

Besteuerung von Personengesellschaften im Umbruch

ifst-Schrift 551 (2023)

**Prof. Dr. Ulrich Prinz;
Andreas Kortendick LL.M.;
Dr. Orkun Ekinci; Martin Braun LL.M.**



I. Zum Start: Zeiten des Umbruchs im Personengesellschaftsrecht (Prinz)

- Bundesweite Rechtstatsachenuntersuchung zum Unternehmens- und Gesellschaftsrecht mit Stand 1.1.2023: Rund 320.000 im Handelsregister Teil A eingetragene Personengesellschaften (vgl. Bayer/Lieder/Hoffmann, GmbHR 2023, 709)
- Deutscher Mittelstand ist in großen Teilen über Personengesellschaften organisiert. Die traditionelle Mitunternehmerbesteuerung nach Transparenzgrundsätzen – Rechtsgrundlage ist § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG – hat enorme praktische Bedeutung



- Mitunternehmerbesteuerung ist hoch komplex wegen vielschichtigem Sonderbetriebsvermögen, positiven und negativen Ergänzungsbilanzen und Gewerblichkeitsfiktionen durch Prägung/Infektion
 - *Vorteile*: Hohe Gestaltungsflexibilität (etwa im Hinblick auf §§ 6 Abs. 5, 6b EStG), unmittelbare Verlustnutzung beim Steuerpflichtigen, Publizitäts- und Bilanzierungserleichterungen, keine betriebliche Mitbestimmung
 - *Nachteile*: Progressive Einkommensbesteuerung bei gewinnträchtigen Personengesellschaften unabhängig von Entnahmen, Belastungsnachteil ggü. 15 %-Flatrate bei der Körperschaftsteuer, unbeliebte Thesaurierungsrücklage gem. § 34a EStG, zunehmende internationale Anerkennungsschwierigkeiten und komplexe deutsche Abwehrgesetzgebung (etwa § 4i EStG, § 50d Abs. 10 EStG)

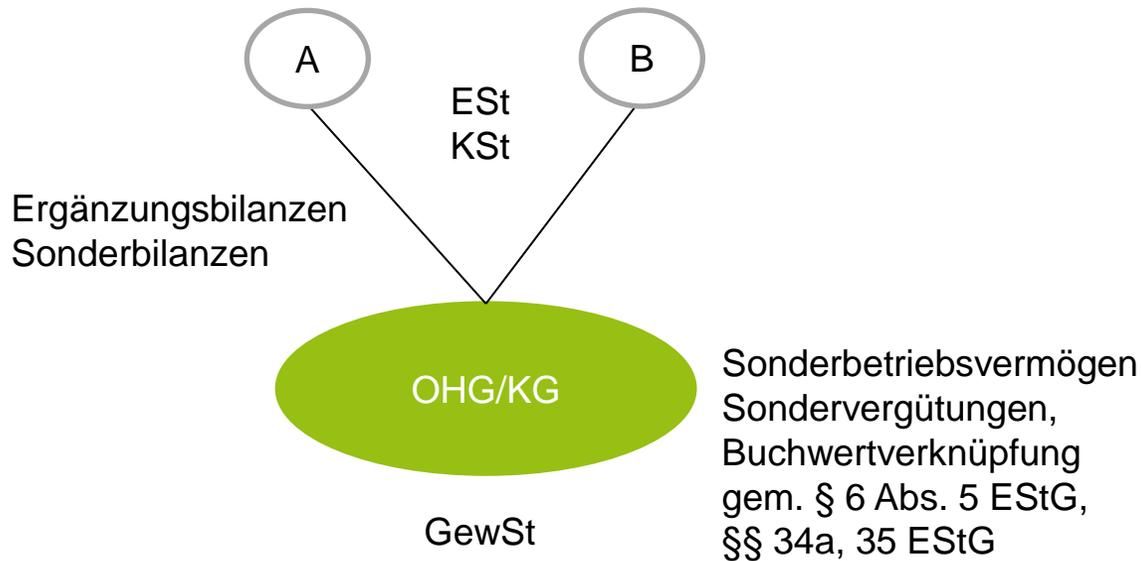


- Aktuelle Entwicklungen in der „Personengesellschaftswelt“, die in der ifst-Schrift 551 von einem „YPOG-Arbeitsteam“ aufgegriffen werden:
 - Optionsmodell gem. § 1a KStG seit 1.1.2022. Gute Idee, schwierige Umsetzung. Bislang in 2022 rund 150 Anträge, in 2023 rund 190 Anträge; Wachstumschancengesetz sieht Verbesserungen vor
 - MoPeG vom 10.8.2021 als „gesellschaftsrechtliches Gesamtpaket“ mit teils unklaren Steuerfolgen; Abschaffung der Gesamthand und eigene Rechtsträgerschaft insbes. der GbR; §§ 5,6 GrEStG auf dem Prüfstand mit offenem Ausgang

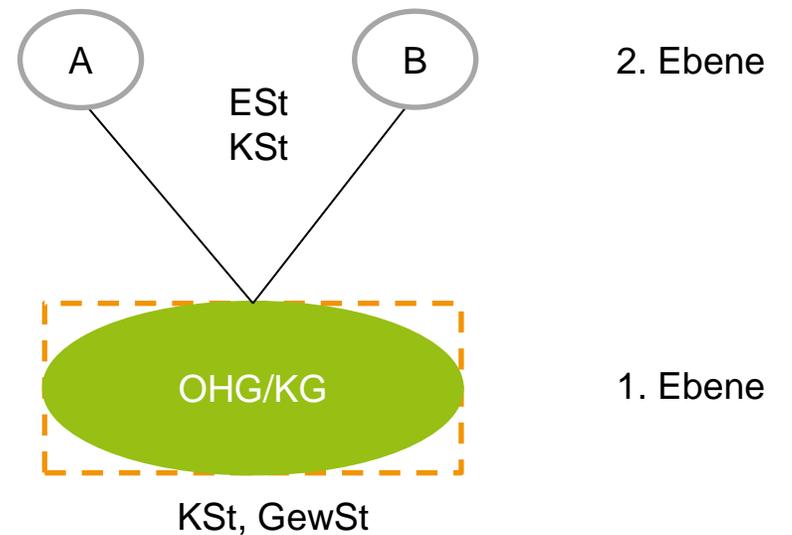


II. Optionsmodell für Personengesellschaften gem. § 1a KStG (Kortendick/Ekinci)

Vor Ausübung der Option
Transparente Mitunternehmerbesteuerung



Nach Ausübung der Option
Getrennte Besteuerung Gesellschaft und
Gesellschafter

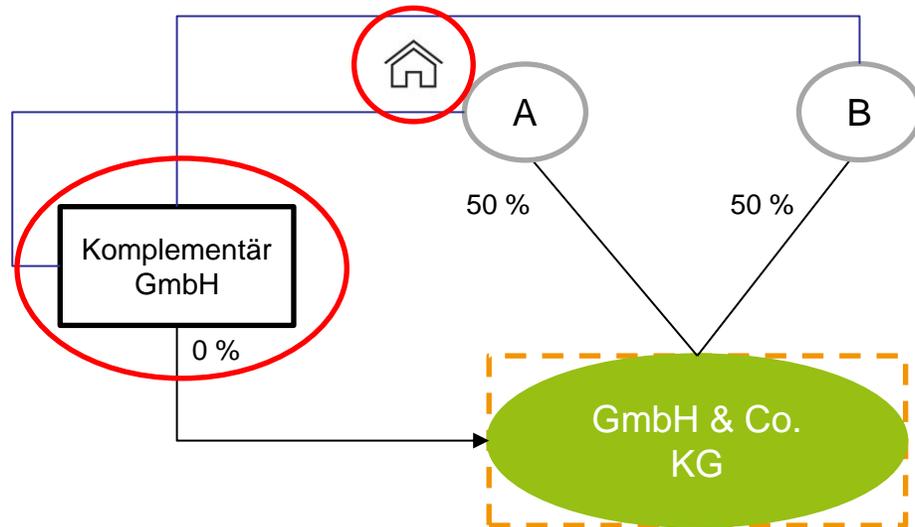




Grundstruktur im Überblick

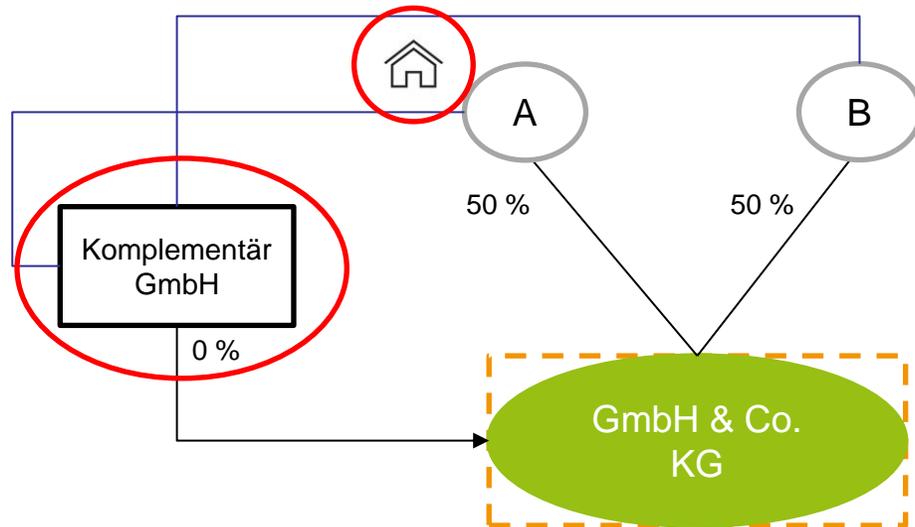
Aufbau und Inhalt des § 1a KStG (ab 1.1.22)

- **Abs. 1:** Antragstellung, formale Anforderungen sowie Optionsverbote (insbes. Investmentfonds)
- **Abs. 2:** Rechtsfolgen des „fiktiven Formwechsels“
- **Abs. 3:** Materielle Steuerwirkungen der Option (etwa Teileinkünfteverfahren / § 8b KStG, § 19 EStG, keine Sondervergütungen, vGA/vE)
- **Abs. 4:** Beendigung der Option und Rückkehr zur transparenten Besteuerung



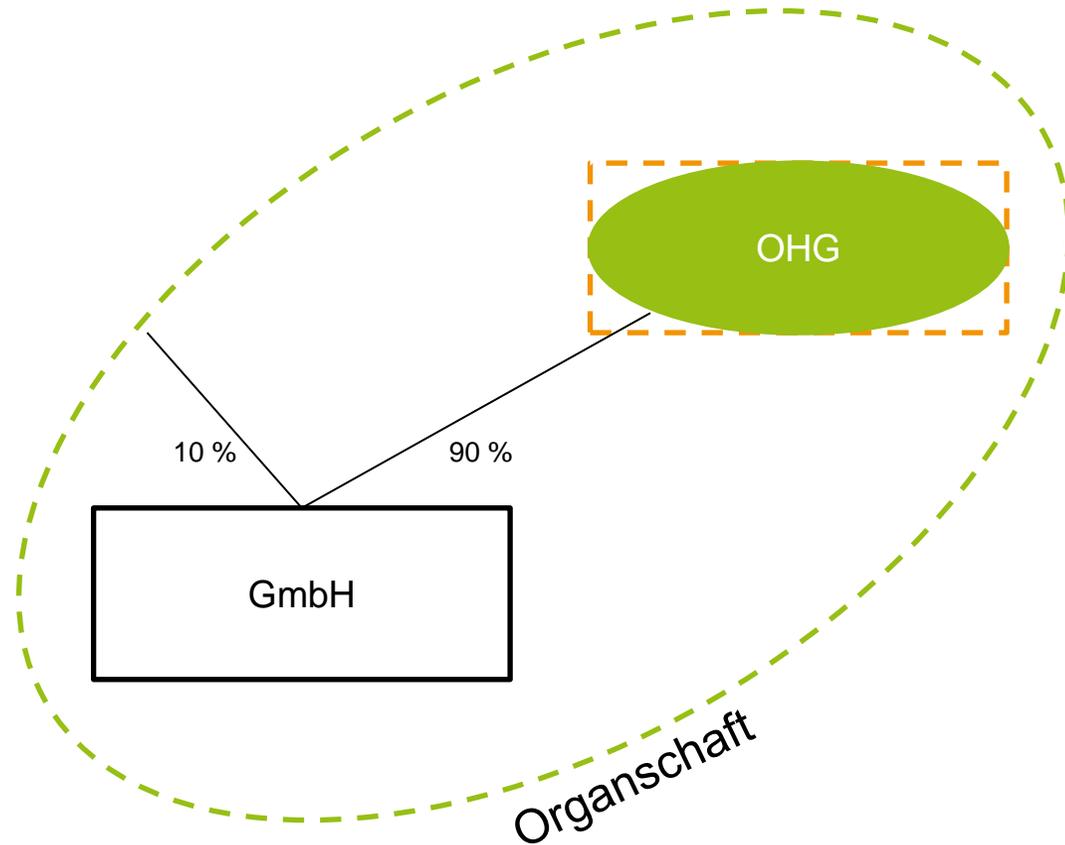
Umgang mit Sonderbetriebsvermögen

- Steuerneutraler „Formwechsel“ erfordert Übertragung sämtlicher funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen (= echter Formwechsel)
- WG des Gesellschaftsvermögens + SBV I + SBV II
- Komplementär GmbH funktional wesentlich?



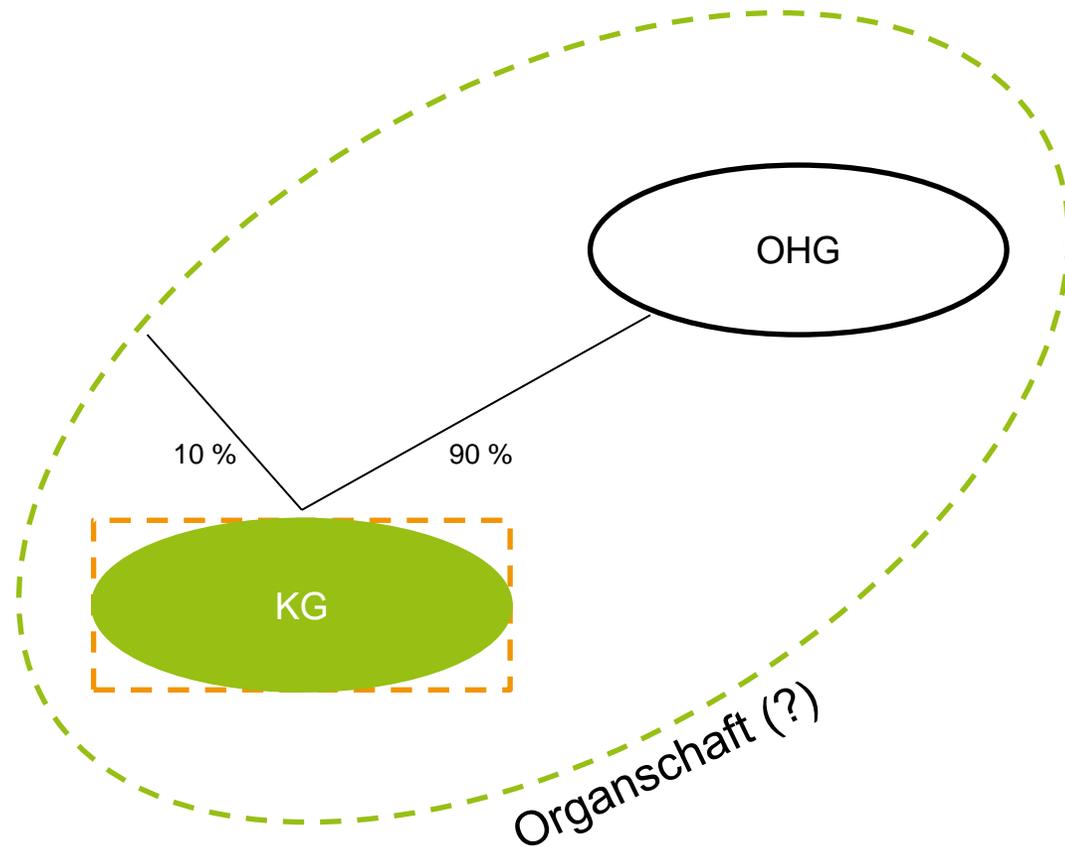
Umgang mit Sonderbetriebsvermögen

- Vorgang kann insg. §§ 25 iVm 20 UmwStG unterliegen
*„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**.“ (BMF v. 10.11.21, Rn. 34; im Original nicht hervorgehoben)*
- Nach Auffassung der FinVerw. Voraussetzungen der **Gesamtplanrechtsprechung** zu prüfen (BMF v. 10.11.21, Rn. 35; uE sehr kritisch)



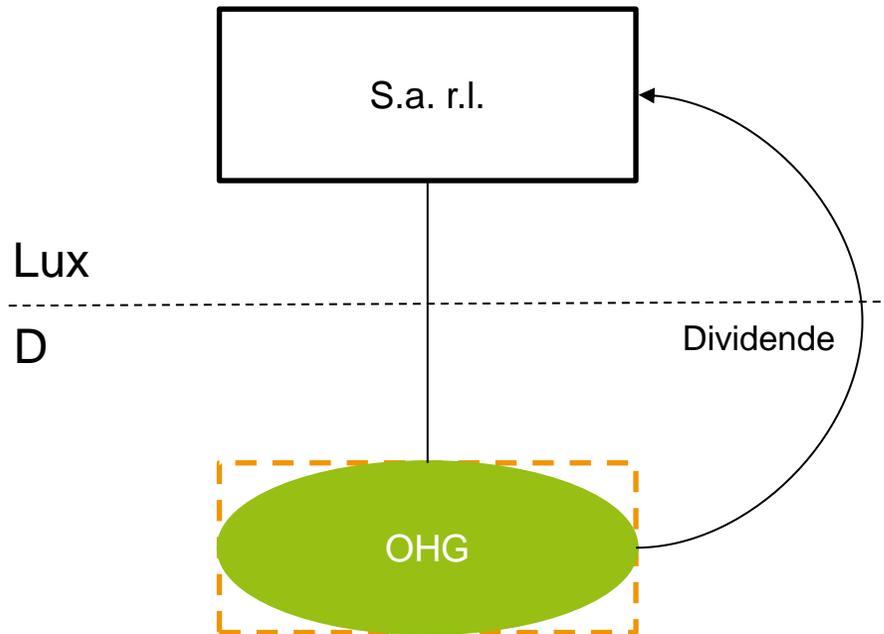
Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Organschaft

- Organträgerfähigkeit der optierten PersGes
 - GAV-Abschluss zwischen GmbH und „optierter“ OHG unproblematisch möglich
 - Optierte OHG kann unstreitig als Organträger iSv § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG fungieren; als fiktive KapGes stets gewerbliche Einkünfte gem. § 8 Abs. 2 KStG
 - FinVerw. zustimmend (BMF v. 10.11.21 Rn. 55)



Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Organschaft

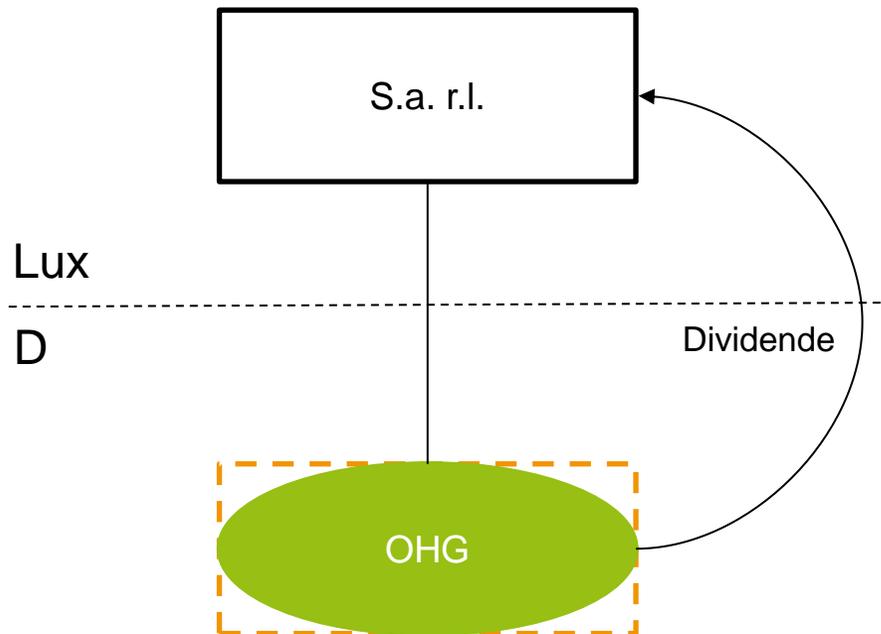
- Organgesellschaftsfähigkeit der optierten PersGes (?)
 - Ausgangspunkt: PersGes hat grds. keine ertragsteuerliche Organschaftsfähigkeit
 - GAV-Abschluss mit abhängiger KG nach hM möglich
 - Option gem. § 1a KStG und Anwendung der §§ 14, 17 KStG: „andere KapGes“, „wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn [...] abzuführen“
 - FinVerw. ablehnend (BMF v. 10.11.21 Rn. 56; Schrifttum ist kritisch)



Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie

• Voraussetzungen

- Rechtsformerfordernis. Körperschaften die in § 1 Abs. 1 KStG genannt sind (Art. 2 Bstb. a Ziff. i MTR)
- Ansässigkeitserfordernis. Gesellschaft eines EU-Mitgliedstaats (Art. 2 Bstb. a Ziff. ii MTR)
- Steuerpflichtigerfordernis. Optierende Gesellschaft, muss „ohne Wahlmöglichkeit“ der Körperschaftsteuer unterliegen; FinVerw. ablehnend (BMF v. 10.11.21 Rn. 61; uE sehr kritisch)



Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie

- **Folgen:**
 - *Keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer gem. § 43b EStG*
- **Verstoß gegen Primär- und Sekundärrecht?**
- **Teleologische Auslegung zwingend?**

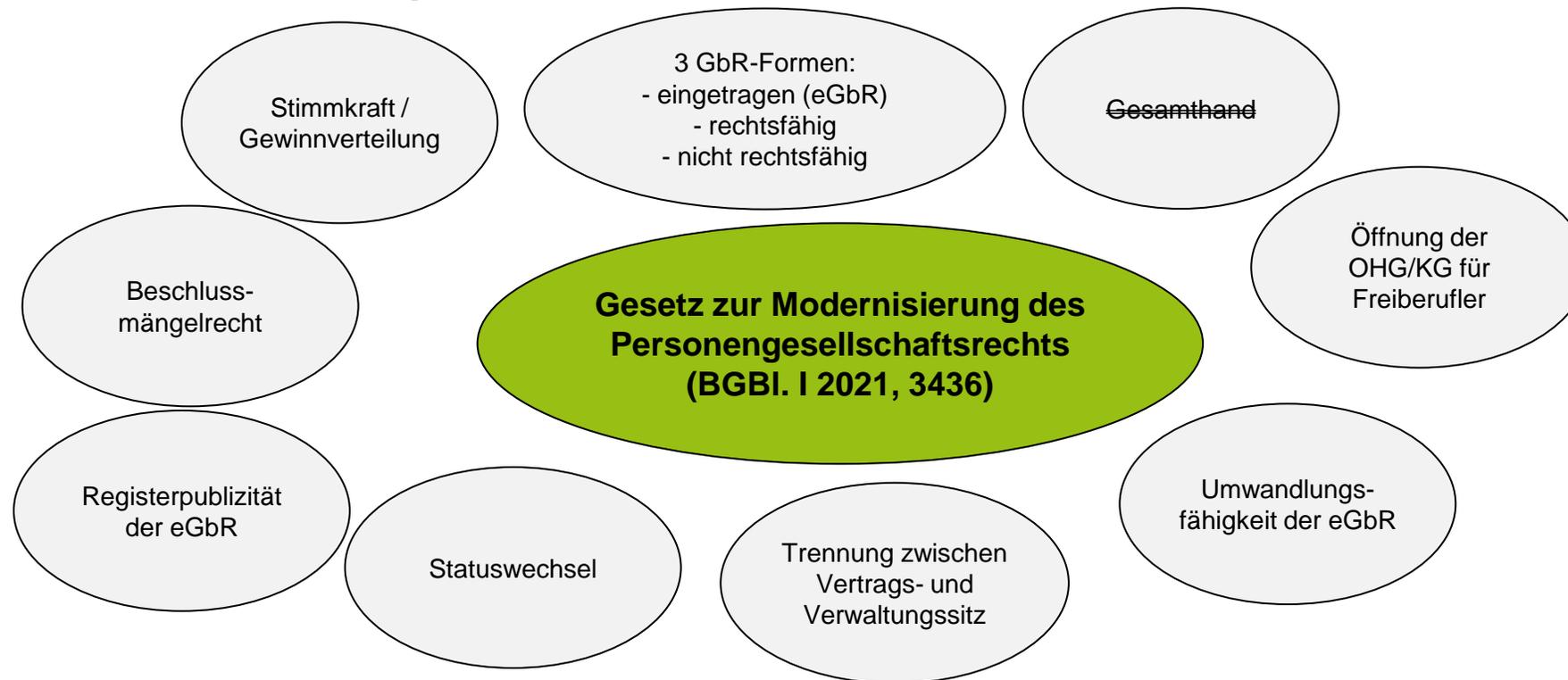


Primäre Adressatengruppe

- Hochprofitable „große“ PersGes mit geringen Entnahmebedarf; Vor-/Nachteile ggü. § 34a EStG?
- Start-Up Unternehmen, da sich gesellschaftsrechtliche Vorteile einer PersGes mit dem steuerlichen Trennungsprinzip kombinieren lassen (§ 8b KStG)
- Vorteilhaft für Immobiliengesellschaft durch Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung
- Carry-KGs mit kapitaldisproportionalem Ergebnisanteil
- Personengesellschaften in Unternehmensgruppen („Holding-PersGes“), ggf. auch Nutzung bei Unter-PersGes denkbar



III. MoPeG vom 10.8.2021 als „gesellschaftsrechtliches Gesamtpaket“ (Kortendick/Braun)





III. MoPeG vom 10.8.2021 als „gesellschaftsrechtliches Gesamtpaket“ (Kortendick/Braun)





**Registerpublizität
der eGbR**

Vorteile der Eintragung als eGbR:

- Grundbuchfähigkeit
- GmbH-Gesellschafterliste
- Eintragung in das Handelsregister als Gesellschafterin einer OHG/KG
- Bestimmung eines Vertragssitzes
- Zugang zum UmwG



Öffnung der OHG/KG für Freiberufler

Bislang:

- OHG/KG setzen grds. Handelsgewerbe (oder Vermögensverwaltung) voraus
- Ausnahmen für StB/WP: untergeordnete gewerbliche Treuhandtätigkeit ausreichend

MoPeG (ab 1.1.2024):

- OHG/KG auch bei freiberuflicher Tätigkeit möglich, sofern nach Berufsrecht zulässig
- GmbH & Co. KG als Alternative zur PartG mbB

BRAO / StBerG / WPO (ab 1.8.2022):

- OHG/KG ohne Einschränkung zulässig
- Wirkt bereits vor Inkrafttreten des MoPeG



**Trennung zwischen
Vertrags- und
Verwaltungssitz**

Bislang:

- Keine gesetzliche Definition des „Sitzes“
- Auflösung und Abwicklung bei Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland (h.M.)

MoPeG (ab 1.1.2024):

- „Sitz“ bestimmt sich grds. nach dem Verwaltungssitz
- Vereinbarung eines Vertragssitzes bei eGbR / OHG / KG möglich
- Denkbar: Ausländischer Verwaltungssitz unter Beibehaltung eines inländischen Vertragssitzes
- (P) Kollisionsrechtliche Schranken



Bisherige Vermögensstruktur:

- Das Vermögen der GbR ist den Gesellschaftern „zur gesamten Hand“ zuzurechnen
- Vgl. §§ 718, 719 BGB

MoPeG (ab 1.1.2024):

- Rechtsfähige GbR: Rechte/Verbindlichkeiten sind Vermögen der Gesellschaft selbst (§ 713 BGB-neu)
- Nicht rechtsfähige GbR: Bruchteilseigentum oder Treuhandlösungen (vgl. § 740 Abs. 1 BGB-neu)
- OHG/KG: wie rechtsfähige GbR (vgl. § 105 Abs. 2 HGB-neu)



Ertragsteuerliche Auswirkungen?

- Keine lt. Regierungsbegründung MoPeG
- Transparente Mitunternehmerbesteuerung
 - § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG
 - OHG/KG ausdrücklich genannt
 - GbR als „andere Gesellschaft“
- Auf die „Gesamthand“ abstellende Normen
 - Bsp.: § 6 Abs. 5 S. 3, § 6b Abs. 10 EStG
 - Auslegung
- Beseitigung letzter Zweifel durch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E (Wachstumschancengesetz)
 - Bruchteilsbetrachtung auch bei rechtsfähigen PersGes
 - Rechtsfähige PersGes gelten für Zwecke der Ertragbesteuerung als „Gesamthand“
- Langfristige Auswirkungen? Vgl. Rspr. des GrS zu § 10a GewStG (Gesellschafter = Unternehmer)



Grunderwerbsteuer

- (P) Befreiung nach §§ 5, 6 GrEStG („Gesamthand“)
- (P) „Passiver“ Verstoß gegen laufende Behaltensfristen durch Inkrafttreten des MoPeG
- Große Lösung (bis Jahresende nicht umsetzbar):
 - Diskussionsentwurf Grunderwerbsteuer-Novellierungsgesetz
 - Rechtsformneutrale Ausgestaltung
- Kleine Lösung (Wachstumschancengesetz):
 - Übergangsregelung verhindert Verstöße gegen Behaltensfristen
 - PersGes ab 1.1.2024 nicht mehr durch §§ 5, 6 GrEStG begünstigt (vgl. RegBegr.)
- Kritik Bundesrat:
 - PersGes sollen nach dem 1.1.2024 auch für GrESt-Zwecke weiter als Gesamthand gelten
 - BReg. prüft befristete Fortführung des Status quo



IV. Ausblick: Wohin geht „die Reise“ bei der PersGes-Besteuerung? – Konzeptionelle Fortentwicklungsüberlegungen (Prinz)

- Trend zur „Verkörperschaftlichung“ von PersGes durch MoPeG und § 1a KStG; gesellschaftsvertraglicher Anpassungsbedarf und Bilanzierungsfolgen
- Optionsmöglichkeit gem. § 1a KStG ist ein sinnvoller gesetzgeberischer Schritt, der das Instrumentarium der Rechtsformalternativen bereichert, die Investitionskraft der PersGes verbessert und in einem internationalen Trend liegt. Die „praktischen Fallstricke“ werden allerdings durch das geplante Wachstumschancengesetz nicht ausreichend beseitigt



- Umgekehrte Optionsmöglichkeit für getrennt besteuerte KapGes / Anteilseigner hin zur transparenten Mitunternehmerbesteuerung? Warum nicht? Gefahr neuer internationaler Qualifikationskonflikte
- Gesetzgeberische Beseitigung von Sonderbetriebsvermögen / Sondervergütungen mit weitreichenden Übergangsregelungen denkbar? Statt steuerbilanzieller „Spiegelbildmethode“ Behandlung eines Mitunternehmeranteils als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut, Gewinn- und Verlustzurechnung entsprechend handelsrechtlichen Grundsätzen; Einheitlich-gesondertes Feststellungsverfahren bleibt erhalten



- Konzeptionelle Umgestaltung im „Dualismus der Unternehmensbesteuerung“? Integrierte rechtsformneutrale Unternehmenssteuer für Körperschaften, Personenhandelsgesellschaften und eingetragenen GbRs; Transparenz insbes. für atypische Innengesellschaften und unternehmerisch tätige Zusammenschlüsse