

F. Schlussbetrachtung

Die vorangehende Untersuchung stellt dar, dass steuerlich transparente Personengesellschaften die Unmittelbarkeit einer Beteiligung nicht unterbrechen und deren Zwischenschaltung der Quellensteuerentlastung nicht entgegenstehen sollte. Dieses dogmatisch überzeugende Ergebnis findet jedoch im geltenden nationalen Recht – insbesondere in §§ 43b und 50g EStG – keine rechtssichere normative Umsetzung, sodass erhebliche Auslegungs- und Rechtsunsicherheiten verbleiben.

Dass die aufgeworfenen Fragestellungen nur eingeschränkt rechtssicher beantwortet werden können, verdeutlicht die strukturelle Komplexität der Personengesellschaft im deutschen Steuerrecht. Der immanente Widerspruch zwischen der steuerrechtlichen Verselbständigung der Personengesellschaft einerseits und der gleichzeitigen Besteuerung der Gesellschafter unter dem Transparenzprinzip andererseits tritt im Kontext der Quellensteuerentlastung besonders deutlich zutage. Diese innere Inkohärenz erklärt, weshalb das Verhältnis von Einheits- und Vielheitsbetrachtung bis heute dogmatisch nicht abschließend geklärt ist. Auch in der höchstrichterlichen Rechtsprechung wurde die Abgrenzung zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip noch nicht konsistent gelöst und folgt keiner klaren Linie. Vielmehr erfolgt diese fließend, sachverhaltsbezogen und wohl letztlich nach richterlichem Rechtsgefühl.³⁹⁸ Die Ausführungen des Großen Senats zum Beschluss vom 3. Juli 1995 (GrS

398 Vgl. *Rätke* in: Herrman/Heuer/Raupach, EStG, § 15 Rn. 99; *Weber-Grellet*, DStR 1995, 1339, 1341 f.; *Seer*, StuW 2023, 30; *Riedel* in: Desens, DStJG 46, 147, 148 ff.; *Schön*, StuW 1996, 275; *Gosch*, DStZ 1996, 417, 418.

1/93)³⁹⁹ bringen diese Spannung zum Ausdruck, indem der Grundsatz der Einheit der Personengesellschaft ausdrücklich zurückzutreten hat, wenn andernfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des einzelnen Gesellschafters nicht möglich wäre. Was unter einer „sachlich zutreffenden Besteuerung“ zu verstehen ist, bleibt selbst wieder auslegungsbedürftig, wertungsabhängig und sachverhaltsbezogen. Wird die Entscheidung zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip maßgeblich dem richterlichen Rechtsgefühl überlassen, leidet nicht nur die dogmatische Stringenz, sondern auch die gleichmäßige und vorhersehbare Anwendung des Steuerrechts.⁴⁰⁰ Planbarkeit, Rechtssicherheit und Gestaltungsneutralität geraten dadurch strukturell unter Druck.

Die Untersuchung macht damit deutlich, dass die bestehenden Unsicherheiten in Bezug auf die Frage der Unmittelbarkeit bei zwischengeschalteten Personengesellschaften nicht primär auf Auslegungsdefizite einzelner Normen zurückzuführen sind, sondern auf die tieferliegende Systematik des Dualismus der Unternehmensbesteuerung. Eine konsistente und rechtssichere Lösung dessen kann daher letztlich nur *de lege ferenda* erreicht werden – sei es durch eine klarere dogmatische Entscheidung für ein einheitliches Besteuerungskonzept oder durch eine gesetzliche Neujustierung der Stellung der Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht.⁴⁰¹ Zwischenzeitlich wäre eine gesetzgeberische Präzisierung bzw. klarstellende Fiktion zumindest für zwischengeschaltete Personengesellschaften, beispielsweise anlehnend an § 8b Abs. 4 Satz 5 KStG, in §§ 43b sowie 50g EStG wünschenswert.

In diesem Zusammenhang verdient auch die durch § 1a KStG eingeführte Option zur Körperschaftsbesteuerung eine Einordnung. Die Optionsregelung stellt einen ersten legislativen Versuch dar, die strukturellen Spannungen zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip abzumildern und sich einer rechtsformneutralen Besteuerung zu nähern, indem Personengesellschaften auf Antrag in das körperschaftsteuerliche Trennungsregime überführt werden. Damit wird die Personengesellschaft – jedenfalls

399 Vgl. BFH v. 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

400 Vgl. Rätke in: Herrman/Heuer/Raupach, EStG, § 15 Rn. 99; Seer, StuW 2023, 30, 34; Schön, StuW 1996, 275, 282.

401 Vgl. Rätke in: Herrman/Heuer/Raupach, EStG, § 15 Rn. 99; Seer, StuW 2023, 30, 42.

fingiert – selbst zum Besteuerungssubjekt, wodurch zahlreiche Zurechnungs- und Abgrenzungsprobleme des geltenden Rechts vermieden werden sollen.⁴⁰² Allerdings führen derzeit noch bestehende Unsicherheiten und Hürden sowie geringe Flexibilität zur zurückhaltenden Anwendung in der Praxis.⁴⁰³ Gerade im internationalen Kontext zeigt sich, dass § 1a KStG keine strukturelle, rechtssichere Lösung bietet.⁴⁰⁴ Dies gilt auch für die im Rahmen dieser Arbeit aufgeworfenen Fragen: nach Auffassung der Finanzverwaltung würde die Option nach § 1a KStG keinen Ausweg darstellen, da der persönliche Anwendungsbereich des §§ 43b, 50g EStG mangels Erfassung der optierten Gesellschaft als qualifizierter Rechtsträger nicht eröffnet wäre.⁴⁰⁵ Ob diese Auffassung letztlich (unionsrechtlich) haltbar wäre, bleibt dabei fraglich.⁴⁰⁶

Vor diesem Hintergrund gewinnen die im Koalitionsvertrag formulierten Überlegungen zur Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung besondere Bedeutung. Die dort angedeutete Perspektive einer stärkeren Annäherung der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften knüpft erkennbar an die Kritik am Dualismus der Unternehmensbesteuerung an.⁴⁰⁷ Die fortbestehenden Wertungswidersprüche liefern hierfür ein überzeugendes Reformargument.⁴⁰⁸ Sollte der Gesetzgeber künftig eine einheitlichere Besteuerung unternehmerischer Tätigkeiten anstreben, wäre damit zugleich die Chance verbunden, die Stellung der Personengesellschaft dogmatisch neu zu verorten. Eine solche Neujustierung könnte – jenseits bloßer Optionsmodelle – zu einer konsistenteren und konsequenteren Zurechnungslogik führen und die derzeit bestehenden Unsicherheiten im Abkommens-, Unions- und nationalen Steuerrecht

402 Vgl. Wackerbeck in: Brandis/Heuermann, KStG, § 1a Rn. 5; Weitemeyer in: Desens, DStJG 46, 229, 231, 287 f.

403 Vgl. Valbuena, DStR 2025, 865, 869; Dreßler/Kompolek, Ubg 2022, 1, 13 f.

404 Vgl. Haase, IStR 2023, 261, 263 f.; Weitemeyer in: Desens, DStJG 46, 229, 287 f.

405 Vgl. BMF v. 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 52.

406 Vgl. Mögele/Steiner/Ullmann, IStR 2023, 377, 385; Förster, IStR 2022, 109, 114 f.

407 Koalitionsvertrag 2025, Rn. 1438 ff. online unter: https://www.koalitionsvertrag2025.de/sites/www.koalitionsvertrag2025.de/files/koav_2025.pdf (Zugriff 8.2.2026); Weppler in: Stöckler/Karst, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, Rn. 1; Wiese, GmbHR 2025, R180.

408 Vgl. Hennrichs in: Desens, DStJG 46, 431, 433, 449 f.

nachhaltig reduzieren. Ob und in welchem Umfang der Gesetzgeber diesen Reformpfad beschreiten wird, bleibt abzuwarten. Die vorliegende Untersuchung zeigt jedoch, dass eine bloße Fortführung des bestehenden Systems die strukturellen Spannungen nicht auflösen kann.

Spätestens im Lichte der zunehmenden Internationalisierung unternehmerischer Strukturen und der praktischen Relevanz der Quellensteuerbelastung erscheint eine grundlegende konzeptionelle Entscheidung zur Frage der Unmittelbarkeit bei zwischengeschalteten der Personengesellschaften, in Anlehnung an die Klarstellung unter 11.1 zu Art. 10 OECD-MK, nicht nur wünschenswert, sondern dogmatisch geboten. Neue unionsrechtliche Impulse könnten sich hierbei auch durch die zu erwartende EuGH-Entscheidung in der Frage der Erstattung von deutscher Kapitalertragsteuer an eine japanische Mutterkapitalgesellschaft⁴⁰⁹ ergeben.

409 Vgl. BFH v. 3.6.2025, VIII R 21/22, IStR 2025, 740.