¹⁵⁴ Wenn man den Begriff der „Kapitalgesellschaft“ in § 17 Abs. 1 S. 1 KStG zivilrechtlich auslegt, wäre danach wohl ohne eine Änderung des § 17 KStG die optierende Personengesellschaft nicht organgesellschaftsfähig. Wenn man allerdings eine steuerliche Wertung vornimmt, wäre auf die umfassende Gleichstellung der optierten Gesellschaft mit Kapitalgesellschaften nach § 1a KStG abzustellen. Nach dem Wortlaut „sind für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalge-

¹⁵² BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 55.

¹⁵³ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 55.

¹⁵⁴ Vgl. etwa *Rödter/Joisten*, in *Rödter/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz*, 2. Aufl. 2023, § 17 KStG Rn. 21 ff.; *Pohl*, in *BeckOK KStG*, Stand: 15.4.2023, § 17 Rn. 77 ff.; *Krumm*, in *Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht*, Stand: 1.2.2023, § 17 KStG Rn. 6; *Neumann*, in *Gosch, Körperschaftsteuergesetz*, 4. Aufl. 2020, § 17 KStG Rn. 3; *Walter*, in *Bott/Walter, Körperschaftsteuergesetz*, Stand: 05.2023, § 17 KStG Rn. 1.

sellschaft [...] zu behandeln“. Der Begriff der „Kapitalgesellschaft“ soll also innerhalb des KStG für optierte Personengesellschaften gelten, sofern keine rechtsformabhängigen Merkmale betroffen sind, die eine Personengesellschaft nicht erfüllen kann oder für die der Gesetzgeber explizit eine Ausnahme von § 1a Abs. 1 S. 1 KStG formuliert. Dem Gesetzgeber zu unterstellen, dass er vergessen hat, eine solche Ausnahme bezüglich § 17 Abs. 1 S. 1 KStG von der grundsätzlichen Gleichstellung zu normieren, wäre wohl verfehlt, zumal die optierende Personengesellschaft auch in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG bei den „Kapitalgesellschaften“ enumeriert ist.

Nach Auffassung des BMF scheidet gleichwohl die Anerkennung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft aus. Begründet wird dies mit der fehlenden Eintragungspflicht von Gewinnabführungsverträgen für Personengesellschaften und dem organisationsrechtlichen Charakter eines solchen Vertrags.¹⁵⁵ Der Auffassung der Finanzverwaltung ist indes nicht zu folgen. Dass der GAV einer optierten Personengesellschaft als Organgesellschaft nicht eintragungspflichtig ist und deshalb die optierte Personengesellschaft nicht als Organgesellschaft qualifizieren könne, ist vom Wortlaut des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG nicht gedeckt. Die Vorschrift verlangt insofern nur, dass sich die Gesellschaft „wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn [...] abzuführen“.¹⁵⁶ Im Gegenteil zur AG bedarf es bei Personengesellschaften zur zivilrechtlichen Wirksamkeit eines solchen Gewinnabführungsvertrags keiner Eintragung ins Handelsregister.¹⁵⁷

Bei dem Gewinnabführungsvertrag handelt es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Organisationsvertrag, der den rechtlichen Status der beherrschten Gesellschaft ändert, indem er insbesondere den Gesellschaftszweck am Konzerninteresse ausrichtet, d.h. die Eigenverantwortlichkeit des Vorstands aufhebt bzw. die Weisungskompetenz der Gesellschafterversammlung auf das beherrschende Unternehmen verlagert und in das Gewinnbezugsrecht des Gesellschafters eingreift.¹⁵⁸ Nach Auffassung des OLG München gehö-

¹⁵⁵ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 56; gleiche Auffassung *Schießl*, in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand: 1.5.2023, § 1a KStG Rn. 57.

¹⁵⁶ *Prinz*, DB 2023, 8, 13; *Liekenbrock*, DB 2021, 2111, 2115; *Jäschke*, GmbHR 2022, 627, 629 f.; *Schiffers*, DStZ 2022, 806, 809; *Wernberger/Wangler*, DStR 2022, 1513, 1519 ff.

¹⁵⁷ Siehe zu Details insb. *Liekenbrock*, DB 2021, 2111.

¹⁵⁸ BFH v. 3.9.2009 – IV R 38/07, BStBl. II 2010, 60; BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88; siehe auch *Boor*, RNotZ 2017, 65, 66.

ren solche Vertragsänderungen bei Personengesellschaften nicht zu den eintragungspflichtigen Tatbeständen i.S.d. §§ 106, 162 HGB, weshalb ein den Gesellschaftsvertrag überlagernder Gewinnabführungsvertrag auch nicht in das Handelsregister eingetragen werden kann.¹⁵⁹ Wie gezeigt, kommt es indes in § 17 KStG gerade nicht auf die Eintragungspflicht (oder -möglichkeit) an. Dieser verlangt lediglich eine „wirksame“ Verpflichtung zur Gewinnabführung. Eine solche Verpflichtung kann eine Personengesellschaft mit einem zivilrechtlich wirksamen Vertrag eingehen und somit grundsätzlich als Organgesellschaft qualifizieren.¹⁶⁰ Außerdem ist dies gerade vor dem Ziel der steuerlichen Gleichstellung von optierenden Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften nur folgerichtig und konsequent. Die Auffassung der Finanzverwaltung ist vor diesem Hintergrund systemfremd und abzulehnen.

f. Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung

Das Optionsmodell könnte insbesondere für solche Gesellschaften von Vorteil sein, die aus der Vermietung und Verpachtung von eigenem Grundbesitz nachhaltigt Gewinne erzielen (sog. Immobiliengesellschaften).¹⁶¹ Die zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft optierte Immobiliengesellschaft würde zwar aufgrund ihrer steuerlichen Stellung als Kapitalgesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen.¹⁶² Durch die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG bliebe sie allerdings hinsichtlich der Erträge allein aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer befreit. Sie würde lediglich mit KSt zzgl. SolZ in Höhe von 15,83 % belastet.

Nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts (ab Erhebungszeitraum 2025: 0,11 % des Grundsteuerwerts) des zum Betriebsvermögen eines Unternehmens gehörenden Grundbesitzes gekürzt (sog. einfache Kürzung). Auf Antrag kann bei Immobiliengesellschaften anstelle der einfachen Kürzung die erweiterte Kürzung nach den Sätzen 2 ff. für den Gewerbeertrag beantragt werden, der auf den eigenen Grundbesitz entfällt, sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt sind. Ziel dieser Vorschrift ist es, rein vermögensver-

¹⁵⁹ OLG München v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, 31 Wx 002/11, GmbHR 2011, 376.

¹⁶⁰ Gleiche Auffassung *Liekenbrock*, DB 2021, 2111, mit umfassender Erörterung der Problematik; ebenso *Bochmann/Bron*, NZG, 613, 615.

¹⁶¹ Zum Ganzen *Bodde*, KÖSDI 2022, 22937, 22940 ff.

¹⁶² Vgl. § 2 Abs. 2 und 8 GewStG.

waltende grundbesitzbezogene Erwerbstätigkeiten rechtsformunabhängig von der Gewerbesteuer zu befreien.¹⁶³ Im Kern erfasst diese Regelung jene Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaft, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen sowie nach Art ihrer Tätigkeit zwar nicht gewerbesteuerpflichtig wären, jedoch aufgrund ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen. Um dieses Ziel zu erreichen, werden die Erträge solcher Gesellschaften zum Zwecke der Gleichstellung mit rein vermögensverwaltenden Personengesellschaften vom Gewerbeertrag entlastet.¹⁶⁴

Für Personengesellschaften sieht § 9 Nr. 1 S. 5 GewStG jedoch mehrere Ausnahmen vor, welche die erweiterte Kürzung ausschließen.¹⁶⁵ Dies betrifft u.a. Sondervergütungen an Mitunternehmer, die nicht auf die Überlassung von Grundbesitz entfallen (§ 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG). Damit wird die erweiterte Kürzung bei grundstücksverwaltenden Personengesellschaften erheblich eingeschränkt. Soweit ein Mitunternehmer Sondervergütungen erhält, die nicht auf die Überlassung von Grundbesitz entfallen, wird die Anwendung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ausgeschlossen. Die Sondervergütungen, die ein Gesellschafter für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern – mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz – erhält, wären insoweit gewerbesteuerpflichtig.

Durch Ausübung der Option kann diese bislang bestehende Problematik in Bezug auf die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG vermieden werden. Nach Optionsausübung kann eine kürzungsschädliche Sondervergütung nicht mehr vorliegen. Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft werden nach Optionsausübung wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft besteuert. Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Leistungen der optierten Gesellschaft an ihre Gesellschafter führen somit nicht mehr zu Sondervergütungen, sondern zählen bei diesen – soweit es sich um zinsrelevante Rechtsbeziehungen handelt – entsprechend zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 ff.

¹⁶³ BFH v. 25.9.2018 – GrS 2/16, BFHE 263, 225 m.w.N.

¹⁶⁴ BFH v. 25.9.2018 – GrS 2/16, BFHE 263, 225 m.w.N.

¹⁶⁵ Dazu *Bodde*, KÖSDI 2022, 22937, 22940 ff.

EStG unterliegen, es sei denn, die Einnahmen sind einer anderen Einkunftsart zuzurechnen.¹⁶⁶

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass das Halten einer Beteiligung an einer kapitalverwaltenden, aber gewerblich geprägten Personengesellschaft gegen das Ausschließungsgebot des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG verstößt, weil insoweit kein eigener Grundbesitz verwaltet wird. In seinem Urteil v. 27.6.2019 stellt der BFH fest, dass das Halten einer solchen Beteiligung nicht zu den in § 9 Nr. 1 S. 2 und 3 GewStG ausgeführten kürzungsunschädlichen Tätigkeiten, insbesondere auch nicht zur Verwaltung und Nutzung von Kapitalvermögen, gehöre. Kapitalvermögen i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG sind Wirtschaftsgüter, deren Nutzung zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG führen (stets unter Vorbehalt des § 20 Abs. 8 EStG). Eine Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft führt jedoch zu Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS. 1 EStG und somit gerade nicht zu Einkünften i.S.d. § 20 EStG.¹⁶⁷ Diese besondere Problematik bei doppelstöckigen Personengesellschaften könnte durch den Übergang ins Körperschaftsteuerregime vermieden werden. Per Optionsausübung wird die Beteiligung an der optierten Gesellschaft wie die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und damit als Nutzung von Kapitalvermögen behandelt. Die Einkünfte aus der optierten Gesellschaft qualifizieren grundsätzlich als Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 EStG. Das Innehaben einer solchen Beteiligung wäre somit dem begünstigten Tätigkeitsbereich der Verwaltung und Nutzung von Kapitalvermögen zuzuordnen. Der Kürzungsbetrag erstreckt sich in diesem Fall aber nicht auf den Gewerbeertrag, der aus der Verwaltung und Nutzung des Kapitalvermögens resultiert, sondern nur auf den Teil, der sich auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bezieht.

¹⁶⁶ § 1a Abs. 3 S. 4 KStG, § 20 Abs. 8 S. 1 EStG.

¹⁶⁷ BFH v. 27.6.2019 – IV R 44/16, BStBl. II 2020, 24.

4. Auswahl praxisrelevanter internationaler Aspekte

a. Zwischen „weißen“ und „doppelbesteuerten“ Einkünften

Schon nach nationalem Steuerrecht ist die Behandlung der Personengesellschaften in Deutschland komplex. Die Schwierigkeiten nehmen bei internationalen Sachverhalten zu.¹⁶⁸ Dabei kann der internationale Bezug sowohl in der Tätigkeit der Personengesellschaft selbst – z.B. kann sie in einem anderen Staat eine Betriebsstätte begründen – oder in ihrem Gesellschafterkreis begründet sein.¹⁶⁹ Die Personengesellschaft kann aber auch ohne eine solche Betriebsstätte Einkünfte aus Quellen in einem weiteren Staat beziehen, sodass am Ende Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter, Sitzstaat der Personengesellschaft und der Quellenstaat, aus dem die Einkünfte erzielt werden, auseinanderfallen. Die Schwierigkeiten bei der Besteuerung von Personengesellschaften mit internationalem Bezug werden dadurch vielfach potenziert.¹⁷⁰

Neben diesen grenzüberschreitenden Sachverhaltskonstellationen kommen Besonderheiten der deutschen Personengesellschaftsbesteuerung hinzu, die im Ausland weitgehend unbekannt sind und zu einer Reihe von doppelbesteuerungsrechtlichen Qualifikationskonflikten und speziellen Abwehrregelungen im Rahmen einer *Treaty-Override*-Gesetzgebung in Deutschland geführt haben. Dies betrifft etwa § 4i EStG bei ausländischem Sonderbetriebsausgabenabzug, § 50d Abs. 10 EStG für grenzüberschreitenden Sondervergütungen, § 50i EStG im Bereich der gewerblichen Prägung sowie die doppelte Verlustnutzungsvergütung in § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, insbesondere bei Organträgerpersonengesellschaften mit ausländischen Mitunternehmern.¹⁷¹ Die Option zur Körperschaftbesteuerung könnte helfen, die internationalen und doppelbesteuerungsrechtlichen Problembereiche zu „heilen“.

¹⁶⁸ So bereits *Knobbe-Keuk*, RWI 1991, 306.

¹⁶⁹ *Lüdicke*, Die Besteuerung von international tätigen Personengesellschaften – geänderte Auffassungen der Finanzverwaltung im Betriebsstättenerlaß und anderen BMF-Schreiben, 2000, 3.

¹⁷⁰ *Wassermeyer*, in *Wassermeyer/Richter/Schnittker* (Hrsg.), Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 2.4. Zu einer Bestandsaufnahme der Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht auch *Lüdicke*, in *Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke* (Hrsg.), Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2021, 95.

¹⁷¹ *Prinz*, DB 2022, 11, 13; vgl. etwa zu den Grundfragen internationaler Personengesellschaften im Abkommensrecht *Wassermeyer*, FR 2010, 537.

Gleichwohl gilt es dabei einige steuerliche Besonderheiten zu berücksichtigen, die unerwünschte Folgewirkungen nach sich ziehen könnten.

b. Verhinderung „weißer Einkünfte“

Das mit dem KöMoG in § 1a KStG verankerte Wahlrecht für Personengesellschaften zur ertragsteuerlichen Behandlung „wie eine Körperschaft“ gilt auch für Zwecke der grenzüberschreitenden Besteuerung. Daraus ergeben sich im internationalen Kontext steuerliche Folgen für die optierende Gesellschaft, z.B. in Bezug auf deren persönliche Abkommensberechtigung und die Einkünfteallokation.¹⁷² Während vor der Optionsausübung die Abkommensberechtigung einer Personengesellschaft noch an einer fehlenden Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht scheiterte, führt die Optionsausübung nunmehr zu einem abweichenden Ergebnis – mit der Folge, dass nicht mehr die Gesellschafter, sondern die optierende Gesellschaft selbst als persönlich abkommensberechtigt anzusehen ist.¹⁷³

Eine Abkommensberechtigung besteht gem. Art. 1 Abs. 1 OECD-MA „für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Der Begriff „Person“ i.S.d. Abkommens umfasst gem. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen. Unstreitig ist, dass Personengesellschaften grundsätzlich als Personen i.S.d. DBA qualifizieren.¹⁷⁴ Indes richtet sich die Frage

¹⁷² Siehe hierzu *Prinz*, FR 2021, 61, 63; *Grotherr*, Ubg 2021, 568, 577; *Wacker u.a.*, DStR-Beihefter 41/2021, 3, 38; *Müller/Lucas/Mack*, IWB 2021, 528, 532 ff.; *Pung*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: 1.6.2023, § 1a KStG Rn. 19 f.; *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, Stand: 1.5.2023, KStG/GewStG/UmwStG, § 1a KStG Rn. 220 ff.; mit Fallbeispielen *Böhmer/Mühlhausen/Oppel*, ISR 2021, 388.

¹⁷³ Dies ergibt sich ebenfalls aus dem Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung, vgl. BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 54; wie hier *Prinz*, FR 2022, 61, 63; *Wernberger/Wangler*, IStR 2022, 1896, *Förster*, IStR 2022, 109, 113; *Haase*, Ubg 2021, 193, 196.

¹⁷⁴ Art. 3 Rn. 2 OECD-MA; BMF v. 16.4.2021, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, BStBl. I 2010, 354, Rn. 2.1.1; *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 1a KStG Anm. 10; *Wassermeyer/Drüen*, in Wassermeyer, DBA, Stand: 1.1.2023, Art. 3 OECD-MA Rn. 20; *Pohl*, in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 3 OECD-MA Rn. 25; *Dürschmidt*, in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 3 OECD-MA Rn. 17a.

der persönlichen Abkommensberechtigung final nach deren steuerlichen Behandlung im Ansässigkeitsstaat. Denn der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ umfasst lediglich Personen und Gesellschaften, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen Merkmals steuerpflichtig sind (Art. 4 Abs. 1 S. 1 OECD-MA).

Ansässig und damit persönlich abkommensberechtigt sind ausschließlich Personen und Gesellschaften, die im Ansässigkeitsstaat selbst als Einkommen- bzw. Körperschaftsteuersubjekt qualifizieren. Da die Personengesellschaft als solche im Inland weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer unterliegt, ist sie nicht abkommensberechtigt.¹⁷⁵ Zwar werden die Einkünfte von der Personengesellschaft erzielt und den Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Die Steuerpflicht für die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte trifft jedoch die hinter der Personengesellschaft stehenden Gesellschafter. Ansässige und abkommensberechtigte Personen sind danach die hinter der Personengesellschaft stehenden natürlichen oder juristischen Personen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).¹⁷⁶ Dies ändert sich mit Ausübung der Option.

Die Option hat zur Folge, dass die optierende Personengesellschaft nach Ausübung der Option der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Aus der Aufnahme der optierenden Gesellschaft in die Aufzählung der unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG folgt die Abkommensberechtigung i.S.v. Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA.¹⁷⁷ Praktische Bedeutung hat die Frage der Abkommensberechtigung insbesondere dann, wenn der Abkommensberechtigte Einkünfte aus einem anderen Staat erzielt, die dort mit Quellensteuer belastet sind, und das einschlägige DBA eine Ermäßigung von Quellensteuern vorsieht.

¹⁷⁵ BMF v. 16.4.2021, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, BStBl. I 2010, 354, Rn. 2.1.1.; *Prinz*, FR 2018, 973, 975.

¹⁷⁶ BMF v. 16.4.2010, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, BStBl. I 2010, 354, Rn. 2.1.1.

¹⁷⁷ *Prinz*, FR 2022, 61, 63; *Haase*, Ubg 2021, 193, 196; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945, 954; *Wacker u.a.*, DStR-Beihefte 41/2021, 3, 38; *Pung*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: 1.6.2023, § 1a KStG Rn. 19; das BMF erkennt die Abkommensberechtigung ausdrücklich an, vgl. BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 54.

Aus der Anerkennung der innerstaatlichen DBA-Berechtigung folgt allerdings nicht zwingend auch die Anerkennung im ausländischen DBA-Staat.¹⁷⁸ Es besteht – jedenfalls im Grundsatz – keine Bindungswirkung des Quellenstaats an die steuerliche Behandlung im Ansässigkeitsstaat oder umgekehrt.¹⁷⁹ Zieht der ausländische Staat die steuerliche Qualifikation als Körperschaft nicht nach, insbesondere weil dieser einen Rechtstypenvergleich anstellt, und geht dieser im Ergebnis unverändert von einer transparenten Besteuerung aus, so könnten neue steuerliche Qualifikationskonflikte durch die Optionsausübung entstehen. Eine abweichende steuerliche Qualifikation könnte entweder zu einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung führen. Um eine durch derartige Qualifikationskonflikte doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern, hat der Gesetzgeber konkret für Fälle der Option nach § 1a KStG eine sog. Rückfallklausel in Form eines *treaty-overrides* in § 50d Abs. 14 EStG geschaffen, die im Wesentlichen Inbound-Strukturen betrifft. Konkret regelt sie Folgendes:

- Erstens versagt *Satz 1* eine inländische Quellensteuerreduzierung bei „weißen“ (d.h. nicht besteuerten) Einkünften im Ausland wegen unterschiedlicher Typuseinordnung der optierten Personengesellschaft und Besteuerungsverzicht im Ausland wegen vom deutschen Recht abweichender steuerlicher Behandlung. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA sieht „normalerweise“ eine Quellensteuerreduzierung auf 5 %/15 % der Brutto-dividende vor, was eine partielle Nichtbesteuerung zur Folge hätte. Dies verhindert § 50d Abs. 14 S. 1 EStG.
- Zweitens wird in *Satz 2* eine inländische Veräußerungsgewinnbesteuerung an Kapitalgesellschaftsanteilen für Konstellationen angeordnet, bei denen im Veräußerungsfall „weiße Einkünfte“ im Ausland entstehen. Das Ausland geht in einem solchen Fall von der Erfassung des Veräußerungsgewinns im Rahmen der inländischen Betriebsstättenzuordnung aus und verzichtet auf sein Besteuerungsrecht. § 50d Abs. 14 S. 2 EStG verhindert damit letztlich, dass der Veräußerungsgewinn wegen abkommensrechtlicher Anordnung komplett steuerfrei bleibt.¹⁸⁰

Genau genommen sind derartige Qualifikationskonflikte nicht nur auf optierte Personengesellschaften im engeren Sinne beschränkt. Sie können genauso nicht optierte Personengesellschaften betreffen. Diese sind jedoch

¹⁷⁸ Förster, IStR 2022, 109, 113.

¹⁷⁹ Wassermeyer, in Wassermeyer/Richter/Schnittker (Hrsg.), Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 4.23.

¹⁸⁰ Zum Ganzen: Prinz, FR 2023, 1, 4.

vom Wortlaut des § 50d Abs. 14 EStG nicht erfasst, sodass insoweit allenfalls auf die übrigen allgemeinen Regelungen zurückzugreifen ist (etwa Rückfallklauseln in einschlägigen DBA, § 50d Abs. 9 f. EStG etc.).

Durch Ausübung der Option können indes die im Hinblick auf den Sonderbetriebsbereich auftretenden (innerstaatlichen) Qualifikationskonflikte beseitigt werden. Nach Ausübung der Option „gilt die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft“ (§ 1a Abs. 3 S. 1 KStG). Die Vergütungen können danach ausdrücklich nicht mehr Bestandteil der Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) sein, sondern wären je nach ihrem Charakter ausschließlich unter die anderen Einkünfte wie Dividenden (Art. 10 OECD-MA), Zinsen (Art. 11 OECD-MA), Lizenzen (Art. 12 OECD-MA) oder Veräußerungsgewinne (Art. 13 OECD-MA) zu subsumieren.¹⁸¹ Folglich würde auch Deutschland als Anwenderstaat die jeweils einschlägigen Bestimmungen der einzelnen DBA anwenden und eine Zuordnung zu den spezielleren Artikeln vornehmen, wodurch die im System der Sondervergütungen inhärenten (innerstaatlichen) Qualifikationskonflikte aufgelöst würden. Eine ganze Reihe von Abwehrregelungen zur Vermeidung „weißer Einkünfte“ würde mit Ausübung der Option keine Relevanz mehr entfalten, was insbesondere für den Rechtsanwender eine verbesserte Rechtsgrundlage schafft. Mithin handelt es sich bei den Abwehrregelungen um einen Flickenteppich unabgestimmter Einzelregelungen, die bei nahezu jedem Auslandsengagement wie

¹⁸¹ Es war lange umstritten, ob Deutschland als Anwenderstaat die Sondervergütungen als Bestandteil der Unternehmensgewinne (Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA) qualifizieren kann oder die spezielleren und insoweit systematisch vorrangigen Einkunftsartikel anzuwenden hat, siehe zur Diskussion *Lüdicke*, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke (Hrsg.), *Die Personengesellschaft im Steuerrecht*, 2021, 95 ff.; *Wassermeyer*, FR 2010, 537, 539 f.; der BFH ordnet die Sondervergütungen als schuldrechtliche Zahlungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter unter die jeweils einschlägigen speziellen Einkunftsartikel ein, vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754; v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356; die Finanzverwaltung war lange Zeit – ungeachtet jener BFH-Rechtsprechung – der Auffassung, dass die Sondervergütungen Bestandteil des Unternehmensgewinns sind. Während im ersten Fall Deutschland kein oder nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht hat, würde im zweiten Fall das Besteuerungsrecht uneingeschränkt Deutschland zustehen. Mittlerweile hat sich die Finanzverwaltung der Rechtsprechung angeschlossen, vgl. BMF v. 26.9.2014, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, BStBl. I 2014, 1258, Rn. 2.2.1.

ein Damoklesschwert über der Besteuerung von Personengesellschaften mit internationalem Bezug schweben.¹⁸²

c. Steuerliche Besonderheiten bei gemischtem Mitunternehmerkreis mit in- und ausländischen Gesellschaftern

Während der (fiktive) Formwechsel für Gesellschafter, die ihren Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland bzw. im EU-/EWR-Staat haben, wahlweise zum Buchwert möglich ist, scheidet eine solche Buchwertfortführung für Gesellschafter aus Drittstaaten i.d.R. jedenfalls nach herrschender Meinung aus. Jene fallen nicht in den eingeschränkten Anwendungsbereich des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a UmwStG. Die steuerneutrale Buchwerteinbringung für Drittstaatengesellschafter könnte sich nur aus § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG ergeben, also nur, sofern das Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus der Veräußerung der fiktiven Anteile an der optierenden Gesellschaft ausnahmsweise in Deutschland verbleibt und dieses nicht beschränkt wird.¹⁸³ Im Regelfall steht das Besteuerungsrecht für die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA jedoch dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu. Nur wenn der betroffene Mitunternehmer seine Anteile in einer inländischen Betriebsstätte hält oder eine Grundbesitzgesellschaft mit DBA-Besteuerungsrecht im Belegenheitsstaat vorliegt bzw. kein DBA besteht, könnte ein Ausschluss bzw. eine Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands verhindert werden. In diesen Fällen bleiben die erhaltenen Anteile weiterhin im Inland steuerverstrickt.¹⁸⁴

Die stillen Reserven im Betriebsvermögen der optierenden Gesellschaft wären insoweit im DBA-Regelfall zwingend durch quotalen Ansatz des gemeinen Wertes der Anteile des Drittstaatengesellschafters aufzudecken. Angesichts der drohenden Hebung der stillen Reserven könnten Drittstaatengesellschafter ihre Zustimmung zur Option verweigern. Insofern sollte vor Optionsausübung stets geprüft werden, ob Drittstaatengesellschafter an der

¹⁸² *Prinz* spricht in diesem Zusammenhang zu Recht von Abwehrregelungen, „die teils sehr unscharf wirken, mit erheblichen Wertungswidersprüchen behaftet sind und zudem verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Problemzonen schaffen“, in FR 2018, 973, 976.

¹⁸³ Eine Beschränkung liegt bspw. vor, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands zwar weiterhin besteht, allerdings ausländische Steuern anzurechnen sind.

¹⁸⁴ *Prinz*, DB 2022, 11, 16.

optierenden Gesellschaft beteiligt sind. Ob der Ausschluss von Drittstaaten-gesellschaftern auf trittfestem Boden steht, könnte indes nach den Maßstäben des EuGH in der RS. „DMC“¹⁸⁵ generell in Frage gestellt werden. Die Aus-schlussregelung könnte einen nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellen und somit auf tönernen Füßen stehen.¹⁸⁶

Der EuGH hat in der RS. DMC unmissverständlich klargestellt, dass auch einem ausländischen Mitunternehmer außerhalb der EU die steuerneutrale Einbringung nach § 20 UmwStG a.F. zu ermöglichen ist. Dies ergebe sich aus den vom AEUV gewährleisteten Grundfreiheiten. Da sich die Anwendung des § 20 UmwStG a.F. gerade nicht auf solche Gesellschafter beschränke, die eine Kontrollbeteiligung an der eingebrachten Personengesellschaft bzw. an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft halten, sei grundsätzlich nach Mei-nung des EuGH auch die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig.¹⁸⁷ Im Übrigen würde der Einbringungsvorgang ohnehin weniger den Vorgang der Nieder-lassungsfreiheit als den Vorgang der Übertragung von Vermögen und somit die Kapitalverkehrsfreiheit beeinflussen.¹⁸⁸ Die Abgrenzung ist wichtig, weil der territoriale Schutzbereich dieser Grundfreiheiten nicht deckungsgleich ist und die Kapitalverkehrsfreiheit auch zugunsten von Drittstaatengesell-schaftern wirkt.

Dazu führte der EuGH weiter aus, dass der

„Umstand, dass die stillen Reserven mit Anteilen zusammenhängen, die von einem Investor gehalten werden, der im deutschen Hoheitsgebiet für die Ein-künfte, die er aus diesem Vermögen bezieht, nicht mehr steuerpflichtig ist, [...] für ihn einen Liquidationsnachteil gegenüber in Deutschland nach wie vor steuerpflichtigen Investoren mit sich [bringt, d. Verf.], da die Umwand-lung der Anteile einer Kommanditgesellschaft in Anteile einer Kapitalge-sellschaft im ersten Fall zu einer sofortigen Besteuerung der Wertzuwächse im Zusammenhang mit den betroffenen Anteilen führt, während im zweiten Fall solche Wertzuwächse erst bei ihrer tatsächlichen Realisierung besteuert

¹⁸⁵ EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, DStR 2014, 193.

¹⁸⁶ So schon *Prinz*, DB 2022, 11, 16; *Prinz*, FR, 2023, 1, 6; *Hageböke/Stangl*, Ubg 2021, 242, 251; jedenfalls zweifelnd *Schön*, in Hennrichs (Hrsg.), Umstruk-turierungen und Steuerrecht, DStJG 2020, 563, 615 f.; *Benecke*, in Hennrichs (Hrsg.), Umstrukturierungen und Steuerrecht, DStJG 2020, 623, 648 ff.; *van Lishaut*, FR 2023, 289, 292.

¹⁸⁷ EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, DStR 2014, 193, Rn. 34.

¹⁸⁸ EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, DStR 2014, 193, Rn. 37.

werden. Diese unterschiedliche Besteuerung der Wertzuwächse ist geeignet, Investoren ohne steuerlichen Sitz in Deutschland davon abzuhalten, Kapital in eine Kommanditgesellschaft deutschen Rechts einzubringen, da die Umwandlung der Anteile dieser Gesellschaft in Anteile einer Kapitalgesellschaft den oben geschilderten steuerlichen Nachteil mit sich bringt.¹⁸⁹

Eine solche steuerliche Benachteiligung verstößt allerdings nicht per se gegen die europäischen Grundfreiheiten. Sie ließe sich bspw. rechtfertigen (also im Ergebnis „heilen“), wenn der genannte Mitgliedstaat seine Besteuerungsbefugnisse nach der Einbringung tatsächlich nicht mehr ausüben könnte, d.h. dieser seine Besteuerungsansprüche tatsächlich verliert.¹⁹⁰ Diese zentrale Rechtsfrage ist im Schrifttum höchst umstritten. Strittig ist in diesem Zusammenhang, ob bezüglich der Prüfung des Verlusts des Besteuerungsrechts lediglich auf die stillen Reserven auf Ebene der aufnehmenden Gesellschaft abzustellen ist oder ebenso auf die im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile (Prinzip der Doppelverhaftung der stillen Reserven).¹⁹¹

Ausgangspunkt der streitigen Diskussion dürften die Aussagen des EuGH in Rn. 57 des Urteils in der RS. DMC sein. Dort heißt es:

„Im vorliegenden Fall ist aber aus dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht zweifelsfrei ersichtlich, dass die Bundesrepublik Deutschland tatsächlich jedes Recht verliert, die nicht realisierten Wertzuwächse im Zusammenhang mit den Anteilen an einer Personengesellschaft zu besteuern, sobald diese gegen Anteile einer Kapitalgesellschaft ausgetauscht werden. Es scheint nämlich nicht ausgeschlossen, dass diese nicht realisierten Wertzuwächse im Zusammenhang mit den in das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft eingebrachten Anteile bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer berücksichtigt werden, der die aufnehmende Kapitalgesellschaft, hier die DMC GmbH, in Deutschland unterliegt. Dies festzustellen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.“¹⁹²

¹⁸⁹ EuGH, 23.1.2014 – C-164/12, DMC, DStR 2014, 193, Rn. 40.

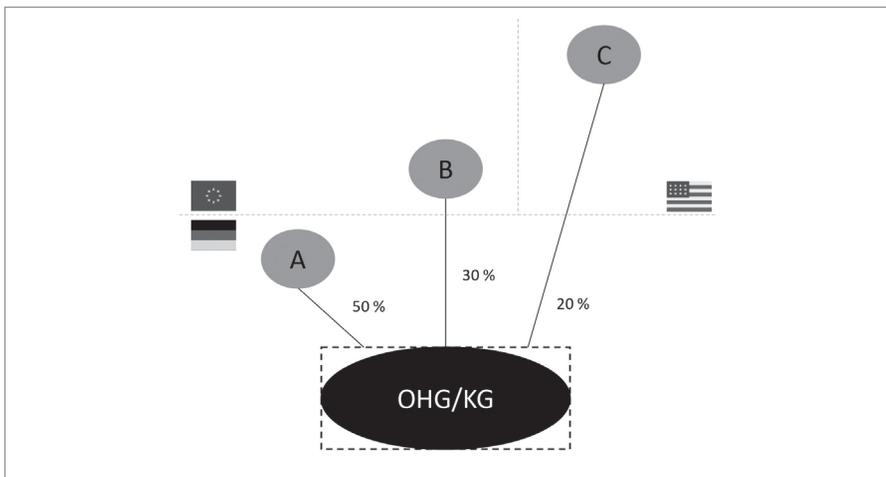
¹⁹⁰ EuGH, 23.1.2014 – C-164/12, DMC, DStR 2014, 193, Rn. 58.

¹⁹¹ Für eine Doppelverhaftung stiller Reserven *van Lishaut*, FR 2023, 289; dagegen mit Verweis auf die unionsrechtliche Problematik *Prinz*, DB 2022, 11, 16; *Prinz*, FR, 2023, 1, 6; *Hageböke/Stangl*, Ubg 2021, 242, 251; *Schön*, in Hennrichs (Hrsg.), Umstrukturierungen und Steuerrecht, DStJG 2020, 563, 615 f.

¹⁹² EuGH, Urt. v. 23.1.2014, – C-164/12, DMC, DStR 2014, 193, Rn. 57.

Hintergrund dieser Problematik ist, dass bei der Einbringung einer inländischen Betriebsstätte durch einen ausländischen Mitunternehmer die anteilig zu versteuernden stillen Reserven aus der inländischen Betriebsstätte bei der optierenden Gesellschaft zwar weiterhin im Inland steuerverstrickt bleibt, jedoch der Einbringende mit den erworbenen Anteilen die deutsche Steuerhoheit verlässt.¹⁹³ Dazu folgende Überlegung:¹⁹⁴

An einer gewerblich tätigen Inlands-OHG sind Herr A mit 50 Prozent, die in Frankreich ansässige Frau B mit 30 Prozent sowie der in den USA lebende Amerikaner C mit 20 Prozent beteiligt. Auf der Gesellschafterversammlung wird die ab 1.1.2022 neu geschaffene Möglichkeit eines fiktiven Formwechsels in eine Körperschaft diskutiert. Der Gesellschaftsvertrag der OHG sieht für Strukturentscheidungen ein 75-Prozent-Quorum vor. Da die OHG in den letzten Jahren sehr gewinnstark war und alle drei Mitunternehmer über hohe anderweitige Einkünfte verfügen, wollen sie einer Option für Besteuerungszwecke nähertreten.



Gemäß BMF-Schreiben vom 10.11.2021 sind Einbringungsgegenstand für Zwecke des § 25 i.V.m. § 20 UmwStG die Mitunternehmeranteile der jeweiligen Gesellschafter an der optierenden Gesellschaft.¹⁹⁵ Das Antragsrecht insbesondere für eine Buchwertverknüpfung muss für jeden Mitunternehmer

¹⁹³ Schön, in Hennrichs (Hrsg.), Umstrukturierungen und Steuerrecht, DStJG 2020, 563, 615; Prinz, FR 2023, 1, 5.

¹⁹⁴ Das Beispiel ist nachgebildet zu Prinz, FR 2023, 1, 5.

¹⁹⁵ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 28.

ranteil gesondert ausgeübt werden,¹⁹⁶ wobei der persönliche Anwendungsbereich insbesondere des § 1 Abs. 4 Nr. 2 UmwStG spätestens am steuerlichen Übertragungstichtag erfüllt sein muss. Der davon zu unterscheidende Optionsantrag gem. § 1a Abs. 1 S. 2 KStG muss von der optierenden Gesellschaft gem. dem jeweiligen Beschluss in der Gesellschafterversammlung gestellt werden. Insoweit stellen sich gesellschaftsrechtliche Fragen ausreichenden Minderheitenschutzes.¹⁹⁷

Während der fiktive Formwechsel gem. § 25 UmwStG für die Inlandsgesellschafter sowie die EU-/EWR-Gesellschafter wahlweise zu Buchwerten möglich ist, scheidet eine solche Buchwertverknüpfung aus Sicht der Finanzverwaltung für Drittstaatengesellschafter im Regelfall aus. Gestützt wird dies auf § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b) UmwStG.¹⁹⁸ Nur wenn das deutsche Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus der Veräußerung der fiktiven Anteile an der optierenden Gesellschaft ausnahmsweise in Deutschland verbleibt, ist auch für Drittstaatengesellschafter ein Wahlrecht zur Buchwertverknüpfung möglich. Ansonsten sind die stillen Reserven im Betriebsvermögen der optierenden Personengesellschaft insoweit zwingend und durch quotalen Ansatz des gemeinen Werts der Anteile aufzudecken. Für EU-/EWR-Gesellschafter gilt dies aus Gründen europäischen Diskriminierungsschutzes nicht.

Der Ausschluss von Drittstaatengesellschaftern – wie hier dem amerikanischen Gesellschafter – von einem buchwertverknüpften Formwechsel im Hinblick auf die Steuerverhaftung fiktiv erhaltener Anteile gem. § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b) UmwStG ist steuersystematisch – wie oben ausgeführt – nicht überzeugend und „diskriminierungsverdächtig“ im Hinblick auf die EU-rechtlich garantierte weltweite Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV).

Das ergibt sich unmittelbar aus der „DMC“-Folgeentscheidung des FG Hamburg.¹⁹⁹ Mit Urteil vom 15.4.2015 hat das Gericht entschieden, dass es bei der Prüfung der Frage, ob Deutschland tatsächlich das Besteuerungsrecht

¹⁹⁶ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 32.

¹⁹⁷ So werden Bedenken geäußert hinsichtlich der fehlenden Möglichkeit einer außerordentlichen Kündigung gegen Barabfindung entsprechend § 207 UmwG sowie der Entziehung der transparenten Besteuerung als Gesellschafterrecht, siehe als Überblick *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613, 617 ff.

¹⁹⁸ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 26.

¹⁹⁹ FG Hamburg v. 15.4.2015 – 2 K 66/14, EFG 2015, 1404.

an den stillen Reserven verliert, lediglich auf die Sicherstellung der Steuerverhaftung der in die Kapitalgesellschaft eingebrachten Wirtschaftsgüter ankommt, nicht aber auf die Verstrickung der erhaltenen Anteile.²⁰⁰ Ist dies sichergestellt, dann kommt es insoweit nicht mehr auf eine zusätzliche Verstrickung auf Ebene der Anteilseigner an. Eine „nur“ mittelbare Entstrickung sei unionsrechtlich nicht gerechtfertigt.

Für diese Interpretation spricht zudem, „dass Deutschland ein Besteuerungsrecht an den Kapitalanteilen ohnehin zu keinem Zeitpunkt Zustand, d.h. weder vor noch nach der Umwandlung. Mit Blick auf diese Kapitalanteile konnte folglich durch die Umwandlung kein Besteuerungssubstrat an den Kapitalanteilen verloren gehen und wäre eine sofortige Wertzuwachsbesteuerung deshalb auch nicht zu rechtfertigen“.²⁰¹ Mit anderen Worten: Was von vornherein nicht existiert, kann später auch nicht verloren gehen. Denn die ausgegebenen Anteile entstehen unmittelbar in der Hand des ausländischen Einbringenden.²⁰² Die von der FinVerw. unterstellte „Entstrickungslücke“ in Bezug auf die Anteile besteht bei Lichte besehen deshalb gar nicht. Schließlich würde „auch der Umstand, dass der Gesetzgeber die streitige Regelung offenbar selbst als unionsrechtlich zumindest zweifelhaft angesehen und mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2006 geändert und ‚europäisiert‘ hat“, dafür sprechen, „dass der erhalten gebliebene steuerliche Zugriff auf das infolge der Umwandlung mit stillen Reserven angereicherte Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft dem Erhalt des deutschen Besteuerungssubstrats angemessene Rechnung tragen“.

Das FG Hamburg hat mithin ausdrücklich entschieden, dass der alte § 20 Abs. 3 UmwStG a.F. gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Die Kapitalverkehrsfreiheit bindet sich im Gegensatz zu den anderen Grundfreiheiten gerade nicht an persönlich einschränkende Merkmale, wie bspw. an die Staatsangehörigkeit, -ansässigkeit oder den Wohnsitz.²⁰³ Streng genommen hat sie keinen persönlichen Schutzbereich und kann als „Jedermann-Grundfreiheit“ verstanden werden. Ob der Kapitalverkehr aus der Gemeinschaft

²⁰⁰ *Prinz*, DB 2022, 11, 16.

²⁰¹ FG Hamburg v. 15.4.2015 – 2 K 66/14, EFG 2015, 1404.

²⁰² Im Ergebnis auch *Prinz*, FR 2023, 1, 6; *Hageböke/Stangl*, Ubg 2021, 242, 247; differenzierter *van Lishaut*, FR 2023, 289, 292; *Desens*, in *Prinz/Desens* (Hrsg.), *Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht*, 2. Aufl. 2023, Rz. 20.65–20.70; *Schneider/Heinemann*, ISR 2023, 260, 265.

²⁰³ *Cordewener*, in *Lang* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, DStJG 2018, 247.

heraus- oder in die Gemeinschaft hineinbewegt wird, ist ohne Belang.²⁰⁴ Dies lässt sich bereits aus dem Wortlaut des Art. 63 Abs. 1 AEUV ableiten. Danach soll die Kapitalverkehrsfreiheit „alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern“ verhindern – stets unabhängig davon, ob es sich um natürliche oder juristische Personen handelt, die im Gebiet eines Mitgliedsstaats ansässig sind, oder solche mit Ansässigkeit im Drittstaat. § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. b. UmwStG ist mit der alten Rechtslage vergleichbar. Sie verstößt in ihrer aktuellen Fassung gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit. Sie wird auch nicht von der Niederlassungsfreiheit verdrängt oder von der Standstill-Klausel (Art. 64 AEUV) geschützt.²⁰⁵ Dieser Befund gilt auch im Zuge der Option. Danach sollte auch den Drittstaatengesellschaftern die Buchwertfortführung im Zuge der Option ermöglicht werden. Allerdings muss man bei dieser Beurteilung einräumen, dass die DMC-Entscheidung zu einer alten Rechtslage vor Geltung der Halb-/Teileinkünftebesteuerung ergangen ist und deshalb möglicherweise weiterer Unterscheidung im Hinblick auf den Gesellschafterstatus (natürliche Person mit Teileinkünftebesteuerung, Kapitalgesellschaft im § 8b KStG-Regime) bedarf. Jedenfalls sollten betroffene Drittstaatengesellschafter ggf. entsprechende Rechtsbehelfe zur Klärung der Entstrickungsfrage anbringen.

d. Anwendung der Wegzugsbesteuerung bei Wegzug des Gesellschafters einer optierten Gesellschaft ins Ausland

Nach Optionsausübung sind zudem etwaige außensteuerrechtliche Konsequenzen zu beachten.²⁰⁶ Besonderes Augenmerk ist dabei auf die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG zu richten. § 6 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 AStG bestimmt, dass die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts bei einer natürlichen Person, die innerhalb der letzten zwölf Jahre insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig im Inland war, der Veräußerung

²⁰⁴ *Schneider*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten und ihre Auswirkungen auf die Anerkennung ausländischer Gesellschaften, 2018, 45 f.

²⁰⁵ Zu letzterem siehe *Benecke*, in Henrichs (Hrsg.), Umstrukturierungen und Steuerrecht, DStJG 2020, 623, 648 ff.; *Hageböke/Stangl*, Ubg 2021, 242, 248 ff.

²⁰⁶ Ausführlich hierzu *Grotherr*, Ubg 2021, 568, 575; *Pung*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: 1.6.2023, § 1a KStG Rn. 17 f.; *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, Stand: 1.5.2023, § 1a KStG Rn. 231 f.

von Anteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG zum gemeinen Wert gleichzustellen ist. Gem. § 1a Abs. 3 S. 1 KStG gilt die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. § 17 Abs. 1 S. 3 EStG verweist sogar ausdrücklich auf Anteile einer optierenden Gesellschaft i.S.d. § 1a KStG. Damit könnte auch der Anwendungsbereich des § 6 AStG eröffnet sein, der ohne Option nicht eröffnet wäre. Allerdings verweist § 6 Abs. 1 S. 1 AStG nur auf § 17 Abs. 1 S. 1 EStG, also gerade nicht auf dessen Erweiterung in S. 3. Ungeachtet dessen ist für Gestaltungen rund um § 1a KStG von der Anwendung des § 6 AStG durch die Finanzverwaltung auszugehen.²⁰⁷ Insofern könnte die Wegzugsbesteuerung gerade in größeren Gesellschafterkreisen zu einem echten Optionshindernis werden. Dies umso mehr, weil die Wegzugsbesteuerung durch das ATADUmsG²⁰⁸ neu gefasst und infolgedessen deutlich verschärft wurde.²⁰⁹ Gegebenenfalls werden sich betroffene Steuerpflichtige aber im Rechtsbehelfswege dagegen wehren wollen.

Die in § 6 AStG geregelte Wegzugsbesteuerung hat durch das ATADUmsG eine umfassende Neuregelung insbesondere bei Wegzügen in EU-/EWR-Staaten erfahren. Während nach altem Recht jedenfalls bei Wegzügen in EU-/EWR-Staaten die auf die stillen Reserven entfallende Einkommensteuer zeitlich unbegrenzt von Amts wegen ohne Sicherheitsleistungen gestundet werden konnte (§ 6 Abs. 5 AStG i.d.F. vor ATADUmsG), ist dies nunmehr ab 2022 bei einer Wohnsitzverlagerung innerhalb der EU bzw. des EWR nicht mehr möglich. Diese Regelung wurde ersatzlos gestrichen. Unabhängig vom Zuzugsort ist wahlweise nur noch eine ratierliche Zahlung der Steuer in sieben gleichen Jahresraten – i.d.R. gegen (sehr ausgewählte) Sicherheitsleistungen – möglich (§ 6 Abs. 4 AStG). Insbesondere die im Einzelfall limitierte Möglichkeit der Sicherheitengestellung, bei der die Anteile selbst i.d.R.

²⁰⁷ So auch der Entwurf des BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 19.07.2023 (Entwurf des Anwendungserlasses zum Außensteuergesetz), Rz. 76.

²⁰⁸ BGBl. I 2021, 2035; Anwendung grundsätzlich ab Veranlagungszeitraum bzw. Erhebungszeitraum 2022, vgl. § 21 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AStG.

²⁰⁹ Überblickartige Darstellung bei *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023, Rn. 6.406 ff.; *Oppel*, IWB 2021, 508; kritisch *Schönfeld/Erdem*, *StuW* 2022, 70; *Jesic/Leucht*, *DStR* 2021, 1913; *Kraft*, IWB 2022, 553; *Zimmermann*, *IStR* 2021, 352; differenziert *Bösken*, *Ubg* 2021, 589; *Häck/Oertel*, *ISR* 2021, 286.

nicht als Sicherheit anerkannt werden,²¹⁰ führt vielfach zu einem „Leerlaufen“ der Ratenzahlung. Insofern kann jedem betroffenen Gesellschafter nur geraten werden, einen möglichen Wegzug vor der Optionsausübung zu vollziehen oder aber steuerrechtlich sorgsam zu planen.²¹¹

Durch die Wegzugsbesteuerung stellt Deutschland im Wegzugsfall die Besteuerung von stillen Reserven sicher, die in den Anteilen i.S.d. § 17 EStG enthalten sind. Erfolgt der Wegzug in einen DBA-Staat, enthalten die deutschen DBA i.d.R. eine dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nachgebildete Auffangklausel für Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1 bis 4 nicht genannten Vermögens. Darunter fällt ebenfalls der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Danach können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist. Würde die Prüfung der *tie-breaker-rule* in Art. 4 Abs. 2 OECD-MA ergeben, dass der Anteilseigner der optierenden Gesellschaft nach dem Wegzug als im Zuzugsstaat ansässig gilt, da er in diesem Staat bspw. engere persönliche und wirtschaftliche Beziehungen hat, wäre das Besteuerungsrecht Deutschlands unter der Annahme des Ansässigkeitswechsels ausgeschlossen. Der Wegzug würde damit grundsätzlich eine Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG auslösen.

Allerdings finden sich in zahlreichen deutschen Abkommen verschiedene Ausnahmeregelungen, die das Besteuerungsrecht Deutschlands bei einer Doppelansässigkeit weder ausschließen noch beschränken. Zu diesen Ausnahmeregelungen gehören bspw. sog. Immobiliengesellschaftsklauseln,²¹² Sitzstaatsklauseln²¹³ und Nachlaufklauseln²¹⁴. Ist eine der vorgenannten Klauseln einschlägig, so fällt das Besteuerungsrecht wieder auf Deutschland zurück. Zwar kann ggf. auch der Zuzugsstaat besteuern, jedoch wäre der Zuzugsstaat in diesen Fällen zur Anrechnung der deutschen Steuer verpflicht-

²¹⁰ Nur die in §§ 241 ff. AO genannten Sicherheitsleistungen müssen von der Finanzverwaltung akzeptiert werden. Die Annahme anderer Sicherheiten ist gem. § 245 AO von ihrem Ermessen abhängig. Vgl. auch *Pohl*, in *Brandis/Heusermann*, Ertragssteuerrecht, Stand: 1.2.2023, § 6 AStG Rn. 101.

²¹¹ Ein Überblick über Strategien zur Vermeidung der Wegzugsteuer findet sich bei *Häck*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* u.a., Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 193 ff.; *Oppel*, IWB 2021, 508, 519 f.

²¹² Beruhend auf Art. 13 Abs. 4 OECD-MA.

²¹³ Beruhend auf Art. 4 Abs. 1 OECD-MA.

²¹⁴ Bspw. Art. 13 Abs. 7 Buchst. a DBA-Kanada.

tet. Dies eröffnet gewisse Gestaltungsräume, um eine Wegzugsbesteuerung zu vermeiden.

Die sog. Immobiliengesellschaftsklausel setzt bspw. das Belegenheitsprinzip für Anteile an Gesellschaften fort, deren Vermögen zu mehr als 50 % auf unbeweglichem Vermögen beruht. In diesem Fall wird dem Belegenheitsstaat das volle Besteuerungsrecht für den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an den Immobiliengesellschaften zugewiesen. Zu einer Wegzugsbesteuerung sollte es insoweit nicht kommen, wenn das Aktivvermögen der optierenden Gesellschaft zu mehr als 50 % aus deutschem Immobilienvermögen besteht. In diesen Fällen wird trotz Verlagerung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit keine Wegzugsbesteuerung ausgelöst, weil die 50%-Grenze erreicht würde.

Darüber hinaus finden sich in einer Vielzahl von DBA spezielle Wegzugs-klauseln, die ungeachtet des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Wegzugsstaat ein befristetes Besteuerungsrecht an den tatsächlichen Veräußerungsgewinnen auch nach dem Ansässigkeitswechsel einräumen. Beispielsweise sieht das DBA-Kanada eine 10-jährige Nachlaufklausel vor, die das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaats auf Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen sicherstellt. Jedoch sollte hierbei berücksichtigt werden, dass es nach den 10 Jahren zu einer Verwirklichung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG kommen kann.

Zudem finden sich in einzelnen deutschen DBA sog. Sitzstaatsklauseln, die das Recht zur Besteuerung aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen grundsätzlich dem Quellenstaat zuweisen. Solche Sitzstaatsklauseln können insbesondere im Rahmen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG große Bedeutung erlangen, da das deutsche Besteuerungsrecht aus der Veräußerung inländischer Kapitalgesellschaften auch nach dem Wegzug nicht beschränkt wird.

Erfolgt der Wegzug in einen Nicht-DBA-Staat bspw. unter Beibehaltung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, so führt dies grundsätzlich nicht zur Wegzugsbesteuerung gem. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG. Es fehlt am steuerauslösenden Tatbestandsmerkmal, hier des Wegzugs *verbunden mit* der Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland. Allerdings wäre in einem solchen Fall § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG zu prüfen

Zur Anwendung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG könnte es bspw. kommen, wenn der Zuzugsstaat zwar gleichfalls Einkommensteuer auf den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile erhebt und es dadurch potenziell zu einer

Doppelbesteuerung kommt. Um eine solche Doppelbesteuerung zu vermeiden, sieht § 34c EStG unterschiedliche unilaterale Maßnahmen vor. Unter den dort genannten Voraussetzungen kann die ausländische Steuer entweder auf die deutsche Steuer angerechnet (Abs. 1) oder von dieser abgezogen (Abs. 2, 3) werden.²¹⁵ Diese abstrakten Verpflichtungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung könnte die Finanzverwaltung als Beschränkung des Besteuerungsrechts i.S.d. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 auslegen.²¹⁶

Auf der sicheren Seite ist man, wenn man von vornherein proaktive Maßnahmen ergreift, um die Wegzugsbesteuerung bereits im Ausgangspunkt auszuschließen. Eine Alternative zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung bietet die inländische Steuerverstrickung der Kapitalgesellschaftsanteile, konkret durch die Zwischenschaltung einer gewerblichen Personengesellschaft zwischen den Gesellschafter und der optierenden Gesellschaft. Die inländische Steuerverstrickung wird durch die Einlage der fiktiven Kapitalgesellschaftsbeteiligung in eine originär-gewerblich tätige Personengesellschaft erreicht. Originär gewerblich tätige Personengesellschaften erzielen Unternehmensgewinne i.S.d. DBA, sodass der Anwendungsbereich des Art. 13 Abs. 2 OECD-MA i.d.R. eröffnet ist, der das Besteuerungsrecht dem Betriebsstättenstaat (hier Deutschland) zuweist. Abkommensrechtlich vermittelt die Personengesellschaft den Mitunternehmern gerade eine anteilige Betriebsstätte. Allerdings müssen die Kapitalgesellschaftsanteile „Betriebsvermögen einer Betriebsstätte“ sein. Dies ist i.d.R. der Fall, wenn die Kapitalgesellschaftsbeteiligung der betrieblichen Tätigkeit dient oder die Personengesellschaft als geschäftsleitende Holdinggesellschaft mit entsprechenden Leitungsfunktionen ausgestaltet ist, d.h. – im konkreten – eine einheitliche Konzernleitung ausübt, die Leitungsfunktion nach außen in Erscheinung tritt und mindestens zwei Unternehmen geführt werden.²¹⁷ Weil die Prüfung der funktionalen Zuordnung i.d.R. nach Maßgabe der sog. Personalfunktion regelmäßig mit viel Rechtsunsicherheit behaftet ist, empfiehlt sich in der Praxis typischerweise die Einholung einer verbindlichen Auskunft.

²¹⁵ So im Übrigen die Begründung zum Ersatztatbestand des § 6 Abs.1 S. 2 Nr. 4 AStG a.F. in der BR-Drucks. 542/1/06 sowie BT-Drucks. 16/3369, 34.

²¹⁶ Wie hier *Häck/Böhmer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a. (Hrsg.), Außensteuerrecht, Stand: 1.6.2023, § 6 AStG Rn. 193.

²¹⁷ *Oppel/Wittling*, RFamU 2022, 445, 453 f.; *Prinz*, DB 2013, 1378, 1380.

e. (Doppelte) Gefahr der Hinzurechnungsbesteuerung durch Optionsausübung

Für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung ergeben sich gleich zwei wesentliche Änderungen. Zum einen kann eine inländische Personengesellschaft nach Optionsausübung Hinzurechnungsverpflichteter i.S.d. § 7 AStG werden. Zum anderen könnte eine ausländische Personengesellschaft nach Optionsausübung grundsätzlich als Zwischengesellschaft i.S.d. § 8 Abs. 1 AStG qualifizieren. Die Besteuerungsfolgen wären erheblich.

Wer unbeschränkt steuerpflichtig ist, richtet sich nach den einzelnen Steuergesetzen. In Betracht kommen natürliche Personen (§§ 1 Abs. 1 bis 3, 1a EStG) sowie Körperschaften (§ 1 Abs. 1 und 3 KStG). Durch die Neufassung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und die Ergänzung um optierte Gesellschaften i.S.d. § 1a KStG ergibt sich, dass auch optierte Gesellschaften künftig als unbeschränkt Steuerpflichtige i.S.d. § 7 AStG gelten und somit als Hinzurechnungsverpflichtete in Betracht kommen.²¹⁸ Für die Frage der Beherrschung käme es dann nicht mehr auf die (überschießende) Vermutungsregel für Personengesellschaften (§ 7 Abs. 4 S. 2 AStG),²¹⁹ sondern vielmehr auf den Grundtatbestand der § 7 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 4 S. 1 AStG an.²²⁰

Zudem kann eine ausländische vergleichbare Personengesellschaft im Zuge der Optierung selbst als Zwischengesellschaft i.S.d. § 8 Abs. 1 AStG qualifizieren; § 20 Abs. 2 AStG wäre nicht mehr anwendbar.²²¹ § 7 Abs. 1 AStG definiert eine ausländische Gesellschaft als eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und die nicht gem. § 3 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist. Aufgrund des ausdrücklichen Verweises auf das KStG gilt als ausländische Gesellschaft der Katalog an Körperschaften, die unter den § 1 Abs. 1 KStG fallen würden, soweit die Anknüpfungspunkte für eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht im Inland vorlägen. Dazu zählen, wie oben bereits erwähnt, durch den ausdrücklichen Verweis auf § 1a

²¹⁸ Vgl. BR-Drucks. 244/21, 20 f.; Müller/Lucas/Mack, IWB 2021, 528, 537.

²¹⁹ Überwiegend kritisch Kortendick/Ekinci, IStR 2020, 615, 622.

²²⁰ Ausführlich zum neuen Beherrschungstatbestand in der Hinzurechnungsbesteuerung Kortendick/Ekinci, IStR 2020, 615.

²²¹ Wie hier Müller/Lucas/Mack, IWB 2021, 528, 538; zu den Problembereichen bei der Anwendung des § 20 Abs. 2 S. 1 AStG siehe Kortendick/Engels/Ekinci, IStR 2023, 267, 269 ff.

KStG auch optierte Gesellschaften.²²² Die Anwendung des Rechtstypenvergleichs wäre nicht mehr erforderlich, da aus deutscher Sicht die ausländische optierte Gesellschaft steuerlich als Kapitalgesellschaft behandelt werden würde. Damit würde sich allerdings auch der Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 bis 4 AStG für die optierende Gesellschaft eröffnen, was gegenüber einer Anwendung des § 20 Abs. 2 S. 1 AStG vorteilhaft sein kann, da letzteres den Zugang zum Substanztest verwehrt („*ungeachtet des § 8 Abs. 2⁶*“).²²³

f. Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie

Höchst umstritten ist die Frage nach der Anwendbarkeit der Mutter-Tochter-Richtlinie²²⁴ (MTR) für nach § 1a KStG optierende Gesellschaften, deren qualifiziert beteiligte Gesellschafter ganz oder teilweise in der EU bzw. EWR ansässige Kapitalgesellschaften sind.²²⁵ Während die Finanzverwaltung in Rz. 52 davon ausgeht, dass die Anwendung jener Richtlinie bei optierenden Personengesellschaften ausgeschlossen ist²²⁶ – damit wäre die vollständige Entlastung von der Kapitalertragsteuer nach § 43b EStG versagt –, will die herrschende Meinung im Schrifttum dagegen die Quellensteuerbefreiung der Mutter-Tochter-Richtlinie in unionskonformer Auslegung auch auf nach § 1a KStG optierende Gesellschaften anwenden.²²⁷

Um in den persönlichen Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie zu gelangen, müssen die betroffenen Gesellschaften kumulativ drei Kriterien erfüllen.

²²² Wie hier *Müller/Lucas/Mack*, IWB 2021, 528, 537.

²²³ *Förster*, IStR 2022, 157, 160; für eine unionsrechtlich widerspruchsfreie Anwendung des § 20 Abs. 2 S. 1 AStG siehe *Kortendick/Ekinci*, Ubg 2023, 476, 481 f.

²²⁴ Richtlinie 2011/96/EU des Rates v. 30.11.2011, ABl. EU Nr. L 345, 8.

²²⁵ Eingehend *Prinz/Ekinci*, FR 2023, 552; *Mögele/Steiner/Ullmann*, IStR 2023, 377 ff.

²²⁶ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 61.

²²⁷ *Prinz/Ekinci*, FR 2023, 552; *Prinz*, FR 2023, 1, 4; *Prinz*, DB 2022, 11, 16; *Förster*, IStR 2022, 109, 114; *Müller/Lucas/Mack*, IWB 2021, 528, 530; *Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk*, DB 2021, 2521, 2524; *Wernberger/Wangler*, DStR 2022, 1896, 1898; a.A. *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 1a KStG Anm. 10; wohl auch *Weber-Grellet*, in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2022, RL 2011/96/EU Art. 2 Rn. 6.

- *Rechtsformerfordernis*. Erstens müssen sie eine der im Anhang I Teil A aufgeführten nationalen Rechtsformen aufweisen (Art. 2 Buchst. a Ziff. i MTR). Ausdrücklich von der Richtlinie erfasst sind aus deutscher Sicht Körperschaften, die in § 1 Abs. 1 KStG genannt sind. Dazu zählen grundsätzlich auch optierende Gesellschaften.
- *Ansässigkeitserfordernis*. Zweitens müssen sie, um als „Gesellschaft eines Mitgliedstaats zu gelten“, abkommensrechtlich in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sein (Art. 2 Buchst. a Ziff. ii MTR).
- *Steuerpflichtigerfordernis*. Drittens müssen sie „ohne Wahlmöglichkeit“ der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen, ohne davon befreit zu sein (Art. 2 Buchst. a Ziff. iii MTR). Ausgehend vom reinen Gesetzeswortlaut wären damit insbesondere Personengesellschaften, die nach dem Recht ihres Sitzstaats die Wahlmöglichkeit haben, wie Körperschaften besteuert zu werden, von dem persönlichen Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie ausgeschlossen, unabhängig davon, ob sie die Wahlmöglichkeit ausüben oder nicht oder ob es sich um eine „irreversible Wahlmöglichkeit“ handelt.²²⁸

Als Zwischenfazit lässt sich festhalten: Die inländische Personengesellschaft ist zwar eine nach dem deutschen Recht gegründete Gesellschaft, die nach dem fiktiven Formwechsel auch der deutschen Besteuerung unterliegt.²²⁹ Die Optionsmöglichkeit stellt allerdings strenggenommen ein Wahlrecht dar, das den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie ausschließen könnte.²³⁰ Wenn man der Rechtsanwendung den schlichten Wortlaut zugrunde legt, scheint der deutsche Gesetzgeber sein Versprechen in § 1a Abs. 1 S. 1

²²⁸ *Kofler*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 14.21.

²²⁹ So auch *Frotscher*, in Frotscher/Drüen, KöMoG 2021 Erstkommentierung, § 1a KStG Rn. 85.

²³⁰ So ausdrücklich die Auffassung des BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 52 (Entsprechendes soll in Umsetzung der Zins- und Lizenzrichtlinie gem. § 50g EStG gelten); zustimmend *Blöchle/Dumser*, GmbHR 2022, 72, 81 f.; *Grotherr*, Ubg 2021, 568, 571; *Intemann*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 43b EStG Anm. 9; *Tiede*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 1a KStG Anm. 10; *Kofler*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 14.21; Kritisch *Prinz*, FR 2023, 1, 4; *Desens*, in Prinz/Desens, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2023, Rz. 20.105; *Rein*, IStR 2023, 149, 152; *Förster*, IStR 2022, 109, 114; *Prinz*, DB 2022, 11, 16; *Wernberger/Wangler*, DStR 2022, 1896, 1898; *Bockhoff/Frieberg/Darijschuk*, DB 2021, 2521, 2524; *Müller/Lucas/Mack*, IWB 2021, 528, 530.

KStG, die optierende Personengesellschaft „für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen [...] wie eine Kapitalgesellschaft“ zu behandeln, nicht vollständig halten zu können.²³¹ Im Gegenteil könnten sich aus der Vergabung der Privilegien der Mutter-Tochter-Richtlinie eine Doppelbesteuerung und damit im Vergleich zu anderen Kapitalgesellschaften erhebliche steuerliche Nachteile ergeben. Insofern stellt sich die Frage, ob die Auslegung der Richtlinienbestimmungen bei ihrem reinen Wortlaut stehen bleiben kann oder nicht vielmehr „dynamisch-teleologischer Betrachtung“ bedarf.

Ein abweichendes Verständnis ergibt sich unter teleologischer Betrachtung. Der EuGH strengt eine solche in Bezug auf die Mutter-Tochter-Richtlinie in der RS. *Wereldhave Belgium* an und verweist dabei auf seine ständige Rechtsprechung, nach der nicht nur der Wortlaut der jeweiligen Norm, sondern auch die Ziele und das System der Richtlinie zu berücksichtigen sind.²³² Die Mutter-Tochter-Richtlinie verfolgt im Kern ein Ziel. Sie soll sicherstellen, dass Mehrfachbelastungen bei Gewinnausschüttungen von Tochter- und Muttergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten beseitigt werden.²³³ Spezifisch für Art. 2 Buchst. a Ziff. iii MTR mit seinem „Steuerpflichtigerfordernis“ – keine wahlweise Körperschaftbesteuerung mit letztendlicher Steuerbefreiung – sollen diejenigen Fallgestaltungen von der Anwendung der Richtlinie ausgeschlossen werden, bei denen eine Steuerbefreiung gewährt wird und insofern das Risiko einer Doppelbesteuerung ohnehin nicht besteht.²³⁴ Im vom EuGH entschiedenen Fall hat die Mutter-Tochter-Richtlinie deshalb konsequenterweise nicht für eine Gesellschaft Anwendung gefunden, die in einem der betroffenen Staaten einer Nullbesteuerung unterlag.²³⁵ Konkret ging es um die Gewinnausschüttung einer belgischen Tochtergesellschaft an ihre niederländische Mutter, die als Anlagegesellschaft mit vollständiger Weiterausschüttung unter bestimmten Voraussetzungen einem Körperschaft-

²³¹ Der Bundesrat geht insofern davon aus, dass die MTR nicht auf optierende Personengesellschaften anwendbar ist, BT-Drucks. 19/29642, 9.

²³² EuGH v. 8.3.2017 – C-448/15, *Wereldhave Belgium*, EuZW 2017, 778, Rn. 24 m.w.N.

²³³ Richtlinie 2011/96/EU des Rates v. 30.11.2011, ABl. EU Nr. L 345, ErwGr. 3.

²³⁴ In diesem Sinne EuGH v. 8.3.2017 – C-448/15, *Wereldhave Belgium*, EuZW 2017, 778, Rn. 32; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 7 Rn. 36; *Melkonyan/Schade*, FR 2018, 120, 123.

²³⁵ EuGH v. 8.3.2017 – C-448/15, *Wereldhave Belgium*, EuZW 2017, 778, Rn. 33 ff., 40 ff.; dazu auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 7 Rn. 36.

steuersatz von null wegen Befreiung von einem sog. Mobiliensteuervorabzug unterlag. Dieser Rechtsgedanke ist u.E. auch auf den quellensteuerbehafteten Schuldner der Dividende anzuwenden.²³⁶ Würde hingegen einer optierenden Personengesellschaft als „ausschüttende Tochtergesellschaft“ der Schutz der Mutter-Tochter-Richtlinie versagt werden, könnte dies sehr wohl zu einer Doppelbesteuerung führen. Der Zweck der Richtlinie wäre damit verfehlt. Soweit die wörtliche Auslegung im Widerspruch zu der Zielsetzung der Richtlinie steht, ist eine unionskonforme teleologische Auslegung ggf. mit wortlauteinengender Wirkung (= teleologische Reduktion) geboten.

Demnach muss Art. 2 Buchst. a Ziff. iii MTR in anderer Weise verstanden werden. Der EuGH unterscheidet zwischen dem positiven Kriterium, der jeweiligen Steuer zu unterliegen, und dem negativen, nicht befreit zu sein oder ein Wahlrecht mit der Folge einer Keimnalbesteuerung zu haben.²³⁷ Der Begriff „Wahlmöglichkeit“ bezieht sich deshalb nicht allein auf die abstrakte subjektive Steuerpflicht, hier also das Unterfallen unter die KSt, sondern ergänzend auf die objektive systementsprechende Körperschaftsteueranwendung ohne Steuerbefreiung (in Deutschland z.B. durch Beantragung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit). Insofern ist die Formulierung „ohne Wahlmöglichkeit“ im unmittelbaren Zusammenhang mit „ohne davon befreit zu sein“ zu lesen: Eine Steuerbefreiung würde entweder automatisch qua Gesetz oder freiwillig durch eine andere Befreiungsmöglichkeit erfolgen. Diese Verknüpfung kommt in anderen Sprachfassungen der Mutter-Tochter-Richtlinie weitaus deutlicher zur Geltung.²³⁸

Dieses durch den EuGH vorgegebene Auslegungsergebnis der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) bedeutet für optierende Personenhandelsgesellschaften und ihre Entlastungsberechtigung für Quellenbesteuerungszwecke des Gläubigers der Kapitalerträge: Eine Gesellschaft, die sich einmal per Rechtsformwahl oder per faktischer Antragstellung dazu entschieden hat, wie eine Körperschaft besteuert zu werden, hat für den jeweiligen Veranlagungszeitraum keine Wahlmöglichkeit mehr, sondern ist verpflichtet, Körperschaftsteuer

²³⁶ So schon *Prinz/Ekinci*, FR 2023, 552.

²³⁷ EuGH v. 8.3.2017 – C-448/15, *Wereldhave Belgium*, EuZW 2017, 778, Rn. 31.

²³⁸ So werden beide Alternativen bspw. im Englischen („or“) mit „oder“ sowie im Französischen („et“), Spanischen („y“) und Italienischen („e“) mit „und“ verbunden, statt wie in der deutschen Fassung mit einem erweiterten Infinitiv scheinbar vom Rest des Satzes getrennt aufgeführt zu werden.

nach den allgemeinen Regeln zu leisten.²³⁹ Dies gebietet eine Anwendung der MTR gesondert für den jeweiligen Veranlagungszeitraum, ohne dass eine irgendwie geartete Keimnalbesteuerung der ausgeschütteten Dividende entstehen kann.²⁴⁰ Auch die in § 1a Abs. 4 KStG gewährte Rückoption der körperschaftsbesteuerten Personenhandelsgesellschaft ist nicht als „Wahlmöglichkeit“ im Sinne der MTR zu verstehen. Der Status der optierenden Gesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt wird vielmehr schlicht im folgenden Veranlagungszeitraum beendet; quellensteuerbehaftete Gewinnausschüttungen können dann rechtsformbedingt nicht mehr entstehen.²⁴¹ Ein gut nachvollziehbarer weiterer Gedanke ist, dass auch „echte“ Tochterkapitalgesellschaften durch einen realen gesellschaftsrechtlichen Formwechsel entweder in den Anwendungsbereich der MTR gelangen oder aus dem Anwendungsbereich der MTR ausscheiden können. Auch solche realen, nicht nur fiktiven Formwechsel wird man nicht als „Wahlmöglichkeit“ im Sinne der MTR verstehen können. Ein sachlicher Grund, der eine solche Ungleichbehandlung von realen und fiktiven Formwechseln „per Option“ zu rechtfertigen vermag, ist nicht ersichtlich. Außerdem darf der Umstand, dass durch die Ausübung der Option eine siebenjährigen Sperrfrist nach § 22 Abs. 2 UmwStG ausgelöst wird und zudem weitere Besonderheiten der transparenten Personengesellschaftsbesteuerung beseitigt werden müssen (etwa das Sonderbetriebsvermögen oder Ergänzungsbilanzen), nicht außer Acht gelassen werden. Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft zahlen insoweit einen „hohen Preis“ für die Gleichbehandlung der optierenden Personengesellschaft mit Kapitalgesellschaften.

Schließlich ist eine Einbeziehung von optierenden Personenhandelsgesellschaften in die Quellensteuerbefreiung der MTR auch wegen Geltung der EU-Grundfreiheiten geboten. Ganz offensichtlich könnte durch die ungünstigere Behandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts gegenüber dem rein inländischen Sachverhalt – letztendlich werden EU-ausländische Investoren einer deutschen optierenden Personengesellschaft im Vergleich zu inländischen Anteilseignern trotz vergleichbarer Situation schlechter gestellt

²³⁹ Letztlich handelt es sich bei § 1a KStG um einen unwiderruflichen Antrag.

²⁴⁰ Im Ergebnis *Prinz*, FR 2023, 1, 4; *Desens*, in *Prinz/Desens*, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2023, Rz. 20.105; *Rein*, IStR 2023, 149, 152; *Förster*, IStR 2022, 109, 114; *Prinz*, DB 2022, 11, 16; *Wernberger/Wangler*, DStR 2022, 1896, 1898; *Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk*, DB 2021, 2521, 2524; *Müller/Lucas/Mack*, IWB 2021, 528, 530.

²⁴¹ *Desens*, in *Prinz/Desens*, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2023, Rz. 20.105.

– ein Verstoß gegen die Niederlassungs- und/oder Kapitalverkehrsfreiheit vorliegen, der nur schwerlich zu rechtfertigen sein dürfte.²⁴² Da die Gleichbehandlung rein inländischer Sachverhalte mit grenzüberschreitenden Sachverhalten unabhängig vom Bestehen sekundärrechtlicher Regelungen durch die Grundfreiheiten gewährleistet ist, bedarf es zwingend einer Anwendung der MTR bei teleologischer Auslegung der Formulierung „ohne Wahlmöglichkeit“.

Auch wenn man verstehen kann, dass die Finanzverwaltung angesichts des tradierten Wortlauts der enumerierten körperschaftsteuerlichen Gesellschaftstypen die Mutter-Tochter-Richtlinie für optierenden Personengesellschaften nicht für anwendbar halten möchte, ist sie dennoch im Zuge einer unionsrechtskonformen Auslegung an das Verständnis des EuGH mit der Folge einer zwingenden Anwendung der Quellensteuerbefreiung gem. § 43b EStG auf solche optierende Gesellschaften gebunden. Die bloße Subsumption einer „Option“ unter den Begriff der „Wahlmöglichkeit“ greift insofern zu kurz.

²⁴² *Desens*, in *Prinz/Desens*, *Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht*, 2. Aufl. 2023, Rz. 20.105; kritisch auch *Förster*, *IStR* 2022, 109, 105; *Prinz*, *FR* 2022, 61, 63 f.

5. Notwendigkeit zusätzlicher Reformmaßnahmen

Die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften wird vom Dualismus der Unternehmensbesteuerung bestimmt. Während die Besteuerung von Kapitalgesellschaften dem Trennungsprinzip folgt, d.h. Gesellschaft und Gesellschafter als eigenständige Steuersubjekte der getrennten Besteuerung unterliegen, erfolgt bei der Besteuerung von Personengesellschaften der steuerliche Durchgriff auf die hinter der Personengesellschaft stehenden natürlichen oder juristischen Personen. Der Grund für die unterschiedliche Behandlung liegt insoweit in der Anerkennung der Kapitalgesellschaft als eigenes Steuersubjekt.

Am 25.6.2021 hat der Bundesrat dem KöMoG zugestimmt. Dessen Herzstück ist der neue § 1a KStG (=Optionsmodell). Mit Einführung des Optionsmodells werden optierende Personengesellschaften auf Antrag steuerlich wie Kapitalgesellschaften behandelt. Es wird zwischen der Ebene der Gesellschaft und ihrer Anteilseigner unterschieden. Die von der optierenden Personengesellschaft erzielten Einkünfte unterliegen bei ihr der KSt (einschließlich SolZ) sowie der GewSt. Erst im Falle ihrer Ausschüttung werden die von der optierenden Personengesellschaft erzielten Gewinne auf Ebene der Anteilseigner einer weiteren Besteuerung unterworfen. Die Besteuerung bei (thesaurierenden) Personengesellschaften begrenzt sich somit auf die Gewinne, die bei der Gesellschaft verbleiben. Die Option zur Körperschaftsbesteuerung ist ein erster substanzieller Beitrag zur rechtsformneutralen Besteuerung in Deutschland.

Der erste Schritt zur rechtsformneutralen Besteuerung ist grundsätzlich zu begrüßen. Personengesellschaften können zukünftig auf Antrag thesaurierte Gewinne zu den gleichen Konditionen wie Kapitalgesellschaften reinvestieren, ohne vorher ihr zivilrechtliches Rechtskleid „abzulegen“. Wenn sich das Optionsmodell in Zukunft durchsetzen soll, müssen zugleich auch dessen steuerlichen Schwachstellen abgebaut werden. Dies kann nur gelingen, wenn die optierende Personengesellschaft in allen Bereichen des Ertragsteuerrechts konsequent und folgerichtig als Kapitalgesellschaft behandelt wird; zudem sollten einige Reformmaßnahmen unabhängig von dem Optionsmodell angestoßen werden. Andernfalls entstehen in sich widersprüchliche und konfuse Regelungen, die dem Optionsmodell, im Konkreten der steuerlichen Behandlung der optierenden Personengesellschaft als Körperschaft nicht gerecht werden. Der Gesetzgeber sollte die anstehende Evaluation der Regelung für sinnvolle Reformschritte nutzen. Die im geplanten Wachstumschan-

cengesetz vorgesehenen Verbesserungen des § 1a KStG²⁴³ sind zu begrüßen; sie reichen aber bei Weitem nicht aus, um § 1a KStG komplett praxistauglich zu machen. Insbesondere in den folgenden Punkten sind u.E. neben den Verbesserungsnotwendigkeiten im Sonderbetriebsvermögen und bei den Ergänzungsbilanzen zusätzliche Reformmaßnahmen notwendig:

- Dringend erforderlich ist, dass die Finanzverwaltung ihre Auffassung hinsichtlich der (Nicht-)Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie bei optierenden Gesellschaften noch einmal überdenkt. Nach der hier vertretenen Auffassung ist die Einbeziehung optierender Personen(handels)gesellschaften in den Quellensteuerbefreiungsschutz der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht nur wünschenswert, sondern unionsrechtlich zwingend geboten.
- Darüber hinaus sollte die Finanzverwaltung die Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Personengesellschaft ermöglichen. Dass der GAV einer optierten Personengesellschaft als Organgesellschaft nicht eintragungspflichtig ist und deshalb die optierte Personengesellschaft nicht als Organgesellschaft qualifizieren könne, ist vom Wortlaut des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG nicht gedeckt. Die Vorschrift verlangt insofern nur, dass sich die Gesellschaft „wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn [...] abzuführen.“ Dies ist eindeutig und eine Auslegung gegen den klaren Wortlaut der Norm kommt nicht in Betracht. Die Nicht-Anerkennung der Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Personengesellschaft ignoriert die Grundentscheidung des Gesetzgebers, wonach die optierende Personengesellschaft steuerlich wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist.
- Auch das Zusammenspiel zwischen Thesaurierungsbegünstigung und Optionsmodell muss noch einmal überprüft werden. Der Übergang von Thesaurierungsbegünstigung auf Optionsmodell sollte grundsätzlich möglich sein, ohne eine sofortige Nachversteuerung auszulösen. Ähnlich wie bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften sollten die auf Ebene der Personengesellschaft einbehaltenen Einkünfte erst bei Ausschüttung an die Gesellschafter der „Nachversteuerung“ unter Anwendung der Teilsteuernbefreiung gem. § 3 Nr. 40 EStG unterliegen. Diese Regelung sollte im Übrigen auch für den echten Formwechsel gelten. Somit wäre auch der hier geforderte Gleichklang zwischen fiktivem und echtem Formwechsel sichergestellt.
- Besondere Dringlichkeit erlangt zudem die Nachbesserung des § 1 Abs. 4 UmwStG, wonach lediglich solche Gesellschafter einer Mitunternehmer-

²⁴³ Vgl. eingehender Abschnitt II.1.d.

schaft von der Vergünstigung des UmwStG profitieren können, die ihrerseits entweder im Inland oder im EU-Ausland bzw. EWR-Staat ansässig sind. Aufgrund des in § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG enthaltenen Erfordernisses können Drittstaatengesellschafter im Zuge des fiktiven Formwechsels nur von den Vergünstigungen des UmwStG profitieren, sofern das Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus der Veräußerung der fiktiven Anteile an der optierenden Gesellschaft in Deutschland verbleibt und dieses nicht beschränkt wird. Diese Regelung ist schon im Ansatz nicht überzeugend und erzeugt darüber hinaus europarechtlich bedenkliche Nebenwirkungen. Angesichts der drohenden Hebung der stillen Reserven könnten Drittstaatengesellschafter geneigt sein, ihre Zustimmung zur Option zu verweigern.

III. MoPeG vom 10.8.2021 als „gesellschaftsrechtliches Gesamtpaket“ (*StB Dipl.-Finw. Andreas Kortendick, LL.M./ RA Martin Braun*)

1. Modernisierungsnotwendigkeiten im Personengesellschaftsrecht: Vom „Mauracher Entwurf“ zum MoPeG

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) vom 10.8.2021²⁴⁴ soll das Gesellschaftsrecht der GbR, aber auch der Personenhandelsgesellschaften in die „Neuzeit“ gebracht werden.²⁴⁵

Die (vereinfacht) bis 31.12.2023 geltenden Regelungen der §§ 705–740 BGB sind seit dem erstmaligen Inkrafttreten des BGB im Jahr 1900 nahezu unverändert geblieben. Sie sind am historischen Leitbild der GbR als nicht rechtsfähige Gesamthandsgemeinschaft ausgerichtet, die als Gelegenheitsgesellschaft auf die Durchführung einer begrenzten Anzahl von Einzelgeschäften durch ihre Gesellschafter ausgerichtet ist.²⁴⁶ Spätestens seit der paradigmatischen Leitentscheidung des BGH im Jahre 2001 (sog. *Weißes-Ross-Entscheidung*²⁴⁷), die zu einer Anerkennung der (Teil-)Rechtsfähigkeit der Außen-GbR geführt hat, war das historische Leitbild der GbR als Gelegenheitsgesellschaft überholt und das normierte Recht der GbR bot für den Rechtsanwender keine zuverlässige Orientierung mehr²⁴⁸. Vielmehr bestand ein praktisches Bedürfnis einer gesetzlichen Annäherung der Außen-GbR an das Recht der Personenhandelsgesellschaften. Aber auch beim Recht der OHG und KG bestand Optimierungspotential. Zudem war eine umfängliche Öffnung dieser beiden Gesellschaftsformen für Freiberufler gefordert worden.²⁴⁹

Ein erstes ernstzunehmendes Gewicht erreichte der Modernisierungsauftrag durch den 71. Deutschen Juristentag 2016, in dessen Zentrum ein Gutachten von *Schäfer* stand. Neben der Einführung eines Registers für die

²⁴⁴ BGBl. I 2021, 3436.

²⁴⁵ *Prinz*, DB 2022, 11, 14 und *StuB* 2023, 521, 522.

²⁴⁶ Vgl. *BT-Drucks.* 19/27635, 1 f.

²⁴⁷ BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.

²⁴⁸ So auch *Fleischer*, *DStR* 2021, 430.

²⁴⁹ Vgl. zur Historie und bereits teilweisen Öffnung der Personenhandelsgesellschaften für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater *Wertenbruch*, *NZG* 2019, 1081.

Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbRs) und einer klaren gesetzlichen Unterscheidung zwischen rechtsfähigen Außen- und nicht rechtsfähigen Innengesellschaften empfahl es auch Detailverbesserungen für die Handelsgesellschaften.²⁵⁰ Die Regierungsparteien der 19. Legislaturperiode nahmen diesen Auftrag an und verständigten sich in ihrem Koalitionsvertrag vom 14.3.2018 auf eine Reformierung des Personengesellschaftsrechts und die Einsetzung einer Expertenkommission.²⁵¹ Die mit Vertretern aus Lehre, Praxis und Bundesjustizministerium besetzte Kommission erarbeitete in mehrjährigen Beratungen einen Gesetzesentwurf, der im April 2020 durch das BMJV veröffentlicht und – aufgrund der Abschlussberatungen im gleichnamigen Schloss am Bodensee – als *Mauracher Entwurf* bekannt wurde.²⁵²

Auf Basis des *Mauracher Entwurfs* veröffentlichte die Bundesregierung am 20.1.2021 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG)²⁵³, der nach einem Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz vom 23.6.2021²⁵⁴ mit wenigen Änderungen das weitere Gesetzgebungsverfahren passierte und am 17.8.2021 im Bundesgesetzblatt verkündet wurde.²⁵⁵ Gem. Art. 137 S. 1 MoPeG treten die wesentlichen Änderungen am 1.1.2024 in Kraft. Steuerliche Regelungen sind im MoPeG nicht enthalten.

In seinem Kern bewirkt das MoPeG eine umfassende Reform der §§ 705 ff. BGB. Systematisch gliedert sich das neue Recht der Gesellschaft (Titel 16) in drei Untertitel, wobei der erste Untertitel aus lediglich einer allgemeinen Bestimmung bestehen wird. § 705 BGB-neu regelt die Rechtsnatur der Gesellschaft und führt insbesondere eine Differenzierung zwischen rechtsfähiger Gesellschaft und nicht rechtsfähiger Gesellschaft ein. Der umfangrei-

²⁵⁰ Vgl. *Schäfer*, in Schäfer (Hrsg.), Das neue Personengesellschaftsrecht, 2022, § 1 Rn. 2. Zu speziellen Rechnungslegungsfolgen vgl. *Mock*, GmbHR 2023, 1066.

²⁵¹ Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode, v. 12.3.2018, S. 131.

²⁵² BMJV (Hrsg.), *Mauracher Entwurf für ein Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts*, 2020; Besprechung des Entwurfs z.B. bei *Bachmann*, NZG 2020, 994; *Fleischer*, NZG 2020, 601; *Habersack*, ZGR 2020, 539; *Heckschen*, NZG 2020, 761; *Noack*, DB 2020, 2618; *Schall*, ZIP 2020, 1443; *Wertenbruch*, GmbHR 2020, R196.

²⁵³ BT-Drucks. 19/27635; zum Regierungsentwurf siehe z.B. *K. Schmidt*, ZHR 185 (2021), 16.

²⁵⁴ MoPeG-Ausschussbericht, BT-Drucks. 19/31105.

²⁵⁵ BGBl. I 2021, 3436.

che zweite Untertitel, bestehend aus den §§ 706–739 BGB-neu, enthält das Recht der rechtsfähigen Gesellschaft, während der dritte Untertitel, bestehend aus den §§ 740–740c BGB-neu, die nicht rechtsfähige Gesellschaft regelt.

Die gesetzliche Neujustierung innerhalb des BGB berührt insbesondere die Vermögensstruktur der Gesellschaft, indem sie mit den §§ 718, 719 BGB die Vorschriften zum „*gemeinschaftlichen Vermögen der Gesellschafter*“, das einer „*gesamthänderischen Bindung*“ unterliegt, durch ein duales System ersetzt: Die rechtsfähige Gesellschaft wird nach § 713 BGB-neu ausdrücklich selbst zum Subjekt der Vermögenszuordnung und bei der nicht rechtsfähigen Gesellschaft soll die Bildung von Gesellschaftsvermögen ausgeschlossen sein (§ 740 Abs. 1 BGB-neu), auch in Form gesamthänderisch gebundenen Vermögens der Gesellschafter²⁵⁶. Die Streichung der Normen, die das traditionelle Bild der GbR als Gesamthand widerspiegeln, wirkt sich auf das Personenhandelsgesellschaftsrecht aus. Denn das MoPeG führt die Verweisungsstruktur fort, wonach auch nach den § 105 Abs. 3 und § 161 Abs. 2 HGB-neu die Vorschriften über die GbR als *leges generales* auf die OHG bzw. KG entsprechend anwendbar sind.

Im Recht der Personenhandelsgesellschaften führt das MoPeG wesentliche Änderung dadurch herbei, dass die Gründung einer Personenhandelsgesellschaft auch für Angehörige Freier Berufe geöffnet wird. Außerdem wird ein Beschlussmängelrecht nach dem Vorbild der aktienrechtlichen Differenzierung von Nichtigkeits- und Anfechtungsgründen sowie das Austrittsrecht der Gesellschafter aus wichtigem Grund kodifiziert.

Der Mauracher Entwurf selbst hat sich mit steuerlichen Fragestellungen im Personengesellschaftsbereich (erstaunlicherweise) nicht befasst. Erst im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens sind im steuerrechtlichen Diskurs Fragen aufgeworfen worden, ob das MoPeG insbesondere wegen der intendierten Abkehr vom zivilrechtlichen Leitbild der Gesamthand mit eigener Rechtsträgerschaft Auswirkungen auf die Besteuerung von Personengesellschaften haben könnte.²⁵⁷ Dies wird aktuell streitig diskutiert.

²⁵⁶ BT-Drucks. 19/27635, 222.

²⁵⁷ Vgl. *Heinze*, DStR 2020, 2107; *Prinz*, Handelsblatt Steuerboard 10.6.2020; *Schall*, NZG 2021, 494; *Kilincsoy*, FR 2021, 248; *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613; *Hubert/Stokes*, StuB 2021, 637; *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 2514; *Prinz*, DB 2020, 1766 und FR 2022, 61; *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53; *Bachem*, DStR 2022, 725; *Stöber*, GmbHR 2022, 967; *Bachmann*, FR 2022, 709; *Jahndorf*, FR 2022, 707; *Röder*, DStR 2023, 1085.

2. Überblick zu den geänderten gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen

Zunächst sollen die wesentlichen Gesetzesänderungen betreffend das Recht der GbR, der Personenhandelsgesellschaften sowie das Umwandlungsrecht skizziert werden.²⁵⁸

a. Gesellschaft bürgerlichen Rechts

aa. Gesamthand als „unklare Vermögensstruktur“

Die GbR ist in ihrer historischen rechtlichen Konzeption als Gesamthand ausgestaltet. Dies zeigt sich in der Vermögensverfassung des geltenden Rechts insbesondere darin, dass die Beiträge der Gesellschafter und die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter in ihrer Verbundenheit werden (§ 718 Abs. 1 BGB). Ein Gesellschafter kann nicht über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen und an den einzelnen dazu gehörenden Gegenständen verfügen (§ 719 Abs. 1 BGB). Das Vermögen der GbR ist den Gesellschaftern „zur gesamten Hand“ zuzurechnen.

Das MoPeg schafft demgegenüber ein ausdifferenziertes System der GbR in zwei Rechtsformvarianten²⁵⁹ und streicht insbesondere die bisherigen auf das oben genannte Gesamthandsprinzip abstellenden Normen. Nach diesem neuen Regelungssystem unterscheidet das Gesetz zukünftig zwischen der *rechtsfähigen Gesellschaft* und der *nicht rechtsfähigen Gesellschaft* (§ 705 Abs. 2 BGB-neu). Die rechtsfähige Gesellschaft kann selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll. Hieran anknüpfend werden gem. § 713 BGB-neu die Beiträge der Gesellschafter sowie die für die oder durch die rechtsfähige Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen die rechtsfähige Gesellschaft begründeten Verbindlichkeiten Vermögen der rechtsfähigen Gesellschaft selbst.²⁶⁰

Anders als die rechtsfähige Gesellschaft dient die zukünftige nicht rechtsfähige Gesellschaft als Innengesellschaft lediglich den Gesellschaftern zur Ausgestaltung ihres Rechtsverhältnisses untereinander. Sie tritt im Rechts-

²⁵⁸ Änderungen des Partnerschaftsgesellschaftsrechts bleiben außer Betracht.

²⁵⁹ BT-Drucks. 19/27635, 103.

²⁶⁰ Hierzu ausführlich unten Abschnitt III.3.a.

verkehr nicht erkennbar auf. Gemäß § 740 Abs. 1 BGB-neu hat eine nicht rechtsfähige Gesellschaft kein Vermögen.

bb. Fakultative Registerpublizität der rechtsfähigen GbR

Für die GbR existiert derzeit kein öffentliches Register. Spätestens seit Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Außen-GbR und die damit einhergehende am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnehmende Rechtssubjektivität besteht für die Außen-GbR im Vergleich zu den Personenhandelsgesellschaften ein Publizitätsdefizit.²⁶¹

Mit dem MoPeG wird zur Behebung des Publizitätsdefizits ein eigenes Subjektregister für die rechtsfähige Gesellschaft eingeführt.²⁶² Die Registerpublizität soll allerdings die Vielseitigkeit und Flexibilität der GbR nicht einschränken,²⁶³ sodass § 707 BGB-neu für die rechtsfähige Gesellschaft lediglich die *Möglichkeit* einer Registereintragung einführt. Nach § 707 Abs. 1 BGB-neu *können* die Gesellschafter die rechtsfähige Gesellschaft bei dem Gericht, in dessen Bezirk sie ihren Sitz²⁶⁴ hat, zur Eintragung in das Gesellschaftsregister anmelden. Mit der Eintragung ist die rechtsfähige Gesellschaft verpflichtet, als Namenszusatz die Bezeichnung „*eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts*“ oder „*eGbR*“ zu führen (§ 707a Abs. 2 S. 1 BGB-neu).

Damit schafft das MoPeG nicht nur eine Unterscheidung zwischen rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Gesellschaften, sondern segmentiert innerhalb der rechtsfähigen Gesellschaften weiter in eingetragene und nicht eingetragene. Die Registereintragung ist insbesondere erforderlich, damit die Gesellschaft als Rechteinhaberin ins Grundbuch eingetragen (§ 47 Abs. 2 GBO-neu) oder in die Gesellschafterliste einer GmbH aufgenommen werden kann (§ 40 Abs. 1 S. 3 GmbHG-neu).

Das neue Gesellschaftsregister ist an die Funktionsweise des Handelsregisters angelehnt und soll vollständig und lückenlos Auskunft über die Tatsa-

²⁶¹ So BT-Drucks. 19/27635, 101.

²⁶² BT-Drucks. 19/27635, 108.

²⁶³ BT-Drucks. 19/27635, 108.

²⁶⁴ Zur Bestimmung des Sitzes nach § 706 BGB-neu siehe unten Abschnitt III.2.a.cc.

chen und Rechtsverhältnisse der rechtsfähigen Gesellschaft geben.²⁶⁵ Daher bewirkt spätestens die Eintragung der rechtsfähigen Gesellschaft die Entstehung der Gesellschaft im Verhältnis zu Dritten; eine abweichende Gesellschaftervereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam (§ 719 BGB-neu). Außerdem kommt der Eintragung und Bekanntmachung der rechtsfähigen Gesellschaft in das Gesellschaftsregister eine besondere materiell-rechtliche Bedeutung zu, weil § 707a Abs. 3 S. 1 BGB-neu sowie § 707b BGB-neu die entsprechende Anwendung einzelner handelsrechtlicher Regelungen über das Handelsregister, insbesondere die Wirkungen der Registerpublizität nach § 15 HGB, und über die Handelsfirma anordnen.²⁶⁶

Hinzuweisen ist darauf, dass die Registerpublizität nicht nur Rechte der rechtsfähigen Gesellschaft, wie die Sitzwahl nach § 706 BGB-neu, den Statuswechsel nach § 707c BGB-neu und die Umwandlungsfähigkeit nach dem UmwG-neu, sondern auch Verpflichtungen begründet, insbesondere die transparenzregisterrechtliche Publizitätspflicht des wirtschaftlich Berechtigten nach den Regelungen des GWG (mit entsprechenden Bußgeldfolgen bei Verstößen).²⁶⁷

cc. Sitz der Personengesellschaft

Eine gesetzliche Regelung für die Bestimmung des Sitzes einer GbR fehlte bislang. § 706 BGB-neu regelt für die rechtsfähige Gesellschaft in seinem S. 1, dass der Sitz der Gesellschaft der Ort ist, an dem deren Geschäfte tatsächlich geführt werden (Verwaltungssitz). Ist die rechtsfähige Gesellschaft hingegen im Gesellschaftsregister eingetragen und haben die Gesellschafter einen Ort im Inland als Sitz vereinbart (Vertragssitz), so ist gem. § 706 S. 2 BGB-neu abweichend vom Verwaltungssitz der Vertragssitz der Sitz der rechtsfähigen Gesellschaft. Über die Verweise in § 105 Abs. 3 HGB-neu und § 161 Abs. 2 HGB-neu gilt diese Definition des Sitzes auch für die OHG und die KG. Ab 1.1.2024 ist deshalb eine „Sitzspaltung“ in Vertrags- und abweichenden Verwaltungssitz ohne Liquidationsfolgen möglich.

²⁶⁵ BT-Drucks. 19/27635, 109.

²⁶⁶ Vgl. auch BT-Drucks. 19/27635, 133.

²⁶⁷ Vgl. hierzu *Kruse*, DStR 2021, 2412, 2413 m.w.N.

dd. Gesellschafterhaftung

Mit Anerkennung der (Teil-)Rechtsfähigkeit der Außen-GbR durch die *Weißes-Ross-Entscheidung* des BGH wurden im Wege der weiteren Rechtsfortbildung die Haftungsregeln für Gesellschafter einer OHG (§§ 128–130 HGB) analog auf die Gesellschafter der Außen-GbR angewandt.²⁶⁸ Durch das MoPeG wird mit Einführung der §§ 721, 721a und 721b BGB-neu die Rechtsprechung zur unbeschränkten Gesellschafterhaftung bei der GbR kodifiziert, sodass es keines Rückgriffs mehr auf eine analoge Anwendung der Vorschriften des HGB bedarf.²⁶⁹

ee. Stimmkraft und Gewinnverteilung

Die Stimmkraft der einzelnen Gesellschafter ist bis einschließlich 2023 nur unzureichend und praxisfern geregelt. Nach derzeit geltendem § 709 Abs. 2 BGB ist, sofern nach dem Gesellschaftsvertrag die Mehrheit der Stimmen zu entscheiden hat, im Zweifel die Mehrheit nach der Zahl der Gesellschafter zu berechnen. Die Zweifelsregelung nimmt keine Rücksicht auf die im Einzelfall bestehenden Beteiligungsverhältnisse. Gleiches gilt für die Anteile der Gesellschafter am Gewinn und Verlust; auch hier gilt – in Abwesenheit einer anderslautenden vertraglichen Regelung – bislang das Kopfprinzip (§ 722 Abs. 1 BGB). Für die Personenhandelsgesellschaften sah das HGB – von der Kapitaldividende des § 121 Abs. 1 HGB abgesehen – entsprechende (dispositive) Regelungen vor.²⁷⁰

§ 709 Abs. 3 BGB-neu koppelt den Umfang der wesentlichen Gesellschafterrechte bezogen auf die Ausübung der Stimmrechte und den Anteil am Gewinn und Verlust nunmehr vorrangig an die Beteiligungsverhältnisse. Zukünftig kommt es nämlich nur noch in Ermangelung einer gesellschaftsvertraglichen Regelung über die Beteiligungsverhältnisse auf die vereinbarten Werte der Beträge an und nur äußerst hilfsweise ist eine Pro-Kopf-Betrachtung maßgebend. Damit folgt das MoPeG der bereits geltenden gesellschaftsvertraglichen Praxis.²⁷¹ Die GbR-Vorschrift gilt über die Verweise der §§ 105 Abs. 3, 120 Abs. 1 S. 2 und 161 Abs. 2 HGB-neu auch für die Personenhandelsgesellschaften.

²⁶⁸ Siehe *K. Schmidt*, NJW 2001, 993, 998 f.

²⁶⁹ Vgl. BT-Drucks. 19/27635, 165.

²⁷⁰ § 119 Abs. 2 HGB (Stimmkraft) und § 121 Abs. 3 HGB (Gewinnverteilung).

²⁷¹ BT-Drucks. 19/27635, 165.

b. Personenhandelsgesellschaften

Auch nach dem MoPeG bleibt die GbR die „Mutter aller Personen-gesellschaften“²⁷², auf deren Recht § 105 Abs. 3 HGB-neu für die Personenhandelsgesellschaften verweist, soweit das HGB nicht für die OHG und KG etwas anderes vorschreibt.

aa. Öffnung für Freiberufler

Die wohl nennenswerteste HGB-spezifische Regelung dürfte die Öffnung für Freiberufler darstellen. OHG (§ 105 Abs. 1 HGB) und KG (§ 161 Abs. 1 HGB) sind nach derzeitigem Recht als zweckgebundene Rechtsformen auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet.²⁷³ Für Gesellschaften, die lediglich ein Kleingewerbe betreiben oder vermögensverwaltend tätig sind, erlaubt § 105 Abs. 2 (i.V.m. § 161 Abs. 2) HGB die Nutzung der Rechtsformen der Personenhandelsgesellschaften; mit Eintragung in das Handelsregister wird eine solche Gesellschaft zur OHG bzw. KG.

Für Gesellschafter, die sich zu einer gemeinschaftlichen freiberuflichen Tätigkeit zusammenschließen möchten, standen die Gesellschaftsformen OHG und (GmbH & Co.) KG bisher jedoch nur sehr eingeschränkt zur Verfügung.²⁷⁴ So entschied der Senat des BGH in einem Urteil vom 18.7.2011, dass die Gründung einer Anwalts-GmbH & Co. KG mangels Gewerbebetriebs bereits aufgrund der entsprechenden Beschränkungen in § 105 HGB unmöglich sei, sodass es auf die berufsrechtliche Zulässigkeit dieser Gesellschaftsform nicht ankomme.²⁷⁵ Bei Ausübung sowohl von gewerblichen als auch von nicht gewerblichen (z.B. freiberuflichen) Tätigkeiten käme es auf das Gesamtbild des Betriebs an, d.h. darauf, welche Tätigkeitsart wesentlich und prägend sei bzw. den Schwerpunkt darstelle.²⁷⁶ Zwar existierten für Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aufgrund der im Verhältnis zu § 105 HGB spezialgesetzlichen Regelungen der § 49 Abs. 2 StBerG a.F. und § 27 Abs. 2 WPO a.F. gewisse Erleichterungen.

²⁷² *Fleischer*, BB 2021, 386, 387.

²⁷³ *Sanders*, in BeckOGK, Stand: 1.1.2023, § 105 HGB Rn. 197.

²⁷⁴ Überblick bei *Lochmann*, in Prinz/Kahle (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 20 Rn. 12.

²⁷⁵ BGH v. 18.7.2011 – AnwZ (Brfg.) 18/10, NJW 2011, 3036.

²⁷⁶ BGH v. 18.7.2011 – AnwZ (Brfg.) 18/10, NJW 2011, 3036 Rn. 9.

Nach der bis zum 31.7.2022 bestehenden Rechtslage ermöglichte jedoch auch bei diesen Berufen erst eine – wenn auch untergeordnete – gewerbliche Treuhandtätigkeit die Eintragung als OHG und KG ins Handelsregister.²⁷⁷ Die vorstehenden handelsrechtlichen Einschränkungen für Freiberufler wurden teilweise kritisch gesehen und es wurde gefordert, die Frage der (Un-) Zulässigkeit bestimmter Gesellschaftsformen ausschließlich dem Berufsrecht zu überlassen.²⁷⁸

Dieser Forderung ist der Gesetzgeber mittels MoPeG nun vollumfänglich nachgekommen. § 107 Abs. 1 S. 2 HGB-neu ermöglicht es einer Gesellschaft, deren (ausschließlicher) Zweck die gemeinsame Ausübung freier Berufe durch ihre Gesellschafter ist, durch konstitutive Handelsregistereintragung die Rechtsform der OHG oder KG zu erlangen, sofern das anwendbare Berufsrecht die Eintragung zulässt.

Für das Berufsrecht der Steuerberater²⁷⁹, Wirtschaftsprüfer²⁸⁰ und Rechtsanwälte²⁸¹ hat der Gesetzgeber bereits von der durch das MoPeG geschaffenen Öffnungsklausel Gebrauch gemacht. So ist sowohl für Steuerberater als auch für Wirtschaftsprüfer das Erfordernis der Berufung auf eine Treuhandtätigkeit entfallen, um als OHG oder KG ins Handelsregister eingetragen zu werden. Auch Rechtsanwälten stehen nach § 59b Abs. 2 S. 1 BRAO nun sämtliche „*Gesellschaften nach deutschem Recht einschließlich der Handelsgesellschaften*“ zur Verfügung. Interessanterweise sind die Änderungen des StBerG, der WPO und der BRAO bereits zum 1.8.2022, also lange vor dem Startschuss des MoPeG am 1.1.2024, in Kraft getreten. Ausweislich der Gesetzesbegründung²⁸² soll mit den Anpassungen im StBerG und der BRAO nicht nur von der Öffnungsklausel des § 107 Abs. 1 S. 2 HGB-neu Gebrauch gemacht werden, sondern zugleich sollen im Verhältnis zum derzeitigen § 105 HGB spezialgesetzliche Regelungen geschaffen werden, die bereits in der Übergangszeit bis zum Inkrafttreten des MoPeG Anwalts- bzw. Steuer-

²⁷⁷ BGH v. 15.7.2014 – II ZB 2/13, NJW 2015, 61 Rn. 10.

²⁷⁸ Z.B. K. Schmidt, DB 2011, 2477.

²⁷⁹ § 49 Abs. 2 StBerG.

²⁸⁰ § 27 WPO.

²⁸¹ § 59b Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BRAO.

²⁸² Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe, BT-Drucks. 19/27670, 177 und 275; vgl. auch *Wertenbruch*, GmbHR 2021, 1182, 1190.

berater-Handelsgesellschaften ermöglichen. Trotz fehlender Anhaltspunkte in der Gesetzesbegründung zur WPO-Änderung dürfte für Wirtschaftsprüfer nichts anderes gelten.²⁸³

Somit wird mit der umfassenden Ermöglichung einer Freiberufler-GmbH & Co. KG eine ernstzunehmende Alternative zur PartG mbB geschaffen, die lediglich eine Haftungsbeschränkung für Berufsausübungsfehler kennt.²⁸⁴

bb. Beschlussmängelrecht

Derzeit existieren keine gesetzlichen Regelungen über Beschlussmängelstreitigkeiten für Personengesellschaften. Eine analoge Anwendung der aktienrechtlichen Vorschriften ist – jedenfalls durch die Rechtsprechung – nicht anerkannt.²⁸⁵ Mangels gesetzlich kodifizierter Differenzierung zwischen Anfechtungs- und Nichtigkeitsgründen und der fehlenden Vergleichbarkeit der Personenhandelsgesellschaften mit Kapitalgesellschaften können Gesellschafterbeschlüsse, die gegen materiell-rechtliche Vorschriften verstoßen, derzeit nur zur Nichtigkeit führen.²⁸⁶ Diese ist grundsätzlich im Wege einer nicht fristgebundenen Feststellungsklage gegen alle Mitgeschafter geltend zu machen.²⁸⁷ Da auch der kleinste Beschlussmangel²⁸⁸ die gravierende Rechtsfolge der Nichtigkeit nach sich zieht, ist das derzeitige Beschlussmängelrecht der Personenhandelsgesellschaften unbefriedigend und führt zu Rechtsunsicherheit.²⁸⁹

²⁸³ *Wertenbruch*, in Schäfer (Hrsg.), Das neue Personengesellschaftsrecht, 2022, § 10 Rn. 24a.

²⁸⁴ Zu den Vor- und Nachteilen beider Gesellschaftsformen *Wertenbruch*, in Schäfer (Hrsg.), Das neue Personengesellschaftsrecht, 2022, § 10 Rn. 13 ff.

²⁸⁵ Vgl. zum derzeitigen Beschlussmängelrecht der Handelsgesellschaften *Böttcher*, in BeckOGK, Stand: 1.11.2022, § 119 HGB Rn. 156 ff.

²⁸⁶ *Enzinger*, in Münchener Kommentar zum HGB, 5. Aufl. 2022, § 119 HGB Rn. 100.

²⁸⁷ BGH v. 1.3.2011 – II ZR 83/09, NJW 2011, 2578 Rn. 19.

²⁸⁸ Lediglich für Verstöße gegen Verfahrens- und Ordnungsvorschriften gibt es Sonderregeln, *Grunewald*, in Schäfer (Hrsg.), Das neue Personengesellschaftsrecht, 2022, § 5 Rn. 10.

²⁸⁹ *Enzinger*, in MüKo HGB, 5. Aufl. 2022, § 119 Rn. 100.

Durch das MoPeG wird für die OHG und KG²⁹⁰ ein eigenes Beschlussmängelrecht in den §§ 110 bis 115 HGB-neu implementiert.²⁹¹ Nach dem Regelungsvorbild der §§ 241 ff. AktG unterscheidet dieses zwischen anfechtbaren und nichtigen Beschlüssen. In Anfechtungsfällen führt § 112 HGB-neu eine materiell-rechtliche Klagefrist ein und dient somit der Rechtssicherheit. Nichtig ist ein Beschluss nur noch, wenn er gegen unverzichtbare Vorschriften verstößt (§ 110 Abs. 2 HGB-neu).

Der Mauracher Entwurf hatte das Beschlussmängelrecht noch im BGB vorgesehen.²⁹² Da das Anfechtungsmodell jedoch Mindestanforderungen an die Formalisierung des Beschlussverfahrens und damit einen Professionalisierungsgrad erfordere, der bei der gebotenen typisierenden Betrachtung bei den GbRs eher nicht zu erwarten sei, wurde es schließlich nur für die OHG und KG eingeführt.²⁹³ Für die GbR bleibt es damit dabei, dass Beschlussmängel grundsätzlich zur Nichtigkeit führen. Jedoch kann der Gesellschaftsvertrag ein Anfechtungsmodell nach dem Vorbild der §§ 110–115 HGB-neu vorsehen.²⁹⁴

c. Umwandlungen

aa. Statuswechsel

Der Formwechsel von einer Personengesellschaftsform zu einer anderen (= homogener Formwechsel) vollzieht sich stets identitätswahrend und außerhalb des UmwG.²⁹⁵ Mit der Einführung des Gesellschaftsregisters für rechtsfähige GbRs durch das MoPeG entschied sich der Gesetzgeber jedoch erstmals dazu, den Wechsel einer Personengesellschaft von einem Register in ein anderes zu regeln. § 707c Abs. 1 BGB-neu bezeichnet diesen registerrechtlichen Vorgang der Umtragung als „*Statuswechsel*“. Hiervon zu unterscheiden ist der materiell-rechtliche Wechsel der Rechtsform an sich, der sich auch unabhängig von einer registerrechtlichen Erfassung vollziehen

²⁹⁰ § 161 Abs. 2 HGB-neu.

²⁹¹ BT-Drucks. 19/27635, 227.

²⁹² Vgl. §§ 714a–714e BGB in der Fassung des Mauracher Entwurfs.

²⁹³ BT-Drucks. 19/27635, 228.

²⁹⁴ BT-Drucks. 19/27635, 228.

²⁹⁵ Vgl. § 190 Abs. 2 UmwG.

kann.²⁹⁶ Der Statuswechsel ist nach dem MoPeG in § 707c BGB-neu sowie den §§ 106 Abs. 3–5, 107 Abs. 2 und 3 HGB-neu geregelt.²⁹⁷

bb. Öffnung des UmwG für die eGbR

GbRs sind bislang keine Rechtsträger, die umfassend an Umwandlungen beteiligt sein können, weil das UmwG die Beteiligungsfähigkeit derzeit nur den Personenhandelsgesellschaften zuschreibt.²⁹⁸ Eine GbR kommt hingegen nur als Zielrechtsform eines Formwechsels in Betracht (§ 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG). Diese weitgehende Aussparung der GbR durch den Gesetzgeber des UmwG 1995 könnte zunächst an dem vor der *Weißes-Ross-Entscheidung*²⁹⁹ noch verbreiteten Verständnis gelegen haben, dass es sich bei der GbR um eine nicht rechtsfähige Gesamthand handelt, die daher nicht als Rechtsträger im Sinne des UmwG in Betracht kommt.³⁰⁰ Hiermit ist jedoch nicht erklärt, warum die GbR dann als „Rechtsträger“ im Katalog des § 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG enthalten ist.³⁰¹ Entscheidend für die unterlassene Einbeziehung dürfte jedenfalls auch die fehlende Registerpublizität der GbR

²⁹⁶ Z.B. von einer eGbR, deren Gewerbebetrieb nach § 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe wird, zur OHG. Aus der eGbR wird in diesem Fall bereits kraft Gesetzes eine OHG (§ 105 Abs. 1 HGB-neu); der Wechsel der Gesellschaft in das Handelsregister (Statuswechsel) ist eine sich hieraus ergebende Verpflichtung (§ 106 Abs. 3 HGB-neu), wirkt aber nicht konstitutiv.

²⁹⁷ Ausführliche Besprechung des Regierungsentwurfs bei *Noack/Göbel*, GmbHR 2021, 569.

²⁹⁸ § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG (Verschmelzung); § 122b Abs. 1 Nr. 2 (grenzüberschreitende Verschmelzung); § 124 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG (Spaltung); § 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG (Formwechselnder Rechtsträger beim Formwechsel).

²⁹⁹ BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.

³⁰⁰ So *Schollmeyer*, in Schäfer (Hrsg.), Das neue Personengesellschaftsrecht, 2022, § 12 Rn. 5 unter Verweis auf BT-Drucks. 12/6699, 71: „Unter ‚Rechtsträger‘ wird dabei wie bisher im Recht der Bundesrepublik Deutschland der Vollinhaber eines Rechts verstanden.“

³⁰¹ Entsprechend bereits bei Inkrafttreten des UmwG 1995 dem „geltenden Recht“, vgl. BT-Drucks. 12/6699, 138 und §§ 21, 22, 24 UmwG 1969.

gewesen sein.³⁰² Die praktisch nicht existente Umwandlungsfähigkeit der GbR wurde vielfach kritisch gesehen.³⁰³

Das MoPeG ebnet nun den Weg der fakultativen Registerpublizität³⁰⁴ der rechtsfähigen Gesellschaft. Daher erschien es nur konsequent und entsprach „*einer langjährigen Forderung in Wissenschaft und Praxis*“³⁰⁵, dass bereits der Mauracher Entwurf eine umfassende Öffnung des Umwandlungsrechts für die eGbR vorsah. Die vorgeschlagenen Anpassungen des UmwG wurden, ohne im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens nennenswerte Änderungen zu erfahren, in das MoPeG übernommen.³⁰⁶

Die eGbR wird in den Katalog des § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG-neu aufgenommen, wodurch sie zukünftig auf beiden Seiten einer Verschmelzung beteiligt sein kann. Aufgrund der Verweisung des § 124 UmwG auf § 3 UmwG kann sich die eGbR künftig auch an einer Spaltung beteiligen.

Der Erste Abschnitt des Zweiten Buchs Zweiter Teil des UmwG (Verschmelzung unter Beteiligung von Personengesellschaften) wurde umstrukturiert. Vorangestellt wird ein Erster Unterabschnitt (§§ 39–39f UmwG-neu), der die besonderen Verschmelzungsvoraussetzungen unter Beteiligung von GbRs regelt und diese als Grundtypus der Personengesellschaftsverschmelzung festlegt, auf die die Regelungen für andere Personengesellschaften (Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften) verweisen.

Als (aktiv) formwechselnder Rechtsträger kommt nach dem MoPeG nun auch die eGbR in Betracht (§ 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG-neu). Die bereits nach derzeit geltendem Recht bestehende Möglichkeit eines Formwechsels in eine GbR wird hingegen eingeschränkt. Zukünftig bleibt auch diese Umwandlung – wie der gesamte Zugang zum UmwG – den eGbRs vorbehalten (§ 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG-neu). Bei grenzüberschreitenden Umwandlungen nach

³⁰² *Marsch-Barner/Oppenhoff*, in Kallmeyer, UmwG, 7. Aufl. 2020, § 3 UmwG Rn. 5.

³⁰³ Bereits zum Diskussionsentwurf des UmwG 1995 *K. Schmidt*, ZGR 1990, 580, 591; *Lutter*, ZGR 1990, 392, 399; siehe auch *Winter*, in Schmitt/Hörtnagl, UmwG, 9. Aufl. 2020, § 3 Rn. 13 ff.

³⁰⁴ §§ 707 bis 707d BGB-neu.

³⁰⁵ BMJV (Hrsg.), Mauracher Entwurf für ein Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, 2020, 190.

³⁰⁶ *Schollmeyer*, in Schäfer (Hrsg.), Das neue Personengesellschaftsrecht, 2022, § 12 Rn. 3 mit Verweis auf die wenigen redaktionellen Änderungen durch den Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz, BT-Drucks. 19/30942, 111 f.

der sog. Mobilitätsrichtlinie 2019 sind im Wesentlichen nur Körperschaften im EU-/EWR-Gebiet zugelassen. Das sog. UmRUG v. 22.2.2023, das ab 1.3.2023 gilt und die Mobilitätsrichtlinie in das deutsche UmwG umsetzt, spart Personengesellschaften aus. Dies ist der Tatsache geschuldet, dass Personengesellschaften im Europäischen Ausland und auch weltweit insgesamt wenig verbreitet sind.³⁰⁷ Insgesamt scheint die Personengesellschaft ein „Stiefkind des europäischen Gesellschaftsrechts“ zu sein.³⁰⁸

3. Keine Grundreformierung der Mitunternehmerbesteuerung beabsichtigt

Bereits nach Veröffentlichung des Mauracher Entwurfs kamen Bedenken hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen der gesellschaftsrechtlichen „Abschaffung“ des Gesamthandsprinzips auf. Drohte „*faktisch die größte Unternehmenssteuerreform aller Zeiten aufseiten der Personengesellschaften*“?³⁰⁹ Festzuhalten ist: Das MoPeG selbst enthält keinerlei steuerliche Regelungen, und zwar weder im Ertragsteuerrecht noch in anderen Steuerrechtsbereichen.

a. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Gesamthand

aa. Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Zur besseren Einordnung der die Vermögensstruktur der Personengesellschaften betreffenden Gesetzesänderungen lohnt sich ein kurzer historischer Abriss.³¹⁰

Der erste Entwurf des BGB qualifizierte die GbR (angelehnt an die römischrechtliche *societas*) noch als reines Schuldverhältnis.³¹¹ Die Gesellschafter hätten gemeinsames Bruchteilseigentum an einzelnen Vermögensgegenständen bilden können, jedoch ohne dass der einzelne Gesellschafter in sei-

³⁰⁷ Vgl. *Prinz*, in *Prinz/Desens* (Hrsg.), *Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht*, 2. Aufl. 2023, Rz. 1.9.

³⁰⁸ So zutreffend *Schön*, *ZHR* 187 (2023), 123, 124.

³⁰⁹ Verneinend *Wertenbruch*, *GmbHR* 2020, R196, R197; kritischer *Schall*, *NZG* 2021, 494; *Heinze*, *DStR* 2020, 2107.

³¹⁰ Siehe hierzu *Habersack*, *ZGR* 2020, 539, 542 ff.; *Schäfer*, in *MüKo BGB*, Band 7, 8. Aufl. 2020, § 705 Rn. 301 ff.

³¹¹ *Habersack*, *ZGR* 2020, 539, 542.

ner Verfügungsmacht über seinen Bruchteil (dinglich) beschränkt gewesen wäre.³¹² Erst in der zweiten Kommission wurde der GbR mit den §§ 718, 719 BGB das Vermögensprinzip der Gesamthand praktisch im letzten Moment „darüber gestülpt“.³¹³ Mit diesen Regelungen sollten die dem Gesellschaftszweck dienenden Vermögensgegenstände als Sondervermögen ausgestaltet werden und durch die gesamthänderische Bindung dem Zugriff einzelner Gesellschafter und deren Privatgläubiger entzogen werden.³¹⁴

Die lange herrschende traditionelle Gesamthandslehre beschränkte den Regelungsgehalt auf genau dies: die Schaffung eines gemeinschaftlichen Sondervermögens, das als reines Zuordnungsobjekt den Gesellschaftern zugewiesen blieb, jedoch der gesamthänderischen Bindung unterlag. Zuordnungsobjekt waren also die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit.³¹⁵ Berufen konnte sich diese Lehre insbesondere auf die Vertretungsregelung des § 714 BGB, nach der die geschäftsführenden Gesellschafter „die anderen Gesellschafter“ (und nicht die Gesellschaft) vertreten, sowie auf die explizite Anordnung der Rechtsfähigkeit der Personenhandelsgesellschaften in § 124 HGB.

Bereits vor Verabschiedung des BGB wurde jedoch im wissenschaftlichen Schrifttum auch ein anderer Ansatz vertreten, der in den 1970er Jahren von *Flume* aufgegriffen und wesentlich mitgeprägt wurde.³¹⁶ Nach dieser „Gruppen“-Lehre ist die gesellschaftsrechtliche Gesamthand nicht nur Zuordnungsobjekt (Sondervermögen der Gesellschafter), sondern die Gesamthand (als die zu einer Gruppe verbundenen Gesellschafter) ist auch Zuordnungsobjekt für das Gesellschaftsvermögen und kann als solche am Rechtsverkehr teilnehmen.³¹⁷ Wesentlicher Vorteil dieser Auffassung war, dass der Personenverband unabhängiger von seiner jeweiligen Zusammensetzung wurde.³¹⁸ Die *Weißes-Ross-Entscheidung* des BGH wird von Vertretern dieser Auffassung als endgültiger Durchbruch der Gruppenlehre ver-

³¹² *Schäfer*, in MüKo BGB, Band 7, 8. Aufl. 2020, § 705 Rn. 301.

³¹³ *Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts Bd. I/1, 1977, S. 3 f., zit. in BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341, juris Rn. 6.

³¹⁴ *Schäfer*, in MüKo BGB, Band 7, 8. Aufl. 2020, § 705 Rn. 301.

³¹⁵ Vgl. *Schäfer*, in MüKo BGB, Band 7, 8. Aufl. 2020, § 705 Rn. 304 m.w.N.

³¹⁶ *Flume*, ZHR 136 (1972), 177.

³¹⁷ Vgl. *Schäfer*, in MüKo BGB, Band 7, 8. Aufl. 2020, § 705 Rn. 306.

³¹⁸ *Schäfer*, in MüKo BGB, Band 7, 8. Aufl. 2020, § 705 Rn. 306.

standen.³¹⁹ Denn auch der BGH entschied in seinem Grundsatzurteil vom 29.1.2001: Die (Außen)Gesellschaft bürgerlichen Rechts besitzt Rechtsfähigkeit, soweit sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet. Zur Begründung bezog der BGH sich ausdrücklich auf die „*deutsch-rechtliche Gesamthandslehre des 19. Jahrhunderts*“, die „*maßgeblich von Flume [...] in die moderne Diskussion eingeführt [wurde] und [sich] im neueren Schrifttum weitgehend durchgesetzt [hat]*“.³²⁰ Zur Abgrenzung von den juristischen Personen wurde diese Rechtsfähigkeit häufig als *Teilrechtsfähigkeit* betitelt.³²¹ Die Gesellschaft könne im Rechtsverkehr nach außen auftreten; *eigentlicher* Rechtsträger bleibe aber die Gesamtheit aller Gesellschafter.³²²

Welche Bedeutung der Rechtsfigur „Gesamthand“ noch zukam, nachdem mit dem „höchstrichterlichen Segen“ an der (Teil-)Rechtsfähigkeit der Außen-GbR keinerlei Zweifel mehr bestanden, wurde zum Diskurs in der Fachwelt. Einzelne Mitglieder der MoPeG-Expertenkommission sahen *de lege ferenda* keinen hinreichenden Bedarf für eine Abschaffung des Gesamthandsprinzips; die §§ 718–720 BGB sollten nach wie vor maßgebend für die Strukturierung des Gesellschaftsvermögens und dessen gesamthänderische Bindung bleiben.³²³ Andere hielten zumindest die vorgenannten Vorschriften für überholte Überbleibsel der traditionellen Gesamthandslehre, die einer Anpassung bedürfen.³²⁴ Nach der Gegenauffassung ist das Gesamthandsprinzip durch Anerkennung der Rechtsfähigkeit der GbR in Gänze funktionslos geworden;³²⁵ es wäre irritierend, das Vermögen nicht nur der Gesellschaft,

³¹⁹ Schäfer, in MüKo BGB, Band 7, 8. Aufl. 2020, § 705 Rn. 307.

³²⁰ BGH v 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341, juris Rn. 6.

³²¹ Der BGH benutzt den Begriff der Teilrechtsfähigkeit in seinem Urteil nicht; kritisch hierzu *Escher-Weingart*, WM 2022, 2297, 2299 f.

³²² *Escher-Weingart*, WM 2022, 2297, 2299 f.

³²³ Schäfer, in MüKo BGB, Band 7, 8. Aufl. 2020, § 705 Rn. 303; Abschaffung „*überflüssig, wenn nicht sogar ein grober Fehler*“, *Altmeppen*, NZG 2020, 822; *Habersack*, ZGR 2020, 539, 547 ff.; *Roth*, in Hopt, HGB, 42. Aufl. 2023, § 124 Rn. 1–1b.

³²⁴ *K. Schmidt*, ZHR 177 (2013), 712, 727; Befürwortung einer Beseitigung der §§ 718, 719, 738 Abs. 1 S. 1 BGB „*unter Verzicht auf materielle Rechtsänderung*“, *K. Schmidt*, ZHR 180 (2016), 411, 416 f.

³²⁵ *Fleischer*, DStR 2021, 430, 435; „*da sich gesamthänderische Vermögensbindung Rechtsfähigkeit des Personenverbands richtigerweise gegenseitig ausschließen*“, *Servatius*, GbR, 2023, § 713 BGB Rn. 2.

sondern zugleich den Gesellschaftern (als Gesamthändern) zuzuweisen³²⁶. Der Begriff Gesamthand sei jedenfalls im Gesellschaftsrecht „verbrannt“, da er angesichts der Diskussion zwischen traditioneller Gesamthandslehre und Gruppenlehre nicht einheitlich verstanden wurde.³²⁷ Aus legislativer Sicht ist allerdings zu konstatieren: Der gesellschaftsrechtliche Gesamthandsbegriff wurde vom Gesetzgeber beseitigt und durch eine eigene Rechtsträgerschaft der GbR ersetzt.

bb. Personenhandelsgesellschaften

Trotz der scheinbar klaren Regelung in § 124 Abs. 1 HGB, dass die OHG unter ihrer Firma u.a. Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen kann, ist die Frage um die Rechtsnatur der Personenhandelsgesellschaften kaum weniger umstritten. Hat die Vorschrift in Bezug auf die Rechtsfähigkeit konstitutive Bedeutung?³²⁸ Oder enthält sie nicht mehr als die Aussage, dass die OHG- oder KG³²⁹-Gesellschafter unter ihrer gemeinsamen Firma am Rechtsverkehr teilnehmen können, wie es bereits § 17 Abs. 2 HGB für den Kaufmann regelt?³³⁰ Sind die Personenhandelsgesellschaften über einen Verweis von § 105 Abs. 3 HGB auf §§ 718, 719 BGB Gesamthand?³³¹ Oder regelt das HGB mit § 124 insoweit „ein anderes“?³³² Die Entstehungsgeschichte zu § 124 HGB (bzw. dessen Vorgängervorschrift des ADHGB) mag tatsächlich darauf hindeuten, dass die Norm die Rechtsfähigkeit nicht regeln wollte.³³³

Deutlich wird jedenfalls: Die Fragen, die sich zur Rechtsnatur und Vermögensstruktur bei den Personenhandelsgesellschaften stellen, sind zumindest seit der Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Außen-GbR ähnlich. Sie

³²⁶ *Bachmann*, NJW 2021, 3073, 3075.

³²⁷ *Wertenbruch*, GmbHR 2021, 1, 2.

³²⁸ *Bachmann*, FR 2022, 709, 710.

³²⁹ § 161 Abs. 2 HGB.

³³⁰ *Gummert*, in Gummert/Weipert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 1, 5. Aufl. 2019, GbR § 17 Rn. 16.

³³¹ *Schäfer*, in MüKo BGB, Band 7, 8. Aufl. 2020, § 705 Rn. 302 f; so wohl auch BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, NJW 2006, 2757 Rn. 118; v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DSStR 2017, 1094 Rn. 113.

³³² *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53, 54: „Sonderregelungen zu §§ 718, 719 BGB in § 124 HGB“.

³³³ Vgl. *Gummert*, in Gummert/Weipert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 1, 5. Aufl. 2019, GbR § 17 Rn. 17.

betreffen das Verhältnis zwischen Gesamthandsprinzip und (Teil)Rechtsfähigkeit. Angesichts der Strukturgleichheit der OHG und der (Außen-)GbR³³⁴ ist ein entsprechender Gleichlauf auch konsequent. Ein Unterschied bleibt allerdings: Bislang ging es um die Auslegung des im BGB definierten Gesamthandsbegriffs durch Rechtsprechung und Lehre; ab 1.1.2024 besteht dagegen eine neue und geänderte Gesetzeslage mit der eigenen Rechtsträgerschaft der Personengesellschaft, die dann zukünftig von der Rechtsprechung anzuwenden und auszulegen ist.

cc. Abschaffung des Gesamthandsprinzips durch das MoPeG?

Der Gesetzgebungsprozess hin zum MoPeG ist jedenfalls durchzogen von mehr oder weniger deutlich formulierten Distanzierungen vom Gesamthandsprinzip. Stellte der Mauracher Entwurf noch etwas „*geheimnisvoll*“³³⁵ fest, dass mit der Streichung der §§ 718, 719 BGB das Gesellschaftsvermögen nicht mehr den Gesellschaftern zur gesamten Hand, sondern der Gesellschaft selbst gehören soll,³³⁶ so spricht die spätere Regierungsbegründung in Bezug auf das Gesamthandsprinzip ausdrücklich von „*Verzicht*“³³⁷ und „*Abkehr*“³³⁸.

Andererseits sollte mit dem MoPeG auch die Rechtsprechung zur Rechtsfähigkeit der Außen-GbR gesetzlich nachvollzogen werden,³³⁹ wobei sich diese doch gerade auf *Flumes* modernes Gesamthandsverständnis in Form der Gruppenlehre bezogen hatte³⁴⁰. Wollte der Gesetzgeber also womöglich nur die traditionelle Gesamthandslehre abschaffen? Oder hat er die Rechtsprechung mit gänzlicher Abschaffung des Gesamthandsprinzips „*überschießend*“ umgesetzt?³⁴¹

Mit dem Vorstehenden erklärt sich, warum einige das MoPeG als den Abschied von der Lehre der Gesamthandsgesellschaft erachten, während

³³⁴ „Holz vom selben Stamm“, *K. Schmidt*, ZHR 177 (2013), 712, 722.

³³⁵ *Schäfer*, in Schäfer (Hrsg.), Das neue Personengesellschaftsrecht, 2022, § 1 Rn. 15.

³³⁶ Mauracher Entwurf (Fn. XX 251), 87 f.

³³⁷ Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, 106.

³³⁸ Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, 144.

³³⁹ Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, 125.

³⁴⁰ *Schall*, ZIP 2020, 1443, 1445.

³⁴¹ So bereits zum Mauracher Entwurf *Schall*, ZIP 2020, 1443, 1445.

andere im Gegenteil die Übernahme dieser Lehre in das Gesetz erkennen wollen.³⁴² Klar ist jedenfalls Folgendes: Auf eine Gesamthandslehre kommt es nach dem MoPeG nicht mehr an, um die Rechtsfähigkeit der GbR zu erklären. Sie ergibt sich für die sog. rechtsfähige³⁴³ Gesellschaft eindeutig aus § 705 Abs. 2, § 713 BGB-neu. Das Gesellschaftsvermögen soll dinglich (nur noch) der Gesellschaft selbst zuzuordnen sein.³⁴⁴ Das Recht der Personengesellschaften nähert diese den juristischen Personen an,³⁴⁵ sodass man sich die Frage nach den Auswirkungen auf die vom Dualismus geprägte Unternehmensbesteuerung stellen muss.

b. Ertragsteuerliche Implikationen

Die knapp 100-seitige Regierungsbegründung zu den Änderungen des BGB durch das MoPeG gab der Diskussion um die steuerlichen Auswirkungen erstaunlich wenig Raum und stellte lediglich in einem kurzen Absatz fest, dass mit den gesellschaftsrechtlichen Neuerungen keine Änderungen an den ertragsteuerlichen Grundsätzen bei der (transparenten) Besteuerung der Personengesellschaften verbunden seien. Soweit in den Steuergesetzen von Gesamthandsvermögen gesprochen werde, sei dies bei rechtsfähigen Personengesellschaften dahingehend zu verstehen, dass damit das Vermögen der Gesellschaft in Abgrenzung zum Vermögen der einzelnen Gesellschafter (Sonderbetriebsvermögen) gemeint sei.³⁴⁶ Im MoPeG selbst sind keinerlei steuerliche Regelungen enthalten.

Selbstredend sind dem „Regelungsgehalt“ einer Gesetzesbegründung jedoch Grenzen auferlegt. Zwar kann sie im Rahmen der Auslegung und Rechtsanwendung eine Rolle spielen, ohne einen objektiven Ansatz im Gesetzeswort-

³⁴² Vgl. *Armbrüster*, in Schäfer (Hrsg.), *Das neue Personengesellschaftsrecht*, 2022, § 3 Rn. 42.

³⁴³ Nach *Escher-Weingart*, WM 2022, 2297, 2300 verweist der Gesetzgeber mit dieser Bezeichnung „ohne Not den Unterschied zwischen Personengesellschaft und juristischer Person“.

³⁴⁴ Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, 103: „Träger des Vermögens [ist] die Gesellschaft selbst“.

³⁴⁵ Gewiss nicht ohne die verbleibenden Unterschiede zu betonen, Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, 106.

³⁴⁶ Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, 107; vgl. *Röder*, DStR 2023, 1085, 1086, wonach angesichts des knappen Zeitrahmens eine vertiefte Befassung mit den Bedenken ein vorläufiges Scheitern des MoPeG zur Folge gehabt hätte.

laut bleibt sie jedoch weitgehend wirkungslos.³⁴⁷ Somit ist zu untersuchen, welche ertragsteuerlichen Auswirkungen die Abschaffung der die gesellschaftsrechtliche Gesamthand regelnden BGB-Normen hat.³⁴⁸

aa. Transparente Mitunternehmerbesteuerung

Die Unternehmensbesteuerung folgt nach geltendem Recht einem dualen System:³⁴⁹ Während Personengesellschaften grundsätzlich transparent besteuert werden, Besteuerungssubjekte der Einkommensteuer also die dahinterstehenden Gesellschafter sind, unterfallen Kapitalgesellschaften unmittelbar selbst der Körperschaftsteuer und die Anteilseigner werden erst bei Ausschüttung besteuert. Die transparente Besteuerung von Personengesellschaften ist in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG angelegt, der durch das MoPeG nicht geändert wurde. Nach dieser Vorschrift gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. Zum Begriff der *anderen Gesellschaft* gehört nach allgemeiner Ansicht auch die GbR, soweit sie ein Gewerbe betreibt.³⁵⁰ Nur für den Fall, dass Personengesellschaften durch das MoPeG zu juristischen Personen würden,³⁵¹ entstünde ein Spannungsverhältnis zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG („*sonstige juristische Personen des privaten Rechts*“). Angesichts der ausdrücklichen Erwähnung von OHG und KG in § 15 EStG erscheint es nahezu ausgeschlossen, dass dieses zugunsten der Körperschaftsteuer aufzulösen wäre; für die gewerbetreibende GbR als „kleine Schwester“ der OHG

³⁴⁷ Vgl. der Redebeitrag von *Wendt* beim 83. Berliner Steuergespräch, wiedergegeben im Diskussionsbericht von *Richter/Welling*, FR 2022, 712, 713.

³⁴⁸ Vgl. *Heinze*, DStR 2020, 2107; *Schall*, NZG 2021, 494; *Kilincsoy*, FR 2021, 248; *Hubert/Stokes*, StuB 2021, 637; *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 2514; *Prinz*, DB 2020, 1766 und FR 2022, 61; *Möhlenbrock/Haubner* FR 2022, 53.

³⁴⁹ Zum Dualismus siehe z.B. *Prinz*, DB 2022, 11 ff.

³⁵⁰ *Bode*, in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Stand: 1.2.2023, § 15 EStG Rn. 311.

³⁵¹ Rechtspolitisch an einem Fortbestand der Unterscheidung zweifelnd *Fleischer*, DStR 2021, 430, 433; mit Tendenz zur Qualifikation der rechtsfähigen Personengesellschaft als juristische Person bereits *K. Schmidt*, ZHR 177 (2013), 712, 722.

dürfte nichts anderes gelten.³⁵² Gewerblich tätige, infizierte und geprägte Personengesellschaften unterliegen nach geltendem Recht nicht der Körperschaftsteuer.

Sowohl *de lege lata* als auch nach Inkrafttreten des MoPeG ist normativer Anknüpfungspunkt der transparenten Mitunternehmerbesteuerung die Gesellschaft und nicht die zivilrechtliche Rechtsfigur der Gesamthand im Spezifischen, sodass die durch das MoPeG intendierten Änderungen des Personengesellschaftsrechts und selbst eine mögliche Abkehr vom Gesamthandsprinzip im Ausgangspunkt keine Strukturänderung der transparenten Mitunternehmerbesteuerung bewirken.³⁵³

bb. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Dualismus der Unternehmensbesteuerung?

Losgelöst von der einfachgesetzlichen Fortgeltung der transparenten Personengesellschaftsbesteuerung stellt sich jedoch die Frage, ob nach einer Abschaffung der Gesamthand als Vermögenszuordnungsprinzip der Dualismus der Unternehmensbesteuerung verfassungsrechtlich noch zu rechtfertigen ist. Konkret geht es darum, ob die unterschiedliche ertragsteuerlichen Besteuerungsstruktur von transparenten Mitunternehmerschaften und nicht-transparenten Kapitalgesellschaften mit Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichheitssatz in Gestalt des Leistungsfähigkeitsprinzips) vereinbar ist.

Das BVerfG hat die duale Unternehmensbesteuerung innerhalb der letzten 20 Jahre in zwei wesentlichen Entscheidungen für gerechtfertigt gehalten.³⁵⁴ In beiden Beschlüssen lieferte nach Auffassung des BVerfG die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern die sachliche Rechtfertigung der unterschiedlichen steuerli-

³⁵² *Osterloh-Konrad*, Gesamthand, Rechtsfähigkeit, Transparenz, in Schön/Stark (Hrsg.), *Zukunftsfragen des Steuerrechts IV*, 2022, 15 f.

³⁵³ Vgl. auch *Prinz*, DB 2022, 11, 02; *Bode*, in Brandis/Heuermann, *Ertragsteuerrecht*, Stand: 1.2.2023, § 15 EStG Rn. 312m; *Hubert*, StuB 2021, 113, 115; Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, ZIP 2021, S3, S5; *Röder*, DStR 2023, 1085, 1087; für die nicht rechtsfähigen (z.B. atypisch stillen) Gesellschaften empfehlen jedoch *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 2514, 2524 einen gesetzlichen Hinweis auf die Fortgeltung des Transparenzprinzips, der laut *Bode*, in Brandis/Heuermann 349, *Ertragsteuerrecht*, Stand: 1.2.2023, § 15 EStG Rn. 312t nur klarstellende Wirkung hätte.

³⁵⁴ BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, NJW 2006, 2757 und v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094.

chen Behandlung von unternehmerischen Tätigkeiten.³⁵⁵ Diese Abschirmung bewirkt, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit entsteht, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt und unabhängig von ihr besteuert werden darf.³⁵⁶ Das Steuerrecht – so das BVerfG – nimmt damit bei der Bestimmung verschiedener Zurechnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich bedenkenfrei die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, nach der bei Personengesellschaften das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern zugerechnet wird (§ 718 BGB), während das Vermögen der Kapitalgesellschaften gegenüber dem Vermögen ihrer Gesellschafter grundsätzlich selbständig ist.³⁵⁷

Angesichts dieser Beschlüsse wurden Zweifel geäußert, ob mit einer Abschaffung der zivilrechtlichen Gesamthand diesen Entscheidungen die Grundlage entzogen wird.³⁵⁸ Dies ist mit der wohl überwiegenden Auffassung zu verneinen.³⁵⁹ Auch mit den Änderungen des MoPeG werden Personengesellschaften nicht zu juristischen Personen.³⁶⁰ Es verbleiben ausreichend Strukturunterschiede zu den Kapitalgesellschaften.³⁶¹ Hierzu gehören

³⁵⁵ BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, NJW 2006, 2757 Rn. 118; v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 112.

³⁵⁶ BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, NJW 2006, 2757 Rn. 118; v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 114.

³⁵⁷ BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, NJW 2006, 2757 Rn. 118; v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 113.

³⁵⁸ *Schall*, NZG 2021, 494; *Bachem*, DStR 2022, 725, 726; *Seer*, StuW 2023, 30, 39 ff; *Müller-Gattermann*, FR 2022, 637.

³⁵⁹ *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53, 54; *Röder*, DStR 2023, 1085, 1087 ff.; *Schwemmer*, StuW 2023, 82, 87; *Bachmann*, FR 2022, 709, 711; *Kahle*, FR 2022, 377, 379 f.; *Stöber*, GmbHR 2022, 967, 970; *Hubert/Stokes*, StuB 2021, 637, 641; Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag, Az. WD 4 – 3000 – 051/21; wohl auch Stellungnahme des Arbeitskreises Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, wobei zu der eigentlichen verfassungsrechtlichen Frage keine Stellung genommen, sondern festgestellt wird: „*Gelingt die Rechtfertigung jetzt, so gelingt sie vermutlich auch künftig [nach MoPeG]*“, ZIP 2021, S3, S7.

³⁶⁰ Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, 106; *Kahle*, FR 2022, 377, 379; *Bachmann*, FR 2022, 709, 711; wesentliches Unterscheidungsmerkmal sei der Grad der rechtlichen Verselbstständigung nach innen, *Hubert*, StuB 2021, 113, 115.

³⁶¹ Vgl. auch *Desens*, GmbHR 2023, 772, 780.

z.B. das Prinzip der Anwachsung (§ 712 BGB-neu), das Prinzip der Selbstorganschaft (§ 720 BGB-neu) oder der Ausschluss des Erwerbs eigener Anteile (§ 711 Abs. 1 S. 2 BGB-neu). Zudem stellte das BVerfG in seinem Beschluss vom 29.3.2017 – neben der oben genannten Vermögensabschirmung – auch auf die bei Personengesellschaften grundsätzlich bestehende persönliche Gesellschafterhaftung (vgl. §§ 721–722 BGB-neu und §§ 126–129, 171 Abs. 1 HGB-neu) und bei Kapitalgesellschaften auf die auf das Gesellschaftsvermögen beschränkte Haftung als weiteres Unterscheidungsmerkmal ab.³⁶² Das BVerfG hatte auch in keinem der Beschlüsse verlautbart, der Dualismus der Unternehmensbesteuerung könne *ausschließlich* auf die genannten Strukturunterschiede (Vermögensabschirmung, Haftung) gestützt werden; es handelte sich mithin nur um *mögliche* Gründe für die unterschiedlichen Besteuerungsregime.³⁶³

Zusammenfassend ist festzuhalten: Die personengesellschaftliche Gesamthandlehre für Personenhandelsgesellschaften und seit der *Weißes-Ross-Entscheidung* auch für die Außen-GbR hat bereits nach geltendem Recht einen Bedeutungsverlust erfahren. Aufgrund dieses Bedeutungsverlustes sind weitere Merkmale – wie bspw. der Umfang der Gesellschafterhaftung – für eine Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft strukturprägend. Die Ansicht, wonach die vom BVerfG erwähnte Abschirmung der Vermögenssphäre kein wesentliches Sachelement der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung darstellt, sondern auch die weiteren Strukturunterschiede die unterschiedliche transparente Besteuerung der Mitunternehmenschaften rechtfertigen kann, dürfte daher vorzugswürdig sein.

cc. Ausdrücklich auf die gesellschaftsrechtliche „Gesamthand“ abstellende Normen

Anders als § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, der als normativer Anknüpfungspunkt der transparenten Mitunternehmerbesteuerung auf eine Gesellschaft und nicht auf eine Gesamthand im Spezifischen abstellt, nimmt das Einkommensteuergesetz an verschiedenen Stellen wortwörtlich Bezug auf den Terminus der „Gesamthand“.

§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 und 2 EStG ordnen für die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem oder in das *Gesamthandsvermögen* einer Mitunternehmenschaft – entgegen den üblichen Realisationsregeln – eine zwingende

³⁶² BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 113.

³⁶³ Vgl. auch *Bachmann*, FR 2022, 709, 711.

Buchwertfortführung ohne Aufdeckung stiller Reserven an. Die Anwendbarkeit dieser ertragsteuerlichen Bewertungsvorschrift nach Aufgabe des personengesellschaftsrechtlichen Gesamthandsprinzips könnte daher zweifelhaft sein.³⁶⁴ Andererseits kann man mit bewährten Auslegungsmethoden zu dem naheliegenden Ergebnis gelangen, dass mit Gesamthandsvermögen das Gesellschaftsvermögen im Gegensatz zum (Sonder-)Betriebsvermögen der Gesellschafter gemeint ist,³⁶⁵ und zwar unabhängig davon, wie die dingliche Zuordnung dieses Gesellschaftsvermögens zivilrechtlich konstruiert ist. Dies belegt schon der unmittelbare begriffliche Zusammenhang zwischen „Gesamthandsvermögen“ und „Mitunternehmerschaft“. Dies in systematischer Zusammenschau mit § 15 EStG, wo der Gesetzgeber die rechtsfähigen Personengesellschaften als Grundtypus der Mitunternehmerschaften festlegt, lässt darauf schließen, dass § 6 Abs. 5 S. 3 EStG mit Gesamthandsvermögen „ganz offensichtlich“ deren Vermögen meint.³⁶⁶ Entscheidend ist, dass die zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter steuerlich den Mitunternehmern zugerechnet werden, was über das Transparenzprinzip in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sowohl vor als auch nach MoPeG – jedenfalls unter steuerlichen Gesichtspunkten – sichergestellt ist.³⁶⁷ Zuletzt wird darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung den § 6 Abs. 5 S. 3 EStG ohnehin schon bei Mitunternehmerschaften ohne zivilrechtliches Gesamthandsvermögen entsprechend anwendet.³⁶⁸ Gleichwohl wird die Rechtfertigung der Buchwertprivilegierung von Wirtschaftsgutsübertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft durch die zunehmende zivilrechtliche Verselbstständigung der Personengesellschaft in Zweifel gezogen.³⁶⁹ Insofern löst die Beendigung der Gesamthandslehre durch das MoPeG Rechts-

³⁶⁴ Heinze, DStR 2020, 2107, 2110.

³⁶⁵ Vgl. Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, 107.

³⁶⁶ Osterloh-Konrad, Gesamthand, Rechtsfähigkeit, Transparenz, in Schön/Stark (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 2022, 19.

³⁶⁷ Stöber, GmbHR 2022, 967, 972.

³⁶⁸ Z.B. bei atypisch stillen Gesellschaften, Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53, 54 mit Verweis auf BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 9; siehe auch Niehus/Wilke, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 6 EStG Anm. 1552.

³⁶⁹ So Wendt, vgl. Tagungsbericht zum 13. Hamburger Forum für Unternehmenssteuerrecht 2023 von Riehm/Naumann, DStR 2023, 1033, 1039 sowie Diskussionsbericht zum 83. Berliner Steuergespräch von Richter/Welling, FR 2022, 712, 713.

unsicherheit in der steuerlichen Praxis bei Personengesellschaften aus, der der Gesetzgeber Rechnung tragen sollte.

Dieses Ergebnis sollte sich auf § 6b Abs. 10 EStG übertragen lassen. Nach § 6b Abs. 10 S. 1 bis 9 EStG können natürliche Personen die durch die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften aufgedeckten stillen Reserven unter bestimmten Voraussetzungen auf bestimmte Wirtschaftsgüter übertragen oder unter bestimmten Voraussetzungen eine Reinvestitionsrücklage bilden. § 6b Abs. 10 S. 10 EStG regelt die entsprechenden Voraussetzungen für zum *Gesamthandsvermögen* von Personengesellschaften gehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften. Auch hier soll es nicht auf ein zivilrechtliches Gesamthandsvermögen, sondern auf eine anteilige Zurechnung – aus steuerlicher Sicht – zu einer natürlichen Person ankommen.³⁷⁰ Auch insoweit löst das MoPeG durchaus neue steuerliche Zweifelsfragen aus.

dd. Vermögensverwaltende Gesellschaften / Bruchteilsbetrachtung

Letztlich bestehen Unsicherheiten hinsichtlich der Zurechnungsregel des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Danach werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Die Beteiligten der Gesamthand werden also (fiktiv) so behandelt, als wären sie nach Bruchteilen beteiligt.³⁷¹ Die Vorschrift ist – wegen der Sonderregelung für Mitunternehmenschaften in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG – nur für die Ertragsbesteuerung vermögensverwaltender Gesellschaften von Relevanz.³⁷²

Vor dem MoPeG wurde überwiegend davon ausgegangen, dass die Anwendbarkeit von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine zivilrechtliche Gesamthand voraus-

³⁷⁰ Stöber, GmbHR 2022, 967, 972; Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53, 54; a.A. anscheinend Marchal, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 1.4.2023, § 6b EStG Anm. 168, wonach Gesellschaften ohne Gesamthandsvermögen (Innengesellschaften) nicht unter § 6b Abs. 10 S. 10 EStG fallen sollen.

³⁷¹ BFH v. 11.3.1992 – II R 157/87, BStBl. II 1992, 543, juris Rn. 16.

³⁷² Z.B. BFH v. 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679, juris. Rn. 20.

setzt.³⁷³ Daher ist zu hinterfragen, ob und inwieweit sich die personengesellschaftsrechtliche Abkehr vom Gesamthandsprinzip auf die in der Vorschrift zum Ausdruck kommende Bruchteilsbetrachtung auswirkt.

Anders als in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG steht die „Gesamthand“ in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht im unmittelbaren begrifflichen Zusammenhang zur Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft³⁷⁴). Daher erscheint das Auslegungsergebnis, dass das Vermögen der Personengesellschaft auch nach dem MoPeG noch unter die Vorschrift zu subsumieren ist, hier nicht gleichsam zwingend. Legt man die Vorschrift jedoch dahingehend aus, dass sie die Bruchteilsbetrachtung für sämtliche personell organisierten Gebilde anordnet, die steuerlich nicht selbst Besteuerungssubjekt oder ein solches der Gewinnerzielung sind, dann könnten auch weiterhin Personengesellschaften erfasst sein. Für ein solches steuerrechtsautonomes Verständnis des Gesamthandsbegriffs in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO spricht, dass sich die Norm auf Rechtsfolgenseite ohnehin vom Zivilrecht abkoppelt, was längerfristig betrachtet aber durchaus zu unerwünschten Rechtsfriktionen führen kann.³⁷⁵

ee. Die BFH-Rechtsprechung des Großen Senats

Neben den offensichtlichen normbasierten Anknüpfungen an das Prinzip der Gesamthand dürfen jedoch auch weitere Auslegungsergebnisse der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur „Steuerlichen Rechtsnatur“ von Personengesellschaften nicht außer Acht gelassen werden. So sind die gesamten Leitentscheidungen des Großen Senats des BFH zur Mitunternehmerbesteuerung von einem „Zusammenspiel“ zwischen Einheit der Personengesellschaft und Vielheit der Gesellschafter geprägt, wobei die Rechtsprechung pragmatisch mal das Einheits-, mal das Vielheitselement in den Vordergrund stellt.³⁷⁶ Die auf der These der annähernden Gleichstellung von Ein-

³⁷³ *Brühl*, in BeckOK AO, Stand: 11.4.2023, § 39 Rn. 426; vgl. auch BFH v. 11.3.1992 – II R 157/87, BStBl. II 1992, 543, juris Rn. 16: „Durch diese Regelung wird das privatrechtliche Institut der Gesamthand [...] in einer Weise wirtschaftlich ausgedeutet“ [...].“; *Koenig*, in Koenig, Abgabenordnung, 4. Aufl. 2021, § 39 Rn. 68: „Von diesem traditionellen [zivilrechtlichen] Grundverständnis geht § 39 II Nr. 2 aus [...]“.

³⁷⁴ Vgl. § 15 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG.

³⁷⁵ *Osterloh-Konrad*, in Schön/Stark (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 2022, 20.

³⁷⁶ *Prinz*, FR 2013, 1, 2; Darstellung der historischen Rechtsprechungsentwicklung z.B. bei *Blischke*, Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht, 2020.

zel- und Mitunternehmer beruhende Auslegung kommt bspw. in der Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel und der Anwendung der Drei-Objekte-Grenze zum Ausdruck, wonach Immobilientransaktionen der Personengesellschaft als sog. Zählobjekte dem Gesellschafter für die Beurteilung seiner Einkunftsart „zugerechnet“ werden.³⁷⁷ Die Einheitsbetrachtung war demgegenüber u.a. im Beschluss zur doppelstöckigen Personengesellschaft prägend.³⁷⁸ Mit dem MoPeG und der gesellschaftsrechtlichen Manifestierung der eigenen Rechtsträgerschaft der Personengesellschaften unterliegt ab 1.1.2024 jede Anwendung der Vielheitsbetrachtung einem erhöhten Begründungsaufwand.³⁷⁹ Dies betrifft auch § 10a GewStG, zu dem der BFH bisher vertritt, dass das Ausscheiden eines Personengesellschafters zum anteiligen Verlustuntergang führt. Der Große Senat begründete dies damit, dass Träger des Unternehmens die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit sind und nicht die Gesellschaft selbst sei.³⁸⁰ Auf eine gesamthänderische Berechtigung am Gesellschaftsvermögen kann die Unternehmensträgerschaft der Gesellschafter künftig jedenfalls nicht mehr ernsthaft gestützt werden.

³⁷⁷ BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

³⁷⁸ BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691: Mitunternehmer der Personengesellschaft ist die Ober-Personengesellschaft und nicht deren Gesellschafter. Die Entscheidung hat die Ergänzung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG für mehrstöckige Personengesellschaften ausgelöst (Nichtanwendungsgesetzgebung).

³⁷⁹ Vgl. *Kilincsoy*, FR 2021, 248, 252: Ansatz der Vielheit der Gesellschafter künftig als Ausnahme einzustufen.

³⁸⁰ BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616.

4. Weitere steuerliche Aspekte des MoPeG

a. Grunderwerbsteuer

aa. Steuervergünstigungen und Sperrfristen

Die personengesellschaftsrechtliche Abkehr vom Gesamthandsprinzip führt zur berechtigten Frage, ob Personengesellschaften noch die Möglichkeit haben, die grunderwerbsteuerlichen Vergünstigungsvorschriften der §§ 5 und 6 GrEStG in Anspruch zu nehmen.

Personengesellschaften und andere Gesamthandsgemeinschaften sind nach ständiger Rechtsprechung „selbstständige Rechtsträger“ im Sinne des GrEStG.³⁸¹ Diese Rechtsträgerschaft ist im GrEStG zwar nicht ausdrücklich geregelt, jedoch seit jeher in § 1 Abs. 3 sowie auch in Abs. 2a und 3a GrEStG vorausgesetzt.³⁸² Sie betrifft insbesondere auch solche Gesamthandsgemeinschaften, die nach zivilrechtlichen Grundsätzen zweifelsohne keine Rechtsfähigkeit besitzen (z.B. eine Erbengemeinschaft, wenn diese ein zum Nachlass gehörendes Grundstück veräußert).³⁸³ Folge dieser selbstständigen Rechtsträgerschaft ist, dass eine Durchsicht auf die einzelnen Beteiligten der Gemeinschaft *grundsätzlich* nicht stattfindet. Ein Erwerb von Anteilen an einer grundbesitzenden Gemeinschaft kann also nicht mit einem Erwerb des Grundstücks gleichgesetzt werden.³⁸⁴ Die so theoretisch geschaffene Möglichkeit, Grunderwerbsteuer z.B. durch Übertragung einer Beteiligung an grundbesitzenden Personengesellschaften zu vermeiden, muss daher durch Ergänzungstatbestände (§ 1 Abs. 2a, 3, 3a GrEStG) eingeschränkt werden.

Auf der anderen Seite führt die selbstständige Rechtsträgerschaft der Gesamthandsgemeinschaften dazu, dass Übertragungen von Grundstücken durch einen Gesamthänder auf die Gesamthand – und umgekehrt – uneingeschränkt der Grunderwerbsteuer unterliegen würden. Zur Vermeidung einer unbefriedigenden Härte wird die Steuer jedoch gem. § 5 GrEStG (Übergang auf eine Gesamthand) und § 6 GrEStG (Übergang von einer Gesamthand) unter bestimmten Voraussetzungen, insbesondere soweit sich die wirtschaftliche Berechtigung des Gesamthänders am Grundstück nicht verändert, nicht

³⁸¹ RFH v. 19.4.1923 – Gr. S. 4/22, RFHE 12, 76; BFH v. 24.4.2013 – II R 17/10, BStBl. II 2013, 833, juris Rn. 12 m.w.N.

³⁸² Pahlke, in Pahlke, GrEStG, 7. Aufl. 2023, § 1 Rn. 63.

³⁸³ BFH v. 12.2.2014 – II R 46/12, BStBl. II 2014, 536.

³⁸⁴ Joisten, in Pahlke, GrEStG, 7. Aufl. 2023, § 1 Rn. 401.

erhoben, was wirkungsmäßig eine komplette oder partielle Steuerbefreiung darstellt.³⁸⁵ Die Nichterhebung der Steuer ist mit zehnjährigen Sperrfristen verknüpft, innerhalb derer sich die Berechtigung des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand nicht verringern darf (§ 5 Abs. 3 S. 1, § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG).

Da die §§ 5 und 6 GrEStG nicht auf eine Rechtsform, sondern rechtsformübergreifend auf das Vermögensprinzip der Gesamthand abstellen, wird die Inanspruchnahme der grunderwerbsteuerlichen Vergünstigung bei einer Personengesellschaft auf Erwerber- bzw. Veräußererseite nach Inkrafttreten des MoPeG als ernstlich gefährdet angesehen.³⁸⁶ Es sei daher davon auszugehen, dass ohne Anpassungen des Gesetzgebers die §§ 5 und 6 GrEStG für Personengesellschaften nicht weiter Bestand haben können, da mit der Abschaffung des Gesamthandprinzips insoweit die zivilrechtliche Grundlage für eine Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG entzogen werde.³⁸⁷ Die Begünstigungstatbestände würden zwar nicht ins Leere laufen, da sie weiterhin Erbengemeinschaften und Gütergemeinschaften erfassen würden, die praktische Relevanz der Begünstigungstatbestände bliebe aber gering.³⁸⁸

Sofern den §§ 5 und 6 GrEStG ein rein zivilrechtliches Gesamthandsverständnis zugrunde liegt, scheint diese Sorge berechtigt.³⁸⁹ Zwar finden sich im GrEStG vereinzelte Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber Personengesellschaft und Gesamthand stets (auch ohne zivilrechtliche Rückendeckung) gleichstellen wollte,³⁹⁰ zwingend erscheint dieses Auslegungsergebnis, das auf einen steuerrechtsautonomen Gesamthandsbegriff hinauslaufen würde,³⁹¹ jedoch nicht. Denn anders als im Ertragsteuerrecht ist dem GrEStG kein übergeordnetes Prinzip zur transparenten Personengesellschaftsbesteuerung zu entnehmen. Im Gegenteil scheint eher die Betrachtung als selbstständiger Rechts-

³⁸⁵ Vgl. *Joisten*, in Pahlke, GrEStG, 7. Aufl. 2023, § 5 Rn. 2.

³⁸⁶ *Heinze*, DStR 2020, 2107, 2108.

³⁸⁷ *Schley*, in Behrens/Wachter, GrEStG, 2. Aufl. 2022, § 5 Rn. 29.1.

³⁸⁸ *Desens*, GmbHR 2023, 772, 775.

³⁸⁹ Gegen eine besondere zivilrechtliche Vorbestimmung der Auslegung des GrEStG *Mörwald*, Ubg 2023, 567, 568.

³⁹⁰ § 1 Abs. 2a S. 7, § 5 Abs. 3 S. 3, § 6 Abs. 3 S. 4 und 5 GrEStG.

³⁹¹ So Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, ZIP 2021, S3, S7; wohl auch *Röder*, DStR 2023, 1085, 1092 f. unter Hinweis auf die erst mit dem KöMoG eingeführten Regelungen für optierende Gesellschaften in den §§ 5, 6 GrEStG.

träger führend, von der lediglich punktuell über „Ergänzungstatbestände“ zur Umgehungsverhinderung³⁹² und Vorschriften zur Vermeidung unbefriedigender Härten³⁹³ abgewichen wird. Mit den Erben- und Gütergemeinschaften würde zudem auch nach Inkrafttreten des MoPeG noch ein sinnvoller – wenn auch geringer³⁹⁴ – Anwendungsbereich für die §§ 5, 6 GrEStG verbleiben.

Zwar könnte man sich grundsätzlich auch mit einer Analogie behelfen,³⁹⁵ allerdings erscheint – neben der Planwidrigkeit der Regelungslücke – fraglich, ob die Sachverhalte „Personengesellschaft“ und (echte) „Gesamthand“ nach dem MoPeG noch hinreichend vergleichbar sind, um eine Analogie zu rechtfertigen. Denn der BFH sieht bisher explizit die dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Vermögen der Gesamthand als Begründung für die Anwendung der §§ 5, 6 GrEStG auf Personen-, aber nicht auf Kapitalgesellschaften an.³⁹⁶ Für eine solche dingliche Mitberechtigung finden sich im Personengesellschaftsrecht des MoPeG keine gesetzlichen Anhaltspunkte mehr; Vermögensträger soll allein die Gesellschaft sein.

Zuletzt wird davor gewarnt, dass das Inkrafttreten der MoPeG-Reform – auch ohne weiteres Zutun der Steuerpflichtigen – laufende Sperrfristen gem. § 5 Abs. 3 S. 1 und § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG gefährden könnte.³⁹⁷ Der Wegfall der Vermögensstruktur „Gesamthand“ zum 31.12.2023 könnte bei Personengesellschaften einem Formwechsel gleichstehen, für den der BFH bereits entschieden hat, dass er als „Verminderung des Anteils am Vermögen einer Gesamthand“ und somit als Sperrfristverstoß zu verstehen ist.³⁹⁸ Eine solche Gesetzesauslegung dürfte im Ergebnis aber unzutreffend sein, zumindest ist gesetzlicher Vertrauensschutz geboten.³⁹⁹

³⁹² § 1 Abs. 2a, 3, 3a GrEStG.

³⁹³ §§ 5, 6 GrEStG.

³⁹⁴ *Desens*, GmbHR 2023, 772, 775.

³⁹⁵ Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, ZIP 2021, S3, S7; a.A. *Schley*, in Behrens/Wachter, GrEStG, 2. Aufl. 2022, § 5 Rn. 12.

³⁹⁶ BFH v. 25.9.2013 – II R 2/12, BStBl. II 2014, 329, juris Rn. 14 m.w.N.; so auch Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 12.11.2018, BStBl. I 2018, 1334, Tz. 1.

³⁹⁷ *Heinze*, DStR 2020, 2107, 2108 f., der dies aber für „verfassungsrechtlich bedenklich“ halten würde.

³⁹⁸ BFH v. 25.9.2013 – II R 2/12, BStBl. II 2014, 329, juris Rn. 27.

³⁹⁹ Vgl. *Desens*, GmbHR 2023, 772, 776; ablehnend auch *Mörwald*, Ubg 2023, 567, 570 f.

Nach alledem ist der Gesetzgeber dringend aufgerufen, noch vor Inkrafttreten des neuen Personengesellschaftsrechts klarzustellen, wie sich die Personengesellschaften zukünftig in das System des GrEStG einfügen sollen. Zu erwägen ist, die Nichterhebungsvorschriften der §§ 5, 6 GrEStG auf Kapitalgesellschaften auszuweiten.⁴⁰⁰ Bei einem konsequenten Übergang von einer zivilrechtlichen Rechtfertigung dieser Begünstigungen zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise wäre dies folgerichtig.

bb. Aktuelle Gesetzesvorhaben

Auch grundlegendere Veränderungen des Grunderwerbsteuerrechts werden zuletzt verstärkt diskutiert.⁴⁰¹ Das BMF hat mit Bearbeitungsstand vom 15.6.2023 den Diskussionsentwurf eines Grunderwerbsteuer-Novellierungsgesetzes (GrEStNG-E) in die Länderabstimmung gegeben. Anlässlich des MoPeG und des damit verbundenen Wegfalls der gesamthänderischen Vermögensbindung bei Personengesellschaften sieht der Entwurf vor, die grunderwerbsteuerlichen Vorschriften rechtsformneutral auszugestalten.⁴⁰² Hierzu sollen die komplexen und rechtsformdifferenzierenden Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG zur Besteuerung von *Share-Deal*-Konstellationen aufgehoben werden. Stattdessen sollen nach einem einheitlichen § 1a GrEStG-E Anteilerwerbe fristenunabhängig besteuert werden, wenn die Gesamtheit der Anteile an einer Grundstücksgesellschaft vereinigt werden. Gestaltungen mit weniger als 100 % der Anteile sollen über die neuen Tatbestandsmerkmale der Erwerbergruppe⁴⁰³ und der Berücksich-

⁴⁰⁰ *Happel*, DStR 2021, 1272, 1278; verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Ungleichbehandlung auch *Röder*, DStR 2023, 1085, 1093; zur beihilferechtlichen Problematik (Art. 107 ff. AEUV) auch im Falle einer Ausweitung auf Kapitalgesellschaften siehe *Desens*, GmbHR 2023, 773, 780 f.

⁴⁰¹ Vgl. Modernisierungsmodell für das Grunderwerbsteuerrecht, Arbeitskreis Grunderwerbsteuer, DStR 2023, 729.

⁴⁰² GrEStNG-E, Seite 1 und 14.

⁴⁰³ Die Qualifizierung als Erwerbergruppe soll diejenigen Fälle der Grunderwerbsteuer unterwerfen, die im bisherigen quotalen System durch Zusammenwirken von mehreren Beteiligten bei Unterschreiten der quotalen Grenzen möglich sind, um die Grunderwerbsteuer zu minimieren (sog. Co-Investor-Fälle), vgl. GrEStNG-E, Seite 21.

tigung des dienenden Interesses⁴⁰⁴ erfasst werden. Hierdurch sollen *Share-Deal*-Konstellationen eingedämmt und auf besteuerswürdige Sachverhalte begrenzt werden.⁴⁰⁵ Das GrEStNG-E sieht außerdem eine integrative Neuordnung der derzeit geltenden Begünstigungsvorschriften in einem einheitlichen § 5 GrEStG-E vor. Der einheitliche Befreiungstatbestand soll die Verknüpfung mit dem Gesamthandskonzept ersetzen und rechtsformunabhängig ausgestaltet werden. Dies sichert die Fortgeltung der Steuerbefreiungen für nach dem 31.12.2023 verwirklichte Erwerbsvorgänge. Den angesprochenen Bedenken, dass Steuerpflichtige durch das Inkrafttreten der MoPeG-Reform gegen laufende Sperrfristen gem. § 5 Abs. 3 S. 1 und § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG verstoßen könnten, begegnet das GrEStNG-E mit einer Übergangsregelung. Die aktuellen Sperrfristen der Befreiungstatbestände sollen mit der Maßgabe weiterhin angewendet werden, dass anstelle des Vermögens der Gesamthand das Gesellschaftsvermögen im Sinne des MoPeG tritt.

Das GrEStNG-E befindet sich noch in der sehr frühen Entwurfs- und Abstimmungsphase. Derzeit ist völlig offen, ob und unter welchen Anpassungen eine Novellierungsinitiative des Grunderwerbsteuerrechts in den Gesetzgebungsprozess eingeführt wird. Denkbar ist auch, dass der Gesetzgeber die derzeitige Struktur der Grunderwerbsteuerlichen Grund- und Ergänzungstatbestände unberührt lässt und lediglich die notwendige Anpassung im Hinblick auf die Befreiungstatbestände vornimmt, um die mit dem MoPeG einhergehenden Unsicherheiten auszuräumen.⁴⁰⁶

Zum Bearbeitungsstand dieser Schrift hat die Bundesregierung den Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) beschlossen. Als einzige Grunderwerbsteuerliche Regelung übernimmt der Regierungsentwurf die Übergangsregelung aus dem GrEStNG-E. „Passive“ Verletzungen laufender Sperrfristen durch Inkrafttreten des MoPeG würden hierdurch vermieden. Gleichzeitig bringt die Regierungsbe-

⁴⁰⁴ Hierunter fallen Anteile, die im Interesse eines Erwerbes oder mindestens eines Mitglieds einer Erwerbergruppe gehalten oder erworben werden. Ein besteuerswürdiger Sachverhalt soll auch dann vorliegen, wenn ein Erwerber oder eine Erwerbergruppe weniger als 100 vom Hundert der Anteile auf sich vereinigt, die übrigen Anteile aber in seinem bzw. ihrem Interesse erworben oder gehalten werden, vgl. GrEStNG-E, Seite 1, 14 und 15.

⁴⁰⁵ GrEStNG-E, Seite 19.

⁴⁰⁶ Zur europa- und verfassungsrechtlichen Vereinbarkeit einer solchen minimalinvasiven Gesetzeslösung vgl. *Desens*, GmbHR 2023, 772, 777.

gründung jedoch auch die klare Auffassung zum Ausdruck, dass die grunderwerbsteuerlichen Vergünstigungen, die auf die Gesamthand abzielen, ab dem 1.1.2024 auf Personengesellschaften nicht mehr anwendbar sind.⁴⁰⁷ Dies wäre ein gewichtiger Kollateralschaden und darf im Lichte der einführenden Ausführungen zur Einführung des MoPeG (steuerliche Verschärfungen seien nicht intendiert) eigentlich nicht ernstlich gewollt sein. Gemeinhin ging man bisher davon aus, dass diese offensichtlichen Unschärfen noch „rechtzeitig“ klargestellt würden.

b. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Nach derzeitigem Stand der Rechtsprechung werden Personengesellschaften für Zwecke des ErbStG als transparent behandelt.⁴⁰⁸ Sie können daher nicht selbst Schenker oder Bedachter sein, sondern es ist auf die dahinterstehenden „Gesamthänder“ abzustellen. Dies hatte die Rechtsprechung nicht immer so gesehen. In einer Entscheidung aus dem Jahr 1988 hatte der II. Senat des BFH noch die Verselbstständigung des Vermögens der Gesamthand im Verhältnis zu den Gesamthändern betont.⁴⁰⁹ Den letzten und bis heute Bestand habende Richtungswechsel zur Transparenzbetrachtung von Personengesellschaften⁴¹⁰ begründete derselbe Senat dann 1994 damit, dass das „*Gesellschaftsvermögen gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter, und nicht etwa Vermögen der Gesellschaft ist*“.⁴¹¹

Für die in der Entscheidung referenzierte dingliche Mitberechtigung der Personengesellschafter entfällt – wie im Beitrag bereits mehrfach betont – mit dem Inkrafttreten des MoPeG die zivilrechtliche Stütze. Droht daher eine erneute Kehrtwende hin zu einer intransparenten Behandlung der Personengesellschaften innerhalb des ErbStG?⁴¹² Die Finanzverwaltung jedenfalls

⁴⁰⁷ BR-Drucks. 433/23, 254.

⁴⁰⁸ Aus der jüngeren Rspr. z.B. BFH v. 30.8.2017 – II R 46/15, BStBl. II 2019, 38, juris Rn. 21 ff.

⁴⁰⁹ „Wie gegenüber Dritten verselbständigt“, BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237, juris Rn. 17.

⁴¹⁰ Darstellung der Rechtsprechungshistorie bei *Osterloh-Konrad*, in Schön/Stark (Hrsg.), *Zukunftsfragen des Steuerrechts IV*, 2022, 20 f.

⁴¹¹ BFH v. 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81, juris Rn. 13 mit Verweis auf § 718 BGB.

⁴¹² Ausführlich zu dieser Frage *Röder*, DStR 2023, 1085, 1090 ff.

scheint am Dualismus zwischen transparenten Personengesellschaften und intransparenten Kapitalgesellschaften festhalten zu wollen.⁴¹³

c. Umwandlungssteuerrecht

Die Öffnung des UmwG für die eGmbH⁴¹⁴ ab 1.1.2024 wirkt sich auch auf die ertragsteuerliche Behandlung von Umwandlungen unter ihrer Beteiligung aus, die im Wesentlichen im UmwStG geregelt sind.

Aufgrund der dynamischen Verweisung⁴¹⁵ des § 1 Abs. 1 S. 1 UmwStG ins UmwG sollte der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG zukünftig auch gelten für

- die *Verschmelzung* einer Körperschaft auf eine eGmbH (§ 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 3–8 UmwStG),⁴¹⁶
- die *Aufspaltung* oder *Abspaltung* des Vermögens einer Körperschaft auf eine eGmbH (§ 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 16 i.V.m. §§ 3–8, 15 UmwStG)⁴¹⁷ und
- den *Formwechsel* einer Kapitalgesellschaft in eine eGmbH (§ 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 9 i.V.m. §§ 3–8 UmwStG). Bereits nach geltendem Recht können Formwechsel in eine GmbH von § 9 UmwStG erfasst sein.

⁴¹³ Vgl. Tagungsbericht zum 13. Hamburger Forum für Unternehmenssteuerrecht 2023 von *Riehm/Naumann*, DStR 2023, 1033, 1039

⁴¹⁴ Siehe oben Abschnitt III.2.c.bb

⁴¹⁵ Die Verweisform (statisch oder dynamisch) ist in Vorschriftentexten grundsätzlich kenntlich zu machen, vgl.: BMJ (Hrsg.), Handbuch der Rechtsförmlichkeit, 3. Aufl. 2008, Rn. 239 ff. Ausdrücklich ist dies in § 1 UmwStG nicht geschehen. Jedoch hat der Gesetzgeber zuletzt durch das KöMoG deutlich gemacht, dass die Verweise in § 1 UmwStG auf das UmwG als dynamische Verweise zu verstehen sind, indem er in § 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwStG das Vollzitat des UmwG mit dem Zusatz „in der jeweils geltenden Fassung“ durch den – auch ansonsten in § 1 UmwStG verwendeten – einfachen Zitiernamen „Umwandlungsgesetz“ ohne Zusatz ersetzt hat. Ausweislich der Gesetzesbegründung sei dies „eine rein redaktionelle Änderung zur Verbesserung der Lesbarkeit“, BT-Drucks. 19/28656, 28; siehe auch *Graw*, in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 1 Rn. 9; UmwStE Tz. 01.04 („in der jeweils geltenden Fassung“).

⁴¹⁶ *Martini*, in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand: 1.5.2023, § 3 UmwStG Rn. 83.

⁴¹⁷ Vgl. auch *Martini*, in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand: 1.5.2023, § 8 UmwStG Rn. 12.

Zukünftig ist dies allerdings nur noch möglich, wenn die formgewechselte Gesellschaft in das Gesellschaftsregister eingetragen wird (§ 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG-neu).

Für den Sechsten bis Achten Teil des UmwStG ergeben sich folgende neue Anwendungsfälle unter Beteiligung einer eGbR, die dort allerdings noch nicht klar adressiert sind:

- die *Verschmelzung, Aufspaltung* oder *Abspaltung* einer OHG, KG oder PartG auf eine eGbR (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 24 UmwStG);
- die *Ausgliederung* von Vermögensteilen einer eGbR auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 i.V.m. §§ 20–23 UmwStG);
- die *Ausgliederung* von Vermögensteilen einer eGbR auf eine OHG, KG, PartG oder eine andere eGbR (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 i.V.m. § 24 UmwStG);
- die *Ausgliederung* von Vermögensteilen einer Körperschaft, OHG, KG oder PartG auf eine eGbR (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 i.V.m. § 24 UmwStG);
- der *Formwechsel* einer eGbR in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 i.V.m. § 25 UmwStG).

Auch nach Inkrafttreten des MoPeG fallen unverändert (und ohne Eintragungserfordernis) in den Anwendungsbereich des UmwStG die *Einbringung von Betriebsvermögen durch Einzelrechtsnachfolge* sowie der *Anteilstausch* unter Beteiligung einer GbR (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 und 5 i.V.m. §§ 20–23 oder § 24 UmwStG).

Der dynamische Verweis des UmwStG auf das UmwG ist bislang allerdings noch lückenhaft. § 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG ist ausdrücklich auf die *Verschmelzung, Aufspaltung* und *Abspaltung* von *Personenhandelsgesellschaften* (OHG, KG) und *Partnerschaftsgesellschaften* begrenzt. Die genannten Umwandlungsarten von eGbR als übertragende Rechtsträger fallen somit (noch) nicht unter das UmwStG. Eine Analogie wird bisher aufgrund der abschließenden Aufzählung in § 1 UmwStG abgelehnt.⁴¹⁸

Dieser partielle Ausschluss der eGbR aus dem UmwStG wäre nach Verabschiedung des MoPeG jedoch systemwidrig und wird kaum beabsichtigt

⁴¹⁸ *Graw*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 1 Rn. 6; *Maetz*, in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand: 1.5.2023, § 1 UmwStG Rn. 9; UmwStE Tz. 01.04.

gewesen sein.⁴¹⁹ Es ist kein Grund ersichtlich, warum die Ausgliederung von Vermögensteilen – als eine im UmwG (§ 123 Abs. 3) vorgesehene Art der Spaltung – einer eGbR vom UmwStG erfasst sein soll (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG), nicht jedoch eine Auf-/Abspaltung oder eine Verschmelzung, auf deren Vorschriften das UmwG für Spaltungen weitgehend verweist (§ 125 S. 1 UmwG). Eine entsprechende Anpassung des UmwStG noch vor dem Inkrafttreten des UmwG-neu ist daher zu erwarten.

d. Auswirkungen auf den Rechtstypenvergleich

Angesichts der Einebnung der vermögensmäßigen Unterschiede zwischen juristischen Personen und Personengesellschaften durch das MoPeG liegt es schließlich nahe, sich die Frage nach möglichen Auswirkungen auf den Rechtstypenvergleich zu stellen.

Zurückzuführen auf die sog. *Venezuela*-Entscheidung des RFH⁴²⁰ dient der Rechtstypenvergleich der Feststellung, ob ein ausländischer Rechtsträger nach dem Leitbild seines Gesellschaftsstatuts mit einem inländischen Rechtsträger vergleichbar ist.⁴²¹ Insbesondere geht es um die Frage, ob die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Personen- oder Kapitalgesellschaft hergestellt werden kann. Bedeutung hat der Rechtstypenvergleich an unterschiedlichen Stellen, insbesondere wenn es um spezifische Anwendungsfragen geht. So erfolgt die für die Anwendung des Umwandlungssteuerrechts erforderliche Prüfung, ob ein ausländischer Vorgang mit einer inländischen Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2 UmwStG vergleichbar ist, auch danach, ob die beteiligten ausländischen Rechtsträger im Rahmen eines Rechtstypenvergleichs mit einem umwandlungsfähigen Rechtsträger inländischen Rechts vergleichbar sind.⁴²² Ein Rechtstypenvergleich ist auch

⁴¹⁹ Vgl. auch *Hörtnagl*, in Schmitt/Hörtnagl, UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 1 Rn. 83, nach dem die Beschränkung auf Personenhandelsgesellschaften im Wortlaut des § 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG schlicht „von der Vorstellung geprägt sein [dürfte], dass nach dem UmwG [in der Fassung vor dem MoPeG] neben PartGes nur OHG und KG als übertragende Rechtsträger an einer Verschmelzung beteiligt sein können“.

⁴²⁰ RFH v. 12.2.1930 – VI A 899/27, RFHE 27, 73.

⁴²¹ Zum Rechtstypenvergleich siehe *Schnittker*, in Wassermeyer/Richter/Schnittker (Hrsg.), Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 3.1.

⁴²² UmwStE Tz. 01.24 ff; *Mückl*, in BeckOK UmwStG, Stand: 1.2.2023, § 1 Rn. 166.

für die Prüfung des persönlichen Anwendungsbereichs der Option zur Körperschaftsbesteuerung bei ausländischen Gesellschaften durchzuführen.⁴²³

Das BMF hat bereits im Schreiben vom 19.3.2004⁴²⁴ rechtstypenprägende Merkmale für die steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten LLC aufgestellt, die der BFH⁴²⁵ (im Ausgangspunkt) übernommen hat. Diese Merkmale sind: Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung, beschränkte Haftung, freie Übertragbarkeit der Anteile, Gewinnzuteilung durch Gesellschafterbeschluss, Kapitalaufbringung, unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft, Gewinnverteilung und formale Gründungsvoraussetzungen.⁴²⁶ Die Kriterien basieren im Ausgangspunkt auf der zivilrechtlichen Ausgestaltung der jeweiligen Gesellschaft, sodass Änderungen insbesondere im Gesellschaftsrecht Auswirkungen auf die Grundsätze des Typenvergleichs haben können.⁴²⁷ Daneben ist die konkrete Statutenfassung der betroffenen Einheit in den Blick zu nehmen. Generell lässt sich hinsichtlich der vorgenannten Kriterien anmerken, dass sie in der Praxis weiterhin einige Zweifelsfragen offenlassen und die Klassifizierung ausländischer Rechtsformen in vielen Fällen mit gewichtigen Unwägbarkeiten besetzt ist. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften eine gewisse Flexibilität sowie gemeinsame Schnittmengen aufweisen, so dass die Abgrenzung „typischer“ Kapitalgesellschaften zu „typischen“ Personengesellschaften häufig alles andere als trennscharf ist.

Das MoPeG berührt zwar einige der genannten Kriterien, beschränkt sich in diesen Bereichen jedoch im Wesentlichen darauf, das geschriebene Personengesellschaftsrecht zu begründen und klarstellende Regelungen zu treffen. So hat – trotz einer nun klaren gesetzlichen Trennung zwischen Geschäftsführung (§ 715 BGB-neu) und Vertretung (§ 720 BGB-neu) im GbR-Recht – der Grundsatz der Selbstorganschaft bei den Personengesellschaften Bestand und dient weiterhin als Unterscheidungskriterium zu den Körperschaften,

⁴²³ BMF v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), BStBl. I 2021, 2212, Rn. 3.

⁴²⁴ BMF v. 19.3.2004, Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company, BStBl. I 2004, 411.

⁴²⁵ BFH v. 22.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263, juris Rn. 20 ff.

⁴²⁶ Zu den Merkmalen im Einzelnen: BMF v. 19.3.2004, Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company, BStBl. I 2004, 411.

⁴²⁷ *Linn/Maywald*, IStR 2021, 825, 827.

bei denen eine Fremddorganschaft durch nicht an der Gesellschaft beteiligten Personen möglich ist.⁴²⁸

Änderungen grundsätzlicherer Natur scheint es nur bei dem Kriterium der Gewinnverteilung zu geben. Bislang galt im GbR-Recht das Kopfprinzip, sofern nicht im Vertrag von diesem abgewichen worden ist (§ 722 Abs. 1 BGB). Auch bei den Personenhandelsgesellschaften war eine Verteilung nach Köpfen im dispositiven Gesetzestext angelegt (§ 121 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB). Hierdurch werde laut BMF der persönliche Einsatz des Gesellschafters einer Personengesellschaft gewürdigt, während bei dem Gesellschafter einer Körperschaft die Stellung als Kapitalgeber im Vordergrund stehe.⁴²⁹ Mit dem MoPeG führt der Gesetzgeber für GbR, OHG und KG als gesetzliche Grundregel einen kapitalistischen Verteilungsschlüssel ein (§ 709 Abs. 3 BGB-neu; §§ 120 Abs. 1 S. 2, 161 Abs. 2 HGB-neu), nur noch äußerst hilfsweise wird nach Kopfteilen verteilt. Bei Lichte betrachtet konnte jedoch auch bisher die Gewinnverteilung nur bedingt als Unterscheidungskriterium zwischen Körperschaft und Personengesellschaft herangezogen werden.⁴³⁰ Denn es entspricht auch bei den Personengesellschaften der üblichen Vertragspraxis, dass die Gesellschafter abweichend von der Pro-Kopf-Gewinnverteilung einen Verteilungsschlüssel nach ihren jeweiligen Beteiligungen wählen. Demgegenüber sind auch bei Kapitalgesellschaften disparitätische Gewinnausschüttungen kein selten anzutreffendes Instrument der Ausschüttungspolitik.⁴³¹

Der Rechtstypenvergleich in seiner bisherigen Form, der ohnehin schon seit längerem in der Kritik steht, sollte zwar durch das MoPeG nicht entscheidend beeinflusst werden.⁴³² Das MoPeG könnte aber zumindest Anlass zu einer konzeptionellen Überprüfung sein. Zumindest eine Anpassung des – durchaus etwas in die Jahre gekommenen – BMF-Schreibens vom 19.3.2004 an

⁴²⁸ *Linn/Maywald*, IStR 2021, 825, 828;

⁴²⁹ BMF v. 19.3.2004, Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company, BStBl. I 2004, 411, Tz. IV.7.

⁴³⁰ Vgl. auch *Linn/Maywald*, IStR 2021, 825, 829, nach denen die Gewinnverteilung nicht weiter zur steuerlichen Typenbestimmung herangezogen werden kann.

⁴³¹ Siehe bereits *Prinz GmbH* 2001, 125, 131; zuletzt BFH v. 28.9.2022 – VIII R 20/20, DB 2023, 37.

⁴³² *Linn/Maywald*, IStR 2021, 825, 830; *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53, 55.

die neuen Rechtsgegebenheiten erscheint sinnvoll.⁴³³ Offen bleibt zudem, ob – angesichts der zunehmenden Emanzipation des Steuerrechts vom Gesellschaftsrecht⁴³⁴ – die Einordnung ausländischer Rechtsträger in das deutsche Steuersystem anhand streng am Gesellschaftsrecht ausgerichteter Kriterienkataloge noch zeitgemäß ist.⁴³⁵

5. Erforderlichkeit eines Steuerbegleitgesetzes

Das ganz große Erdbeben dürfte wie gezeigt auch im Falle eines Inkrafttretens des MoPeG unter dem steuergesetzlichen *Status quo* ausbleiben. Gleichwohl sollte es der Gesetzgeber zur Beseitigung von Rechtsunsicherheit nicht versäumen, die (wenige) verbleibende Zeit bis zum 1.1.2024 zu nutzen, um den Fortbestand der bekannten Besteuerungsprinzipien für Personengesellschaften gesetzlich klarzustellen.⁴³⁶ Handlungsbedarf besteht insbesondere bei der Grunderwerbsteuer. Aber auch die anderen ausdrücklich auf die „Gesamthand“ abstellenden Normen wie § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO oder § 6 Abs. 5 S. 3 EStG sollten systemerhaltend an das MoPeG angepasst werden.

Die Bundesregierung hat am 30.8.2023 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) beschlossen, der auch Anpassungen der AO und anderer Steuergesetze an das MoPeG vorsieht. Die Anwendung der Zurechnungsregel des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO soll durch das Wachstumschancengesetz auf rechtsfähige Personengesellschaften erweitert werden. Soweit die ertragsteuerlichen Gesetze tatbestandlich ausdrücklich auf das Merkmal der Gesamthand abstellen (z.B. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 und 2 EStG, § 6b Abs. 10 EStG), sieht der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes eine Fiktionslösung durch Einführung eines § 39 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 AO-E vor, um möglichen ertragsteuerlichen Implikationen des MoPeG eine Absage zu erteilen. Danach sollen rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung weiterhin

⁴³³ Prinz, FR 2023, 1, 4.

⁴³⁴ Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53, 55.

⁴³⁵ Schwemmer, StuW 2023, 82, 88; ergänzend auch Scheller, ISR 2023, 254.

⁴³⁶ Prinz, DB 2022, 11, 15: „*minimalinvasives*‘ Steuerbegleitgesetz zum MoPeG ratsam“.

als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten.⁴³⁷ Für erbschafts- und schenkungssteuerliche Zwecke soll in § 2a ErbStG-E eine entsprechende Regelung geschaffen werden.

Bedauerlich ist, dass der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes in Artikel 10 zwar auch umwandlungssteuergesetzliche Änderungen vorsieht, eine Anpassung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG allerdings nicht intendiert ist. Sofern der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes ohne weitere Anpassungen das Gesetzgebungsverfahren passiert, verpasst der Gesetzgeber die Gelegenheit, die Öffnung des UmwG für die eGmbH ab dem 1.1.2024 auch umwandlungssteuerlich zu bestätigen.

Im Grunderwerbsteuerrecht würde der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes – im Sinne der Rechtssicherheit – eine Verletzung laufender Sperrfristen verhindern,⁴³⁸ auf weitergehende Anpassungen an das MoPeG jedoch bedauerlicherweise verzichten.⁴³⁹

6. Internationalisierung des Personengesellschaftsrechts

Abschließend soll der Blick auf das internationale Gesellschaftsrecht gerichtet werden. Die auf den ersten Blick unscheinbare Regelung des § 706 BGB-neu bietet hier zukünftig Strukturierungspotential für die Kautelarpraxis. Mit dem MoPeG entfällt die „Fessel“ des deutschen Sachrechts, dass der Verwaltungssitz von Personengesellschaften zwingend im Inland belegen sein muss. Künftig sind „Wegzüge“⁴⁴⁰ ins Ausland unter Beibehaltung der deutschen Personengesellschaftsform⁴⁴¹ im Grundsatz möglich.

⁴³⁷ *Wendt* spricht sich hingegen für individuelle Normanpassungen anstatt einer „Blankettnorm“ aus, vgl. Tagungsbericht zum 13. Hamburger Forum für Unternehmenssteuerrecht 2023 von *Riehm/Naumann*, DStR 2023, 1033, 1039.

⁴³⁸ Siehe oben Abschnitt III.4.a.bb.

⁴³⁹ BR-Drucks. 433/23, 254: „Die Erörterungen mit den Ländern in Bezug auf die künftige Ausgestaltung der Steuervergünstigungen und der Ergänzungstatbestände sind noch nicht abgeschlossen.“.

⁴⁴⁰ Verstanden als eine Verlegung des Verwaltungssatzes ins Ausland unter Beibehaltung eines inländischen Vertragssitzes.

⁴⁴¹ Beschränkt auf OHG, KG und eGmbH.

a. Weiterentwicklung des deutschen Sachrechts zur Sitzbestimmung

Der Sitz der GbR war bislang gesetzlich nicht geregelt.⁴⁴² Für die Personenhandelsgesellschaften rekurriert das HGB zwar vielfach auf den „Sitz“ der OHG bzw. KG, ohne diesen Begriff jedoch zu definieren. Der BGH hat in einem älteren Urteil entschieden, dass sich der Sitz der Personenhandelsgesellschaft – unabhängig von einer gesellschaftsvertraglichen Regelung oder der Eintragung im Handelsregister – allein danach richtet, an welchem Ort die Verwaltung des Gesellschaftsunternehmens tatsächlich geführt wird (Verwaltungssitz).⁴⁴³

Die Festlegung eines vom Verwaltungssitz abweichenden Vertragssitzes ist hiernach nicht möglich. Infolgedessen waren Personenhandelsgesellschaften im Inland „gefangen“. Denn bei Verlegung ihres Verwaltungssitzes ins Ausland fehlte es an einem zuständigen Registergericht in Deutschland.⁴⁴⁴ Eine solche Sitzverlegung hat vor Inkrafttreten des MoPeG daher die „Todesstrafe“⁴⁴⁵ in Form einer Auflösung und Abwicklung der Gesellschaft zur Folge.⁴⁴⁶ Somit verhindert bereits das derzeit geltende deutsche (Sach-) Recht den rechtsformwahrenden Wegzug von Personengesellschaften ins Ausland.⁴⁴⁷

Die zuletzt immer stärker werdende Gegenauffassung verweist hingegen auf die zwischenzeitliche Entkopplung der (vertraglichen) Sitzwahl vom Verwaltungssitz bei Kapitalgesellschaften und sieht im Festhalten an der tradierten Auffassung für Personenhandelsgesellschaften eine ungerechtfertigte

⁴⁴² In Ansehung des historischen Leitbildes der GbR als Gelegenheitsgesellschaft war dies konsequent. Spätestens seit der Anerkennung der Rechts- und Parteifähigkeit durch den BGH ergab sich die Notwendigkeit der Festlegung eines Sitzes aber z.B. bereits für die Bestimmung des allgemeinen Gerichtsstands nach § 17 Abs. 1 ZPO.

⁴⁴³ BGH v. 27.5.1957 – II ZR 317/55, BB 1957, 799; so auch *Klimke*, in BeckOK HGB, Stand: 15.1.2023, § 106 Rn. 7; *Preuß*, in Oetker (Hrsg.), HGB, 7. Aufl. 2021, § 8 Rn. 68; *Langhein*, in MüKo HGB, 4. Aufl. 2016, § 106 Rn. 28; die gegenteilige Auffassung vertretend aber *Fleischer*, in MüKo HGB, 5. Aufl. 2022, § 106 Rn. 30.

⁴⁴⁴ *Koch*, ZHR 173 (2009), 101, 114; *Fleischer*, in MüKo HGB, 5. Aufl. 2022, Vor § 105, Rn. 355.

⁴⁴⁵ Vgl. Generalanwalt *Maduro*, Schlussanträge v. 22.5.2008, EuGH Rs. C210/06 (*Cartesio*), ECLI:EU:C:2008:294, Rn. 31.

⁴⁴⁶ *Kindler*, in MüKo BGB, Band 13, 8. Aufl. 2021, Rn. 831.

⁴⁴⁷ *Koch*, ZHR 173 (2009), 101, 114 f.; *Stiegler*, ZGR 2017, 328.

Schlechterstellung.⁴⁴⁸ Denn durch das MoMiG 2008⁴⁴⁹ wurden die bisherigen Absätze 2 aus § 4a GmbHG und § 5 AktG gestrichen, die bis dahin die Sitzwahl i.d.R. auf den Ort der Geschäftsführung, Verwaltung oder eines Betriebes beschränkten.

Der dargestellten Problematik möchte der Gesetzgeber mit dem MoPeG begegnen.⁴⁵⁰ Das Sitzwahlrecht des § 706 S. 2 BGB-neu soll es den eGBRs sowie den Personenhandelsgesellschaften⁴⁵¹ – nach dem Vorbild von § 4a GmbHG und § 5 AktG – ermöglichen, sämtliche Geschäftstätigkeit außerhalb des deutschen Hoheitsgebietes zu entfalten, ohne auf eine für sie vertraute deutsche Rechtsform verzichten zu müssen.⁴⁵²

Durch die Möglichkeit der Abkopplung des Gesellschaftssitzes vom tatsächlichen Verwaltungssitz entfällt die Benachteiligung gegenüber deutschen Kapitalgesellschaften und der Internationalisierung deutscher Personengesellschaften scheint auf den ersten Blick nichts mehr im Wege zu stehen. Der zwingend im Inland belegene Vertragssitz bietet den notwendigen deutschen Nexus und ist Anknüpfungspunkt für die registergerichtliche Kontrolle. Hinsichtlich ihrer tatsächlichen Geschäftstätigkeit ist die Gesellschaft im Ausgangspunkt nicht einmal auf EU-/EWR-Staaten beschränkt.⁴⁵³ Voraussetzung ist jedoch, dass deutsches Gesellschaftsrecht zur Anwendung kommt. Hierbei spielt das internationale Privatrecht die entscheidende Rolle.

b. Kollisionsrechtliche Grenzen

Als Personal- oder Gesellschaftsstatut wird im internationalen Gesellschaftsrecht diejenige Rechtsordnung bezeichnet, die umfassend für die Rechtsver-

⁴⁴⁸ Koch, ZHR 173 (2009), 101; W.-H. Roth, ZGR 2014, 168, 197 f.; Sanders, in BeckOGK HGB, 15.7.2022, § 106 Rn. 26; Fleischer, in MüKo HGB, 5. Aufl. 2022, § 106 Rn. 30; Lieder/Hilser, ZHR 185 (2021), 471, 486 f.

⁴⁴⁹ Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026.

⁴⁵⁰ BT-Drucks. 19/27635, 126 f.

⁴⁵¹ I.V.m. § 105 Abs. 3 HGB-neu und § 161 Abs. 2 HGB-neu.

⁴⁵² So BT-Drucks. 19/27635, 127. Zur Einschätzung der gesellschaftsrechtlichen Rechtsfolgen vgl. auch Gesell, in Prinz/Desens (Hrsg.), Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2023, Rz. 2.4 und 2.52–2.54.

⁴⁵³ BT-Drucks. 19/27635, 126.

hältnisse der juristischen Person (bzw. Personengesellschaft)⁴⁵⁴ maßgeblich ist. Der Diskussionsstand zur Bestimmung dieses Statuts soll hier nicht in seiner ganzen Ausführlichkeit aufgearbeitet werden.⁴⁵⁵ Vereinfacht zusammengefasst folgt die deutsche Rechtsprechung traditionell der *Sitztheorie*, wonach das Recht des Staates maßgeblich ist, in dem der effektive (tatsächliche) Verwaltungssitz der Gesellschaft liegt.⁴⁵⁶ Die entgegengesetzte *Gründungstheorie* hingegen beruft grundsätzlich das Recht des Staates zur Anwendung, in dem die Gesellschaft gegründet wurde. In Zuzugsfällen – also bei Verlagerung des effektiven Verwaltungssitzes einer ausländischen Gesellschaft ins Inland – unterzieht auch die deutsche Rechtsprechung EU-/EWR-Gesellschaften – aufgrund der Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 54 AEUV) und hierzu ergangener EuGH-Judikatur⁴⁵⁷ – sowie Gesellschaften, die unter dem Schutz bilateraler Staatsverträge stehen⁴⁵⁸, einer Gründungsanknüpfung; die zuziehende Gesellschaft ist also in Deutschland als ausländische Gesellschaft nach ihrem Gründungsrecht zu behandeln. Aus der Niederlassungsfreiheit folgt jedoch nicht, dass die Mitgliedsstaaten den nach ihrem jeweiligen Recht gegründeten Recht auch uneingeschränkt einen Wegzug ermöglichen müssen; der deutsche Gesetzgeber ist also nicht gezwungen, einer deutschen Personengesellschaft unter Wahrung der inländischen Rechtsform zu gestatten, ihren effektiven Verwaltungssitz ins (EU-/EWR-) Ausland zu verlegen.⁴⁵⁹

Deutschland wäre es also EU-rechtlich im Grundsatz nicht verwehrt, in jeglichen Wegzugsfällen deutscher Personengesellschaften weiterhin der Sitz-

⁴⁵⁴ Zur kollisionsrechtlichen Gleichbehandlung juristischer Personen und Personengesellschaft *Kindler*, in MüKo BGB, Band 13, 8. Aufl. 2021, Rn. 285 ff.; *W.-H. Roth*, ZGR 2014, 168, 171: „*einheitliche[s] rechtsformübergreifende[s] Gesellschaftsstatut*“.

⁴⁵⁵ Siehe hierzu *Schnittker/Schümmer/Pitzal*, in Prinz/Desens (Hrsg.), Umstrukturierungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2023, Rn. 12.11 ff.

⁴⁵⁶ „Gewohnheitsrecht“; Nachweise aus der Rechtsprechung bei *Kindler*, in MüKo BGB, Band 13, 8. Aufl. 2021, Rn. 5, dort Fn. 14.

⁴⁵⁷ EuGH v. 9.3.1999, C-212/97, Centros, NJW 1999, 2027; v. 5.11.2002, C-208/00, Überseering, NJW 2002, 3614; v. 30.9.2003, C-167/01, Inspire Act, NJW 2003, 3331.

⁴⁵⁸ Hierzu *Schnittker/Schümmer/Pitzal*, in Prinz/Desens (Hrsg.), Umstrukturierungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2023, Rn. 12.97 f.; *W.-H. Roth*, ZGR 2014, 168, 174 f.

⁴⁵⁹ Vgl. EuGH v. 16.12.2008, C-210/06, Cartesio, NJW 2009, 569 Rn. 104 ff.; *Lieder/Hilser*, ZHR 185 (2021), 471, 484.

theorie zu folgen. Bereits seit dem MoMiG wurde jedoch zu den Parallelvorschriften § 4a GmbHG und § 5 AktG diskutiert, ob diesen – bzw. der Streichung ihres jeweiligen Absatzes 2 – eine (versteckte) kollisionsrechtliche Bedeutung zukomme, Deutschland sich also in Wegzugsfällen partiell der Gründungstheorie annähere.⁴⁶⁰ In der Praxis sind europäische Wegzugsfälle daher in aller Regel umsetzbar. Eine vergleichbare Diskussion entwickelt sich nun zu § 706 BGB-neu.⁴⁶¹ Daneben hängt der Erfolg des erfolgreichen Wegzugs erheblich vom Kollisionsrecht des Zuzugsstaats ab. Umfassende Rechtssicherheit, insbesondere eine Fortgeltung von Haftungsbeschränkungen⁴⁶², ist nur zu erreichen, wenn sowohl Deutschland als auch der Zuzugsstaat deutsches Gesellschaftsrecht anwenden.

Nach dem MoPeG ergeben sich für in einem Register eingetragene Personengesellschaften, die einen deutschen Vertragssitz festgelegt haben, folgende Konstellationen:⁴⁶³

- *Wegzug in einen EU-/EWR-Staat.* Aufgrund der Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 54 AEUV) gilt im EU-/EWR-Kontext grundsätzlich eine Pflicht zur Anerkennung der zuziehenden Gesellschaft *als solche* (Gründungsanknüpfung). Das Kollisionsrecht des Zuzugsstaats verweist also auf deutsches Gesellschaftsrecht, das die Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland ab dem 1.1.2024 gestattet. Die weggezogene OHG, KG oder eGmbH bleibt als solche im EU-/EWR-Ausland bestehen.
- *Wegzug in einen Drittstaat, der der Gründungstheorie folgt.* In dieser Fallgruppe verweist das ausländische Kollisionsrecht im Ausgangspunkt auf das deutsche Recht als Recht des Gründungsstaates. Diese Verweisung nimmt Deutschland in jedem Fall an, jedoch sind zwei unterschiedliche Begründungen denkbar: Geht man davon aus, dass Deutschland – trotz gesellschaftsrechtlicher Öffnung für einen ausländischen Verwaltungssitz (im Sachrecht) – kollisionsrechtlich streng an der Sitztheorie

⁴⁶⁰ Überblick über den Meinungsstand bei *Schnittker/Schümmer/Pitzal*, in Prinz/Desens (Hrsg.), *Umstrukturierungen im Internationalen Steuerrecht*, 2. Aufl. 2023, Rn. 12.13, dort Fn. 4.

⁴⁶¹ Für eine partielle Abkehr von der Sitztheorie in Wegzugsfällen durch § 706 BGB-neu *Lieder/Hilser*, ZHR 185 (2021), 471, 490 ff.; ähnlich *Schön*, ZHR 187 (2023), 123, 136 f.

⁴⁶² Vgl. § 172 Abs. 1 HGB-neu.

⁴⁶³ Vereinzelt bilaterale völkerrechtliche Verträge mit Drittstaaten (z.B. der deutsch-amerikanischen Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag, 1954) bleiben außer Betracht.

festhält, dann verweist Deutschland als Anwenderstaat zwar zunächst auf das Recht des Zuzugsstaats; da dieses jedoch der Gründungstheorie folgend auf das deutsche Recht zurückverweist, nimmt das deutsche Kollisionsrecht diesen Rückverweis an (Art. 4 Abs. 1 S. 2 EGBGB). Betrachtet man andererseits § 706 BGB-neu auch als (versteckte) Kollisionsnorm in Wegzugsfällen (siehe oben), wenden beide Staaten die Gründungstheorie an, sodass auch in diesem Fall aus deutscher Sicht deutsches Gesellschaftsrecht anwendbar bleibt und die Personengesellschaft (OHG, KG, eGbR) trotz ausländischen Verwaltungssitzes in ihrer bisherigen Rechtsform fortbestehen kann.

- Auf die Frage einer kollisionsrechtlichen Bedeutung von § 706 BGB-neu könnte es dennoch ankommen: Es sind nämlich Einzelfälle zu bedenken, in denen der Zuzugsstaat der Gründungstheorie nicht durch eine Sachnormverweisung, sondern durch eine Gesamtverweisung (auch auf das Kollisionsrecht des Gründungsstaates) Geltung verschafft.⁴⁶⁴ Aus Sicht deutscher Gerichte wirkt die Gesamtverweisung aufgrund von Art. 4 Abs. 1 S. 2 EGBGB wie oben gezeigt zwar in jedem Fall wie ein Verweis auf deutsches Gesellschaftsrecht. Jedoch wäre aus Sicht der Gerichte des Zuzugsstaats eine deutsche Verweisung auf Grundlage der Sitztheorie ihrerseits eine Rückverweisung, die – je nach Ausgestaltung des ausländischen Kollisionsrechts – als Sachnormverweisung auf das Recht des Zuzugsstaats verstanden werden kann.⁴⁶⁵ Der Zuzugsstaat würde dann sein Gesellschaftsrecht auf die nach deutschem Recht gegründete Gesellschaft anwenden. Eine solche Statutenverdopplung zieht erhebliche Rechtsunsicherheit nach sich, die Hinderungsgrund für eine Verlegung des Verwaltungssitzes sein kann.⁴⁶⁶ Ein auch kollisionsrechtliches Verständnis der MoPeG-Reform (siehe oben) würde diese Unsicherheit beseitigen, da das deutsche Kollisionsrecht dann nicht auf das ausländische Recht (zurück-)verweisen würde.
- *Wegzug in einen Drittstaat, der der Sitztheorie folgt.* In dieser letzten Fallgruppe ist im besten Fall eine Statutenverdopplung zu erreichen. Denn selbst wenn die Gesellschaft aus deutscher Wegzugsperspektive als solche existent bleibt,⁴⁶⁷ wird der ausländische Zuzugsstaat auf Grundlage

⁴⁶⁴ W.-H. Roth, ZGR 2014, 168, 187.

⁴⁶⁵ W.-H. Roth, ZGR 2014, 168, 187 f.; a.A. etwa Eberhard, in Prinz/Kahle (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der PersGes. 5. Aufl. 2020, § 28 Rn. 35.

⁴⁶⁶ Vgl. Servatius, GbR, 2023, § 706 BGB Rn.13.

⁴⁶⁷ Weil § 706 BGB-neu als (versteckte) Kollisionsnorm verstanden wird.

der Sitztheorie sein eigenes Gesellschaftsrecht auf die OHG, KG oder eGbR anwenden. Dieses Problem kann das MoPeG nicht lösen.

Während in EU-/EWR-Fällen die Niederlassungsfreiheit für eine weitgehende Rechtssicherheit sorgt,⁴⁶⁸ verbleiben auch nach Inkrafttreten des MoPeG – trotz Angleichung an das bereits seit 2008 geltende Recht der Kapitalgesellschaften – kollisionsrechtliche Restunsicherheiten bei der Verwaltungssitzverlegung deutscher Personengesellschaften in Drittstaaten. Der Wegzug in Staaten, die der Gründungstheorie folgen, sollte sich aber durch ein konsequentes Verständnis des § 706 BGB-neu als (auch) kollisionsrechtliche Vorschrift lösen lassen. Den Streit zwischen rein sachrechtlicher und zusätzlicher (versteckter) kollisionsrechtlicher Bedeutung gab es in vergleichbarer Form bei den Kapitalgesellschaften bereits seit dem MoMiG 2008.⁴⁶⁹ Es ist bedauerlich, dass die Gesetzesbegründung diesen nicht adressiert. Der klar formulierte Gesetzeszweck, nach dem es deutschen Personengesellschaften ermöglicht werden soll, „sämtliche Geschäftstätigkeit außerhalb des deutschen Hoheitsgebietes zu entfalten, ohne auf eine für sie vertraute deutsche Rechtsform verzichten zu müssen“,⁴⁷⁰ ist letztlich aber rechtssicher nur mit einer Abkehr von der Sitztheorie in Wegzugsfällen zu erreichen. Eine klare Positionierung des Gesetzgebers, die sich auch im Gesetzestext wiederfindet, wäre jedoch wünschenswert gewesen.⁴⁷¹

⁴⁶⁸ Vereinzelt wird vertreten, dass die Niederlassungsfreiheit den Zuzugsstaat nur dann zur Anwendung der Gründungstheorie zwingt, wenn der Wegzugstaat nicht seinerseits einen Statutenwechsel anordnet, *W.-H. Roth*, ZGR 2014, 168, 189. Nach dieser Auffassung käme es auch beim Wegzug in EU-/EWR-Staaten, die ohne Berücksichtigung der Niederlassungsfreiheit der Sitztheorie folgen würden, darauf an, ob § 706 BGB-neu eine versteckte kollisionsrechtliche Bedeutung in Wegzugsfällen beizumessen ist, *Lieder/Hilser*, ZHR 185 (2021), 471, 484; vgl. auch *Grohmann*, DZWIR 2009, 322, dort unter III.1.b): „Die rechtliche Existenz einer Gesellschaft als Vorfrage für die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durfte der Gründungsstaat in diesen Fällen [Anm.: Daily Mail und Cartesio] nach seinem autonomen Sach- oder Kollisionsrecht beurteilen und vorsehen, dass die Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes in einen anderen Mitgliedstaat zum Entzug des Gesellschaftsstatuts und zur Auflösung und Liquidation der Gesellschaft führt.“ (Hervorhebung nur hier).

⁴⁶⁹ Siehe erneut *Schnittker/Schümmer/Pitzal*, in Prinz/Desens (Hrsg.), Umstrukturierungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2023, Rn. 12.13.

⁴⁷⁰ BT-Drucks. 19/27635, 126.

⁴⁷¹ Siehe Formulierungsvorschlag bei *Lieder/Hilser*, ZHR 185 (2021), 471, 491 f.

c. Steuerfolgen des „Wegzugs“

Falls die durch das MoPeG gewonnene Mobilität der deutschen Personengesellschaften auch kollisionsrechtlich genutzt werden kann, schließen sich steuerliche Fragestellungen an.

Für die Frage, in welchen Umfang eine Entstrickungsbesteuerung greift, ist danach zu unterscheiden, ob trotz der Verlegung des Verwaltungssitzes (steuerlich: des Ortes der Geschäftsleitung gem. § 10 AO) ins Ausland eine deutsche Betriebsstätte verbleibt.⁴⁷² Ist dies der Fall, greift nur für solche Wirtschaftsgüter die Entnahmefiktion des § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG, die nach dem Wegzug nicht mehr einer deutschen, sondern einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Zudem ist das Wahlrecht zur Bildung von Ausgleichsposten gem. § 4g EStG für EU-/EWR-Entstrickungsfälle zu prüfen, das eine Abmilderung der Entstrickungsbesteuerung bewirkt. Betrifft dies sämtliche Wirtschaftsgüter, besteht nach dem Wegzug also keine inländische Betriebsstätte fort, fingiert § 16 Abs. 3a EStG eine Betriebsaufgabe.

Gegebenenfalls besteht die Möglichkeit für die nunmehr ausländische Personengesellschaft mit deutscher Rechtsform, zur Körperschaftsteuer zu optieren.

⁴⁷² Ausführliche Darstellung der Steuerfolgen nach Fallgruppen bei *Schnittker/Schümmer/Pitzal*, in Prinz/Desens (Hrsg.), Umstrukturierungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2023, Rn. 12.30 ff.

IV. Kurz und knapp: Wohin entwickelt sich die Personengesellschaftsbesteuerung in Deutschland? *(WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz)*

Grundlagen und Details der transparenten Mitunternehmerbesteuerung mit ihren vielfältigen Besonderheiten – wie etwa den gesellschafterspezifischen Sonder- und Ergänzungsbilanzen – sind seit Langem in Diskussion. Gesetzgebung, Praxis und Rechtsprechung ringen um sachgerecht austarierte Lösungen zwischen Einheit der Gesellschaft und Vielheit ihrer Gesellschafter. Das auf § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gegründete transparente Besteuerungskonzept muss dabei eine große Spannbreite von national und zunehmend international aufgestellten Unternehmenstypen in den Blick nehmen. Dies reicht von der kleinstgewerblich tätigen „Zwei-Personen-GbR“ über mitunternehmerschaftlich ausgestaltete Innengesellschaften bis hin zu weltweit tätigen Konzernen mit einer „SE & Co.-Personengesellschaft“ an der Verbundspitze. Das Prinzip transparenter Besteuerung gilt für alle vorzufindenden Personengesellschaftstypen gleichermaßen, auch wenn es nicht immer wirklich den realen Gegebenheiten entspricht. Hinzu kommt: Die Besonderheiten der deutschen Mitunternehmerbesteuerung sind im Ausland bei internationalen Aktivitäten zunehmend schwer vermittelbar. In jüngerer Zeit ist „Bewegung“ in das für die Praxis hochbedeutsame „Recht der Personengesellschaftsbesteuerung“ geraten; momentan ist manches im Umbruch. Im Weiteren sollen konzeptionelle „Fortentwicklungsperspektiven“ in den Blick genommen werden.⁴⁷³

1. Konkrete erfolgte Reformschritte für Personengesellschaften in Deutschland

Zwei Gesetzgebungsmaßnahmen aus dem Jahre 2021, die völlig unterschiedliche gesetzgeberische Ausgangsziele haben, „beflügeln“ die steuerliche Reformdiskussion rund um Fragen der transparenten Mitunternehmerbesteuerung. Dabei ist ein Trend zur „Verkörperschaftlichung“ der Personengesellschaftsbesteuerung zu erkennen, wobei der Ausgang der Reformdiskussion durchaus offen ist:

⁴⁷³ Die Überlegungen lehnen sich an bei *Prinz*, DB 2022, 11 und StuB 13/2023, 521. Zum Reformbedarf bei der Bilanzierung von Mitunternehmerschaften im Bereich von Sonderbetriebsvermögen, Sondervergütungen und Spiegelbildmethode vgl. *Prinz*, in Schön/Schindler (Hrsg.), Reformfragen des deutschen Steuerrechts, 2020, 85–87.

- *Optionsmöglichkeit für Personenhandelsgesellschaften gem. § 1a KStG.* Mit dem KöMoG vom 25.6.2021 hat der Gesetzgeber mit Wirkung ab 1.1.2022 für Personenhandelsgesellschaften und vergleichbare Gesellschaften ausländischer Rechtsform die Möglichkeit eröffnet, per fiktivem Formwechsel und ohne Rückwirkung zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren. Die für die Zeit ab 1.1.2024 im Wachstumschancengesetz vorgesehenen Verbesserungen des § 1a KStG sind – wenn sie denn vom Gesetzgeber umgesetzt werden – zu begrüßen; dies gilt insbesondere für die geplante Ausweitung auf sämtliche Personengesellschaften. Es handelt um eine Art „Check-the-box“-Antragsverfahren, das auch für Gewerbesteuerzwecke gilt (§ 2 Abs. 8 GewStG). Ein umgekehrter Formwechsel zurück zur Transparenz ist nach frühestens einem Bindungsjahr im Grundsatz möglich, aber meist mit Steuernachteilen verbunden (§ 1a Abs. 4 KStG). Einzelunternehmer, GbRs, mitunternehmerschaftlich ausgestaltete Innengesellschaften und Investmentfonds können von der Optionsmöglichkeit nach derzeitiger Rechtslage keinen Gebrauch machen. Die Optionswirkungen erstrecken sich – abgesehen von Missbrauchsverhinderungsregelungen – nicht auf Grunderwerbsteuer, Umsatzsteuer sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer.⁴⁷⁴ § 50d Abs. 14 EStG flankiert die Optionsmöglichkeit durch einen *Treaty-override*, der das Entstehen „weißer Einkünfte“ aufgrund von Qualifikationskonflikten zugunsten des deutschen Besteuerungssubstrats verhindern soll. Die Finanzverwaltung hat ihre Anwendungsgrundsätze für die Option im BMF-Schreiben vom 10.11.2021 dokumentiert. Die neu geschaffene Optionsmöglichkeit hat aktuell viele Schwachstellen, ist als konzeptioneller Reformschritt aber durchaus klug und einem internationalen Trend folgend. In der Praxis handelt es sich aktuell eher noch um ein „Nischenthema“, was sich aber bei verbesserten gesetzlichen Rahmenbedingungen für § 1a KStG vermutlich verändern wird.
- *Modernisierung des Personengesellschaftsrechts mit Wirkung ab 1.1.2024.* Das „Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts“ (MoPeG) vom 10.8.2021 ist ein rein gesellschaftsrechtlich ausgerichtetes Regelwerk, das (vereinfacht) mit Wirkung ab 1.1.2024 gilt und insbesondere das Recht der GbR, aber auch die Personenhandelsgesellschaften wie insbesondere OHG/KG, in die „Neuzeit“ bringen will.

⁴⁷⁴ Vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.10.2022 zu Anwendungsfragen zum KöMoG – Auswirkungen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilsbewertung, BStBl. I 2022, 1494.

Das gesellschaftsrechtliche Gesamthandsvermögen wird abgeschafft und durch eine eigene Rechtsträgerschaft der GbR ersetzt (§ 713 BGB-neu). Zudem wird ein Gesellschaftsregister eingeführt, in das sich eine GbR eintragen lassen kann und – versehen mit dem Rechtsformzusatz „eGbR“ – im Rechtsverkehr identifizierbar ist. Die internationale Mobilität von Personenhandelsgesellschaften wird durch eine mögliche Trennung von deutschem registerlichem Vertragssitz und ausländischem Verwaltungssitz gem. § 706 BGB-neu verbessert. Es ist der ausdrückliche Wille des Gesetzgebers, dass die transparente Mitunternehmerbesteuerung konzeptionell und ungeachtet der gesellschaftsrechtlichen Änderungen fortbestehen soll. Fakt ist aber auch, dass das MoPeG selbst keinerlei steuerrechtliche Normen anspricht. Allerdings wird an vielen Stellen in den diversen Steuergesetzen auf die nunmehr gesellschaftsrechtlich ab 2024 abgeschaffte „Gesamthand“ verwiesen. So etwa in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO oder in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG. Es ist deshalb notwendig, dass der Gesetzgeber insoweit zumindest klarstellend tätig wird. Derzeit geplant ist ein „Wachstumschancengesetz“, wonach der inhaltlich schon immer unklare „Gesamthandsbegriff“ für Besteuerungszwecke „weitergelten“ soll (Änderung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E). Dies ist konzeptionell – nicht zuletzt auch im Sinne der „Einheit der Rechtsordnung“ – durchaus problematisch. Ein nur „steuerlicher Gesamthandsbegriff“ ohne gesellschaftsrechtliches Korrelat wird früher oder später bei der Normauslegung durch die Finanzgerichte vermutlich Schwierigkeiten machen. Neben diesen mehr deklaratorischen Bereinigungserfordernissen hat die Gesamthand allerdings vor allem in den §§ 5, 6 GrEStG eine wichtige materielle Bedeutung als partielle Steuerbefreiungsvorschrift im Zusammenhang mit Transaktionen von Immobilien. Der Gesetzgeber prüft deshalb momentan die Notwendigkeit eines „Grunderwerbsteuer-Reformierungsgesetzes“, das vor allem im Bereich der stark zivilrechtlich ausgerichteten Grunderwerbsteuer konzeptionelle Eingriffe erfordert, die grunderwerbsteuerlich belastungsneutral sein sollten. Der Ausgang der grunderwerbsteuerlichen Reformdiskussion ist derzeit offen.⁴⁷⁵ Wegen ihrer registerlichen Erfassung sollte die GbR jedenfalls insoweit auch in den Kreis der umwandlungsrechtlichen Rechtsträger mit Folgewirkungen auch in das Umwandlungssteuerrecht einbezogen werden.

Als Zwischenfazit zur Reformdiskussion im Bereich der Personengesellschaftsbesteuerung ist festzuhalten: Körperschaftsteuerpflichtige Personengesellschaften mit teileinkünfte-/abgeltungsbesteuerten Gesellschaf-

⁴⁷⁵ Vgl. als Überblick *Desens*, GmbHR 2023, 772; *Mörwald*, Ubg. 2023, 567.

tern (einschließlich Anwendung von § 8b KStG) sind ein Novum in der deutschen Rechtsformlandschaft. Personengesellschaften insgesamt werden damit stärker „Verkörperschaftlicht“, was dem gesellschaftsrechtlichen Trend im MoPeG vom 10.8.2021 mit der eigenständigen Rechtsträgerschaft von Personengesellschaften systematisch entspricht. Dies alles hat unmittelbare Auswirkungen auch bei der gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltung von Personengesellschaftsverträgen. Deren Statutenfassung dürfte insgesamt deutlich stärker kapitalistisch werden. So besteht etwa Anpassungsbedarf bei den Gewinnverwendungsklauseln, bspw. im Hinblick auf die Feststellung des Jahresabschlusses, die Thesaurierung von Gewinnen im Unternehmen mit einer angepassten Kapitalkontenstruktur in „Nachbildung“ eines steuerlichen Einlagekontos sowie die konkretisierten Entnahmeregeln zur Unterscheidung von Ausschüttung/Thesaurierung. Auch sollten Personengesellschaftsverträge aufgrund der Optionsmöglichkeit zukünftig regeln, ob überhöhte Vergütungen für gesellschafterspezifische Leistungen in Anlehnung an die „Welt der verdeckten Gewinnausschüttung“ der Kapitalgesellschaften zurückzugewähren sind. Auch der Minderheitenschutz als Kernbereich der Gesellschafterrechte bedarf im Einzelfall der gesellschaftsvertraglichen Anpassung im Hinblick auf möglicherweise im Gesellschafterkreis streitige Optionsentscheidungen. Bei alledem darf aber nicht übersehen werden, dass es sich auch bei den eingetragenen und rechtsfähigen Personengesellschaften nach wie vor nicht um juristische Personen handelt. Denn so bleibt es etwa bei der Vinkulierung der Geschäftsanteile, dem Anwachsungsprinzip bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters, der Selbstorganschaft, der unmittelbaren Haftung der Gesellschafter sowie der Unmöglichkeit einer „Einpersonen-Gesellschaft“.

2. Gesetzgeberische Verbesserungsnotwendigkeiten für § 1a KStG im Rahmen der Evaluation

Der Gesetzgeber sollte die derzeit steuerpolitisch in Arbeit befindliche Evaluation von § 34a EStG (= Thesaurierungsrücklage) und § 1a KStG zur Verbesserung der steuergesetzlichen Rahmenbedingungen für Personengesellschaften insgesamt nutzen. Die im Wachstumschancengesetz vorgesehen Verbesserungen beider Normen – wenn sie denn letztlich vom Gesetzgeber verabschiedet werden – reichen nach unserem Eindruck nicht aus.⁴⁷⁶ Dringend erforderliche weitere gesetzgeberische Verbesserungsbereiche im Rahmen des § 1a KStG sind exemplarisch sicherlich großzügigere steuerneutrale

⁴⁷⁶ Vgl. als Überblick Abschnitt II.1.d.

„Beseitigungsmöglichkeiten“ für Sonderbetriebsvermögen, ein Verzicht auf die zwingende Nachversteuerung bei der Thesaurierungsbegünstigung, die Möglichkeit zur Widerrufbarkeit des Antrags sowie die Möglichkeit eines buchwertverknüpften fiktiven Formwechsels auch für Drittstaatengesellschafter. Die vom Gesetzgeber über das Wachstumschancengesetz hinaus in Aussicht genommenen Verbesserungen des § 1a KStG sollten deshalb nicht zu „kleinlich“ sein und ggf. auch eine Steuersatzreduzierung für die Unternehmensbesteuerung insgesamt einschließen. Bei derart verbesserten Rahmenbedingungen für das Antragsverfahren nach § 1a KStG wird das Optionsrecht als Gestaltungsinstrumentarium für meist hochprofitable Personengesellschaften zur Erlangung verbesserter Belastungsneutralität vermehrt eingesetzt werden. Die Personengesellschaftsbesteuerung könnte dadurch signifikant auch im internationalen Umfeld wettbewerbsfähiger werden, ohne dass gesellschaftsrechtlich eine Kapitalgesellschaft entsteht. Die klassische, auf § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gestützte transparente Mitunternehmerbesteuerung mit ihren gewerbesteuerinduzierten Sondervergütungsregelungen auf Basis der etwas „verstaubt anmutenden“ Gleichbehandlungsthese von Einzelunternehmer und Mitunternehmer wird vermutlich allerdings weiterhin die Praxis der Personengesellschaftsbesteuerung dominieren. Das verbesserte Antragswahlrecht nach § 1a KStG öffnet insoweit aber sinnvolle steuerliche Rechtsformalternativen, die aus Sicht der Praxis zu begrüßen sind. Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung mit der transparenten Mitunternehmerbesteuerung und der getrennten Körperschaftsbesteuerung würde zwar insoweit im Grundsatz bestehen bleiben, aber nachhaltig durch eine von der gesellschaftsrechtlichen Rechtsform losgelöste rein steuerliche Optionsmöglichkeit bereichert werden.

Denkt man dieses Optionsrecht weiter, so sollte der Gesetzgeber auch über die „umgekehrte Optionsrichtung“ für Körperschaften nachdenken. Denn auch im Bereich der Kapitalgesellschaften dürfte die kleine „Handwerker GmbH“ sicherlich andere „Steuerbedürfnisse“ als eine börsennotierte Aktiengesellschaft an der Konzernspitze haben. Eine Erweiterung der Optionsmöglichkeiten durch den deutschen Steuergesetzgeber für Personen- und Kapitalgesellschaften gleichermaßen könnte die rechtsförmliche Ausgestaltung eines Unternehmens und dessen Größe und Internationalität mehr in Einklang bringen. Besonders wichtig ist dabei insgesamt: Jede Fortentwicklung der Personengesellschaftsbesteuerung durch den Gesetzgeber muss zwingend deren Flexibilitätsvorteile in der Praxis bewahren.

3. Steuerkonzeptioneller Reformbedarf bei Sonderbetriebsvermögen und Spiegelbildmethode

Der Antrag für eine § 1a KStG-Besteuerung von Personenhandelsgesellschaften bedeutet für die Praxis, dass bislang vorhandenes positives und negatives Sonderbetriebsvermögen – wie etwa der Personengesellschaft durch den Gesellschafter überlassener Grundbesitz oder Anteile an wirtschaftlich verbundenen Kapitalgesellschaften – möglichst steuerneutral „beseitigt“ werden müssen. Die durch das geplante Wachstumschancengesetz vorgesehene steuerunschädliche Zurückbehaltung der Komplementär-GmbH-Anteile ist uneingeschränkt zu begrüßen. Die Identifikation und „Beseitigung“ von Sonderbetriebsvermögen kann etwa bei mehrstöckigen Personengesellschaften und mittelbaren Sondervergütungen besondere Herausforderungen in der Praxis nach sich ziehen. Denn bei einer optierenden Personenhandelsgesellschaft gibt es kein Sonderbetriebsvermögen mehr. Auch die Fragen der gewerblichen Prägung oder gewerblichen Infektion von Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 EStG), die in Praxis und Rechtsprechung vielfältige Detailfragen nach sich ziehen, spielen für eine optierende Personenhandelsgesellschaft keine Rolle mehr. Eine optierende Personenhandelsgesellschaft verfügt ausschließlich über gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Auch insoweit führt die Wahrnehmung der Option zu massiven Veränderungen bei der Unternehmensbesteuerung. Hinzu kommt: Bei bilanzierenden Gesellschaftern einer Personenhandelsgesellschaft bereitet die sog. Spiegelbildmethode aktuell eine ganze Reihe von Praxisproblemen. Dies gilt insbesondere bei der Abbildung mehrstufiger Personengesellschaftsstrukturen. Der Anteil an einer optierenden Personenhandelsgesellschaft wird wegen der Nichtweitergeltung von Transparenzgrundsätzen als eigenständiges Wirtschaftsgut bilanziert und bewertet. Insoweit gelten die Grundsätze des § 8b KStG. Zusammengefasst: Die Möglichkeit einer Option gem. § 1a KStG macht zugleich Vereinfachungspotential in der klassischen Mitunternehmerbesteuerung deutlich.

Auf Basis der weiterzuentwickelnden Optionsmöglichkeit des § 1a KStG und der „Verkörperschaftlichung“ von Personenhandelsgesellschaften sollte der Steuergesetzgeber prüfen, ob das Rechtsinstitut der Sonderbilanzen mit positivem und negativem Sonderbetriebsvermögen mit den entsprechenden gewerbesteuerlich motivierten Sondervergütungen letztlich wirklich noch benötigt wird. Überlegungen dabei sind: Sofern es sich bei dem Mitunternehmer einer Personengesellschaft selbst um eine Kapitalgesellschaft handelt, besteht insoweit ohnehin eine eigene Bilanzierungspflicht. Von einer Mitunternehmerkapitalgesellschaft der Personengesellschaft zur Verfügung gestellte Wirt-

schaftsgüter und bezogene Vergütungen werden als gewerbliche Einkünfte bilanzsteuerlich auch ohne das „Konstrukt des Sonderbetriebsvermögens“ erfasst. Sonderbilanzen und Sondervergütungen sind deshalb – jedenfalls vereinfacht betrachtet – bei Mitunternehmerkapitalgesellschaften eigentlich nicht nötig. Allerdings müssen dabei mögliche Hebesatzunterschiede verschiedener Gemeindekompetenzen und Verlustkonstellationen in Kauf genommen werden. Sofern es sich bei dem Mitunternehmer einer Personengesellschaft um eine natürliche Person handelt, erfolgt seit vielen Jahren eine typisierte Anrechnung der Gewerbesteuer gem. § 35 EStG auf dessen Einkommensteuer. Damit wird die entsprechende Gewerbesteuerbelastung seines Gewinnanteils – abgesehen von sog. Anrechnungsüberhängen – weitgehend neutralisiert. Bei Lichte betrachtet bedarf es daher der Gewährleistung einer gewerbesteuerlichen Erfassung von Sondervergütungen in Anbetracht des § 35 EStG möglicherweise nicht mehr. Hinzu kommt: Zwischenzeitlich wird auch das Privatvermögen – im Kapitalvermögensbereich über die Abgeltungssteuer und § 17 EStG komplett, im Bereich des Grundbesitzes während einer Zehnjahresphase – weitreichend steuerlich erfasst. Eine „nicht steuerbare Privatsphäre“, die über die Rechtskategorie des Sonderbetriebsvermögens eingegrenzt werden soll, existiert im aktuell geltenden Steuerrecht dabei nur noch in Grenzen. Deshalb sollte der Steuergesetzgeber über die Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens nachdenken, was erhebliches Vereinfachungspotential im Rahmen klassischer Mitunternehmerbesteuerung aufweist und zudem auch die Umsetzung internationaler Steuerprojekte – wie etwa der globalen Mindestbesteuerung im Rahmen der Pillar-2-Diskussionen – in Deutschland deutlich vereinfachen würde.

Mitunternehmeranteil als „abschreibbares Wirtschaftsgut“? Zudem könnte der Gesetzgeber im Hinblick auf ein weiteres Vereinfachungspotenzial prüfen, den „Mitunternehmeranteil“ auch bei Weiterführung der transparenten Mitunternehmerbesteuerung als eigenständig abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut zu behandeln. Die differenzierten Allokationsfragen bei Erwerb von Mitunternehmeranteilen mit ergänzungsbilanziellen Mehr- und Minderwerten im Rahmen einer „Durchstockung“ wären dann – ohne signifikante Belastungserhöhungen im Vergleich zum aktuellen Status – deutlich einfacher mittels sachgerechter durchschnittlicher Nutzungsdauerbestimmung zu handhaben. Die steuerbilanzielle Behandlung von Entnahmen und Verlusten folgt im Übrigen handelsbilanziellen Grundsätzen.

Vereinfachte dualistische Unternehmensbesteuerung mit erweiterten Optionsmöglichkeiten. Im Ergebnis würde mit den beschriebenen Reformschritten zum einen der Dualismus der Unternehmensbesteuerung unter

Nutzung von Vereinfachungsmöglichkeiten im Bereich abgeschafften Sonderbetriebsvermögens und beseitigter Spiegelbildmethode beibehalten und zugleich um eine deutlich attraktiver ausgebaute Optionsmöglichkeit für Personengesellschaften hin zur Körperschaftbesteuerung und für Körperschaften hin zur Mitunternehmerbesteuerung bereichert. Dadurch könnte das Unternehmensbesteuerungssystem in Deutschland deutlich attraktiver ausgestaltet werden. Bei alledem muss der Gesetzgeber allerdings zwingend berücksichtigen, dass die bisherigen steuerschonenden Transaktionsformen insbesondere des § 6 Abs. 5 EStG sowie des § 6b EStG als flexible Stundungsmöglichkeit für langjährig gebildete stille Reserven inhaltlich bestehen bleiben. Zudem müssten für Altfälle großzügige Übergangsbestimmungen geschaffen werden.

4. „Konzeptioneller Umbau“ im Dualismus der Unternehmensbesteuerung

Sofern der Steuergesetzgeber den eingeschlagenen konzeptionellen Weg einer optionalen Körperschaftbesteuerung von Personenhandelsgesellschaften nach Maßgabe eines verbesserten § 1a KStG letztlich nicht fortsetzen möchte, wäre ein weiterreichender Umbau im bestehenden Dualismus der Unternehmensbesteuerung denkbar. Die bisher transparent erfolgende Besteuerung von Personenunternehmen könnte dabei „zweigeteilt“ werden, wobei das international anerkannte Körperschaftbesteuerungsregime den praxisdominanten Grundfall darstellen würde. Eine solche konzeptionelle Umgestaltung der dualistischen Unternehmensbesteuerung könnte wie folgt ausgeformt werden:

- Personenhandelsgesellschaften (insbesondere die GmbH & Co. KGs) sowie die eingetragene GbR könnten zu einer integrierten rechtsformneutralen Unternehmenssteuer mit den Körperschaften zusammengeführt werden. Die Typusmerkmale dieser unterschiedlichen Rechtsformmöglichkeiten – Körperschaften, Personenhandelsgesellschaften und eingetragene GbR – haben sich in den letzten Jahren deutlich angenähert. Es bleiben allerdings Unterschiede, die jedoch nicht zwingend bei der Besteuerung widerspiegelt werden müssen. Personenhandelsgesellschaften und die eingetragene GbR wären dann zwingend als Körperschaften zu besteuern. Insoweit wäre eine integrierte wettbewerbsfähige Unternehmensbesteuerung mit getrennten Ebenen von Unternehmen und Anteilseignern möglich. Dies kommt für die Personengesellschaft

ten allerdings insoweit nur bei Erhalt bestehender Flexibilitätsvorteile in Betracht.

- Für Einzelunternehmen, die vielgestaltig nutzbaren Innengesellschaften sowie unternehmerisch tätige Unternehmenszusammenschlüsse – etwa im Blockchain-Bereich mit Smart Contracts und Governance Token – bleibt es bei einer einfachen transparenten Unternehmensbesteuerung. Insofern könnten auch „dezentralisierte autonome Organisationen“ (DAO), bei denen unternehmerische Aktivitäten ohne Mitarbeiter und physische Präsenz durch Algorithmen und Programmcodes mittels Blockchain-basierter Smart Contracts zusammengeführt werden, im transparenten Besteuerungskonzept verbleiben. Die Abgrenzung derart „grenzenloser Unternehmen“ von virtuellen, nur schuldrechtlich basierten Unternehmensstrukturen bleibt allerdings weiterhin komplex.

Eine solche gegenüber dem heutigen Zustand abweichend ausgestaltete duale Unternehmensbesteuerung müsste dann – jedenfalls perspektivisch auf längere Sicht – auf rein steuerliche Optionsmöglichkeiten verzichten.

ifst-Schriften 2023 / 2022 / 2021

2023

- Nr. 548 *Steuermoral und Steuervollzug, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung 2022*
- Nr. 549 *Haase et al., Pillar 2 – Akademische Ungereimtheiten und praktische Umsetzung bei deutschen Familienunternehmen – Eine Streitschrift*
- Nr. 550 *Koch/Oestreicher, Aufkommens- und Investitionswirkungen gegenwärtig diskutierter Maßnahmen zur Unternehmensbesteuerung*
- Nr. 551 *Prinz/Kortendick/Ekinci/Braun, Besteuerung von Personengesellschaften im Umbruch – Optionsmodell gem. § 1a KStG und steuerliche Folgewirkungen des MoPeG*

2022

- Nr. 543 *Bohne/Gebhardt, Einlagenrückgewähr*
- Nr. 544 *Schildgen/Hey, Das Sondersteuerrecht verbundener Unternehmen*
- Nr. 545 *Gstrein/Herold/Neumeier, Ansätze zur Messung der Unternehmenssteuerlücke (Corporate Income Tax Gap) in Deutschland*
- Nr. 546 *Kockrow/Kraft/Schnitger, Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung*
- Nr. 547 *Greil/Hechtner (Hrsg.), Steuern und Nachhaltigkeit – Diskussion einer thematischen Verbindung*

2021

- Nr. 538 *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*
- Nr. 539 *Valta/Geberth/Fehling, Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen*

- Nr. 540 *Schnitger/Holst*, Deutsche Abkommenspolitik – Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –
- Nr. 541 *Dürschmidt*, Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches Bestimmungslandprinzip und defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce)
- Nr. 542 *Scheffler/Feldner*, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern – Auswirkungen und verfassungsrechtliche Beurteilung –