Vorschläge zur Reform der Mitunternehmerbesteuerung – Erweiterung und Vereinfachung

Prof. Dr. Erik Röder, Universität Mannheim

Stuttgarter Steuerkongress 2024
18. Oktober 2024

Gliederung

I. Bedeutung der Mitunternehmerbesteuerung

II. Reformbedarf bei der Mitunternehmerbesteuerung

III. Vorschläge der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“

1. Option zur Mitunternehmerbesteuerung für geschlossene Kapitalgesellschaften
2. Steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen
3. Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens
4. Abschaffung von gewerblicher Infektion und gewerblicher Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG)
5. Erweiterung der Möglichkeit zur steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 5 EStG)
6. Neuausrichtung der Verlustzurechnungsbeschränkung bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG)

IV. Ausblick

Bedeutung der Mitunternehmerbesteuerung

Umsatzsteuerpflichtige	Anzahl in 1.000	in %	Umsatz in 1.000.000.000 EUR	in %
Einzelunternehmen	1.926	64 %	622	10 %
Personengesellschaften	415	14 %	1.558	24 %
Davon GmbH & Co. KG	**147**	**5 %**	**1.156**	**18 %**
Kapitalgesellschaften	604	20 %	3.734	57 %
Davon GmbH	**552**	**18 %**	**2.627**	**40 %**
Sonstige	80	2 %	588	9 %
Insgesamt	3.025	100 %	6.503	100 %

Jahr: 2020

Quelle: Destatis, Umsatzsteuerstatistik.

Reformbedarf bei der Mitunternehmerbesteuerung

Verfassungsrechtliche Zweifel an der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften:

Rechtslage seit Inkrafttreten des MoPeG am 1.1.2024:

§ 705 Abs. 2 BGB
Die Gesellschaft kann […] selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll (rechtsfähige Gesellschaft), […].

§ 713 BGB
Die Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten sind Vermögen der Gesellschaft.

BGH, 29.1.2001, II ZR 331/00:
„Die (Außen-) Gesellschaft bürgerlichen Rechts besitzt Rechtsfähigkeit, soweit sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet.“

Reformbedarf bei der Mitunternehmerbesteuerung

Verfassungsrechtliche Zweifel an der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften:

Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum, StuW 2023, 30 ff.:
„Die fundamentale Unterscheidung zwischen der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften und der getrennten Besteuerung personalistisch strukturierter Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter lässt sich weder mit den gesellschaftsrechtlichen noch mit den rechtstatsächlichen Gegebenheiten mehr rechtfertigen."

Prof. Dr. Ulrich Palm, Universität Hohenheim, DStJG 46 (2024), 49 ff.
„Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung stellt eine strukturelle Ungleichheit zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften her. Da es hierfür keinen sachlichen Grund gibt, lässt er sich in seiner bestehenden Form vor Art. 3 Abs. 1 GG nicht rechtfertigen."

Reformbedarf bei der Mitunternehmerbesteuerung

Verfassungsrechtliche Zweifel an der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften

BVerfG, 21.6.2006, 2 BvL 2/99:
„Das Steuerrecht nimmt […] bei der Bestimmung verschiedener Zurechnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich bedenkenfrei die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, nach der bei Personengesellschaften das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern zugerechnet wird […], während das Vermögen der Kapitalgesellschaften gegenüber dem Vermögen ihrer Gesellschafter grundsätzlich selbständig ist.“

BVerfG, 29.3.2017, 2 BvL 6/11:
„Mit dem eigenständigen steuerlichen Zugriff auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft nimmt das Steuerrecht die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, die das Gesellschaftsvermögen einer Kapitalgesellschaft von dem Vermögen ihrer Gesellschafter trennt […]. Bei der Personengesellschaft ordnet dagegen das Zivilrecht […] das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern als gemeinschaftliches Vermögen zu […].“

§ 713 BGB
Die Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten sind Vermögen der Gesellschaft.

Reformbedarf bei der Mitunternehmerbesteuerung

Komplexität der Mitunternehmerbesteuerung führt zu:

- ⇨ Fehler- und Streitanfälligkeit
- ⇨ Beratungs- und Gestaltungsbedarf
- ⇨ „Dummensteuereffekte“

Problembereiche (Auswahl):

- ⇨ Sonderbetriebsvermögen
- ⇨ Gewerbliche Infektion (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) und gewerbliche Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)
- ⇨ Keine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften (§ 6 Abs. 5 EStG)
- ⇨ Anforderungen an eine Verlustzurechnung gemäß § 15a EStG

Option zur Mitunternehmerbesteuerung für geschlossene Kapitalgesellschaften

Anwendungsbereich der Option:

- ⇨ GmbHs
- ⇨ Nicht börsennotierte AGs
- ⇨ Nicht börsennotierte KGaAs

Ausgestaltung:

- ⇨ Fiktiver Formwechsel

Vorteile:

- ⇨ Beseitigung der verfassungsrechtlichen Zweifel an der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften
- ⇨ Herstellung von Rechtsformneutralität

Option zur Mitunternehmerbesteuerung für geschlossene Kapitalgesellschaften

Dualismus der Unternehmensbesteuerung ist eine praktische Notwendigkeit:

- ⇨ Für kleine Einzelunternehmen ist intransparente Besteuerung unangemessen
- ⇨ Für börsennotierte Kapitalgesellschaften ist transparente Besteuerung unpraktikabel

Grenze zwischen transparenter und intransparenter Besteuerung kann unterschiedlich gezogen werden:

- ⇨ UK: pragmatisch
- ⇨ Belgien: Rechtspersönlichkeit
- ⇨ Frankreich: Haftungsbeschränkung; zusätzlich Wahlmöglichkeiten
- ⇨ USA: Weitgehende Freigabe des anwendbaren Besteuerungsregimes durch Wahlrechte („Check-the-Box“)

Option zur Mitunternehmerbesteuerung für geschlossene Kapitalgesellschaften

Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum, StuW 2023, 30 ff.:
„[Es ist]konsequent, Außen-Personengesellschaften de lege ferenda generell (und nicht nur im Falle einer Option) in die Körperschaftsteuer einzubeziehen."

Prof. Dr. Ulrich Palm, Universität Hohenheim, DStJG 46 (2024), 49 ff.
„[Ich meine], dass man einfach auf die unbeschränkte gesellschaftsrechtliche Haftung als entscheidendes Kriterium abstellen könnte."

Nachteile einer zwingenden Verknüpfung von Körperschaftbesteuerung und Rechtsfähigkeit bzw. Haftung:

⇨ Weite Teile des deutschen Mittelstands müssten das Besteuerungsregime wechseln

⇨ Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung würde verschärft

Option zur Mitunternehmerbesteuerung für geschlossene Kapitalgesellschaften

Ausräumung verfassungsrechtlicher Zweifel am Dualismus der Unternehmensbesteuerung durch Optionsrechte:

⇨ Ausreichend zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung ist ein (besonderer) sachlicher Grund:
→ Notwendigkeit einer Grenzziehung zwischen transparenter und intransparenter Besteuerung plus Optionsrechte

⇨ Anforderungen an Rechtsfertigung sind umso geringer, je leichter nachteilige Folgen vermieden werden können:
→ Personengesellschaften: Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG), falls transparente Besteuerung unerwünscht
→ Kapitalgesellschaften: Option zur Mitunternehmerbesteuerung, falls intransparente Besteuerung unerwünscht

Option zur Mitunternehmerbesteuerung für geschlossene Kapitalgesellschaften

Herstellung von Rechtsformneutralität durch Optionsrechte:

- ⇨ Aufhebung der zwingenden Verknüpfung von Rechtsform und Besteuerungsregime
- ⇨ Dadurch kein rein steuerlicher Bedarf mehr für die GmbH & Co. KG
- ⇨ Kombination von Kapitalgesellschaft mit transparenter Besteuerung attraktiv für Start-Ups (Anlaufverluste)

Steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen

Konzept:

⇨ Wechsel vom Leitbild des Einzelunternehmens zum Leitbild der Kapitalgesellschaft

Umsetzung:

⇨ Streichung von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG

Folge:

⇨ Ebene der Gesellschaft:
→ Abzugsfähigkeit von Leistungsentgelten als Betriebsausgaben (bis zur Grenze des Fremdvergleichs)

⇨ Ebene des Gesellschafters:
→ Keine zwingende Umqualifikation von angemessenen Leistungsentgelten in Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen

Vorteile:

- ⇨ Verringert rechtsformabhängige Besteuerungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften
- ⇨ Verhindert Besteuerungskonflikte bei grenzüberschreitenden Sachverhalten
- ⇨ Ermöglicht Verzicht auf das „Rechtsinstitut“ des Sonderbetriebsvermögens

Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens

Vorteile = Nachteile des Sonderbetriebsvermögens:

⇨ Vereinfachung der Mitunternehmerbesteuerung

⇨ Verringerung des Beratungs- und Gestaltungsbedarf

⇨ Kein „Dummensteuereffekt“ mehr

Konkrete Erleichterungen für Unternehmen:

⇨ Keine unbeabsichtigte Entstrickung bzw. Verstrickung von Wirtschaftsgütern

⇨ Erleichterung von Umstrukturierungen

⇨ Erleichterung der Option
→ zur Körperschaftsbesteuerung gemäß § 1a KStG
→ zur Mitunternehmerbesteuerung (Vorschlag der Expertenkommission)

Anerkennung von Leistungsbeziehungen/Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens

Mögliche Einwände:

⇨ Neue Verwerfung im Verhältnis zu Einzelunternehmen durch Gleichstellung von Personen- und Kapitalgesellschaften?
→ Contra: Mangels Leistungsbeziehungen bei Einzelunternehmen keine Ungleichbehandlung

⇨ Besteuerungslücke wegen fehlender Steuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen bei Wirtschaftsgütern im Privatvermögen?
→ Vorschlag: Generelle Steuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen bei Nutzung für unternehmerische Zwecke
→ Zusätzlicher Vorteil: Ermöglicht Verzicht auf „Rechtsinstitut“ der Betriebsaufspaltung

⇨ Schmälerung des Gewerbesteueraufkommens?
→ Siehe Vorschläge der Kommission zur Reform der Gewerbesteuer

⇨ Keine Vereinfachung wegen Notwendigkeit eines Fremdvergleichs?
→ Contra: Per Saldo deutlicher Vereinfachungseffekt

Abschaffung von gewerblicher Infektion und gewerblicher Prägung

Gewerbliche Infektion (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)

- ⇨ Fallstrick für Steuerpflichtige („Dummensteuereffekt“)
- ⇨ Vereinfachung der Gewinnermittlung rechtfertigt keine „Zwangsbeglückung“ der Steuerpflichtigen
- ⇨ Vorschlag: Wahlrecht für Steuerpflichtige statt zwingender gewerblicher Infektion

Gewerbliche Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)

- ⇨ Fallstrick für schlecht beratene Steuerpflichtige („Dummensteuereffekt“)
- ⇨ Faktisches Optionsrecht und wichtiges Gestaltungsinstrument für gut beratene Steuerpflichtige
- ⇨ Mit Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens entfällt praktisches Bedürfnis für gewerbliche Prägung als Gestaltungsinstrument
- ⇨ Vorschlag: Ersatzlose Streichung der gewerblichen Prägung

Erweiterung der Möglichkeit zur steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern

Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 EStG

§ 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG: Übertragungen von Wirtschaftsgütern <u>ohne</u> Überspringen stiller Reserven

Bislang nicht geregelt:

- ⇨ Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften
- ⇨ Verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG (BVerfG, 2 BvL 8/13)
- ⇨ RegE JStG 2024: Ergänzung von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG um: *„4. unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer.“*

§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG: Übertragungen von Wirtschaftsgütern <u>mit</u> Überspringen stiller Reserven

Weiterhin nicht geregelt:

- ⇨ Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen (teilweise) personen-, **nicht** aber beteiligungsidentischen Personengesellschaften

Erweiterung der Möglichkeit zur steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern

Änderungsvorschläge zu § 6 Abs. 5 EStG:

⇨ Steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Vorliegen eines „Business Purpose“:
→ Nutzung des übertragenen Wirtschaftsguts im Geschäftsbetrieb des Erwerbers

⇨ Bei Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens:
→ Begünstigung von Übertragungen zwischen Betriebsvermögen und steuerverstricktem Privatvermögen
→ Feststellung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung für Zuordnung zur richtigen Einkunftsart bei Veräußerung

⇨ Ersetzung der zwingenden Buchwertverknüpfung durch ein Bewertungswahlrecht:
→ Vorbild Umwandlungssteuerecht: Buchwert, gemeiner Wert oder Zwischenwert
→ Auch bei § 6 Abs. 3 EStG

Neuausrichtung der Verlustzurechnungsbeschränkung bei beschränkter Haftung

Regelungskonzept von § 15a EStG:

⇨ Verlustzurechnung nur bei gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung

Wertungswidersprüche:

⇨ Bei Einlagen in ein bereits negatives Kapitalkonto nur Zurechnung von zeitgleich entstehenden Verlusten

⇨ Bei Kommanditisten auch Berücksichtigung bestimmter – aber nicht aller – Haftungsrisiken

Vorschläge der Kommission:

⇨ Verlustzurechnung bei Einlagen in ein negatives Kapitalkonto auch bei nicht gleichzeitiger Verlustentstehung
- → Zurechnung von verrechnungsbeschränkten Verlusten aus vergangenen Veranlagungszeiträumen
- → Zurechnung von zukünftig neu entstehenden Verlusten

⇨ Keine Berücksichtigung von Haftungsrisiken

Vorschläge zur Reform der Mitunternehmerbesteuerung – Erweiterung und Vereinfachung

Prof. Dr. Erik Röder, Universität Mannheim

Stuttgarter Steuerkongress 2024
18. Oktober 2024