



Bundesministerium
der Finanzen

Die Reform der Besteuerung der Personengesellschaften

Ministerialdirektor Dr. Rolf Möhlenbrock

Reform der Besteuerung der Personengesellschaften

I. MoPeG: Aufgabe des Gesamthandsprinzips

II. KöMoG: Option zur Körperschaftsbesteuerung

III. Decentralised Autonomous Organisations (DAOs):

Behandlung dezentraler Unternehmen als kommende Herausforderung für die Steuerverwaltung

I. MoPeG: Aufgabe des Gesamthandsprinzips

- Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) vom 10. August 2021: Umfassende Reform des Rechts der Personengesellschaften.
- Insbesondere: Aufgabe des zivilrechtlichen Gesamthandsprinzips für die Zuordnung des Gesellschaftsvermögens und Einführung eines Gesellschaftsregisters für GbRs.
- Tritt zum 1. Januar 2024 in Kraft.

I. MoPeG: Aufgabe des Gesamthandsprinzips

Grundsatz der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften nicht in Zweifel gezogen.

Begr. RegE MoPeG, BT-Drs. 19/27635, 119 stellt klar, dass eine Änderung an den Grundsätzen der transparenten Besteuerung nicht beabsichtigt war. Kein Anlass zu Zweifeln an der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer transparenten Besteuerung:

- Vollzieht nur bestehende materiellrechtliche Lage nach: Vermögensfähigkeit von Personenhandelsgesellschaften bereits jetzt ohne Rückgriff auf Gesamthandsprinzip (§ 124 HGB, Sonderregelung zu § 718/719 BGB). Für GbR wird mit MoPeG lediglich die bereits lange bestehende Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Außen-GbR (BGHZ 146, 341) nachvollzogen.
- Wesentliche Eigenheiten einer Personengesellschaft in Unterscheidung von einer juristischen Person bestehen fort: Auch nach dem MoPeG handelt es sich bei den rechtsfähigen Personengesellschaften nicht um juristische Personen (so ausdrücklich RegE MoPeG, 103). Es bleibt beispielsweise bei der Vinkulierung der Gesellschaftsanteile (§ 711 Abs. 1 BGB), dem Prinzip der Anwachsung (§ 712 BGB), dem Prinzip der Selbstorganschaft (§ 720 BGB) sowie der Unmöglichkeit der Ein-Personen-Gesellschaft (§ 712a BGB)

I. MoPeG: Aufgabe des Gesamthandsprinzips

Anpassungsbedarf im Steuerrecht?

- In den 120 Jahren seit Einführung des Gesamthandsprinzips im Gesellschaftsrecht wurde ein autonomes steuerliches Verständnis von Gesamthand herausgearbeitet, das auch rechtsfähige Personengesellschaften umfasst und an dem festgehalten werden soll.
- Gegebenenfalls Klarstellung: Erweiterung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO um eine Legaldefinition, dass mit Gesamthand auch rechtsfähige Personengesellschaften angesprochen sind, mit Ausstrahlwirkung auf die übrigen Steuergesetze.
- Weitergehender Anpassungsbedarf im Grunderwerbsteuerrecht wird derzeit geprüft.

I. MoPeG: Aufgabe des Gesamthandsprinzips

Auswirkungen in steuerlichen Einzelbereichen: Ertragsteuer

- Mit Gesamthandsvermögen regelmäßig das Vermögen der Gesellschaft selbst in Abgrenzung zum SBV bezeichnet (vgl. RegE MoPeG, 119). Soweit kein zivilrechtliches Gesamthandsvermögen vorliegt (wie bei der atypisch stillen Gesellschaft) werden die Normen ohnehin bereits jetzt entsprechend angewendet (vgl. für § 6 Abs. 5 EStG: BMF v. 8.12.11, BStBl I 11, 1279 Tz. 9).
- Keine unmittelbare Auswirkung auf das Verhältnis von Einheit und Vielheit in der Besteuerung von Personengesellschaften. Parallel zur zivilrechtlichen Entwicklung ist auch im Steuerrecht für die Gewinnermittlung bei Personengesellschaften aufgrund der Einheitsbetrachtung eine Verselbständigung der Gesellschaft zu konstatieren (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Spannungsverhältnis zur Gleichstellungsthese von Mitunternehmerschaft und Einzelunternehmer (vgl. dazu zuletzt BFH v. 21.12.2017 - IV R 44/14 und BFH v. 16.3.2017 - IV R 1/15, BStBl. II 2017, 943). Dabei handelt es sich um einen steuerlichen Diskurs, auf den das MoPeG keinen unmittelbaren Einfluss hat. Ebenso soll es keinen Einfluss auf die Anwendung der Spiegelbildmethode, allgemein die Behandlung doppelstöckiger Mitunternehmerschaften oder die Bildung von Sonderbilanzen geben.

I. MoPeG: Aufgabe des Gesamthandsprinzips

Auswirkungen in steuerlichen Einzelbereichen: ErbStG, BewG, GrEStG

- **ErbStG und BewG:**

Personengesellschaften und Gesamthandsgemeinschaften werden dort teilweise gleichgesetzt, vgl. § 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG, § 13 Abs. 4 Nr. 1 d ErbStG sowie § 97 Abs. 1a BewG. Kein eindeutiger Anpassungsbedarf (insbesondere sofern eine Klarstellung in § 39 Abs. 2 AO erfolgt).

- **GrEStG:**

Auswirkungen MoPeG auf §§ 5, 6 GrEStG noch Gegenstand der Abstimmung.

II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

- KöMoG (neben der Option u. a. auch weitere Globalisierung UmwSt, Einlagelösung (Organschaft))
 - RefE März 2021
 - RegE April 2021
 - BGBl Juni 2021
- Entwurf BMF-Schreiben zur Option zur Körperschaftsbesteuerung vom 30. September 2021

zuvor:

- 1951 bis 1953: § 32b EStG –Anwendung KSt-Satz auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Antrag
- Brühler Empfehlungen 1999 (Modell 1: Besteuerung Betrieb wie KapG auf Antrag)
- Stiftung Marktwirtschaft – „Kommission Steuergesetzbuch“ 2005 – einheitliche Unternehmensteuer
- Thesaurierungsbegünstigung § 34a EStG (Unternehmensteuerreformgesetz 2008)
- IDW Positionspapier 2017 / 2019 – ertragsteuerliche Behandlung MUschaft wie KapG

II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

§ 1a KStG

1. Persönliche Voraussetzungen und Antrag (§ 1a Abs. 1 KStG)
2. Übergang zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a Abs. 2 KStG)
3. Zeitraum der Körperschaftsbesteuerung (§ 1a Abs. 3 KStG)
4. Beendigung der Option zur KSt (§ 1a Abs. 4 KStG)

Begleitregelungen u. a. in §§ 5, 6 GrEStG, § 1 FZulG, § 50d Abs. 14 EStG

§ 1a Abs. 1 KStG – Pers. Anwendungsbereich

Auf unwiderruflichen Antrag sind für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen [+ GewSt - § 2 Abs. 8 GewStG] eine **Personenhandels-** oder **Partnerschaftsgesellschaft** wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln ... (Satz 1 erster Halbsatz)

- gilt nicht für Investmentfonds (Satz 6 Nr. 1) und ausl. Gesellschaften, die im Ausland keiner Körperschaftsteuer unterliegen (Satz 6 Nr. 2 – Anti-Hybrid-Regelung).
- auch: vergleichbare Gesellschaften ausl. Rechtsform (Typenvergleich, UmwStE 01.27).
- auch: rein vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaften.
- nicht: GbR (ggf. gesetzliche Änderung nach Inkrafttreten MoPeG hinsichtlich eingetragener GbRs) , Erbengemeinschaften, reine Innengesellschaften, Einzelunternehmer, KGaA.

§ 1a Abs. 2 KStG – Übergang zur KSt

§ 1a Abs. 2 Satz 1 bis 3 KStG

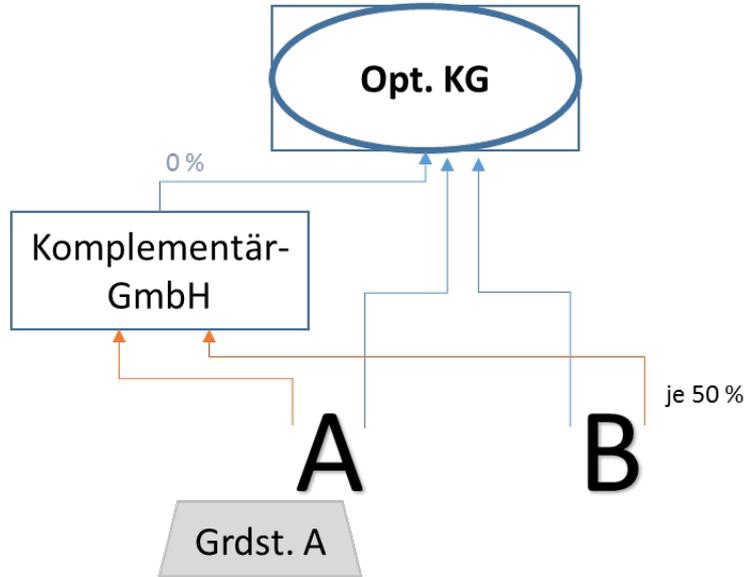
¹Der Übergang zur KSt gilt als Formwechsel i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG.

²Die §§ 1 und 25 UmwStG sind entsprechend anzuwenden.

³Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr im Sinne des Abs. 1 Satz 2 unmittelbar vorangeht; § 9 Satz 3 UmwStG ist nicht anzuwenden.

- Für die Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG muss der persönliche Anwendungsbereich nach § 1 Abs. 4 UmwStG am steuerlichen Übertragungstichtag (Einbringungszeitpunkt) erfüllt sein (Randnr. 01.52 UmwStE), anderenfalls ist die Option nur unter Aufdeckung stiller Reserven möglich.
- Für die Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG müssen zudem die jeweils für einen echten Formwechsel geltenden Voraussetzungen (ohne den Formwechsel selbst) erfüllt sein.
- Einbringungsgegenstand: MU-Anteil - Beachte: auch wenn die stillen Reserven nur anteilig von einzelnen Gesellschaftern aufgedeckt werden, erhöht sich die AfA-BMG bei der optG, von der alle Gesellschafter profitieren – ggf. Aufnahme einer Kompensationsregelung in Gesellschaftsvertrag erforderlich.
- Keine steuerliche Rückwirkung (§ 9 Satz 3 i. V. m. § 25 Satz 2 UmwStG).
- Steuerliche Schlussbilanz ist aufzustellen (§ 9 Satz 2 i. V. m. § 25 UmwStG).

§ 1a Abs. 2 KStG – Übergang zur KSt



„Fallstrick“ Sonderbetriebsvermögen

Grdst. A:

Zurückbehaltung führt zu Aufdeckung stiller Reserven in MU-Anteil des A (§ 20 UmwStG (-), Rn. 32 Satz 3) und Grdst. A (Entnahmefiktion, Rn. 36 – keine Betriebsaufspaltung)

Beteiligung an Komplementär-GmbH:

BMF-Schreiben-E (Rn. 32 Satz 5): *schädlich*, falls funktional wesentliche Betriebsgrundlage (Anm.: Grds. BFH I R 97/08 für echten Formwechsel nicht anwendbar)

- Zur Frage funktional wesentliche Betriebsgrundlage (vgl. z. B. Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 07.03.2018, III B-S 2241-3/2003 unter 3.1) – *unschädlich*
- Abwandlung 1: A ist 90% an der Kompl.-GmbH beteiligt – *schädlich* (a.a.O. unter 3.1)
- Abwandlung 2: A ist alleiniger Kommanditist der opt. KG und 100%-Gesellschafter der Kompl.-GmbH (Zweipersonengesellschaft) – *schädlich* (a.a.O. unter 3.3)

§ 1a Abs. 2 KStG – Übergang zur KSt

Funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen (Gestaltungsmöglichkeiten?)

- Mitübertragung in das Gesamthandsvermögen
- Vorabausgliederung?

BMF-Schreiben-E:

- Übertragung in Gesamthandsvermögen in zeitl./wirtsch. Zusammenhang: § 20 UmwStG (+) – Rn. 34.
- Übertragung/Überführung in anderes BV in zeitl./wirtsch. Zusammenhang: Gesamtplan prüfen → § 20 UmwStG (-) – Rn. 35.

Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter

BMF-Schreiben-E:

- Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter gelten als entnommen, sofern sie nicht zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Option zu einem anderweitigen Betriebsvermögen gehören (Randnr. 20.08 UmwStE). Wird durch die Option eine Betriebsaufspaltung aufgrund der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens begründet, sind nach Maßgabe des § 6 Absatz 5 Satz 2 EStG insoweit die Buchwerte fortzuführen (Rn. 36).

§ 1a Abs. 2 KStG – Übergang zur KSt

Rechtsfolge in Bezug auf

- a) Anschaffungskosten der Anteile an der optierenden Gesellschaft?
- b) Ergänzungsbilanzen / Sonderbilanzen?
- c) Verlustvorträge (z. B. § 10d EStG, § 15a EStG, § 10a GewStG)?
- d) § 34a Abs. 3 EStG-Beträge (Thesaurierungsbegünstigung)?
- e) Sperrfristen?

BMF-Schreiben-E - Die für den echten Formwechsel maßgeblichen Regelungen gelten entsprechend, d. h.

- a) § 20 Absatz 3 und § 21 Absatz 2 UmwStG (Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion, Rn. 40).
- b) Ergänzungsbilanzen / Sonderbilanzen sind nicht fortzuführen (Rn. 44).
- c) §§ 15a, 15b EStG, § 10a GewStG-Verluste gehen unter (Rn. 47).
- d) Option löst Nachversteuerung aus (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG, Rn. 48). Anmerkung: Bei vorheriger Einbringung nach § 24 UmwStG (dazu *Kahsnitz*, *KÖSDI* 2021, 22422) ist der Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrages nach § 34a Abs. 7 S. 2 EStG zu berücksichtigen.
- e) Option kann Sperrfristverletzung darstellen (z. B. § 6 Abs. 3 Satz 2, § 6 Abs. 5 Satz 4 und 6, § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG / § 15 Abs. 2 Satz 4, § 18 Abs. 3 Satz 2, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG) und löst eigene Sperrfrist nach § 22 UmwStG aus (jährliche Nachweispflicht nach § 22 Abs. 3 UmwStG zu beachten), falls fiktiver Formwechsel zum Buch- oder Zwischenwert (Rn. 45).

§ 1a Abs. 2 KStG – Übergang zur KSt

§ 1a Abs. 2 Satz 4 KStG

Das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital wird auf dem **steuerlichen Einlagekonto** der optG erfasst.

BMF-Schreiben-E:

1. Für die optierende Gesellschaft ist (wie für den übernehmenden Rechtsträger im Rahmen eines echten Formwechsels) bereits für die letzte juristische Sekunde des Vorjahres eine steuerliche Schlussbilanz unter Zugrundelegung der ggf. aufgestockten Werte aufzustellen und eine Körperschaftsteuererklärung sowie von inländischen Gesellschaften eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos abzugeben (Rn. 41).
2. Das in der steuerlichen Schlussbilanz auszuweisende Eigenkapital (einschließlich des Eigenkapitals in Ergänzungsbilanzen) wird insgesamt auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst. Zum Umfang des maßgeblichen Eigenkapitals vgl. BMF-Schreiben vom 11.7.2011 (BStBl I Seite 713), vom 30.5.1997 (BStBl I Seite 627) und vom 26.7.2016 (BStBl I Seite 684).

§ 1a Abs. 3 KStG – Besteuerung nach KSt-Grds.

§ 1a Abs. 3 Satz 5 KStG

Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.

BMF-Schreiben-E:

- Maßgeblicher Zeitpunkt: grds. Feststellung des Jahresabschlusses (Rn. 74).
- Ausschüttungsfiktion z. B. (-), wenn Anspruch auf Auszahlung unter Bedingung (z. B. entsprechender Gesellschafterbeschluss).
- Die – ggf. fiktive – Ausschüttung unterliegt im Ausschüttungszeitpunkt dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) (Rn. 76).
- Buchung von fiktiv ausgeschütteten Beträgen
 - auf EK-Konto: § 27 Abs. 8 KStG und Erhöhung AK, bei späterer Entnahme Verwendungsreihenfolge zu beachten.
 - auf FK-Konto: spätere Entnahme steuerneutral.

§ 1a Abs. 4 KStG – Beendigung der Option

- Rückkehr zur transparenten Besteuerung **auf Antrag** („**Rückoption**“)
- Antragsvoraussetzungen (Form + Frist): Verweis auf § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG (§ 1a Abs. 4 Satz 3 KStG)
- Fiktiver Formwechsel von KapG in PersHG / PartG i. S. d. § 9 UmwStG
- Auch insoweit gelten allgemeine Grundsätze des echten Formwechsels, u. a.
 - keine Bindungsfrist
 - Untergang Verluste (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)
 - Besteuerung offener Rücklagen (§ 7 UmwStG)
 - aber: auch hier keine steuerliche Rückwirkung (§ 1a Abs. 4 Satz 2 KStG)
- Beendigung der Option **kraft Gesetzes** bei Wegfall der persönlichen Voraussetzungen für die Option
 - Satz 4: entsprechende Anwendung Rückoption, wenn optG weiterhin Personengesellschaft
 - Satz 7: Umwandlung optG in Kö → Rechtsfolgen richten sich nach Art der zivilrechtl. Umwandlung
 - Satz 5 und 6: Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters: Auflösung und Verschmelzung auf verbleibenden Gesellschafter (wenn Voraussetzungen des § 1 UmwStG erfüllt), andernfalls Ausschüttungsfiktion, § 11 KStG.

Die optierende Personengesellschaft – Behandlung im übrigen Steuerrecht

Erbschaftsteuerrecht:

- Keine Einordnung als Körperschaft aufgrund traditionellem Verständnis der zivilrechtlichen Maßgeblichkeit für das Erbschaftsteuerrecht.
- Tätigkeitserfordernis in § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 Satz 2 BewG nF mit Wirkung insbesondere für § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (begünstigungsfähiges Vermögen): für Zwecke der ErbSt zum relevanten Stichtag iSd § 9 ErbStG eine Bestimmung der Einkunftsart auf Ebene der optierenden Gesellschaft anhand der gemeinschaftlichen Tätigkeit nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Maßstäben.
- Kein isoliertes Sonderbetriebsvermögen für Zwecke Erbschaftsteuer, da insoweit ertragsteuerliche Wertung maßgeblich (aA *Winkler/Carlé NWB 2021, 2508; Korezkij, DStR 2021, 2561*).
- Behandlung als Personengesellschaft führt insbesondere dazu, dass kein 25%-Kriterium nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz ErbStG für Begünstigungsfähigkeit erforderlich ist.

Grunderwerbsteuerrecht:

- Partielle Gleichstellung der optierenden Personengesellschaft mit einer Körperschaft in §§ 5, 6 GrEStG, um die sonst möglichen kumulierten Vorteile von Grunderwerbsteuerneutralität, erweiterter gewerbesteuerlicher Kürzung und ggf. Afa-Step-Up zu verhindern.
- Keine Vermeidung GrESt durch weitere Einbringung in Tochtergesellschaft und anschließende Option (so *Demuth NWB 2021, 2586, Behrens/Seemaier, DStR 2021, 1673*). Missverständliche Regelung in § 6 GrEStG dürfte jedenfalls gesetzgeberisch noch entsprechend § 5 Abs. 3 S.2 GrEStG angepasst werden.

Die optierende Personengesellschaft – Sonderfragen

Gemeinnützigkeitsrecht:

- Falls alle Voraussetzungen der § 51 ff. AO erfüllt sind, kann eine optierende Personengesellschaft nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG steuerbefreit werden.
- Nach geltendem Recht dürfte Frage kaum praktisch werden, weil eine „gemeinnützige“ Personengesellschaft grundsätzlich nicht im HR eingetragen werden kann (weder Gewerbe noch „nur Vermögensverwaltung“ nach § 105 Abs. 2 HGB) und damit auch nicht optionsfähig ist. Anders ggf. nach MoPeG, sofern Optionsfähigkeit auf eingetragene GbR erweitert würde.

Auswirkungen KöMoG und MoPeG auf Typenvergleich im internationalen Steuerrecht:

- Derzeit Diskussion über Auswirkungen auf Aussagekraft und Anpassungsbedarf bei den Kriterien für den Typenvergleich (BMF v. 19. 3. 2004 IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, vgl. *Linn/Maywald*, IStR 2021, 825; *Röder*, IStR 2021, 795).

Decentralized Autonomous Organizations - Kommende Herausforderung für das Steuerrecht

DAOs: Teilnehmer schließen sich unter Geltung einer als Programmcode gefassten Satzung zusammen.

- Der Code wird im Wege eines sog. smart contracts auf der Blockchain verwaltet und automatisch ausgeführt.
- Mitgliedschaft wird über die Inhaberschaft sogenannter Governance-Tokens vermittelt, deren Erwerb abhängig von der DAO-Ausgestaltung von zusätzlichen Voraussetzungen (bspw. Kenntnissen) abhängig gemacht werden kann.
- Entscheidungen (bspw. zur Anpassung des smart contracts) erfolgen über Stimmabgaben mittels dieser Governance-Token.
- Governance kann unterschiedlich ausgestaltet sein (von Basisdemokratie über Abstimmungsmodi wie Quadratic Voting bis zur Einrichtung von Committees/Boards).

Vorteile gegenüber etablierten Rechtsformen:

- Kein besonderes Vertrauen in die jeweiligen Geschäftspartner erforderlich. Ausführung der Verwaltungsentscheidungen der Beteiligten durch zugrundeliegenden smart contract automatisiert.
- Es handelt sich im Grundsatz nicht um hierarchische Organisationen.
- Geringe Eintrittshürden, da Beitritt jurisdiktions- und standortunabhängig möglich.
- Transparenz von Entscheidungen, Transaktionsgeschichte, Kapitalausstattung und (pseudonymisierten) Beteiligungsverhältnissen.

Decentralized Autonomous Organizations - Kommende Herausforderung für das Steuerrecht

Beispiele für Bereiche, in denen derzeit DAOs tätig sind:

- **Investmentvehikel** (z.B. The LAO oder MetaCartelVentures), insbesondere auch für NFTs (z.B. FlamingoDAO oder PleasrDAO).
- **Decentralized Finance**: Betrieb dezentraler Handelsplätze für Krypto-Assets (z.B. Uniswap, Sushi-swap); Lending und Borrowing (zB Yearn.Finance, Aave, Compound, Curve); StableCoins (bspw. MakerDAO DAI); Regenerative Finance (z.B. KlimaDAO für Handel mit Emissionsrechten).
- **Dienstleistungen** durch die Mitglieder (z.B. Programmierung - Raid Guild oder Rechtsberatung LexDAO).
- **Gaming, Play2Earn, Metaverse** (z.B. Yield Guild, Decentraland DAO).

Decentralized Autonomous Organizations - Kommende Herausforderung für das Steuerrecht

Zivilrechtliche Herausforderungen von DAOs:

- **Gesellschaftsrechtliche Einordnung:** Aus deutscher Sicht stellen DAOs de lege lata GbR oder OHG als Auffangrechtsform dar, da Voraussetzungen für die zivilrechtliche Anerkennung als Körperschaft fehlen. Konsequenz wäre unbeschränkte Haftung der Inhaber von Governance-Token. Rechtsform auch unpassend mit Blick auf das regelmäßige Halten von eigenen Anteilen durch die sogenannten Treasuries von DAOs (bspw. hält das Uniswap Treasury UNI-Token mit Verkehrswert in zweistelliger Milliardenhöhe).
- **„Legal Wrapper“:** Schaffung von „wrappers“ in Form von LLCs oder anderen Gesellschaftsformen – zB Stiftungen – um eine Haftungsbeschränkung zu gewährleisten und/oder im Rechtsverkehr auftreten zu können (bspw. um „*real world assets*“ wie Grundstücke erwerben zu können). In Wyoming 2021 weltweit erstes DAO-Gesetz zum Einsatz von legal wrappers. Die Tokenisierung von Gesellschaftsanteilen in weiteren Jurisdiktionen anerkannt (z.B. die Schweiz und Liechtenstein).
- **IPR/IZPR:** Dezentralität von Entscheidungsprozessen führt zu Schwierigkeiten, Gesellschaftsstatut und Gerichtsstand einer DAO zu bestimmen.

Decentralized Autonomous Organizations - Kommende Herausforderung für das Steuerrecht

Steuerliche Herausforderungen von DAOs:

Einkünftequalifikation:

- Nach allgemeinen Regeln transparenter Betrachtung als Personengesellschaften: gewerbliche (freiberufliche) Einkünfte oder Einkünfte aus Vermögensverwaltung.
- Dagegen spricht:
 - Anderweitige Erwartung von Haltern von Governance-Token.
 - Erhebliche Probleme im Vollzug (keine einheitliche und gesonderte Feststellung, schnelle Fluktuation von Token).
 - Steuerliche Behandlung der Veräußerung von Anteilen aus dem Treasury unklar.
- Behandlung als Körperschaft würde Rechtstypenvergleich nicht entsprechen (BMF v. 19. 3. 2004 IV B 4 - S 1301 USA - 22/04; Dezentralität von Entscheidungen, (theoretisch) persönliche Haftung). Zudem gleichermaßen Schwierigkeiten im Vollzug.

Aufteilung Besteuerungsrechte: Aufgrund dezentraler Organisation Schwierigkeiten, den Ort der Geschäftsleitung sowie etwaige weitere Betriebsstätten zu bestimmen.

Abschließende Bemerkungen

Die dargestellten Entwicklungen haben Auswirkung auf das grundlegende Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht:

- Das MoPeG verdeutlicht die Ausbildung steuerautonomer Begriffe.
- Das KöMoG lässt die unabhängige Wahl des Besteuerungsregimes und der zivilrechtlichen Rechtsform zu.
- DAOs fordern die Entwicklung neuer Besteuerungsmechanismen für die Blockchain-Wirtschaft heraus.

Zusammengenommen zeichnen die Entwicklungen das Bild einer zunehmenden Eigenständigkeit des Steuerrechts und könnten Anlass bieten, den Grundsatz der Maßgeblichkeit des Zivilrechts auch jenseits des Ertragsteuerrechts einer Prüfung zu unterziehen. Gleichzeitig zeugen sie von der großen Dynamik in der Entwicklung der Besteuerung der Personengesellschaften.

Herzlichen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit!