
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 53 679
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.info

Berlin, den 30. Mai 2022

**Wissenschaftliches Symposium zum Gedenken an
Professor Dieter Birk – 83. Berliner Steuergespräch**

**„Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der
Steuernormen“**

**Thema 3: „Ebenen MoPeG und KöMoG den Weg für eine einheitliche
Unternehmensteuer?“**

Tagungsbericht von *Berthold Welling* und *Dr. Andreas Richter*, LL.M.¹

Die Diskussion um eine einheitliche Unternehmensteuer ist steuerrechtlich seit jeher eine kontrovers diskutierte Debatte, welche mit dem am 25. Juni 2021 beschlossenen Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) und dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) erneut in den Fokus gerückt ist.

Das KöMoG beinhaltet im Kern das „Optionsmodell“, welches es Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften ermöglicht, nach Optionsausübung wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden. Das MoPeG, welches am 1. Januar 2024 in Kraft tritt, kodifiziert im Wesentlichen die durch Rechtsprechung und Literatur herausgebildete Praxis im Umgang mit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, und wirft insbesondere durch die Abschaffung des Gesamthandsprinzips die Frage auf, welche Auswirkungen dadurch für das Steuerrecht entstehen. Die gesetzlichen Neuerungen bieten einen Anlass darüber zu diskutieren, inwieweit die rechtsformneutrale Besteuerung als Maßstab zukünftigen Steuerrechts dienen soll.

Das 3. Panel des 83. Berliner Steuergesprächs, welches Dr. *Andreas Richter* moderierte, bot dem Vortragenden Prof. Dr. *Christian Jahndorf*² sowie den Mit-Diskutanten Prof. Dr. *Gregor Bachmann*³, *Anette Wagner*⁴, *Michael Wendt*⁵ und den Teilnehmenden eine Gelegenheit, die Folgen des MoPeG und KöMoG im Hinblick auf eine einheitliche Unternehmensteuer zu erörtern.

A. Eingangsreferat – Prof. Dr. *Christian Jahndorf*

I. Die rechtsformneutrale Besteuerung als Gebot?

Prof. Dr. *Christian Jahndorf* leitete mit der Überlegung ein, wie Prof. Dr. *Dieter Birk* wohl die Frage „Ebnen MoPeG und KöMoG den Weg für eine einheitliche Unternehmensteuer?“ beantwortet hätte. Der normative Kern dieser Frage wurzele im Leistungsfähigkeitsprinzip, wodurch bereits die Brücke zu Prof. Dr. *Dieter Birk* geschlagen sei. Eine einheitliche Unternehmensteuer im Sinne einer rechtsformneutralen Besteuerung sei in der Vergangenheit wie in der Gegenwart Gegenstand juristischer und ökonomischer Diskussionen gewesen. Die rechtsformneutrale Besteuerung sei ein ökonomisches Vernunftsgesetz, jedoch kein verfassungsrechtliches Gebot. Prof. Dr. *Dieter Birk* habe in einem Aufsatz aus dem Jahre 2000⁶ die Auffassung vertreten, dass die Unterschiede in den Organisationsformen wirtschaftlichen Handelns und ertragsteuerlicher Gewinnerzielung hinreichender Grund für eine unterschiedliche Behandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften seien. Er habe den Dualismus der Unternehmensbesteuerung durch die sachverhaltsbedingten Unterschiede als rechtfertigungsfähig angesehen. Damit habe er sich gegen die insbesondere im Schrifttum von der Kölner Schule vertretene Auffassung gestellt, die ein verfassungsrechtliches Gebot rechtsformneutraler Besteuerung aus den Freiheitsrechten und dem Gleichheitssatz, insbesondere seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ableite. Das Bundesverfassungsgericht sei in der Sache der Auffassung von Prof. Dr. *Dieter Birk* gefolgt. Danach enthalte Art. 3 GG kein allgemeines Verfassungsgebot einer rechtsformneutralen Besteuerung. Vielmehr sei entscheidend, ob ein hinreichender sachlicher Grund dafür existiere, unternehmerische Tätigkeiten je nach ihrer Organisationsform steuerlich unterschiedlich zu behandeln.

¹ *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Geschäftsführer des VCI, 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.

² Prof. Dr. *Christian Jahndorf* ist Partner bei HLB Schumacher Hallermann GmbH Rechtsanwaltsgesellschaft und HLB Schumacher GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Münster und Professor an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster mit Lehrbefugnis für Staatsrecht, Verwaltungsrecht, Steuerrecht und Europarecht.

³ Prof. Dr. *Gregor Bachmann* ist Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht und Unternehmensrecht an der Humboldt-Universität zu Berlin und war Sachverständiger für das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts.

⁴ *Anette Wagner* ist Leiterin der Steuerabteilung im Finanzministerium Brandenburg.

⁵ *Michael Wendt* war bis August 2021 Vorsitzender des IV. Senats des BFH.

⁶ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, *StuW* 2000, S. 328 - 336.

Dieser Rechtssatz hindere den Gesetzgeber jedoch nicht, eine rechtsformneutrale Besteuerung anzustreben, indem beispielsweise der nicht entnommene Gewinn bei Personenunternehmen begünstigt würde (§ 34a EStG), oder Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften durch das KöMoG die Möglichkeit zur Körperschaftbesteuerung eingeräumt würde (§ 1a KStG). Gestaltungswahlrechte seien das Mittel der Wahl, Ungleichbehandlungen verfassungsrechtlich zu immunisieren.

II. Der Einfluss des MoPeG auf die Unternehmensbesteuerung

1. Historischer Exkurs

Prof. Dr. *Christian Jahndorf* leitete nachfolgend zu dem Verhältnis zwischen Steuerrecht und Zivilrecht über und warf die Frage auf, ob das MoPeG die Unternehmensbesteuerung *de lege lata* oder *de lege ferenda* beeinflusse. Zur Beantwortung der Frage lohne sich ein historischer Ausflug. Das Zivilrecht habe stets das Steuerrecht beeinflusst. In den letzten 130 Jahren sei das Einkommen der Personengesellschaften zunächst einheitlich, zwischenzeitlich vielheitlich und schließlich wieder einheitlich betrachtet worden. Das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891 habe den gemeinsam betriebenen Gewerbebetrieb als solchen als Quelle des gewerblichen Ertrags betrachtet. Demnach sei die Tatbestandsverwirklichung auf Ebene der Gesellschaft vollzogen worden. Die Gesellschafter seien als Einheit gewerblich tätig geworden. Das Steuerrecht sei dem Zivilrecht gefolgt; maßgeblich für die Personengesellschaft als steuerrechtliche Einheit seien zu dieser Zeit die zivilrechtlichen Vorstellungen Otto von Gierkes von der rechts- und handlungsfähigen Kollektiveinheit gewesen.

Die zivilrechtlichen Vorstellungen über die Rechtsnatur von Personengesellschaften hätten eine Wandlung durch die Rechtsprechung des Reichsgerichts erfahren. Das Reichsgericht habe die Auffassung entwickelt, dass nur die Gesellschafter, nicht hingegen die Personengesellschaft als Träger von Rechten und Pflichten anzuerkennen seien. Das Reichseinkommensteuergesetz von 1920 sei dieser Sichtweise gefolgt, sodass der einzelne Gesellschafter fortan als Mitunternehmer und Inhaber des eigenen Betriebs gegolten habe. Auf dieser Vielheitsbetrachtung habe auch die sogenannte Bilanzbündeltheorie basiert, wonach es einkommensteuerrechtlich kein Vermögen der Gesellschaft, sondern nur ein solches der Gesellschafter gegeben habe. Die Bilanz der Gesellschaft sei ein Bündel aus Einzelbilanzen der Unternehmer gewesen. Diese Bilanzbündeltheorie sei vom Bundesfinanzhof übernommen und erstmals in einer Entscheidung aus dem Jahre 1956⁶ namentlich erwähnt worden.

Mitte der 70er Jahre habe der Bundesfinanzhof diese Theorie wieder aufgegeben. Den entscheidenden Schritt habe der große Senat mit seiner Entscheidung von 25. Juni 1984⁷ vollzogen. Seitdem seien Personengesellschaften für die Einkommensteuer insoweit

⁶ BFH vom 11.12.1956 – I 194/56 UBeckRS 1956, 21003260.

⁷ BFH vom 25.06.1984 GrS 4/82 – BeckRS 1984, 22006912.

Steuerrechtssubjekt, als sie in ihrer Einheit Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklichten. Ob das Zivilrecht der Anlass für den Beurteilungswandel war, sei zwischen den Zivil- und Steuerrechtlern im Schrifttum umstritten. Allerdings habe die Einheitsbetrachtung unverkennbare Parallelen zum von Werner Flume und Karsten Schmidt geprägten Gesellschaftsrecht.

2. Auswirkungen des MoPeG de lege lata

Prof. Dr. *Christian Jahndorf* versuchte im Folgenden eine Antwort auf die Frage zu entwickeln, welche Auswirkungen das Zivilrecht in Gestalt des MoPeG auf die steuerrechtliche Entwicklung hin zur rechtsformneutralen Besteuerung habe. Das MoPeG verfestige nunmehr gesetzlich die zivilrechtliche Einheitstheorie, steuerrechtlich habe dies keine unmittelbaren Rechtsfolgen. Die Rechtsfähigkeit der BGB-Gesellschaft (§ 705 Abs. 2 BGB n.F.) und die Abschaffung des Gesamthandsprinzips (§ 219 BGB n.F.) führten nicht automatisch zur Abschaffung des Transparenzprinzips im Steuerrecht. Das Steuerrecht regle in § 15 EStG das Transparenzprinzip autonom und unabhängig vom Zivilrecht. In Randbereichen (z.B. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und §§ 5, 6 GrEStG), in denen tatbestandlich ausdrücklich an den Gesamthandsbegriff angeknüpft würde, könnten Klarstellungen angezeigt sein.

3. Auswirkungen des MoPeG de lege ferenda

Prof. Dr. *Christian Jahndorf* stellte die Frage, ob das Zivilrecht de lege ferenda den nächsten Schritt zu einer einheitlichen Unternehmensteuer ebne. Eine einheitliche Unternehmensteuer für alle Unternehmensformen sei aus Sicht von Prof. Dr. *Christian Jahndorf* kein Fortschritt. Die Einheitlichkeit sei kein Selbstzweck. Es sei zunächst offen, was der Maßstab für die Einheitlichkeit sei. Andenken könne man zunächst den Gewerbetreibenden des EStG, welcher bereits als Maßstab der Besteuerung der Mitunternehmerschaft zugrunde liege („Gleichstellungsthese“). Abstellen könne man andererseits auch auf die einheitliche Besteuerung der Körperschaft. Dann müsse es bei dem Einzelgewerbetreibenden konsequenterweise ein abgetrenntes Unternehmensvermögen geben. Der Einzelgewerbetreibende müsse mit sich selbst Verträge schließen können, was denkbar und im internationalen Steuerrecht bereits geltendes Recht sei. Der Einzelgewerbetreibende könne mit seiner ausländischen, rechtlich unselbstständigen Betriebsstätte fiktive Verträge schließen. Das Gesetz nenne diese Verträge „anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen“ (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG). Hier sei das Zivilrecht sicherlich nicht leitend, im Gegenteil überdrehe das Steuerrecht hier das Zivilrecht. Eine solche Entwicklung halte Prof. Dr. *Christian Jahndorf* nicht für ernsthaft diskutabel für das gesamte Unternehmensteuerrecht.

III. Fazit

Die Gestaltungsfreiheit zwischen transparenter oder intransparenter Besteuerung diene den unterschiedlichen Bedürfnissen des konsumierenden, sowie des thesaurierenden Unternehmers, so Prof. Dr. *Christian Jahndorf*. Die Option zur Körperschaftsteuer sei ein richtiger und wichtiger Schritt. Im Bereich der Besteuerung von Mitunternehmenschaften wäre es fortschrittlich, die Rechtsfiguren des Sonderbetriebsvermögens und der Betriebsaufspaltung aufzugeben. Die Rechtsprechung habe den Überblick über die selbst geschaffene Systematik verloren und liefere keine widerspruchsfreien Lösungen mehr.

B. Podiumsdiskussion

Dr. *Andreas Richter* bedankte sich für das Eingangsreferat und leitete zu Prof. Dr. *Gregor Bachmann* über, welcher als Sachverständiger bei dem MoPeG aktiv mitgewirkt habe.

I. Redebeitrag – Prof. Dr. *Gregor Bachmann*

Prof. Dr. *Gregor Bachmann* könne sich im Ergebnis dem Vorredner anschließen, da das MoPeG nur kodifiziere, was ohnehin schon herrschende Meinung und Rechtsprechung im Zivilrecht gewesen sei. Aufregung von steuerlicher Seite habe die Abkehr vom Gesamthandsprinzip verursacht, welche ab 1. Januar 2024 in Kraft trete. Ab diesem Zeitpunkt schreibe das Gesetz fest: „Das Vermögen der Personengesellschaften ist Vermögen der Gesellschaft“. Prof. Dr. *Gregor Bachmann* zitierte im Folgenden einen Sachverständigen aus dem Gesetzgebungsverfahren: „Das Gesamthandsprinzip ist die Grundlage der steuerlichen Transparenz von Personengesellschaften. Das MoPeG schafft das Gesamthandsprinzip ab. Damit stellt das MoPeG die Rechtfertigung des dualen Steuersystems in Frage.“ Diese Aussage sei verfassungsrechtlich untermauert worden, indem darauf hingewiesen worden sei, dass das Bundesverfassungsgericht die Rechtfertigung der dualen Unternehmensbesteuerung auf das Gesamthandsprinzip gestützt habe.

Prof. Dr. *Gregor Bachmann* vertrat die Auffassung, dass die Aufregung um die Abschaffung des Gesamthandsvermögens unnötig sei. Zur Begründung wies er auf eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 2006⁸ hin, in der es um die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Entnahmen und Ausschüttungen gehe. Danach sei für die Beurteilung nur der Maßstab des Art. 3 GG entscheidend, weshalb zu fragen sei, ob ein sachlicher Grund vorliege.

⁸ BVerfG, *Beschluss* vom 21. 6. 2006 - 2 BvL 2/99 – DStRE 2006, 988.

Prof. Dr. *Gregor Bachmann* zitierte eine Passage der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts,⁹ in der es das duale Unternehmensteuerrecht auf das Gesamthandsprinzip stütze. Nach der Auffassung Prof. Dr. *Gregor Bachmanns* führe die Abschaffung der Gesamthand nicht dazu, dass das duale Unternehmensteuerrecht nicht mehr rechtfertigungsfähig sei. Das Vermögen habe bereits vor dem MoPeG nicht den Gesellschaftern, sondern der Gesellschaft gehört. Dies kodifiziere das HGB für die OHG und die KG und sei spätestens auch seit Anerkennung der BGB-Gesellschaft durch den Bundesgerichtshof vor ca. 20 Jahren der Fall.

Prof. Dr. *Gregor Bachmann* ergänzte, dass der Bundestag dieses Problem gesehen und in die Gesetzesbegründung aufgenommen habe. Ertragsteuerrechtlich habe sich dadurch nichts ändern sollen. Sollte die Rechtfertigung der unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften erneut vor das Bundesverfassungsgericht gelangen, würde dieses wohl andere sachliche Gründe für die Ungleichbehandlung anführen. Sie könnten in den zivilrechtlichen Strukturunterschieden zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften liegen, wie die Möglichkeit von Ein-Mann-Kapitalgesellschaften, der persönlichen Haftung der Gesellschafter, der Fremd- oder Selbstorganschaft, oder der Tatsache, dass Kapitalgesellschaften trotz Vermögenslosigkeit fortbestehen könnten. Diese Strukturunterschiede habe das MoPeG nicht geändert, auch wenn dies einzelne Stimmen gefordert hätten.

Dr. *Andreas Richter* hob hervor, dass es nützlich sei, zu erfahren, wie weit die Reform gehe und wo sie ihre Grenzen habe.

II. Redebeitrag – *Anette Wagner*

Dr. *Andreas Richter* übergab *Anette Wagner* das Wort mit den Fragen, ob aus Ihrer Sicht das MoPeG Reformbedarf im Steuerrecht auslöse, ob sie schon erste praktische Erfahrungen mit dem KöMoG habe und ob die heutige Vielfalt in der Besteuerung von Unternehmen aus Sicht der Finanzverwaltung überhaupt noch administrativ sei.

Anette Wagner begann mit dem MoPeG und erläuterte, dass die Steuerverwaltung beobachtet habe, wie sich im Zuge des MoPeG die zivilrechtliche Betrachtung der Gesamthand und des Personengesellschaftsvermögens entwickelt habe. Die Steuerverwaltung sei beruhigt gewesen, dass mit dem MoPeG keine Änderung des Steuerrechts und damit kein Einfluss auf die

⁹ „Einen solchen Grund, liefert die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern. Diese Abschirmung bewirkt, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigene und objektive Leistungsfähigkeit entsteht, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt wird und unterschiedlich besteuert werden darf. Das Steuerrecht nimmt damit bei der Bestimmung verschiedener Zurechnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich bedenkenfrei die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, nach der bei Personengesellschaften das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern zugerechnet wird, während das Vermögen der Kapitalgesellschaften gegenüber dem Vermögen ihrer Gesellschafter grundsätzlich selbstständig ist“; BVerfG, *Beschluss* vom 21. 6. 2006 - 2 BvL 2/99 – DStRE 2006, 988.

transparente Besteuerung einhergehen sollte. Einzig bei den steuerrechtlichen Vorschriften, die den Begriff der Gesamthand aufgriffen, bestehe Reformbedarf. Dieser könne mit einer Legaldefinition in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO umgesetzt werden, in der Personengesellschaftsvermögen mit Gesamthandsvermögen gleichgesetzt werde. Ob dies der Rechtsprechung im Hinblick auf die Grunderwerbsteuer, die Erbschaftsteuer und die Einkommensteuer reiche, sei ungewiss. Gut sei, dass für die Umsetzung des MoPeG noch Zeit bleibe, und bis zum Inkrafttreten am 1. Januar 2024 einige Erfahrungen mit dem KöMoG gesammelt werden könnten.

Anette Wagner widmete sich der Frage, ob das KöMoG den Weg zu einer einheitlichen Unternehmensteuer ebnen würde und verneinte dies. Das KöMoG wolle die transparente Besteuerung von Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften nicht aufgeben, sondern nur die Möglichkeit geben, ohne tatsächlichen Formwechsel wie eine Körperschaft besteuert zu werden. Die Folgen des KöMoG seien hochkomplex. Bisher habe es 150 Fälle deutschlandweit gegeben, in denen die Option genutzt worden sei. Allerdings müsse von einem Nachholeffekt ausgegangen werden, wodurch es in den nächsten Jahren mehr Fälle geben werde, zumal es das Ziel des KöMoG sei, Belastungsgleichheit herzustellen. Man könne fragen, ob dies bei zwei solch unterschiedlichen Regimen nötig sei, da es durch die Berücksichtigung des persönlichen Steuersatzes der Gesellschafter von Personengesellschaften kaum möglich sei. Betrachte man die fiskalischen Auswirkungen, gebe der Gesetzgeber diese mit bis zu EUR 500 Mio. jährlicher Kassenwirkung an. Daran sehe man, was theoretisch in Anspruch genommen werden könne und wo die Ungleichheiten seien.

Anette Wagner führte weiter aus, dass der administrative Umgang mit der Option hochkomplex würde, und das Steuerrecht damit nicht vereinfacht worden sei. Die Fragen im Rahmen einzelner Fälle zu stillen Reserven und funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie das Vorliegen ihrer Voraussetzungen würden die Finanzämter in Zukunft zu beurteilen haben. Mit der Option sei lediglich an die Brühler Empfehlungen von 1999, welche eine Belastungsgleichheit angestrebt hätten, angeknüpft worden. Die transparente Besteuerung sei nicht aufgegeben worden.

Anette Wagner schloss mit der Beantwortung der Frage, wie die Finanzverwaltung mit der Vielfalt der Unternehmensbesteuerung umgehe. Die transparente Besteuerung sei in den Finanzämtern bewährt. Mittlerweise stünde Automation mit Risikomanagementsystemen zur Verfügung. Es seien zwar auf zwei Stufen Bewertungen vorzunehmen. Diese Zweistufigkeit in Form der Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens auf zweiter Stufe habe aber ihren Sinn. Zwar könnten Auslandssachverhalte problematisch sein, da sich die Regularien für Personengesellschaften im Ausland anders gestalteten. Als Finanzverwaltung könne man damit umgehen, auch dank der Automation.

Dr. *Andreas Richter* bedankte sich bei *Anette Wagner* für ihre Einschätzung.

III. Redebeitrag – *Michael Wendt*

Dr. *Andreas Richter* leitete zu *Michael Wendt* mit der Frage über, wie es sich verhalte, wenn nach der Gesetzesbegründung kein Einfluss des MoPeG auf die transparente Besteuerung beabsichtigt sei, nach dem Wortlaut des Gesetzes der Begriff der Gesamthand jedoch weg falle. Ferner stellte er *Michael Wendt* die Fragen, ob aus seiner Sicht ein einheitliches Unternehmensteuerrecht geboten oder wünschenswert sei, welche Ansätze er für ein in sich schlüssigeres Unternehmensteuerrecht sehe, worin er die „Stolpersteine“ erblicke, ob es weiterer Reformen bedürfe und wenn ja welcher.

Michael Wendt begann mit der freundlichen Bemerkung, dass er die ihm gestellten Fragen nicht alle beantworten könne, da es den zeitlichen Rahmen sprengen würde. Sodann widmete er sich der ersten Frage, wie es zu beurteilen sei, wenn Akteure der Gesetzgebung betonten, dass sich mit dem Gesetz nichts ändern solle, obwohl sich etwas ändere. Solche Gesetzesbegründungen führten nicht dazu, dass sich Gerichte an sie gebunden fühlten. Zwar spiele es im Rahmen der historischen Auslegung eine Rolle, wenn sich allerdings kein objektiver Ansatz für das in der Gesetzesbegründung Niedergeschriebene wiederfinde, könne die Rechtsprechung auch eine andere Meinung vertreten. Seine persönliche Meinung sei, dass das Transparenzprinzip durch das MoPeG nicht beseitigt würde, sich jedoch neue Fragen stellten. Auf den Wegfall des Gesamthandsbegriffs müsse reagiert werden. Wenn keine gesetzliche Regelung erfolge, könne man hoffen, dass die Gerichte Gesamthandsvermögen als Gesellschaftsvermögen auslegten. *Michael Wendt* selbst würde dies tun. Er wies darauf hin, dass mit längerer Zeit gesetzliche Unklarheiten entstehen könnten. Wenn eine steuerrechtliche Vorschrift geändert würde, die auf eine den Gesamthandsbegriff verwendende Norm verweise, stelle sich die Frage, was der Gesetzgeber meine, wenn er auf eine Norm verweise, in der ein Begriff verwendet werde, den es nicht mehr gebe. *Michael Wendt* riet daher dringend zu einer Klarstellung, entweder durch eine Generalklausel oder durch Tilgung des Begriffs in allen Gesetzen und durch Ersetzen mit dem korrekten Begriff.

Michael Wendt erwarte, dass das MoPeG mittelbar ein Auslegungsproblem schaffen würde, da das Vorhandensein des Gesamthandsvermögens als Rechtsfertigungsgrund für steuerrechtliche Privilegierungen wegfielen. Dieser Aspekt sei bisher kaum beachtet worden. Beispielsweise habe der BFH § 6 Abs. 5 EStG nur deshalb für verfassungsgemäß gehalten, da er der Meinung gewesen sei, dass das Vermögen den Gesellschaftern zuzuordnen sei. Ob dies als Rechtsfertigungsgrund in Zukunft nicht mehr akzeptiert werden würde, sei eine Frage der Zeit. Die Wahrnehmung der Verselbstständigung der Personengesellschaft führe dazu, dass diese Auslegungsfragen neu auftauchen würden. Je mehr das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft verselbstständigt würde, umso weniger ließe sich rechtfertigen, dass bei dieser, nicht aber bei Kapitalgesellschaften Buchwerttransfers stattfänden, bei denen stille Reserven auf andere Personen übergingen. Dies halte er deshalb für ein besonders wichtiges Thema, da dies die Praxis der Personengesellschaftsberatung, -gestaltung und -verwaltung sei. Ferner werfe die weitere

Verselbstständigung der Personengesellschaft die Frage nach der Richtigkeit des Transparenzprinzips auf. Die zivilrechtliche Grundlage, auf der das Transparenzprinzip historisch entstanden sei, sei nicht mehr gegeben, so dass man die Frage neu diskutieren könne. Er selbst halte die Beibehaltung des Transparenzprinzips für verfassungsrechtlich möglich. Jedoch sei es Zeit, eine neue dogmatische Grundlage zu finden. Es sei auch Zeit darüber nachzudenken, wem man bei der verselbstständigten Personengesellschaft die Leistungsfähigkeit zuordne. Man müsse seiner Meinung nach in die Überlegungen die Möglichkeit einer personalisierten Kapitalgesellschaft einbeziehen. Aus diesen Erwägungen würde deutlich, dass von dem MoPeG ein großer Reformdruck ausginge. Diesem Reformdruck müsse man sich stellen.

Michael Wendt führte hinsichtlich des KöMoG aus, dass es einen Weg dazu aufzeige, die Zuordnung der Leistungsfähigkeit mit einem Wahlrecht zu verbinden. Ein solches Wahlrecht könne er sich vorstellen, und stütze die künftige Rechtfertigung des Transparenzprinzips, wenn man personalisierte Kapitalgesellschaften einbeziehe. Das KöMoG zeige auch besonderen Reformbedarf auf, besonders beim Sonderbetriebsvermögen, dessen Abschaffung angezeigt und möglich sei. Die Beteiligungen seien längst alle verstrickt, nur die Immobilien, sofern sie der Einkunftserzielung dienten, müssten vollständig verstrickt, sowie das Gewerbesteuerproblem gelöst werden. Die Gewerbesteuer würde man nicht abschaffen können, daher müsse man an einzelnen Regelungen der Gewerbesteuer und ihrem Verhältnis zur Einkommensteuer arbeiten.

Michael Wendt sehe nicht die große Lösung der einheitlichen Unternehmensteuer. Die Stiftung Marktwirtschaft, der er in der Vergangenheit angehört habe, sei bei dem Versuch, eine einheitliche Unternehmensteuer zu entwerfen, gescheitert. Es hätten sich zwei Fragestellungen herausgestellt, die nicht abschließend sinnvoll hätten beantwortet werden können. Zum einen, ob das Unternehmensvermögen entnommen, ausgeschüttet oder thesauriert werden solle. Zum anderen, welche Personen für die Schulden der Unternehmung würden haften sollen. Dort stelle sich die Frage, warum ein Kommanditist, welcher nach Leisten seiner Einlage nicht mehr hafte, anders behandelt würde als der GmbH-Gesellschafter, welcher für die GmbH eine Bürgschaft gegeben habe. Um eine einheitliche Unternehmensteuer einzuführen, müsse man sich diesen Fragestellungen widmen. *Michael Wendt* selbst strebe nicht nach einer einheitlichen Unternehmensteuer, da er den dualistischen Ansatz für sinnvoll erachte. Zwar wisse er, dass der ökonomische Wunsch nach rechtsformneutraler Besteuerung bestehe, allerdings halte er ihn aus juristischer Sicht für falsch. Man brauche keine rechtsformneutrale, sondern eine rechtsformangemessene Besteuerung. Dies ginge mit einem zweigleisigen Unternehmensteuerrecht. Damit könne man allen strukturellen und zivilrechtlichen Unterschieden zwischen den Unternehmen, gerecht werden, auch wenn man eine neue dogmatische Grundlage für die jeweiligen Anwendungsbereiche finden müsse. Ferner müsse man den Wechsel zwischen den beiden Systemen besser organisieren, dies sei im Moment mit dem UmwStG und Regelungen im EStG unzureichend geschehen.

Dr. *Andreas Richter* übernahm das Wort und betonte, er sei froh *Michael Wendt* mit einer Fülle an Fragen herausgefordert zu haben, da dieser viele Hinweise und Impulse geliefert habe. Nun folgten Beiträge aus dem Publikum.

IV. Beiträge aus dem Publikum

*Gert Müller-Gatermann*¹⁰ leitete seine Anmerkung damit ein, dass er sich der Schwierigkeit, diese politisch umzusetzen, bewusst sei. Das MoPeG mit seiner Leitbildänderung der BGB-Gesellschaft durch Abschaffung des Gesamthandsvermögens sei für ihn Anlass gewesen, die Personenhandelsgesellschaften in die intransparente Besteuerung zu überführen. Die Schwierigkeiten der Mitunternehmerbesteuerung seien bereits angeklungen und eine klare Antwort vom großen Senat des BFH auf die Frage Einheit oder Vielheit gebe es bis heute nicht. Die vom BGH im Jahre 2001 entschiedene Teilrechtsfähigkeit der BGB-Gesellschaft sei relativ weit gegangen, allerdings sei das Gesamthandsvermögen damals noch nicht aufgehoben worden, so dass die BGB-Gesellschaft und die Personenhandelsgesellschaften noch nicht Eigentümer des Gesellschaftsvermögens gewesen seien. Um heute steuerrechtlich ein eigenes Gesamthandsvermögen zu kreieren, fehle ihm der sachliche Grund.

Gert Müller-Gatermann machte als zweiten Punkt deutlich, dass mit Aufgabe des Gesamthandsvermögens die Abschirmwirkung der Personenhandelsgesellschaft weg falle. Da das Leitbild der Personenhandelsgesellschaft in der Praxis die GmbH-Co KG sei und im Hinblick auf die Haftung kein Unterschied mehr zur GmbH oder AG bestehe, sei fraglich, ob das BVerfG die transparente Besteuerung erneut toleriere.

Prof. Dr. *Christine Osterloh-Konrad*¹¹ äußerte sich zu der problematischen Rechtfertigung des Dualismus und zu der Frage, wie man ihn rechtfertigen müsse. Sie schloss sich vollumfänglich den Ausführungen *Michael Wendts* an. Auch sie sei Befürworterin des Optionsmodells und seiner Erweiterung auf die personalisierte GmbH. Im Hinblick auf eine einheitliche Unternehmensteuer sei kein Modell völlig bruchfrei durchführbar. So sähe man bei einer AG im Publikumsbesitz, dass diese nicht mit einer Teilhabersteuer zu erfassen sei. Umgekehrt könne man den Einzelunternehmer so behandeln, als hätte er eine zweite Identität. Allerdings müsse man sich dann die Frage stellen, warum man den Freiberufler anders behandle als den Einzelunternehmer. Man komme somit immer in steuerrechtliche Schwierigkeiten im Rahmen des Art. 3 GG. Es werde deutlich, dass es Unternehmensformen gebe, die klar in den einen oder anderen Bereich gehörten. In dem Bereich dazwischen müsse der Gesetzgeber eine Grenze zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip ziehen. Dies habe der deutsche Gesetzgeber zwischen den Personen- und Kapitalgesellschaften getan. Der französische Gesetzgeber tue dies bei der Haftung, so dass Kommanditisten wie Aktionäre besteuert würden. Dies zeige, dass die Grenze an verschiedenen

¹⁰ *Gert Müller-Gatermann* ist Ministerialdirigent a.D. aus dem Bundesministerium der Finanzen.

¹¹ Prof. Dr. *Christine Osterloh-Konrad* ist Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie an der Eberhard Karls Universität, Tübingen.

rechtfertigbaren Orten liegen könne, so dass die Vorstellung, eine Grenze sei verfassungsrechtlich zu deduzieren, nicht mehr plausibel sei. Der Gesetzgeber bedürfe für seine Grenzziehung vernünftige Gründe, die bei der rechtsformorientierten Anknüpfung beispielsweise in der Rechtssicherheit lägen. Dann habe der Gesetzgeber einen recht breiten Spielraum. Die Suche nach dem einen Merkmal, welches die unterschiedliche Behandlung rechtfertige, sei müßig.

Prof. Dr. *Roman Seer*¹² bezog sich auf den Beitrag von *Michael Wendt* und betonte, dass es nicht ausreiche, die aktuelle Unterscheidung zwischen transparenter und intransparenter Besteuerung lediglich dogmatisch neu zu hinterlegen. Die Bruchlinie liege nicht mehr bei der Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft, sondern bei dem Typus. Die Unterscheidung beispielsweise zwischen einem Kommanditisten und einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH müsse auf steuerlich relevanten Gründen und nicht auf irgendwelchen Unterscheidungskriterien basieren. Steuerlich relevante Unterschiede zwischen einer personalistisch geprägten GmbH und einer GmbH & Co KG sehe er nicht. Der Umgang mit dem durch Richterrecht entstandenen Sonderbetriebsvermögen und mit der nicht geregelten Betriebsaufspaltung führe zu einem echten Übergangsproblem. Wenn Prof. Dr. *Roman Seer* Herrn *Michael Wendt* richtig verstanden habe, meine er mit dogmatischer Unterfütterung einen Paradigmenwechsel, der nicht das bisher Bestehende betoniere, sondern neu denke. Dann seien sie gleicher Meinung.

Dr. *Achim Dannecker*¹³ beschrieb, dass er auf den Bericht einer im beratenden Ausschuss tätigen Kollegin, die vom MoPeG und der Abschaffung der Gesamthand berichtet habe, erwidert habe, dass die transparente Besteuerung dennoch bestehen bleiben könne. Die durch § 6 Abs. 5 EStG oder die Grunderwerbsteuer gebotenen Möglichkeiten, Umstrukturierungen sinnvoll und steuerverträglich durchzuführen, könnten durch Entscheidungen der Gerichte oder das Aktivwerden des Gesetzgebers verloren gehen. Dies könne zu großen und wirtschaftlich gewichtigen Problemen in der Praxis führen. Im Hinblick auf das KöMoG erläuterte Dr. *Achim Dannecker*, dass das Gesetz der Praxis viel bringe, wenn es im Zuge der Internationalisierung möglich werde, dass ein im Drittland ansässiger Gesellschafter an einer steuerlichen Umwandlung teilnehmen könne, ohne dass die stillen Reserven besteuert würden. Dies sei nicht eingetreten. Man habe im Rahmen des KöMoG zur Internationalisierung des UmwStG einiges getan, jedoch die Drittlandsgesellschafter von Personengesellschaften vergessen.

¹² 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.

¹³ Dr. *Achim Dannecker* ist Partner bei Gleiss Lutz, Stuttgart.

V. Schlussrunde

Dr. *Andreas Richter* bedankte sich für die Beiträge und leitete die Schlussrunde ein.

Prof. Dr. *Gregor Bachmann* erläuterte, es sei irritierend, den bestehenden steuerlichen Problemen künstlich das der Abschaffung der Gesamthand hinzuzufügen, da das MoPeG nichts ändere, sondern nur klarstelle. Es sei nicht notwendig, in den Steuergesetzen den Begriff der Gesamthand zu entfernen und ihn mit dem Begriff der rechtsfähigen Personengesellschaft zu ersetzen, da es die Gesamthand im BGB in Form der Gütergemeinschaft und der Erbengemeinschaft noch gebe. Das Steuerrecht sei bei seinen Wertungen vom Zivilrecht losgelöst, auch weil es andere Zwecksetzungen verfolge. Daher könne es so sein, dass das Zivilrecht den Begriff der Gesamthand nicht mehr verwende, das Steuerrecht trotzdem darunter subsumiere. Er sei der Meinung, dass die Gerichte den Begriff der Gesamthand so auslegen könnten, dass er die rechtsfähige Personengesellschaft umfasse. Da der Gesetzgeber keine Folgen für das Steuerrecht wolle, müssten die Gerichte seiner Ansicht nach so vorgehen. Dies sei eine methodische Grundfrage. Prof. Dr. *Gregor Bachmann* zitierte aus dem Gesetzesentwurf¹⁴: „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.“ Dies sei ein deutlicher Fingerzeig des Gesetzgebers.

Prof. Dr. *Gregor Bachmann* fuhr fort, dass es für einen Zivilrechtler schwierig sei, die Rechtsprechung des BFH zum Thema Einheit oder Vielheit nachzuvollziehen. Zur Vorbereitung des Themas habe Prof. Dr. *Gregor Bachmann* sich eine empfehlenswerte Dissertation zum Thema Mitunternehmerschaft¹⁵ angesehen, die den ständigen Wechsel zwischen Einheit und Vielheit verdeutliche. Das Zivilrecht, nach dem die KG, OHG und Außen-GbR eine Einheit sei, reiche insofern gegenüber dem Steuerrecht weiter. Das Steuerrecht sei seit 20 Jahren einer Fiktion verhaftet, nach der das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern gehöre, wodurch der Dualismus in seiner jetzigen Form zu rechtfertigen sei. In Wahrheit sei das nicht mehr so. Der Herausforderung, nach anderen Abgrenzungskriterien zu suchen, müsse man sich nun stellen.

Anette Wagner erläuterte, dass die Besteuerung von Mitunternehmerschaften komplex sei und bliebe. Dazu käme die Option, die für Personengesellschaften neue Fragestellungen eröffne, wie beispielsweise Fremdüblichkeitsgrundsätze. *Anette Wagner* gehe von vielen verbindlichen Auskünften aus, um Rechtssicherheit zu gewährleisten. Der Koalitionsvertrag des Bundes sehe vor, sowohl die Option, als auch die Thesaurierungsbegünstigung zu evaluieren und praxistaugliche Anpassungen vorzunehmen. Dazu werde es dieses Jahr noch eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe beim Bundesfinanzministerium geben.

¹⁴ BT-Drucks. 19/27635.

¹⁵ *André Blischke*, Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht, 2020, München.

Michael Wendt leitete ein, er und die Teilnehmenden aus dem Publikum, *Gert Müller-Gatermann*, Prof. Dr. *Christine Osterloh-Konrad* und Prof. Dr. *Roman Seer* seien sich dahingehend einig, dass neue Abgrenzungskriterien für eine neue dogmatische Grundlage erforderlich seien. Prof. Dr. *Gregor Bachmann* habe mit seiner Einschätzung, das Steuerrecht sei seit 20 Jahren einer Fiktion verhaftet, recht. Da der Zivilrechtsgesetzgeber einen Gesetzesbegriff streiche auf dem das Steuerrecht bisher aufgebaut habe, sei nun der Zeitpunkt, die dogmatische Grundlage neu zu denken. Die systemimmanenten Fehler kenne man schon lange. Er könne sich vorstellen, an der Haftung anzusetzen und fände das französische Modell einer Publikums-KG interessant. Es müsse, wie Prof. Dr. *Roman Seer* angeführt habe, ein besteuereungsrelevantes Kriterium sein, da dieses als Rechtfertigungsgrund dafür dienen müsse, warum die Systeme unterschiedlich behandelt würden. *Michael Wendt* sehe es wie Prof. Dr. *Christine Osterloh-Konrad*, dass es naturgegebene Grenzen gebe. So solle man den Einzelunternehmer nicht in zwei Persönlichkeiten teilen und die AG solle man auch nicht personalisieren. In dem Bereich dazwischen fände die Abgrenzung statt und für diese bedürfe es eines besseren Abgrenzungskriteriums. Das Sonderbetriebsvermögen sei wegen der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie erfunden worden, hinterher habe es der Gesetzgeber in das Gesetz übernommen. Glücklicherweise sei er mit dem Sonderbetriebsvermögen und seiner Entwicklung nicht. Es sei misslich, dass das Optionsmodell und die Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG nebeneinander stehen blieben. Sinnvoll wäre es gewesen, sich für eines der beiden Modelle zu entscheiden. *Michael Wendt* halte § 34a EStG für eine unglückliche, weil systemwidrige Vorschrift. Noch unglücklicher sei, dass diejenigen, die von § 34a EStG Gebrauch gemacht haben, nicht optieren könnten, ohne die Nachversteuerung auszulösen.

Prof. Dr. *Christian Jahndorf* führte aus, die Diskussion habe gezeigt, dass das MoPeG kaum unmittelbare Rechtsfolgen für das Steuerrecht auslöse. Die Frage sei, ob man das MoPeG als Anlass nehmen müsse, solle oder wolle, das Unternehmensteuerrecht neu zu denken. Ganz oben stünde nach seinem Verständnis die Frage: Dualismus, ja oder nein? Aus der Lebenswirklichkeit der Sachverhalte bestünde ein Bedürfnis nach einer dualistischen Unternehmensteuer. Das krampfhaft Hinarbeiten zu einer Einheitlichkeit würde dem nicht gerecht und stilisiere die Einheitlichkeit zum Selbstzweck. Entscheide man sich für den Dualismus sei die Folgefrage, ob man die Abgrenzung nach formalen Kriterien wie der Rechtsform oder nach materiellen Kriterien wie der Haftung vornehmen möchte. Er selbst sei ein Befürworter von formalen Kriterien, die eine gewisse Formenstrenge hätten und die man in der Rechtsanwendung sicher beurteilen könne. Ein Prinzip, welches nach materiellen Erwägungen in sich schlüssig sei, nütze wenig, wenn es schwer abzugrenzen sei. Prof. Dr. *Christian Jahndorf* würde daher der Trennung nach Rechtsform den Vorzug gewähren, oder als Alternative dazu „check-the-box“ favorisieren, bei der die Besteuerung des Steuerpflichtigen in sein Ermessen gestellt würde. Das französische System halte er nicht für empfehlenswert und das MoPeG gebe auch keinen Anlass, Neuerungen des Unternehmensteuerrechts so weit zu denken. Eine Entwicklung des Zivilrechts als Anlass zu nehmen, das Unternehmensteuerrecht neu zu schreiben, würde nicht gelingen und solle nicht geschehen. Es werde Minimalanpassungen geben. Es müsse etwas mit dem

Sonderbetriebsvermögen geschehen, welches ein absolutes Umstrukturierungshindernis sei. Komme man dort weiter, habe man mehr gewonnen als bei einer umfassenden Reform des Unternehmensteuerrechts.

Dr. *Andreas Richter* bedankte sich herzlich bei seinen Gästen auf dem Podium für die reichhaltigen Redebeiträge und bei den Damen und Herren im Publikum für die engagierte Diskussion. Bereits Friedrich Carl von Savigny, welcher bei der Gründung der Humboldt-Universität der wohl wichtigste Zivilist gewesen sei, habe sich im Zuge des neuen Rechtsdenkens den Fragen von Einheit und Vielheit gewidmet. Dieses Thema fülle bekanntlich juristische Bibliotheken. Zwar habe man diese Fragen im Zuge des Panels nicht gänzlich gelöst, jedoch interessante Diskussionen geführt. Die Richterschaft sei auf viele neue Fälle gespannt und man habe den Gesetzgeber informiert, dass es ratsam sei, die Gesetze im Wortlaut und nicht in einer Generalklausel anzupassen.

Die Berater seien sensibilisiert, da die Hinweise auf die Regelungen zur Buchwertfortführung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften wertvoll und praxisrelevant seien. Die anwesenden Hochschullehrer hätten vermutlich einige Themen für zukünftige Dissertationen mitgenommen und die Studierenden hätten Themen aufgegriffen, die es sich lohne, zu vertiefen.