

## Geschäftsführung

---

### **RA Berthold Welling**

VCI e.V.  
Neustädtische Kirchstraße 8  
10117 Berlin  
Tel. (030) 20 05 99 10  
Fax (030) 20 05 99 99  
welling@vci.de

---

### **RA Dr. Andreas Richter**

P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin  
Tel. (030) 253 53 653  
Fax (030) 253 53 800  
berliner.steuergespraech@pplaw.info

---

## Online-Veranstaltung - 80. Berliner Steuergespräch

### „Die Reform der Besteuerung der Personengesellschaften“

Tagungsbericht von *Berthold Welling* und *Dr. Andreas Richter LL.M*<sup>1</sup>

Berlin, den 15. November 2021

Viele international tätige Familienunternehmen bestehen in der Rechtsform einer Personengesellschaft. Aktuell können Unternehmensgewinne von Personengesellschaften wegen des Transparenzprinzips einer Einkommensbesteuerung von bis zu 45 % unterliegen. Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer und Gewerbesteueranrechnungsüberhänge kommen ggf. noch hinzu. Daher steht es – unter dem Gesichtspunkt der Belastungsneutralität bei den Unternehmensteuern – seit Langem zur Diskussion, Unterschiede in der ertragsteuerlichen Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften zu reduzieren.

Am 25. Juni 2021 hat der Gesetzgeber das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) beschlossen. Damit wird das „Optionsmodell“ – mit der Möglichkeit der Körperschaftsbesteuerung für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften – eingeführt. Sollte eine Gesellschaft die Option ausüben, findet ein fiktiver Formwechsel statt und ihre Einkünfte werden ab dem folgenden Wirtschaftsjahr auf Ebene der Gesellschaft versteuert.

Die Gesetzesänderung bringt für die Praxis fachliche und organisatorische Anwendungsfragen mit sich und reicht in ihrer Wirkung über das Ertragsteuerrecht hinaus.

Das 80. Berliner Steuergespräch, welches *Dr. Andreas Richter* moderierte, bot den Referenten, *Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad*<sup>2</sup> und *Dr. Rolf Möhlenbrock*<sup>3</sup>, sowie den Mit-Diskutanten *Prof. Dr. Ulrich Prinz*<sup>4</sup>, *Werner Thumbs*<sup>5</sup> und *Meinhard Wittwer*<sup>6</sup> und den Teilnehmenden eine Gelegenheit, um das neue Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung zu reflektieren und die damit einhergehenden Herausforderungen und Chancen zu diskutieren.

## A. Referate

### I. Die Sicht der Finanzverwaltung

Nach *Dr. Möhlenbrock* seien neben den Entwicklungen im Steuerrecht und der Einführung des Optionsmodells im Rahmen des KöMoG auch die Entwicklungen im Gesellschaftsrecht für die Diskussion relevant. Durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) vom 10. August 2021, welches am 01. Januar 2024 in Kraft trete, habe der Gesetzgeber das Recht der Personengesellschaften reformiert. Mit dieser Reform sei das zivilrechtliche Gesamthandsprinzip aufgegeben und gleichzeitig ein Gesellschaftsregister für die GbR eingeführt worden. Das Gesamthandsprinzip spiele auch im Steuerrecht eine zentrale Rolle. Es stelle sich daher die Frage, welche Folgen die Reform für das Steuerrecht habe.

#### 1. MoPeG: Aufgabe des Gesamthandsprinzips

Nach der Begründung des Regierungsentwurfes zum MoPeG habe der Gesetzgeber keine Änderung im Steuerrecht durch die Reform beabsichtigt. Die Exekutive gehe daher davon aus, dass es trotz der Reform fortan bei der transparenten Besteuerung bleiben werde und diese auch verfassungsrechtlich weiterhin unbedenklich sei. Die Reform vollziehe bereits bestehende Änderungen im Gesellschaftsrecht lediglich nach. So werde beispielsweise die Außenrechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Gesetz verankert. Wesentliche Eigenheiten einer Personengesellschaft bestünden auch nach der Reform fort. Personengesellschaften seien weiterhin keine juristischen Personen, ebenso verbleibe es bei der Vinkulierung der Gesellschaftsanteile, dem Prinzip der Anwachsung, dem Prinzip der Selbstorganschaft sowie der Unmöglichkeit einer Ein-Personen-Gesellschaft.

Für die Frage, ob Anpassungsbedarf im Steuerrecht nach der Reform bestehe, sei zunächst anzuführen, dass das Ertragssteuerrecht im Laufe der Zeit ein autonomes steuerliches Verständnis von dem Begriff der Gesamthand entwickelt habe. Soweit dieser nun im Rahmen des Gesellschaftsrechts aufgegeben werde, könne darüber nachgedacht werden, ob eine steuerrechtliche Legaldefinition in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zu Klarstellungszwecken sinnvoll sei. Eine rechtliche Änderung ergebe sich jedoch nicht. Ob bei den Steuerarten, die strikt an die zivilrechtliche Betrachtungsweise anknüpfen (beispielsweise im Grunderwerbsteuerrecht), Anpassungsbedarf bestehe, werde derzeit noch geprüft.

Keine unmittelbaren Auswirkungen habe die Reform auch auf das Verhältnis von Einheit und Vielheit in der Besteuerung von Personengesellschaften.

---

<sup>1</sup> *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Geschäftsführer des VCI e.V., Frankfurt am Main, und für Recht, Steuern und Nachhaltigkeit verantwortlich. *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei POELLATH, Berlin. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>2</sup> *Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad* ist Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie an der Eberhard Karls Universität, Tübingen.

<sup>3</sup> *Dr. Rolf Möhlenbrock* ist Leiter der Steuerabteilung im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

<sup>4</sup> *Prof. Dr. Ulrich Prinz* ist Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Of Counsel bei YPOG in Köln und Honorarprofessor an der Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf.

<sup>5</sup> *Werner Thumbs* ist Leiter der Steuerabteilung bei der Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim.

<sup>6</sup> *Meinhard Wittwer* ist Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München.

## 2. Option zur Körperschaftsteuer, § 1a KStG

Der Plan, eine Option zur Körperschaftsteuer einzuführen, sei schon die gesamte Legislaturperiode hindurch diskutiert worden. Erste Entwürfe seien bereits 2018/2019 im Bundesministerium für Finanzen erstellt worden. Die tatsächliche Umsetzung habe jedoch erst in diesem Jahr begonnen und im Juni 2021 sei das Gesetz verkündet worden. Mittlerweile sei auch bereits das erste BMF-Schreiben zum Optionsmodell veröffentlicht.

### a) Persönliche Voraussetzungen und Antrag, § 1a Abs. 1 KStG

Die Option könne auf unwiderruflichen Antrag einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft ausgeübt werden. Diese werden dann für Zwecke der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer wie eine Kapitalgesellschaft besteuert. Die Optionsmöglichkeit sei nicht eröffnet für Investmentfonds sowie ausländische Gesellschaften, die im Ausland keiner Körperschaftsteuer unterlägen. Dadurch solle Hybridität vermieden werden. Ausländische Gesellschaften, die im Sinne des Typenvergleichs vergleichbare Gesellschaftsformen darstellten, sowie vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaften könnten jedoch ebenfalls zur Körperschaftsteuer optieren. Gesellschaften bürgerlichen Rechts seien aktuell nicht antragsberechtigt. Dies könne sich hinsichtlich der eingetragenen GbR (eGbR) nach Inkrafttreten des MoPeG noch ändern.

### b) Übergang zur Körperschaftsteuer, § 1a Abs. 2 KStG

Der Übergang zur Körperschaftsteuer gelte als fiktiver Formwechsel im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG mit allen steuerlichen Folgen und Voraussetzungen, die ein echter Formwechsel nach den UmwStG habe. Zu beachten sei insbesondere der persönliche Anwendungsbereich des § 1 Abs. 4 UmwStG. Einbringungsgegenstand sei der jeweilige Mitunternehmeranteil. Ob eine Buch- oder Zwischenwertfortführung möglich sei, müsse für jeden Mitunternehmer separat geprüft werden. Das gesamte Vermögen sei dann in die Übernahmebilanz der fiktiven Körperschaft aufzunehmen, eine Zuordnung einzelner Vermögensgegenstände zu Gesellschaftern erfolge nicht mehr, vielmehr würden alle Vermögenswerte „sozialisiert“. Anders als bei einem echten Formwechsel könne der Übergang zur Körperschaftsteuer keine steuerliche Rückwirkung auslösen (§ 9 S. 3 i. V. m. § 25 S. 2 UmwStG).

In Anlehnung an den Umfang eines Teilbetriebs sei auch bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils ein Buch- oder Zwischenwertansatz nur möglich, wenn sämtliches funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen eingebracht wird. Erfolge keine Einbringung des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens, führe dies zu einer Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven in dem jeweiligen Mitunternehmeranteil. Nach Rn. 34 des BMF-Schreibens, könne die Übertragung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen, aber auch von anderen Wirtschaftsgütern auf die Gesamthand in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Optionsausübung insgesamt unter § 20 UmwStG fallen, sodass ein Buchwert- bzw. Zwischenwertansatz möglich sei.

Nicht funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen könne, soweit eine Überführung in das Gesamthandsvermögen nicht erwünscht sei, auch in ein anderes Betriebsvermögen in zeitlichem

und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option überführt werden um insoweit die Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden.

Bei der Überführung einzelner Wirtschaftsgüter in andere Betriebsvermögen im Zusammenhang mit der Optionsausübung sei zu beachten, dass in Ziffer 20.07 des UmwSt-Erlasses immer noch ein Hinweis auf die Gesamtplan-Rechtsprechung enthalten sei und diese daher weiterhin gelte. Die Gesamtplan-Rechtsprechung sei zwar aufgrund der Rechtsprechung der letzten Jahre in weiten Teilen überholt, allerdings gelte diese für das UmwStG derzeit noch fort und sei im Zuge der Einführung des § 1a KStG von der Finanzverwaltung noch nicht aufgegeben worden.

Es müsse weiterhin über die Folgen für Ergänzungsbilanzen nachgedacht werden, die beispielsweise entstehen, wenn ein Mitunternehmeranteil über oder unter Buchwert erworben wird. Sonder- und Ergänzungsbilanzen fielen durch die Optionsausübung ersatzlos weg. Die entsprechenden Werte der Ergänzungsbilanz seien dann in der Übergangsbilanz der fingierten Kapitalgesellschaft abzubilden. Dies habe zur Folge, dass die entsprechenden Werte, wie es auch beim Sonderbetriebsvermögen der Fall sei, sozialisiert würden.

Ferner fielen gewisse Verlustvorträge, wie etwa § 10a GewStG oder §§ 15a, 15b EStG durch die Optionsausübung weg. Weiterhin könne die Optionsausübung auch Sperrfristverstöße auslösen.

Schließlich ergebe sich aus Rn. 41 des BMF-Schreibens, dass auf die letzte Sekunde der steuerlichen Existenz der Mitunternehmerschaft eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos abzugeben sei. Dieses Einlagekonto wird zum Zwecke der Körperschaftbesteuerung übernommen.

#### c) Besteuerung nach Körperschaftsteuergrundsätzen, § 1a Abs. 3 KStG

Die optierende Personengesellschaft werde nach Ausübung der Option wie eine Kapitalgesellschaft besteuert. Entnahmen der Gesellschafter führten zu Ausschüttungen, die der Kapitalertragsteuer unterlägen, Vermietungseinkünfte zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis zu Einkünften aus § 19 EStG. Zu beachten sei hierbei § 122 HGB - wenn dieser nicht gesellschaftsvertraglich abbedungen sei -, wonach 4% des Jahresüberschusses entnahmefähig seien, da gem. § 1a Abs. 3 S. 5 KStG der Betrag auf den ein Anspruch auf Auszahlung besteht, als ausgeschüttet gilt. Daher würde bereits zu diesem Zeitpunkt die fiktive Kapitalgesellschaft Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen haben.

#### d) Beendigung der Option, § 1a Abs. 4 KStG

Es gebe zwei Wege aus der Option heraus, eine Rückkehr zur transparenten Besteuerung auf Antrag oder kraft Gesetzes. Die Ausübung der Rückoption auf Antrag führe wieder zu einem fiktiven Formwechsel i. S. d. § 9 UmwStG. Insoweit kämen die allgemeinen Grundsätze des echten Formwechsels zur Anwendung. Eine Bindungsfrist an die Option sei gesetzlich nicht vorgesehen.

Die Beendigung der Option kraft Gesetzes trete bei Wegfall der persönlichen Voraussetzungen für die Optionsausübung ein, beispielsweise bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer Personengesellschaft.

#### e) Die optierende Personengesellschaft – Behandlung im übrigen Steuerrecht

Grundsätzlich gelte, dass die Option keine Auswirkungen auf das Erbschaftsteuerrecht habe, sondern vielmehr die zivilrechtliche Maßgeblichkeit fortbestehe. Zu beachten sei jedoch, dass aufgrund des Entfalls des Sonderbetriebsvermögens ein solches auch für die Erbschaftsteuer nicht mehr existiere. Die grundsätzliche Weiterbehandlung der optierenden Personengesellschaft als Personengesellschaft im Rahmen des ErbStG führe jedoch dazu, dass das 25%-Kriterium nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG für die Begünstigungsfähigkeit nicht erforderlich sei.

Im Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes sei durch die partielle Rechtsänderung in §§ 5, 6 GrEStG zum Ausdruck gekommen, dass sich ansonsten durch die Option nichts ändere.

Weiterhin stelle sich die Frage, ob eine optierende Personengesellschaft zukünftig gemeinnützig sein könne. Seiner Ansicht nach sei dies zu bejahen, wenn alle Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt wären. Aktuell könne eine „gemeinnützige“ Personengesellschaft nicht in das Handelsregister eingetragen werden, so dass sich die Frage an dieser Stelle erübrige.

### **3. Zukünftige Herausforderungen für das Steuerrecht: Decentralized Autonomous Organizations (DAOs)**

Zum Ende seines Vortrages warf *Dr. Möhlenbrock* noch einen Blick in die Zukunft und die anstehenden Herausforderungen für das Steuerrecht. DAOs seien Personen, die sich als Personengesellschaften unter Geltung einer als Programmcode gefassten Satzung zusammenschließen. Der Code werde im Wege eines sogenannten *smart contracts* auf einer Blockchain verwaltet und automatisch ausgeführt. Die jeweilige Mitgliedschaft werde über sogenannte *Governance-Token* vermittelt, deren Erwerb abhängig von der jeweiligen Ausgestaltung der DAO von zusätzlichen Voraussetzungen (bspw. spezieller Kenntnisse) abhängig gemacht werden könne. Die Gesellschafter könnten weltweit ihren Wohnsitz haben. Folglich stelle sich die Frage nach der Ansässigkeit der Gesellschaft und danach, welches Recht auf diese Anwendung finden solle. DAOs seien zum Beispiel bereits in den Bereichen der Erbringung von Dienstleistungen oder als Investmentvehikel tätig. Schwierig sei die gesellschaftsrechtliche Einordnung solcher DAOs sowie die Anknüpfung im Rahmen des Internationalen Privatrechts. Für das Steuerrecht stelle sich die Frage der Einkünfte-Qualifikation und der Aufteilung der Besteuerungsrechte.

## **II. Die Sicht der Wissenschaft**

*Prof. Osterloh-Konrad* ordnete das KöMoG in die Gesamtentwicklung der Unternehmensbesteuerung ein und betrachtete § 1a KStG im Hinblick auf das Verlangen der rechtsformneutralen Besteuerung. Sie schließe sich den Ausführungen von Herrn *Dr. Möhlenbrock* insofern an, als auch ihrer Meinung nach das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) nicht zu Änderungen im Steuerrecht führen werde.

### **1. Transparenz- und Trennungsprinzip als Grundfrage des Verbandsrechts**

Die Frage, ob durch eine Gesellschaft auf deren Mitglieder hindurchgeschaut oder ob der Verband unabhängig von seinen Mitgliedern als eigenständiges Rechtssubjekt betrachtet werde, sei ein gängiges Problem des Verbandsrechts. Dieses sei nicht nur ein rein steuerrechtliches Thema, sondern erscheine auch in diversen zivilrechtlichen Zusammenhängen, beispielsweise bei der Zuordnung von Vermögenssphären, der Kontinuität des Verbandes bei Mitgliederwechseln und

der Fremd- oder Selbstorganschaft. Daneben gebe es im Zivilrecht noch zahlreiche weitere Kontexte, in denen diese Frage formuliert werden könne. Vor einiger Zeit habe der Bundesgerichtshof zu entscheiden gehabt, ob eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts Eigenbedarf im Mietrecht geltend machen könne, wenn einer der Gesellschafter die Wohnung für eigene oder familiäre Zwecke nutzen möchte<sup>7</sup>. Der Bundesgerichtshof habe die Möglichkeit bejaht, und zwar völlig unabhängig von der Tatsache, dass die GbR seit 2001 ein eigenständiger Träger von Rechten und Pflichten sein könne. Auch die Frage danach, ob eine GbR Verbraucherin im Sinne des BGB sein könne, zeige, dass sich eine Betrachtung des Verbandes und seiner Mitglieder nicht gegenseitig ausschließen, und derartige Fragen auch nicht immer einheitlich zu beantworten seien.

Sie schließe daraus, dass eine Betrachtung immer im Kontext und mit Hilfe entsprechender Wertungen im Einzelfall zu erfolgen habe. Nur weil die Rechtsfähigkeit der GbR seit 2001 anerkannt sei, heiße dies nicht, dass nun auf deren jeweilige Mitglieder nicht mehr abgestellt werden dürfe. Kontextabhängige Wertungen seien hier erforderlich, eine klare Trennlinie zwischen den Rechtsformen könne nicht gezogen werden.

## **2. Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung als Verfassungsproblem**

Im Steuerrecht werde der Dualismus der Unternehmensbesteuerung in Form des Trennungs- und Transparenzprinzips als Verfassungsproblem identifiziert. Ausgangspunkt für die Diskussion sei Art. 3 Abs. 1 GG und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Aus diesem Grundsatz leite die Literatur die These und Forderung der rechtsformneutralen Besteuerung ab. Weiterhin bestehe aber auch die These, dass das Verfassungsrecht zwar keine rechtsformneutrale Besteuerung, jedenfalls aber eine rechtsformgerechte Besteuerung fordere. Unter rechtsformgerechter Besteuerung verstehe man die Aussage, dass das Steuerrecht, wenn es zwischen zwei Rechtsformen differenziere, an zivilrechtliche Merkmale der jeweiligen Rechtsform anknüpfen müsse, die eine unterschiedliche Besteuerung rechtfertigen könnten. Grundsätzlich werde der Dualismus in der Besteuerung im Wesentlichen über die „Abschirmwirkung“ der Kapitalgesellschaft in vermögensrechtlicher Hinsicht gerechtfertigt.

Diese Rechtfertigung gerate durch das MoPeG unter Druck, denn es schaffe das Gesamthandsprinzip jedenfalls als Prinzip der Vermögenszuordnung ab. Mit der Abschaffung dieses Prinzips bestehe in dieser Hinsicht aber kein wesentlicher Unterschied mehr zwischen den Personengesellschaften und den juristischen Personen. Dieser Erkenntnis habe sich der Zivilrechtler schon längere Zeit nicht mehr verschließen können.

## **3. Die Funktion des § 1a KStG**

Teile der Literatur sähen in der Einführung des § 1a KStG eine Erleichterung des aufgeworfenen Problems, da hierdurch der verfassungsrechtliche Druck, eine zumindest rechtsformgerechte Besteuerung zu gewährleisten, gemildert werde. Die Einführung könne auch als Beitrag zur gewünschten Rechtsformneutralität angesehen werden. Dieser Ansicht könne jedoch entgegengesetzt werden, dass es eines Wahlrechtes gar nicht bedurft hätte. Stattdessen wäre eine Optimierung des § 34a EStG ausreichend gewesen, der eine entsprechende Belastungsgleichheit hätte

---

<sup>7</sup> BGH-Urteil vom 14. Dezember 2016 – VIII ZR 232/15

schaffen können. Zudem bedeute Neutralität im Grundsatz, dass alle gleich besteuert würden, und gerade nicht, dass ein Wahlrecht bestehe.

Aus diesen Gründen handelt es sich nach Ihrer Ansicht bei § 1a KStG vielmehr um ein Element einer Besteuerung „à la carte“. Der jeweilige Steuerpflichtige könne im begrenzten Rahmen auswählen, ob er nach dem Transparenz- oder dem Trennungsprinzip besteuert werden möchte. Diese Ansicht sei jedoch der Kritik ausgesetzt, dass eine Optionsmöglichkeit dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspreche.

#### **4. Der Ursprung des Transparenz- und Trennungsprinzips im Ertragsteuerrecht**

Ausgangspunkt sei das Realisationsprinzip, welches Vermögenszuwächse grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Realisation besteuert. Allerdings bestehe die Notwendigkeit, für jedes Steuersystem auch thesaurierte Gewinne zu erfassen und nicht erst mit Ausschüttung zu besteuern. Dies führe dazu, dass ein Besteuerungssystem nötig sei, welches die thesaurierten Gewinne von Gesellschaften umfasse. Eine mögliche Alternative wäre eine Konsumbesteuerung, die zwar regelmäßig diskutiert werde, für die sich eine entsprechende Entwicklung bisher aber nicht abzeichne.

Wenn thesaurierte Gewinne besteuert werden sollen, kämen hierfür zwei Varianten in Betracht. Zum einen eine Teilhabersteuer, bei der die Gewinne den jeweiligen Anteilshabern zugerechnet und auf der Ebene der Anteilshaber versteuert würden. Dieses System könne aber nicht für alle Gesellschaften praktikabel umgesetzt werden. Spätestens bei der börsennotierten Aktiengesellschaft stelle es sich als nicht praktikabel heraus. Außerdem bestehe das Problem der Liquidität für die entsprechenden Steuerzahlungen. Zum anderen komme als Form der Besteuerung die Körperschaftbesteuerung in Betracht. Diese sei durchaus für alle Gesellschaftsformen praktikabel, allerdings sei ihre Eignung bei personalistisch geprägten Personengesellschaften zweifelhaft. Insbesondere falle eine Rechtfertigung dieser Art der Besteuerung im Hinblick auf den Unterschied zum Einzelunternehmer schwer. Eine allgemeine Unternehmensteuer wirke zunächst attraktiv, allerdings würden aus ihr andere Abgrenzungsschwierigkeiten resultieren, zum Beispiel die Frage, ob der Einzelunternehmer auch darunter falle.

Sie folgere daraus, dass das Nebeneinander der beiden Systeme plausibel sei und auch dem internationalen Standard entspreche. Das aktuelle System sei verfassungsrechtlich auch so lange nicht zu beanstanden, wie die Belastungsunterschiede nicht allzu eklatant ausfielen.

#### **5. Abgrenzung zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip**

Es stelle sich die Frage, wie eine Abgrenzung der zwei Systeme erfolgen könne. Zum einen könne die Rechtsfähigkeit als Kriterium herangezogen werden. Dies sei jedoch vor dem Hintergrund des Ursprungs nicht überzeugend. Es könne auch die Rechtsform als Anknüpfungspunkt dienen. Dieses Abgrenzungskriterium habe zwar im Binnenbereich Deutschland eine gewisse Attraktivität, überzeuge jedoch bei der grenzüberschreitenden Betrachtung nicht. Es gebe viele Jurisdiktionen, in denen eine Personengesellschaft als juristische Person angesehen und dennoch transparent besteuert werde. Letztendlich eigne sich daher das Kriterium der persönlichen Haftung am besten zur Abgrenzung. Nach ihrer Prognose werde das Bundesverfassungsgericht auch zukünftig nach Einführung des MoPeG den Dualismus der Besteuerung mit diesem Kriterium rechtfertigen.

Ein weiteres Problem der Anknüpfungskriterien sei, dass der Realtyp einer Gesellschaft nicht zwingend dem Idealtyp, den der Gesetzgeber ursprünglich vor Augen hatte, entspreche (z.B. die kapitalistisch geprägte Personengesellschaft). Eine Anknüpfung an den Realtyp sei nicht praktikabel, da eine trennscharfe Abgrenzung insoweit nicht möglich sei.

## 6. Fazit

Schließlich sei die gegenwärtige rechtsformabhängige Anknüpfung eine Form der Typisierung. Die Existenz der beiden Besteuerungssysteme sei weiterhin auch gut begründbar. Es bestehe auch keine zwingende Bindung an ein bestimmtes zivilrechtliches Merkmal der Rechtsform, vielmehr bestehe dahingehend ein großer gesetzgeberischer Spielraum. Im Ergebnis sei der § 1a KStG als ein Ausgleich für die mangelnde Passgenauigkeit oder die fehlende „Natur der Sache“ zu verstehen.

Im Ergebnis spreche sie sich dafür aus, den § 1a KStG noch weiter zu denken und künftig auch der eingetragenen GbR die Optionsausübung zu ermöglichen. Dies sei auch im Kontext des internationalen Steuerrechts im Hinblick auf den Typenvergleich wünschenswert. Weiterhin sei es auch überlegenswert, eine Option in die andere Richtung einzuführen. Verfassungsrechtlich sei die Grundentscheidung für den Dualismus nicht zu beanstanden, vielmehr müsse der Gesetzgeber die Folgerichtigkeit dieser Entscheidung in der Ausgestaltung der Gesetze beachten und nachvollziehen. Dies sei beispielsweise im Rahmen der Grunderwerbsteuer nicht stringent der Fall. Hier seien die entsprechenden Regelungen im Hinblick auf die Folgerichtigkeit verfassungsrechtlich unter die Lupe zu nehmen.

## B. Eingangsstatements der Mit-Diskutierenden

Im Anschluss an die einführenden Referate leitete *Dr. Richter* in die Diskussionsrunde über und verwies darauf, dass *Prof. Prinz* sich bereits beim 35. Berliner Steuergespräch im Jahr 2010 gegen zwingende Regelungen und für Optionen ausgesprochen habe. *Dr. Richter* führte weiter aus, dass bei großen Familienunternehmen die Personenhandelsgesellschaft nach wie vor sehr geschätzt werde und weiterhin weit verbreitet sei. Trotz Senkung des Körperschaftsteuersatzes habe es keine Flucht in den Formwechsel gegeben. Die Thesaurierungsbegünstigung dürfte hierbei eine gewisse Rolle gespielt haben. Er richtete zunächst das Wort an Herrn *Thumbs* und bat um eine Einschätzung zur Frage, warum die Personenhandelsgesellschaft als Rechtsform in der Praxis so beliebt sei und wie die Thesaurierungsbegünstigung von ihm bewertet werde.

### I. Die Sicht der Praxis

Herr *Thumbs* gab an, dass die Beliebtheit der Personenhandelsgesellschaft auf die vielen verschiedenen Individuen eines großen Familienunternehmens und deren unterschiedlichen Interessen zurückzuführen sei. Die einfachere Gründung oder eine einfachere Organisation seien seiner Meinung nach nicht die ausschlaggebenden Gründe für die Wahl einer Personenhandelsgesellschaft. Vielmehr sei die Entscheidungsnähe zu den Gesellschaftern das entscheidende Kriterium. In einer Personengesellschaft gebe es viel mehr Möglichkeiten dafür, dasjenige abzubilden, was den Wünschen der Gesellschafter entspreche. Dafür nähmen die Gesellschafter auch steuerliche



Nachteile in Kauf. Auch die Möglichkeit, die nächste Generation flexibel einzubinden, sei ein großer Vorteil. Die Variabilität der Stimmrechtsausgestaltung, beispielsweise für die Herstellung von Parität bei verschiedenen Familienstämmen, sei ebenso wichtig. Daneben seien auch die Entnahmen aus dem Unternehmen weitaus flexibler gestaltbar als bei einer Kapitalgesellschaft. Häufig sei es sogar so, dass Entnahmen zurückhaltend oder sogar gar nicht vorgenommen würden.

Zum Thema Identifikation mit dem eigenen Unternehmen sei anzuführen, dass die Gesellschafter von Boehringer Ingelheim tatsächlich früher auch Komplementäre der Gesellschaft gewesen seien. Dies habe lange Zeit zum Selbstverständnis des Unternehmens gehört. Dies sei seiner Ansicht nach nur aufgegeben worden, weil sich kein Gesellschafter einen Haftungsprozess in den USA gedanklich und finanziell leisten könne.

Nachteile einer Personengesellschaft seien insbesondere bei der Reinvestitionsmöglichkeit zu sehen. International sei auch die Titelvergabe ein Problem, da es den Titel des Geschäftsführers nicht gebe. Ebenso sei die Erklärung der Gesellschaftsform international schwierig.

Zur Thesaurierungsbegünstigung gemäß § 34a EStG führte er aus, dass diese für die Konzernobergesellschaft nicht handhabbar und daher wirtschaftlich nicht nutzbar sei. § 34a EStG könne nur bei einer überschaubaren Anzahl von Gesellschaftern und Erträgen zum Einsatz kommen.

## II. Die Sicht der Beraterschaft

*Prof. Prinz* gefalle die Bezeichnung der Optionsmöglichkeit als Besteuerung „à la carte“ nicht, da es eine differenzierte Wahlmöglichkeit tatsächlich gar nicht gebe. Die ersten Einschätzungen zur Einführung des § 1a KStG seien zwar geteilt. Er selbst empfinde die Einführung aber als guten und wichtigen Schritt. Im Mittelstand sei die Personengesellschaft aufgrund der großen Flexibilität, der Vorteile bei der Mitbestimmung und der etwas freieren Bilanzierung beliebt. Der größte Nachteil sei die fehlende Thesaurierungsmöglichkeit, die in der Mitunternehmerbesteuerung nicht begünstigt werde. An dieser Stelle setze die Optionsmöglichkeit an. Hierdurch entstehe ein hybrides Gesellschaftskonstrukt, welches gesellschaftsrechtlich eine Personengesellschaft bleibe und ertragssteuerlich dennoch wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werde. Zentrale Praxisprobleme sehe er bei der Unwiderruflichkeit des Antrags und der fehlenden Rückwirkungsmöglichkeit – „à la carte“ sei dies nicht. Eine umfassende Planung sei essenziell. Das Problem betreffend das Sonderbetriebsvermögen, insbesondere die Rn. 35 des BMF-Schreibens zu § 1a KStG und das Damoklesschwert der Gesamtplan-Rechtsprechung, erschweren eine Optionsausübung zusätzlich. Die Option müsse auch von gesellschaftsrechtlichen Begleitmaßnahmen flankiert werden. So müsse zum Beispiel die Satzung kapitalistischer ausgerichtet werden.

Seiner Ansicht nach komme die Option für die hochprofitablen Personenunternehmen in Betracht. Hierbei müssten jeweils die Vor- und Nachteile der Option mit der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung abgewogen werden. Ebenso könne er sich vorstellen, dass es viele Sondersituationen geben könne, in denen von der Option profitiert werden könne, beispielsweise für „Start-Ups“ oder bei mehrstöckigen Gesellschaftsstrukturen.

Hinsichtlich des MoPeG gehe er nicht davon aus, dass durch diese Reform das Transparenzprinzip abgeschafft werden sollte. Ob ein autonomes steuerliches Verständnis der Gesamt-

hand der richtige Weg sei, sei dahingestellt. Er gehe davon aus, dass ein das MoPeG begleitendes Steuergesetz sinnvoll wäre, um bestehende Unsicherheiten zu eliminieren. Auf lange Sicht führe das MoPeG dazu, dass die Personengesellschaften eine kapitalistischere Sicht haben würden. Die Typus-Merkmale beider Gesellschaftsformen näherten sich immer weiter an. Die Gleichbehandlung zwischen Einzel- und Mitunternehmer könne nicht dauerhaft gehalten werden, insbesondere könne der Einzelunternehmer keine Leistungsbeziehungen mit sich abschließen. Insgesamt stelle er bei Betrachtung von KöMoG und MoPeG eine gewisse Annäherung beider Gesellschaftstypen fest.

## II. Die Perspektive der Rechtsprechung

Im Hinblick auf die Optionsausübung führte Herr *Wittwer* aus, dass diese wohl nicht zu einer Vereinfachung der Besteuerung von Personengesellschaften führen, sondern auch zukünftig viele Rechtsprobleme mit sich bringen werde.

Für die Behandlung des Sonderbetriebsvermögens bei der Optionsausübung ergäben sich die gleichen Fragestellungen wie bei einem tatsächlichen Formwechsel. Im Umwandlungsbeschluss würde das Sonderbetriebsvermögen zwar genannt, jedoch vollziehe sich der Wirtschaftsguts-Transfer nicht durch einen etwaigen Beschluss, sondern durch ein eigenes Rechtsgeschäft. Bei zeitgleicher Übertragung mit der Umwandlung sei dies insgesamt eine Sacheinlage und folglich ein einheitlicher Vorgang. Ansonsten würde das Problem bestehen, dass das Sonderbetriebsvermögen per Einlage oder über § 6 Abs. 5 EStG eingebracht werden müsste. Die gleichen Grundsätze würden auch für den fiktiven Formwechsel gelten. Der zivilrechtliche Umwandlungsakt werde hierbei nur durch die Optionsausübung ersetzt. Einbringungsgegenstand sei der Mitunternehmeranteil, welcher das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen umfasse. Einbringungszeitpunkt sei bei der Optionsausübung gemäß § 1a Abs. 1 S. 2 KStG der Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten solle.

Ein Problem in der Praxis sei häufig, dass Sonderbetriebsvermögen schlichtweg übersehen würden. Dies führe zu einem Zurückbehalt mit der Folge der Entnahme, so dass, wenn es sich um funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen handle, eine Buchwertfortführung ausgeschlossen sei. Jedenfalls seien die stillen Reserven des entsprechenden Sondervermögens aufzudecken, es sei denn, das entsprechende Sonderbetriebsvermögen habe eine Betriebsaufspaltung „verdeckt“.

Eine zeitpunktgleiche Übertragung des Sonderbetriebsvermögens mit Optionsausübung sei unschädlich. Problematisch sei der Fall, wenn eine Entnahme von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen vorab, also vor Optionsausübung, erfolge. Seiner Ansicht nach sei auch diese unschädlich, ebenso wie eine Vorabübertragung nach § 6 Abs. 5 EStG. Allerdings stelle die Optionsausübung einen Sperrfristverstoß dar. Auf die Möglichkeit der Buchwertfortführung habe dies keinerlei Auswirkungen, diese könne weiterhin erfolgen. Gleiches gelte für eine Vorabauslagerung oder eine Vorabausgliederung.

Diese Auffassung teile die Finanzverwaltung nicht. Vielmehr berufe sie sich auf die Gesamtplan-

Rechtsprechung, welche nach Ziffer 20.07. des UmwSt-Erlasses gelten solle. Diese Rechtsprechung sei jedoch vom 4. Senat des BFH im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG aufgegeben worden. Es gebe keinen allgemeinen Rechtssatz mehr dahingehend, dass eine Mehrzahl von Rechtsgeschäften, die aufgrund einer einheitlichen Planung durchgeführt worden seien, und durchaus in einem sachlichen oder zeitlichen Zusammenhang stünden, für steuerliche Zwecke verklammert würden. Bei entsprechendem Anlass sei eine Missbrauchsprüfung gemäß § 42 AO durchzuführen. Es sei anhand des Wortlautes und des Telos der jeweiligen Norm zu bestimmen, ob eine zeitraum- oder zeitpunktbezogene Betrachtung vorzunehmen sei. Wenn aber eine Norm eine zeitpunktbezogene Betrachtung vorgebe, könne nicht eine zeitraumbezogene Betrachtung durch die Finanzverwaltung vorgenommen werden. § 20 UmwStG wolle nach seinem Sinn und Zweck sinnvolle Umstrukturierungen von Unternehmen ermöglichen. Vor diesem Hintergrund sei seiner Ansicht nach eine zeitpunktbezogene Betrachtung vorzunehmen, mit der Folge, dass alle Vorabübertragungen vor dem Einbringungszeitpunkt unschädlich seien.

### C. Diskussion

Im Anschluss an die Eingangs-Statements der Mit-Diskutanten eröffnete *Dr. Richter* die Diskussion.

*Prof. Osterloh-Konrad* ging noch einmal darauf ein, ob der Begriff der Gesamthand steuerrechtlich tatsächlich autonom ausgelegt werden könne. Nach ihrer Ansicht sei dies unproblematisch möglich. Dies sei auch schon seit einiger Zeit der Fall, da die steuerrechtliche Verwendung des Begriffs nicht mehr zur zivilrechtlichen Begriffsverwendung passe.

Auf die Frage aus dem Publikum an *Prof. Osterloh-Konrad*, was eine GmbH von einer GmbH & Co. KG im Lichte des Belastungsgrundes der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer unterscheide, und ob das Transparenzprinzip bei Kommanditisten noch rechtfertigungsfähig sei, entgegnete sie, dass dies eine Frage der Grundeinstellung zur Deduzierbarkeit von konkreten Weichenstellungen aus dem Verfassungsrecht sei. Sie sei skeptisch gegenüber dem verfassungsrechtlichen Begriff der Leistungsfähigkeit. Vor diesem Hintergrund könne festgestellt werden, dass es keine konkrete Grenze zwischen den zwei Gesellschaftsformen gebe, und dementsprechend die tatsächliche Grenzziehung im Ermessen des Gesetzgebers liege. Ihrer Ansicht nach handle es sich dabei um eine rein rechtspolitische Frage. Der Grundsatz der Folgerichtigkeit setze erst später ein.

Herr *Thumbs* ergänzte, dass der Begriff der hybriden Rechtsform negativ besetzt sei. Nach seinem Empfinden seien das Optionsmodell und die Thesaurierungsbegünstigung entscheidende Formen der Folgerichtigkeit, insbesondere gehe es um die Möglichkeit der Reinvestition. Auf Ebene des Gesellschafters sei die Besteuerung letztlich nahezu vergleichbar. Aus praktischer Sicht sei es erforderlich, Reinvestitionen für die Personengesellschaft zu begünstigen. Aktuell müssten operative Kapitalgesellschaften zwischengeschaltet werden, um Reinvestitionen sinnvoll tätigen zu können. Das führe den Begriff der operativen Personengesellschaft in gewisser Weise ad absurdum. Zur Thematik des MoPeG ergänzte er, dass die Praxis sich das Restrisiko der Möglichkeit der Abschaffung der steuerrechtlichen Gesamthand nicht leisten könne und daher eine gesetzliche Klarstellung wünschenswert sei.

Herr *Wittwer* pflichtete Herrn *Thumbs* insoweit bei, als auch er sich damit schwertun würde, dem MoPeG keinerlei steuerliche Relevanz zuzusprechen. Es könne zwar darüber diskutiert werden, ob das steuerliche Gesamthandsvermögen nach dem Willen des Gesetzgebers und der Historie nicht (mehr) dem zivilrechtlichen Begriff entspreche, aufgrund des Wortlautes halte er das jedoch für zweifelhaft. Eine Anpassung des Wortlautes wäre, wenn inhaltliche Änderungen nicht gewünscht seien, wohl die einfachste Lösung.

Auf die Frage von *Prof. Seer*<sup>8</sup>, warum kein ruhendes Betriebsvermögen für das Sonderbetriebsvermögen, oder jedenfalls Teile davon, gestattet werde, erwiderte *Dr. Möhlenbrock*, dass Grund hierfür der Gedanke gewesen sei, dass die Optionsausübung ähnlich zu einem echten Formwechsel ausgestaltet werden sollte. Das Instrument ruhender Teile vom Betriebsvermögen sei an dieser Stelle gerade nicht anerkannt.

Ergänzend trug *Dr. Möhlenbrock* vor, dass dem BMF die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Aufgabe des Gesamtplans bekannt sei, allerdings sei Ziffer 20.07 des UmwSt-Erlasses im BMF-Schreiben zu § 1a KStG zitiert worden, da die Rechtsprechung sich zu der relevanten umwandlungsteuerrechtlichen Konstellation bisher nicht geäußert habe. Das Verhältnis zwischen § 1a KStG und § 34a EStG sei das Verhältnis zweier komplementärer Vorschriften. Er selbst sehe Handlungsbedarf bei § 34a EStG, um die Attraktivität der Norm zu steigern.

Zu der Frage, wie sich der Formwechsel zu Darlehen zwischen Mitunternehmer und der Mitunternehmerschaft verhalte, fügte *Dr. Möhlenbrock* an, dass hierfür dasselbe gelte, wie für alle anderen Rechtsverhältnisse auch. Darlehnsverhältnisse würden sodann Einkünfte aus Kapitalvermögen vermitteln.

Herr *Thumbs* wies darauf hin, dass die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ein wesentlicher Grund dafür sei, warum die Option nicht genutzt werde. Die Abschirmwirkung von originär gewerblichen Personengesellschaft ginge durch die Ausübung unter. Für eine operativ tätige Personengesellschaft in der Konzerngruppe käme die Option ebenfalls nicht in Frage, da die optierende Personengesellschaft nicht Organgesellschaft sein könne.

Auf die Frage, wie er die Option im Zusammenhang mit dem internationalen Steuerrecht bewerte, antwortete *Prof. Prinz*, dass der Treiber für die Einführung der Option auch die internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Personengesellschaften gewesen sei. Einige Stimmen seien nun bereits der Ansicht, dass die Option die Rechtslage nicht vereinfache, sondern zusätzliche Qualifikationskonflikte hierdurch entstünden. Die Ausführungen im BMF-Schreiben zur Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Personengesellschaft halte er für zu kurz. Er vertrete die Auffassung, dass die optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft fungieren könne und die Möglichkeit nicht an einer Handelsregistereintragung scheitern sollte. Insgesamt bewerte er die Einführung des § 1a KStG trotz seiner Fallstricke als positiv. Durch eine entsprechende Vorbereitung und Beratung sei die Option eine gute Gestaltungsmöglichkeit.

*Prof. Osterloh-Konrad* pflichtete Herrn *Wittwers* Ausführungen zu der Gesamtplan-Rechtspre-

---

<sup>8</sup> *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls und Leiter des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

chung bei. Auf die Frage, ob aufgrund des MoPeGs Korrekturbedarf im Steuerrecht bestehe, antwortete sie, dass bezüglich der Mitunternehmerbesteuerung kein Handlungsbedarf bestehe, da diese ausdrücklich im Gesetz verankert sei. Lediglich bei Gesetzen, die von einer Gesamthand sprächen, würde sich das Problem stellen.

## **D. 81. Berliner Steuergespräch**

Herr *Dr. Richter* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 81. Berliner Steuergespräch zum Thema "Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode", das am 24. Januar 2022 stattfinden wird ([www.berlinersteuergespraech.de](http://www.berlinersteuergespraech.de)).