

Dualismus der Unternehmensbesteuerung und Mitunternehmerbesteuerung.

Zu ausgewählten Empfehlungen der Expertenkommission zur Reform des Rechts der Unternehmensbesteuerung

Prof. Dr. Joachim Hennrichs

Der Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover e.V. feiert sein 10jähriges Jubiläum! Nach den Usancen für rechtswissenschaftliche Festschriften ist das zwar eigentlich viel zu jung, um bereits eine Festschrift zu erhalten. Sonst gilt unter Juristen die Vollendung des 70. Lebensjahres gemeinhin als „Mindestalter“ für die Ehrung mit einer Festschrift. Aber vielleicht bemisst sich das Leben von steuerrechtlichen Fördervereinen eher nach Hundejahren (bei denen 10 Jahre etwa 70 Menschenjahren entsprechen sollen). Wie auch immer, jedenfalls ist das zehnjährige Jubiläum des VFS Hannover wahrlich ein Grund zu feiern! Der Verein ist, besonders dank der Umtriebigkeit und des Engagements seines Vorstands *Thomas Keß*, ausgesprochen aktiv und verbreitet im Raum Hannover und darüber hinaus die Begeisterung der Akteure für das Steuerrecht. Ich hatte selbst mehrfach die Freude und Ehre, bei Veranstaltungen des Vereins dabei zu sein.

Das Thema meines Beitrags zu dieser Festschrift greift denn auch einige Grundfragen auf, die wir bei einer der ersten Veranstaltungen des Vereins schon einmal diskutiert haben und die unverändert aktuell sind: Wie hält es die Steuerrechtsordnung mit dem sog. Dualismus der Unternehmensbesteuerung? Ist die transparente Besteuerung bei Mitunternehmerschaften angesichts der Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Personenhandelsgeellschaften im Gesellschaftsrecht noch zeitgemäß? Muss die Mitunternehmerbesteuerung so komplex sein oder gibt es Potenziale für Vereinfachungen?

1 Ausgangspunkt und Zielsetzung der Reformüberlegungen

Unsere Steuerrechtsordnung ist in keinem guten Zustand. Sie erinnert mich ein wenig an „The Burrow“ (oder den „Fuchsbau“) in den Romanen um

die Abenteuer des jungen Zauberers Harry Potter. Der „Fuchsbau“ ist das Heim der Familie Weasley, ein vielfach verwinkeltes Haus, voller Anbauten hier und Türmchen da, das über die Jahrzehnte derart krumm geworden ist, dass es statisch-physikalisch eigentlich gar nicht mehr stehen dürfte. Die Autorin beschreibt es wie folgt: „extra rooms had been added here and there until it was several stories high and so crooked it looked as though it were held up by magic (which, Harry reminded himself, it probably was)“.

Ähnlich verhält es sich mit unserem Steuerrecht im Allgemeinen und dem Unternehmenssteuerrecht im Besonderen. An Regulierungseifer herrscht kein Mangel. Jedes Jahr beglückt uns der Gesetzgeber mit einem neuen Jahressteuergesetz, bisweilen sogar mit zweien. Dabei sind das jeweils punktuelle, anlassbezogene Anbauten am Grundgerüst, meist in Reaktion auf wahrgenommene Missbräuche, auf als zu großzügig empfundene BFH-Judikate oder schlicht zum Stopfen von Haushaltslöchern. Während das „Weasley-Haus“ im Harry Potter-Reich trotz der statischen Probleme stehen kann, weil dies eben eine Welt der Magie ist, gibt es im Steuerrechtsgebäude der realen Welt mittlerweile doch erhebliche Probleme: kaum noch etwas passt zusammen, vieles ist unsystematisch und (um im Bild zu bleiben) baufällig, wer darin wandelt, der verliert möglicherweise bald die Orientierung und verirrt sich. Wem die Systematik des Steuerrechts am Herzen liegt, wer für eine *Steuerrechtsordnung* eintritt, die den Namen „-ordnung“ verdient, der kann mit dem Zustand des geltenden deutschen Unternehmenssteuerrechts jedenfalls schwerlich zufrieden sein.

Zusätzlich gibt es äußere Anlässe, über Reformen im Bereich des Unternehmenssteuerrechts erneut nachzudenken: Für den hier thematisierten Teilbereich der Mitunternehmerbesteuerung ist das eine neue Entwicklung in einem anderen Gesetzesbereich, nämlich das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (kurz: MoPeG)¹. Denn das MoPeG schreibt nun ins Gesetz und macht damit auch dem letzten Zweifler klar, dass Personengesellschaften, die am Rechtsverkehr teilnehmen (Außengesellschaften), rechtsfähig sind (Überschrift des Untertitels vor § 706 BGB; § 14 Abs. 2 BGB) und ein eigenes Vermögen haben (§ 713 BGB), und zwar nicht anders als GmbH und AG². Das Prinzip der Trennung von Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen gilt zivilrechtlich für alle rechtsfähigen Gesellschaften gleichermaßen. Diese dogmatische Erkenntnis ist zwar gesell-

1 G. v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, 3436.

2 J. Koch/ R. Harnos in J. Koch, Personengesellschaftsrecht, 2024, § 705 BGB Rz. 87.

schaftsrechtlich nicht neu³, hat aber nun durch das MoPeG Eingang in den Gesetzestext des BGB gefunden und kann daher auch im Steuerrecht nicht länger ignoriert werden.

Damit gerät die Legitimation des Dualismus der Unternehmensbesteuerung⁴ erneut⁵ ins Wanken. Denn dieser wird traditionell mit dem Aspekt der angeblichen Unterschiede hinsichtlich der Rechtsfähigkeit der Gesellschaften begründet⁶. Das taugt spätestens nach dem MoPeG nicht mehr zur Rechtfertigung grundlegender Besteuerungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften einerseits und rechtsfähigen Personengesellschaften andererseits.

Vor diesem Hintergrund hat sich die Unterarbeitsgruppe „Laufende Unternehmensbesteuerung“ der vom BMF eingesetzten Expertenkommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung mehrere Ziele gesetzt⁷:

Erstens geht es uns um eine systemorientierte Modernisierung der Unternehmensbesteuerung, insbesondere um die verfassungsmäßige Ausfor-

-
- 3 Vgl. BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341 (ARGE Weißes Roß); BGH v. 4.12.2008 – V ZB 74/08, BGHZ 179, 102. Aus der gesellschaftsrechtlichen Literatur z.B. *W. Hadding*, Zur Rechtsfähigkeit und Parteifähigkeit der (Außen-)Gesellschaft bürgerlichen Rechts sowie zur Haftung ihrer Gesellschafter für Gesellschaftsverbindlichkeiten, ZGR 2001, 712 (717 f.); *J. Hennrichs/ E. Kießling*, Die "GbR ohne persönliche Gesellschafterhaftung" - Zur Begrenzung der Haftung für rechtsgeschäftlich begründete Verbindlichkeiten in der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, WM 1999, 877; *U. Huber*, Rechtsfähigkeit, juristische Person und Gesamthand, FS Lutter, 2002, S. 107 (112 f.); *P. Ulmer*, Die höchststrichlich "enträtselte" Gesellschaft bürgerlichen Rechts, ZIP 2001, 585 (588 f.); *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 8 und § 48 I, § 60 II.
 - 4 Grundlegend und statt vieler *W. Schön* in *R. Hüttemann/ W. Schön*, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rz. 1.11 f., 1.39 ff., 1.54 ff., 1.341 ff.; *U. Schreiber/ H. Kahle/ M. Ruf*, Besteuerung der Unternehmen, 5. Aufl. 2021, S. 297 ff.; ferner *J. Hennrichs*, Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht - Oder: Die nach wie vor unvollendete Unternehmenssteuerreform, StuW 2002, 201.
 - 5 Die Legitimation des Dualismus der Unternehmensbesteuerung wird schon lange angezweifelt, dazu statt aller *J. Hennrichs* in *K. Tipke/ J. Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024 Rz. 10.4 ff., Rz. 13.169 ff.; *W. Schön* in *Fr. Dötsch/ A. Herlinghaus/ R. Hüttemann/ J. Lüdicke/ W. Schön*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 139 (145 ff.); a.A. z.B. *H. Kahle*, Zur Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, 377 (379 f.); *U. Schreiber/ H. Kahle/ M. Ruf*, Besteuerung der Unternehmen, 5. Aufl. 2021, S. 461, 463; je m.w.N.
 - 6 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11 Rz. 113 f.; zustimmend z.B. *M. Krumm* in *P. Kirchhof/ R. Seer*, EStG, 23. Aufl. 2024, § 15 EStG Rz. 163.
 - 7 Der Abschlussbericht der Kommission ist abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/bericht-kommission-vereinfachte-unternehmensteuer.html.

mung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung. Zweitens empfehlen wir, wo möglich, den Abbau von überbordender Bürokratie sowohl auf Seiten der Unternehmen als auch der Finanzverwaltung. Das betrifft vor allem die laufende Mitunternehmerbesteuerung, die im Laufe der Jahrzehnte unnötig komplex geworden ist. Beide Ziele sind dabei aufeinander bezogen, d.h. es geht uns um Vereinfachung durch Systemorientierung. Und drittens schließlich zielen wir durchaus auch auf eine moderate Steuerentlastung der Unternehmen, um im Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen wieder wettbewerbsfähig(er) zu sein. Aufkommensneutralität darf für die weitere rechtspolitische Debatte kein Dogma sein.

Aus der Fülle unserer Überlegungen und Vorschläge möchte ich hier kurz zwei vorstellen. Eine Empfehlung betrifft die Grundsatzfrage des Dualismus der Unternehmensbesteuerung, eine weitere die Mitunternehmerbesteuerung. Im Einzelnen:

2 Zur Grundsatzfrage des Dualismus der Unternehmensbesteuerung: Nachjustiertes und erweitertes Optionsmodell

2.1 Legitimationsprobleme des Dualismus der Unternehmensbesteuerung

Die Legitimation des tradierten Dualismus der Unternehmensbesteuerung ist, wie angedeutet, ins Wanken geraten. Spätestens mit dem MoPeG ist klar, dass jedenfalls der Aspekt der angeblich unterschiedlichen Rechtsfähigkeit der verschiedenen Gesellschaftsformen nicht zur Rechtfertigung taugt. Insoweit gibt es keine Unterschiede; das Trennungsprinzip (Prinzip der Trennung von Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen) gilt handelsrechtlich hüben wie drüben und für alle rechtsfähigen Gesellschaften gleichermaßen⁸.

Ob verbleibende andere Strukturunterschiede zwischen den Gesellschaftsformen die grundlegende Unterschiedlichkeit der Besteuerungsregime rechtfertigen können⁹, ist ebenfalls fraglich. Etliche Unterschiede haben keinen erkennbaren Bezug zum Kriterium der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und sind daher für die Besteuerung ir-

8 J. Koch/ R. Harnos in J. Koch, Personengesellschaftsrecht, 2024, § 705 BGB Rz. 87.

9 Dafür G. Bachmann, Die folgenlose Beseitigung der rechtsfähigen Gesamthand durch das MoPeG, FR 2022, 709 (710 f.); H. Kahle, FR 2022, 377 (379).

relevant¹⁰. Das gilt etwa für die Frage, ob die Geschäftsführung nur ein Gesellschafter übernehmen kann (Selbstorganschaft bei Personengesellschaften) oder auch ein Dritter (Fremdorganschaft bei Kapitalgesellschaften). Für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind diese Unterschiede nicht relevant. Gleiches gilt für die Frage, ob es eigene Anteile geben kann (bei Kapitalgesellschaften ja, bei Personengesellschaften nach h.M. nein), ob es eine Ein-Personen-Gesellschaft geben kann (bei Kapitalgesellschaften ja, bei Personengesellschaften nach h.M. nein). Auch insoweit ist nicht erkennbar, welche Relevanz diese Unterschiede für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit haben sollten.

Zur Rechtfertigung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung wird teilweise auf die verbleibenden Unterschiede hinsichtlich der Finanz- und Haftungsverfassung verwiesen¹¹: Nur bei Kapitalgesellschaften gibt es ein gesetzlich geschütztes Mindestkapitalerfordernis und gilt für ihre Gesellschafter das Haftungsprivileg; demgegenüber gilt bei Personengesellschaften nach dem gesetzlichen Modell das Prinzip der Vollausschüttung von Gewinnen, ein besonderer Gewinnverwendungsbeschluss ist hier nicht vorgeschrieben und Gesellschafter bei Personengesellschaften haften (je nach Stellung unterschiedlich) für Gesellschaftsschulden persönlich. Aber erneut: rechtfertigen diese Unterschiede tatsächlich so grundlegend unterschiedliche Besteuerungsregime? Sind die genannten Unterschiede für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit relevant?¹²

Die Legitimationsprobleme kulminieren in der von der Vertragspraxis entwickelten hybriden Mischform der GmbH & Co. Sie ist bekanntlich oft ein „Kind des Steuerrechts“, nämlich der Versuch, gesellschaftsrechtliche Haftungsbeschränkung und transparente Besteuerung miteinander zu verbinden – allerdings um den Preis einer ökonomisch eigentlich unsinnigen gesellschaftsrechtlichen Doppelkonstruktion. Diese Hybridform ist zwar eine Personengesellschaft, den Kapitalgesellschaften aber so stark angenähert, dass sie das (europäische) Bilanzrecht für Zwecke der Rechnungsle-

10 J. Hennrichs, Rechtspolitische Perspektiven der transparenten Besteuerung – Wissenschaft, DStJG 47 (2024), 431 (435); R. Seer, Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht - Bestandsaufnahme und Zukunft, StuW 2023, 30 (39 f.); je m.w.N.

11 Statt aller K.-D. Drüen, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ?, GmbHR 2008, 393 (398 f.); G. Bachmann, FR 2022, 709 (710 f.); H. Kahle, FR 2022, 377 (379); je m.w.N.

12 Zu Recht zweifelnd R. Seer, StuW 2023, 30 (39 ff.); Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts e.V., Sonderbetriebsvermögen – Bestandsaufnahme und Reformvorschläge, DStR-Beih. 2023, 19 (43).

gung schon lange und zu Recht diesen gleichstellt (§ 264a HGB). Der Versuch, den Dualismus der Unternehmensbesteuerung mit Unterschieden in der Finanz- und Haftungsverfassung der Gesellschaftsformen zu legitimieren, scheitert spätestens bei der GmbH & Co., die insoweit realiter keine relevanten Unterschiede zur „reinen“ GmbH aufweist¹³.

2.2 Einheitslösungen?

Will man diese Schieflagen im Dualismus der Unternehmensbesteuerung angehen, liegt es auf den ersten Blick nahe, Einheitslösungen zu suchen¹⁴. In der Tat spricht aus meiner Sicht viel für eine Einbeziehung der rechtsfähigen Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer, mindestens der GmbH & Co.¹⁵

Ein solcher Schritt wäre freilich einigermaßen radikal. Frühere Vorschläge für eine Steuerrechtsreform sind auch deshalb gescheitert, weil sie überambitioniert waren. Zudem gibt es dualistische Systeme der Besteuerung, also die gleichzeitige Existenz eines auf Transparenz und eines auf Trennung angelegten Systems der Unternehmensbesteuerung, in vielen Steuerrechtsordnungen¹⁶. Eine eindeutig überlegene „Einheitslösung“ hat sich international bisher nicht herausgebildet. Das dürfte einen Grund auch darin haben, dass gerade in geschlossenen Personen- und Kapitalgesellschaften von den Beteiligten sehr unterschiedliche Aufteilungen von Mitwirkungs- und Vermögensrechten praktiziert werden, die eine schematische und eindeutige Zuordnung zur transparenten oder eigenständigen Besteuerung der Gesellschaft erschweren¹⁷. Und für die große Zahl der Einzelunternehmer passt steuerlich ohnehin kein Trennungssystem (weil es dort keine Trennung der Vermögenssphären gibt), so dass den Einheitsmodellen für die Unternehmensbesteuerung von vornherein Grenzen gesetzt sind.

13 J. Hennrichs, DStJG 47 (2024), 431 (439); R. Seer, StuW 2023, 30 (39 ff.).

14 Dafür jüngst wieder R. Seer, StuW 2023, 30 (42).

15 J. Hennrichs, DStJG 47 (2024), 431 (438 f.) m.w.N.

16 W. Schön in R. Hüttemann/ W. Schön, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rz. 1.351 ff.; C. Osterloh-Konrad, ebda., Rz. 4.63 ff. und 4.562.

17 Vgl. auch Verhandlungen des 66. Deutschen Juristentages, 2006, Bd. II, Q 310, Beschluss III.18. sowie 19. zur Besteuerungsoption für Personenunternehmen.

2.3 Nachjustiertes und erweitertes Optionsmodell

Die Kommission schlägt deshalb einen anderen Weg vor, nämlich die Nachjustierung und Erweiterung des Optionsmodells: Einerseits soll der bestehende § 1a KStG fortentwickelt und sollen erkannte Optionshindernisse (Sonderbetriebsvermögen, Nachversteuerung für § 34a EStG-Anwender) entschärft werden. Andererseits soll für geschlossene, nicht-börsennotierte Kapitalgesellschaften auch eine umgekehrte Option hin zur transparenten Besteuerung eröffnet werden¹⁸.

2.3.1 Nachjustierungen bei § 1a KStG

Von der Optionsmöglichkeit nach § 1a KStG wird bislang offenbar nur in seltenen Fällen praktisch Gebrauch gemacht.¹⁹ Die Praxis bemängelt insbesondere zwei Optionshindernisse: Erstens die Notwendigkeit, auch das Sonderbetriebsvermögen in die Gesellschaft einbringen oder „gesamtpfanfest“ vorher in ein anderes Betriebsvermögen übertragen zu müssen.²⁰ Zweitens greift für Gesellschaften, die vorher von der Thesaurierungsbezugung gem. § 34a EStG Gebrauch gemacht haben, bei Ausübung der Option die Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG.²¹

Dem erstgenannten Optionshindernis soll nach den von der Kommission unterbreiteten Vorschlägen grundsätzlich begegnet werden, denn danach soll die Figur des Sonderbetriebsvermögens künftig entfallen (dazu näher sogleich).

Nach Ansicht der Kommission könnte die Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG ebenfalls gestrichen werden. Die derzeit angeordnete Nachversteuerung wegen (fiktiver) Umwandlung zum Umwandlungs- oder Optionszeitpunkt erscheint nicht notwendig, weil es bei späterer Aus-

18 Dafür bereits *W. Schön* in *R. Hüttemann/ W. Schön, Unternehmenssteuerrecht*, 2024, Rz. 1.353 f.; *C. Osterloh-Konrad*, ebda., Rz. 4.68, 4.72 ff., 4.562; *E. Röder*, ebda., Rz. 5.16; *J. Hey* in *K. Tipke/ J. Lang, Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rz. 13.185; *J. Hennrichs*, ebda., Rz. 10.8 und *DStJG* 47 (2024), 431 (443 ff.).

19 S. auch *H. Kahle*, *FR* 2022, 377 (383 f.).

20 *M. Brühl/ M. Weiss*, Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach der endgültigen Fassung des *KöMoG*, *DStR* 2021, 1622.

21 *H. Kahle*, *FR* 2022, 377 (383 f.); *D. Kelm/ M. Rindermann/ J. Hennrichs*, Das Optionsmodell - ein wichtiger Schritt in Richtung Rechtsformneutralität und stärkerer Wettbewerbsfähigkeit, *WPg* 2021, 1166 (1176); *M. Cordes/ M. Kraft*, Regierungsentwurf zum Optionsmodell - Körperschaftsteuer ab 2022 auch für Personengesellschaften?, *FR* 2021, 401 (408).

schüttung aus der (fiktiven) Kapitalgesellschaft ohnehin zur Nachbelastung kommt.

2.3.2 Umgekehrte Option für nicht-börsennotierte Kapitalgesellschaften

Weiterreichender ist der Vorschlag der Kommission, ein flexibles Optionsrecht künftig auch in umgekehrter Richtung zu eröffnen, nämlich für nicht-börsennotierte Kapitalgesellschaften hin zur transparenten Besteuerung. Diese Unternehmen sollen hiernach künftig die freie Wahl zwischen den beiden großen Besteuerungssystemen haben (Check-the-box-Verfahren). Letztlich verwirklicht dies eine Art Rechtsformneutralität, denn der Zugang zu den beiden unterschiedlichen Besteuerungsregimen kann weitgehend unabhängig von der Gesellschaftsform allen Unternehmen gleichmäßig eingeräumt werden.

Die umgekehrte Option soll für GmbH und geschlossene AG oder KGaA eröffnet werden. In der Praxis sind viele mittelständische GmbH personalistisch organisiert, in ihren sog. Realstrukturen unterscheiden sich solche GmbH oft nicht nennenswert von Personenhandelsgesellschaften. Die umgekehrte Option zuzulassen, liegt in diesen Fällen besonders nahe.

Eine Grenze zieht die Kommission bei börsennotierten Gesellschaften. Eine transparente Besteuerung dürfte bei diesen Gesellschaften, bei denen die Aktien an der Börse gehandelt werden und deshalb häufig ein Gesellschafterwechsel stattfinden kann, größere praktische Probleme auslösen. Auch internationale Vorbilder legen eine Begrenzung der umgekehrten Option auf geschlossene, nicht börsennotierte Kapitalgesellschaften nahe²².

Für die Ausgestaltung eines erweiterten Optionsmodells sollte der Gesetzgeber sich an der Grundstruktur des bereits etablierten Optionsmodells gem. § 1a KStG orientieren. Dessen Kennzeichen besteht darin, dass einerseits eine „echte“ gesellschaftsrechtliche Umwandlung nicht erforderlich ist, andererseits aber die Rechtsfolgen sich nach dem Umwandlungssteuerrecht bestimmen. Für steuerliche Zwecke wird also bei Ausübung der Option eine Umwandlung fingiert. Das empfiehlt sich auch für die hier vorgeschla-

22 Beispielsweise können nach dem französischen Code général des impôts (CGI) GmbH, deren Gesellschafterkreis ausschließlich aus engen Familienangehörigen besteht, dauerhaft zur transparenten Besteuerung optieren (sog. "SARL de famille"). Das US-amerikanisch Recht eröffnet allen nicht inkorporierten Unternehmensträgern sog. „Check-the-box“-Regeln, die es freistellen, wie sie besteuert werden wollen (vgl. Internal Revenue Code (I.R.C.) § 7704; Code of Federal Regulations (CFR), §§ 301.7701-2(b), 3(a), (b); insbesondere relevant für LLCs).

gene Erweiterung des Optionsmodells. Die ertragsteuerlichen Rechtsfolgen der Option wären entsprechend dem Leitprinzip der „fiktiven Umwandlung“ dieselben wie bei einer echten Umwandlung.

2.4 Vorteile des vorgeschlagenen erweiterten Optionsmodells

Das vorgeschlagene erweiterte Optionsmodell hätte mehrere Vorteile: Zum einen würde dadurch dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung die Schärfe genommen. Dieser kann, wie dargelegt, ohnehin nicht so bleiben wie er ist. Und wenn es für Gesellschaften einfach möglich ist, das anwendbare Steuerregime zu wechseln, verlieren Ungleichheiten aus Sicht der Grundrechtsbetroffenen ihre Brisanz. „Einfach“ meint dabei in diesem Zusammenhang vor allem, dass eine handelsrechtliche Umwandlung nicht notwendig wird. Ein echter Formwechsel ist oft aus nicht-steuerlichen Gründen nicht gewollt. Das vorgeschlagene Optionsmodell folgt deshalb zwar für die Besteuerung dem Modell der *fiktiven* Umwandlung und damit den Prinzipien des UmwStG. Eine handelsrechtliche Umwandlung ist dafür aber gerade nicht erforderlich.

Die umgekehrte Option hin zur transparenten Besteuerung für geschlossene Kapitalgesellschaften wäre ferner vor allem für Start-Ups interessant und würde zudem die hybride Mischform der GmbH & Co. aus steuerlicher Sicht überflüssig machen. Diese Personengesellschaft ohne natürliche Person als Vollhafter (insbes. die in der Vertragspraxis verbreitete GmbH & Co. KG), ist eine Reaktion der Gestaltungspraxis darauf, dass das geltende Recht für Kapitalgesellschaften keine transparente Besteuerung vorsieht. Durch Wahl der GmbH & Co. KG wird wirtschaftlich die Haftung wie bei einer GmbH beschränkt, zugleich ist die KG aber steuerliche eine Mitunternehmerschaft gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Diese Gestaltung wäre nach dem Modell einer umgekehrten Option künftig jedenfalls steuerlich motiviert nicht mehr nötig. Denn die betroffenen Unternehmen könnten sich als einfache GmbH organisieren, die sodann zur transparenten Besteuerung optiert. Auch bestehende GmbH & Co. KG könnten sich (nach dem sog. Anwachsungsmodell oder durch Formwechsel nach dem UmwG) in eine GmbH umwandeln und zur transparenten Besteuerung optieren. Dadurch würde der Aufwand einer gesellschaftsrechtlichen Doppelstruktur

vermieden und es könnte sich das Steuerrecht dieses Mal als erwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts²³ erweisen.

3 Vereinfachungen der Mitunternehmerbesteuerung

Ein weiterer Vorschlag der Expertenkommission zielt auf eine grundlegende Vereinfachung der Mitunternehmerbesteuerung. Diese ist derzeit u.E. unnötig komplex.

3.1 Komplexitäten des geltenden Rechts

Aktuell sieht § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG eine zweistufige Gewinnermittlung vor: Auf der ersten Stufe wird der Gesellschaftsgewinn ermittelt. Dieser wird anteilig den Mitunternehmern zugerechnet. Auf der zweiten Stufe werden sog. Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der Mitunternehmer abgerechnet sowie ggf. eine Sonderbilanz für das sog. Sonderbetriebsvermögen erstellt.

Die Rechtsfigur des „Sonderbetriebsvermögens“ bei Personengesellschaften²⁴ wurde zunächst durch die Rechtsprechung in einer jahrzehntealten Tradition entwickelt. Darunter erfasst und als Betriebsvermögen qualifiziert werden Wirtschaftsgüter im Eigentum der einzelnen Gesellschafter, die der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen werden.²⁵ Gedanklich-dogmatisch sind § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG und die Figur des Sonderbetriebsvermögens „Kinder“ der Gleichstellungsthese (Gleichstellung der Mitunternehmer mit dem Einzelunternehmer) und der Vielheitsidee (Personengesellschaft als Vielheit von Einzelunternehmern)²⁶. Diese waren für rechtsfähige Personengesellschaften noch nie überzeu-

23 Diese Formulierung geht zurück auf ein Werk von Knobbe-Keuk, in welchem sie die umgekehrte Beeinflussung kritisiert hat (*B. Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht - eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, 1986).

24 *C. Osterloh-Konrad* in *R. Hüttemann/ W. Schön*, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rz. 4.563; *U. Prinz*, FR 2022, 61 (64).

25 *J. Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Rz. 13.13; kritisch *M. Desens/ A. Blischke* in *P. Kirchhof/ H. Söhn/ R. Mellinshoff*, § 15 EStG Rz. A 225 (9/2016).

26 *J. Hennrichs*, DStJG 47 (2024), 431 (439); *R. Seer*, StuW 2023, 30 (34 f.); Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts e.V., DStR-Beih. 2023, 19 (21 f.).

gend²⁷. Denn zum einen bestehen zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften deutliche Unterschiede, die eine Ungleichbehandlung durchaus rechtfertigen können.²⁸ Und die Vielheitsidee wurde spätestens durch das MoPeG endgültig als Schwindel entlarvt²⁹. Jede echte Reform der Mitunternehmerbesteuerung sollte daher das Sonderbetriebsvermögen in den Blick nehmen und jedenfalls für die Zukunft abschaffen.³⁰

Eine vergleichbare Funktion erfüllt bei Kapitalgesellschaften die – ebenfalls praeter legem konstruierte – Rechtsfigur der Betriebsaufspaltung, die bei persönlicher und sachlicher Verflechtung die von den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft (allein oder gemeinsam mit anderen) überlassenen Wirtschaftsgüter gewerbliche qualifiziert.³¹

Beide Rechtsfiguren entfernen sich ohne Not vom Handelsrecht und erweisen sich in der Praxis oft als tückisch und beratungsintensiv. Sie verursachen vielfältige praktische Probleme im Hinblick auf die korrekte Zuordnung. Und bei Umstrukturierungen wird bislang unerkanntes Sonderbetriebsvermögen (oder werden bislang unerkannte Betriebsaufspaltungen) mitunter zur Falle. Denn die nachträgliche Qualifikation von Wirtschaftsgütern als Sonderbetriebsvermögen bei Betriebsprüfungen kann zu unfreiwilligen Entstrickungen und damit zu erheblichen Steuerwirkungen führen. Bei beiden „Rechtsinstituten“ besteht das permanente Risiko, stille Reserven durch ungewollte „Entnahme“ von Wirtschaftsgütern unfreiwillig

-
- 27 Dazu ausführlich *F. Kitzig*, Die Ergänzungsbilanz – Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung und Folgerungen für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen, 2023, S. 255 ff.; *F. Kitzig*, Die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen, *StuW* 2023, 245 (251 ff.); ferner *R. Seer*, *StuW* 2023, 30 (36 f.); *D. Hallerbach*, Gleichstellungsthese - Wann ist der Mitunternehmer ein Einzelunternehmer? Gedanken zur Besteuerung von Mitunternehmern, *FR* 2016, 1117; *J. Hennrichs*, *StuW* 2002, 201 (209).
- 28 BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BFHE 163, 1 (14); BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BFHE 164, 260 (262); *J. Hennrichs*, *FR* 2010, 721 (723 ff.); *H.-W. Kruse*, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda, *DStG* 2 (1979), S. 37 (40); *J. Lang*, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, *FS L. Schmidt*, 1993, S. 291 (292); ebenso jüngst *F. Kitzig*, Die Ergänzungsbilanz – Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung und Folgerungen für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen, 2023, S. 266 ff.
- 29 Treffend *R. Seer*, *StuW* 2023, 30 (37 f.).
- 30 In die gleiche Richtung *U. Prinz*, Besteuerung der Personengesellschaften – unpraktikabel und realitätsfremd?, *FR* 2010, 736 (742 f.); *R. Seer*, *StuW* 2023, 30 (42); s. ferner *C. Osterloh-Konrad* in *R. Hüttemann/ W. Schön*, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rz. 4.563.
- 31 Zur Kritik: *R. Hüttemann* in *R. Hüttemann/ W. Schön*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 2.149 ff.

lig aufzudecken, z.B. bei Aufgabe der Mitunternehmerstellung durch den Gesellschafter, der das Wirtschaftsgut zur Nutzung überlässt, oder bei Verlust der personellen oder sachlichen Verflechtung als Tatbestandsmerkmal der Betriebsaufspaltung.³² Das veranlasst bisweilen zu ineffizienten Gestaltungen, etwa zur Gründung und Nutzung gewerblich geprägter Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) schlicht zwecks Vermeidung eines Entnahmetatbestandes³³. Zudem befeuern die Figuren des Sonderbetriebsvermögens und der Betriebsaufspaltung „Dummensteuereffekte“³⁴, weil nur diejenigen die Untiefen der Rechtsinstitute umschiffen können, die rechtzeitig gut und teuer beraten werden.

3.2 Vereinfachung durch Anlehnung an das Gesellschaftsrecht

Die Expertenkommission schlägt deshalb vor, die Mitunternehmerbesteuerung grundlegend zu reformieren und zu vereinfachen. Leitmodell sollte dabei die Annäherung des Besteuerungsregimes an das Gesellschaftsrecht sein, dem eine einstufige Gewinnermittlung genügt und das ohne die Figuren der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sowie ohne Sonderbetriebsvermögen auskommt.

Die Kommission empfiehlt, *de lege ferenda* Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und den Gesellschaftern bis zur Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung auch steuerlich anzuerkennen. Angemessene Leistungsentgelte an Gesellschafter-Geschäftsführer würden danach bei der Personengesellschaft zu Betriebsausgaben und beim Gesellschafter zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, angemessene Zinsen auf Gesellschafterdarlehen zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Auf die Qualifikation von Leistungsentgelten als „Sondervergütungen“ im Rahmen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG wäre zu verzichten. Ebenso wären Pensionsrückstellungen künftig auch bei Personengesellschaften aufwandswirksam möglich. Für Gesellschafterdarlehen wäre im Gegenzug die Zinsschranke auch auf Personengesellschaften zu erweitern.

32 J. Hennrichs in K. Tipke/ J. Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 13.88.

33 J. Hennrichs in K. Tipke/ J. Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 13.88.

34 R. Seer in K. Tipke/ J. Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 1.23; J. Hey, ebda., Rz. 7.14 und 8.4; G. Rose, Über die Entstehung von „Dummensteuern“ und ihre Vermeidung, FS Tipke, 1995, 153.

Damit entbehrlich wäre künftig außerdem die Figuren des Sonderbetriebsvermögens³⁵, und korrespondierend sollte außerdem auf das Institut der Betriebsaufspaltung verzichtet werden. Die Abschaffung beider Rechtsfiguren würde einen wesentlichen Beitrag zur Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts leisten. Korrespondierend wären allerdings Veräußerungsgewinne aus solcherart Erwerbsvermögen, das beim Nutzenden für betriebliche Zwecke eingesetzt wird, künftig auch im Anwendungsbereich des § 21 EStG zu erfassen.

Insgesamt würde hiernach die steuerliche Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften wie im Handelsrecht auf ein einstufiges Modell zurückgeführt³⁶. Der auf Ebene der Personengesellschaft ermittelte Gewinn wird entsprechend den Gewinnanteilen der Gesellschafter diesen als Einkünfte zugerechnet. Die bislang zweite Stufe der Abrechnung von Sondervergütungen und der Erfassung des Sonderbetriebsvermögens würde entfallen.

3.3 Vorteile der Vorschläge

Die vorgeschlagene Vereinfachung der Mitunternehmerbesteuerung würde sowohl Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung administrativ spürbar entlasten. Damit einher ginge eine erhebliche Reduzierung der Compliance-Kosten, die insbesondere für kleine und mittelgroße Personenunternehmen ins Gewicht fallen.

Zudem trägt die Orientierung am gesellschaftsrechtlichen Modell zur Rechtsklarheit bei und stärkt das Institut der Einheit der Rechtsordnung. Die Trennung der Sphären von Gesellschaft und Gesellschaftern ist gesellschaftsrechtlich eingeübt und hat sich bewährt. Für GmbH, die in der Praxis oft ganz ähnlich strukturiert sind wie Personengesellschaften, gilt es ohnehin bereits steuerrechtlich. Es ist kein Grund ersichtlich, der dagegenspräche, das gleiche Modell auch bei der Besteuerung der Gesellschafter von Personengesellschaften zugrunde zu legen. Gleichzeitig profitierte auch die Finanzverwaltung von den vorgeschlagenen Vereinfachungen, da komplexe Sonderregelungen entfallen würden und die Prüfung von Steuererklärungen weniger aufwändig und weniger fehleranfällig würde.

35 Grundsätzliche Überlegungen zur Neuorientierung des Sonderbetriebsvermögens zuletzt bei: *Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts e.V.*, DStR-Beih. 2023, 19 (44 ff.).

36 J. Hennrichs, DStJG 47 (2024), 431 (440); U. Prinz, Steuerbilanz und Personengesellschaften, DB 1466497 (2024).

4 Mögliche Einwände und Antworten auf Kritiker

4.1 Grundsätzliche Einwände

Jeder Versuch einer substanziellen Steuerreform kann mit zwei Einwänden im Keim erstickt werden: Erstens: „Das ist alles zu teuer!“ Zweitens: „Eigentlich funktioniert doch alles.“ Genau diese beiden Einwände werden jetzt auch wieder gegen unsere Ideen vorgetragen³⁷.

Den ersten Einwand kann ich aus der Perspektive des Kämmerers verstehen. Dennoch³⁸: Deutschland braucht auch spürbare Entlastungen bei der Unternehmensbesteuerung. Wenn unsere Wirtschaft wieder international wettbewerbsfähig werden soll, wenn wir weitere Abwanderungen von Investitionen ins Ausland verhindern wollen, wenn wir unseren Wohlstand, auf dem unser sozialer Frieden basiert, sichern wollen, dann brauchen wir auch Steuerimpulse (neben vielen anderen nötigen Impulsen etwa in der Energiepolitik und beim Bürokratieabbau). Aufkommensneutralität kann vor diesem Hintergrund kein Dogma sein. Zudem ergibt sich das genaue Preisschild für eine Steuerreform stets im Zusammenwirken von Bemessungsgrundlage und Tarif. Änderungen, die zu einer kleineren, aber sachgerechteren, besser administrierbaren Bemessungsgrundlage führen, können, wenn nötig, im Tarif ausgeglichen werden. Wie teuer eine Steuerreform werden soll, ist am Ende eine politische Entscheidung. Der Preis darf aber kein Argument gegen eine Steuerreform schlechthin sein.

Auch den zweiten Einwand – „eigentlich funktioniert doch alles“ – kann ich nachvollziehen. Jede Neuerung führt zu einer gewissen Zerstörung von Humankapital. Wer sein Leben lang an die Figur des Sonderbetriebsvermögens geglaubt und vielleicht sogar an deren fein verästelter Entwicklung mitgewirkt hat, der wird wenig erfreut sein, wenn sie nun abgeschafft werden soll. Und natürlich stellt sich die Praxis auch auf ein noch so frustrierendes (Steuer-) Recht ein, es bleibt ihr ja auch gar nichts anders übrig. Irgendwie funktioniert es immer.

Aber einige Gegenfragen seien gestattet: Sind unsere knappen Ressourcen wirklich sinnvoll darauf verwendet, z.B. das Sonderbetriebsvermögen

37 Z.B. *I. van Lishaut*, "Vereinfachte Unternehmenssteuer"? Analyse des Berichts der Expertenkommission vom 12.7.2024 an den BMF, FR 2024, 825 ff.

38 Zum Folgenden bereits *J. Hennrichs*, Laufende Unternehmensbesteuerung - Dualismus der Unternehmensbesteuerung und vereinfachte Mitunternehmerbesteuerung, DB1467858 (2024).; ferner *W. Schön*, Unternehmensteuerreform jetzt!, DB1468680 (2024).

bei Umstrukturierungen zu beraten und dem als Finanzverwaltung nachzuspüren? Sind Ressourcen sinnvoll darauf verwendet, komplexe und teure Doppelstrukturen wie die GmbH & Co. zu ersinnen und zu verwalten, nur um Haftungsbeschränkung und transparente Besteuerung unter einen Hut zu bekommen? Würden der Gesetzgeber wirklich, wenn er ein Unternehmenssteuerrecht neu modellieren wollte, unser geltendes System nachmodellieren? Ich für meinen Teil habe auf alle diese Fragen sehr klare Antworten.

4.2 Einwände gegen das erweiterte Optionsmodell

Kritiker des erweiterten Optionsmodells wenden ein, für ein solches sei von Industrievertretern bislang kein Bedarf vorgetragen worden, die Möglichkeiten zum echten handelsrechtlichen Formwechsel reichten aus³⁹. Ferner führe eine erweitertes Optionsmodell nicht zur Vereinfachung, sondern im Gegenteil zu einer weiteren Komplexitätserhöhung⁴⁰. Statt neue Optionen zu eröffnen, sei es vorzuzugswürdig, den § 34a EStG nachzujustieren. Schließlich sei eine „Besteuerung nach Wahl“ auch unter dem Blickwinkel des Art. 3 Abs. 1 GG problematisch⁴¹.

Keiner dieser Einwände überzeugt mich. Dass ein Optionsmodell nicht ganz oben auf den Wunschzetteln der Industrie steht, ist kein Beleg für fehlenden Bedarf. Dieser misst sich nicht allein an den Wünschen der Steuerpflichtigen, sondern auch am Prinzip der systematischen Stimmigkeit der Steuerrechtsordnung. Der systematische Bedarf für das von uns vorgeschlagene Check-the-box-Verfahren ergibt sich daraus, dass der Dualismus der Unternehmensbesteuerung, so wie er ist, nicht bleiben kann (keines-

39 So *I. van Lishaut*, FR 2024, 825; auch *M. Wünnemann*, Reformbedarf Unternehmensteuern – Perspektive der Wirtschaft, DBI468449 (2024) („hierfür in der Praxis bisher kein Bedarf bestand“).

40 Vgl. *I. van Lishaut*, FR 2024, 825 („damit einhergehende[n] zusätzliche[n] bürokratische[n] Lasten“); auch *Wünnemann*, DBI468449, M8 („auch Bedenken hinsichtlich neuer Komplexität“).

41 *J. Hennrichs*, StuW 2002, 201 (210): „die Strukturen des Steuerrechts [sollten] aus sich selbst heraus (und nicht erst über Optionen) sachgerecht sein [...]. Steuerrecht ist Eingriffsrecht. Wahlrechte bei der Besteuerung sind steuersystematisch unbefriedigend und verfassungsrechtlich fragwürdig“; krit. gegenüber Wahlrechten ebenso *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 128, *D. Birk*, „Besteuerung nach Wahl“ als verfassungsrechtliches Problem, NJW 1984, 1325 (1326) sowie *J. Hey*, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, DStJG 24 (2001), 155 (216).

falls für die GmbH & Co.; s.o.). Wenn andererseits zwingende Einheitslösungen ebenfalls nicht überzeugen (weil es, wie ausgeführt, kein klares, eindeutig überlegenes Referenzmodell für eine einheitliche Unternehmensbesteuerung gibt), dann ist eine erweiterte Optionen eine tragfähige und auch international immer weiter anerkannte „*second-best*“-Lösung, um dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung zumindest für die Praxis die Schärfe zu nehmen.

Für eine *wechselseitige* Option (also nicht nur für Personengesellschaften gem. § 1a KStG hin zur Körperschaftbesteuerung, sondern auch umgekehrt für geschlossene Kapitalgesellschaften hin zur transparenten Besteuerung) können zudem gleichheitsrechtliche Gründe angeführt werden. Es erscheint im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG nämlich nicht unproblematisch, die Option zum einfachen Wechsel des Subsystems der Ertragsbesteuerung wie im geltenden Recht nur in eine Richtung vorzusehen („Einbahnstraße“).

Dass Optionen die Dinge nicht vereinfachen, sondern zusätzliche Komplexitäten schaffen, ist richtig. Indes: unser Vorschlag zielt insoweit (anders als unsere Vorschläge zur Reform der Mitunternehmerbesteuerung) auch nicht in erster Linie auf Vereinfachung, sondern auf eine systemorientierte Modernisierung der Unternehmensbesteuerung, insbes. auf die verfassungsgemäße Ausformung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung.

Der Hinweis auf die Möglichkeit der echten Umwandlung verfängt ebenfalls nicht. Echte Umwandlungen sind aus nicht-steuerlichen Gründen oft nicht gewollt. Eben deshalb verfällt die Gestaltungspraxis auf teure und komplexe Mischkonstruktionen wie die GmbH & Co. Das Steuerrecht sollte aber entscheidungsneutral sein und nicht Anreize für wirtschaftlich unsinnige Doppelkonstruktionen oder Umwandlungen setzen.

Zu § 34a EStG schließlich ist zu erwidern: Nachjustierungen bei dieser Vorschrift beheben das Problem nicht. Die Vorschrift betrifft allein Ungleichheiten bei der Thesaurierungsbesteuerung. Die Legitimationsprobleme des Dualismus der Unternehmensbesteuerung liegen aber tiefer und breiter, weil die Besteuerungsregime insgesamt schwer zu rechtfertigende Ungleichheiten aufweisen. Es geht auch z.B. um Unterschiede bei den Leistungsvergütungen, bei Pensionsrückstellungen, bei Umstrukturierungen gem. § 6 Abs. 5 EStG u.v.a.m.

4.3 Einwände gegen die Vorschläge zur Vereinfachung der Mitunternehmerbesteuerung

Gegen die Vorschläge zur Vereinfachung der Mitunternehmerbesteuerung wird vereinzelt eingewandt, unser Vorschlag tausche nur eine Komplexität (Sonderbetriebsvermögen) durch eine andere (vGA) aus; unterm Strich bewirke das keine Vereinfachung⁴². Zudem würden im Bereich des Privatvermögens neue Komplexitäten geschaffen, wenn das bisherige Sonderbetriebsvermögen künftig verstricktes Privatvermögen wäre.

Auch das überzeugt mich nicht. Richtig ist zwar, dass sich bei rechtsfähigen Gesellschaften stets das Problem der verdeckten Vermögensverlagerungen stellt. Das ist auch gesellschaftsrechtlich so, und zwar bei allen rechtsfähigen Gesellschaften, auch bei den Personengesellschaften. Aber: Erstens muss ein solches System nicht so komplex sein, wie es derzeit steuerlich gehandhabt wird. Die Komplexität der gegenwärtigen vGA-„Dogmatik“ beruht nicht auf der schlanken gesetzlichen Regelung, sondern auf überkomplexen Judikaten und Verwaltungserlassen. Es handelt sich um „Experten-gemachte“ Komplexität, die zudem noch sehr ungleich wirkt, weil sie praktisch allein die mittelständischen Unternehmen betrifft. Zweitens wiegt die „eingetauschte“ Komplexität der vGA-Problematik die der Sondervergütungen und des Sonderbetriebsvermögens nicht auf. Die Mitunternehmerbesteuerung wäre nach dem von uns vorgeschlagenen Modell trotz vGA-Thematik deutlich einfacher als sie derzeit ist.

Was die Komplexität des künftig verstrickten Privatvermögens angeht, so wäre diese keinesfalls höher als bislang beim Sonderbetriebsvermögen. Dafür fielen viele Zweifelsfragen und Fallstricke bei Umstrukturierungen des betrieblichen Bereichs und bei Nachfolgeplanungen weg.

5 Fazit

Der tradierte Dualismus der Unternehmensbesteuerung kann nicht so bleiben, wie er ist, keinesfalls für die GmbH & Co. Insoweit besteht eine legislative „Baustelle“, deren Dringlichkeit das MoPeG nochmals deutlich vor Augen geführt hat.

42 Vgl. *I. van Lishaut*, FR 2024, 825 (828); zurückhaltend gegenüber der Erweiterung des Anwendungsbereichs der vGA auch *B. Binnewies/ T. Walter*, Abschlussbericht zur vereinfachten Unternehmensteuer - Sinnvolle Vorschläge zur laufenden Besteuerung von Unternehmen?, AG 2024, 617 (619: „ob nicht Pest durch Cholera ersetzt wird“).

Der Gesetzgeber sollte diesen Umstand sowie den sich verschärfenden internationalen Wettbewerb um Investitionsbedingungen zum Anlass nehmen, das deutsche Unternehmenssteuerrecht grundlegend zu modernisieren. Denn das Steuerrecht setzt wichtige Rahmenbedingungen für die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Wirtschaftsraums. Hier sind mutige Reformen nötig, ein „klein-klein“ wird nicht genügen. Die Politik ist gefordert⁴³.

Dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung könnte für die Praxis weitgehend die Schärfe genommen werden, wenn der Gesetzgeber auch eine umgekehrte Option für geschlossene Kapitalgesellschaften hin zur transparenten Besteuerung eröffnen würde. Rechtsfähige, nicht börsen-notierte Gesellschaften sollten frei zwischen der transparenten Besteuerung und der Körperschaftsteuer entscheiden können (Check-the-box-Verfahren), ohne dafür ihre gesellschaftsrechtliche Struktur und Organisationsverfassung ändern zu müssen. Wenn eine GmbH zur transparenten Besteuerung optieren könnte, würde zugleich die hybride Mischform der GmbH & Co. jedenfalls aus steuerlicher Sicht entbehrlich.

Zudem sollte das geltende System der Mitunternehmerbesteuerung grundlegend modernisiert und vereinfacht werden. In Anlehnung an das gesellschaftsrechtliche Modell sollte auch für die transparente Besteuerung der Gewinnanteile der Gesellschafter einer Personengesellschaft eine einstufige Gewinnermittlung genügen, also eine Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft, der sodann anteilig den Gesellschaftern zugerechnet wird. Dabei sollten Rechtsbeziehungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschaftern zu *at arm's length*-Bedingungen (also bis zur Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung) steuerlich ebenso anerkannt werden wie im Gesellschaftsrecht. Die derzeit notwendige besondere steuerliche Abrechnung der sog. Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben, der Wertveränderungen des sog. Sonderbetriebsvermögens sowie die Notwendigkeit von steuerlichen Sonderbilanzen wären danach entbehrlich. Das würde die Mitunternehmerbesteuerung sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung signifikant vereinfachen.

43 W. Schön, DB1468680 (2024); M. Wünnemann, DB1468449 (2024); U. Prinz, DB1466497 (2024).