

## F. Exkurs ausgewählte Fälle bei Wegzug optierter Personengesellschaften

Die vorherigen Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf den Wegzug deutscher Kapitalgesellschaften (AG, GmbH und europäische Gesellschaften). Eine nach § 1a KStG optierte Personengesellschaft wird zwar bei der Beurteilung der inländischen Steuerpflicht den Kapitalgesellschaften gleichgestellt, bleibt jedoch zivilrechtlich weiterhin eine Personengesellschaft.<sup>428</sup> Für den Wegzug einer optierten Personengesellschaft nach § 1a KStG wird unterstellt, dass vor dem Wegzug der Antrag nach § 1a Abs. 1 S. 1 KStG wirksam gestellt wurde und ein fiktiver Formwechsel zu Buchwerten für sämtliche Mitunternehmeranteile stattgefunden hat. Die Ausführungen beschränken sich auf gewerblich tätige, im Handelsregister eingetragene Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) mit Maßgabe folgender Randbedingungen:

Aufgrund gesetzlicher Fiktion unterliegen die Optionsgesellschaft und ihre Anteilseigner als eigenständige Steuersubjekte dem Trennungsprinzip.<sup>429</sup> Der wirksam ausgeübte Buchwertantrag hat eine siebenjährige Behaltefrist zur Folge, mit dem Ergebnis, dass eine vorherige Rückoption oder etwaige Anteilsverkäufe zur Verletzung der Behaltensfrist und zur rückwirkenden Besteuerung gemäß § 1a Abs. 4 S. 4 KStG führen.<sup>430</sup> Ein nachlaufender zivilrechtlicher Formwechsel einer Optionsgesellschaft in eine zivilrechtliche Kapitalgesellschaft gilt gemäß § 1a Abs. 4 S. 7 KStG steuerrechtlich als homogener Formwechsel und löst ertrag-

428 Vgl. *Mundfortz*, in Frotzcher/Drüen, KStG, § 1a Rn. 1.

429 Vgl. *Wacker/Krüger/u. a.*, DStR-Beih 2021, S. 3 (S. 8).

430 Vgl. *Lüdicke/Eiling*, BB 2021, S. 1439 (S. 1442).

steuerlich keine Besteuerungsfolgen aus. Er stellt keine Rückoption nach § 1a Abs. 4 S. 4 KStG dar und löst keine Sperrfristen nach § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG aus.<sup>431</sup>

Zivilrechtlich behält die optierende Personengesellschaft ihr Rechtsstatut bei. Sämtliche gesellschaftsrechtlichen Vorgaben bestehen auch nach der wirksam ausgeübten Option fort.<sup>432</sup> Bei einem Wegzug sind die sich ergebenden Änderungen hinsichtlich des seit dem 01.01.2024 anzuwendenden MoPeG<sup>433</sup> zu berücksichtigen. Eine registrierte Personengesellschaft hat ein Sitzwahlrecht für einen vertraglich geregelten Sitz<sup>434</sup> und darüber hinaus einen abweichenden Verwaltungssitz als Ort der Geschäftsleitung.<sup>435</sup> Der Satzungs- bzw. Vertragssitz muss weiterhin im Inland liegen.<sup>436</sup> Ein Wegzug durch isolierte Verlegung des Sitzungssitzes bleibt somit auch Personenhandelsgesellschaften verwehrt. Der Wegzug einer Personengesellschaft aus Deutschland durch Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland erscheint, wenn im Inland ein gesellschaftsvertraglich vereinbarter Sitz verbleibt, zumindest möglich.<sup>437</sup> Durch die Neufassung von § 706 BGB, der gemäß § 105 Abs. 2 HGB auch auf Personenhandelsgesellschaften anzuwenden ist, können Personengesellschaften ihren Verwaltungssitz wirksam ins Ausland verlegen. Erfolgt die Verlegung in einen EU/EWR-Staat, ist der Zuzugsstaat aufgrund der Niederlassungsfreiheit zur zivilrechtlichen Anerkennung verpflichtet.<sup>438</sup> Bei Wegzug in einen Drittstaat gelten die Ausführungen zur Gründungstheorie sinngemäß.<sup>439</sup> Ein identitätswahrender grenzüberschreitender Formwechsel für Personengesellschaften wird nicht im UmwG geregelt. Für einen Wegzug in Form einer gleichzeitigen Verlegung von Verwaltungs- und

---

431 Vgl. *Wacker/Krüger/u. a.*, DStR-Beih 2021, S. 3 (S. 18).

432 BMF v. 10.11.2021, IV C 2, S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, S. 2212, Tz. 49.

433 Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechts-modernisierungsgesetz – MoPeG) v. 10.08.2021, BGBl. I 2021, S. 3436.

434 Sog. Vertragssitz als rechtlicher Sitz für die Zuständigkeit des deutschen Registergerichts.

435 Vgl. *Preuß*, in *Oetker*, HGB, § 8 Rn. 68.

436 Vgl. *Roth*, in *Hopt*, HGB, vor § 105 Rn. 29.

437 Vgl. *Gesell*, in *Prinz/Desens*, S. 105 Rn. 2.52.

438 Vgl. *Desens*, in *Prinz/Desens*, S.1301 Rn. 20.5.

439 Vgl. Abschnitt B. II. 3.

Satzungssitz einer Personenhandelsgesellschaft wäre nur eine Umwandlung nach Maßgabe der EuGH-Rechtsprechung unter Berücksichtigung der Art. 49, 54 AEUV denkbar, was mit Rechtsunsicherheiten verbunden ist,<sup>440</sup> insbesondere weil die Mobilitätsrichtlinie ausschließlich für Kapitalgesellschaften gilt.<sup>441</sup> Im Rahmen dieser Masterarbeit wird steuerrechtlich nur die Verlegung des Verwaltungssitzes untersucht.

Das Wahlrecht nach § 1a KStG ist nicht auf Gesellschaften mit Sitz im Inland beschränkt. Eine Option ist gemäß § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG jedoch nicht möglich, wenn Gesellschaften im Geschäftsleitungsstaat (Wegzugsstaat) nicht der intransparenten Besteuerung wie Kapitalgesellschaften unterliegen.<sup>442</sup> Daraus folgt, dass die Personenhandelsgesellschaft im Zuzugsstaat entweder generell als Körperschaftsteuersubjekt behandelt wird oder aufgrund eines steuerrechtlichen Wahlrechts im Zuzugsstaat zur Körperschaftsteuer optieren kann.<sup>443</sup> Durch die Regelung werden Qualifikationskonflikte vermieden. Erfüllt eine deutsche Personenhandelsgesellschaft mit Geschäftsleitung im Ausland die Voraussetzungen für die Option nach § 1a KStG, ist eine wirksame Option unter denselben Bedingungen möglich, die für eine Inlandsoption gelten.<sup>444</sup> Ein Wegzug kann durch Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer optierten Personengesellschaft immer dann erfolgen, wenn eine Option unter Berücksichtigung von § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG möglich wäre.

§ 1a Abs. 1 S. 1 KStG setzt die optierte Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich und ermöglicht die Berücksichtigung aller KStG-Regelungen, die für Kapitalgesellschaften gelten.<sup>445</sup> Für die steuerrechtliche Beurteilung des Wegzugs ist § 12 Abs. 1 KStG zu berücksichtigen. Grundsätzlich ist bei der Beurteilung des Wegzugs von Personengesellschaften zu beachten, dass diese nicht abkommensberechtigt sind, da sie keine Gesellschaften iSv Art. 3 Abs. 1 Buchst. b) OECD-MA darstellen. Behandelt der Ansässigkeitsstaat die Gesellschaft als Steuersubjekt, so gilt

---

440 Vgl. *Heckschen/Knaier*, GmbHR 2022, S. 613 (S. 622), Rn. 59.

441 Vgl. *Heckschen*, GWR 2020, S. 449 (S. 453).

442 Vgl. *Sternner*, in *Prinz/Desens*, S.1268 Rn. 19.10.

443 Vgl. *Desens*, in *Prinz/Desens*, S.1309 Rn. 20.25.

444 Vgl. *ders.*, S.1311 Rn. 20.30.

445 Vgl. *Mundfortz*, in *Frotscher/Drüen*, KStG, § 1a Rn. 1.

die Personengesellschaft nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA als eine ansässige Person, der die Abkommensberechtigung nach Art. 1 OECD-MA gewährt wird.<sup>446</sup> Aus der Anerkennung der DBA-Berechtigung durch Deutschland, kann jedoch keine Anerkennung durch den Zuzugsstaat abgeleitet werden. Die DBA-Berechtigung des Zuzugsstaates ergibt sich in diesem Fall aus § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG, der die wirksame Option auf Staaten beschränkt, die die optierte Gesellschaft intransparent besteuern.<sup>447</sup> Es ist auch abkommensrechtlich auf die Personengesellschaft und nicht auf den einzelnen Mitunternehmer abzustellen. Daraus lässt sich ableiten, dass innerhalb des Optionszeitraums ein Wegzug in einen EU/EWR-Staat, der die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG erfüllt, möglich ist. Unter Berücksichtigung der Ausführungen unter Abschnitt C und D kommt es zur Entstrickungsbesteuerung gemäß § 12 Abs. 1 KStG, mit der Möglichkeit, den Entstrickungsgewinn nach § 4g EStG auf fünf Jahre zu verteilen.<sup>448</sup> Die Anteile an der optierten Personengesellschaft werden wie Anteile an einer Kapitalgesellschaft beurteilt. Es gelten die Ausführungen<sup>449</sup> für die Anteilseigner sinngemäß.

Erfolgt der Wegzug in einen Staat, der die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG nicht erfüllt, hat dies die zwangsweise Beendigung der Option zur Folge.<sup>450</sup> Bei Drittstaatenfällen sind die Ausführungen in Abschnitt E zu berücksichtigen.

---

446 Vgl. *Wacker/Krüger/u. a.*, DStR-Beih 2021, S. 3 (S. 38).

447 Vgl. *Desens*, in *Prinz/Desens*, S.1351 Rn. 20.96.

448 Vgl. *ders.* Rn. 20.121.

449 Vgl. Abschnitt D. III.

450 Vgl. *Desens*, in *Prinz/Desens*, S.1364 Rn. 20.124.