47. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

11./12. September 2023 in Leipzig

Optionsmodell – Rechtfertigung Systematik und Reichweite

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School Hamburg

I. Einführung
II. Die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung
1. Das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891
2. Das Körperschaftsteuergesetz 1920
3. Zwischenfazit
III. Dualismus der Unternehmensbesteuerung
a) Belastung der thesaurierten Gewinne
b) Belastung bei Ausschüttung
c) Bewertung
IV. Bedeutung und Reichweite der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung
1. Verfassungsrechtliches Gebot zur Rechtsformneutralität
2. Ökonomie und Rechtspolitik
3. Internationale Umschau
V. Ausgestaltung der Option
1. Grundtatbestand
2. Voraussetzungen im Einzelnen
a) Optionsausübung
aa) Antragstellung durch vertretungsbefugten Geschäftsführer
bb) Zustimmungserfordernis
cc) Frist
dd) Verfahren und Rechtsschutz
b) Antragsberechtigung
aa) Inländische Gesellschaften
(1) Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften
(2) GbR
(3) Andere Mitunternehmerschaften wie atypisch stille Gesellschaft bzw. Unterbeteiligung
(4) Einzelunternehmer
(5) Investmentfonds
bb) Vergleichbare ausländische Gesellschaften
(1) Typenvergleich
(2) Vergleichbare Körperschaftsteuerpflicht im Ausland
3. Rechtsfolgen der Option
a) Anwendbares Recht
b) Laufende Besteuerung auf der Ebene der Gesellschaft
c) Laufende Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter
aa) Folgen des Trennungsprinzips
bb) Zeitpunkt des Zuflusses
4. Wechsel zur Körperschaftsbesteuerung
a) Behandlung stiller Reserven, Sonderbetriebsvermögen, insbesondere GmbH & Co. KG
b) Verlustnutzung
c) Organschaft
d) Nachversteuerung
5. Rückoption
VI. Fazit

BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

Optionsmodell – Rechtfertigung, Systematik und Reichweite

Professorin Dr. Birgit Weitemeyer
Lehrstuhl für Steuerrecht
Bucerius Law School Hamburg

Agenda

I. Einführung
II. Die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung
III. Dualismus der Unternehmensbesteuerung
IV. Bedeutung und Reichweite der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung
   1. Verfassungsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität
   2. Ökonomie und Rechtspolitik
   3. Internationale Umschau
V. Ausgestaltung der Option
   1. Grundtatbestand
   2. Voraussetzungen im Einzelnen
   3. Rechtsfolgen
   4. Rückoption
VI. Fazit

I. Einführung

Einführung

„Wir haben lange für die Verbesserung der steuerlichen Situation von Personengesellschaften in Deutschland gekämpft. Das heute verabschiedete Optionsmodell ist ein erster überfälliger Schritt zur steuerlichen Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften.“

- Seit KStG 1920 Diskussion um die Rechtsformneutralität der Ertragsbesteuerung von Unternehmen:
- 33. Juristentag 1924: Es sei die Besteuerung so auszugestalten, dass *„die Gewebetreibenden nicht genötigt werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuer wegen bestimmte Rechtsformen zu wählen oder von einer Rechtsform zur anderen überzugehen.“*
- Seither Reformdiskussionen, prägend Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung
- Anrechnungsverfahren, Unternehmensteuerreform 2000: definitive Körperschaftsteuer von 25 % mit Halb- bzw. später Teileinkünfteverfahren und Gewerbesteueranrechnung für Einzelunternehmer und Mitunternehmerschaften, Unternehmensteuerreform 2008: Senkung der KSt auf 15 % und Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG für gewerbliche Personenunternehmen
- Letzter Baustein Einführung einer Option für Personengesellschaften zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft durch Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 25.7.2021 (KöMoG)
- Ziele: Rechtsformneutralität, Erleichterung der Behandlung von Personengesellschaften im Ausland
- Übergreifende Frage: Löst das Optionsmodell das Versprechen einer rechtsformneutralen Besteuerung ein und ist es in sich systemgerecht und folgerichtig ausgestaltet?

4

II. Die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung

Die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung

- Preußisches Einkommensteuergesetz 1891 berücksichtigte erstmals eine eigene Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaften vor Ausschüttung der Gewinne an die Anteilseigner
- Reform 1906 dehnte die Steuerpflicht auf die 1892 neu geschaffene Rechtsform der GmbH, um zu vermeiden, dass sich Aktiengesellschaften umwandeln, um der Steuerpflicht zu entgehen.
- Reichseinheitliches Körperschaftsteuergesetz 1920 regelte die Besteuerung der Körperschaften erstmals losgelöst vom Einkommensteuerrecht:
  - *„Außerdem ist aber darauf hinzuweisen, daß die Erwerbsgesellschaften, wie gerade das Beispiel größerer Gesellschaften in neuerer Zeit immer klarer dartut, immer mehr darüber hinauswachsen, eine bloße Hilfsform in der Wirtschaftstätigkeit der natürlichen Personen zu sein, daß sie sich vielmehr ihre eigenen Aufgaben und Zwecke stellen, sich in Verfolgung dieser Zwecke über ihre ursprüngliche Grundlage hinaus ausdehnen und zum Teil sich im Gegensatze zu den an ihnen beteiligten natürlichen Personen stellen. Diese Wirtschaftsemanzipation von den Zwecken der Einzelpersonen ist eine weitere Grundlage für die selbständige Besteuerung. Endlich darf aber nicht übersehen werden, daß die Erwerbsgesellschaften sich auch zu so übermächtigen Wettbewerbern der privaten Einzelwirtschafter entwickelt haben, daß die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der letzteren unbedingt einen Ausgleich auf steuerlichem Gebiet erfordert. Die Freilassung der Gesellschaften von einer Besteuerung ihres Einkommens würde die Übermacht der Kapitalansammlung noch mehr steigern. Sie würde um so mehr ins Gewicht fallen, als die Einzelpersonen die für ihren persönlichen Verbrauch benötigten Mittel zu versteuern haben.“*

6

Die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung

- Steuerfreiheit der thesaurierten Gewinne hätte eine nicht zu rechtfertigende Bevorzugung der Kapitalgesellschaften durch erhebliche Liquiditätsvorteile zur Folge. Durch eine Thesaurierung könnte es den Kapitalgesellschaften ermöglicht werden, die Besteuerung ihrer Gewinne hinauszuzögern und diese Gewinne durch spätere Ausschüttung oder durch die Realisierung als Veräußerungsgewinn auf einen vom Gesellschafter bestimmten und für ihn günstigen Zeitpunkt zu verlegen.
- Beibehaltung der intransparenten Besteuerung der thesaurierten Gewinne, in der Folge unterschiedliche Konzepte der Besteuerung der Ausschüttungen und Mechanismen zur Angleichung an die Besteuerung der Personenunternehmen

7

III. Dualismus der Unternehmensbesteuerung

Dualismus der Unternehmensbesteuerung

- Personenunternehmen - Transparenzprinzip
  - Gleichstellung der Mitunternehmer mit dem Einzelunternehmer, direkter steuerliche Zugriff der Ebene der Gesellschafter unabhängig von Entnahmen
- Körperschaften – Trennungsprinzip
  - Abschirmwirkung von Gewinnen und Verlusten bis zur Ausschüttung
- Belastung der thesaurierten Gewinne
  - Belastung des investierten Gewinns der Körperschaft mit 15 % Körperschaftsteuer; Spitzensteuersatz für Einzelunternehmer und Personengesellschafter 42 % bzw. 45 % für Einkommen über 277.826/555.652 €, mithin Tarifspreizung von 30 %-Punkten
  - Bei Gewerbesteuerhebesatzes von 400 % unterliegen thesaurierte Gewinne einer Kapitalgesellschaft einer Belastung mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von rund 29 %.
  - Typisierte Entlastung durch Gewerbesteueranrechnung für Personenunternehmen: § 35 EStG als „**Kittmasse**“ zum Ausgleich der verbreitet als verfassungswidrig eingestuften Belastungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften
  - Nach Senkung des KSt-Tarifs von 25 % auf 15 % verbleibt Tarifspreizung von 16 %-Punkten.

9

Dualismus der Unternehmensbesteuerung

- Belastung bei Ausschüttung
  - Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaft von 29 % plus 25 % durch Abgeltungsteuer im Privatvermögen = 48,33 %
  - Im Betriebsvermögen unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens mit Befreiung nach § 3 Nr. 40 EStG von 40 % und Spitzensteuersatz von 42 % Gesamtbelastung von 48,48 %, bei erhöhtem Spitzensteuersatz von 45 % in Höhe von 49,81 %.
  - Gesamtbelastung bei zeitnahen Entnahmen/Ausschüttungen bei Personengesellschaft geringer (max. 45 %) als bei Kapitalgesellschaft.
- Vergleich
  - Problematisch unter dem Aspekt der Rechtsformneutralität ist niedrigere steuerliche Belastung der thesaurierten Gewinne der Kapitalgesellschaft, die sich ab höheren Einkommensteuersätzen von 40 % auswirkt.
  - Gesetzesbegründung zur Unternehmensteuerreform 2000: verbleibende Belastungsunterschiede des investierten Gewinns seien im dem dualen System der Besteuerung der Körperschaften und Personenunternehmen gerechtfertigt, weil Gewinne der Körperschaften gebunden seien und tendenziell eher für Investitionen und/oder zugleich für die Schaffung von Arbeitsplätzen verwendet würden, während der Personenunternehmer regelmäßig über diese Mittel auch für seinen privaten Bedarf verfügen kann.

10

Dualismus der Unternehmensbesteuerung

– Bewertung
  - Jedoch finanzieren sich auch Personenunternehmen umfangreich aus thesaurierten Gewinnen (*Draheim*/*Franke* zum Ausschüttungsverhalten von Familienunternehmen: 3-4 % ihrer Gewinne gegenüber 40 % bei börsennotierten DAX-Unternehmen)
  - Mit der Senkung des Körperschaftsteuertarifs von 25 auf 15 % 2008 musste eine neue „*Kittmasse*“ her:
  - Daher Sondertarif des § 34a EStG für nicht entnommene Gewinne von Einzelunternehmer und Personengesellschafter mit ermäßigtem Steuersatz von 28,25 %
  - Nachversteuerung für später entnommene Gewinne mit 25 % entspricht typisierender Belastung der Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften bei Einkünften aus Kapitalvermögen mit gesondertem Steuersatz des § 32d Abs. 1 EStG.
  - Nur rund 7.000 „Nutzer“: Gesamtbelastung etwas höher gegenüber sofortiger Vollausschüttung, volle Wirkung nur bei Vollthesaurierung, Nachversteuerungstatbestände bewirken Einmauern des Gewinns und verhindern Umstrukturierungen, weitreichende Prognose erforderlich.

11

IV. Bedeutung und Reichweite der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung

Bedeutung und Reichweite der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung

- Option zur Körperschaftsteuer dient nicht nur, aber vorrangig der steuerlichen Entlastung der thesaurierten Gewinne bei Personengesellschaften.
- Weitere praktisch bedeutsame Folgen des Trennungsprinzips aber Möglichkeit zur Bildung von Pensionsrückstellungen für Gesellschaftermitarbeiter und „Verschlankung“ der Gewinnermittlung im internationalen Steuerrecht
- *„bleibt die nun verabschiedete Optionslösung weit [hinter der Herstellung echter Rechtsform-neutralität] zurück.“ (Röder)?*
  - Nicht allen Personengesellschaften steht der Weg der Option offen,
  - nicht allen Mitunternehmerschaften,
  - ebenso wenig dem Einzelunternehmer
  - und keine „umgekehrte“ Option zur Besteuerung nach dem Transparenzsystem für Körperschaften.

13

Bedeutung und Reichweite der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung

Verfassungsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität

- Art. 3 Abs. 1 GG gebietet die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten.
- Genauere Maßstäbe und Kriterien sind in Bezug auf den Sach- und Regelungsbereich zu bestimmen.
- Je nach Regelungsbereich unterschiedlich weite (Willkürverbot, nur sachlicher Grund) oder enge Grenzen im Sinne eines stufenlosen, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ausgerichteten Prüfungsmaßstabs.
- Jedenfalls immer Erfordernis eines sachlichen Grundes für die Differenzierung.
- Weitreichender Spielraum für die Auswahl des Steuergegenstandes und die Bestimmung des Steuersatzes.
- Ausnahmen von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch horizontale Steuergerechtigkeit müssen folgerichtig ausgestaltet sein.
- Folge für die Besteuerung unterschiedlicher Rechtsformen?

14

Bedeutung und Reichweite der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung

Verfassungsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität

- Eingeschränkte Bedeutung des *Schwarzwaldklinik-Beschlusses* des BVerfG zur Umsatzsteuerbefreiung von Kliniken in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft
- Weiter: BVerfG v. 21.6.2006 zur Tarifermäßigung bei gewerblichen Einkünften durch § 32a EStG a.F. zwischen 1994 und 2000 von Einzelunternehmern und Personengesellschaften (auf 47 %) gegenüber Belastung der ausgeschütteten Gewinne mit damals 53 %: Trennungsprinzip rechtfertigt Abschirmwirkung der juristischen Person und damit eigene Leistungsfähigkeit und höhere Gesamt-Besteuerung. *„Die das deutsche Steuerrecht traditionell prägende Annahme, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft eine eigenständige, objektive Leistungsfähigkeit entsteht, nicht jedoch bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, bildet ein mögliches Differenzierungskriterium, das mit dem Belastungsgrund wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit durch Vermehrung des Betriebsvermögens vereinbar ist und* ***das den Gesetzgeber zwar nicht zwingt, bei Ertrags- bzw. Einkommensbesteuerung anhand der Rechtsform zu unterscheiden, es ihm aber auch nicht grundsätzlich verbietet.“***
- Bestätigt durch BVerfG v. 12.10.2010 zum 5 %tigen Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b KStG
- Damit Option der Personengesellschaft zur Körperschaftsteuer verfassungsrechtlich unproblematisch – aber auch geboten?

15

Bedeutung und Reichweite der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung

Verfassungsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität

- BVerfG v. 24.3.2010 (Nichtannahmebeschluss) zur Gewerbesteuerpflicht einer Freiberufler-GmbH:

*„Art. 3 Abs. 1 GG enthält kein allgemeines Verfassungsgebot einer rechtsformneutralen Besteuerung. Vielmehr ist entscheidend, ob ein hinreichender sachlicher Grund dafür existiert, unternehmerische Tätigkeiten je nachdem, ob sie in Gestalt von Personen- oder Kapitalgesellschaften ausgeübt werden, steuerlich unterschiedlich zu behandeln.“ (*bestätigt durch BVerfG v. 29.3.2017 zu § 8c KStG)

- BVerfG v. 8.12.2021: Verfassungswidrigkeit der erneuten Tarifermäßigung gewerblicher *Gewinneinkünfte* durch § 32a EStG im VZ 2007 mangels Einbettung in Gesamtkonzept, keine Aussage zur Rechtsform
- BVerfG v. 7.12.2022: Verstoß gegen *Berufsfreiheit* des Art. 12 Abs. 1 GG nur bei objektiv berufsregelnder Tendenz durch unterschiedliche Übergangsregelungen für Körperschaftsteuererhöhungspotential für Wohnungsunternehmen mit Beteiligung der öffentlichen Hand und anderen
- Aufgrund notwendiger Typisierungen keine absolut rechtsformneutrale bzw. -unabhängige Besteuerung geboten, aber rechtsformgerechte bzw. rechtsformadäquate Abbildung der Leistungsfähigkeit.
- Geltender „*Trialismus*“ von EStG, KStG und § 34a EStG wäre ausreichend gewesen.

16

Bedeutung und Reichweite der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung

Ökonomie und Rechtspolitik

- Rechtspolitisch und ökonomisch sinnvoll, hochprofitable Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Mitunternehmer von der hohen Belastung der thesaurierten Gewinne zu entlasten, weil bisherige Entlastungsmechanismen Schwächen aufweisen (§ 34a EStG, s.o., typisierte Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG mit Anrechnungsüberhängen unvollständig und nicht zielgenau)
- Entscheidend für Steuerplanung ist Gesamtbelastung der Unternehmen, die weitere Rechtsfolgen von Trennung oder Transparenz (Unternehmergehälter, Verlustverrechnung, Umstrukturierung etc.) bei konkreter Unternehmenssituation und Prognosen berücksichtigt.
- Zwang zur Wahl zivilrechtlicher Rechtsformen zur Nutzung individueller Vorteile bedeutet Verlust an wirtschaftlicher Gestaltungsfreiheit, weil zivilrechtlich oder wirtschaftlich sinnvolle Entscheidungen durch steuerliche Folgenabschätzungen in nicht sachgerechter Weise beeinflusst werden können, daher erhöht Option unternehmerische Gestaltungsfreiheit.
- Kein Widerspruch zu gesellschaftsrechtlichen Vor- und Nachteilen der Rechtsformen wie Mitbestimmung oder Publizität, da günstiger Thesaurierungssteuersatz und Trennungsprinzip keine „Belohnung“ für strengeres Recht der Kapitalgesellschaften, Maßstab ist allein eine uU anders strukturierte Leistungsfähigkeit.
- Option bietet Start-up Unternehmen gleitende Besteuerung: Personenunternehmen sind bei Gründung kostengünstiger und flexibel und ermöglichen Verrechnung anfänglicher Verluste, bei fortschreitendem Erfolg ermöglicht Option günstigere Thesaurierungsbesteuerung ohne echten Rechtsformwechsel mit fiktiver Umwandlung, anschließender echter Rechtsformwechsel als (steuerlich) homogener Formwechsel des fortbestehenden Körperschaftsteuersubjekts steuerneutral (BMF-Schr. v. 10.11.2021 Tz. 92)

17

Bedeutung und Reichweite der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung

Internationale Umschau: Überwiegend Transparenzprinzip für die Besteuerung von Personengesellschaften mit aber teilweise anderer Grenzziehung, Trennungsprinzip auf dem Vormarsch:

- Einige EU-Staaten wie Belgien, Portugal, Spanien und Griechenland knüpfen steuerliche Folgen an zivilrechtliche Rechtsfähigkeit an und behandeln bestimmte Personengesellschaften als Steuersubjekt unter Anwendung des **Trennungsprinzips**. In Frankreich setzt die Körperschaftsteuerpflicht die Beschränkung der persönlichen Haftung voraus. Aus diesem Grund sind nicht nur Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung (mit Ausnahme der Einmann-GmbH, die aber für die Körperschaftsteuer optieren kann) und Kommanditgesellschaften auf Aktien körperschaftsteuerpflichtig, sondern auch Kommanditisten.
- Einige Jurisdiktionen gewähren Personen- und/oder Kapitalgesellschaften die **Wahl** ihrer steuerlichen Einordnung in beide Richtungen, jedoch mit Grenzen nach „unten“ und „oben“. In Italien steht Option zur transparenten Besteuerung kleineren GmbHs mit maximal zehn Anteilseignern und einem jährlichen Umsatz von nicht mehr als 5,1 Millionen Euro offen. In Frankreich können Handelsgesellschaften für die Körperschaftsteuer optieren, Familien-GmbH (*Société à responsabilité limiteé de caractère familial*) dagegen für eine transparente Besteuerung.
- *US-Check-the-Box-Regulations* Option durch einfaches Ankreuzen auf dem Steuerformular ist für Körperschaften auf *S corporation* begrenzt: US-Gesellschaft (*domestic corporation*) mit max. 100 (früher 75) natürlichen in den USA ansässigen Personen als Gesellschafter. Bestimmte inländische Gesellschaften (z.B. Finanzinstitutionen, Versicherungsgesellschaften) und ausländische Gesellschaften wie die deutsche Aktiengesellschaft sind ausgenommen.
- Fazit: Teilhabersteuer-Systeme mit transparenter Besteuerung der Gewinne lassen sich bei großem anonymen Gesellschafterkreis und häufigem Gesellschafterwechsel vor der Ausschüttung kaum rechtssicher den persönlichen Verhältnissen ihrer Anteilseigner zuzuordnen.

18

V. Ausgestaltung der Option

Ausgestaltung der Option

1. Grundtatbestand

- Nach § 1a Abs. 1 S. 1 KStG ist auf unwiderruflichen Antrag für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln.
- § 1a Abs. 2 S. 2 KStG verweist auf §§ 1, 25 UmwStG
- Folge: Gleichbehandlung der echten Personengesellschaft als virtuelles Körperschaftssteuersubjekt mit fiktiver steuerlicher Umwandlung
- Systemkonsistente und folgerichtige Umsetzung in Tatbestand und Rechtsfolge?

20

Ausgestaltung der Option

2. Tatbestand im Einzelnen

a) Optionsausübung

aa) Antragstellung durch vertretungsbefugte Geschäftsführer

- Formell nach § 1a Abs. 1 S. 1 KStG wirksamer Antrag einer antragsberechtigten Personengesellschaft in der Form des § 1a Abs. 1 S. 2 Hs 1 KStG
- gesellschaftsinterne Zuständigkeit ergibt sich aus Vertretungsregelungen des Gesellschaftsrechts, dh kein Grundlagengeschäft mit Gesamtzuständigkeit aller Gesellschafter

21

Ausgestaltung der Option

bb) Zustimmungserfordernis

- § 217 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes in entsprechender Anwendung. Hiernach bedarf der *„Formwechselbeschluss der Gesellschafterversammlung der Zustimmung aller anwesenden Gesellschafter; ihm müssen auch die nicht erschienenen Gesellschafter zustimmen. Der Gesellschaftsvertrag der formwechselnden Gesellschaft kann eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter vorsehen. Die Mehrheit muß mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen betragen.“*
- Keine materielle Überprüfung des Beschlusses für Wirksamkeit bei „echter“ Umwandlung nach hM
- Offen aber für „fiktive“ Umwandlung (Minderheitsgesellschafter konnten Bedeutung einer ¾-Quote für uU negative Steuerwirkungen nicht voraussehen)
- Zusätzlich: Mechanismus des § 202 Abs. 3 UmwG: *„Mängel des Formwechsels lassen die Wirkungen der Eintragung der neuen Rechtsform oder des Rechtsträgers neuer Rechtsform in das Register unberührt.“* zur Herstellung von Rechtssicherheit greift bei „fiktiver“ Umwandlung mangels Registereintragung nicht.
- Unproblematisch, wenn wirksamer Beschluss iSd § 217 Abs. 1 UmwG *keine* materielle Voraussetzung für wirksame Optionsausübung. Mängel betreffen dann nur das Innenverhältnis der Gesellschafter (Schadensersatz, Ausgleichsansprüche, Austritt, Kündigung).

22

Ausgestaltung der Option

dd) Frist

- Antrag an das zuständige Finanzamt spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, für das die Option gelten soll, § 1a Abs. 1 S. 2 Hs. 1, S. 3 bis 5 KStG.
- Nachteil für neu gegründete Personengesellschaften, da Übergang zur Körperschaftsbesteuerung nicht zeitgleich mit Gründung oder Umwandlung erfolgen kann und man ggf. mit kurzem Rumpfgeschäftsjahr arbeiten muss.
- Abhilfe durch Entwurf des Wachstumschancengesetzes, indem in § 1a Abs. 1 KStG ein Satz eingefügt wird, wonach die Gesellschaft den Antrag bei einer Neugründung oder einem Formwechsel *„bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags bzw. bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels“* beim zuständigen Register mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr stellen kann.

cc) Verfahren und Rechtsschutz

- Kein Bescheid, sondern summarische Prüfung mit Erteilung von Körperschaftsteuernummer durch FA
- Zulässigkeit der Feststellungsklage gem. § 41 FGO (so *Desens*)?
- Gesonderten Feststellungsbescheid entsprechend § 60a AO einführen?

23

Ausgestaltung der Option

b) Antragsberechtigung

aa) Inländische Gesellschaften

(1) Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

- Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, also OHG, KG und Partnerschaftsgesellschaften Sd PartGG; Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen, da nach § 1 EWIVAG Handelsgesellschaften.
- *Vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaften?*
- Ja, nach Wortlaut als Personengesellschaft, „echter“ zivilrechtlicher Formwechsel möglich, UmwStG nur aufgrund „fiktivem“ Formwechsel anwendbar
- Wirkungen des fiktiven Formwechsels? keine rechtsformneutrale Option mangels Anwendung von § 20 Abs. 1 iVm § 25 UmwStG, da kein Betriebsvermögen?
- Anwendung von § 21 UmwStG auf „fiktive“ Umwandlung mit Buchwerten oder Zwischenwerten bzw. AK (§ 21 Abs. 2 S. 5 UmwStG, § 17 Abs. 2a EStG) wie Einbringung von Kapitalgesellschaftsanteilen als qualifizierter Anteilstausch?
- Tauschähnlicher Vorgang nach § 6 Abs. 6 S. 1 EStG, aber nur soweit Ersatzrealisationstatbestände greifen (§ 17 Abs. 1 S. 2, § 20 Abs. 2 S. 2, § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 2 EStG Einlage gilt als Veräußerung iVm § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG Einlage zum Teilwert oder AK/HK, Grundstücke innerhalb der 10-Jahresfrist)

24

Ausgestaltung der Option

(2) GbR

- § 4a KStG-E des Entwurfs der Bundesregierung zum Steuersenkungsgesetz 2000 sah Option für natürliche Personen im Sinne des § 1 EStG sowie Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG vor.
- Ungleichbehandlung GbR und OHG problematisch aufgrund Rechtsfähigkeit der Außen-GbR seit BGH Arge Weißes Ross und in der Folge Angleichung der Gesellschafterhaftung an die der Handelsgesellschaften
- Ungleichbehandlung evident spätestens durch Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrecht (MoPeG) ab 2024, das Außen-GbR Registereintragung (§§ 707 – 707d BGB-neu) und gemäß §§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 191 UmwG (n.F. ab 1.1.2024) Umwandlungen ermöglicht
- Folgerichtig holt Entwurf des Wachstumschancengesetzes die Aufnahme der GbR in den Kreis der Options-Gesellschaften nach

25

Ausgestaltung der Option

(3) Nicht andere Mitunternehmerschaften wie atypisch stille Gesellschaft bzw. Unterbeteiligung

- Nicht erfasst, obwohl steuerliche Gleichstellung mit typischen Personengesellschaften
- Atypisch Stille Gesellschaft als „Innen-KG“ (*Karsten Schmidt*)
- Sollen nur Rechtsträger optieren können, die zivilrechtlich durch Formwechsel in die Kapitalgesellschaft wechseln können? Option fordert nur „fiktive“, keine „echte“ Umwandlung
- Entsprechend dem früheren § 4a KStG-E hätte ohne Weiteres entsprechende Anwendung des Umwandlungssteuerrechts angeordnet werden können.
- Fraglich, ob Gesetzesbegründung, atypische Mitunternehmerschaften müssten sich sonst mit den *„komplexen und ggf. beratungsintensiven steuerlichen Alternativen auseinandersetzen“,* als hinreichender sachlicher Grund ausreicht

26

Ausgestaltung der Option

(4) Nicht Einzelunternehmer

- Arg. im Rahmen von § 4a Abs. 2 S. 4 KStG-E: Keine Anwendung, da Trennungsprinzip beim Einzelunternehmer in noch stärkerem Maße simuliert werden muss. Mangels irgendeines Interessengegensatzes zwischen seiner privaten und betrieblichen Sphäre müsste eine strenge Prüfung jeder dieser Rechtsbeziehungen wie zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter vorgenommen werden. Um die notwendige Gleichbehandlung zu gewährleisten, hätten für diese Rechtsbeziehungen ebenfalls eindeutige und klare, im voraus getroffenen Festlegungen gefordert werden müssen, obwohl der Einzelunternehmer zivilrechtlich Vereinbarungen mit sich selbst nicht treffen kann.
- Betriebs- und Privatvermögen einschließlich Entnahmen und Einlage werden aber auch beim Einzelunternehmer getrennt. Hilfsweise waren in § 4a Abs. 2 S. 4 KStG-E schriftliche Vergütungs-vereinbarungen vorgesehen gewesen.
- Ausländische Vorbilder wie der französische *Entrepreneur individuel à responsabilité limitée* nach Art. I.526-Code de commerce sollten im Rechtsvergleich untersucht werden.

(5) Nicht Investmentfonds

- Keine Anwendung, da eigenes halbtransparentes Besteuerungsregime

27

Ausgestaltung der Option

bb) Vergleichbare ausländische Gesellschaften

- Ausländische Gesellschaftsformen, die nach dem *Rechtstypenvergleich* auf zivilrechtlicher Ebene mit einer deutschen Personenhandels-, Partnerschaftsgesellschaft oder demnächst GbR strukturell vergleichbar sind
- Probleme des Rechtstypenvergleichs:
  - Komplexität und hohe Rechtsunsicherheit bei Einordnung ausländischer hybrider Gesellschaften durch konkreten Vergleich
  - Maßgebliche Kriterien für Personengesellschaft durch MoPeG aufgeweicht
  - Aufgabe des zwingenden Zusammenhangs zwischen zivilrechtlicher Rechtsform und steuerlicher Einordnung durch KöMoG
  - Ungeklärte Einordnung von nach ausländischem Recht gegründeten Drittstaatengesellschaften (Schweiz, UK) mit tatsächlichem Verwaltungssitz in Deutschland (BGH Trabrennbahn – zivilrechtlich OHG), nach BMF-Schr. v. 19.7.2023 weiterhin Körperschaft
- Jedenfalls nicht mehr „qualifizierter“ Rechtstypenvergleich als Handelsgesellschaft durch Optionsberechtigung der GbR durch Entwurf des Wachstumschancengesetzes

28

Ausgestaltung der Option

bb) Vergleichbare ausländische Gesellschaften

- *Übernahme der Check-the-Box Regulations (CTB)*, indem allen Gesellschaftsformen (außer großen Kapitalgesellschaften) der Wechsel in das andere Besteuerungsregime ermöglicht werden würde?
  - In den USA ist steuerliche Einordnung der Gesellschaften aufgrund des unterschiedlichen Gesellschaftsrechts der Einzelstaaten bereits innerstaatlich problematisch.
  - 1. Schritt: Implementierung *default classification rules*: Einordnung der Gesellschaften als steuerliche Körperschaft (*Corporation*) oder Personengesellschaft (*Partnership*) orientiert sich nicht mehr maßgeblich an der konkreten Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags, sondern wie im deutschen nationalen Recht an der formalen Rechtsform (und der Zahl der Gesellschafter).
  - 2. Schritt: Option in beide Richtungen (s.o., mit Ausnahme großer Kapitalgesellschaften)
  - Option zum Trennungsprinzip darf durch Körperschaften präventiv ausgeübt werden, wenn sich ausländische Körperschaft nicht sicher ist, ob sie im Typenvergleich als Körperschaft anerkannt wird. Wird sie anerkannt, geht Option zwar ins Leere, aber Rechtssicherheit.

29

Ausgestaltung der Option

bb) Vergleichbare ausländische Gesellschaften

(2) Vergleichbare Körperschaftsteuerpflicht im Ausland

- strengere Voraussetzungen für Gesellschaften mit einem ausländischen Ort der Geschäftsleitung führen zu Beschränkung der in Art. 49 AEUV garantierten Niederlassungsfreiheit, die jedoch durch die Missbrauchsvermeidung durch hybride Rechtsträger gerechtfertigt ist.

30

Ausgestaltung der Option

2. Rechtsfolgen der Option

a) Anwendbares Recht

- Ausweislich des Gesetzeswortlauts gelten die in § 1a Abs. 1 S. 1 KStG angeordneten Rechtsfolgen nur für die Ertragsbesteuerung. Auf dem Gebiet der Körperschaft-, Einkommen- und Gewerbesteuer wird die optierende Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft behandelt.

b) Steuerliche Gemeinnützigkeit

- Kann mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung eine Personengesellschaft als steuerbegünstigte Körperschaft im Sinne des § 51 Abs. 1 AO den Status der Gemeinnützigkeit erlangen? Wortlaut „für Zwecke der Besteuerung vom Einkommen“ lässt das zu (*Hüttemann*, *Levedag*)
- Für Personengesellschaften kann der Status der Gemeinnützigkeit sinnvoll sein, um kleinen *Social Entrepreneurs* ohne Mindestkapital oder notarielle Beurkundung gemeinnützige Tätigkeit zu ermöglichen (mit späterer Umwandlungsmöglichkeit)

c) Laufende Besteuerung auf der Ebene der Gesellschaft

- Wechsel von Transparenz- zum Trennungsprinzip mit allen Folgen

31

Ausgestaltung der Option

2. Rechtsfolgen der Option

d) Laufende Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter

aa) Folgen des Trennungsprinzips

- Schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Körperschaft und Anteilseignern werden steuerlich wie Verträge zwischen fremden Dritten behandelt.
- Wenn und soweit Leistungsbeziehung zwischen der Körperschaft und dem Anteilseigner nicht fremdüblich ausgestaltet ist, liegt verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage vor, die gem. § 8 Abs. 3 KStG das Einkommen nicht mindert bzw. erhöht.
- Gegenüber bloßer Neutralisation der Betriebsausgaben durch Sonderbetriebseinnahmen zum gleichen Wert wie die vorherige Betriebsausgabe erfolgt Korrektur über die vGA nach dem Maßstab des *Fremdvergleichs.*
- Entnahmen und Einlagen, die auch bei der Personengesellschaft jenseits von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 2. HS EStG auszugleichen sind, sind ebenfalls nur mit Wiederbeschaffungskosten in Höhe des *Teilwerts* anzusetzen, § 6 Abs. 1 Nr. 4, Nr. 5 EStG, während bei der vGA idR ein *Gewinnaufschlag* vorzunehmen ist (wegen steuerlicher Abzugsfähigkeit des Unternehmerlohns beim Trennungsprinzip).

32

Ausgestaltung der Option

2. Rechtsfolgen der Option

d) Laufende Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter

bb) Zeitpunkt des Zuflusses

- § 1a Abs. 3 S. 5 KStG: Gewinnanteile gelten als ausgeschüttet, wenn sie tatsächlich entnommen werden (etwa als Gewinnvorab) oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.
- Ausschüttung kann gem. § 122 S. 1 HGB-neu bereits verlangt werden, wenn der Jahresabschluss durch Beschluss als Akt der laufenden Verwaltung durch die Gesellschafter **festgestellt** wurde.
- Damit droht systemwidrige Erfassung der thesaurierten Gewinne trotz Trennungsprinzips
- Notwendigkeit, Gewinnverwendungsregel vorsehen, wonach Entnahmen erst nach gesonderten **Gewinnverwendungs-beschluss** wie bei Kapitalgesellschaften zulässig sind.
- Wertungswiderspruch gegenüber „echter" Körperschaft: steuerliche Erfassung nach § 11 EStG erst bei tatsächlichem *Zufluss*. Zwar fingieren Rechtsprechung und Verwaltung Zufluss beim **herrschenden Gesellschafter** einer Kapitalgesellschaft bereits im Zeitpunkt des **Ausschüttungsbeschlusses**. Aber damit jedenfalls gesetzliche Schlechterstellung der **Minderheitengesellschafter** der optierenden Personengesellschaft
- Wachstumschancengesetz sieht Streichung der Voraussetzung in § 1a Abs. 3 S. 5 KStG *„oder ihre Auszahlung verlangt werden kann"* vor. Konsistent auch zu § 34a Abs. 4 S. 1 EStG: Nachversteuerung anhand Entnahmen/Einlagen
- Aber muss bei herrschendem Gesellschafter der „virtuellen" Körperschaft ein Zufluss bereits erfolgen, wenn die Ausschüttung beschlossen wurde, um die „echte Körperschaft" nicht gegenüber der optierenden Gesellschaft schlechter zu behandeln? Auslegung von „Zufluss" möglich oder Gesetzesänderung nötig, da Sonderregelung zu § 11 EStG?

33

Ausgestaltung der Option

3. Wechsel zur Körperschaftsbesteuerung

- § 1a Abs. 2 S. 1 und 2 KStG, **fiktiver Formwechsel,** §§ 1, 25 iVm § 20 UmwStG

a) Behandlung stiller Reserven

aa) Sonderbetriebsvermögen

- Bei funktional wesentlicher Betriebsgrundlage Zwangsentnahme, Vorabausgliederung (Gesamtplan str.) oder Übertragung auf die Gesellschaft

bb) insbesondere bei der GmbH & Co. KG

- Bei typischer GmbH & Co. KG ohne eigenen Geschäftsbetrieb der GmbH ist Beteiligung der Kommanditisten an der GmbH Sonderbetriebsvermögen II, weil und wenn sie die Einflussnahme des Gesellschafters in der KG stärkt. Wann die Beteiligung funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, ist nicht abschließend geklärt. Für echten Formwechsel hat der BFH dies als *„wirtschaftlich ohne Sinn"* abgelehnt, weil eine nicht am Vermögen beteiligte Komplementär-GmbH nach Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft funktionslos wird.
- Für die „fiktive" Umwandlung greift Argument aber gerade nicht: der Kommanditist durch die GmbH stärkt weiter seine Beteiligung an der KG. Einheits-GmbH & Co. KG als Lösung?
- Wachstumschancengesetz nimmt Fall ausdrücklich aus durch Ergänzung von § 1a Abs. 2 S. 2 KStG: *„dabei schließt allein die Zurückbehaltung der Beteiligung an einer Komplementärin der optierenden Gesellschaft die Anwendung des § 20 Absatz 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht aus."*

34

Ausgestaltung der Option

3. Wechsel zur Körperschaftsbesteuerung
   - § 1a Abs. 2 S. 1 und 2 KStG, **fiktiver Formwechsel,** § 25 iVm § 20 UmwStG

     b) Verlustnutzung
     - Option löst Untergang von Zins- und EBITA-Vorträgen sowie gewerbesteuerlichen und sonstigen ertragsteuerlichen Verlustvorträgen aus.
     - Die betriebsbezogenen Verlustvorträge nach § 10d EStG, die durch Wachstumschancengesetz erheblich ausgeweitet werden sollen, stehen dem Gesellschafter weiterhin persönlich zur Verfügung. Der Übergang zum Trennungsprinzip bewirkt aber, dass sie nicht mehr zur Verrechnung mit den Gewinnen der virtuellen Kapitalgesellschaft genutzt werden können.
     - Eine Verrechnung mit Gewinnausschüttungen der Gesellschaft scheitert, wenn der günstige Tarif der Abgeltungsteuer genutzt wird; anders Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.
     - Beides liegt in der Logik des Übergangs zum Trennungsprinzip.

35

Ausgestaltung der Option

3. Wechsel zur Körperschaftsbesteuerung
   - § 1a Abs. 2 S. 1 und 2 KStG, **fiktiver Formwechsel,** § 25 iVm § 20 UmwStG

     c) Organschaft
     - Die optierende Gesellschaft kann zur Verlustnutzung nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 *Organträgerin* sein, ohne das Erfordernis einer eigenen gewerblichen Tätigkeit beachten zu müssen.
     - Die virtuelle Körperschaft kann nach Auffassung der Finanzverwaltung keine *Organgesellschaft* sein, da sie keinen nach § 17 Abs. 1 S. 1 KStG erforderlichen Gewinnabführungsvertrag mit Eintragung in das Handelsregister schließen könne.
     - Unstimmig, wenn die Option die Personengesellschaft als „virtuelle“ Kapitalgesellschaft gleichstellen will, und gesellschaftsrechtlich ein Gewinnabführungsvertrag zulässig, jedoch nicht eintragungsfähig ist.
     - Einschränkende Auslegung oder Gesetzesänderung?

36

Ausgestaltung der Option

3. Wechsel zur Körperschaftsbesteuerung
   - § 1a Abs. 2 S. 1 und 2 KStG, **fiktiver Formwechsel**

   d) Nachversteuerung
      - Vorherige Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG führt bei Option gemäß § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 EStG auf Gesellschafterebene zu nachversteuerungspflichtigen Erträgen.
      - Vorschlag: Thesaurierungsvorteil des § 34a Abs. 1 EStG auf die virtuelle Kapitalgesellschaft übertragen, was wertungsmäßig sinnvoll ist, da Optionslösung den gleichen Zweck der Thesaurierungsbegünstigung hat. Nachversteuerung bei späterer Entnahme zunächst aus dem Alt-§ 34a EStG Topf mit Nachversteuerungssatz

37

Ausgestaltung der Option

4. Rückoption
   - Antrag zulässig, ohne Quorum des § 217 UmwG trotz weitreichender steuerlicher Folgen?
   - Wenn Voraussetzungen der Option nicht mehr erfüllt sind, Rückoption gemäß § 1a Abs. 4 S. 4 KStG kraft Gesetzes
   - Beispielsweise durch „*Blitztod*“ der Personengesellschaft durch Anwachsung nach § 712a BGB-neu iVm § 105 HGB-neu, § 1 Abs. 4 PartGG bei Wegfall des vorletzten Gesellschafters.
   - Optionslösung macht die durch die abstrakte Anknüpfung an die Rechtsform bestehende Rechtssicherheit bei der Unternehmensbesteuerung im deutschen Recht (BFH GrS 4/82) partiell zunichte, auch daher Einbeziehung der GbR notwendig.

38

VI. Fazit

Fazit

- Im Dualismus bzw. Trialismus der Unternehmensversteuerung erweitert Option Gestaltungsmöglichkeiten für Personenunternehmen, indem zivilrechtliche Rechtsform nicht gewechselt werden muss, um zur Körperschaftsbesteuerung überzugehen.
- Besteuerung als virtuelle Körperschaft bei verbleibender Rechtsform als Personengesellschaft ist konsequent durchzuführen, soweit nicht sachliche Gründe dagegen sprechen
- Wachstumschancengesetz bietet Gelegenheit, erste Unstimmigkeiten zu beseitigen. Weitere Reformen sind notwendig.
- Insgesamt eröffnet das Optionsmodell die Gelegenheit, mutiger über den Dualismus der Unternehmensbesteuerung nachzudenken, etwa wie im Ausland der personalistischen Kapitalgesellschaft die Option zur transparenten Besteuerung einzuräumen.
- Auch der Rechtstypenvergleich ist anhand von Lösungen im Ausland zu überdenken.
- Damit gilt auch im Steuerrecht: „*Keine Wissenschaft kann es sich leisten, sich allein auf Erkenntnisse zu stützen, die innerhalb ihrer nationalen Grenzen produziert worden sind.*“ (*Zweigert/Kötz*)

40