

---

**47. Jahrestagung**  
**der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft**  
**11./12. September 2023 in Leipzig**

---

**Transparente Besteuerung und  
Steuersubjektivität**

## Inhaltsübersicht

	<b>Seite</b>
<b>Zivilrechtsformen und steuerliche Einkünftezurechnung</b> PD Dr. Carsten Meinert, Bonn	1
<b>Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Steuersubjektivität</b> Univ.-Prof. Dr. Ulrich Palm, Hohenheim	3
<b>Transparenz und Steuersubjektivität im Rechtsvergleich</b> Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, München	5
<b>Besteuerung vermögensverwaltender Personengesellschaften</b> RiBFH Dr. Christian Graw, München	7
<b>Thesaurierungsbegünstigung – Rechtfertigung, Systematik und Reichweite</b> Alexandra Pung, Koblenz	23
<b>Transparenz bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer</b> RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose, München	32
<b>Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität im internationalen Steuerrecht (z.B. Qualifikationskonflikte, Betriebsstätten, Typenvergleich u.a.)</b> Univ.-Prof. Dr. Lars Hummel, LL.M., Potsdam	37
<b>Rechtspolitische Perspektiven der transparenten Besteuerung – Dialog von Wissenschaft und Finanzverwaltung</b> Univ.-Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln	39
<b>Rechtspolitische Perspektiven der transparenten Besteuerung – Dialog von Wissenschaft und Finanzverwaltung</b> Dr. David Haubner, Berlin	43

---

**47. Jahrestagung**  
**der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft**  
**11./12. September 2023 in Leipzig**

---

**Zivilrechtsformen und steuerliche  
Einkünftezurechnung**

PD Dr. Carsten Meinert, Bonn

I. Einführung

II. Ausgangspunkt: 100 Jahre Dualismus der Einkünftezurechnung

III. MoPeG: Revolution oder Kosmetik?

IV. Trennung und Transparenz: Rechtfertigung der Ungleichbehandlung?

V. Reformperspektiven: Gesetzgeberischer Gestaltungsrahmen

VI. Fazit

---

**47. Jahrestagung**  
**der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft**  
**11./12. September 2023 in Leipzig**

---

**Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen  
der Steuersubjektivität**

Univ.-Prof. Dr. Ulrich Palm, Hohenheim

- I. Zivilrechtliche Ausgangslage
  1. Die historische Ausrichtung des Ertragsteuerrechts an der Zivilrechtsdogmatik
  2. Entwicklung der Zivilrechtsdogmatik bis zum MoPeG
  3. Steuerrechtliche Folgen des MoPeG
- II. Natürliche Person als Subjekt der Leistungsfähigkeit
- III. Voraussetzungen eines Subjekts objektiver Leistungsfähigkeit
  1. Privatrechtssubjektivität
    - a) *Vermögensrechtsfähigkeit*
    - b) *Handlungsfähigkeit*
  2. Rechtspersönlichkeit
    - a) *Traditionelle Steuerrechtslehre*
    - b) *Irrelevanz des Begriffs der juristischen Person*
  3. Abschirmwirkung
    - a) *Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*
    - b) *Argument „Gesamthand“*
    - c) *Argument „Haftung“*
    - d) *Argument „Gewinnzurechnung“*
  4. Schlussfolgerung
- IV. Voraussetzungen eines originären Subjekts der Leistungsfähigkeit
  1. Natürliche Person
  2. Juristische Personen
    - a) *Differenzierte Betrachtung des Substrats*
    - b) *Transpersonale Rechtssubjekte*
    - c) *Personalistische Kapitalgesellschaften*
    - d) *Publikumskapitalgesellschaften*
  3. Schlussfolgerung
- V. Rechtfertigung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung
  1. Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem
  2. Rechtfertigungsgründe
    - a) *Gesetzesbegründung des MoPeG*
    - b) *Gesamthand und Rechtspersönlichkeit*
    - c) *Haftung*
    - d) *Körperschaftsteuer als Kompetenztitel*
    - e) *Rechtssicherheit*
    - f) *Steuergestaltung*
- VI. Fazit

---

**47. Jahrestagung**  
**der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft**  
**11./12. September 2023 in Leipzig**

---

**Transparenz und Steuersubjektivität im  
Rechtsvergleich**

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, München

- I. Einführung: Besteuerung gemeinschaftlich erzielter Einkünfte
- II. Grundsatzfragen und Sonderfragen im rechtsvergleichenden Blick
  - 1. Besteuerung von Einkünften im Entstehungszeitpunkt
  - 2. Einheit oder Vielheit
  - 3. Unterschiede zwischen Einkunftsarten
  - 4. Sonderlasten
- III. Abgrenzung transparent besteuarter Einheiten
  - 1. Personengesellschaften und Körperschaften
    - a. Gesetzliche Vorgaben
    - b. Optionsmodelle
  - 2. Eigenkapital- und Fremdkapitalpositionen
  - 3. Investment-Vehikel
- IV. Qualifikation und Ermittlung gemeinschaftlich erzielter Einkünfte
  - 1. Einkünftequalifikation
  - 2. Einkünfteermittlung
  - 3. Einkünftezurechnung
- V. Verlustverrechnung und transparente Besteuerung
- VI. Gesellschaft-Gesellschafter-Beziehungen
- VII. Sondersteuern (Gewerbsteuer)



---

**47. Jahrestagung**  
**der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft**  
**11./12. September 2023 in Leipzig**

---

**Besteuerung vermögensverwaltender Personengesellschaften**

RiBFH Dr. Christian Graw, München

## GLIEDERUNG

- I. Einleitung
- II. Grundlegendes: Einkünftequalifikation
- III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs
- IV. Zukünftiges: MoPeG und Wachstumschancengesetz

## GLIEDERUNG

- I. Einleitung**
- II. Grundlegendes: Einkünftequalifikation
- III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs
- IV. Zukünftiges: MoPeG und Wachstumschancengesetz

## EINLEITUNG

„Als eigentlicher ‚Problemfall‘ der steuerlichen Selbständigkeit der Personengesellschaft im Bereich der Einkünfteerzielung und -ermittlung erweisen sich die **vermögensverwaltenden Personengesellschaften.**“

*Hüttemann, DStJG 34 (2011), S. 291, 307*

## I. Einleitung

### ▪ „Vermögensverwaltende“ PG:

- Konstrukt des Steuerrechts
- PG mit Überschusseinkünften i. S. des § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG
- Abzugrenzen von den Mitunternehmerschaften i. S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG mit Gewinneinkünften (Dualismus der Einkunftsarten)
- Mischfälle: Zebragesellschaften

## I. Einleitung

### ▪ Gesetzliche Grundlagen:

- Keine explizite gesetzliche Regelung, aber allgemein anerkannt
- § 21 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 15a EStG – gemeinschaftliche Erzielung von Vermietungseinkünften
- § 20 Abs. 2 S. 3 und § 23 Abs. 1 S. 4 EStG: Bruchteilsbetrachtung bei Ein- und Austritt in die vermögensverwaltende PG (deklaratorisch?)

6

## I. Einleitung

### ▪ Transparenzprinzip:

- Konsequente Folgerung aus den Eigenarten der PG (Identität der Gesellschaft mit ihren Gesellschaftern) – und zwar auch nach „Abschaffung“ des Gesamthandsprinzips durch das MoPeG
- PG ist für die ESt/KSt insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklicht (Erzielen eines Gewinns/Überschusses im Rahmen einer Einkunftsart), welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind; das gilt für Mitunternehmenschaften ebenso wie für vermögensverwaltende PG (BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82).
- **Partielle Steuerrechtsfähigkeit** – duales System:
  - Gesellschafter sind das Steuersubjekt („Vielheit der Gesellschafter“)
  - Gesellschaft selbst ist Subjekt der Einkünfteerzielung, -qualifikation und -ermittlung („Einheit der Gesellschaft“)

7

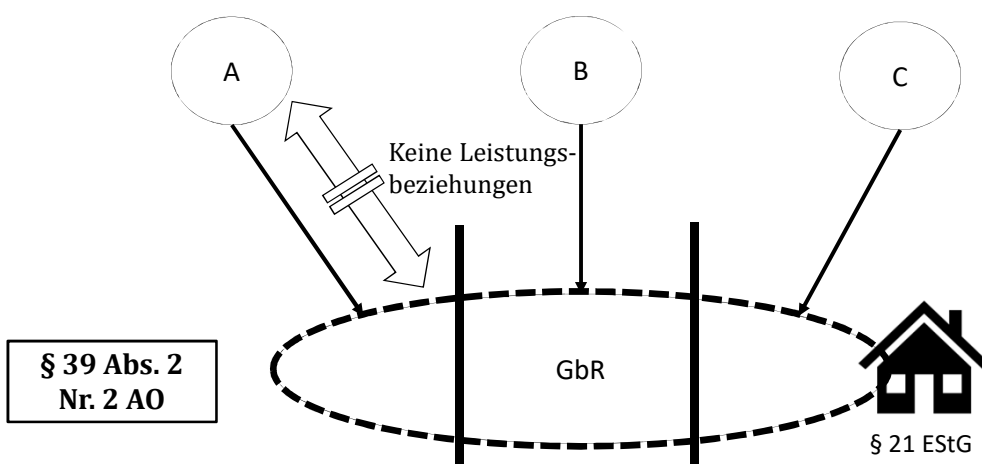
## I. Einleitung

### ▪ Bruchteilsbetrachtung:

- § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO: „WG, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.“
- Ausdruck der im Steuerrecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise
- Gesamthandsgemeinschaft (Zivilrecht) → Bruchteilsgemeinschaft (Steuerrecht)

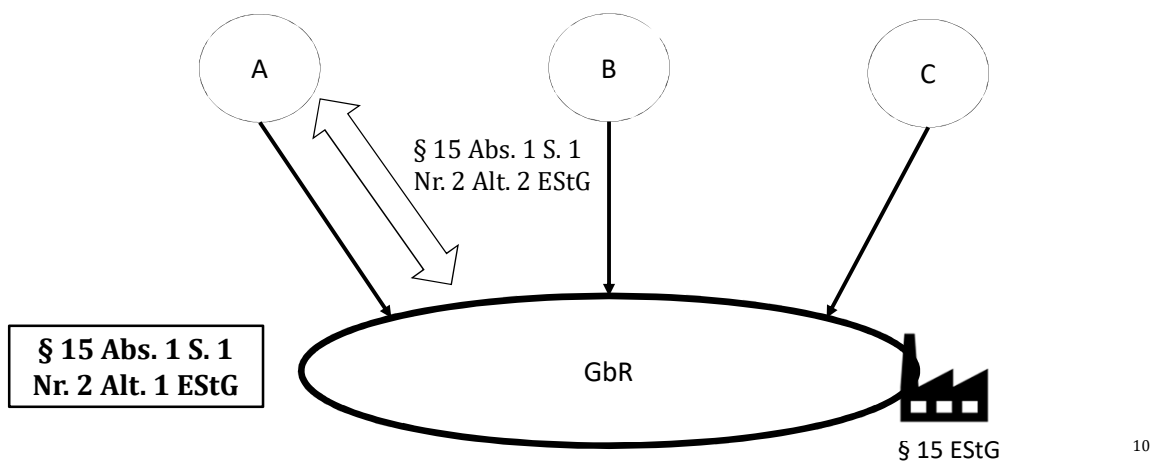
8

## I. Einleitung



9

## I. Einleitung



## GLIEDERUNG

- I. Einleitung
- II. Grundlegendes: Einkünftequalifikation**
- III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs
- IV. Zukünftiges: MoPeG und Wachstumschancengesetz

## II. Grundlegendes: Einkünftequalifikation

- **Grundfrage:** Welche Einkunftsart wird durch die Tätigkeit der Gesellschaft(er) in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit verwirklicht?
  
- **Laufende Einkünfte:**
  - § 20 Abs. 1, § 21 Abs. 1 EStG
  - Verwirklichung **durch die Gesellschaft**, wenn diese Träger der Rechte und Pflichten aus den Nutzungsüberlassungsverträgen (Kapitalvermögen, Grundstück) ist.
  - Verfahrensrecht: §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO

12

## II. Grundlegendes: Einkünftequalifikation

- **Veräußerungseinkünfte:**
  - § 17 EStG: Einkünfte erzielt **der Gesellschafter**
    - Arg.: Gleichstellung unmittelbarer und mittelbarer Beteiligungen, Relevanzschwelle
    - BFH v. 09.05.2000 – VIII R 41/99 (unstreitig)
  - § 20 Abs. 2 EStG: Einkünfte erzielt **die Gesellschaft** (bei gemeinschaftlicher Anschaffung und Veräußerung der Kapitalanlage)
    - KapESt-Abzug auf Gesellschaftsebene
    - Verfahrensrecht: §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO
    - BFH v. 03.12.2019 – VIII R 34/16, BMF v. 19.05.2022 (streitig)
    - Anders: rein gesellschaftlerbezogene Tatbestandsverwirklichung → § 20 Abs. 2 S. 3 EStG
    - Anders: Mischfälle → § 20 Abs. 2 S. 3 EStG / § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO et vice versa

13

## II. Grundlegendes: Einkünftequalifikation

- § 23 EStG: Einkünfte erzielt **die Gesellschaft** (bei gemeinschaftlicher Anschaffung und Veräußerung des Wirtschaftsguts)
  - Verfahrensrecht: §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO
  - BFH v. 19.11.2019 – IX R 24/18 (streitig)
  - Anders: rein gesellschaftsbezogener Tatbestandsverwirklichung → § 23 Abs. 1 S. 4 EStG
  - Anders: Mischfälle → § 23 Abs. 1 S. 4 EStG / § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO et vice versa

## II. Grundlegendes: Einkünftequalifikation

### ▪ Kritik:

- Laufende Einkünfte = **Verbundeinkünfte**; Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (betrifft nur **das Vermögen**, nicht die Einkünfte) ist nicht von Bedeutung!
- Anders: Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften nach §§ 17, 20 Abs. 2, 23 EStG = **Bruchteilseinkünfte**
  - § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO führt zur getrennten Zurechnung der WG und damit auch der Anschaffung und Veräußerung der WG (getrennte Zurechnung ist erforderlich!).
  - An der Zurechnung „hängt“ die Verwirklichung des Veräußerungstatbestands.
  - Gleichbehandlung der KapG-Anteilsveräußerungen nach §§ 17, 20 Abs. 2 EStG
  - Schlüssige Einbeziehung der Veräußerung des Anteils an der vermögensverwaltenden PG selbst (§§ 20 Abs. 2 S. 3, 23 Abs. 1 S. 4 EStG sind deklaratorisch)
  - § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG erfordert personenbezogene Betrachtung



## II. Grundlegendes: Einkünftequalifikation

- Rechtfertigt der KapEst-Abzug auf Gesellschaftsebene bei § 20 Abs. 2 EStG eine andere Sichtweise (so BFH v. 03.12.2019 – VIII R 34/16)?
  - Differenzierung zwischen § 20 Abs. 1 und Abs. 2 EStG steuerpraktisch in der Tat fragwürdig
  - Es ist allerdings zweifelhaft, ob der eher technische Aspekt der ESt-Erhebung die materiell unterschiedliche Handhabung rechtfertigen kann; bei strenger Bruchteilsbetrachtung ist das nicht der Fall!

## GLIEDERUNG

- I. Einleitung
- II. Grundlegendes: Einkünftequalifikation
- III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs**
- IV. Zukünftiges: MoPeG und Wachstumschancengesetz

### III. Aktuelles: Behandlung des Anteils erwerbs

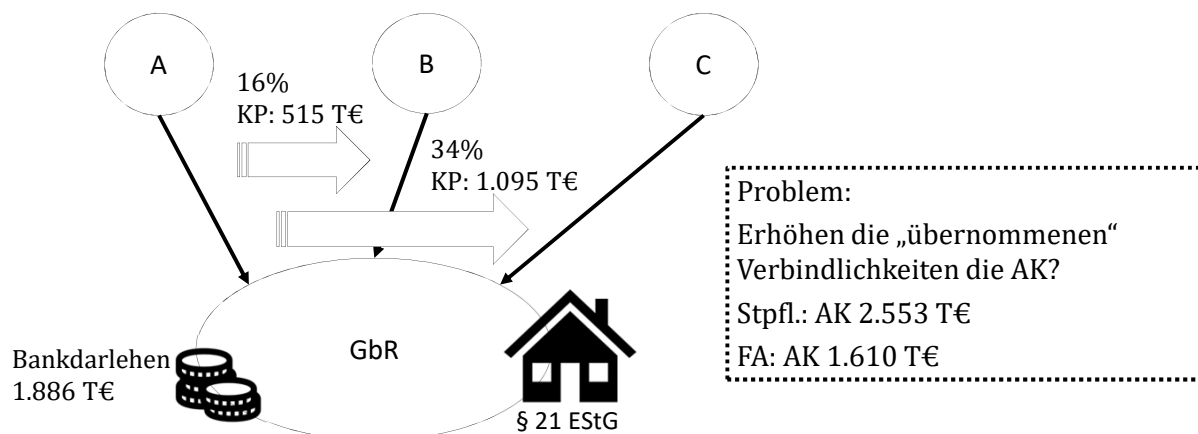
**BFH v. 03.05.2022 – IX R 22/19, BStBl 2023, 186:**

1. Hat der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PG seinen Anteil **entgeltlich erworben**, kann er **AfA** auf die anteilig miterworbenen abnutzbaren WG des GHV nur **nach Maßgabe seiner AK** und der Rest-ND des jeweiligen WG im Zeitpunkt des Anteils erwerbs beanspruchen.
2. Bei der Ermittlung der AfA-Berechtigung des Erwerbers nach entgeltlichem Anteils erwerb **erhöhen** die dem Anteil entsprechenden **Gesellschaftsschulden** die **AK** des Erwerbers, soweit sie den anteilig miterworbenen abnutzbaren WG des GHV direkt zugeordnet werden können.
3. Die AK des Anteils erwerbers sind, soweit sie den BW der erworbenen Beteiligung übersteigen, den anteilig miterworbenen WG des GHV nach dem Verhältnis der in ihnen ruhenden stillen Reserven einzeln zuzuordnen.
4. Beim anteiligen Miterwerb von bebauten Grundstücken des GHV ist – soweit es um die AfA des Anteils erwerbers geht – eine erneute Aufteilung der anteiligen AK auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits erforderlich.

18

### III. Aktuelles: Behandlung des Anteils erwerbs

**Sachverhalt:**



19

### III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs

#### Vorinstanz:

- Klageabweisung
- Einrücken in die Gesellschafterstellung stellt keine Übernahme von Verbindlichkeiten (AK) dar.
- Wie im BV (§ 6 Abs. 3 EStG) führt auch im Bereich der Vermögensverwaltung die Übernahme von Gesellschaftsschulden aufgrund des Erwerbs eines PG-Anteils nicht zu einer Erhöhung der AK; die Schulden gehören zur betrieblichen bzw. **vermögensverwaltenden Einheit**, für die ein Preis bezahlt wurde, der allein die AK als AfA-Bemessungsgrundlage darstellt.
- Übernahme von Verbindlichkeit nicht feststellbar

20

### III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs

#### Entscheidung:

- Revision ist begründet!
- **AfA-Berechtigung** des Erwerbers bemisst sich **nach seinen AK und der Rest-ND der anteilig miterworbenen WG.**
- **Gesellschaftsebene:**
  - AfA nach den AK der Gesellschaft
  - Gesellschafterwechsel ändert daran nichts.

21

### III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs

#### ▪ Gesellschafterebene:

- Anteilserwerber kann AfA auf die anteilig miterworbenen abnutzbaren WG des GHV nach Maßgabe seiner AK und der Rest-ND der WG geltend machen (arg.: Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit).
- Keine Fortführung der AfA des Rechtsvorgängers außerhalb des unentgeltlichen Anteilserwerbs (§ 11d EStDV)
- BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11: Mit entgeltlichem Erwerb eines Mitunternehmeranteils **beginnt eine neue AfA-Reihe**, die sich nach der Rest-ND des jeweiligen WG im Zeitpunkt des Anteilserwerbs bemisst (arg.: Gleichstellungsthese) → dies gilt für den Erwerb des Anteils an einer vermögensverwaltenden PG entsprechend
- Bruchteilsbetrachtung (erworbener Anteil ist kein WG)

22

### III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs

- Nicht unmittelbar relevant: Aspekt der Ergänzungsbilanz/-rechnung
  - IV. Senat hat nicht entschieden, ob sich die von der Handhabung in der Gesamthandsbilanz abweichende Auflösung/Fortschreibung von Mehr-/Minder-AK nur auf den in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Mehrbetrag oder auf die gesamten AK des Erwerbers bezieht.
  - IX. Senat: **Gesamt-AK** müssen nach individuellen Merkmalen abgeschrieben werden, nicht nur das in der Ergänzungsbilanz ausgewiesene Mehr-/Minderkapital (Urteil v. 29.10.2019 – IX R 38/17).
- Folge: Korrektur des Ergebnisanteils des Anteilserwerbers, soweit die darin quotal enthaltene AfA auf WG des GHV von der ihm zustehenden AfA abweicht.

23

### III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs

- **Verbindlichkeiten** der Gesellschaft **erhöhen anteilig die AK**, soweit sie den mittelbar erworbenen WG des GHV einzeln **zugeordnet** werden können.
  - Nach allgemeinen Grundsätzen können AK vorliegen, soweit der Erwerber eines WG Verbindlichkeiten des Veräußerers übernimmt.
  - Für AfA-Berechtigung des eintretenden Gesellschafters kommt es darauf an, ob die Gesellschaftsschulden (teilweise) den abnutzbaren WG **einzeln zugeordnet** werden können (arg.: wirtschaftlich finanziert der eintretende Gesellschafter einen Teil der AK „über die Gesellschaft“; Gleichstellung mit Direkterwerber)
  - Entgegen Vorinstanz keine Nettobetrachtung (mangels einer § 6 Abs. 3 EStG vergleichbaren Rechtsgrundlage)

24

### III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs

- Verteilung der Mehr-AK auf die WG nach dem Verhältnis der stillen Reserven
- Bebaute Grundstücke: erneute Aufteilung der AK auf GruBo und Gebäude erforderlich
- Verbleibende Rest-ND ist zu bestimmen!

25

### III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs

#### Kritische Anmerkungen:

- Entscheidung verdient Zustimmung!
- IX. Senat ist bemüht, sich der Rspr. des IV. Senats (Mitunternehmerschaften) anzunähern; dies erscheint – außerhalb des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG – sachgerecht!
- AfA-Berechtigung:
  - Bruchteilsbetrachtung gilt
  - Problem: Korrespondenz von Entgeltlichkeit und AfA-Berechtigung? Teilentgelt bei Schenkung von Anteilen an vermögensverwaltenden PG, zu deren Vermögen fremdfinanzierte WG gehören?

26

### III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs

- AK durch „Übernahme“ von Verbindlichkeiten:
  - Nach allgemeinen Grundsätzen entstehen bei WG des PV AK; wirtschaftlich betrachtet findet auch beim Erwerb des Anteils an einer vermögensverwaltenden PG eine Übernahme statt.
  - Bruchteilsbetrachtung
  - Problem: „**Zuordnungszusammenhang**“
    - Reichweite des Kriteriums ist nicht ganz klar.
    - Zum Teil: Verbindlichkeit muss schon bei der Gesellschaft einem bestimmten WG zugeordnet sein, wie z.B. ein Anschaffungsdarlehen (Streitfall).
    - Nach vorzugswürdiger Auffassung kommt es hingegen auf den Verwendungszweck des Darlehens (Erhaltungsaufwendungen, Privatentnahmen) nicht an (arg.: konsequente Bruchteilsbetrachtung, Gleichstellungsthese, Leistungsfähigkeit); einen „Doppelabzug“ beim selben Stpfl. darf es natürlich nicht geben!

27

## GLIEDERUNG

- I. Einleitung
- II. Grundlegendes: Einkünftequalifikation
- III. Aktuelles: Behandlung des Anteilserwerbs
- IV. Zukünftiges: MoPeG und Wachstumschancengesetz**

## IV. Zukünftiges: MoPeG und Wachstumschancengesetz

- **MoPeG:**
  - §§ 705 ff. BGB: GbR = nichtrechtsfähige Gesamthandsgemeinschaft
  - Gesamthandsprinzip ist durch die Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Außen-GbR (BGH v. 29.01.2001 – II ZR 331/00) obsolet geworden.
  - Daher: Ausdrückliche „Aufgabe“ des Gesamthandsprinzips durch den Gesetzgeber mit Wirkung zum 01.01.2024

## IV. Zukünftiges: MoPeG und Wachstumschancengesetz

- M.E. keine unmittelbaren Folgewirkungen im Ertragsteuerrecht!
  - Einschätzung des (Zivilrechts-)Gesetzgebers (BT-Drs. 19/27635, BT-Drs. 19/31105, 6)
  - Keine Änderung der zivilrechtlichen Grundstrukturen; Steuerrecht ist (bislang) ohnehin unverändert geblieben.
  - Mitunternehmenschaften: vgl. auch § 1a KStG
  - Vermögensverwaltende PG: vom Zivilrecht entkoppelte wirtschaftliche Bruchteilsbetrachtung; Fiktion der Bruchteilsberechtigung auch ohne Gesamthandsvermögen erforderlich
  - Indes: „Der ‚systemkonservierende‘ Gesetzgeber sollte über die Absichtsbekundung einer nichtinvasiven Wirkung der Reform für die transparente Besteuerung (...) hinaus aktiv die legislative Affirmation einer spezifisch steuerrechtlichen Gesamthand angehen.“ (T/K/Drüen, § 39 AO Rz 80).

30

## IV. Zukünftiges: MoPeG und Wachstumschancengesetz

- **Wachstumschancengesetz (Referentenentwurf):**
  - § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E: „Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand **oder einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen**, werden den Beteiligten **oder Gesellschaftern** anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. **Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.**“
  - Klarstellung ohne materielle Änderung
  - Weiterhin anteilige Zurechnung der WG der rechtsfähigen PG, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung von Bedeutung ist.

31



---

**47. Jahrestagung**  
**der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft**  
**11./12. September 2023 in Leipzig**

---

**Thesaurierungsbegünstigung – Rechtfertigung,  
Systematik und Reichweite**

Alexandra Pung, Koblenz

## Rechtfertigung

- Angleichung der Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften
- Belastungsneutralität der Rechtsformen
- Stärkung Eigenkapitalbildung im Unternehmen
- Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit von inländischen Personenunternehmen

Alexandra Pung, Koblenz

## Rechtfertigung

- Thesaurierungsbegünstigung und Optionsmodell stehen alternativ nebeneinander
- Für die Gewerbesteuer besteht die Anrechnungsmöglichkeit nach § 35 EStG
- Koalitionsvertrag vom 24.11.2021 sieht Evaluation der Thesaurierungsbegünstigung und Prüfung von praxistauglichen Anpassungen vor
- Referentenentwurf des Wachstumschancengesetzes sah Maßnahmen zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung vor, die der Regierungsentwurf z. T. nicht mehr enthält

Alexandra Pung, Koblenz

# Rechtfertigung

## Steuerbelastungsvergleich

		Personengesellschaft		Kapitalgesellschaft
		<u>ohne § 34a EStG</u>	<u>mit § 34a EStG</u> (alles außer ESt + SolZ, 35,27 %)	Anteile im BV
Steuerbelastung aktueller VZ	Gewinn	100,00	100,00	100,00
	GewSt (400 %)	-14,00	-14,00	-14,00
	KSt			-15,00
	ESt (45 %)	-45,00	[35,27 x 45 %] -15,87	
	ESt (Thesaurierungstarif: 28,25 %)		[64,73 x 28,25 %] -18,29	
	GewSt-Anrechnung	+14,00	+14,00	
	SolZ	-1,71	-1,11	-0,83
	=	53,30	64,73	70,18
	<b>Steuerbelastung</b>	<b>46,71</b>	<b>35,27</b>	<b>29,83</b>

Alexandra Pung, Koblenz

[teilweise entnommen aus: Cordes/Kraft, FR 2021, 401]

# Rechtfertigung

## Steuerbelastungsvergleich

		Personengesellschaft		Kapitalgesellschaft
		<u>ohne § 34a EStG</u>	<u>mit § 34a EStG</u> (alles außer ESt + SolZ, 35,27 %)	Anteile im BV
Steuerbelastung bei Ausschüttung/ Entnahme	Ausschüttung			70,18
	Nachzuversteuernde PE	0,00	64,73	
	darauf gezahlte ESt (28,25 %)		-18,29	
	darauf gezahlter SolZ		-1,01	
	Nachversteuerungsbetrag	0,00	45,44	
	ESt Nachversteuerungsbetrag	0,00	-11,36	
	ESt Ausschüttung			-18,95
	SolZ	0,00	-0,62	-1,04
	Steuerbelastung Aussch./PE	0,00	11,99	19,99
	<b>Gesamtsteuerbelastung</b>	<b>46,71</b>	<b>47,25</b>	<b>49,81</b>

Alexandra Pung, Koblenz

[teilweise entnommen aus: Cordes/Kraft, FR 2021, 401]

## Systematik

- Besondere Tarifvorschrift
- Der auf Antrag begünstigte (nicht entnommene) Gewinn unterliegt einem besonderen Steuersatz von 28,5 % (ggf. zuz. SolZ)
- Bei Verwirklichung gesetzlicher Nachversteuerungstatbestände erfolgt eine Nachversteuerung der „Entnahmen“ mit 25 % (ggf. zuz. SolZ); daher keine endgültige Gewährung der Tarifbegünstigung, sondern zweistufige Besteuerung
- Keine progressive Besteuerung

Alexandra Pung, Koblenz

## Systematik

- Vorwiegend für ertragsstarke Personenunternehmen interessant
- Von der Thesaurierungsbegünstigung sind Veräußerungsgewinne ausgenommen, für die der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG oder die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wird
- Die Thesaurierungsbegünstigung wird nur auf Antrag in dem beantragten Umfang gewährt
- Antrag ist betriebsbezogen
- Antrag setzt bei Mitunternehmern voraus, dass deren Anteil am Gewinn mehr als 10 % beträgt oder 10.000 € übersteigt
- Bei Mitunternehmerschaften erfolgt die Thesaurierungsbegünstigung personenbezogen

Alexandra Pung, Koblenz

## Systematik

- Antrag muss für jeden Veranlagungszeitraum neu gestellt werden und kann bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum ganz oder teilweise zurückgenommen werden
- Begünstigt ist der durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinn korrigiert um Entnahmen/Einlagen
- Weitere Korrekturen außerhalb der Steuerbilanz haben keinen Einfluss auf die Höhe des begünstigungsfähigen Gewinns

Alexandra Pung, Koblenz

## Reichweite

- Gilt nur für Gewinneinkunftsarten
- Der Gewinn muss durch BV-Vergleich ermittelt werden. Keine Inanspruchnahme bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, § 5a EStG oder § 13a EStG, da keine Überwachung der Entnahmen und Fortschreibung des nachversteuerungspflichtigen Betrags möglich
- Unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen

Alexandra Pung, Koblenz

## Reichweite - Verbesserungsbedarf

### **Keine Berücksichtigung von Entnahmen für Ertragsteuern bei der Berechnung des nicht entnommenen Gewinns, Einbeziehung von nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben (insbesondere GewSt) in die Sondertarifierung**

- Damit würde das Thesaurierungsvolumen erhöht
- Referenten-/Regierungsentwurf Wachstumschancengesetz (§ 34a Abs. 2 EStG-E):  
Der begünstigungsfähige Gewinn wird um die gezahlte GewSt und die Beträge, die zur Zahlung der ESt nach § 34a Abs. 1 EStG entnommen werden, erhöht. Die Entnahmen gelten vorrangig als für die Zahlung der ESt und des SolZ verwendet. Aber keine Erhöhung des Thesaurierungsvolumens um andere außerbilanzielle Korrekturen.

Alexandra Pung, Koblenz

## Reichweite - Verbesserungsbedarf

### **Nachversteuerung mit dem persönlichen ESt-Tarif im Teileinkünfteverfahren**

- Die aktuelle Regelung kann dazu führen, dass die kumulierte Steuer auf die thesaurierten und nachzuversteuernden Beträge auch unter Berücksichtigung des Steuerstundungseffekts höher ausfallen kann, als ohne Thesaurierung

Problem: Das Teileinkünfteverfahren ist systematisch Teil der Besteuerung von Anteilen an Kap-Ges, der nicht in die Thesaurierungsbegünstigung passt; weiter soll die hohe Progression abgemildert werden, was mit einem persönlichen St-Satz von unter 28,5 % kaum in Einklang zu bringen ist

- Der Entwurf des Wachstumschancengesetzes weist darauf hin, dass die ESt auf den Nachversteuerungsbetrag zur Wahrung der Rechtsformneutralität weiterhin 25 % beträgt.

Alexandra Pung, Koblenz

## Reichweite - Verbesserungsbedarf

### **Änderung der Verwendungsreihenfolge**

- Wesentliche Verbesserung, da nicht jede Entnahme oberhalb des laufenden Gewinns eines Jahres zu einer Nachversteuerung führen würde, soweit auch noch steuerfreie oder tarifbesteuerte Gewinne im Unternehmen belassen wurden, die noch vorrangig entnommen werden können

Erheblicher administrativer Aufwand?

- Der noch im Referentenentwurf des Wachstumschancengesetzes in § 34a Abs. 4 EStG-E ab dem VZ 2025 vorgesehene nachversteuerungsfreie Entnahmebetrag, der sich aus den steuerfreien Gewinnen und den tarifbesteuerten thesaurierten Gewinnen zusammensetzt und als vorrangig vor dem nachversteuerungspflichtigen Betrag entnommen gelten sollte, ist im Regierungsentwurf nicht mehr enthalten.

Alexandra Pung, Koblenz

## Reichweite - Verbesserungsbedarf

### **Keine Nachversteuerung bei Rechtsformwechsel und Einbringung in eine Kapitalgesellschaft**

Problem:

- § 34a EStG stellt eine an den Stpfl. gebundene tarifliche Ermäßigung der ESt dar
- Besserstellung gegenüber dem Umkehrfall der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft, bei der es zur Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft kommt

Alexandra Pung, Koblenz

## Reichweite - Verbesserungsbedarf

### **Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung bereits im Vorauszahlungsverfahren**

- Durch Aufhebung des § 37 Abs. 3 S. 5 EStG könnte die Thesaurierungsbegünstigung bereits im Vorauszahlungsverfahren berücksichtigt werden, so dass der mit § 34a EStG verbundene Liquiditätsvorteil den Steuerpflichtigen früher zur Verfügung stehen würde und somit eine unmittelbare Stärkung des Eigenkapitals erreicht würde.

Problem: Überprüfung der Angaben im Vorauszahlungsverfahren

- Die noch im Referentenentwurf des Wachstumschancengesetzes vorgesehene Streichung des § 37 Abs. 3 S. 5 EStG und damit die Berücksichtigung im Vorauszahlungsverfahren sieht der Regierungsentwurf nicht mehr vor

Alexandra Pung, Koblenz

## Reichweite - Verbesserungsbedarf

### **Quotale Nachversteuerung bei Teilanteilsveräußerung, Teilbetriebseinbringung, unentgeltliche Übertragung Teilbetrieb, Teile Einzelunternehmen, Teil eines Mitunternehmeranteils**

- Regierungsentwurf Wachstumschancengesetz (§ 34a Abs. 6 S. 2 EStG-E):  
Sieht für die vorgenannten Fälle eine anteilige Nachversteuerung vor.

Alexandra Pung, Koblenz



## Reichweite - Verbesserungsbedarf

### **Quotaler Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den Rechtsnachfolger in den Fällen der unentgeltlichen Aufnahme in ein bestehendes Einzelunternehmen und der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils**

- Würde „Missbräuche“ durch Zurückbehaltung eines geringfügigen Mitunternehmeranteils verhindern
- Regierungsentwurf Wachstumschancengesetz (§ 34a Abs. 7 EStG-E): Regelt vorgenannten quotalen Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrages

Alexandra Pung, Koblenz

## Reichweite - Verbesserungsbedarf

### **Weitere vorgesehene Änderungen des § 34a EStG durch den Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes:**

- Da die erstmalige Antragstellung keiner Frist unterliegt, wird zur Vermeidung von Gestaltungen bei nachträglicher Antragsstellung § 233a Abs. 2a AO für entsprechend anwendbar erklärt.
- § 34a Abs. 11 EStG-E normiert die Änderungsmöglichkeit des Bescheids über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei Änderung des ESt-Bescheids und die Änderungsmöglichkeit des ESt-Bescheids bei Änderungen der gesonderten Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags

Alexandra Pung, Koblenz

---

**47. Jahrestagung**  
**der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft**  
**11./12. September 2023 in Leipzig**

---

**Transparenz bei der Erbschaft- und  
Schenkungssteuer**

RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose, München

## I. Einführung

## II. Zuwendungen von und an Kapitalgesellschaften

### Verdeckte oder offene (disquotale) Einlage

BFH v. 9.12.2009 - II R 28/08, BStBl. II 2010, 566: Kein § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

- Gegenstand der Schenkung richtet sich nach Zivilrecht (keine wirtschaftliche Betrachtungsweise!)
- rechtliche Eigenständigkeit der GmbH als juristische Person
- keine (zivilrechtliche) Vermögensverschiebung zwischen Gesellschaftern
- Abgrenzung zu R 18 Abs. 3 ErbStR 2003

§ 7 Abs. 8 ErbStG: Fiktion einer freigebigen Zuwendung

- weitreichender Wortlaut geht weit über R 18 Abs. 3 ErbStR 2003 hinaus
- Teleologische Reduktion durch Finanzverwaltung  
z.B. in Sanierungsfällen, oder durch „Gesamtbetrachtung“

### Verdeckte oder offene Gewinnausschüttungen

BFH v. 7.11.2007 - II R 28/06, BStBl. II 2008, 258

- bei vGA liegt regelmäßig keine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an die nahestehende Person vor
- für eine freigebige Zuwendung i.S. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG kommt es ausschließlich auf die Zivilrechtslage (keine wirtschaftliche Betrachtungsweise)
- Freigebige Zuwendung „kann“ **im Verhältnis der GmbH zur nahestehenden Person** gegeben sein (obiter dictum)

BFH v. 30.1.2013 - II R 6/12, BStBl. II 2013, 930

- Im **Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern** gibt keine freigebigen Zuwendungen

BFH v. 13.9.2017 – II R 54/15, BStBl. II 2018, 292

- überhöhtes Entgelt an eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist **keine (gemischt) freigebige Zuwendung der GmbH an die Person**
- Voraussetzung: Gesellschafter hat bei Vertragsschluss „**mitgewirkt**“
- Aufgabe BFH v. 7.11.2007 - II R 28/06, BStBl. II 2008, 258
- Zuwendung ist Vorabausschüttung an den Gesellschafter

## II. Zuwendungen von und an Personengesellschaften

BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237

- Erwerber und damit Steuerschuldner i.S. des § 20 Abs.1 ErbStG kann auch eine Gesellschaft zur gesamten Hand sein  
**(Änderung der Rechtsprechung des BFH und des RFH)**

BFH v. 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81

- Fällt einer Gesamthandsgemeinschaft durch Erbanfall oder Schenkung Vermögen zu, sind **unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich die Gesamthand Erbin oder Beschenkte ist**, für die Erbschaft- und Schenkungsteuer die **Gesamthänder** als vermögensmäßig bereichert anzusehen
- Erwerber und damit Steuerschuldner i.S. von § 20 ErbStG ist nicht die Gesamthand, sondern sind die Gesamthänder  
(Aufgabe von BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237).

### **Bestätigt durch:**

BFH v. 22.2.2017 – II R 52/14, BStBl. II 2017, 653 (GrESt)

BFH v. 30.8.2017 – II R 46/15, BStBl. II 2019, 38

BFH v. 5.2.2020 – II R 9/17, BStBl. II 2020, 658

- Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesellschaftsvermögen
- eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung (Bereicherungsprinzip)
- Personengesellschaft ist auch zivilrechtlich nicht der Kapitalgesellschaft Gleichgestellt (**kein gegenüber den Gesellschaftern völlig verselbständigt Rechtssubjekt**)
- §§ 718 f. BGG sprechen „ebenfalls“ dafür
- Beteiligung am Gesamthandsvermögen nicht direkt, sondern über das Gesellschaftsvermögen

## III. Änderungen durch das sog. MoPeG

- Ausdrückliche Aufgabe des Gesamthandsprinzips (ohne nähere Definition)
- Struktur der Personengesellschaft bleibt weitgehend bestehen
  - § 711 BGB Übertragung und Übergang von Gesellschaftsanteilen
  - § 712 BGB Anwachsung des Vermögens bei Ausscheiden
  - § 720 BGB Selbstorganschaft
  - § 721 BGB Unmittelbare Haftung der Gesellschafter

#### IV. Geplante Regelungen durch das sog. Wachstumschancengesetz

##### § 2a

##### Rechtsfähige Personengesellschaft

Rechtsfähige Personengesellschaften (§ 14a Absatz 2 Nr. 2 AO) **gelten für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen**. Bei einem Erwerb nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Erwerber. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Zuwendende

##### **Begründung:**

Es handelt sich um eine **Anpassung** an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen.

...

Durch Einführung dieser Vorschrift wird im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht für die rechtsfähigen Personengesellschaften die **Fortführung des Transparenzprinzips und des Gesamthandsprinzips** klargestellt.

#### V. Einordnung der bisherigen Rechtsprechung und der geplanten Rechtsänderung

- Maßstab: Erbschaft- und schenkungsteuerliches Bereicherungsprinzip
- eigenständige, vom Zivilrecht losgelöste Betrachtungsweise
- Rechtliche Gleichstellung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften?
- Sachlicher Grund für Differenzierung oder unsachgerechte Ungleichbehandlung?
- Folgen der Transparenz/Intransparenz für die Gesellschafter

#### VI. Zusammenfassung und Ausblick

---

**47. Jahrestagung**  
**der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft**  
**11./12. September 2023 in Leipzig**

---

**Transparente Besteuerung und  
Steuersubjektivität im internationalen  
Steuerrecht (z.B. Qualifikationskonflikte,  
Betriebsstätten, Typenvergleich u.a.)**

Univ.-Prof. Dr. Lars Hummel, LL.M., Potsdam

## **Gliederung**

- I. Zum Verständnis der Themenstellung
- II. Typenvergleich
  - 1. Zuordnung im Dualismus der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer
  - 2. Maßstäbe des Typenvergleichs
  - 3. Irrelevante Merkmale
    - a) Form der Besteuerung im Ausland
    - b) Anzahl der Gesellschafter bzw. Mitglieder
    - c) Rechtspersönlichkeit
  - 4. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG im Besonderen
- III. Betriebsstätten
  - 1. Grundsätzliche Einordnung
  - 2. Ausgewählte Einzelfragen
- IV. Qualifikations- und Zurechnungskonflikte
  - 1. Grundsätzliche Einordnung
  - 2. Zur Bewältigung von Konfliktlagen durch das Update 2017 des OECD-MA
- V. Schluss

---

**47. Jahrestagung**  
**der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft**  
**11./12. September 2023 in Leipzig**

---

**Rechtspolitische Perspektiven der transparenten  
Besteuerung –  
Dialog von Wissenschaft und Finanzverwaltung**

Univ.-Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln



# Gliederung

## 1. Grundlagen

- 1.1. **Legitimationsbasis für rechtsformabhängige Steuervorschriften**
- 1.2. **Referenzrahmen** für die Besteuerung rechtsfähiger Gesellschaften

## 2. Rechtspolitische Perspektiven

- 2.1. **Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a HGB**
- 2.2. **Vereinfachtes Modell der Einkommenbesteuerung bei Personengesellschaften**
- 2.3. **Wechselseitiges Optionsmodell**
- 2.4. **Flankierende sonstige Änderungen in EStG, GrEStG und ErbStG**

# Thesen

1. **Die Legitimationsbasis für rechtsformabhängige Steuervorschriften ist dünn.**  
Hinsichtlich der **Rechtsfähigkeit** und damit der **Vermögenszuordnung** bestehen **keine Unterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften**. Das war schon vor dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) Stand der Erkenntnis im Gesellschaftsrecht und wird künftig nun auch ausdrücklich im Gesetzeswortlaut ausgedrückt. Das MoPeG schärft damit nochmals den Blick dafür, dass **das geltende System der Unternehmensbesteuerung überdacht werden sollte**.
2. Auch nach dem MoPeG **verbleiben Unterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften**. Sie betreffen z.B. die Haftungsverfassung, den Aspekt Fremd- vs. Selbstorganschaft, die Möglichkeit zum Halten eigener Anteile und zur Zulässigkeit einer Einmann-Gesellschaft, die Gewinnansprüche u.a. **Ich bezweifle, dass die genannten gesellschaftsrechtlichen Unterschiede für eine Besteuerung nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit relevant sind**.
3. *De lege ferenda* sollte das **Trennungsprinzip den Referenzrahmen für die Besteuerung bei rechtsfähigen Gesellschaften bilden**.
4. **Personenhandelsgesellschaften** ohne natürliche Person als Vollhafter (§ 264a HGB) **sollten in das KStG integriert werden**. (S. aber auch Nr. 7.)
5. Für die übrigen Personengesellschaften empfiehlt sich die **Einführung eines neuen, grundlegend vereinfachten Modells der Einkommenbesteuerung in Anlehnung an das Handelsrecht**. Eckpunkte dafür sollten sein:
  - a. **Anerkennung des Trennungsprinzips** als dogmatischer Ausgangspunkt, d.h. **Aufgabe der These der Gleichstellung** der sog. Mitunternehmer mit Einzelunternehmern.
  - b. Weiterhin **unmittelbare Zurechnung des Ergebnisses der Personengesellschaft zu den Gesellschaftern** und Besteuerung als Teil des zu versteuernden Einkommens der Gesellschafter (**Zurechnungstheorie**, [Schön]; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, 1. Halbs. EStG bliebe im Kern unverändert).

- c. **Aufhebung der Vorschriften zu Sondervergütungen** (d.h. Streichung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, 2. Halbs. EStG) und **Abschaffung des sog. Sonderbetriebsvermögens**.
  - d. **Qualifikation der Anteile an Personengesellschaften als eigenständige Wirtschaftsgüter** (des Erwerbsvermögens). Steuerliche Erfassung von Wertveränderungen allein im Wirtschaftsgut "Gesellschaftsanteil". (Auch) Ergänzungsbilanzen könnten entfallen.
6. Die **GewSt** dürfte sich **einmal mehr** als **Hemmschuh** für eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung erweisen.
7. Das **Optionsmodell** sollte um eine umgekehrte **Option zur transparenten Besteuerung für geschlossene Kapitalgesellschaften** ergänzt werden.
8. Flankierende weitere Änderungen sind im sonstigen **EStG**, im **Umstrukturierungssteuerrecht**, bei der **GrESt** und der **ErbSt** zu erwägen. Z.B. ist das gegenwärtige Nebeneinander von §§ 17, 20 Abs. 2, 23 EStG unnötig komplex. Die Vorschriften der § 6 Abs. 5 EStG, §§ 5, 6 GrEStG könnten auf vergleichbare Sachverhalte bei Kapitalgesellschaften erstreckt werden. Für die ErbSt ist entsprechend den Empfehlungen des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF (Gutachten 01/2012) eine deutliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage nebst massiver Senkung der Tarife zu erwägen.

---

**47. Jahrestagung**  
**der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft**  
**11./12. September 2023 in Leipzig**

---

**Rechtspolitische Perspektiven der transparenten  
Besteuerung –  
Dialog von Wissenschaft und Finanzverwaltung**

Dr. David Haubner, Berlin

# **Thesen zu rechtspolitischen Perspektiven der transparenten Besteuerung**

**Von David Haubner**

## **1. Deutsche Mitunternehmerbesteuerung ist ein Erfolgsmodell**

- a) Bewusste Wahl eines transparenten Besteuerungsregimes wegen Buchwertübertragungsmöglichkeiten bei Einzelwirtschaftsgütern, Verlustverrechnung, Vermeidung vGA und Wegzugsteuer sowie für erbschaftsteuerliche Vorteile.
- b) Komplexitätsgrad der Mitunternehmerbesteuerung im internationalen Vergleich transparenter Besteuerungsregime nicht ungewöhnlich.

## **2. Kein grundlegender Reformbedarf**

- a) Gesellschaftsrechtliche Änderungen durch das MoPeG werfen weder verfassungsrechtliche Fragen zur Rechtfertigung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung auf noch ergeben sich mittelbare Auswirkungen auf das bestehende System der Mitunternehmerbesteuerung.
- b) Das Spannungsverhältnis zwischen Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter muss bei der Mitunternehmerbesteuerung als beweglichem System steuerrechtsautonom für die jeweilige Sachfrage aufgelöst werden.
- c) Der Gesellschafterbezug transparenter Ertragsbesteuerung rechtfertigt Sonderregelungen auch bei Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer.
- d) Existenz des Sonderbetriebsvermögen unvermeidbare Folge von Schwächen der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne und der Gewerbesteuer. Zudem Vereinfachungseffekt, bspw. bei Gesellschafterdarlehen.

## **3. Reformperspektiven bei der Thesaurierungsbegünstigung**

- a) Eine Nachversteuerung mit dem individuellen Einkommensteuersatz ist abzulehnen, da es dadurch zu einer Überbegünstigung käme.
- b) Ein Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei Formwechsel und Option ist abzulehnen, da eine Nachversteuerung aufgrund der Schwächen der zweiten Besteuerungsebene in internationalen Sachverhalten nicht sichergestellt ist.

## **4. Reformperspektiven bei der Option**

Umgekehrte Option für Kapitalgesellschaften wäre aus systematischen und standortpolitischen Gesichtspunkten zu begrüßen, birgt aber die Gefahr von internationalen Besteuerungsinkongruenzen.

## 5. Reformperspektiven bei Einzelfragen

### a) Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern

- Die Regelungen zur Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern sollten – bspw. bzgl. Sperrfristen und der Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen – überarbeitet und vereinheitlicht werden.
- Die Sperrfristen sollten alle Fälle erfassen, in denen sich Vorteile aus dem Übergang zwischen den Besteuerungsregimen ergeben. Rechtsprechung zur teleologischen Reduktion der Körperschaftsklausel sollte überschrieben werden.

### b) Betriebsaufspaltung

Bestehende Unsicherheit über Fortgeltung und Reichweite des Durchgriffsverbots bei intransparent besteuerten Gesellschaften könnte durch gesetzliche Regelung beseitigt werden. Am Durchgriffsverbot sollte dabei auch für die Frage der mittelbaren Beherrschung einer Besitz-Personengesellschaft festgehalten werden.

### c) Prägung und Infektion

Gewerbliche Prägung sollte als sinnvolles Wahlrecht unverändert beibehalten werden. Genauso die Regelungen zur Aufwärts- und Seitwärtsinfektion. Das Fehlen einer Bagatellgrenze bei der Aufwärtsinfektion ist dabei alternativlos und widerspruchsfrei.

## 6. Mitunternehmerbesteuerung im internationalen Wettbewerb der Steuersysteme

Größerer nationaler Gestaltungsspielraum bei Mitunternehmerschaften als Standortvorteil. Beispiele sind Mindestbesteuerung (Möglichkeit des inter-jurisdictional blending von Gewinnen und Verlusten aus Anrechnungsbetriebsstätten bei vollständig transparenten Strukturen) und DEBRA.