

# **Ertragsteuerliche Auswirkungen des MoPeG**

ifst-Online-Veranstaltung 15.3.2022

WP/StB Professor Dr. Ulrich Prinz, YPOG Köln

# Übersicht



- I. MoPeG als „gesellschaftsrechtliches Gesetzespaket“, keine Grundreformierung der Mitunternehmerbesteuerung beabsichtigt
- II. Aspekt 1: Steuerkonsequenzen für transparente Mitunternehmerbesteuerung „in the long run“?
- III. Aspekt 2: International-steuerliche Konsequenzen mit Reformdruck?
- IV. Ausblick: Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung mit „offenem Ausgang“



# I. MoPeG als „gesellschaftsrechtliches Gesetzespaket“, keine Grundreformierung der Mitunternehmerbesteuerung beabsichtigt

- Das Gesetz zur „Modernisierung des Personengesellschaftsrechts“ (MoPeG) vom 10.8.2021 ist im Ausgangspunkt ein rein gesellschaftsrechtlich ausgerichtetes Regelwerk, das auf dem sog. Mauracher Entwurf einer durch das BMJV beauftragten Expertengruppe basiert (ohne Steuerexperten). Insbesondere das Gesellschaftsrecht der GbR soll mit Wirkung ab 1.1.2024 in die „Neuzeit“ gebracht werden.
- Regelungskern des MoPeG ist:
  - neues gesetzliches Leitbild der GbR als auf eine gewisse Dauer ausgerichtete rechtsfähige Personengesellschaft (§ 705 BGB)
  - Abschaffung des Gesamthandsvermögens, stattdessen „eigene Rechtsträgerschaft“, Einführung eines Gesellschaftsregister (eGbR)
  - Internationalisierung der GbR durch § 706 BGB: Vereinbarter und im Gesellschaftsregister eingetragener inländischer „Vertragssitz“ bei ausländischem „Verwaltungssitz“
  - Sonderregeln für die „bloße Innen-GbR“ ohne eigenes Vermögen als nicht rechtsfähige Gesellschaft
  - diverse weitere Rechtsänderungen im Bereich der Personenhandelsgesellschaften
  - Inkrafttreten erst ab 2024, um ausreichend Zeit für den Aufbau der Infrastruktur des Gesellschaftsregisters zu geben



# I. MoPeG als „gesellschaftsrechtliches Gesetzespaket“, keine Grundreformierung der Mitunternehmerbesteuerung beabsichtigt

- Das MoPeG enthält keine unmittelbaren steuerrechtlichen Bezüge. In der Regierungsbegründung des MoPeG heißt es als eine Art „Programmsatz“ (S. 106 des Regierungsentwurfs, BT-Drucks. 19/27635):

„Änderungen an den ertragsteuerlichen Grundsätzen bei der Besteuerung von Personengesellschaften sind mit dem vorliegenden Entwurf nicht verbunden. Dies gilt insbesondere für die transparente Besteuerung von Personengesellschaften. Soweit in den Steuergesetzen von Gesamthandsvermögen gesprochen wird, ist dies bei rechtsfähigen Personengesellschaften dahingehend zu verstehen, dass damit das Vermögen der Gesellschaft in Abgrenzung zum Vermögen der einzelnen Gesellschafter (Sonderbetriebsvermögen) gemeint ist“.



## II. Aspekt 1: Steuerkonsequenzen für transparente Mitunternehmerbesteuerung „in the long run“?

- Die Steuerfolgen des MoPeG werden in der Fachwelt konträr diskutiert. Der Wissenschaftliche Dienst des Deutschen Bundestags gelangt in einer gutachterlichen Stellungnahme vom 11.5.2021 zu den Auswirkungen des MoPeG auf die verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Dualismus des Unternehmenssteuerrechts zu dem Ergebnis: Grundlegende strukturelle Unterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften bleiben erhalten. Auch registerlich eingetragene PersGes. sind keine juristischen Personen. Anderer Ansicht insbesondere Schall, ZIP 2020, 1443: „Verkörperlichung“ der GbR; sowie NZG 2021, 494: Mit Abschaffung des Gesamthandsprinzips entfallende die bislang entscheidende verfassungsgestützte Abgrenzung der Personen- zu den Kapitalgesellschaften. Zu „Gefahren im Steuerrecht“ auch Heinze, DStR 2020, 2107.
- Minimalinvasives „Steuerbegleitgesetz zum MoPeG“ mit Regelungsbedarf für § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, §§ 5, 6 GrEStG sowie einzelner Normen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts (etwa § 10 Abs. 1 Satz 4, § 13b Abs. 4 Nr. 1b ErbStG) erscheint sinnvoll. Rechtsunklarheiten mit Verweis auf gesellschaftsrechtlich nicht mehr existierendes Gesamthandsvermögen sollten durch den Gesetzgeber vermieden werden.
- These Möhlenbrock (FR 2022, 53 zusammen mit David Haubner): „Zunehmende Emanzipation des Steuerrechts vom Gesellschaftsrecht“; autonomes steuerliches Verständnis von Gesamthand.



## II. Aspekt 1: Steuerkonsequenzen für transparente Mitunternehmerbesteuerung „in the long run“?

- Steuerwirkungen der Reformierung des Personengesellschaftsrechts auf längere Sicht: Es erscheint fraglich, ob das „steuerrechtliche Fundament“ transparenter Mitunternehmerbesteuerung mit dem Gebot einer weitgehenden Gleichbehandlung von Einzelunternehmer/Mitunternehmer, den besonderen „Rechtsfiguren“ des Sonderbetriebsvermögens und der Sondervergütungen sowie der verfassungsrechtlichen Betonung der „Abschirmwirkung“ einer Kapitalgesellschaft mit separater Vermögenssphäre in Abgrenzung zur Gesamthand mittel- und langfristig weiter bestehen bleiben kann. Auch die sog. Spiegelbildmethode bei der steuerbilanziellen Abbildung von Mitunternehmeranteilen gehört auf den Prüfstand. Zudem gilt derzeit ein Gleichbehandlungsgebot sämtlicher Typen von Mitunternehmerschaften. Transparente Besteuerungsgrundsätze gelten deshalb für Außen- und Innen-PersGes gleichermaßen. Das MoPeG dagegen sieht Sonderregelungen für Innengesellschaften vor (nicht rechtsfähige Gesellschaft). Ob eine dauerhafte Gleichbehandlung von Außen- und Innen-GbRs Sinn ergibt, darf bezweifelt werden. Dies wird im Wesentlichen Aufgabe des Gesetzgebers. Wichtig: Bisherige Flexibilität der PersGes.-Besteuerung muss auch bei gesetzgeberischen Anpassungen erhalten bleiben.
- Optionsmodell gem. § 1a KStG mit Wirkung ab dem 1.1.2022 für Personenhandelsgesellschaften und ähnliche ausländische Rechtsträger ermöglicht, „wie eine Körperschaft“ behandelt zu werden. Dies wird gesellschaftsrechtlich gleichermaßen zu einer Annäherung des Personengesellschaftsrechts an das Recht der Kapitalgesellschaften führen. Dessen ungeachtet werden aber mit MoPeG und KöMoG unterschiedliche gesetzgeberische Ziele verfolgt.

# III. Aspekt 2: International-steuerliche Konsequenzen mit Reformdruck?



- Behandlung von Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht wirft wegen weitgehend unbekannter und wenig verbreiteter Rechtsstruktur zahlreiche Unklarheiten in der Praxis auf:
  - Diverse Qualifikationskonflikte mit Doppelbesteuerungsgefahren oder „weißen Einkünften“
  - Unklare Betriebsstättenzuordnungen wegen Transparenzprinzip
  - Diverse nationale Abwehrregelungen wie § 4i EStG, § 50d Abs. 10 EStG, § 50i EStG, § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG für Organschaften
  - Traditioneller Typenvergleich zur Einordnung ausländischer Rechtsformen für inländische Besteuerungszwecke baut auf Dualismus der Unternehmensbesteuerung mit Trennungs- und Transparenzprinzip auf.
- Neukonzeptionierung der GbR sowie der anderweitigen Personenhandelsgesellschaften laut MoPeG kann helfen, die internationalen und doppelbesteuerungsrechtlichen Problembereiche um die Rechtsnatur der PersGes. mit ihrer typusmäßigen Einordnung und den Spezialfragen von Sondervergütungen, gewerblicher Prägung und gewerblicher Infektion auf „neue Grundlagen“ zu stellen.

# IV. Ausblick: Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung mit „offenem Ausgang“



- Die Änderung des „steuerrechtlichen Fundaments“ transparenter Mitunternehmerbesteuerung in „Anpassung“ an das MoPeG ist Aufgabe des Gesetzgebers, weniger der Rechtsprechung mit ihrer Auslegungskompetenz. Dessen ungeachtet dürfte aber ein erheblicher nationaler/internationaler steuerrechtlicher Änderungsdruck wegen der Anpassungen im Personengesellschaftsrecht entstehen.
- Das KöMoG vom 25.6.2021 mit dem Optionsrecht für Personenhandelsgesellschaften erfordert gesellschaftsvertragliche Änderungen in Richtung Jahresabschlussfeststellung, Gewinnverwendungsbeschlüssen usw. Sonderbetriebsvermögen muss für den „fiktiven Formwechsel“ beseitigt werden. Insoweit erfolgt eine Rechtsformannäherung der Personengesellschaften an das Kapitalgesellschaftsrecht, das ertragsteuerlich nachvollzogen werden könnte.
- Das gesellschaftsrechtliche MoPeG und das steuerrechtliche „Optionsrecht gem. § 1a KStG“ haben völlig unterschiedliche gesetzgeberische Ausgangsziele, könnten aber auf mittlere Sicht eine „Zeitenwende“ bei einer Gesamtmodernisierung der PersGes.-Besteuerung bewirken (vgl. dazu Prinz, DB 2022, 11). Für die Praxis ist wichtig: Die Flexibilität der PersGes. sollte durch den Gesetzgeber erhalten und sichergestellt werden.
- Technischer Anpassungsbedarf bis zum Inkrafttreten des MoPeG zum 1.1.2024 im Hinblick auf Steuernormen, die auf die gesamthänderische Vermögensbindung bei PersGes. abstellen, sind m.E. zwingend (MoPeG-Steuerbegleitgesetz).

Prof. Dr. Marc Desens (Universität Leipzig)

# **Steuerliche Herausforderungen durch das Optionsmodell**

15. März 2022

Institut für Steuern und Finanzen e.V.

## Gliederung

### **A. Belastungsvergleich (ESt/KSt, SolZ, GewSt)**

### **B. Option als doppelte Fiktion**

- I. Überblick und SBV
- II. Nachbesteuerung bei vorheriger Thesaurierungsbegünstigung
- III. Sperrfristverletzungen durch Option

### **C. Wirkung der Option: „wie eine Kapitalgesellschaft“**

- I. Gewinnausschüttung, Organschaft, Gemeinnützigkeit
- II. Abschirmung und Durchgriffsverbot

### **D. Internationale Aspekte des Optionsmodells**

- I. Ausübung der Option und Drittstaaten-Gesellschafter
- II. Besteuerung „wie Kapitalgesellschaft“ und Mutter-Tochter-Richtlinie

**A. Belastungsvergleich**

EST/KSt, SolZ, GewSt

**A. Belastungsvergleich**

B. Option als doppelte Fiktion

C. Wirkung der Option

D. Internationale Aspekte des Optionsmodells

**Personengesellschaft**

**Personengesellschaft  
mit KSt-Option**

Höhe des **EST-Durchschnittsatzes**  
**Hebesatz** für GewSt  
Thesaurierung (T) / Ausschüttung (A)

**Beispiel 1:** GewSt-Hebesatz **435 %**, EST: **45 %**

47,94 %	31,06 % (T)	+ 16,88
	49,25 % (A)	- 1,31

**Beispiel 2:** GewSt-Hebesatz **435 %**, EST: **30 %**

32,11 %	31,06 % (T)	+ 1,05
	49,25 % (A)	- 17,14

**Beispiel 3:** GewSt-Hebesatz **250 %**, EST: **45 %**

47,48 %	24,58 % (T)	+ 22,90
	44,48 % (A)	+ 3,00

**Beispiel 4:** GewSt-Hebesatz **250 %**, EST: **30 %**

31,65 %	24,58 % (T)	+ 7,07
	44,48 % (A)	- 12,83

**Personengesellschaft  
mit KSt-Option**

**Personengesellschaft  
mit § 34a EStG**

**Hebesatz** für GewSt  
Thesaurierung (T) / Ausschüttung (A)

**Beispiel 5:** GewSt-Hebesatz **435 %**

31,06 % (T)	- 0,80	30,26 % (T)
49,25 % (A)	- 0,59	48,66 % (A)

**Beispiel 6:** GewSt-Hebesatz **250 %**

24,58 % (T)	+ 5,22	29,80 % (T)
44,48 % (A)	+ 3,84	48,32 % (A)

**Beispiel 7:** GewSt-Hebesatz **399 %**

29,80 % (T)		29,80 % (T)
48,32 % (A)		48,32 % (A)

**Option vorteilhaft:**

**Gewinnstarke, thesaurierende Gesellschaft**

**Option vorteilhaft:**

**GewSt-Hebesatz < 399 %**

**Hinweise:** § 35 EStG (Anrechnung auf EST bei GewSt-Hebesatz bis 422 %) berücksichtigt. §§ 8, 9, 11 I 3 GewStG nicht berücksichtigt.  
Hebesatz 435 %: Durchschnitt aller Städte/Gemeinden ab 20.000 Einwohner (2020), Hebesatz: 250 % Leverkusen (2020)

**B. Option als doppelte Fiktion**

I. Überblick und SBV

**Voraussetzungen der KSt-Option**

§ 1a I KStG

- Antrag
- Personenhandels-gesellschaft, Partnerschafts-gesellschaft oder vergleichbare ausländische Gesellschaft
- **Kein Ausschluss:**
  - Investmentfonds
  - Negativer **Qualifikationskonflikt:** keine KSt-Pflicht im Ausland bei GL im Ausland

**Zivilrechtliche Wirkung der Option**

Keine

**Steuerliche Wirkung der Option (doppelte Fiktion)**

Option gilt als **Formwechsel** iSd § 1 III Nr. 3 UmwStG (§ 1a II 1 KStG)

**1. Fiktion:** Formwechsel iSd § 190 UmwG

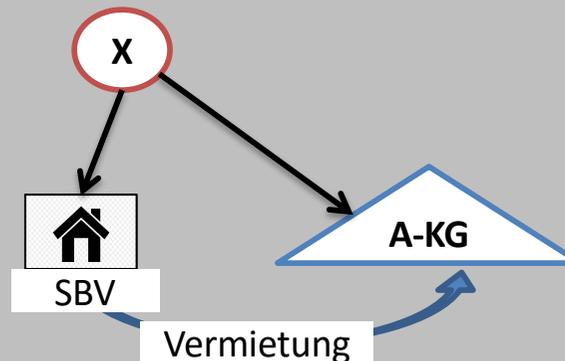
**2. Fiktion:** Ertragssteuerlicher Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang

**Grundsatz:** Besteuerung der stillen Reserven

**Ausnahme:** UmwStG gewährt Steuerneutralität durch Buchwertverknüpfung

**Voraussetzungen einer Steuerneutralität nach dem UmwStG**

- Anwendungsbereich (§ 1 IV 1 UmwStG)
- (alle) **Mitunternehmeranteile** (§ 25 S. 1 iVm § 20 I UmwStG)
- Voraussetzungen für Buchwertansatz (§ 25 S. 1 iVm § 20 II 2, 4 UmwStG)
- Antrag (§ 25 S. 1 iVm § 20 II 2, 3 UmwStG)



Vermietetes Grundstück ist **SBV I** zur A-KG und gehört als **funktional wesentliche Betriebsgrundlage** zum **Mitunternehmeranteil** des A = Steuerneutralität: **Rückkopplung Zivilrecht**

**Gestaltung als Gesamtplan?**

BMF BStBl. I 2021, 2212, Tz. 35

BMF BStBl. I 2011, 1314, Tz. 20.07

**B. Option als doppelte Fiktion**II. Nachbesteuerung bei vorheriger  
Thesaurierungsbegünstigung

A. Belastungsvergleich

**B. Option als doppelte Fiktion**

I. Überblick und SBV

**II. Nachbesteuerung bei Thesaurierungsbegünstigung**

III. Sperrfristverletzungen durch die Option

C. Wirkung der Option

D. Internationale Aspekte des Optionsmodells

**Thesaurierungsbegünstigung  
(§ 34a EStG)****Nicht entnommener Gewinn:**

- Est: **28,25 %**
- SolZ: **1,55 %**
- GewSt., aber § 35 EStG: Überhang  
ab Hebesatz 422 %:
  - München: **2,38 %**
  - 10 größte Städte: **1,30 %**
  - Mehr als 20.000 Ew.: **0,46 %**

**Nachbesteuerung (Entnahme):**

- Est: **25,00 %**
- Keine GewSt

**Problem**

- **Nachbesteuerung** (25 %) auch bei **Formwechsel** in Kapitalgesellschaft (§ 34a VI 1 Nr. 2 EStG)
- **1. Fiktion:** Option gilt als Formwechsel (§ 1a II 1 KStG)

**Grundsatz**

Nachbesteuerung **sachgerecht**, weil sonst Verstetigung der Begünstigung, da Erfassung im **steuerlichen Einlagekonto** (auch bei KSt-Option nach § 1a II 4 KStG)

**Aber Wertungswiderspruch**

Gleiche Zielsetzung von § 34a EStG und § 1a KStG

**Gesetzgeberische Alternative:**

Sicherstellung einer Nachbesteuerung nach der Option

**Lösungsvorschlag:**

- Erfassung als „nachrangige Gewinnrücklage“ und nicht im steuerlichen Einlagekonto (ggf. mit „Mindest-Ausschüttungssteuer“ von 25 %)
- Änderung auch für echten Formwechsel möglich

**B. Option als doppelte Fiktion**

III. Sperrfristverletzungen durch die Option als ertragsteuerlicher Veräußerungsvorgang (**2. Fiktion**)

A. Belastungsvergleich

**B. Option als doppelte Fiktion**

I. Überblick und SBV

II. Nachbesteuerung bei Thesaurierungsbegünstigung

**III. Sperrfristverletzungen durch die Option**

C. Wirkung der Option

D. Internationale Aspekte des Optionsmodells

**Umstrukturierung vor Option**

**Unentgeltliche Übertragung eines MU-Anteils bei Zurückbehaltung von SBV (§ 6 III 1, 2 EStG): 5 Jahre**

**Übertragung von WG innerhalb MU (§ 6 V 3 EStG)**

- Veräußerung WG (§ 6 V 4 EStG): **3 Jahre**
- Begründung Anteil KapGes. (§ 6 V 6 EStG): **7 Jahre**

**Realteilung (§ 16 III 2 EStG)**

- Veräußerung WG (§ 16 III 3 EStG): **3 Jahre**
- Mittelbare Veräußerung von KapG-Anteil (§ 16 V EStG): **7 Jahre**

**Einbringung in Kapitalgesellschaft (§ 20 I UmwStG)**

- Einbringungsgewinn I (§ 22 I UmwStG): **7 Jahre**
- Einbringungsgewinn II (§ 22 II UmwStG): **7 Jahre**

**Einbringung in Personengesellschaft (§ 24 I UmwStG)**

- Einbringungsgewinn II (§ 24 V UmwStG): **7 Jahre**

**Abspaltung/Aufspaltung KapG auf PersG (§ 16 UmwStG)**

- Veräußerung MU-Anteil (§ 15 II 4 UmwStG): **5 Jahre**

**Verschmelzung KapG auf PersG (§ 18 III 2 UmwStG)**

- Veräußerung MU-Anteil (§ 15 II 4 UmwStG): **5 Jahre**

**Ausschluss erweiterte Kürzung (§ 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 2 GewStG)**

- Nach Übertragung/Überführung Grundbesitz: **3 Jahre**

**Wirkung Formwechsel/Option: Sperrfristverletzung (+/-)**

(+)

(-) bei WG im PerG-V (str.)

(+) bei WG im SBV

(+)

(-) weil nur mittelbare Veräußerung von WG (str.)

(-)

Option = fingierter Formwechsel = fingierte Einbringung nach § 20 I UmwStG: Ausschluss durch § 22 I 6 Nr. 2 UmwStG (str.)

(+) bei Rückoption

(-) Zweck offensichtlich verfehlt (str.)

(-) wenn Option steuerneutral

(+) wenn Aufdeckung stille Reserven durch Option

- A. Belastungsvergleich
- B. Option als doppelte Fiktion
- C. Wirkung der Option**
  - I. Ausschüttung, Organschaft, Gemeinnützigkeit
  - II. Abschirmwirkung und Durchgriffsverbot
- D. Internationale Aspekte des Optionsmodell

**C. Wirkung der Option: „wie eine Kapitalgesellschaft“**

I. Gewinnausschüttung, Organschaft, Gemeinnützigkeit

<p><b>Entnahme als Gewinn-aus-schüttung</b></p>	<p><b>Personenhandelsgesellschaft</b> Zivilrecht: § 122 HGB</p>	<p><b>Wirkung KSt-Option</b> Steuerrecht: § 1a III 5 KStG</p>	<p><b>Rückkopplung ins Zivilrecht</b></p>
	<p><b>Regelstatut</b> Anspruch auf Auszahlung des Gewinnanteils nach Feststellung des Jahresabschlusses</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Gewinnausschüttung</b> auch bei Umbuchung auf EK- oder FK-Konto des Gesellschafters</li> <li>▪ <b>Kapitalertragsteuer</b></li> </ul>	<p><b>Gesellschaftsvertrag</b> Entnahmen erst nach gesondertem Gesellschafter-Beschluss (wie Gewinn-verwendungsbeschluss)</p>
<p><b>Optierende Gesellschaft als Organgesellschaft?</b></p>	<p><b>Rechtsfrage in § 17 I 1 KStG:</b> „wirksame“ Verpflichtung zur Gewinnabführung  <b>BMF BStBl. I 2021, 2212 Tz. 56 (-)</b>                  Gewinnabführungsvertrag als <b>Unternehmensvertrag</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ nicht eintragungspflichtig (korrekter Verweis OLG München GmbHR 2011, 376)</li> <li>▪ kann Gesellschaftsstatut <b>nicht</b> überschreiben (fragwürdiger Verweis OLG München aaO)</li> </ul> <p><b>M.E. entscheidend: Zivilrechtlich</b> wirksame Verpflichtung der OHG/KG durch Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages als Unternehmensvertrag?</p> <p> <b>EU-Kommission:</b> Vertragsverletzungsverfahren (Nr. 2019/4053)</p>		
<p><b>Optierende Gesellschaft als gemeinnützige Körperschaft?</b></p>	<p><b>BMF BStBl. I 2021, 2212</b> schweigt ....  <b>M.E. entscheidend:</b> Gesellschaftsvertrag bzw. Unternehmensvertrag als Ersatz für die „Satzung“ (§ 60 AO)?</p>		

- A. Belastungsvergleich
- B. Option als doppelte Fiktion
- C. Wirkung der Option**
  - I. Ausschüttung, Organschaft, Gemeinnützigkeit
  - II. Abschirmwirkung und Durchgriffsverbot**
- D. Internationale Aspekte des Optionsmodell

**C. Wirkung der Option: „wie eine Kapitalgesellschaft“**

II. Abschirmwirkung und Durchgriffsverbot

**Erstmalige Erwähnung 1962**

BVerfGE 13, 331, Rn. 24

„Es gehört zum **Wesen juristischer Personen** wie der **GmbH** und der **AG**, daß diese Kapitalgesellschaften mit ihrer **Verselbständigung gegen „Durchgriffe“** (...) grundsätzlich **abgeschirmt ist.**“

**Einschränkungen**

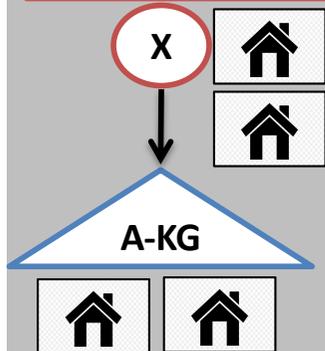
- **1964:** BVerfGE 18, 224, Rn. 18 (Pensionszusage)
- **1969:** BVerfGE 25, 28, Rn. 32 (Betriebsaufspaltung)
- **1969:** BVerfGE 25, 309, Rn. 17 (Mantelkauf-Rspr.)

**Abschirmwirkung als Rechtfertigungsgrund (Art. 3 I GG)**

- **2006:** BVerfGE 116, 164, Rn. 117
- **2010:** BVerfGE 127, 224, Rn. 62
- **2017:** BVerfGE 145, 106, Rn. 114

**Grundsatzfrage für die Option:** Ist für die Abschirmwirkung und das Durchgriffsverbot noch (vermeintliche) zivilrechtliche Wertung maßgeblich oder wird sie durch eine **originär steuerrechtliche Wertung (Grenzen steuerrechtlicher Zurechnung)** überlagert?

**Gewerblichkeit durch 3-Objekt-Formel**

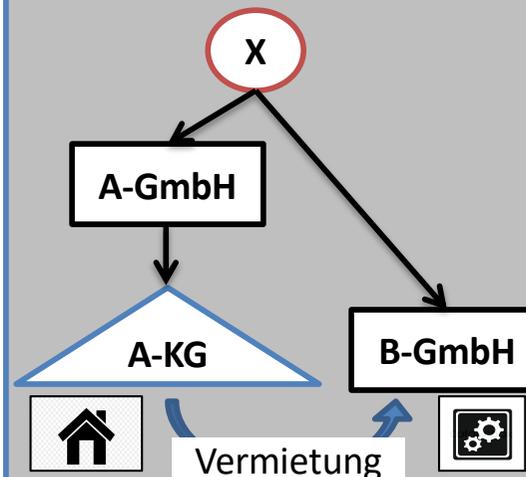


M.E. (+), aber ggf. § 42 AO  
Option nicht steuerneutral,  
wenn vermögensverwaltend

**Gewerblichkeit durch (mitunternehmerische) Betriebsaufspaltung**

BFH IV R 7/18, DStR  
**2022, 189:** Keine  
Abschirmung der A-KG  
durch die A-GmbH  
(Änderung. der Rspr.)

M.E. verhindert Option  
der A-KG **originär**  
gewerblicher Einkünfte  
bei A-KG



**Erweiterte Kürzung § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG**

- **Ausschließlichkeit:**  
unschädliche KAP-EK  
durch Option an einer  
gewerblich (geprägten)  
Tochter-PersGes?
- **§ 9 S. 5 Nr. 1 GewStG:**  
Kein Gewerbebetrieb des  
Gesellschafters durch  
Option der Schwester-  
PersGes.?

- A. Belastungsvergleich
- B. Option als doppelte Fiktion
- C. Wirkung der Option
- D. Internationale Aspekte des Optionsmodell
- I. **Drittstaaten-Gesellschafter**
- II. Mutter-Tochter-Richtlinie

**D. Internationale Aspekte des Optionsmodells**

I. Ausübung der Option und Drittstaaten-Gesellschafter

**Zusätzliche Voraussetzungen für ausländische Gesellschaften (§ 1a I KStG)**

- **Typenvergleich**
- Bei GL im Ausland: dort unbeschränkt stpfl. **KSt-Subjekt**
- **Folge:** DBA-Berechtigung

**Zusätzliche Voraussetzungen für **Steuerneutralität** der Option**

**Voraussetzungen für Steuerneutralität des § 1 IV 1 UmwStG**

- **Gesellschaft:** Ansässigkeit in **EU-/EWR-Staat**
- **Gesellschafter:** Ansässigkeit in **EU-/EWR-Staat** oder bei Ansässigkeit in **Drittstaat:** kein Ausschluss/keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für die **Veräußerung der Anteile** an der optierenden Gesellschaft  
= **Ausschluss Regelfall bei DBA wegen Art. 13 V OECD-MA**

DBA mit Art. 13 V

**Aktuelles Problem im UmwStG**

- Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) bei Drittstaaten (Stand-Still-Klausel?)
- Mittelbare Entstrickung rechtfertigend? EuGH, C- 164/12 – DMC, Rn. 44 ff.

**Voraussetzungen Steuerneutralität des § 25 S. 1 iVm § 20 II 2 Nr. 3 UmwStG**

Kein Ausschluss/keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für die **Veräußerung des Betriebsvermögens** der optierenden Gesellschaft

(-) **ausländische Anrechnungs-BS** soweit **inländische Gesellschafter** beteiligt sind

Kein DBA oder DBA mit Anrechnung bei BS

**D. Internationale Aspekte des Optionsmodells**II. Besteuerung „wie Kapitalgesellschaft“ und  
Mutter-Tochter-Richtlinie

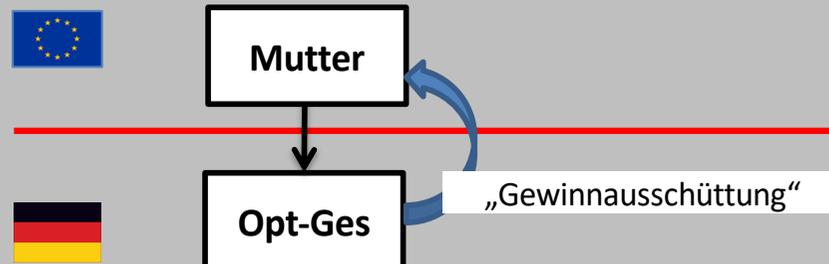
- A. Belastungsvergleich
- B. Option als doppelte Fiktion
- C. Wirkung der Option
- D. Internationale Aspekte des Optionsmodell**
  - I. Drittstaaten-Gesellschafter
  - II. Mutter-Tochter-Richtlinie**

**Laufende Besteuerung der Option**
**Outbound:  
Ausschüttung  
von optierender  
Auslands-  
gesellschaft an  
inländische  
Gesellschafter**

- Gleichstellung mit Dividenden  
§ 3 Nr. 40 oder  
§ 32d I 1 EStG  
bzw. § 8b KStG,  
§ 8 Nr. 5, § 9 Nr. 7  
GewStG
- UU Anrechnung  
ausländischer  
Quellensteuern  
§ 34c, § 32d V  
EStG bzw. DBA

**Inbound:****Ausschüttung von optierender Inlandsgesellschaft an ausländische Gesellschafter**

- Kapitalertragsteuer mit Entlastung bei **DBA** oder **§ 44a IX EStG** (15 %) nach Maßgabe der **§ 50c, § 50d EStG**, aber (-), wenn keine Besteuerung wegen abweichender Behandlung der optierenden Gesellschaft (**§ 50d XIV 1 KStG**)
  - **(Keine)** Anwendung von § 43b EStG (**Mutter-Tochter-Richtlinie**)?  
BMF BStBl. I 2021, 2212 Tz. 52, 73 (-)  
ME (+) nach Art. 2 lit. a i) iVm Anhang Teil A lit. f und iii) iVm Anhang Teil B MTR
    - Optierende Gesellschaft ist „**andere** (...) Gesellschaft, die der KSt unterliegt“
    - Optierende Gesellschaft hat **kein** Wahlrecht der KSt zu unterliegen (bei Rückoption schon keine Gesellschaft iSd. Anhang Teil A lit f.)
- Sonst **Verstoß** gegen **Art. 49 AEUV** bzw. **Art. 63 AEUV**, weil EU-ausländische Investoren in inländische Personengesellschaft im Vergleich zu inländischen Investoren trotz vergleichbarer Situation bei § 1a KStG ohne tauglichen Rechtfertigungsgrund schlechter gestellt werden



**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Prof. Dr. Marc Desens (Universität Leipzig)

**Steuerliche Herausforderungen durch das Optionsmodell**

15. März 2022

Institut für Steuern und Finanzen e.V.

Flick Gocke  
Schaumburg

## Unternehmen mit gebundenem Vermögen – Welche Chancen und Risiken bietet eine neue Gesellschaftsform?

– Besteuerung der GmbH mit gebundenem Vermögen –

Hamburg, 15. März 2022

## Agenda

- A. Einführung
- B. Steuerliche Funktionsweise
- C. Diskussion

## Agenda

- A. Einführung**
- B. Steuerliche Funktionsweise
- C. Diskussion

## Einführung

- Forderung aus der Gesellschaft: „*Schaffung einer **neuen Rechtsformalternative** zur **einfachen** Erreichung u.a. der Ziele Unabhängigkeit, Unternehmensbestand, dauerhafte Gewinnthesaurierung*“
- Rechtliche **Zielerreichung auf verschiedenen Wegen** denkbar: Stiftungsrecht? Gesellschaftsrecht? Genossenschaftsrecht? Neue Legaleinheit (Spezialgesetz)? Schaffung einer neuen Legaleinheit im Ausland nach ausländischem Recht und Nutzung im Inland (AuslandsG-gebV mit Inlands-Tochter-GmbH oder Inlands-Betriebsstätte)?
- Vorschlag einer (unabhängigen) „**Arbeitsgruppe**“ (Forschungsprojekt, keine Auftragsarbeit)
  - **Entwurf eines Gesetzes für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit gebundenem Vermögen** vorgelegt von Sanders, Dauner-Lieb, Möslein und Veil mit steuerlichen Begleitänderungen von Kempny und von Freedon (verfügbar unter: <https://www.gesellschaft-mit-gebundenem-vermoegen.de>)
  - Überlegung: Schaffung einer **neuen GmbH-Rechtsform** („GmbH-gebV“; dazu u.a. Kempny/Sanders, NWB 2021, 3117)
  - **Keine** Forderung der Arbeitsgruppe nach einer **steuerlichen Privilegierung**
  - **Zustimmung und Ablehnung** zum „Ob“ und „Wie“ von namhaften Vertretern ihrer Disziplin (befürwortend u.a. Toncar, MdB und Mitglied FDP-Bundesvorstand, Gastkommentar im Handelsblatt v. 22. Februar 2022: „*Sinnvolle Alternative – Chance dazu, es auszuprobieren, sollten wir schaffen*“; kritisch/ablehnend u.a. Hüttemann/Schön, DB 2021, 1356: „*GmbHgebV ist ein Steuersparmodell*“)

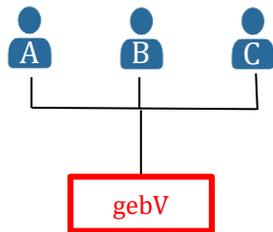
## Einführung

- Politische Entscheidung zum „**Ob**“ der Zielverfolgung ist getroffen (Koalitionsvertrag zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP)
  - Auszug aus Koalitionsvertrag (Start-Up-, Gründungs- und Innovationsförderung, Seite 30): „[...] Zu einer modernen Unternehmenskultur gehören auch neue Formen wie Sozialunternehmen, oder **Gesellschaften mit gebundenem Vermögen**. Wir erarbeiten eine nationale Strategie für Sozialunternehmen, um gemeinwohlorientierte Unternehmen und soziale Innovationen stärker zu unterstützen. Wir verbessern die rechtlichen Rahmenbedingungen für gemeinwohlorientiertes Wirtschaften, wie zum Beispiel für Genossenschaften, Sozialunternehmen, Integrationsunternehmen. **Für Unternehmen mit gebundenem Vermögen wollen wir eine neue geeignete Rechtsgrundlage schaffen, die Steuersparkonstruktionen ausschließt.** [...]“
  - Fachebene hat politischen Auftrag zur Umsetzung
- Entscheidung zum „**Wie**“ der Zielerreichung ist weiterhin Gegenstand der Diskussion
  - Umsetzung der Idee „GmbH-gebV“?
  - Steuergesetzliche Abbildung folgt dem (gesellschafts-)rechtlichen „Wie“
  - Im Folgenden: Steuergesetzliche Abbildung der GmbH-gebV (nach Vorschlag von Kempny/von Freedten)

## Agenda

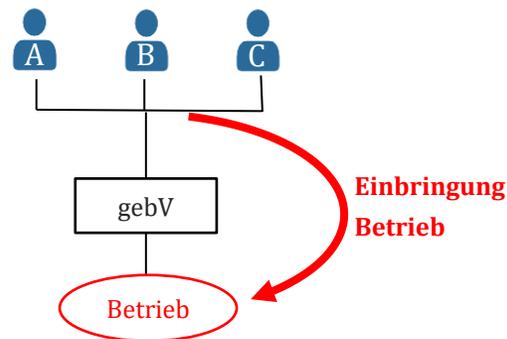
- A. Einführung
- B. Steuerliche Funktionsweise der GmbH-gebV**
  - I. Errichtung**
  - II. Laufende Besteuerung
  - III. Schenkung/Vererbung
  - IV. Beendigung
- C. Diskussion

## Errichtung der GmbH-gebV – §§ 77b GmbHG-E



- Errichtung nach normalen Grundsätzen
  - Erbringung des Stammkapitals (hier z.B.) durch Geldleistung hat keine Realisierung stiller Reserven auf Gesellschafter-Ebene zur Folge
  - Steuerliche Anschaffungskosten der neuen GmbH-gebV-Anteile iHd. der Einlage (hier z.B. **Stammkapital**)
  - (Hier) keine Erhöhung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos, da hier nur Einzahlung des Stammkapitals
- Handelsbilanzielle Abbildung nach normalen Grundsätzen

## Errichtung der GmbH-gebV mit zusätzlicher Einlage – §§ 77b GmbHG-E

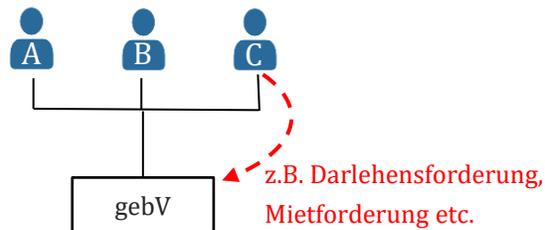


- Einbringung nach normalen Grundsätzen
  - Ansatz steuerlicher Buchwerte, wenn Voraussetzungen des UmwStG erfüllt sind (andernfalls: Realisierung stiller Reserven)
  - Steuerliche Anschaffungskosten der neuen GmbH-gebV-Anteile iHd. Buchwerts (Gesellschafter haben nach Einbringung eine Vermögensbeteiligung an der GmbH-gebV, die bei Austritt oder Ausschluss aus der Gesellschaft auszu zahlen ist, § 77k Abs. 1 GmbHG-E; Gewinn = Auszahlungsanspruch ./ . steuerliche AK)
  - Erhöhung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG; Direktzugriff auf Einlagekonto bei Austritt des Gesellschafters, § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG-E)
- Handelsbilanzielle Abbildung nach normalen Grundsätzen (z.B. Dotierung einer Kapitalrücklage)

## Agenda

- A. Einführung
- B. Steuerliche Funktionsweise der GmbH-gebV**
  - I. Errichtung
  - II. Laufende Besteuerung**
  - III. Schenkung/Vererbung
  - IV. Beendigung
- C. Diskussion

## Laufende Besteuerung

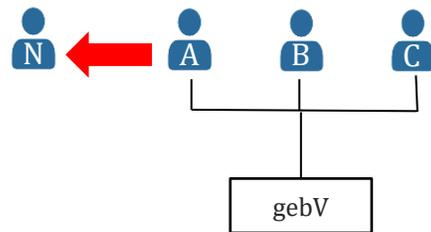


- **Gesellschafts-Ebene** (keine Besonderheiten)
  - Körperschaftsteuer (u.a. denkbar: vGA, vE); Aufwand mindert grds. Einkommen (z.B. Zinsaufwand, Mietaufwand, Geschäftsführergehalt)
  - Gewerbesteuer
  - Besteuerung nach weiteren Gesetzen: Umsatzsteuer, Energiesteuer, Grunderwerbsteuer etc.
  - **Zur Klarstellung: Keine „Zusatzbesteuerung“ mit Blick auf die Tatsache, dass eine Ausschüttungsbesteuerung nicht erfolgt (wird z.T. von Kritikern gefordert, da diese in der fehlenden Ausschüttungsbesteuerung einen Wettbewerbsvorteil oder steuerlichen Systembruch sehen)**
- **Gesellschafter-Ebene** (keine Besonderheiten)
  - Einkommensbesteuerung z.B. bei vGA oder Veräußerungsgewinn (ggf. auch Auszahlungsgewinn bei Ausscheiden aus Gesellschaft nach § 77 GmbH-E)
  - Z.B. grds. auch Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG); allerdings: Wie hoch ist der Verkehrswert bzw. sind die stillen Reserven?

## Agenda

- A. Einführung
- B. Steuerliche Funktionsweise der GmbH-gebV**
  - I. Errichtung
  - II. Laufende Besteuerung
  - III. Schenkung/Vererbung**
  - IV. Beendigung
- C. Diskussion

## Schenkung/Vererbung



- **Frage: Wie ist der (Schenkungsteuer-)Wert der Beteiligung?**
  - Wert entspricht dem Ausscheidenanspruch von A gegen GmbH-gebV (z.B. EUR 25.000; ggf. zusätzlich der anteilige Wert der Einlage in die Kapitalrücklage)
  - Keine Werterhöhung nach § 9 BewG, da das gesetzliche Ausschüttungsverbot kein „persönlicher Umstand“ ist
- **Anwendung ErbStG**
  - Grds. keine Besonderheiten (Betriebsvermögensprivileg ist anwendbar, sodass sich ggf. im Ergebnis keine Steuerbelastung ergibt)
  - **Eine Besonderheit: Zahlung von Gesellschaft an Erwerber innerhalb der Behaltensfrist ist ein Behaltensfristverstoß (mit Steuerfolge), § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 ErbStG-E**
  - **Zur Klarstellung: Keine Erbersatzbesteuerung auf Gesellschafts-Ebene (wird z.T. von Kritikern gefordert, da diese eine gänzlich fehlende Erbschaft- und Schenkungsteuer als Systembruch qualifizieren; u.E. wird die Struktur unzutreffend mit einer Familienstiftung verglichen, deren Erträge den Destinatären zufließen; Einführung einer Erbersatzsteuer auch für beschränkt steuerpflichtige AuslandsG-gebV?)**

## Agenda

A. Einführung

**B. Steuerliche Funktionsweise der GmbH-gebV**

**I. Errichtung**

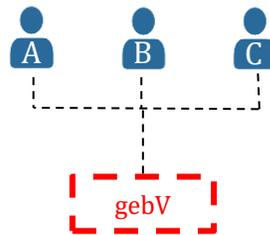
II. Laufende Besteuerung

III. Schenkung/Vererbung

**IV. Beendigung**

C. Diskussion

## Beendigung (Liquidation zu Gunsten gemeinnütziger Einrichtung)



- **Gesellschafts-Ebene**
  - Keine Besonderheiten
  - (Schluss-)Besteuerung stiller Reserven (§ 11 KStG)
- **Gesellschafter-Ebene**
  - Keine Besteuerung
  - **Zur Klarstellung: Keine Nachholung einer Ausschüttungsbesteuerung**
    - M.E. wäre die Regelung einer fiktiven Vollausschüttung denkbar, wenn steuerpolitisch eine Einmalbesteuerung des ausschüttbaren Gewinns gewollt sein sollte (ähnlich einer Ausschüttungsfiktion nach § 7 UmwStG, § 34a EStG)
    - Allerdings: Übertragung einer GmbH-Beteiligung auf eine gemeinnützige Stiftung hat nach geltendem Recht keine fiktive Vollausschüttung zur Folge

## Agenda

- A. Einführung
- B. Steuerliche Funktionsweise
- C. Diskussion**