

Lars Walter

Die optierende Personengesellschaft nach § 1a KStG als Organgesellschaft in der ertragsteuerlichen Organschaft

Untersuchung *de lege lata* und Ausblick *de lege ferenda*



Cuvillier Verlag Göttingen
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag

Die optierende Personengesellschaft nach
§ 1a KStG als Organgesellschaft in der
ertragsteuerlichen Organschaft

Dissertation zur Erlangung des Grades eines Doktors des Rechts bei
der Bucerius Law School in Hamburg

Die optierende Personengesellschaft nach
§ 1a KStG als Organgesellschaft in der
ertragsteuerlichen Organschaft

Untersuchung *de lege lata* und Ausblick *de lege ferenda*.

Vorgelegt von Lars Walter

Impressum

Titel des Werkes: Die optierende Personengesellschaft nach § 1a KStG als Organgesellschaft in der ertragsteuerlichen Organschaft

Autor: Lars Walter

Cuvillier Verlag GmbH Nonnenstieg 8 37075 Göttingen

Telefon: 0049-551-547240

Webseite: www.cuvillier.de **E-Mail:** info@cuvillier.de

Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

1. Auflage, Göttingen. 2025

Zugl.: Bucerius Law School, Univ., Diss., 2025

© Cuvillier Verlag GmbH, Göttingen Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz (CC BY 4.0). <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>. Sie können das Material frei weiterverbreiten und bearbeiten, auch für kommerzielle Zwecke, sofern Sie die Quelle ordnungsgemäß angeben. Sie müssen außerdem einen Link zur Lizenz angeben und auf Änderungen hinweisen. Alle Rechte an Inhalten, die nicht unter diese Lizenz fallen, bleiben vorbehalten.

Gedruckt auf umweltfreundlichem, säurefreiem Papier aus nachhaltiger Forstwirtschaft.

ISBN 978-3-68952-364-0

eISBN 978-3-68952-365-7

ORCID 0009-0007-2987-4069

Für Arno und Wolfgang

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2025 von der Bucerius Law School, Hamburg, als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand am 7. Oktober 2025 statt. Die Arbeit wurde im Dezember 2024 fertiggestellt. Literatur und Rechtsprechung wurden bis zu diesem Zeitpunkt umfassend berücksichtigt.

Mein besonderer Dank gilt meiner Betreuerin, Frau Prof. Dr. Birgit Weitemeyer. Durch den universitären Schwerpunktbereich bei ihr hat sie mich nachhaltig für das Steuerrecht begeistern können. Im Anschluss an das Studium hat sie mein Forschungsvorhaben sofort unterstützt und stand mir dabei von den ersten Schritten bis zur Abgabe mit ihrem Rat zur Seite. Ich bin ihr für die ausgezeichnete Betreuung sehr dankbar.

Ebenso bedanke ich mich bei Herrn Prof. Dr. Götz T. Wiese für die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens. Bei Herrn Prof. Dr. Karsten Gaede bedanke ich mich für den Vorsitz der Prüfungskommission im Rahmen der mündlichen Prüfung. Darüber hinaus gilt mein Dank der Bucerius Law School als Institution und ihren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, die tagtäglich ein exzellentes Arbeits- und Lernumfeld schaffen.

Persönlich möchte ich mich bei meiner ganzen Familie und meinen Freunden bedanken: Allen voran danke ich meinen Eltern, die mich seit jeher in jeglicher Hinsicht unterstützen und fördern. Daneben möchte ich meiner Freundin für ihre allumfassende Unterstützung danken, auf die ich jederzeit zählen konnte. Meinen Freunden danke ich für den ständigen und bedingungslosen Rückhalt und die zahlreichen Gespräche über meine Promotion. Danken möchte ich ebenso meinen ehemaligen Kolleginnen und Kollegen bei Flick Gocke Schaumburg und am Zentrum für Juristisches Lernen an der Bucerius Law School, die mich an meinen forschungsfreien Arbeitstagen durch diese Zeit begleitet haben. Ich habe mich bewusst dagegen entschieden, Euch alle hier namentlich zu nennen, um keinen dieser gleichermaßen wertvollen Beiträge zu dieser Arbeit zu unterschlagen oder herauszuheben. Eine Ausnahme mache ich dennoch: Besonderer Dank gilt meiner Mutter, Marie und Sue, die diese Arbeit in mühevoller Arbeit korrekturgelesen haben.

Inhalt

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XXIV
1. Kapitel: Einleitung.....	1
A. Überblick	1
B. Diskussionsstand und Entwicklung.....	3
I. Vorab: Optierende Personengesellschaft als Organträgerin.....	3
II. Optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft	4
III. Historische Betrachtung von Personengesellschaften als Organgesellschaften	10
C. Praktischer Bedarf und Handlungsalternative	12
I. Optierende Personengesellschaft ohne Organschaft.....	12
II. Personengesellschaft ohne Option	13
III. Zwischenergebnis	15
D. Gegenstand der konkreten Untersuchung	16
E. Gang der Untersuchung und Ziel der Arbeit	17
2. Kapitel: Das Optionsmodell.....	19
A. Ausgangspunkt: Dualistische Unternehmensbesteuerung	19
I. Funktionsweise.....	20
II. Spannungsfelder der dualistischen Unternehmensbesteuerung.....	27
B. Entwicklung zum Optionsmodell nach § 1a KStG	32
I. § 32b EStG in der Fassung des ESt- und KSt-Änderungsgesetzes 1951	32
II. Unternebensteuerreform 2001: Brühler Empfehlungen und Entwurf des Steuersenkungsgesetzes 2000: § 4a KStG-E	33
III. Unternebensteuerreform 2008.....	35
IV. Einführung der Option zur Körperschaftsbesteuerung mit dem KöMoG	36

C.	§ 1a KStG im Einzelnen	39
I.	Voraussetzungen, § 1a Abs. 1 KStG.....	39
II.	Übergang zur Körperschaftsbesteuerung, § 1a Abs. 2 KStG	47
III.	Laufende Besteuerung, § 1a Abs. 3 KStG.....	59
IV.	Rückoption, § 1a Abs. 4 KStG.....	68
V.	Auswirkungen der Option außerhalb des Ertragsteuerrechts.....	73
D.	Würdigung des Optionsmodells	73
I.	Verhältnis von Gesellschafts- und Steuerrecht nach der Option	74
II.	Belastungsvergleich.....	77
III.	Praktischer Bedarf für eine Option trotz Möglichkeit der Umwandlung.....	78
IV.	Vor- und Nachteile der Option	81
V.	Zwischenstand	82
3. Kapitel:	Die ertragsteuerliche Organschaft.....	84
A.	System der Organschaft im Überblick	84
I.	Ausgangspunkt der Organschaft und Begriff des „Konzerns“	84
II.	Nebeneinander verschiedener Organschaften im deutschen Steuerrecht.....	85
III.	Entwicklung der ertragsteuerlichen Organschaft	87
B.	Voraussetzungen, §§ 14 ff. KStG und § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG	89
I.	Anwendungsbereich für Organträger und Organgesellschaften.....	90
II.	Finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG	92
III.	Abschluss und Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags.....	94
C.	Rechtsfolgen.....	105
I.	Körperschaftsteuerrecht, §§ 14 ff. KStG	106
II.	Gewerbesteuerrecht, §§ 2 Abs. 2 S. 2, 7a GewStG	111
D.	Organschaft in der Praxis	111
I.	Vorteile	112

II.	Nachteile	113
4. Kapitel:	Begründung der Organschaft zur optierenden Gesellschaft	115
A.	Bestandsaufnahme der gesetzlichen Grundlage und Prüfprogramm für die weitere Untersuchung	116
I.	Grundtatbestand, § 14 Abs. 1 S. 1 KStG	116
II.	Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs, § 17 Abs. 1 KStG	117
III.	Prüfprogramm gemäß § 17 Abs. 1 KStG	118
B.	Persönlicher Anwendungsbereich von § 17 Abs. 1 S. 1 KStG	118
I.	Wortlaut	119
II.	Systematik	122
III.	Historie	123
IV.	Telos	127
V.	Zwischenergebnis	129
C.	Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags mit der optierenden Gesellschaft.....	129
I.	Stufe 1: Gesellschaftsrechtliche Betrachtung	132
II.	Stufe 2: Steuerrechtliche Betrachtung	172
III.	Ergebnis	194
D.	Finanzielle Eingliederung der optierenden Gesellschaft	195
I.	Mehrheit der Stimmrechte	195
II.	Zuordnung der Organbeteiligung zu inländischer Betriebsstätte des Organträgers, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 KStG.....	198
E.	Fazit: Zulässigkeit der Organschaft mit einer optierenden Personengesellschaft	200
5. Kapitel:	Laufzeit der Organschaft zur optierenden Gesellschaft und zwischenzeitliche Rückoption.....	202
A.	Laufzeit von Option und Organschaft	202

I.	Tatsächliche Durchführung	202
II.	Abführung des ganzen Gewinns.....	202
III.	Begrenzung der Gewinnabführung auf den Betrag nach § 301 AktG.....	204
IV.	Verlustübernahme i.S.v. § 302 AktG.....	205
V.	Ausgleichszahlungen i.S.v. § 16 KStG.....	206
VI.	Zeitliche Dimension	211
VII.	Beendigung der Organschaft	211
B.	Beendigung der Option	211
I.	Durch Rückoption.....	212
II.	Durch Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft	215
6. Kapitel:	Folgerungen <i>de lege ferenda</i>	220
A.	„Kleine Lösungen“: Auf das Optionsmodell zugeschnittene Anpassungen.....	220
I.	Explizite Aufnahme der optierenden Gesellschaft in § 17 KStG.....	220
II.	Gewinnabführungsvertrag und Gesellschaftsrecht.....	221
III.	Konkretisierung der formellen Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag in § 17 Abs. 1 KStG.....	224
IV.	Vorherige Anzeige bzw. Genehmigung der Organschaft durch die Finanzverwaltung	224
B.	„Große Lösung“: Reform der ertragsteuerlichen Organschaft.....	225
C.	Bewertung	227
7. Kapitel:	Abschließende Thesen	229
Literaturverzeichnis		I

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XXIV
1. Kapitel: Einleitung.....	1
A. Überblick	1
B. Diskussionsstand und Entwicklung.....	3
I. Vorab: Optierende Personengesellschaft als Organträgerin.....	3
II. Optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft	4
III. Historische Betrachtung von Personengesellschaften als Organgesellschaften	10
C. Praktischer Bedarf und Handlungsalternative	12
I. Optierende Personengesellschaft ohne Organschaft.....	12
II. Personengesellschaft ohne Option	13
III. Zwischenergebnis	15
D. Gegenstand der konkreten Untersuchung	16
E. Gang der Untersuchung und Ziel der Arbeit	17
2. Kapitel: Das Optionsmodell.....	19
A. Ausgangspunkt: Dualistische Unternehmensbesteuerung	19
I. Funktionsweise.....	20
1. Mitunternehmerbesteuerung	20
a) Zweistufige Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft	20
b) Tarif beim steuerpflichtigen Mitunternehmer	24
aa) Progressiver Steuertarif, § 32a EStG.....	24
bb) Thesaurierungsbegünstigung, § 34a EStG	24
2. Besteuerung von Körperschaften	25
a) Gesellschaft.....	25

b)	Gesellschafter.....	26
II.	Spannungsfelder der dualistischen Unternehmensbesteuerung.....	27
1.	Belastungsvergleich	28
2.	Weitere Problemfelder der Mitunternehmerbesteuerung	29
a)	Sonderbetriebsvergütungen und Sonderbetriebsvermögen	29
b)	Thesaurierungsbegünstigung, § 34a EStG	30
B.	Entwicklung zum Optionsmodell nach § 1a KStG.....	32
I.	§ 32b EStG in der Fassung des ESt- und KSt-Änderungsgesetzes 1951	32
II.	Unternehmensteuerreform 2001: Brühler Empfehlungen und Entwurf des Steuersenkungsgesetzes 2000: § 4a KStG-E	33
III.	Unternehmensteuerreform 2008.....	35
IV.	Einführung der Option zur Körperschaftsbesteuerung mit dem KöMoG	36
C.	§ 1a KStG im Einzelnen.....	39
I.	Voraussetzungen, § 1a Abs. 1 KStG.....	39
1.	Anwendungsbereich	39
a)	Erfasste Gesellschaften, § 1a Abs. 1 S. 1 KStG	39
b)	Ausländische Gesellschaften	40
c)	Ausschluss für Investmentvehikel und Hybride, § 1a Abs. 1 S. 6 KStG.....	41
d)	Nicht in § 1a KStG aufgeführte unternehmerische Einheiten	41
2.	Antrag	43
a)	Antragstellung.....	43
aa)	Beschlussfassung in der Gesellschaft, § 1a Abs. 1 S. 1 Hs. 2 KStG und damit verbundene gesellschaftsrechtliche Fragestellungen	43
bb)	Rechtzeitige Antragstellung und vorgeschriebener Übertragungsweg, § 1a Abs. 1 S. 2 KStG	45
cc)	Adressat des Antrags, § 1a Abs. 1 S. 2-5 KStG	46
dd)	Kein Widerruf des Antrags möglich	46

b)	Zeitliche Bindung der Option.....	46
II.	Übergang zur Körperschaftsbesteuerung, § 1a Abs. 2 KStG	47
1.	Fiktiver Formwechsel, § 1a Abs. 2 S. 1 bis 3 KStG.....	47
a)	Ausgangspunkt.....	47
b)	Entsprechende Anwendung der §§ 1 und 25 UmwStG	48
aa)	Anwendungsbereich des UmwStG	49
bb)	Verweis des § 25 S. 1 UmwStG auf §§ 20 bis 23 UmwStG	50
(1)	Einbringungsvorgang i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG	51
(a)	Einbringungsgegenstand.....	51
(aa)	Sonderbetriebsvermögen.....	52
(bb)	Ergänzungsbilanzen.....	54
(b)	Gegen Gewährung neuer Anteile	54
(2)	Voraussetzungen für den Buchwertansatz nach S. 2.....	55
cc)	Zeitpunkt der fiktiven Einbringung, § 1a Abs. 2 S. 3 KStG.....	55
dd)	Umwandlungsteuerliche Rechtsfolgen: Steuerneutralität, Fußstapfentheorie und Sperrfristen	55
c)	Direkte steuerliche Folgewirkungen des fiktiven Formwechsels	57
aa)	Verlustvorträge	57
bb)	Laufende Sperrfristen	57
cc)	Nachversteuerung im Rahmen von § 34a EStG	58
2.	Ausweis eines steuerlichen Einlagekontos, § 1a Abs. 2 S. 4 KStG.....	59
III.	Laufende Besteuerung, § 1a Abs. 3 KStG.....	59
1.	Optierende Gesellschaft	59
a)	Körperschaftsteuerpflicht	60
b)	Befreiung von der Körperschaftsteuerpflicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	60

c) Gewinn- und Einkommensermittlung – Regelung des § 1a Abs. 3 S. 6 KStG	61
d) Gewerbesteuer.....	62
2. Gesellschafter der optierenden Gesellschaft	62
a) Neuer Charakter der Beteiligung, § 1a Abs. 3 S. 1 KStG.....	62
b) Umqualifizierung der bezogenen Einnahmen, § 1a Abs. 3 S. 2 KStG.....	63
c) Ausschluss der Regeln über die Mitunternehmerbesteuerung und Ausnahme, § 1a Abs. 3 S. 3 und 4 KStG	64
d) Ausschüttungszeitpunkt, § 1a Abs. 3 S. 5 KStG	65
3. Verfahrensrecht.....	65
a) Gesetzliche Vertreter der optierenden Gesellschaft, § 1a Abs. 2 S. 5 KStG.....	66
b) Lohnsteuer, § 1a Abs. 3 S. 7 KStG	66
4. Internationale Aspekte	66
IV. Rückoption, § 1a Abs. 4 KStG.....	68
1. Szenarien	68
a) Gewillkürte Rückoption, § 1a Abs. 4 S. 1 KStG	68
b) Zwingende Rückoption, § 1a Abs. 4 S. 4 bis 6 KStG	69
2. Steuerliche Konsequenzen der Rückoption	69
a) Rückkehr zum Transparenzprinzip	69
b) Insbesondere: Anwendung der §§ 3 ff. UmwStG, § 1a Abs. 4 S. 2 KStG	70
aa) Allgemein	70
bb) Wertansätze, Übernahmegergebnis und Vollausschüttungsfiktion, §§ 3 ff. UmwStG.....	70
c) Folgen bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters, § 1a Abs. 4 S. 5 und 6 KStG	71
d) Steuerliche Folgen der Rückoption	72
3. Zivilrechtliche Umwandlung in eine Körperschaft, § 1a Abs. 4 S. 7 KStG	72

V.	Auswirkungen der Option außerhalb des Ertragsteuerrechts	73
D.	Würdigung des Optionsmodells	73
I.	Verhältnis von Gesellschafts- und Steuerrecht nach der Option	74
II.	Belastungsvergleich.....	77
III.	Praktischer Bedarf für eine Option trotz Möglichkeit der Umwandlung.....	78
IV.	Vor- und Nachteile der Option	81
V.	Zwischenstand	82
3. Kapitel:	Die ertragsteuerliche Organschaft.....	84
A.	System der Organschaft im Überblick	84
I.	Ausgangspunkt der Organschaft und Begriff des „Konzerns“	84
1.	Ausgangspunkt der Organschaft.....	84
2.	Verbundene Unternehmen und die Begrifflichkeit „Konzern“	85
II.	Nebeneinander verschiedener Organschaften im deutschen Steuerrecht.....	85
1.	Ertragsteuerliche Organschaft.....	86
2.	Umsatzsteuerliche Organschaft.....	86
3.	Grunderwerbsteuerliche „Organschaft“.....	86
4.	Folgerungen für die Untersuchung.....	87
III.	Entwicklung der ertragsteuerlichen Organschaft	87
B.	Voraussetzungen, §§ 14 ff. KStG und § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG	89
I.	Anwendungsbereich für Organträger und Organgesellschaften.....	90
1.	Organträger	90
a)	Personen im Sinne des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG	90
b)	Weitere Voraussetzungen	90
2.	Organgesellschaft	91
II.	Finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG	92
1.	Mehrheit der Stimmrechte.....	92

2.	Zeitliche Dimension	94
III.	Abschluss und Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags.....	94
1.	Überblick.....	95
2.	Gesellschaftsrechtliche Verankerung in §§ 291 ff. AktG	96
a)	Rechtsnatur.....	96
b)	Vertragsschluss.....	97
aa)	Materielle Anforderungen	98
bb)	Formelle Anforderungen	99
c)	Rechtsfolgen	100
3.	Steuerliche Einbindung über § 14 Abs. 1 S. 1 (Nr. 3) KStG und § 17 KStG	101
a)	Mindestlaufzeit	101
b)	Tatsächliche Durchführung	102
c)	Kündigung und Aufhebung	104
d)	Anforderungen des § 17 Abs. 1 S. 2 KStG.....	104
C.	Rechtsfolgen.....	105
I.	Körperschaftsteuerrecht, §§ 14 ff. KStG	106
1.	Isolierte Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft	107
2.	Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger	108
3.	Mehr- und Minderabführungen, § 14 Abs. 3 und 4 KStG	109
a)	Regelung	109
b)	Problematik anhand organschaftlicher Mehr- oder Minderabführungen	110
II.	Gewerbesteuerrecht, §§ 2 Abs. 2 S. 2, 7a GewStG	111
D.	Organschaft in der Praxis	111
I.	Vorteile.....	112
II.	Nachteile	113

4. Kapitel: Begründung der Organschaft zur optierenden Gesellschaft	115
A. Bestandsaufnahme der gesetzlichen Grundlage und Prüfprogramm für die weitere Untersuchung	116
I. Grundtatbestand, § 14 Abs. 1 S. 1 KStG	116
II. Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs, § 17 Abs. 1 KStG	117
III. Prüfprogramm gemäß § 17 Abs. 1 KStG	118
B. Persönlicher Anwendungsbereich von § 17 Abs. 1 S. 1 KStG	118
I. Wortlaut	119
1. Zivilrechtliche Betrachtung	120
2. Steuerliche Betrachtung	120
3. Zwischenergebnis	122
II. Systematik	122
III. Historie	123
1. § 17 KStG	123
2. § 1a KStG	124
3. Zwischenergebnis	127
IV. Telos	127
1. § 17 KStG	127
2. § 1a KStG	128
3. Zwischenergebnis	128
V. Zwischenergebnis	129
C. Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags mit der optierenden Gesellschaft	129
I. Stufe 1: Gesellschaftsrechtliche Betrachtung	132
1. Weitere Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands: Gewinnabführungsvertrag mit Gesellschaftern der Personengesellschaft	132
2. Zulässigkeit	134

a) Unternehmensverträge mit Personengesellschaften in der Rechtsprechung.....	135
b) Zunächst: Beherrschungsvertrag.....	137
aa) Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks.....	138
bb) Prinzip der Verbandssouveränität	140
cc) Prinzip der Selbstorganschaft	141
dd) Fremdbestimmung trotz Haftung	142
(1) Gesellschaft ohne konzernfremden (unbeschränkt haftenden) Gesellschafter	142
(2) Gesellschaft mit konzernfremdem und persönlich haftendem Gesellschafter	143
(a) Beschlussfassung und Verlustübernahme	144
(b) KGaA	146
(c) Grenzen der Leitungsmacht beim Beherrschungsvertrag.....	146
(d) Zwischenergebnis	146
ee) Zwischenergebnis zur Fremdbestimmung trotz Haftung	147
c) Gewinnabführungsvertrag	147
aa) Bestandsaufnahme der bekannten Problemkreise	148
bb) Gemeinsame Zweckverfolgung, insbes. allseitige Gewinnbeteiligung.....	148
(1) Gemeinsamer Zweck allgemein.....	148
(2) Allseitige Gewinnbeteiligung	149
cc) Ergebnis: Zulässigkeit von Gewinnabführungsverträgen.....	152
3. Rechtsnatur	153
a) § 291 Abs. 1 S. 1 AktG analog.....	154
b) Rechtsnatur des Gewinnabführungsvertrags	155
c) Schuldrechtlicher Gewinnabführungsvertrag	158

4.	Zur These vom Gesellschaftsvertrag als Unternehmensvertrag.....	159
5.	Beschlussfassung	161
6.	Form	164
7.	Eintragung im Handelsregister	165
8.	Verlustübernahme.....	170
9.	Ausgleichsansprüche	171
10.	Rechtsfolgen	172
II.	Stufe 2: Steuerrechtliche Betrachtung.....	172
1.	Vorüberlegung	172
2.	Formelle Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag	172
a)	Wortlaut.....	175
b)	Systematik	176
aa)	§ 17 Abs. 1 KStG.....	176
bb)	§§ 14 ff. KStG	177
cc)	Zwischenergebnis	178
c)	Historie.....	178
aa)	Kodifizierte Organschaft	178
bb)	Organschaft vor Kodifizierung	181
cc)	Zwischenergebnis	183
d)	Telos	183
aa)	Allgemein.....	183
bb)	Restriktive Auslegung durch den BFH.....	184
cc)	Missbrauchsvermeidung.....	186
dd)	Zwischenergebnis	187
e)	Fazit.....	187
3.	Inhaltliche Anforderungen des § 17 Abs. 1 S. 2 KStG	188

Optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft

a) Ausgangslage: Dynamischer Verweis auf § 302 AktG durch § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG.....	189
b) Persönliche Haftung und Verlustübernahmepflicht.....	189
4. Eigenständiger Gewinnabführungsvertrag	191
5. Anforderungen des § 14 Abs. 1 KStG.....	192
6. Alternative zur direkten Anwendung von § 17 Abs. 1 KStG.....	192
III. Ergebnis	194
D. Finanzielle Eingliederung der optierenden Gesellschaft.....	195
I. Mehrheit der Stimmrechte	195
1. Beschlussfassung: Gesetzlicher Regelfall des § 109 Abs. 3 HGB.....	196
2. Beschlussfassung: Mehrheitsklausel vereinbart.....	197
II. Zuordnung der Organbeteiligung zu inländischer Betriebsstätte des Organträgers, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 KStG.....	198
E. Fazit: Zulässigkeit der Organschaft mit einer optierenden Personengesellschaft	200
5. Kapitel: Laufzeit der Organschaft zur optierenden Gesellschaft und zwischenzeitliche Rückoption.....	202
A. Laufzeit von Option und Organschaft	202
I. Tatsächliche Durchführung	202
II. Abführung des ganzen Gewinns.....	202
III. Begrenzung der Gewinnabführung auf den Betrag nach § 301 AktG.....	204
IV. Verlustübernahme i.S.v. § 302 AktG.....	205
V. Ausgleichszahlungen i.S.v. § 16 KStG.....	206
1. Verhältnis zu § 304 AktG	206
2. Steuerliche Anerkennung	208
3. Haftungsvergütungen	209
VI. Zeitliche Dimension	211

VII.	Beendigung der Organschaft	211
B.	Beendigung der Option	211
I.	Durch Rückoption.....	212
1.	Gewinnabführungsvertrag läuft weiter und wird durchgeführt.....	212
2.	Gewinnabführungsvertrag wird gekündigt.....	213
II.	Durch Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft	215
1.	Grundsatz: Fortbestand der Organschaft	215
2.	Schicksal des Gewinnabführungsvertrags	217
a)	Formwechsel.....	217
b)	Verschmelzung	217
c)	Anwachsung	219
3.	Zwischenergebnis	219
6. Kapitel:	Folgerungen <i>de lege ferenda</i>.....	220
A.	„Kleine Lösungen“: Auf das Optionsmodell zugeschnittene Anpassungen.....	220
I.	Explizite Aufnahme der optierenden Gesellschaft in § 17 KStG.....	220
II.	Gewinnabführungsvertrag und Gesellschaftsrecht.....	221
1.	Kodifizierung eines Konzernrechts der Personengesellschaften	222
2.	Eintragungsfähigkeit von Gewinnabführungsverträgen im HGB	223
III.	Konkretisierung der formellen Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag in § 17 Abs. 1 KStG.....	224
IV.	Vorherige Anzeige bzw. Genehmigung der Organschaft durch die Finanzverwaltung	224
B.	„Große Lösung“: Reform der ertragsteuerlichen Organschaft.....	225
C.	Bewertung	227
7. Kapitel:	Abschließende Thesen	229
Literaturverzeichnis	I	

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
a.F.	alte Fassung
ABI EU	Amtsblatt der Europäischen Union
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
allg.	allgemein
AO	Abgabenordnung
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Betriebs-Berater
BBK	NWB Rechnungswesen
Beih	Beiheft
Beschl.	Beschluss
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des BFH / Nicht Veröffentlicht
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BLJ	Bucerius Law Journal
BMF	Bundesministerium der Finanzen

BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
Bspw.	Beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BT-Prot.	Plenarprotokolle des Bundestags
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
eGbR	eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStB	Ertrag-Steuerberater
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau

Optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft

GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH Rundschau
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
h.M.	herrschende Meinung
Habil.	Habilitation
HGB	Handelsgesetzbuch
i.d.F.	in der Fassung
i.E.	im Ergebnis
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IFSt	Institut Finanzen und Steuern e.V.
InvStG	Investmentsteuergesetz
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
IWB	NWB Internationales Steuer- und Wirt- schaftsrecht

JuS	Juristische Schulung
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KöMoG	Körperschaftsmodernisierungsgesetz
KöMoG-E	Entwurf eines Körperschaftsmodernisierungsgesetzes
köSDI	Kölner Steuerdialog
KSt	Körperschaftsteuer
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStG-E	Entwurf eines Körperschaftsteuergesetzes
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
mglw.	möglichsterweise
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personen gesellschaftsrechts
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift Rechtsprechungs-Report
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NWB-EV	NWB Erben und Vermögen
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o.g.	oben genannt
OFD FFM	Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main

Optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft

OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des RFH
RGBI	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
SBV	Sonderbetriebsvermögen
sog.	sogenannt
StÄndG	Steueränderungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StSenkG	Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteue- rung
StSenkG-E	Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unter- nehmensbesteuerung
StuB	Steuer und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
u.a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung

UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungsteuergesetz
UntStFG	Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zugl.	zugleich
zust.	zustimmend
zzgl.	zuzüglich

1. Kapitel: Einleitung

A. Überblick

Bei der Strukturierung unternehmerischer Tätigkeit ist die Wahl der passenden Rechtsform eine wesentliche Fragestellung, die sich nicht nur zu Beginn, sondern ebenso im weiteren Verlauf fortlaufend stellt. Die dabei relevanten Kriterien sind mannigfaltig und führen dazu, dass die Rechtsformwahl meist eine komplexe Entscheidung ist. Neben zivilrechtlichen Aspekten spielt dabei das Steuerrecht eine gewichtige Rolle.¹

Dies liegt an der Tatsache, dass die deutsche Unternehmensbesteuerung einem Dualismus unterliegt, bei dem an die Rechtsform eines Unternehmens angeknüpft wird: Auf der einen Seite unterliegen Einzelunternehmer² mit ihren Einkünften der Einkommensteuer. Basierend auf dem sog. Transparenzprinzip³ werden daneben auch die Einkünfte von Personengesellschaften über die jeweilige Einkommensteuer der Gesellschafter erfasst. Auf der anderen Seite werden Einkünfte von Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften getrennt auf Gesellschaftsebene und nachfolgend erst im Ausschüttungsfall auf Gesellschafterebene ein weiteres Mal besteuert. Derartig verfasste Unternehmen werden damit nach dem Trennungsprinzip ertragsteuerlich intransparent behandelt.⁴

Aus diesem Dualismus und unterschiedlichen Steuersätzen ergeben sich neben teils erheblichen praktischen Unterschieden (bspw. bzgl. der Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern) Differenzen in der Steuerlast.⁵ Insbesondere diese Aspekte verleihen dem Steuerrecht einen maßgeblichen Einfluss auf die zunächst rein

¹ Kessler/Schiffers/Teufel, Rechtsformwahl, § 1 Rz. 59, § 3 Rz. 1 ff.; Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 8; Drüen, GmbHR 2008, 393 (394) sieht in der Steuerbelastung sogar ein „vielfach dominante[s]“ Kriterium.

² Diese Arbeit verwendet das generische Maskulinum. Sie bekennt sich dennoch zu einer gendergerechten Sprache, die wegen zahlreicher personenbezogener (Fach)Termini aus Gründen der Lesbarkeit nicht verwendet wird. Mitgemeint sind somit immer sämtliche Geschlechter und nicht nur das männliche.

³ Bode, in: Brandis/Heuermann, § 15 EStG Rz. 236 (Stand: 08/2023); Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 10.10 ff.; Schön, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.342.

⁴ Dazu Drüen, in: Frotscher/Drüen, § 1 KStG Rz. 15 (Stand: 11/2023); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 11.2; Schön, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.344 ff.

⁵ Siehe S. 28.

zivilrechtliche Frage nach der zum jeweiligen Unternehmensgegenstand passenden Rechtsform.

Die strikte Abgrenzung zwischen Transparenz und Intransparenz hat im Jahr 2021 in des eine Ausweitung erfahren: Mit dem durch das Körperschaftsmodernisierungsgesetz (KöMoG)⁶ eingeführten Optionsmodell gemäß § 1a KStG können seit dem Januar 2022 bestimmte Personengesellschaften zur intransparenten Besteuerung nach dem Körperschaftsteuerrecht optieren und damit die transparente Mitunternehmerbesteuerung verlassen. Zivilrechtlich bleibt die Gesellschaft weiter eine Personengesellschaft – es handelt sich dabei ausweislich des Wortlauts des § 1a Abs. 1 S. 1 KStG lediglich um eine Fiktion für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen.⁷

Die Option ist in der Literatur als Meilenstein⁸ und „größter Reformschritt der Unternehmensbesteuerung seit der Steuerreform 2008“⁹ bezeichnet worden. Für die Praxis wirft diese Neuerung gleichwohl zahlreiche Anwendungsfragen auf, die seit Vorstellung des Regierungsentwurfs im März 2021¹⁰ Gegenstand zahlreicher Beiträge wurden.

Ein bedeutender Teilaspekt der Besteuerung von Körperschaften nach dem KStG ist unter anderem die Möglichkeit, sich als Organgesellschaft an einer ertragsteuerlichen Organschaft zu beteiligen. Die Organschaft ermöglicht für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen und dem Gewerbeertrag – nicht nur, aber vor allem – die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten des sog. Organträger und der ihm untergeordneten sog. Organgesellschaft(en).¹¹ Sie stellt damit das „Fundament der deutschen Konzernbesteuerung“¹² dar. Mittels der Organschaft gleicht das Steuerrecht den mit dem Trennungsprinzip verbundenen Nachteil der fehlenden Verlustverrechnung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bzw. mehreren Gesellschaftern aus.

⁶ Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.06.2021, BGBl I 2021, 2050.

⁷ So auch der Gesetzgeber: BT-Drucks. 19/28656, 21 f.

⁸ Mayer/Käshammer, NWB 2021, 1300 (1300).

⁹ Cordes/Kraft, FR 2021, 401 (401).

¹⁰ BR-Drucks. 244/21.

¹¹ Herlinghaus, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.60 ff.; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 11.126.

¹² Kessler, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 1 Rz. 26.

Ob und wie sich eine optierende Gesellschaft¹³ in die ertragsteuerliche Organschaft gemäß § 14 ff. KStG und § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG einfügt, ist jedoch eine der aktuellen Anwendungsfragen, die der Gesetzgeber nicht geregelt hat. Fraglich ist konkret, ob eine Personengesellschaft, die nur zu Besteuerungszwecken als Kapitalgesellschaft gilt, als untergeordnete Organgesellschaft in einen solchen Organkreis inkludiert werden kann. Denn im Anwendungsbereich der §§ 14 ff. KStG sind Personengesellschaften als Organgesellschaften nicht erfasst.¹⁴

In Deutschland sind Unternehmen und insbesondere solche des Mittelstands vergleichsweise häufig¹⁵ als Personengesellschaften strukturiert.¹⁶ Es liegt daher auf der Hand, dass in Konzernstrukturen die Einsetzbarkeit der optierenden Gesellschaft im Organkreis ein wichtiges Momentum für die Entscheidung zur Option nach § 1a KStG ist.¹⁷

B. Diskussionsstand und Entwicklung

I. Vorab: Optierende Personengesellschaft als Organträgerin

Als übergeordnete Organträgerin konnte eine Personengesellschaft bereits vor dem KöMoG fungieren, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG. Dass eine optierende Gesellschaft ebenso Organträgerin sein kann, wird daher weder seitens der Finanzverwaltung¹⁸ noch seitens der Literatur¹⁹ in Frage gestellt.²⁰

Da kraft § 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte der optierenden Personengesellschaft unabhängig von ihrer Tätigkeit also solche aus Gewerbebetrieb gelten, kann sie fortan immer als Organträgerin nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG fungieren. Die Beschränkung auf Mitunternehmerschaften mit originär gewerblicher Tätigkeit durch § 14

¹³ Sowohl § 1a KStG als auch die Materialien (BT-Drucks. 19/28656) verwenden diesen Terminus. Dem schließt sich diese Arbeit an.

¹⁴ *Herlinghaus*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.34.

¹⁵ *Lüdick/Eiling*, BB 2021, 1439 (1440) bezeichnen dies als „Besonderheit der deutschen Unternehmenslandschaft“.

¹⁶ *Burwitz*, NZG 2021, 869 (871); *Osterloh-Konrad*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.1; *Prinz*, FR 2022, 61 (61); *Prinz*, DB 2022, 11 (11); *Schiffers/Jacobsen*, DSTZ 2021, 348 (349).

¹⁷ Vgl. auch *Prinz*, DB 2022, 11 (14).

¹⁸ BMF v. 10.11.2021, BSTBl I 2021, 2212 (Rz. 55).

¹⁹ Statt vieler *Pung/Werner*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 55 (Stand: 09/2024).

²⁰ Zur optierenden Personengesellschaft als Organträgerin siehe eingehend *J. Wagner/Kornwachs*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.5 ff.

Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG findet auf sie keine Anwendung mehr.²¹ So kann fortan bspw. auch eine optierende Partnerschaftsgesellschaft, die keine gewerblichen Einkünfte, sondern solche aus § 18 EStG erzielt, durch Ausübung der Option als Organträger qualifizieren.²²

War eine Personengesellschaft schon bislang Organträgerin in einer Organgesellschaft, hat ein Optionsantrag gemäß § 1a KStG darauf keine negativen Auswirkungen.²³ Einen für die unschädliche vorzeitige Beendigung eines bereits laufenden Gewinnabführungsvertrags notwendigen wichtigen Grund soll die Option laut Finanzverwaltung gleichwohl nicht darstellen.²⁴

II. Optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft

Personengesellschaften finden sich in der Konzernpraxis allerdings nicht nur an der Spitze wieder, wo sie sodann als Organträger nach § 14 Abs. 1 S 1 Nr. 2 KStG in Betracht kommen. Aufgrund ihrer Flexibilität sind sie in der Praxis ebenso als Tochtergesellschaften in Beteiligungsstrukturen eingeflochten.²⁵ Dies begründet sich zwar zum Teil in den steuerrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Mitunternehmerbesteuerung,²⁶ die eine Option nach § 1a KStG gerade überwindet. Gleichwohl verbleiben die gleichfalls beliebten zivilrechtlichen Freiräume, wie bspw. die Flexibilität des Gesellschaftsvertrags, bei der Gestaltung einer Personengesellschaft auch im Anschluss einer Option.²⁷ Diese Vorteile machen sich insbesondere Familienkonzerne des deutschen Mittelstands zunutze, bei denen die übergeordneten Einheiten in aller

²¹ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 55); vgl. *Feldgen*, in: Bott/Walter, § 1a KStG Rz. 223 (Stand: 04/2024); *Jäschke*, GmbHHR 2022, 627 (628); *Möhlenbrock/Stangl*, in: StBjb 2021/2022, 123 (142); *G. Wagner*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.9; *J. Wagner/Kornwachs*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.5.

²² *Frotscher*, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 67; *Jäschke*, GmbHHR 2022, 627 (628).

²³ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 55); *Pung/Werner*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 55 (Stand: 09/2024); zögerlich aber *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 (895) im Hinblick auf die Frage, ob die optierende Gesellschaft im Fall einer Option zu gemeinen Werten tatsächlich in die Rechtsstellung der ehemaligen Mitunternehmerschaft eintritt und damit die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft durchgängig bestand.

²⁴ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 55); *Jäschke*, GmbHHR 2022, 627 (628).

²⁵ Vgl. *Altmeppen*, in: MüKoAktG, Einl. §§ 291 ff. Rz. 25; *Müller*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 5; *Roth*, in: Hopt, § 105 HGB Rz. 158; *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh. § 105 Rz. 5; *Keller/Otto*, in: Beck Hdbs PersG, § 24 Rz. 2; *Pyszka*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 515, 521; ebenso früher schon *Baumgartl*, Konzernbeherrschte Personengesellschaft, 12 ff., 84; *Emmerich*, AG 1991, 303 (309).

²⁶ *Pyszka*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 521.

²⁷ Siehe S. 78 f.

Regel sogar vollständig an den Tochterpersonengesellschaften beteiligt sind.²⁸ So gehen gewichtige Stimmen aus Beratung und Rechtsprechung davon aus, dass künftig auch die optierende Personengesellschaft eine praktische Bedeutung als untergeordnete Einheit in Unternehmensverbünden haben wird.²⁹ Folgerichtig drängt sich die Frage auf, ob sie im Zuge einer Option nach § 1a KStG für Zwecke der Gewinn- und Verlustverrechnung – wie eine zivilrechtliche Kapitalgesellschaft – als Organgesellschaft in einem ertragsteuerlichen Organkreis nach §§ 14 ff. KStG qualifizieren kann.

Der Regierungsentwurf zum KöMoG³⁰ aus dem Frühjahr 2021 enthielt im vorgeschlagenen Normtext und seiner Begründung weder eine explizite Aussage noch einen versteckten Hinweis darauf, ob die optierende Personengesellschaft Organgesellschaft sein kann. Denkbar wäre zum Beispiel eine Klarstellung in § 1a KStG selbst oder in den §§ 14 bzw. 17 KStG gewesen.³¹ Dass der Gesetzgeber die Wechselwirkungen von Option und ertragsteuerlicher Organschaft nicht mitdenkt, ist allerdings keine Neuheit: Selbiges Schweigen ließ sich bereits im ersten Anlauf eines Optionsmodells nach dem StSenkG-E³² im Jahr 2000 feststellen.³³

In der sich anschließenden Debatte über den Entwurf des Optionsmodells wurden in Literatur wie auch in Stellungnahmen der Verbände die Hoffnung geäußert, dass sich der Gesetzgeber im weiteren Prozess noch (positiv) zur Frage positioniert.³⁴ Hatte der

²⁸ Liebscher, in: MüKoGmbHG, Anh. § 13 Rz. 1448; Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 5; vgl. Keller/Otto, in: Beck Hdb PersG, § 24 Rz. 2; Liebscher, in: Reichert, GmbH & Co. KG, § 51 Rz. 4; Tröger, in: Westermann/Wertenbruch, Hdb Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4002 (Stand: 03/2019); auch schon Schneider, ZGR 1975, 253 (257).

²⁹ Prinz, DB 2022, 11 (14); Prinz, FR 2022, 61 (62); vgl. Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (43).

³⁰ BT-Drucks. 19/28656.

³¹ Zu möglichen Lösungen *de lege ferenda* siehe auch S. 220 ff.

³² BT-Drucks. 14/2683; zur Option nach dem StSenkG-E auch S. 33 ff.

³³ Mentel/Schulz, DStR 2000, 489 (497), wobei diese im Ergebnis aufgrund der damals noch nicht vollends an das KStG angeglichenen Organschaftsvoraussetzungen für das GewStG davon ausgehen, eine optierende Gesellschaft hätte für dessen Zwecke Organgesellschaft sein können; zum Aspekt der gewerbesteuerlichen Organschaft zögerlich Rödder/Schumacher, DStR 2000, 353 (366).

³⁴ Cordes/Kraft, FR 2021, 401 (406); Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V./Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V./Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände e.V./Bundesverband Deutscher Banken e.V./Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V./Handelsverband Deutschland (HDE) Der Einzelhandel e.V./Bundesverband Großhandel, Außenhandel, Dienstleistungen e.V., Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) anlässlich der Anhörung am 3. Mai 2021, <https://t1p.de/1w1c> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 6; Fischer, GmbHR 2021, R144 (R146); Haarmann, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitsgruppe Unternehmen 2021 der FAFStR, 108 (110).

Bundesrat in seiner Stellungnahme³⁵ zum KöMoG-E den Entwurf im Ganzen stark kritisiert und dabei verschiedene Einzelaspekte angegriffen, wurden organschaftliche Implikationen des Optionsmodells durch die Länderkammer nicht erwähnt. Ebenso wenig findet sich in der anschließenden Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages³⁶ eine Positionierung. Insofern erwartbar gehörte die Qualifizierung als Organgesellschaft nicht zu den Veränderungen, die das final beschlossene KöMoG im Vergleich zur Entwurfsfassung noch erfuhr³⁷. Ob diese Lückenhaftigkeit damit zusammenhängt, dass das KöMoG erst zum Ende der Legislaturperiode in kurzer Zeit zustande kam, kann dahinstehen: Im Ergebnis ließ der Gesetzgeber die Organschaft in Bezug auf die optierende Gesellschaft unbeantwortet.

Um zahlreiche Anwendungsfragen zu klären, veröffentlichte das BMF am 30. September 2021, bereits knapp drei Monate nach Verabschiedung des KöMoG, einen Entwurf für ein Anwendungsschreiben zum Optionsmodell.³⁸ Darin lehnte die Finanzverwaltung eine optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft ab und verwies insbesondere darauf, dass ein Gewinnabführungsvertrag mit Personengesellschaften nicht in das Handelsregister einzutragen sei.³⁹ Wenngleich diesen Erwägungen in der folgenden Diskussion Kritik entgegenschlug,⁴⁰ änderte das BMF seine Auffassung nicht und übernahm den entsprechenden Abschnitt unverändert aus dem Entwurf in das am 10. November 2021 veröffentlichte finale Schreiben.⁴¹

Der klaren Ablehnung durch die Finanzverwaltung steht ein aktuell noch uneinheitliches Bild in der Literatur gegenüber: Dabei scheint zwar die weit überwiegende Meinung (teils gesellschaftsrechtliche Unwägbarkeiten bedenkend) davon auszugehen, dass die optierende Gesellschaft durchaus als Organgesellschaft fungieren können

³⁵ BR-Drucks. 244/21 B.

³⁶ BT-Drucks. 19/29843.

³⁷ Dazu nur S. 36 ff.

³⁸ BMF v. 30.9.2021 – IV C 2 - S 2700/20/10001 :022, DOK 2021/1026806.

³⁹ BMF v. 30.9.2021 – IV C 2 - S 2700/20/10001 :022, DOK 2021/1026806 (Rz. 56).

⁴⁰ So *Schiffers*, DSTZ 2021, 900 (913).

⁴¹ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 56).

dürfte.⁴² Ebenso finden sich aber Stimmen, die sich zumindest zögerlich⁴³ oder aber ablehnend⁴⁴ äußern. Häufig wird dies mit der Aussage verbunden, dass die Möglichkeit zum Einsatz einer optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft vor dem Hintergrund einer Gleichstellung mit echten Kapitalgesellschaften dennoch bestehen sollte. Damit scheint generell Konsens zu herrschen, dass die optierende Gesellschaft jedenfalls *de lege ferenda* Organgesellschaft sein können muss. In den meisten Fällen gehen die Ausführungen der genannten Literaturstimmen jedoch nicht über knappe Stellungnahmen hinaus – demgegenüber sind vor allem die tiefergehenden Beiträge von Jäschke⁴⁵ und Liekenbrock⁴⁶ sowie jüngst Wagner/Kornwachs⁴⁷ hervorzuheben.

Die Rechtslage ist diesbezüglich also auf den ersten Blick unklar. Durch die deutliche Haltung der Finanzverwaltung ist offensichtlich, dass in der Praxis zunächst auf jeden

⁴² Ebber, in: BeckOK KStG, § 14 Rz. 164 (Stand: 09/2024); Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 65; Jäschke, in: Lademann, § 1a KStG Rz. 146 ff. (Stand: 06/2022); Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 50 (Stand: 02/2022); Pohl, in: BeckOK KStG, § 17 Rz. 58, 89 (Stand: 09/2024); Rödder/Liekenbrock, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 14 KStG Rz. 94a f., 99a; Tigges-Knünemann/Scheerer, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 1a KStG Rz. 72 ff.; von Freedens/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 5, 21 (Stand: 02/2022); Wackerbeck, in: Brandis/Heuermann, § 1a KStG Rz. 67 (Stand: 09/2024); Walter, in: Bott/Walter, § 14 KStG Rz. 59.1 (Stand: 05/2023); Bäuml, NWB 2021, 1281 (1281); Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (615); Desens, in: Prinz/Desens, Wohlwollen im Internationalen Steuerrecht, Rz. 20.89; Dresler/Kompolsek, Ubg 2021, 301 (309); Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) vom 30.09.2021, <https://1t1p.de/vczbu> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 10 f.; Forst/Schiffers, GmbHR 2023, 966 (969); Haarmann, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAFStR, 108 (110); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 11.121, 11.124; Jäschke, GmbHR 2022, 627; Kahlenberg/Rein, PISB 2022, 52; Krüger, FR 2024, 640 (640 ff.); Leitsch, BB 2021, 1943 (1945); Liekenbrock, DB 2021, 2111; Mayer/Käshammer, NWB 2021, 1300 (1308); Prinz, DB 2023, 8 (13); Prinz, FR 2022, 61 (64); Prinz, DB 2022, 11 (16); Prinz/Kortendick/Ekinci/Braun, ifst-Schrift Nr. 551 (2023), 1 (49 ff.); Röder, ZGR 2021, 681 (688); Schiffers, DStZ 2021, 900 (913); Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348 (353); Stimpel/Schumacher, in: StBjb 2021/2022, 197 (211 f.); J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.12 ff.; Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1149; Wernberger/Wangler, DStR 2022, 1513 (1519 ff.); Zapf, BB 2021, 2711 (2715); Zapf, NWB 2021, 3792 (3802); Zervoulakos de la Forge, BLJ 2022, 84 (90).

⁴³ Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 54 (Stand: 09/2024); Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 36 (Stand: 06/2022); Cordes/Kraft, FR 2021, 401 (406); Demuth, kösdi 2021, 22241 (22248); Geiger/Biehlmaier, Ubg 2021, 555 (564); Möhlenbrock/Stangl, in: StBjb 2021/2022, 123 (142 f.); Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275 (281).

⁴⁴ Dötsch/Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 KStG Rz. 90 (Stand: 06/2023); Feldgen, in: Bott/Walter, § 1a KStG Rz. 224 (Stand: 04/2024); Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 57, 236 (Stand: 04/2022); Witt, in: BeckOGK HGB, § 271 Rz. 84 f. (Stand: 04/2024); Adrian/Fey, Stub 2021, 309 (311); Blöchle/Dumser, GmbHR 2022, 72 (80); Breuninger, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAFStR, 117 (127 f.); Link, DStR 2022, 1599 (1603); Lüdicke/Eiling, BB 2021, 1439 (1444); Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (17); mglw. auch Weiss, in: Weiss, Brennpunkte Unternehmenssteuerrecht Rz. 142.

⁴⁵ Jäschke, GmbHR 2022, 627.

⁴⁶ Liekenbrock, DB 2021, 2111.

⁴⁷ J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.11 ff.

Fall mit einer Ablehnung einer solchen Gestaltung zu rechnen ist. Ohne diese Möglichkeit wird die praktische Bedeutung und Attraktivität des Optionsmodells allerdings durchaus bezweifelt⁴⁸ – zu Recht: Das Optionsmodell weist neben seinem engen praktischen Anwendungsbereich einige Nachteile auf.⁴⁹ Kann die optierende Gesellschaft ein zentrales Instrument des KStG nicht nutzen, verringert sich der Vorteil von § 1a KStG noch weiter.

Möglicherweise begründet sich darin zumindest teilweise die bis dato nur zaghafte Inanspruchnahme⁵⁰ von § 1a KStG. Eine Kehrtwende des BMF scheint vor dem Hintergrund einer – freilich nicht in dienstlicher Eigenschaft verfassten – Evaluation des Optionsmodells durch den zuständigen Referatsleiter für Unternehmensbesteuerung, in der dieser die Auffassung des Anwendungsschreibens verteidigt⁵¹, aber vorerst ebenso unwahrscheinlich.

Im Rahmen des Wachstumschancengesetzes⁵² wurde das Optionsmodell im Jahr 2024 punktuell angepasst.⁵³ Dabei unterließ es der Gesetzgeber abermals, zu gesetzlichen Implikationen des Optionsmodells Stellung zu beziehen, obwohl dies bereits nach Veröffentlichung des Regierungsentwurfs⁵⁴ seitens der Literatur – mitunter kritisch – angemerkt wurde.⁵⁵

Rechtssicherheit könnte auf den ersten Blick eine verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 S. 1 AO bieten, wenn sie die Organschaft zu einer optierenden Personengesellschaft im Einzelfall für zulässig erachtet. Das dafür notwendige besondere Interesse des Antragstellers entfällt entgegen der Verwaltungsauffassung⁵⁶ nicht schon

⁴⁸ Böhmer/Schewe, FR 2022, 69 (77); Dreßler/Kompolsek, Ubg 2022, 1 (10); Möhlenbrock/Stangl, in: StBjB 2021/2022, 123 (143); Müller, NWB 2023, 2474 (2478); Prinz, DB 2023, M4 (M5); J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.4; jedenfalls für Konzernstrukturen Demuth, kösdi 2021, 22241 (22248).

⁴⁹ Siehe die Zusammenfassung auf S. 73 ff.

⁵⁰ Siehe S. 82 f.

⁵¹ Link, DStr 2022, 1599 (1603).

⁵² Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinigung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.03.2024, BGBl I 2024, Nr. 108.

⁵³ Dazu Cordes/Glatthar, FR 2024, 401 (404 f.); noch zur Entwurfsversion Cordes/Glatthar, FR 2023, 681 (686 f.).

⁵⁴ BR-Drucks. 433/23.

⁵⁵ Cordes/Glatthar, FR 2023, 681 (686); Forst/Schiffers, GmbHHR 2023, 966 (969); Müller, NWB 2023, 2474 (2478); Prinz, DB 2023, M4 (M5); Schiffers, GmbHHR 2023, R256 (R257).

⁵⁶ So BayLfSt v. 25.1.2021 – S 0224.2.1-21/10 St43, DB 2021, 204.

dadurch, dass die Frage bereits Gegenstand eines BMF-Schreibens ist⁵⁷ und dort abgelehnt wurde.⁵⁸ Sind die weiteren Voraussetzungen für einen Antrag auf verbindliche Auskunft gegeben,⁵⁹ ist die zuständige Finanzbehörde grundsätzlich zur Auskunft verpflichtet, sofern kein Ausnahmefall vorliegt (Siehe bspw. AEAO zu § 89 Nr. 3.5.4).⁶⁰ Weitestgehend frei ist die Behörde allerdings nachfolgend darin, mit welchem Inhalt sie die Auskunft erteilt, solange dieser nicht unvertretbar ist.⁶¹ Dass sie dabei von einer in einem BMF-Schreiben geäußerten Auffassung abweicht, dürfte unwahrscheinlich sein.⁶² Somit ist eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 S. 1 AO bzgl. der Organschaft zu einer optierenden Gesellschaft zwar möglich und grundsätzlich zu erteilen, wird aber wegen der Ablehnung durch das BMF-Schreiben im absoluten Regelfall nicht dazu führen, dass eine solche Struktur rechtsicher errichtet werden kann.⁶³

Für betroffene Unternehmensgruppen bestehen so im Ergebnis erhebliche steuerliche Risiken, wenn sie eine ertragsteuerliche Organschaft mit einer optierenden Tochterpersonengesellschaft eingehen möchten. Sie müssten sich bei einer solchen Gestaltung auf eine kostspielige und langwierige gerichtliche Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung einstellen, deren Ausgang zunächst einmal offen ist.⁶⁴ Soll dieses Risiko nicht eingegangen werden – und dazu wird dem Vernehmen nach in der Praxis geraten –, bleibt die Organschaft im Verhältnis zu einer optierenden Personengesellschaft bis auf weiteres verschlossen.

Diese Arbeit untersucht daher, ob es bereits *de lege lata* möglich ist, eine optierende Personengesellschaft für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Organgesellschaft

⁵⁷ Rätke, in: Klein, § 89 AO Rz. 19; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO Rz. 202 (Stand: 04/2023); Joisten/Bergmann, FR 2014, 923 (925 f.).

⁵⁸ So wie in der Frage zur Organschaft zu optierenden Gesellschaften BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 56).

⁵⁹ Dazu Seer, in: Tipke/Kruse, § 89 AO Rz. 30 ff. (Stand: 10/2024).

⁶⁰ Seer, in: Tipke/Kruse, § 89 AO Rz. 40 ff. (Stand: 10/2024); Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO Rz. 237a ff. (Stand: 04/2023); vgl. auch Joisten/Bergmann, FR 2014, 923 (926 ff.).

⁶¹ Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO Rz. 237 (Stand: 04/2023); Joisten/Bergmann, FR 2014, 923 (924).

⁶² Vgl. Joisten/Bergmann, FR 2014, 923 (925).

⁶³ Ebenso J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.65.

⁶⁴ Dazu nur Walter, in: Bott/Walter, § 14 KStG Rz. 59.1 (Stand: 05/2023).

einzusetzen. Auf diese Weise soll ein Beitrag zur Rechtssicherheit im Umgang mit dem Optionsmodell geleistet werden.

III. Historische Betrachtung von Personengesellschaften als Organgesellschaften

Für ein besseres Verständnis des in den §§ 14, 17 KStG verankerten Ausschlusses von Personenunternehmen aus dem Anwendungsbereich der untergeordneten Organe bzw. Organgesellschaften lohnt sich ein Blick auf die Historie der Organschaft. Der Ausschluss von Personengesellschaften war in dieser Deutlichkeit nicht schon seit Beginn an im Institut der Organschaft und ihrer Grundlagen verankert:⁶⁵

In ihrer ursprünglichen Konzeption durch das Preußische Oberverwaltungsgericht waren vielmehr sowohl Unternehmen als auch natürliche Personen taugliche Organe.⁶⁶ Der Reichsfinanzhof entwickelte diese Rechtsprechung nicht nur für die Ertragsteuer, sondern auch für die umsatzsteuerliche Organschaft weiter. Ob bzw. in welchen Fällen auch Personengesellschaften taugliche Organgesellschaften waren, stellte er nicht klar. Er tendierte in zahlreichen früheren und späteren Entscheidungen vom Wortlaut mal mehr, mal weniger explizit dazu, nur juristische Personen als Organgesellschaft zuzulassen.⁶⁷ Da es sich in diesen Fällen bei den Tochtergesellschaften jedoch immer auch um Kapitalgesellschaften handelte, könnte dies ebenso einen bloßen Zufall darstellen.

Jedenfalls schien es in einem früheren Beschluss aus dem Jahr 1927 für den RFH nicht per se ausgeschlossen, dass auch eine Personengesellschaft in Gestalt einer Kommanditgesellschaft Organgesellschaft für Zwecke des Ertragsteuerrechts sein kann.⁶⁸ So verwehrte er die Anerkennung einer Organstellung der Personengesellschaft

⁶⁵ Dazu Roser, FR 2001, 628 (628 f.); zu Einschränkungen seiner These jedoch unten.

⁶⁶ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 2 (Stand: 02/2022).

⁶⁷ Vgl. RFH Urt. v. 18.2.1933 – I A 439/32, RStBl 1933, 647; RFH Gutachten v. 26.7.1932 – I D 2/31 u. III D 2/32, RStBl 1933, 136; RFH Urt. v. 11.11.1927 – I A 75/27, RFHE 22, 183; RFH Beschl. v. 23.11.1926 – I B 101/26, RStBl 1928, 166; RFH Urt. v. 11.8.1926 – I A 147/26, RStBl 1927, 65; RFH Urt. v. 31.3.1922 – I A 10/22, RStBl 1922, 296.

⁶⁸ RFH Beschl. v. 4.3.1927 – I B 3/27, RFHE 20, 302 zur Frage, ob Lieferungen einer Personengesellschaft an ihre Komplementärin (eine Gewerkschaft) bei den KSt-Vorauszahlungen dieser Komplementärin zu berücksichtigen sind (oder auszublenden sind, weil die KG als Organ der Komplementärin anzusehen ist).

vielmehr wegen der im Entscheidungsfall nicht gegebenen finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung der Gesellschaft in ihren Komplementär.

Die erste explizite Beschränkung auf juristische Personen nahm der Gesetzgeber des GewStG 1936⁶⁹ vor, der in § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 GewStG zum ersten Mal eine *ertragsteuerliche*⁷⁰ Organschaft für „solche[s] Unternehmen“ normierte, deren Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb galt. Der dabei erkennbar in Bezug genommene S. 1 umfasste ausschließlich juristische Personen, so dass Personengesellschaften offensichtlich nicht als Organgesellschaft qualifizierten.⁷¹ Ob sich die Reichsregierung ihrerzeit aus bestimmten Erwägungen zu dieser Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs der gewerbesteuerlichen Organschaft entschied oder dies schlicht der Rechtsprechung des RFH entnahm, lässt sich aus der Gesetzesbegründung nicht ableiten.⁷²

Der BFH führte die Beschränkung der Körperschaftsteuerlichen Organschaft auf Kapitalgesellschaften durch den RFH fort.⁷³ Das war für die Körperschaftsteuer im Ergebnis auch nur konsequent, da das Ergebnis einer untergeordneten Personengesellschaft aufgrund des Transparenzprinzips ohnehin auf Ebene des Mutterunternehmens mit dessen Ergebnis verrechnet werden kann und auf Gesellschaftsebene nicht der Körperschaftsteuer unterlag – es bedurfte keiner Organschaft.⁷⁴ Die anschließende Eingrenzung auf Kapitalgesellschaften in § 7a KStG bzw. später §§ 14, 17 KStG manifestierte diese Linie insoweit folgerichtig. Für die für Personengesellschaften grundsätzlich noch in Betracht kommende gewerbesteuerliche Organschaft

⁶⁹ Gewerbesteuergesetz (GewStG 1936) v. 01.12.1936, RGBI I 1936, 979.

⁷⁰ Genau genommen findet sich sogar eine erste solche Beschränkung mit dem durch das Umsatzsteuergesetz (UStG 1934) v. 16.10.1934, RGBI I 1934, 942 eingefügten § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG bereits außerhalb der ertragsteuerlichen Organschaft.

⁷¹ Insofern irrt auch Roser, FR 2001, 628 (629), der davon ausgeht, die Beschränkung auf Kapitalgesellschaften sei erstmalig in § 3 GewStDVO 1950 zu finden.

⁷² Abgedruckt in RStBl 1937, 693.

⁷³ Vgl. BFH Urt. v. 4.3.1965 – I 1249/61 S, BFHE 82, 233 = BStBl III 1965, 329; BFH Gutachten v. 27.11.1956 – I D 1/56 S, BFHE 64, 368 = BStBl III 1957, 139; BFH Urt. v. 8.3.1955 – I 73/54 U, BFHE 60, 489 = BStBl III 1955, 187; BFH Urt. v. 24.11.1953 – I 109/53 U, BFHE 58, 281 = BStBl III 1954, 21.

⁷⁴ Siehe zur Mitunternehmerbesteuerung S. 20 ff.

bestätigte der BFH mehrfach die dortige gesetzgeberische Entscheidung, Personen- gesellschaften diesbezüglich ebenfalls nicht als Organgesellschaften zuzulassen.⁷⁵

Aus dieser Entwicklung heraus lässt die bisherige herrschende Auffassung der Literatur nachvollziehen, dass Personengesellschaften grundsätzlich keine tauglichen Organgesellschaften sind.⁷⁶ Mit dem Optionsmodell öffnet sich jedoch ein neues Kapitel in dieser Entwicklung.

C. Praktischer Bedarf und Handlungsalternative

Mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung könnte also zum ersten Mal der rechtliche Weg offenstehen, eine zivilrechtliche Personengesellschaft als Organgesellschaft in eine ertragsteuerliche Organschaft einzubeziehen. Bei der Diskussion um die rechtliche Möglichkeit stellt sich aber gleichwohl die Frage, ob dafür überhaupt ein praktisches Bedürfnis besteht.

Dazu lassen sich zwei Anknüpfungspunkte für einen Vergleich mit der optierenden Personengesellschaft als Organgesellschaft herausbilden: Zum einen die Situation der Beteiligungspersonengesellschaft, die bereits optiert hat, aber (noch) nicht als Organgesellschaft eingesetzt wird. Zum anderen die Beteiligungspersonengesellschaft, die (noch) nicht optiert hat und daher als Mitunternehmerschaft gilt.

I. Optierende Personengesellschaft ohne Organschaft

Das praktische Bedürfnis lässt sich in diesem Szenario einfach begründen: Im Zuge der Option wird die Personengesellschaft ertragsteuerlich wie jede andere Kapitalgesellschaft transparent und nach dem KStG besteuert. Ihr Ergebnis kann also nach dem Trennungsprinzip nicht mit dem Ergebnis einer übergeordneten Einheit verrechnet werden und ihre Gewinnausschüttungen sind beim betroffenen Gesellschafter jedenfalls anteilig⁷⁷ zu versteuern.

Die Einbindung in eine Organschaft ist somit insbesondere zur umfassenden Gewinn- und Verlustverrechnung unerlässlich. Für Konzernstrukturen wäre eine optierende

⁷⁵ BFH Urt. v. 18.4.1961 – I 210/60 S, BFHE 73, 278 = BStBl III 1961, 368 (juris-Rz. 23); BFH Urt. v. 18.10.1960 – I 184/60 U, BFHE 71, 722 = BStBl III 1960, 518 (juris-Rz. 6); BFH Urt. v. 5.5.1959 – I 19/59 U, BFHE 69, 111 = BStBl III 1959, 304 (juris-Rz. 7).

⁷⁶ Zu dieser h.M. statt vieler Breuninger, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAFStr, 117 (127) m.w.Nachw.

⁷⁷ Gemeint ist die 5 %-Schachtelstrafe des § 8b KStG; im Einzelnen dazu S. 26 f.

Gesellschaft ohne Organgeschaftsfähigkeit daher sogar als erheblich nachteilig gegenüber einer echten Kapitalgesellschaft einzuschätzen. Aus diesem Grund sehen die bereits genannten Literaturstimmen⁷⁸ zu Recht die Attraktivität des § 1a KStG gefährdet, würde die im Raum stehende Frage verneint.

II. Personengesellschaft ohne Option

Im Vergleich dazu bedarf es im Szenario der nicht optierenden Personengesellschaft etwas mehr Begründung: Bei Beteiligungen an Personengesellschaften kann deren Ergebnis über die Mitunternehmerbesteuerung gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ohnehin auf Ebene des Gesellschafters bei dessen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer verrechnet werden. Für die Berücksichtigung der Tochterpersonengesellschaft im Rahmen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer bedarf es der Wirkungen einer Organschaft also nicht. Insoweit besteht erst einmal keine Praxisrelevanz für eine Organschaft im Anschluss an eine Option.

Indes erstreckt sich dieser Effekt nicht auf die Gewerbesteuer, für deren Zwecke die Tochterpersonengesellschaft weiterhin ein eigenes Steuersubjekt und Steuerschuldner bleibt, §§ 2 Abs. 1, 5 Abs. 1 S. 3 GewStG. Eine Verrechnung ist hier nicht möglich und es kommt bei verbundenen (Personen)Unternehmen daher zu sog. Gewerbesteuerinseln⁷⁹. Aus diesem Grund wurde in der Vergangenheit bereits gefordert, die Personengesellschaft jedenfalls für gewerbesteuerliche Zwecke als Organgesellschaft zuzulassen,⁸⁰ sodass auch diesbezüglich eine gewisse Transparenz der Personengesellschaft erreicht würde. Da eine solche Öffnung der gewerbesteuerlichen Organschaft aktuell nicht ersichtlich ist, würde ein Antrag nach § 1a KStG inklusive Implementierung einer Organschaft daher vor allem aus gewerbesteuerlicher Perspektive Sinn ergeben.⁸¹

Sollen die gewerbesteuerlichen Ergebnisse von Personengesellschaften bei der Muttergesellschaft miteinander verrechnet werden, besteht als Handlungsalternative innerhalb der transparenten Besteuerung allerdings noch die Gestaltung eines sog.

⁷⁸ Siehe Fn. 48.

⁷⁹ Kraft/Sönichsen, DB 2011, 1936 (1937).

⁸⁰ Roser, FR 2001, 628 (Zudem mit lesenswerten Ausführungen zur Historie der Personengesellschaften in der Organschaft).

⁸¹ So auch Walter, in: Bott/Walter, § 14 KStG Rz. 59.1 (Stand: 05/2023); Prinz, DB 2023, 8 (13).

Treuhandmodells.⁸² Dabei sind an einer KG ein Komplementär und ein Kommanditist beteiligt, wobei der Kommanditist seinen Anteil lediglich treuhänderisch für den Komplementär hält.⁸³ Aufgrund der Treuabrede trägt der Kommanditist weder hinreichende Mitunternehmerinitiative noch -risiko und ist somit nicht (mehr) als steuerlicher Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG anzusehen.⁸⁴ Statt dessen werden sämtliche Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen der KG gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 Var. 1 AO in vollem Umfang der treugebenden Komplementärgesellschaft zugerechnet.⁸⁵ In der Folge wird das gesamte Ergebnis dieser KG für die Zwecke der Einkommensteuer bei der Muttergesellschaft erfasst, als führe sie ein Einzelunternehmen i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG,⁸⁶ was im Ergebnis eine Ergebnisverrechnung bewirkt. Insbesondere gilt die KG aber auch nicht mehr als Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer i.S.d. § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG.⁸⁷ Dadurch wird für die Gewerbesteuer die gleiche Verrechnungsmöglichkeit von Erträgen und Fehlbeträgen geschaffen wie in der Einkommensteuer – Gewerbesteuerinseln werden auf diese Weise eliminiert.

Aufgrund dieses Effekts ist das Treuhandmodell bereits als „Organschaft für Personengesellschaften“⁸⁸ bezeichnet worden. Vorteil des Treuhandmodells ist vor allem der im Vergleich zur Organschaft geringere administrative Aufwand, da es keines Gewinnabführungsvertrags bedarf, der kontinuierlich zu beachten ist.⁸⁹ Im Gegenzug stellt das Treuhandmodell jedoch strengere Anforderungen an die Beteiligungsstruktur der Personengesellschaft, um sicherzustellen, dass der Kommanditist lediglich die Position eines Treuhänders innehat und dem unmittelbar beteiligten Komplementär daher sämtliche Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen der KG gemäß § 39

⁸² BFH Urt. v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BFHE 228, 365 = BStBl. II 2010, 751; *Albrecht*, Treuhandmodell, S. 19 ff.; *Butler*, NWB 2012, 2925; *Füsselich*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 6.15; *Kraft/Sönnichsen*, DB 2011, 1936; auf diesen alternativen Ansatz verweist im Zuge des § 1a KStG und der Organschaft auch *Jäschke*, in: Lademann, § 1a KStG Rz. 152 (Stand: 06/2022).

⁸³ *Albrecht*, Treuhandmodell, S. 20 f.; *Kraft/Sönnichsen*, DB 2011, 1936 (1936).

⁸⁴ BFH Urt. v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BFHE 228, 365 = BStBl. II 2010, 751 (juris-Rz. 27); ausführlich zudem *Albrecht*, Treuhandmodell, S. 60 ff.

⁸⁵ BFH Urt. v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BFHE 228, 365 = BStBl. II 2010, 751 (juris-Rz. 27 ff.).

⁸⁶ BFH Urt. v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BFHE 228, 365 = BStBl. II 2010, 751 (juris-Rz. 27).

⁸⁷ BFH Urt. v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BFHE 228, 365 = BStBl. II 2010, 751 (juris-Rz. 32 ff.); kritisch *Füsselich*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 6.15.

⁸⁸ *Butler*, NWB 2012, 2925.

⁸⁹ *Albrecht*, Treuhandmodell, S. 188 ff.; *Butler*, NWB 2012, 2925 (2929 ff.).

Optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft

Abs. 2 Nr. 1 S. 1 Var. 1 AO zuzurechnen. Bei einer ertragsteuerlichen Organschaft ist es möglich, dass nicht zum Konzern gehörende Gesellschafter am Organträger beteiligt sind oder dass der Organträger nur mittelbar beteiligt ist.⁹⁰

Angenommen die vollständige Gewinn- und Verlustverrechnung stellt den alleinigen zur Option bewegenden Faktor dar und es bestehen keinerlei außersteuerliche Hindernisse, eine Treuhand-KG zu implementieren, dürfte eine dem Treuhandmodell entsprechende Struktur die aufwandsärmere Variante darstellen. Schließlich erfordert ein Optionsantrag zahlreiche steuerliche wie zivilrechtliche Anpassungen, wenn optionsinduzierte Nachteile vermieden werden sollen. Praktischer Bedarf für eine Organschaft mit optierender Gesellschaft bestünde dann nicht.

Eine derart monokausal gelagerte Entscheidung für die Option kann indes nicht zwangsläufig als Regelfall zu Grunde gelegt werden. Bewegen auch andere Aspekte der Körperschaftsbesteuerung zur Option, steht das Treuhandmodell auch für die Gewerbesteuer nicht mehr als Handlungsalternative zur Verfügung: Denn die optierende Gesellschaft wird gewerbesteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt und gilt daher in vollem Umfang als eigenständiger Gewerbebetrieb, § 2 Abs. 8 i.V.m. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG. Sowohl für die Körperschaftsbesteuerung als auch die Gewerbesteuer ist dann eine Organschaft i.S.v. §§ 14 KStG (i.V.m. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG) für die interpersonelle Verlustverrechnung notwendig.

Daneben kann die Beteiligungsstruktur der Personengesellschaft gegen die Implementierung des Treuhandmodells sprechen, wenn Minderheitsgesellschafter wirtschaftlich an ihr beteiligt sind und dies weiterhin bleiben sollen. Auch in diesem Fall verbleibt zur Ergebniskonsolidierung einziger Weg in die Option und in eine ertragsteuerliche Organschaft.

III. Zwischenergebnis

Für ohnehin bereits optierende Personengesellschaften in Konzernstrukturen besteht im Ergebnis ein hoher Bedarf für die Möglichkeit einer Organschaft, um eine Ergebnisverrechnung zu ermöglichen. Steht eine noch nicht optierende Personengesellschaft vor eben jener Entscheidung, wäre eine im Zuge der Option mögliche

⁹⁰ Albrecht, Treuhandmodell, S. 183 ff.

Organschaft sinnvoll, um Gewerbesteuerinseln zu beseitigen. Vor dem Hintergrund der Komplexität des § 1a KStG und einer ertragsteuerlichen Organschaft kann es im Einzelfall gleichwohl genügen, ein Treuhandmodell zu gestalten, wenn sonst keine Gründe zur Option bewegen würden und die Beteiligungsstruktur der Personengesellschaft dies nicht ausschließt.

Damit kann der Frage nach einer Organschaft mit einer abhängigen optierenden Personengesellschaft neben dem *rein rechtlichen* Interesse an der Thematik ebenso ein nicht zu unterschätzender *praktischer* Bedarf beigemessen werden. Sowohl für bereits optierende als auch für (noch) nicht optierende Personengesellschaft bietet der Schritt in eine ertragsteuerliche Organschaft nicht zu unterschätzende Vorteile.

D. Gegenstand der konkreten Untersuchung

Die Option zur Körperschaftsbesteuerung steht nach § 1a Abs. 1 S. 1 KStG nicht nur Personenhandelsgesellschaften offen, sondern ermöglicht auch Partnerschaftsgesellschaften einen Wechsel in die Besteuerung nach dem KStG. Mit dem Wachstumschancengesetz⁹¹ wurde dieser persönliche Anwendungsbereich zudem um die eingetragene GbR als Grundform der Personengesellschaft erweitert.

Gleichwohl steht diese Arbeit unter der Prämisse, eine umfassende Antwort auf eine praxisrelevante Frage zu geben. Mit einem Blick auf die beiden Regelungskomplexe „Optionsmodell“ und „Konzernrecht“⁹² lässt sich die Analyse für die konkrete Forschungsfrage daher auf den folgenden Gegenstand verengen:

Primärer Adressat des Optionsmodells ist nach Einschätzungen der Literatur die in der Unternehmenswelt vielfach eingesetzte GmbH & Co. KG,⁹³ also eine KG, an der eine GmbH als unbeschränkt haftender Komplementär beteiligt ist. Damit korrespondierend lässt sich feststellen, dass die GmbH & Co. KG auch in der Wirklichkeit der Personengesellschaftskonzerne den Regelfall darstellt.⁹⁴ Bei typisierter Betrachtung

⁹¹ Wachstumschancengesetz, BGBl I 2024, Nr. 108.

⁹² Im untechnischen Sinne; dazu siehe S. 85.

⁹³ Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2114); Röder, ZGR 2021, 681 (717); vgl. auch von Freeden/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 21 (Stand: 02/2022).

⁹⁴ Vgl. Liebscher, in: MüKoGmbHG, Anh. § 13 Rz. 1448; Mülleit, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 5; Nagel, in: Ebenroth/Bujong, Anhang § 105 HGB Rz. 3; Schäfer, in: GK-HGB, Anh. § 105 Rz. 9; Baumgartl, Konzernbeherrschte Personengesellschaft, 13, 14; Keller/Otto, in: Beck Hdb PersG, § 24 Rz. 2; vgl. ebenso schon Schneider, ZGR 1975, 253 (258 f.).

dürfte die optierende Personengesellschaft, die tatsächlich als Organgesellschaft in Betracht kommen wird, daher regelmäßig eine GmbH & Co. KG sein.⁹⁵ Betrachtungsgegenstand muss folglich jedenfalls die Kommanditgesellschaft sein, wobei aufgrund der strukturellen Verquickungen aber ebenfalls die in der Konzernrealität vereinzelt vorkommende⁹⁶ OHG als weitere Personenhandelsgesellschaft in die Betrachtung einbezogen werden soll.

Nicht berücksichtigt werden deshalb für den Hauptteil und die abschließenden Untersuchungen optierende Rechtsträger in Gestalt der eGbr oder der Partnerschaftsgesellschaft: Die GbR wird in Konzernstrukturen zwar als Holding eingesetzt, sie gilt aber nicht als Rechtsform, die zugleich eine praktische Bedeutung als Untergesellschaft innehat⁹⁷ und wird dementsprechend kaum als Organgesellschaft in Betracht kommen. § 1 Abs. 1 S. 1 und 2 PartGG setzen für die Partnerschaftsgesellschaft wiederum voraus, dass die Angehörigen bzw. Gesellschafter Freie Berufe ausüben und die Gesellschaft kein Handelsgewerbe betreibt. Aufgrund dieser Unvereinbarkeit der Partnerschaftsgesellschaft mit gewerblichen Angehörigen bei gleichzeitigem Erfordernis der §§ 14 ff. KStG eines gewerblichen Organträgers, scheidet sie als Organgesellschaft sogar von vorneherein aus.⁹⁸

Untersuchungsgegenstand im Hauptteil und den abschließenden Untersuchungen sind somit ausschließlich optierende Personenhandelsgesellschaften. Sofern dabei auf generalisierende Begriffe wie bspw. „optierende Gesellschaft“ oder „Personengesellschaft“ zurückgegriffen wird, sind darunter weiterhin nur Personenhandelsgesellschaften zu verstehen. Einzig im grundlegenden Überblick auf das Optionsmodell findet eine solche Einschränkung noch nicht statt.

E. Gang der Untersuchung und Ziel der Arbeit

Im Ausgangspunkt gibt diese Arbeit einen einführenden Überblick über Historie, Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Optionsmodells und schließt mit einer

⁹⁵ So auch von Freedon/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 21 (Stand: 02/2022).

⁹⁶ Vgl. Schöfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 9.

⁹⁷ Tröger, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4002 (Stand: 03/2019).

⁹⁸ Jäschke, GmbHR 2022, 627 (629), der indes in Fn. 34 auf eine theoretisch mögliche Ausnahme hinweist.

Einschätzung des neuen Besteuerungswahlrechts ab (2. Kapitel). Anschließend daran folgt eine Darstellung der ertragsteuerlichen Organschaft (3. Kapitel). Beide Kapitel stellen die einführende Basis für eine fundierte Untersuchung der Kernthematik im Hauptteil dar.

Im Hauptteil untersucht diese Arbeit, ob optierende Personengesellschaften nach § 1a KStG entgegen der Verwaltungsauffassung als Organgesellschaft i.S.v. §§ 14 ff. KStG (i.V.m. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG) eingesetzt werden können (4. Kapitel). Eine Einschätzung, welche Besonderheiten sich während einer ertragsteuerlichen Organschaft zu einer optierenden Personengesellschaft und bei Beendigung der Option im Hinblick auf eine bestehende Organschaft ergeben, bildet den Abschluss der Betrachtungen *de lege lata* (5. Kapitel).

Daran anschließend wird im 6. Kapitel unter Hinzuziehung der in den vorherigen Kapiteln gewonnenen Erkenntnisse ein Ausblick *de lege ferenda* gewagt: Wo kann oder sollte der Gesetzgeber die geltende Rechtslage ändern, um ein praxistaugliches und systematisch in sich stimmiges Bild der optierenden Gesellschaft in der Organschaft zu erzeugen? Oder ist das Optionsmodell sogar ein weiterer Anstoß für die schon länger diskutierte grundlegende Reform der Organschaft?⁹⁹

Ziel der Arbeit ist es abschließend zum einen, anhand kurzer Thesen prägnante Antworten auf die Fragestellungen *de lege lata* zu geben, um einen Beitrag zur Rechtssicherheit zu leisten, solange der Gesetzgeber untätig bleibt und Finanzverwaltung an ihrer Auffassung festhält. Zum anderen wird der vorangegangene Ausblick *de lege ferenda* dazu genutzt, auch diesbezüglich abschließende Thesen zur Zukunft der Organschaft zu formulieren.

⁹⁹ Siehe *Herlinghaus*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.160 ff.; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 11.140 ff. m.w.Nachw.

2. Kapitel: Das Optionsmodell

Das Optionsmodell nach § 1a KStG eröffnet bestimmten Personengesellschaften den Weg in die Besteuerung nach dem Körperschaftsteuerrecht. Sie wechseln mit Ausübung des Wahlrechts vom bisherigen System der transparenten Mitunternehmerbesteuerung in die intransparente Besteuerung der Körperschaften. Ausgehend von einer kurzen Einführung in das deutsche System der dualistischen Unternehmensbesteuerung gibt dieses Kapitel einen Überblick über das Optionsmodell und eine Einschätzung zur Vorteilhaftigkeit des Wahlrechts.

A. Ausgangspunkt: Dualistische Unternehmensbesteuerung

Spätestens durch die im Zuge der Erzbergerschen Steuerreform von 1920¹⁰⁰ sichtbar gewordene Aufteilung in die transparente Mitunternehmerbesteuerung für Personengesellschaften nach dem EStG und die intransparente Besteuerung in Körperschaften nach dem KStG herrscht in Deutschland ein Dualismus der Unternehmensbesteuerung.¹⁰¹ Literatur und Praxis sind geteilter Meinung, ob dieser Dualismus in seiner aktuellen Ausgestaltung tatsächlich überzeugt.¹⁰² Mag die Auflösung des Dualismus hin zu einer rechtsformneutralen Besteuerung unternehmerischer Aktivität rechtspolitisch¹⁰³ wie ökonomisch¹⁰⁴ betrachtet wünschenswert sein, ist sie nach der Rechtsprechung des BVerfG¹⁰⁵ jedenfalls nicht verfassungsrechtlich geboten.¹⁰⁶

¹⁰⁰ Körperschaftsteuergesetz (KStG 1920) v. 30.03.1920, RGBI 1920, 393.

¹⁰¹ Zur Erzbergerschen Steuerreform 1920 *Desens*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Dok. zur KSt Rz. 5 f. (Stand: 08/2024); *Hey/Kirchhof/Ismer*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. zum EStG Rz. 811 (Stand: 04/2020); zur Entwicklung der Unternehmensbesteuerung im Allgemeinen *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (233) ff.

¹⁰² Vgl. *Hennrichs*, StuW 2002, 201 (204), der das deutsche Unternehmensbesteuerrecht als „ziemliches Durcheinander“ bezeichnet; siehe auch jüngst *Hennrichs*, in: DStJG 46 (2024), 431 (431 ff.); *Seer*, StuW 2023, 30 (30 ff.); **a.A. Schön**, StuW 2018, 201 (210), der es „als „reifes“ und im Grundsatz stabiles System“ auffasst; *Schön*, in: *Hüttemann/Schön*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.351 ff.; vgl. auch *Haubner*, in: DStJG 46 (2024), 451 (451 ff.), der dem Dualismus eine „wichtige volkswirtschaftliche Funktion“ beimisst.

¹⁰³ *Drüen*, GmbHR 2008, 393 (403).

¹⁰⁴ *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rz. 13.169; *Hey*, in: DStJG 24 (2001), 155 (157 ff.); *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (254 ff.).

¹⁰⁵ BVerfG Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (juris-Rz. 113 f.) = BStBl II 2017; BVerfG Beschl. v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (juris-Rz. 62) = DStR 2010, 2393; BVerfG Beschl. v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (juris-Rz. 113 ff.) = DStR 2006, 1316.

¹⁰⁶ So auch *Birk*, StuW 2000, 328 (333, Fn. 56); *Drüen*, GmbHR 2008, 393 (396 ff.); *Haubner*, in: DStJG 46 (2024), 451 (453 ff.); *Hüttemann*, in: DStJG 25 (2002), 123 (139); *Osterloh-Konrad*, in:

Zwischen Transparenz und Intransparenz bestehen teils erhebliche Unterschiede, unter anderem in Bezug auf die Belastung thesaurierter Gewinne. Daher wird neben einer Darstellung der Systeme auf bestehende Spannungen eingegangen, um die Begründungen zur Schaffung des Optionsmodells aufzuzeigen.

I. Funktionsweise

1. Mitunternehmerbesteuerung

a) Zweistufige Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft

Die Mitunternehmerbesteuerung findet ihre gesetzliche Grundlage in den gewerblichen Einkünften in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Über die Verweisnormen § 13 Abs. 7 EStG und § 18 Abs. 4 S. 2 EStG finden diese Grundsätze zudem entsprechende Anwendung¹⁰⁷ im Kontext gemeinschaftlicher Einkünfteerzielung bei den weiteren Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG) Land- und Forstwirtschaft sowie selbstständiger Arbeit.

Grundvoraussetzung dieses Besteuerungssystems ist zunächst das Vorliegen einer sog. Mitunternehmerschaft. Dabei handelt es sich um eine Personengesellschaft¹⁰⁸ unter Beteiligung von mindestens zwei sog. Mitunternehmern, vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG. Ein Teilhaber der Personengesellschaft ist dann Mitunternehmer¹⁰⁹, wenn er bei Gesamtbetrachtung aller Umstände in der Gesellschaft sowohl

Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.58 ff.; Röder, DStR 2023, 1085 (1087 ff.); Schön, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.224 f.; ausführlich Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (245 ff.); kritisch aber (teils mit Blick auf die Änderungen durch das MoPeG): Henrichs, in: DStJG 46 (2024), 431 (431 ff.); Henrichs/Lehmann, StuW 2007, 16 (18 ff.); Hey, in: DStJG 24 (2001), 155 (166 ff.); Kirchhof, in: DStJG 25 (2002), 1 (7); Kirchhof, StuW 2002, 3 (7); Müller, GmbH-StB 2022, 184 (189); Müller-Gatermann, FR 2022, 637 (639 f.); Pezzer, FR 2007, 188; Pezzer, in: DStJG 25 (2002), 37 (48 ff.); Schall, NZG 2021, 494; Seer, StuW 2023, 30.

¹⁰⁷ Die Verweisnormen haben dabei lediglich klarstellende Wirkung, s. zu § 18 EStG (sowie mit Bezügen zu § 13 EStG) BFH Urt. v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BFHE 137, 323 = BStBl II 1983, 215.

¹⁰⁸ § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG nennt hier beispielhaft die OHG und die KG; zum Anwendungsbereich Bode, in: Brandis/Heuermann, § 15 EStG Rz. 232 ff. (Stand: 08/2023); Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.99 ff.

¹⁰⁹ Hierbei handelt es sich nicht um einen fest umgrenzten, sondern einen offenen Begriff; BFH Beschl. v. 21.2.1974 – IV B 28/73, BFHE 112, 51 = BStBl II 1974, 404 (juris-Rz. 20): „sog. offene[r] Typ“; Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.128; kritisch Florstedt, StuW 2007, 314 (320 f.).

Mitunternehmerinitiative¹¹⁰ (meint Innehaben von Mitwirkungsrechten) als auch Mitunternehmerrisiko¹¹¹ (meint Beteiligung am wirtschaftlichen Risiko) trägt.¹¹²

Ein als Mitunternehmerschaft organisiertes Unternehmen ist selbst kein Subjekt der Einkommensteuer – die Besteuerung nach dem Einkommen findet stattdessen ausschließlich auf Ebene der Mitunternehmer mit ihren jeweiligen Gewinnanteilen statt, vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. So wird durch die Gesellschaft hindurch auf ihre Gesellschafter geschaut, was sich in dem Begriff der *transparenten* Besteuerung wiederfindet. Anders verhält es sich in der Gewerbesteuer, zu der die Personengesellschaft mit ihrem Gewerbebetrieb eigenständig herangezogen wird, § 5 Abs. 1 S. 3 EStG. Eine Verrechnung mit anderen Ergebnissen des Mitunternehmers ist diesbezüglich ausgeschlossen und es entstehen sog. Gewerbesteuerinseln.¹¹³

Gleichwohl wird im Einkommensteuerrecht nicht in jeder Hinsicht durch die Mitunternehmerschaft hindurchgeschaut. Sie dient als Einkünfteermittlungssubjekt¹¹⁴, verfügt über eine eigene steuerliche Gesamthandsbilanz¹¹⁵ und kann somit auch im steuerlichen Sinne Gesellschaftsvermögen bilden. Aus diesem Grund wird der Personengesellschaft partielle Steuerfähigkeit zugesprochen.¹¹⁶ Im Rahmen der Gewerbesteuer wird sie gemäß §§ 2 Abs. 1 S. 1, 5 Abs. 1 S. 3 GewStG eigens herangezogen. Folge dessen ist eine zweistufige (oder auch: additive) Gewinnermittlung:

Gesamthandsbereich (1. Stufe)

¹¹⁰ *Bode*, in: Brandis/Heuermann, § 15 EStG Rz. 351 f. (Stand: 08/2023); *Osterloh-Konrad*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.127; *Weitemeyer/Maciejewski*, Unternebensteuerrecht, Rz. 385 ff.

¹¹¹ *Bode*, in: Brandis/Heuermann, § 15 EStG Rz. 349 f. (Stand: 08/2023); *Osterloh-Konrad*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.127; *Weitemeyer/Maciejewski*, Unternebensteuerrecht, Rz. 381 ff.

¹¹² Dabei kann die starke Verwirklichung eines Merkmals eine eher schwache Ausprägung des anderen Merkmals ausgleichen, *Wacker*, in: Schmidt, § 15 EStG Rz. 262 m.w.Nachw.; *Osterloh-Konrad*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.128.

¹¹³ Dazu schon S. 13 ff.

¹¹⁴ *Bode*, in: Brandis/Heuermann, § 15 EStG Rz. 236 (Stand: 08/2023); *Osterloh-Konrad*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.11.

¹¹⁵ Abkehr von der früher durch den RFH und BFH vertretenen sog. Bilanzbündeltheorie, wonach sich das einkommensteuerliche Ergebnis der Gesellschaft aus dem Bündel (bzw. der Vielheit) der einzelnen Gesellschafterbilanzen ergab; dazu *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 10.11 f.; *Osterloh-Konrad*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.23 ff.

¹¹⁶ *Bode*, in: Brandis/Heuermann, § 15 EStG Rz. 236 (Stand: 08/2023); *Osterloh-Konrad*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.11.

Auf der ersten Stufe wird das Ergebnis der Mitunternehmerschaft als solcher durch Betriebsvermögensvergleich nach den §§ 4, 5 EStG (ggf. alternativ Einnahmen-Überschuss-Rechnung, § 4 Abs. 3 EStG) festgestellt.¹¹⁷ Zahlungen an Gesellschafter wie bspw. Tätigkeitsvergütungen oder Mietzinsen für ein an die Gesellschaft vermietetes Betriebsgrundstück werden hier noch als Betriebsausgaben angesetzt.¹¹⁸ Entsprechend der Beteiligung an Gewinn und Verlust wird den jeweiligen Gesellschaftern ihr Anteil am Ergebnis der Mitunternehmerschaft zugerechnet, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 1 EStG. Bestehen für einzelne Mitunternehmer sog. Ergänzungsbilanzen,¹¹⁹ finden die entsprechenden Wertkorrekturen für die betroffenen Gesellschafter an dieser Stelle statt.¹²⁰

Sonderbereich (2. Stufe)

Auf zweiter Stufe wird die Gewinnermittlung für den jeweiligen Mitunternehmer finalisiert.¹²¹ Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 2-4 EStG neben den Gewinnanteilen zudem Vergütungen, die er für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Hingabe von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Waren Aufwendungen dafür noch im Gesamthandsbereich abziehbar, werden sie nun wieder bei dem betroffenen Mitunternehmer hinzugerechnet¹²² – folglich neutralisiert. Auf diese Weise soll eine Ungleichbehandlung mit dem Einzelunternehmer vermieden werden, der seine einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage nicht durch die Vereinbarung schuldrechtlicher Beziehungen mit sich selbst mindern kann.¹²³ Darüber hinaus werden im sog. Sonderbetriebsvermögen (SBV) solche Wirtschaftsgüter steuerlich

¹¹⁷ Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.376; Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, Rz. 528.

¹¹⁸ Wacker, in: Schmidt, § 15 EStG Rz. 560; Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.380.

¹¹⁹ Durch sie werden die Bilanzansätze für einzelne Gesellschafter angepasst, wenn sich bspw. aus dem entgeltlichen Erwerb eines Gesellschaftsanteils für einen Gesellschafter höhere Anschaffungskosten und damit weiteres Abschreibungspotenzial ergeben; dazu Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 10.123; Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.382 ff.

¹²⁰ Wacker, in: Schmidt, § 15 EStG Rz. 460; Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.382.

¹²¹ Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.378.

¹²² Wacker, in: Schmidt, § 15 EStG Rz. 560; Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.385 ff.

¹²³ Sog. Gleichstellungsthese, Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.28; dazu ausführlich statt vieler Hallerbach, FR 2016, 1117.

verstrickt, die dem Betrieb der Personengesellschaft (SBV I)¹²⁴ und der Beteiligung des Gesellschafters an eben jener Personengesellschaft dienen (SBV II)¹²⁵.

Die über dieses zweistufige Verfahren ermittelten Einkünfte werden sodann den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet und bei ihnen versteuert. In verfahrensrechtlicher Hinsicht wird mittels einheitlicher und gesonderter Feststellung i.S.d. §§ 179 Abs. 2 S. 2, 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a) AO sichergestellt, dass die Besteuerungsgrundlagen nur einmal ermittelt werden müssen und die Zurechnung einheitlich gegenüber den Mitunternehmern erfolgt.¹²⁶ Die sich daraus ergebende Steuerbelastung der Personengesellschaft hängt damit auch von den weiteren steuerlichen Verhältnissen der Gesellschafter ab – dies betrifft insbesondere den persönlichen Steuersatz.

Bedeutende Folge dieses Mechanismus ist, dass die Besteuerung von Gewinnen über das Mitunternehmersystem unabhängig vom Ausschüttungsverhalten der Gesellschaft eintritt – auch wenn Gewinne in der Gesellschaft verbleiben und dem jeweiligen Gesellschafter keine entsprechende Liquidität zur Steuerzahlung zufließt. Die Besteuerung auf Gesellschafterebene führt zugleich jedoch dazu, dass die Einkünfte aus der Gesellschaft – positiv wie negativ – mit anderen Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden können.¹²⁷ Insbesondere bei Fondsstrukturen¹²⁸ und Start-Ups¹²⁹ in der Anfangsphase stellt dies eine gewünschte Rechtsfolge dar und erleichtert die Finanzierung mit Eigenkapital.

¹²⁴ *Bode*, in: Brandis/Heuermann, § 15 EStG Rz. 461 (Stand: 08/2023); *Osterloh-Konrad*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.246 f.; bspw. das an die Gesellschaft vermietete Betriebsgrundstück, *Wacker*, in: Schmidt, § 15 EStG Rz. 514.

¹²⁵ *Bode*, in: Brandis/Heuermann, § 15 EStG Rz. 461a (Stand: 08/2023); *Osterloh-Konrad*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.248 ff.; bspw. die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG, *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 10.137.

¹²⁶ *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 21.121 ff.

¹²⁷ *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 13.10; *Osterloh-Konrad*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.411; Ausnahme jedoch gemäß § 15a EStG für Kommanditisten, dazu *Osterloh-Konrad*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.415 ff.

¹²⁸ Vgl. *Schiffers*, in: Beck HdI PersG, § 1 Rz. 40.

¹²⁹ *Hennrichs*, in: DStJG 46 (2024), 431 (444); *Kleen*, FR 2022, 1115 (1126); *Mühlstädt/Reberg*, DB 2021, 2722 (2725 ff.); *Peter/Sola/Moos*, NWB 2022, 160 (161 ff.); *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (255 f.).

b) Tarif beim steuerpflichtigen Mitunternehmer

aa) Progressiver Steuertarif, § 32a EStG

Ausgehend von einer natürlichen Person als Mitunternehmer unterliegen die Einkünfte bei ihm der Einkommensbesteuerung mit dem persönlichen progressiven Steuersatz gemäß § 32a EStG von bis zu 45 %¹³⁰ in der Spitze. Gemäß § 35 EStG erfolgt dabei eine pauschale Berücksichtigung der bereits auf Ebene der Gesellschaft entrichteten Gewerbesteuer.¹³¹

Bei einer Körperschaft als Mitunternehmerin der Personengesellschaft richtet sich die Besteuerung entsprechend nach dem KStG.¹³² Mit der gewerbesteuerlichen Kürzung des § 9 Nr. 2 GewStG wird für diese Mitunternehmer¹³³ eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung vermieden.

bb) Thesaurierungsbegünstigung, § 34a EStG

Als Alternative zu der generellen Sofortbesteuerung von Gewinnen – unabhängig davon, ob sie zur Thesaurierung im Unternehmen verbleiben oder an die Gesellschafter ausgeschüttet werden – führte der Gesetzgeber im Jahr 2008¹³⁴ mit § 34a EStG die sog. Thesaurierungsbegünstigung ein.¹³⁵ Vereinzelte Anpassungen¹³⁶ erfuhr sie im Jahr 2024 im Rahmen des Wachstumschancengesetzes.¹³⁷

Dieses für jeden¹³⁸ Gesellschafter einzeln ausübbare Wahlrecht sieht vor, dass dem Unternehmen nicht entnommene Gewinne mit lediglich 28,25 %¹³⁹ zu versteuern

¹³⁰ Zur Vereinfachung und Vereinheitlichung wird im weiteren Verlauf der Arbeit für die natürliche Person als Mitunternehmer typisiert von einem persönlichen Steuersatz i.H.v. 45 % ausgegangen.

¹³¹ Zur Funktionsweise siehe nur Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 8.840 ff.; Hüttemann, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 2.285 ff.

¹³² Siehe S. 25 ff.

¹³³ Die Kürzungsvorschrift ist unbeschadet dessen rechtsformunabhängig auf jedes Unternehmen anwendbar und nicht nur auf Körperschaften, Gosch, in: Brandis/Heuermann, § 9 GewStG Rz. 133 (Stand: 07/2024).

¹³⁴ Unternehmersteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG) v. 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912.

¹³⁵ Zur Funktionsweise des § 34a EStG Schumacher/Weitemeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34a EStG Rz. A1 ff. (Stand: 02/2018); Hüttemann, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 2.270 ff.; Pung, in: DStJG 46 (2024), 221 (222 f.); Reichert/Düll, ZIP 2008, 1249 (1250 ff.).

¹³⁶ Cordes/Glatthar, FR 2024, 401 (402 ff.).

¹³⁷ Wachstumschancengesetz, BGBl I 2024, Nr. 108.

¹³⁸ Der persönliche Anwendungsbereich des § 34a EStG ist allerdings auf natürliche Personen beschränkt, Schumacher/Weitemeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34a EStG Rz. B1 (Stand: 02/2018).

¹³⁹ Dazu BT-Drucks. 16/4841, 63: Dieser Satz soll in typisierter Form diejenige Thesaurierungsbelastung ergeben, die sich auch im Rahmen der Körperschaftsbesteuerung einstellt (KSt-Satz i.H.v. 15 % zzgl. durchschnittlicher Gewerbesteuerbelastung i.H.v. 13,25 %).

sind, § 34a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG. Werden thesaurierte Gewinne auf diese Weise begünstigt, so wird im Fall ihrer tatsächlichen Entnahme eine entsprechende Nachversteuerung i.H.v. 25 % durchgeführt, § 34a Abs. 4 S. 2 EStG. Dadurch soll ein Gleichlauf mit der Belastung ausgeschütteter Gewinne bei Kapitalgesellschaften hergestellt werden.¹⁴⁰

Die Norm soll für einbehaltene Gewinne in steuerlichen Betriebsvermögen ein zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften äquivalentes¹⁴¹ Regime¹⁴² etablieren und Belastungsdifferenzen verringern.¹⁴³ Ihr Anwendungsbereich ist nicht auf gewerbliche Mitunternehmerschaften bzw. deren Mitunternehmer begrenzt, sondern umfasst auch alle weiteren Gewinneinkünfte (inkl. Mitunternehmerschaften), § 34a Abs. 1 S. 1 EStG.

2. Besteuerung von Körperschaften

a) Gesellschaft

Im Gegensatz zu Personengesellschaften sind Körperschaften – und damit insbesondere als Kapitalgesellschaft organisierte unternehmerische Einheiten – selbst Steuersubjekt und unterliegen mit ihren Einkommen der Körperschaftsteuer, §§ 1, 2 KStG. Dies gilt in gleichem Maße für die Gewerbesteuer, vgl. § 2 Abs. 2 S. 1 EStG.

Es findet folglich für die Körperschaft eine eigene und vom Gesellschafter unabhängige Gewinnermittlung statt, die sich vorbehaltlich körperschaftsteuerlicher Spezialregelungen nach den Vorschriften des EStG richtet, § 7 Abs. 1, 2 KStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG. Durch die strikte Trennung von Gesellschaft und ihren Gesellschaftern¹⁴⁴ werden entsprechende Leistungsbeziehungen bei der Körperschaftsbesteuerung (vorbehaltlich verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA)¹⁴⁵ und verdeckter Einlagen

¹⁴⁰ BT-Drucks. 16/4841, 32; *Niehus/Wilke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 34a EStG Rz. 1 (Stand: 08/2023); *Schumacher/Weitemeyer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34a EStG Rz. A3 (Stand: 02/2018); *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (243).

¹⁴¹ Besteuerung nur im Ausschüttungsfall, siehe S. 25 ff.

¹⁴² Dies soll laut *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih (41) 2021, 1 (4) zu einem Trialismus in der Unternehmensbesteuerung führen.

¹⁴³ *Schumacher/Weitemeyer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34a EStG Rz. A1 (Stand: 02/2018).

¹⁴⁴ Durchbrechung aber bspw. in § 8c Abs. 1 KStG, dazu *Röder*, in: *Hüttemann/Schön*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.213 ff.

¹⁴⁵ Vereinfacht beschrieben gelten Leistungen der Gesellschaft an ihren Gesellschafter, die einem Fremdvergleich nicht standhalten, als verdeckte Gewinnausschüttungen. Bei der Gesellschaft mindern diese nicht Einkommen, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG. Beim Gesellschafter gelten sie als Einnahmen

(vE)¹⁴⁶ im Fall fremdunüblicher Konditionen) anerkannt.¹⁴⁷ Verluste kann die Körperschaft über § 10d EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG lediglich mit eigenen Gewinnen und nicht denen des Gesellschafters verrechnen.¹⁴⁸ Um zu verhindern, dass bestehende Verlustvorträge der Körperschaft nach Erwerb der Anteile an ihr durch gänzlich andere Unternehmensträger weitergenutzt werden können (Stichwort: Mantelkäufe), ordnet § 8c Abs. 1 KStG grundsätzlich den Untergang bis dato nicht genutzter Verluste bei schädlichem Beteiligungserwerb an.¹⁴⁹

Gemäß § 23 Abs. 1 KStG beträgt der Körperschaftsteuersatz 15 %. Zuzüglich Solidaritätszuschlag sowie Gewerbesteuer entsteht eine Belastung von rund 30 %.¹⁵⁰

b) *Gesellschafter*

Im Ausschüttungszeitpunkt erfolgt nachfolgend eine Besteuerung beim Gesellschafter, der dadurch Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. Gewerbebetrieb erzielt.¹⁵¹ Beim herrschenden Gesellschafter wird der maßgebliche Zeitpunkt auf den Ausschüttungsbeschluss vorverlegt, da er „es regelmäßig in der Hand hat, sich die ihm von der Gesellschaft geschuldeten Beträge auszahnen zu lassen.“¹⁵²

Der Unternehmensgewinn wird durch diesen Mechanismus ein zweites Mal steuerlich erfasst. Einkünfte aus Leistungsbeziehungen werden im Gegensatz zur

aus Kapitalvermögen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. Siehe dazu im Einzelnen *Hey*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rz. 11.70 ff.; *Röder*, in: *Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht*, Rz. 5.132 ff.

¹⁴⁶ Vereinfacht beschrieben ist die verdeckte Einlage das Spiegelbild der vGA: Soweit eine Leistung des Gesellschafters an seine Gesellschaft nicht fremdüblich ist, erhöht sie das Einkommen der Gesellschaft nicht, § 8 Abs. 3 S. 3 KStG. Beim Gesellschafter wird die vE ebenfalls neutralisiert. Siehe dazu im Einzelnen *Hey*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rz. 11.92 f.; *Röder*, in: *Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht*, Rz. 5.117 ff.

¹⁴⁷ *Hey*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rz. 11.45; *Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmenssteuerrecht*, Rz. 11 sehen darin einen wesentlichen Unterschied zwischen beiden Systemen.

¹⁴⁸ *Röder*, in: *Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht*, Rz. 5.192 ff.

¹⁴⁹ *Röder*, in: *Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht*, Rz. 5.213 ff.

¹⁵⁰ Genaue Belastung abhängig von gemeindlichen Gewerbesteuer-Hebesatz i.S.d. § 16 Abs. 1 GewStG, *Röder*, in: *Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht*, Rz. 5.7; *Sievert*, in: *Beck Hdb GmbH*, § 11 Rz. 154.

¹⁵¹ Abhängig vom Gesellschafter.

¹⁵² BFH Urt. v. 14.2.2022 – VIII R 32/19, BFHE 276, 223 = BStBl II 2023, 101 (juris-Rz. 14 m.w.Nachw.); *Röder*, in: *Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht*, Rz. 5.305.

Mitunternehmerbesteuerung nicht als Beteiligungseinkünfte erfasst, sondern unterliegen den allgemeinen Regeln der Einkünftequalifikation.¹⁵³

Die endgültige Belastung auf dieser Ebene ist dabei wieder vom Gesellschafter abhängig: Werden die Anteile von einer natürlichen Person in ihrem Privatvermögen gehalten, greift gemäß § 32d Abs. 1 EStG die sog. Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 %.¹⁵⁴ Hält die natürliche Person die Anteile in ihrem Betriebsvermögen, werden die Einkünfte daraus mit ihrem persönlichen Steuersatz versteuert. Indes bleiben nach dem sog. Teileinkünfteverfahren¹⁵⁵ gemäß § 3 Nr. 40 lit. a) EStG 40 % der Bezüge steuerfrei, wobei der Rest dem normalen Einkommensteuersatz unterliegt. Ist Anteilseigner eine Körperschaft, bleiben nach dem Schachtelprivileg des § 8b Abs. 1 KStG abzüglich der Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 S. 1 sogar 95 % der Bezüge steuerfrei.¹⁵⁶

Die vom Ausschüttungsfall abhängige Besteuerung beim Gesellschafter ermöglicht die Thesaurierung von Gewinnen auf Gesellschaftsebene, ohne dass die volle Gewinnbelastung eintritt. Gleichwohl führt die Trennung der Ebenen dazu, dass die Unternehmensergebnisse nicht mit anderen Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden können.¹⁵⁷

II. Spannungsfelder der dualistischen Unternehmensbesteuerung

Die Aufteilung der Unternehmensbesteuerung in zwei unterschiedliche Systeme führt zwangsläufig zu Friktionen. Neben Unterschieden im Detail divergiert die steuerliche Belastung im Einzelnen erheblich – auch wenn der Gesetzgeber richtigerweise bemerkt, dass die finale Steuerbelastung auf ausgeschüttete Gewinne überwiegend vergleichbar ist.¹⁵⁸

¹⁵³ Bspw. ist die Tätigkeitsvergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zuzuordnen, § 19 EStG.

¹⁵⁴ Vorbehaltlich der sog. Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 S. 1 EStG sowie weiterer Ausnahmen des § 32d EStG, dazu Röder, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.299.

¹⁵⁵ Früher lediglich Anrechnung der KSt-Belastung; mit Unternehmenssteuerreform 2001 (Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (StSenK) v. 23.10.2000, BGBl I 2000, 1433) dann Umstellung auf sog. Halbeinkünfteverfahren und Einführung des Teileinkünfteverfahrens mit Unternehmenssteuerreform 2008 (UntStRefG, BGBl I 2007, 1912); dazu näher Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 11.8 ff.; Röder, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.311 ff.

¹⁵⁶ Ausnahme: Streubesitzbeteiligungen unter 10 %, § 8b Abs. 4 S. 1 KStG, dazu insgesamt Röder, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.326 ff.

¹⁵⁷ Vgl. Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 13.10.

¹⁵⁸ BT-Drucks. 19/28656, 1.

1. Belastungsvergleich

Zunächst ist die steuerliche Belastung im jeweiligen Besteuerungssystem herauszustellen. Für einen solchen Belastungsvergleich können exemplarisch die Berechnungen von *Cordes/Glatthar*¹⁵⁹ herangezogen werden, die dabei bereits die im Rahmen des Wachstumschancengesetzes angepasste Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG berücksichtigt haben. Den Berechnungen liegt jeweils ein Gewerbesteuerhebesatz i.H.v. 400 % und die Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags zugrunde. Im Rahmen der Einkommensteuer gehen die Berechnungen von einem persönlichen Steuersatz i.H.v. 45 % und einer Vollanrechnung der Gewerbesteuer aus:

Für Personengesellschaften ergibt sich dabei im Ausgangsfall unabhängig von der Gewinnverwendung eine Belastung von 46,71 %. Entscheidet sich der Mitunternehmer einer Personengesellschaft hingegen für die Inanspruchnahme von § 34a EStG, lässt sich die Steuerbelastung bei einer – in der Praxis kaum erreichbaren – Thesaurierungsquote von 100 % auf 29,03 % herabsetzen. Werden die Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt entnommen, wird dies mit weiteren 18,51 % besteuert, was zu einer Gesamtbelaistung i.H.v. 47,55 % führt.

Bei einer Kapitalgesellschaft werden Gewinne zunächst mit 29,83 % belastet. Bei unterstellter Vollausschüttung des danach verbleibenden Gewinns (i.H.v. 70,18 %) fällt beim Gesellschafter in Abhängigkeit von Betriebs- bzw. Privatvermögen noch einmal eine Belastung von 19,99 % bzw. 18,51 % an. Es ergibt sich eine Gesamtbelaistung von 49,81 % (BV) bzw. 48,33 % (PV).

Große Belastungsdifferenzen lassen sich im System der dualistischen Unternehmensbesteuerung – wie der Gesetzgeber erkannt hat¹⁶⁰ – für ausgeschüttete Gewinne kaum noch ausmachen. Personenunternehmen werden diesbezüglich nicht stärker belastet. Vielmehr besteht für Kapitalgesellschaften eine Mehrbelastung i.H.v. rund zwei bis drei %-Punkten gegenüber der Mitunternehmerbesteuerung. Diese wird erst bei längerer Thesaurierung durch Liquiditäts- und Zinseffekte kompensiert.¹⁶¹

¹⁵⁹ *Cordes/Glatthar*, FR 2024, 401 (403).

¹⁶⁰ BT-Drucks. 19/28656, 1.

¹⁶¹ *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (241).

Gravierende Unterschiede ergeben sich hingegen für thesaurierte Gewinne, die bei der Mitunternehmerschaft weiterhin einer Belastung von bis zu 46,71 % unterliegen, während sie bei einem als Kapitalgesellschaft organisierten Unternehmen ausschließlich mit rund 30 % belastet werden. Hier kann lediglich mithilfe von § 34a EStG eine Annäherung an körperschaftsteuerliche Verhältnisse erreicht werden.

Die deutlich überwiegende Mehrheit der Personenunternehmen mag diesen Steuersatz zwar nicht erreichen und schon ohne die Nutzung von § 34a EStG eine Steuerbelastung unterhalb der für Kapitalgesellschaften typischen 30 % erreichen.¹⁶² Dem gegenüber steht die nicht unbedeutende Gruppe größerer und ertragsstarker Personenunternehmen, die diese Steuerbelastung durchaus erreichen. Sofern dort kein Gebrauch von der Thesaurierungsbegünstigung gemacht wird, kommt es zur Vollbelastung thesaurierter Gewinne, die aber wesentlicher Bestandteil der eigenen Finanzierung sind.¹⁶³

Der Vergleich zeigt ebenso, dass die Gesamtbelastung im Rahmen des § 34a EStG dann um 0,84 Prozentpunkte höher liegt als die reguläre Einkommensbesteuerung zum Spitzenteuersatz. § 34a EStG ist somit nur vorteilhaft, wenn der Steuvorteil während der Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung diese Mehrbelastung durch Liquiditäts- und Zinsvorteile mindestens kompensieren kann.¹⁶⁴

Der Belastungsvergleich legt damit teils erhebliche Belastungsdifferenzen im dualistischen System der deutschen Unternehmensbesteuerung offen. Diese sind vor allem bei thesaurierten Gewinnen auszumachen.

2. Weitere Problemfelder der Mitunternehmerbesteuerung

a) Sonderbetriebsvergütungen und Sonderbetriebsvermögen

Neben die Belastungsdifferenzen tritt mit den Sonderbetriebsvergütungen und dem Sonderbetriebsvermögen eine Besonderheit der deutschen transparenten Mitunternehmerbesteuerung, vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG. Dies führt bspw. für

¹⁶² So der Gesetzgeber im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008: BT-Drucks. 16/4841, 31; mit Verweis auf Daten des BMF, wonach mehr als 90 % der Personenunternehmen bei einer Belastung von unter 30 % lagen; auch schon Lang, BB 2006, 1769 (1771); Brähler/Guttzeit/Scholz, StuW 2012, 119 (122 f.) gehen von rund 75 % der Unternehmen aus, bei denen die Belastung unter 30 % liegt.

¹⁶³ Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (242).

¹⁶⁴ Schumacher/Weitemeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34a EStG Rz. A112 (Stand: 02/2018); Kahsnitz, NWB 2021, 2100 (2105).

Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG dazu, dass der Gewinnminderung im Gesamthandsbereich eine Aktivierung im Sonderbereich des betroffenen Mitunternehmers gegenübersteht.¹⁶⁵ Im Transparenzprinzip wirken sich die Rückstellungen im Ergebnis somit nicht gewinnmindernd aus.¹⁶⁶

Der Sonderbereich trifft „international [zudem] oft auf Unverständnis“¹⁶⁷, weil es im gesamten Ausland – bis auf einzelne Ausnahmen – unbekannt ist.¹⁶⁸ Sobald ein grenzüberschreitender Bezug mit einer Jurisdiktion besteht, die den deutschen Sonderbereich nicht nachvollzieht / nachvollziehen kann, sind Qualifikationskonflikte möglich.¹⁶⁹ Der Gesetzgeber hat darauf zwar mit Regelungen wie § 4i EStG für Sonderbetriebsausgaben und § 50d Abs. 10 EStG für Sonderbetriebsvergütungen im internationalen Kontext reagiert, was laut *Prinz* jedoch als „unabgestimmter Flickenteppich“¹⁷⁰ erscheint und diese Problem somit kaum zu beseitigen vermag.

b) Thesaurierungsbegünstigung, § 34a EStG

§ 34a EStG sollte der zunehmenden Spreizung zwischen der Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften einerseits und der maximal möglichen Belastung von Gewinnen aus Personenunternehmen zum ESt-Spitzensteuersatz andererseits entgegenwirken.¹⁷¹ Die Regelung war primär an die ertragsstarke Minderheit der Personengesellschaften gerichtet und sollte ihnen positive Effekte für die Stellung im internationalen Wettbewerb bringen.¹⁷² Gleichwohl ist die Thesaurierungsbegünstigung

¹⁶⁵ BMF v. 29.1.2008 – IV B 2-S 2176/07/0001, BStBl I 2008, 317 (Rz. 3 ff.); *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 10.108, 10.145.

¹⁶⁶ *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 10.108; *Kahle/Hiller*, in: Beck Hdb PersG, § 6 Rz. 139; *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (231).

¹⁶⁷ *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (231); *Weitemeyer/Maciejewski*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 23.

¹⁶⁸ *Spengel*, in: Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 418; *Spengel/Schaden/Wehrße*, StuW 2010, 44 (54 f.); vgl. auch *Schön*, in: DStJG 46 (2024), 95 (135 ff.).

¹⁶⁹ *Neu*, in: Beck Hdb PersG, § 29 Rz. 53; *Rein*, IStR 2022, 130 (131 f.).

¹⁷⁰ *Prinz*, FR 2019, 597 (598).

¹⁷¹ Vgl. BT-Drucks. 16/4841, 32; *Niehus/Wilke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 34a EStG Rz. 3 (Stand: 08/2023); *Schumacher/Weitemeyer*, in: Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, § 34a EStG Rz. A1 (Stand: 02/2018); *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (242).

¹⁷² BT-Drucks. 16/4841, 32.

seit ihrer Einführung teils scharfer Kritik ausgesetzt¹⁷³ und wird kaum zur Anwendung gebracht.¹⁷⁴

Dabei gelten insbesondere die Komplexität sowie die schwierige Planbarkeit von § 34a EStG als kritische Punkte.¹⁷⁵ Die Nachversteuerung im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung stellt zudem eine „Umwandlungsbremse“¹⁷⁶ dar.¹⁷⁷ Sie bewirkt daneben einen Lock-In voll besteueter Gewinne, da wegen der Verwendungsreihenfolge des § 34a Abs. 4 S. 1 EStG vorrangig begünstigt besteuerte thesaurierte Gewinne als entnommen gelten.¹⁷⁸ Der Nachteil an § 34a EStG, dass Entnahmen für Errichtung von Gewerbesteuer und Einkommensteuer nicht begünstigt waren¹⁷⁹ und das Thesaurierungspotenzial dadurch vermindert war,¹⁸⁰ wurde durch das Wachstumschancengesetz nunmehr beseitigt.¹⁸¹

Trotz der skizzierten Schwierigkeiten und angemahnter Reformen¹⁸² ist die Vorschrift im Laufe der Jahre weitgehend unverändert geblieben.¹⁸³ Erst kürzlich wurde die

¹⁷³ So forderten bereits *Houben/Maiterth*, FR 2008, 1044 (1046) sowie in Zustimmung mit 34 weiteren Stimmen aus der Lehre *Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer*, DB 2008, 1405 die Abschaffung der Vorschrift; dies scheint laut *Brähler/Gutzeit/Scholz*, StuW 2012, 119 (128) tendenziell auch die Praxis so zu sehen; Überblick über die Kritikpunkte bei *Ratschow*, in: *Brandis/Heuermann*, § 34a EStG Rz. 5 (Stand: 09/2024).

¹⁷⁴ *Schumacher/Weitemeyer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 34a EStG Rz. A127 (Stand: 02/2018); *Brähler/Gutzeit/Scholz*, StuW 2012, 119; *Pung*, in: DStJG 46 (2024), 221 (222); *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (243).

¹⁷⁵ Statt vieler: *Schumacher/Weitemeyer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 34a EStG Rz. A127 (Stand: 02/2018); *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (243); *Houben/Maiterth*, StuW 2008, 228 (236) resümieren im Anschluss an Berechnungen zur Vorteilhaftigkeit von § 34a EStG sogar, dass die „Steuerplanung erheblich aufwändiger, wenn nicht gar diesbezüglich unmöglich“ wird.

¹⁷⁶ *Prinz*, FR 2010, 736 (741); ähnlich *Schumacher/Weitemeyer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 34a EStG Rz. G16 (Stand: 02/2018).

¹⁷⁷ Dies liegt an der gemäß § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG angeordneten Nachversteuerung für Umwandlungsvorgänge, dazu *Schumacher/Weitemeyer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 34a EStG Rz. G1 ff. (Stand: 02/2018).

¹⁷⁸ Exemplarisch *Schumacher/Weitemeyer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 34a EStG Rz. E8 (Stand: 02/2018); eine ursprünglich angedachte Verbesserung dieser Verwendungsreihenfolge wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum Wachstumschancengesetz jedoch verworfen, wie *Cordes/Glatthar*, FR 2024, 401 (402) berichten.

¹⁷⁹ Die Leistung der Gewerbesteuer gilt als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 5b EStG) und auch für die Einkommensteuer wurde in aller Regel eine Entnahme getätigt, vgl. *Schumacher/Weitemeyer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 34a EStG Rz. C12 ff. (Stand: 02/2018); *Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer*, DB 2008, 1405 (1406 Fn. 4).

¹⁸⁰ Exemplarisch das Beispiel bei *Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer*, DB 2008, 1405 (1406).

¹⁸¹ *Cordes/Glatthar*, FR 2024, 401 (402).

¹⁸² *Schumacher/Weitemeyer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 34a EStG Rz. A134 (Stand: 02/2018); *Prinz*, FR 2010, 736 (741); sowie für konkrete Vorschläge *Fechner/Bäuml*, FR 2010, 744 (745 ff.).

¹⁸³ Vgl. die Darstellung der Normhistorie bei *Schumacher/Weitemeyer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 34a EStG Rz. A84 ff. (Stand: 02/2018).

Vorschrift durch das Wachstumschancengesetz punktuell angepasst.¹⁸⁴ Die Änderungen wurden zwar begrüßt,¹⁸⁵ dennoch verbleiben nach wie vor Nachteile wie insbesondere die nachteilige Verwendungsreihenfolge bei der Nachversteuerung gemäß § 34 Abs. 4 EStG.¹⁸⁶ Soll das Risiko der Unwägbarkeiten von § 34a EStG nicht eingegangen werden, bleibt es für ertragsstarke und im internationalen Wettbewerb stehende Personenunternehmen bei der beschriebenen deutlich höheren Thesaurierungsbelastung im Vergleich zu Kapitalgesellschaften. Es offenbart sich daher auch bezüglich dieses Aspekts der transparenten Besteuerung Handlungsbedarf.

B. Entwicklung zum Optionsmodell nach § 1a KStG

Die Einführung des Optionsmodells markiert eine Zäsur in der bis dato strikt dualistischen Unternehmensbesteuerung, indem sie bestimmten Unternehmen einen einseitigen Wechsel zwischen beiden Systemen ermöglicht. Versuche, die Friktionen zwischen Mitunternehmerbesteuerung und Körperschaftsbesteuerung mithilfe von Wahlrechten abzufedern, gab es bereits mehrere. Auch ein Optionsmodell als solches ist keine neue Idee. Um diese Entwicklung besser verstehen zu können, wird die Entwicklung hin zum Optionsmodell in seiner Gestalt des KöMoG im Folgenden nachgezeichnet. Dabei wird auch ersichtlich werden, dass der Gesetzgeber die Bezüge eines solchen Optionsmodells zur Organschaft stets außer Acht gelassen hat.

I. § 32b EStG in der Fassung des ESt- und KSt-Änderungsgesetzes 1951

Die Anwendung körperschaftsteuerlicher Regelungen auf Gewerbebetriebe, die grundsätzlich dem Regime der Einkommensteuer unterliegen, wurde bereits in der jungen Bundesrepublik versucht. Mit der im Jahr 1951 erfolgten Einführung des § 32b EStG¹⁸⁷ (Im Folgenden: § 32b EStG 1951) war die Anwendung des Körperschaftsteuersatzes auf Gewinne aus Gewerbebetrieb verbunden.¹⁸⁸

¹⁸⁴ Siehe *Cordes/Glatthar*, FR 2024, 401 (401 ff.); dem ging eine Vereinbarung im Koalitionsvertrag voraus: *SPD/Bündnis 90/Die Grünen/FDP*, Mehr Fortschritt wagen - Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit, <https://t1p.de/2276> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 165.

¹⁸⁵ *Cordes/Glatthar*, FR 2024, 401 (405); *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (243).

¹⁸⁶ Zu den Kritikpunkten, die auch nach dem Wachstumschancengesetz bestehen *Pung*, in: DStJG 46 (2024), 221 (224 ff.); *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (243 f.); siehe zudem *Haubner*, in: DStJG 46 (2024), 451 (465 ff.).

¹⁸⁷ Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes (ESt- und KSt-Änderungsgesetz 1951) v. 26.07.1951, BGBl I 1951, 411.

¹⁸⁸ Siehe dazu auch die Nachweise in *Desens*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einf. zum KStG Rz. 185 (Stand: 02/2020).

Das Instrument eröffnete buchführenden Steuerpflichtigen die Möglichkeit, ihre gesamten Einkünfte aus Gewerbebetrieb dem jeweils geltenden Körperschaftsteuersatz zu unterwerfen, § 32b Abs. 1, 2 EStG 1951. Nicht dem günstigeren Körperschaftsteuersatz, sondern dem regulären Einkommensteuertarif des Steuerpflichtigen unterlagen hingegen eine Art fiktiver Unternehmerlohn („angemessene Vergütung für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Unternehmen“, § 32b Abs. 2 S. 1 EStG 1951) und Entnahmen, § 32b Abs. 3 EStG 1951. Die Regelung ähnelte damit der heutigen Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG.¹⁸⁹ Einen einer wirklichen Optionslösung gleichkommenden Wechsel in das Körperschaftsregime bedeutete der Antrag nach § 32b Abs. 1 EStG 1951 folglich nicht.¹⁹⁰

Wurde die Einführung des § 32b EStG 1951 trotz deutlicher Kritik¹⁹¹ noch als Schritt in Richtung einer „Betriebssteuer“¹⁹² angesehen, strich der Gesetzgeber die Vorschrift schon kurze Zeit später im Jahr 1953¹⁹³ aufgrund ihrer Komplexität in der Praxis¹⁹⁴ wieder aus dem EStG. Diesen Kritikpunkt teilt sich § 32b EStG 1951 mit dem heutigen § 34a EStG.¹⁹⁵

II. Unternehmensteuerreform 2001: Brühler Empfehlungen und Entwurf des Steuersenkungsgesetzes 2000: § 4a KStG-E

Angesichts einer im internationalen Vergleich hohen Unternehmensteuerbelastung und abfallender Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands setzte der damalige Bundesminister für Finanzen im Jahr 1998 eine Kommission ein. Sie sollte Vorschläge für eine rechtsformneutrale Besteuerung entwickeln.¹⁹⁶ In den sog. „Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“¹⁹⁷ schlug diese Kommission

¹⁸⁹ Vgl. Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 34a EStG Rz. 2 (Stand: 08/2023).

¹⁹⁰ Hock, RIW 1995, 135 (138).

¹⁹¹ BT-Prot. 1/145, S. 5715, 5737 f.

¹⁹² BT-Prot. 1/145, S. 5717; die Reformidee hinter dem Begriff der "Betriebssteuer" zielt darauf ab, sämtliche unternehmerischen Einheiten (und damit auch das Einzelunternehmen) steuerlich separat von den dahinterstehenden Personen zu betrachten, dazu näher kritisch Schön, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1345 ff.

¹⁹³ Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24.06.1953, BGBl I 1953, 413.

¹⁹⁴ BT-Drucks. 1/4092, 44; siehe zur Kritik auch Desens, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. zum KStG Rz. 185 (Stand: 02/2020).

¹⁹⁵ Siehe S. 30 f.

¹⁹⁶ Vgl. Desens, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. zum KStG Rz. 182 (Stand: 02/2020).

¹⁹⁷ Siehe bspw. BB 1999, 1188.

verschiedene Instrumente zur Reform der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen vor. Während für Kapitalgesellschaften der Wechsel des alten Anrechnungsverfahrens auf das in seiner grundlegenden Ausgestaltung als Teileinkünfteverfahren noch heute bestehende Halbeinkünfteverfahren¹⁹⁸ erarbeitet wurde, war die Kommission sich im Hinblick auf Personenunternehmen uneins.¹⁹⁹

So wurden der Bundesregierung drei mögliche Reformmodelle präsentiert: Neben einer Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne (Modell 2) und einer Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (Modell 3) fand sich darin auch eine Option von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer (Modell 1).²⁰⁰ Das Vorbild des heutigen Optionsmodells war damit geboren, obwohl über vergleichbare Instrumente – wie auch § 32b EStG 1951 zeigt – bereits vorher nachgedacht wurde.²⁰¹

Im Rahmen der gesetzgeberischen Umsetzung der Brühler Empfehlungen fanden mit Modell 1 und Modell 3 sowohl die Optionslösung als auch die Gewerbesteueranrechnung Einzug in einen ersten Entwurf zum sog. Steuersenkungsgesetz („StSenkGE“).²⁰² Die Option zur Körperschaftsbesteuerung wurde dabei in einem neuen § 4a KStG-E berücksichtigt.

Der damalige Entwurf sah vor, dass natürliche Personen und Mitunternehmerschaften mit ihrem Betrieb²⁰³, der Gewinneinkünfte erzielt, auf Antrag zur Körperschaftsbesteuerung wechseln konnten, § 4a Abs. 1 S. 1 KStG-E. Die bisherigen Einzelunternehmer und Mitunternehmer sollten daraufhin im Verhältnis zu ihrem Betrieb die Stellung von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft einnehmen, § 4a Abs. 2 S. 1 KStG-E. Vergütungen an die hinter dem Betrieb stehenden Steuerpflichtigen wären auf Ebene der fiktiven Kapitalgesellschaft indes nur dann abzugsfähig, wenn sie gemäß § 4a Abs. 2 S. 4 KStG-E im Voraus beim zuständigen Finanzamt förmlich

¹⁹⁸ Seit UntStRefG, BGBl I 2007, 1912 als Teileinkünfteverfahren.

¹⁹⁹ Siehe die Schilderungen eines Kommissionsmitglieds in *Schaumburg*, in: Schaumburg/Rödder, Unternehmenssteuerreform 2001, S. 111.

²⁰⁰ Ein weiteres, viertes Modell hatte die Kommission verworfen; *Schaumburg*, in: Schaumburg/Rödder, Unternehmenssteuerreform 2001, S. 112.

²⁰¹ Hock, RIW 1995, 135 m.w.Nachw.; Ritter, StuW 1989, 319 (324); sowie Bippus, DStR 1998, 749 (755 ff.) und in Replik darauf Hahn, DStR 1999, 833.

²⁰² BT-Drucks. 14/2683.

²⁰³ Die Option nach § 4a KStG-E stand allerdings nur für Betriebe im Inland offen; dazu und zu dennoch bestehenden internationalsteuerlichen Implikationen Krabbe, FR 2000, 545.

angezeigt wurden. Die Option des StSenkG-E galt als Einbringungsvorgang i.S.d. UmwStG, wobei ein Rückbezug möglich war und Buchwerte fortzuführen waren, § 4a Abs. 3 KStG-E. Bisheriges Sonderbetriebsvermögen sollte jedoch nach § 4a Abs. 3 S. 8 KStG-E als entnommen gelten. Der das Ende der Option markierende gegenläufige Übergang von der Körperschaftsbesteuerung zur Besteuerung nach dem EStG war ebenso als Umwandlungsvorgang konzipiert, § 4a Abs. 5 KStG-E.²⁰⁴ Ob und inwiefern dieses Optionsmodell mit der ertragsteuerlichen Organschaft kompatibel war, ließ der Entwurf indes offen.²⁰⁵

Teil der Unternehmensteuerreform 2001 wurde die Option nach § 4a KStG-E im Ergebnis jedoch nicht.²⁰⁶ Aufgrund eines geringen Anwendungsbereichs, zahlreicher Anwendungsfragen und des mit der Option verbundenen bürokratischen Aufwands wurde das Modell kritisch aufgenommen²⁰⁷ und war bereits innerhalb der oben genannten Kommission nicht unumstritten.²⁰⁸ So wurde das Optionsmodell auf Druck der Bundesländer²⁰⁹ im Rahmen des Vermittlungsverfahrens²¹⁰ zum Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung²¹¹ aufgegeben.

III. Unternehmensteuerreform 2008

Im Jahr 2007 sah sich der Gesetzgeber vor dem Hintergrund einer weiterhin erhöhten Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften und ertragsstarke Personengesellschaften dazu veranlasst, eine weitere Unternehmensteuerreform anzustoßen, um Deutschland in der Folgezeit wieder als attraktiven Wirtschaftsstandort zu positionieren.²¹² Neben Maßnahmen wie der Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 %, dem Wechsel vom Halb- auf das Teileinkünfteverfahren und der Einführung der

²⁰⁴ Ausführlich zur Funktionsweise der Option nach § 4a KStG-E siehe bspw. *Rödder/Schumacher*, DStR 2000, 353 (364 ff.); *Seibt*, DStR 2000, 825.

²⁰⁵ Siehe Fn. 33.

²⁰⁶ Zu allen Reformmaßnahmen siehe ausführlich *Rödder/Schumacher*, in: *Schaumburg/Rödder, Unternehmensteuerreform 2001*, S. 151 ff.

²⁰⁷ Siehe nur *Köplin*, in: *Erle/Sauter, Reform der Unternehmensbesteuerung*, S. 27; *Lang*, GmbHR 2000, 453 (461); *Schiffers*, GmbHR 1999, 741 (746); *Schiffers*, GmbHR 2000, 253 (259) sowie im Überblick aus aktueller Sicht *Desens*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. zum KStG Rz. 185* (Stand: 02/2020); *a.A. Streck*, NJW 2000, 3692.

²⁰⁸ So sei es bei Mitgliedern der Kommission auf Skepsis gestoßen, siehe *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Rödder, Unternehmenssteuerreform 2001*, S. 111.

²⁰⁹ Dazu näher *Wacker*, DStR 2019, 585 (587 f.).

²¹⁰ BT-Drucks. 14/3760, 7.

²¹¹ StSenkG, BGBl I 2000, 1433.

²¹² BT-Drucks. 16/4841, 1.

Abgeltungssteuer im Bereich der Dividendenbesteuerung²¹³ war ebenso die Besteuerung der Personengesellschaften Gegenstand der Reform. Kernelement war hier die Einführung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, wie sie schon in Modell 2 der Brühler Empfehlungen enthalten war. Eine Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsbesteuerung findet sich zwar ebenso wenig im Regierungsentwurf²¹⁴ wie im späteren Gesetzesentwurf²¹⁵, schien aber zumindest zeitweise Teil der Überlegungen gewesen zu sein.²¹⁶

IV. Einführung der Option zur Körperschaftsbesteuerung mit dem KöMoG
Der bereits angestellte Belastungsvergleich zeigt, dass ertragsstarke Personenunternehmen weiterhin deutliche steuerliche Nachteile haben, sofern sie ihre Gewinne weitgehend thesaurieren wollen. Eine spürbare Verbesserung stellt auch die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG nicht dar – sie ist weiterhin planungsaufwändig und risikobehaftet und wird daher nur selten angewandt. Darüber hinaus bestehen trotz § 34a EStG (internationalsteuerliche) Probleme der Mitunternehmerbesteuerung und ihres Sonderbereichs, die sich insbesondere bei der Thesaurierungsbelastung, aber auch der fehlenden steuerlichen Wirkung von Pensionsrückstellungen für Mitunternehmer niederschlagen.²¹⁷

Eine grundlegende Reform hin zu einer rechtsformneutralen Besteuerung ist verfassungsrechtlich zwar nicht erforderlich,²¹⁸ wurde angesichts der dargestellten Unterschiede aber auch nach der Unternehmenssteuerreform 2008 diskutiert.²¹⁹ Als weiteres Instrument rechtsformneutralerer Besteuerung wurde die Idee einer Option zur Körperschaftsbesteuerung ebenso aufrechterhalten.²²⁰ Ein solches Modell ist nicht

²¹³ Zu allen Reformmaßnahmen siehe ausführlich *Barth*, Unternehmenssteuerreform 2008.

²¹⁴ BR-Drucks. 220/07.

²¹⁵ BT-Drucks. 16/4841.

²¹⁶ Laut *Barth*, Unternehmenssteuerreform 2008, S. 88 war eine Option „angedacht“.

²¹⁷ Siehe dazu insgesamt S. 27 ff.

²¹⁸ *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (245 ff.); siehe zudem S. 19.

²¹⁹ Siehe die Vorschläge zum Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof (2011) und zur allgemeinen Unternehmenssteuer der Kommission „Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft (2013); anschaulich in *Desens*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. zum KStG Rz. 190 f. (Stand: 02/2020).

²²⁰ CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag, Modernisierung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland, <https://t1p.de/o2xx> (letzter Abruf am 06.08.2024), 5 ff.; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW Positionspapier zur steuerpolitischen Entwicklung, <https://t1p.de/fcpzh> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 9; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung

nur positiv aufgenommen und in Literatur wie Praxis gefordert worden, sondern wurde vereinzelt ebenso kritisch betrachtet²²¹ oder für verfassungswidrig gehalten.²²²

Der finale Anstoß zu einer Optionsbesteuerung für Personengesellschaften entstand vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie: Der Koalitionsausschuss der damaligen Großen Koalition gab am 3. Juni 2020 sein Konjunktur- und Krisenbewältigungspaket bekannt, durch ein solches Modell die unternehmerischen Rahmenbedingungen in Deutschland verbessern zu wollen.²²³ Angedeutet hatte sich dieser Schritt bereits zu Beginn dieses Jahres durch eine entsprechende Aussage des damaligen Bundesfinanzministers Olaf Scholz²²⁴, nachdem sich schon im Vorjahr eine Arbeitsgruppe des BMF und einzelner Länder mit einem Optionsmodell beschäftigte.²²⁵

Zu Beginn des Folgejahres 2021 legte die Bundesregierung dann einen Gesetzesentwurf zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vor.²²⁶ Das Kernelement dieses Entwurfs war das Optionsmodell nach dem Vorbild des Modell 1 der Brühler Empfehlungen. Ziel war es, „die steuerlichen Rahmenbedingungen für mittelständische Personengesellschaften und Familienunternehmen deutlich [zu] verbessern“²²⁷ und kompatibler für den internationalen Wettbewerb zu gestalten.²²⁸ So wurde festgestellt, dass der Dualismus der Unternehmensbesteuerung im Hinblick auf die Vollauschüttung von Gewinnen inzwischen zwar keine gravierenden Abweichungen bei der Steuerbelastung mehr bewirkt.²²⁹ Dennoch konstatierte die Bundesregierung die unterschiedliche Thesaurierungsbelastung und den administrativen Aufwand sowie internationalsteuerliche Schwierigkeiten mit Sonder- und Ergänzungsbilanzen.²³⁰ In

²²¹ ("Optionsmodell"), <https://t1p.de/8frxm> (letzter Abruf am 06.08.2024); Wiese, GmbHR 2019, R4 (R5); auch schon Prinz, FR 2010, 736 (743); interessant: Fechner/Bäuml, FR 2010, 744 (748 f.) forderten eine gegenläufige Optionsmöglichkeit für die GmbH zur Mitunternehmerbesteuerung.

²²² Wacker, DStR 2019, 585 (588 f.) „Besteuerung à la carte“.

²²³ Stein, BB 2020, 1879; a.A. Kanzler, FR 2021, 1049 (1052 f.).

²²⁴ Koalitionsausschuss Kabinett Merkel IV, Corona-Folgen bekämpfen, Wohlstand sichern, Zukunftsfähigkeit stärken, <https://t1p.de/3qm71> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 2.

²²⁵ So laut Gode, DStR 2020, 825 im Eröffnungsvortrag des Ministers zum 10. Hamburger Forum für Unternehmenssteuerrecht 2020.

²²⁶ van Lishaut, FR 2023, 89 (97).

²²⁷ BR-Drucks. 244/21; BT-Drucks. 19/28656.

²²⁸ BT-Drucks. 19/28656, 2.

²²⁹ Vgl. BT-Drucks. 19/28656, 2; so auch Lüdicke/Eiling, BB 2021, 1439 (1440).

²³⁰ BT-Drucks. 19/28656, 1.

An betracht der bereits umgesetzten Modelle 2 und 3 der Brühler Empfehlungen wurde davon ausgegangen, dass das Optionsmodell die Schwierigkeiten der Mitunternehmerbesteuerung für Personengesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften final zu kompensieren vermag.²³¹ Gleichwohl betonte die Bundesregierung, dass die transparente Mitunternehmerbesteuerung insbesondere für kleinere und mittlere Personenunternehmen durchaus vorteilhaft sei und daher unabhängig vom Optionsmodell erhalten bleiben solle.²³²

Der Regierungsentwurf zum KöMoG durchlief nach seiner erstmaligen Veröffentlichung Ende März 2021 „innerhalb kürzester Zeit“²³³ das Gesetzgebungsverfahren und wurde nur drei Monate später beschlossen und verkündet.²³⁴ Im Gang des Verfahrens wurde das Optionsmodell selbst nicht gravierend verändert, allerdings noch um flankierende grunderwerbsteuerliche und internationalsteuerliche Regelungen ergänzt.²³⁵ Im Herbst 2021 legte das Bundesfinanzministerium mit seinem Anwendungsschreiben²³⁶ die Sicht der Finanzverwaltung auf viele Einzelfragen zum Optionsmodell dar. Im BMF-Schreiben wurde unter anderem erstmalig zur Option im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Organschaft Bezug genommen, nachdem der Gesetzgeber sich dazu wie auch schon im Rahmen des § 4a KStG StSenkG-E bedeckt hielt.²³⁷

In der Grundkonzeption ähnlich § 4a KStG i.d.F. StSenkG-E²³⁸ (damals aber noch für Mitunternehmerschaften) sieht § 1a KStG vor, dass Personengesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft nach dem Körperschaftsteuersystem behandelt werden, § 1a Abs. 1 S. 1 KStG. Die Fiktion beschränkt sich auf die Ertragsteuer, so dass die optierenden Gesellschaften in

²³¹ BT-Drucks. 19/28656, 1.

²³² BT-Drucks. 19/28656, 2.

²³³ Linn/Maywald, IStr 2021, 825 (827); kritisch zum Verfahren der Bundesrat in BR-Drucks. 244/21 B, 1 f.; Röder, ZGR 2021, 681 (723) spricht von einem „überstürzte[n] Gesetzgebungsverfahren“; Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStr-Beih (41) 2021, 1 (6) empfinden die Länge des Verfahrens als „irritierend knapp bemessen[e]“.

²³⁴ KöMoG, BGBl I 2021, 2050.

²³⁵ Ausführlich dazu Brühl/Weiss, DStr 2021, 1617.

²³⁶ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212; nach Ansicht von Kaminski, Stbg 2021, 436 (436) deutet das Schreiben auf eine „sehr restriktive Auslegung“ des Optionsmodells durch die Finanzverwaltung hin; so später auch Herkens, EStB 2022, 58 (59).

²³⁷ Siehe S. 4 ff.

²³⁸ BT-Drucks. 14/2683.

zivilrechtlicher Hinsicht – ebenso für Zwecke anderer Steuern – ihr bisheriges personengesellschaftliches Rechtskleid beibehalten. Korrespondierend werden die Gesellschafter gemäß § 1a Abs. 3 S. 1 KStG wie solche einer Kapitalgesellschaft behandelt, was insbesondere die Abkehr vom System des Sonderbereichs und der Sondervergütungen mit sich bringt. Zum Optionsmodell im Einzelnen siehe S. 39 ff.

Im Zuge des Wachstumschancengesetzes²³⁹ nahm der Gesetzgeber erstmals punktuelle Anpassungen am Optionsmodell vor, um die Nutzbarkeit der Körperschaftsteueroption zu verbessern.²⁴⁰ So wurde insbesondere die nun auch umwandlungsfähige eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts in den persönlichen Anwendungsbereich von § 1a KStG aufgenommen.²⁴¹

C. § 1a KStG im Einzelnen

Die Darstellung des Optionsmodells und der sich stellenden Anwendungsfragen orientiert sich am Wortlaut des § 1a KStG. So ist die Option in ihre Voraussetzungen (Abs. 1), den Übergang in die Körperschaftsteuer (Abs. 2), die laufende Besteuerung (Abs. 3) sowie die Rückoption (Abs. 4) aufzugliedern.

I. Voraussetzungen, § 1a Abs. 1 KStG

Voraussetzungen für eine wirksame Option zur Körperschaftsteuer sind nach § 1a Abs. 1 KStG die Eröffnung des Anwendungsbereichs sowie die rechtzeitige Antragstellung.

1. Anwendungsbereich

a) Erfasste Gesellschaften, § 1a Abs. 1 S. 1 KStG

Die Option steht gemäß § 1a Abs. 1 S. 1 KStG für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften offen, was durch das Wachstumschancengesetz²⁴² nunmehr auch für eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts gilt. Nach Konzeption des Gesetzgebers sollten die Gesellschaften erfasst sein, die auch für einen echten zivilrechtlichen Formwechsel in Betracht kommen.²⁴³ Mit

²³⁹ Wachstumschancengesetz, BGBl I 2024, Nr. 108.

²⁴⁰ Vgl. Haubner, in: DStJG 46 (2024), 451 (470).

²⁴¹ Zu den Änderungen Cordes/Glatthar, FR 2024, 401 (404 f.); zum Entwurf Cordes/Glatthar, FR 2023, 681 (686).

²⁴² Wachstumschancengesetz, BGBl I 2024, Nr. 108.

²⁴³ BT-Drucks. 19/28656, 21.

Personenhandelsgesellschaften sind die im HGB aufgeführten Personengesellschaften der offenen Handelsgesellschaft (OHG) gemäß § 105 HGB sowie der Kommanditgesellschaft (KG) gemäß § 161 HGB gemeint. Die Partnerschaftsgesellschaft ist eine solche nach § 1 PartGG. Bei der eingetragenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts handelt es sich um eine rechtsfähige (§ 705 Abs. 2 Alt. 1 BGB) GbR, die von der Eintragungsmöglichkeit nach § 707 Abs. 1 BGB Gebrauch gemacht hat.

Für den Anwendungsbereich ist folglich das zivilrechtliche Rechtskleid der Gesellschaft entscheidend, so dass damit ebenso die in Deutschland weit verbreitete²⁴⁴ GmbH & Co. KG optieren kann.²⁴⁵ Ob eine Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG besteht, ist deshalb irrelevant.²⁴⁶ Aus diesem Grund können ebenso als steuerliche Einzelunternehmer behandelte Personengesellschaften im Treuhandmodell²⁴⁷ und vermögensverwaltende Personengesellschaften optieren.²⁴⁸

b) Ausländische Gesellschaften

Der persönliche Anwendungsbereich des Optionsmodells nach dem KöMoG ist im Vergleich zu § 4a KStG i.d.F. StSenkG-E explizit auf ausländische Gesellschaften erweitert worden.²⁴⁹ Dies schlägt sich in den Regelungen der § 1a Abs. 1 S. 3 und 4, S. 6 Nr. 2 KStG nieder.²⁵⁰

Voraussetzung ist, dass die ausländische Gesellschaft mit den in S. 1 genannten inländischen Personengesellschaften vergleichbar ist²⁵¹ und die Kriterien für einen Ausschluss nach S. 6 Nr. 2 nicht erfüllt sind. Es ist daher ein dem deutschen Steuerrecht

²⁴⁴ Bünning, BB 2022, 427 (430); Müller-Thuns, in: Hesselmann/Müller-Thuns, GmbH & Co. KG, Rz. 1.7, 1.9; Seer, StuW 2023, 30 (41).

²⁴⁵ Siehe nur BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 2); speziell zur Option bei einer GmbH & Co. KG Schulze zur Wiesche, BB 2022, 215; Röder, ZGR 2021, 681 (717) sieht sie als Hauptanwendungsfall an.

²⁴⁶ Kritisch zu diesem im Vergleich zu § 4a KStG-E veränderten Anknüpfungspunkt Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (265, 267 f.).

²⁴⁷ Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (269); zum Treuhandmodell siehe auch S. 13 ff.

²⁴⁸ Statt vieler BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 2) und zustimmend Möhlenbrock/Stangl, in: StBj 2021/2022, 123 (128) sowie insgesamt zur Option bei vermögensverwaltenden Personengesellschaft Dorn/Weiss, DStR 2021, 2489; a.A. aber Ott, DSTZ 2021, 559 (562).

²⁴⁹ BT-Drucks. 19/28656, 21.

²⁵⁰ So auch Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 27 (Stand: 09/2024); Böhmer/Mühlhausen/Oppel, ISR 2021, 388 (389).

²⁵¹ BT-Drucks. 19/28656, 21; BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 3).

nicht unbekannter Rechtstypenvergleich²⁵² durchzuführen, der auf Kriterien wie unter anderem Haftungsbeschränkungen oder die freie Anteilsübertragung abstellt.²⁵³ Nach herrschender Auffassung betrifft dies nicht nur doppelt ansässige Gesellschaften, die der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, sondern ebenfalls solche, die lediglich beschränkt steuerpflichtig sind:²⁵⁴ § 1a Abs. 1 KStG sieht diesbezüglich keine Einschränkungen vor und die fehlende explizite Nennung der optierenden Personengesellschaft in § 2 KStG ist darauf zurückzuführen, dass die Norm generell Körperschaften umfasst.²⁵⁵

c) Ausschluss für Investmentvehikel und Hybride, § 1a Abs. 1 S. 6 KStG

Ausgenommen von der Optionsmöglichkeit hat der Gesetzgeber gemäß § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 1 KStG zum einen Gesellschaften, die als Investmentfonds nach dem Investmentsteuergesetz agieren und daher ohnehin bereits einem eigenen Besteuerungsregime nach §§ 6 ff. InvStG unterworfen sind.²⁵⁶ Zum anderen können gemäß Nr. 2 solche ausländischen Gesellschaften nicht optieren, die in ihrem Geschäftsleitungsstaat keiner der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht äquivalenten Besteuerung unterliegen. Dieser Ausschluss soll der Schaffung unerwünschter hybrider Gesellschaften²⁵⁷ durch das Optionsmodell entgegenwirken.²⁵⁸

d) Nicht in § 1a KStG aufgeführte unternehmerische Einheiten

Einzelunternehmer als Gewerbetreibende nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG werden hingegen durch die Formulierung in § 1a Abs. 1 S. 1 KStG aus dem Kreis antragsberechtigter Einheiten ausgeschlossen.²⁵⁹ Lauer weist zudem mit den atypisch stillen

²⁵² Bspw. im Rahmen des § 1 KStG; dazu Klein, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 KStG Rz. 26 ff. (Stand: 05/2023); Hummel, in: DStJG 46 (2024), 393 (394 ff.); Röder, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.51 ff.; Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (270 ff.).

²⁵³ Ausführlich in BMF v. 19.3.2004, BStBl I 2004, 411, worauf BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 3) mittelbar verweist, Linn/Maywald, IStR 2021, 825; zum Rechtstypenvergleich und dem KöMoG instruktiv Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (269) ff.

²⁵⁴ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 4); Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 31 (Stand: 09/2024); Förster, IStR 2022, 109 (110); Grotherr, Ubg 2021, 568 (570); Müller/Lucas/Mack, IWB 2021, 528 (529 ff.); a.A. Haase, Ubg 2021, 193 (194).

²⁵⁵ So aber noch Haase, Ubg 2021, 193 (194).

²⁵⁶ Exemplarisch Stadler/Bindl, DStR 2016, 1953; zu den Auswirkungen des KöMoG auf die Investmentbesteuerung siehe Haug, FR 2021, 410.

²⁵⁷ Grundlegend dazu Marquardsen, Hybride Gesellschaften.

²⁵⁸ BT-Drucks. 19/28656, 22.

²⁵⁹ Nachvollziehend: Hey, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (BT-Drucks. 19/28656); zu den Anträgen der FDP-Fraktion

Gesellschaften und atypischen Unterbeteiligungen auf weitere mitunternehmerische Zusammenschlüsse hin, die nicht in den Anwendungsbereich der Option fallen.²⁶⁰

Bis zum Wachstumschancengesetz im Jahr 2024²⁶¹ war daneben die rechtsfähige Außen-GbR vom Optionsmodell ausgeschlossen. Diesen ursprünglichen Ausschluss der GbR begründete der Gesetzgeber damit, dass diese in der Vielzahl zu klein seien, um die Komplexität des Optionsmodells zu bewältigen, und das Optionsmodell bei ihnen ohnehin kaum gewählt werden dürfte.²⁶² Eine Evaluation des Ausschlusses vor dem Hintergrund der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts²⁶³ wurde sich gleichwohl vorbehalten.²⁶⁴

Diese in der Literatur überwiegend negativ²⁶⁵ aufgenommene Entscheidung wurde durch das Wachstumschancengesetz revidiert. Mit dem MoPeG²⁶⁶ wurden eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts umwandlungsfähig (Vgl. bspw. § 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG), so dass ein sachlicher Grund für eine Ungleichbehandlung gegenüber

Thesaurierungsbegünstigung (BT-Drucks. 19/28766); Gewerbesteuer (BT-Drucks. 19/28770); § 8 Abs. 3 ASTG (BT-Drucks. 27818), <https://t1p.de/n0ej> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 4; Lauer, Ubg 2021, 548 (525 f.); Link, DStR 2022, 1599 (1600); Röder, ZGR 2021, 681 (692); Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (42); Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag, Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften, <https://t1p.de/r8ip> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 10 f.

²⁶⁰ Lauer, Ubg 2021, 548 (553 f.); kritisch zudem Weitemeyer, in: DStjG 46 (2024), 229 (267 f.); die Gesetzesbegründung führt zudem die Erbengemeinschaft an (BT-Drucks. 19/28656, 21); siehe ebenfalls Röder, ZGR 2021, 681 (693), der sich kritisch zum Ausschluss der Option für die Komplementäre einer KGaA äußert.

²⁶¹ Wachstumschancengesetz, BGBl I 2024, Nr. 108.

²⁶² BT-Drucks. 19/28656, 21.

²⁶³ Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsmodernisierungsgesetz) (MoPeG) v. 10.08.2021, BGBl I 2021, 3436; überblicksartig zu den weiteren Neuerungen des MoPeG Bachmann, NJW 2021, 3073; K. Schmidt, ZHR 2021, 16.

²⁶⁴ BT-Drucks. 19/28656, 21.

²⁶⁵ Lauer, Ubg 2021, 548 (550 ff.); Nagel/Schlund, NWB 2021, 1874 (1874 f.); Röder, ZGR 2021, 681 (692); Wernberger/Wangler, DStR 2022, 1513 (1515); bereits auch Hey, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (BT-Drucks. 19/28656); zu den Anträgen der FDP-Fraktion Thesaurierungsbegünstigung (BT-Drucks. 19/28766); Gewerbesteuer (BT-Drucks. 19/28770); § 8 Abs. 3 ASTG (BT-Drucks. 27818), <https://t1p.de/n0ej> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 4; für die Verfassungswidrigkeit Kanzler, FR 2021, 1049; wohl a.A. Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 6; Lüdicke/Eiling, BB 2021, 1439 (1440); Schreiber/Müller, NWB 2021, 2740 (2745 f.); Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag, Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften, <https://t1p.de/r8ip> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 12.

²⁶⁶ MoPeG, BGBl I 2021, 3436.

den Personenhandelsgesellschaften nicht mehr besteht.²⁶⁷ Sie können deshalb zur Körperschaftsbesteuerung optieren.

2. Antrag

a) Antragstellung

Die Option zur Körperschaftsbesteuerung wird nach § 1a Abs. 1 KStG durch unwideruflichen Antrag der Gesellschaft ausgelöst. Im Gegenzug zur Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG ist die Ausübung von § 1a KStG nicht gesellschafterbezogen, sondern nur durch die gesamte Gesellschaft möglich.²⁶⁸

Dabei stellen sich insbesondere Fragen im Hinblick auf die gesellschaftsrechtlichen Grenzen im Rahmen der Beschlussfassung. Zeitgleich sind die Modalitäten der Antragstellung selbst zu beachten.

- aa) Beschlussfassung in der Gesellschaft, § 1a Abs. 1 S. 1 Hs. 2 KStG und damit verbundene gesellschaftsrechtliche Fragestellungen

Einer Antragstellung vorgelagert ist die Beschlussfassung innerhalb der Gesellschaft, steuerlich künftig vom Transparenz- in das Trennungsprinzip zu wechseln. § 1a KStG stellt diesbezüglich keine eigenen Anforderungen, sondern verweist in Abs. 1 S. 1 Hs. 2 auf die aus dem Umwandlungsrecht bekannte Norm des § 217 UmwG. Demnach bedarf die Entscheidung zur Option der Zustimmung aller Gesellschafter, vgl. § 217 Abs. 1 S. 1 UmwG. Im Fall einer Mehrheitsklausel im Gesellschaftsvertrag ist entsprechend § 217 Abs. 1 S. 2 und 3 UmwG jedenfalls eine Drei-Viertel-Mehrheit erforderlich. Einer notariellen Beurkundung des Optionsbeschlusses bedarf es nach einhelliger Auffassung nicht.²⁶⁹

Während die Antragstellung bei Einstimmigkeit unproblematisch ist, erzeugt die Möglichkeit von Mehrheitsentscheidungen über den Verweis auf § 217 UmwG in der Literatur ein nachdenkliches Echo²⁷⁰. Im Vordergrund steht hierbei der

²⁶⁷ Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (266), die zwischen Inkrafttreten von MoPeG und Wachstumschancengesetz gar eine analoge Anwendung von § 1a KStG auf die eGbR befürwortete; vgl. auch BT-Drucks. 19/28656, 21.

²⁶⁸ Brühl, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 255 (Stand: 09/2024).

²⁶⁹ Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 24 (Stand: 06/2022) m.w.Nachw. sowie BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 12).

²⁷⁰ Das liegt vor allem an (negativen) Besteuerungsfolgen, die das Optionsmodell auslöst / auslösen kann (Zum Steuerschaden für Minderheitsgesellschafter ausführlich Ertel/Weber, DB 2022, 1657);

Minderheitenschutz, wenn die Mehrheit den Wechsel des Besteuerungsregimes durchsetzt. Die praktische Bedeutung erhält dieses Problem durch die weite Verbreitung von Mehrheitsklauseln in den Gesellschaftsverträgen großer Personengesellschaften.²⁷¹

Fraglich ist dabei, ob für die Option auch solche Mehrheitsklauseln ausreichen, die allgemein gehalten sind bzw. nicht explizit den § 1a KStG umfassen.²⁷² Die relevanten Aspekte lassen sich dabei in die zwei durch den BGH für die Zulässigkeit von Mehrheitsbeschlüssen geprägten Kategorien der formellen und materiellen Legitimation einteilen.²⁷³

Im Rahmen der formellen Legitimation wird zunächst vorausgesetzt, dass die Abweichung vom gesetzlichen Regelfall des § 109 Abs. 3 HGB vom Gesellschaftsvertrag gedeckt ist.²⁷⁴ Eine allgemeine Mehrheitsklausel, die Grundlagengeschäfte umfasst, soll hierfür ausreichend sein.²⁷⁵

Ob eine Optionsausübung basierend auf einer allgemeinen Mehrheitsklausel konkret möglich ist, entscheidet sich letztlich anhand der materiellen Legitimation auf zweiter Stufe.²⁷⁶ Würde die Option einen Eingriff in unverzichtbare Mitgliedschaftsrechte der Gesellschafter darstellen, ist der Beschluss darüber einer Mehrheitsentscheidung schlechthin nicht zugänglich.²⁷⁷ Die Entscheidung über § 1a KStG soll hingegen einen Eingriff in ein sog. relativ unentziehbares Recht darstellen, der grundsätzlich einer Rechtfertigung zugänglich ist.²⁷⁸ Gerechtfertigt ist dieser Eingriff, wenn dem entweder jeder Gesellschafter (antizipiert) zustimmt oder sich die Optionsausübung als für die Gesellschaft geboten erweist.²⁷⁹ Es besteht dabei Einigkeit, dass der Wechsel des Besteuerungsregimes keine derartige Notwendigkeit besitzt, als dass er einer

²⁷¹ Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (618); Demuth, kösdi 2021, 22241 (22243); Kahsnitz, NWB 2021, 2100 (2108); Röder, ZGR 2021, 681 (703 ff.); Weitemeyer, in: DStG 46 (2024), 229 (261 ff.).

²⁷² Siehe nur Freitag, in: Ebenroth/Bujong, § 109 HGB Rz. 79.

²⁷³ Zum Überblick Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 35 (Stand: 09/2024) m.w.Nachw.; zudem auf die fehlende Verweisung auf den Minderheitenschutz im UmwG hinweisend Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (617).

²⁷⁴ Roth, in: Hopt, § 109 HGB Rz. 52; Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (617).

²⁷⁵ Oswald, in: Henssler/Strohn, § 109 HGB Rz. 39 f.; Roth, in: Hopt, § 109 HGB Rz. 52.

²⁷⁶ Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (618).

²⁷⁷ Dazu nur Roth, in: Hopt, § 109 HGB Rz. 52.

²⁷⁸ Klimke, in: BeckOK HGB, § 109 Rz. 85 (Stand: 10/2024).

²⁷⁹ Dazu eingehend Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (618 f.); Röder, ZGR 2021, 681 (701 ff.).

²⁷⁹ Röder, ZGR 2021, 681 (704).

strengen Prüfung der Gebotenheit standhalten könne.²⁸⁰ Vielmehr soll es auf eine – auch antizipiert im Gesellschaftsvertrag regelbare – explizite Zustimmung aller Gesellschafter zu einer Mehrheitsentscheidung über den Optionsantrag ankommen. Dazu ist umstritten, ob eine Klausel über den echten Formwechsel auch den fiktiven Formwechsel nach § 1a KStG einschließt.²⁸¹

Im Ergebnis dürfte für die Beschlussfassung über die Optionsausübung folgende Leitlinie gelten: Entweder stimmen sämtliche Gesellschafter zu oder der Gesellschaftsvertrag sieht eine explizite Mehrheitsklausel für Optionsanträge nach § 1a Abs. 1 KStG vor, deren Erfordernisse gewahrt bleiben.²⁸²

- bb) Rechtzeitige Antragstellung und vorgeschriebener Übertragungsweg, § 1a Abs. 1 S. 2 KStG

Der Antrag ist gemäß § 1a Abs. 1 S. 2 KStG einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die Option wirksam werden soll. Ein rückwirkender (hier: fiktiver) Formwechsel, wie ihn das UmwStG in § 2 UmwStG kennt und wie er schon bei der Option nach § 4a KStG in der Fassung des StSenkG-E vorgesehen war²⁸³, ist damit nicht möglich. Dies zeigt sich auch in der Regelung des § 1a Abs. 2 S. 3 Hs. 2 KStG zum Einbringungszeitpunkt.

Die fehlende Möglichkeit der rückwirkenden Option in Kombination mit der Monatsfrist bewirkte dabei in der Anfangszeit des Optionsmodells zweierlei: Neu gegründete Gesellschaften mussten zunächst zwangsläufig transparent besteuert werden und konnten nicht sofort in die Option einsteigen.²⁸⁴ Daneben verhinderte dieser Umstand die Möglichkeit, eine Kapitalgesellschaft ohne Wechsel des Besteuerungsregimes zivilrechtlich in eine Personengesellschaft umzuwandeln.²⁸⁵ Beiden Effekten wurde im Zuge des Wachstumschancengesetzes durch einen neu eingefügten § 1a

²⁸⁰ Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (618); Röder, ZGR 2021, 681 (704 f.).

²⁸¹ Wohl dafür BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 12); dies begrüßend Zapf, NWB 2021, 3792 (3795); a.A. Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 20; Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (619); Röder, ZGR 2021, 681 (706); kritisch zur Vergleichbarkeit von echter und fiktiver Umwandlung auch Weitemeyer, in: DStG 46 (2024), 229 (261 ff.).

²⁸² Siehe jedenfalls Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (618 f.); Röder, ZGR 2021, 681 (706, 722).

²⁸³ § 4a Abs. 3 S. 2 KStG e.i.d.F. StSenkG-E (BT-Drucks. 14/2683).

²⁸⁴ Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 38 (Stand: 09/2024) m.w.Nachw.

²⁸⁵ Kritisch Cordes/Kraft, FR 2021, 401 (409 f.) noch zum Regierungsentwurf; Dreßler/Kompolsek, Ubg 2022, 1 (4); Leidel/Conrady, BB 2022, 663 (668); Leitsch, BB 2021, 1943 (1948).

Abs. 1 S. 7 KStG begegnet, so dass es künftig möglich ist, das Optionsmodell unmittelbar mit Gründung/Formwechsel in Anspruch zu nehmen.²⁸⁶

Zu übermitteln ist der Optionsantrag gemäß § 1a Abs. 1 S. 2 KStG nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung – also nach §§ 87a Abs. 6, 87b AO²⁸⁷ bspw. über ELSTER.²⁸⁸ Ein analoger Antrag bleibt in Sonderfällen über die Verweisung von § 1a Abs. 1 S. 2 Hs. 2 KStG auf § 31 Abs. 1a S. 2 KStG möglich.

cc) Adressat des Antrags, § 1a Abs. 1 S. 2-5 KStG

Im Regelfall ist der Antrag gemäß § 1a Abs. 1 S. 2 KStG an das Finanzamt zu richten, das bereits für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 AO zuständig ist. Die Sätze 3-5 decken zwei Sonderfälle ab:

Wenn für die Gesellschaft keine Feststellung nach § 180 AO stattfindet, ist das für die Ertragsbesteuerung des Geschafters zuständige Finanzamt maßgeblich (S. 3). Wird die Steuer auf die Einkünfte der Gesellschaft gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG bzw. § 32 Abs 1 KStG mit abgeltender Wirkung im Abzugsverfahren erhoben, ist der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern zu stellen (S. 4). Sofern derartige Gesellschaften jedoch einen Sitz im Inland haben, ist abweichend von den beiden vorstehenden Sätzen das Sitz-Finanzamt zuständig (S. 5).

dd) Kein Widerruf des Antrags möglich

Ist der Antrag gestellt, kann die Gesellschaft ihn dem Wortlaut von § 1a Abs. 1 S. 1 KStG zufolge nicht mehr widerrufen, sondern ist für das folgende Wirtschaftsjahr an ihn gebunden. Teilweise wird vorgeschlagen, dass dieser Rechtsfolge durch eine vorherige Rückoption nach § 1a Abs. 4 KStG entgangen werden könnte.²⁸⁹

b) Zeitliche Bindung der Option

Die Option zur Körperschaftsbesteuerung unterliegt grundsätzlich keiner zeitlichen Bindung. So kann die Personengesellschaft bereits für das auf die erstmalige

²⁸⁶ Zu ertragsteuerlichen Behandlung des Formwechsels *Gebhardt/Krüger/Hundrieser*, DStr 2024, 2449.

²⁸⁷ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 9).

²⁸⁸ Vgl. *Rätke*, in: *Klein*, § 87a AO Rz. 47.

²⁸⁹ *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 (614); *Herkens*, GmbH-StB 2021, 315 (317); **a.A. Tiede**, in: *Hermann/Heuer/Raupach*, § 1a KStG Rz. 23 (Stand: 06/2022).

Anwendung von § 1a KStG folgende Wirtschaftsjahr wieder zur Mitunternehmerbesteuerung zurückkehren, § 1a Abs. 4 KStG.

Eine noch kürzere Bindung an die Option kann erreicht werden, wenn die Gesellschaft die Voraussetzungen einer gesetzlichen Rückoption nach § 1a Abs. 4 S. 4-6 KStG²⁹⁰ willkürlich herbeiführt.²⁹¹ Die Abkehr vom Trennungsprinzip erfolgt in diesen Fällen unmittelbar und nicht zum Ende des Wirtschaftsjahres.²⁹²

In der Praxis dürfte sich gleichwohl eine faktische Bindung an die Option herauskristallisieren, denn der mit § 1a KStG verbundene fiktive Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft setzt in aller Regel Sperrfristen in Gang,²⁹³ was jedenfalls für deren Laufzeit eine vorzeitige Rückoption unattraktiv machen wird.²⁹⁴ Wegen der mit einer Rückoption verbundenen Vollausschüttungsfiktion des § 7 UmwStG²⁹⁵ kann die Option zudem im äußersten Fall praktisch irreversibel werden.

II. Übergang zur Körperschaftsbesteuerung, § 1a Abs. 2 KStG

§ 1a Abs. 2 KStG regelt die direkten steuerlichen Implikationen des zuvor nach Abs. 1 gestellten Antrages auf die Option zur Körperschaftsbesteuerung. Er gilt demnach als fiktiver Formwechsel. Daneben muss die Gesellschaft erstmals ein steuerliches Einlagenkonto gemäß § 27 KStG ausweisen.

1. Fiktiver Formwechsel, § 1a Abs. 2 S. 1 bis 3 KStG

a) Ausgangspunkt

Um den optionsinduzierten Übergang von der Mitunternehmer- hin zur Körperschaftsbesteuerung abzubilden, fingiert das Gesetz nach § 1a Abs. 2 S. 1 KStG einen Formwechsel im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG.²⁹⁶ Die Option schafft damit kein Sonderregime, sondern knüpft an die bestehenden steuerlichen Regelungen für den echten, zivilrechtlichen Formwechsel an, was in der Literatur aufgrund der damit

²⁹⁰ Zur Rückoption siehe S. 68 ff.

²⁹¹ Geiger/Biehlmaier, Ubg 2021, 555 (561).

²⁹² Siehe S. 69 f.

²⁹³ Siehe S. 55 f.

²⁹⁴ Brühl/Weiss, DStr 2021, 945 (950); Bünnig, BB 2022, 427 (430); Müller, NWB 2021, 2190; Patt, EStB 2021, 391 (392); Schiffers, DStZ 2021, 852 (859).

²⁹⁵ Siehe S. 70.

²⁹⁶ Zur Verweisungstechnik der § 1a Abs. 2 S. 1 und 2 KStG instruktiv Bulk, BB 2022, 1752.

geschaffenen Rechtssicherheit durch bekannte Regelungen für vorteilhaft erachtet wird.²⁹⁷

Wie der echte Formwechsel gilt die Option zur Körperschaftsbesteuerung als tauschähnlicher – also entgeltlicher – Vorgang.²⁹⁸ Das führt zu Folgendem: Zum einen sind im Grundsatz die in den Mitunternehmeranteilen der nun optierenden Gesellschaft gebildeten stillen Reserven zu versteuern. Um dies vermeiden zu können, erklärt § 1a Abs. 2 S. 2 KStG die §§ 1 und 25 UmwStG für entsprechend anwendbar (dazu unter b)). Zum anderen hat die Option weitere ertragsteuerliche Folgewirkungen, die es zu berücksichtigen gilt (dazu unter c)).

b) Entsprechende Anwendung der §§ 1 und 25 UmwStG

Indem § 1a Abs. 2 S. 2 KStG auf die §§ 1 und 25 UmwStG verweist, wird sich für die Option der gleichen ertragsteuerlichen Regeln bedient, die auch für den echten Formwechsel Anwendung finden. Zweck dieser Normen ist es, unternehmerisch/wirtschaftlich sinnvolle Umwandlungsvorgänge in ertragsteuerlicher Hinsicht nicht zu erschweren.²⁹⁹ Auf Antrag können daher Buchwerte fortgeführt und der Übergang in das KStG auf diese Weise steuerneutral gestaltet werden.³⁰⁰

Fingiert wird durch § 1a KStG lediglich der Umwandlungsvorgang (Sachlicher Anwendungsbereich des UmwStG) und so sind davon abgesehen der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG in § 1 UmwStG und die Regelung des § 25 S. 1 UmwStG entsprechend zu beachten.³⁰¹ Bei § 1a Abs. 2 S. 2 KStG dürfte es sich damit um eine partielle Rechtsgrundverweisung handeln. § 25 S. 1 UmwStG sieht für den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ihrerseits eine Rechtsgrundverweisung³⁰² auf die §§ 20 bis 23 UmwStG³⁰³ vor. Erfüllt eine nach § 1a Abs. 1 KStG optionsfähige Gesellschaft bzw. ihre Gesellschafter die Anforderungen des

²⁹⁷ Fuhrmann, NWB 2021, 2356 (2356); Nagel/Schlund, NWB 2021, 1874 (1878).

²⁹⁸ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 24); Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 150 (Stand: 04/2022); Möhlenbrock/Stangl, in: StBjB 2021/2022, 123 (132); Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.77.

²⁹⁹ Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 20 UmwStG Rz. 35.

³⁰⁰ Zur Funktionsweise der Norm Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 20 UmwStG Rz. 15 ff.

³⁰¹ Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 59 (Stand: 09/2024); Brühl/Weiss, DStR 2021, 889 (892).

³⁰² Siehe nur Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 153 (Stand: 04/2022).

³⁰³ Vorschriften über die Einbringung von Unternehmensteilen in einer Kapitalgesellschaft.

UmwStG nicht, soll dies nach herrschender Ansicht die Wirksamkeit der Optionsausübung per se nicht berühren, gleichwohl entfällt damit für die Gesellschaft bzw. den betroffenen Gesellschafter aber die Möglichkeit, den fiktiven Formwechsel zu Buchwerten – also steuerneutral – zu vollziehen.³⁰⁴

aa) Anwendungsbereich des UmwStG

Der Anwendungsbereich des UmwStG für Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG richtet sich nach § 1 Abs. 4 S. 1 UmwStG. Als ein solcher Formwechsel gilt nach § 1a Abs. 2 S. 1 KStG auch die Option. Zu unterscheiden sind in § 1 Abs. 4 S. 1 UmwStG die gesellschaftsbezogenen Voraussetzungen der Nr. 1 und die Anforderungen an den umwandelnden Rechtsträger nach Nr. 2 – im Fall des fiktiven Formwechsels also die Anforderungen an die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft³⁰⁵.

Die optierende Gesellschaft muss nach § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UmwStG eine solche des Rechts eines EU-/EWR-Mitgliedsstaates sein und über ihren Sitz und den Ort der Geschäftsleitung weiterhin einen EU-/EWR-Bezug aufweisen. Drittstaaten-Personengesellschaften fallen damit nicht in den Anwendungsbereich und können die Option nur unter Aufdeckung stiller Reserven ausüben.³⁰⁶

Für die Gesellschafter wird nach § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UmwStG vorausgesetzt, dass diese entweder ausschließlich in EU-/EWR-Mitgliedstaaten steuerlich ansässig sind (lit. a)) oder das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland weder ausgeschlossen noch beschränkt wird (lit. b)). Im Gegensatz zu den Anforderungen an die Gesellschaft soll § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UmwStG für jeden Gesellschafter separat zu prüfen sein,³⁰⁷ so dass auch der Anwendungsbereich des UmwStG je nach Gesellschafter eröffnet ist oder verschlossen bleibt.

³⁰⁴ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 26); Brühl, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 299 ff. (Stand: 09/2024); Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 63 (Stand: 09/2024); Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 53 (Stand: 06/2022); Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk, DB 2021, 2521 (2521 f.); Prinz, FR 2023, 1 (4 f.); Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (37); a.A. Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 31 f.; wohl Fuhrmann, NWB 2021, 2356 (2357); Kölbl/Luce, Ubg 2021, 264 (268).

³⁰⁵ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 26); Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 151 (Stand: 04/2022).

³⁰⁶ A.A. wohl Haase, Ubg 2021, 193 (196), der die gesellschafterbezogene Norm des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UmwStG auch auf die Gesellschaft anwenden möchte.

³⁰⁷ Dazu Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (11, 37).

Während die Option damit für die gesamte Gesellschaft möglich ist, kann sie unter Umständen nicht für jeden Mitunternehmer steuerneutral genutzt werden. Die weitere Prüfung der umwandlungsteuerlichen Vorschriften ist daher gesellschafterbezogen vorzunehmen.

bb) Verweis des § 25 S. 1 UmwStG auf §§ 20 bis 23 UmwStG

Ist der Anwendungsbereich des UmwStG für den jeweiligen Gesellschafter eröffnet, wird mit § 25 UmwStG die zweite Verweisnorm relevant, die den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft regelt. S. 1 erklärt dabei im Wege der Rechtsgrundverweisung³⁰⁸ die Einbringungsvorschriften der §§ 20 bis 23 UmwStG für entsprechend anwendbar.

§ 20 UmwStG regelt die primären Steuerfolgen für den Fall, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil (Einbringungsgegenstand) in eine Kapitalgesellschaft (übernehmende Gesellschaft) eingebracht wird. Im Gegenzug müssen neue Anteile an dieser Kapitalgesellschaft gewährt werden.

Aus der Sichtweise, dass es sich bei einem Formwechsel (bzw. einer Einbringung) in eine Kapitalgesellschaft um einen entgeltlichen Vorgang handelt, statuiert § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG den gesetzlichen Regelfall, dass die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen hat. Die entscheidende Regelung stellt indes S. 2 Alt. 1 dar, der auf Antrag eine Fortführung der Buchwerte und somit die Steuerneutralität des entsprechenden Umwandlungsvorgangs ermöglicht. Daneben kann nach S. 2 Alt. 2 ein sog. Zwischenwert angesetzt werden, der höher als der Buchwert, aber geringer als der gemeine Wert ist.

Da die Option vornehmlich dazu dient, die Wettbewerbsfähigkeit ertragsstarker Personengesellschaften zu stärken, dürfte in der Praxis regelmäßig ein steuerneutraler Wechsel zu Buchwerten angestrebt werden.³⁰⁹ Gleichwohl sind Szenarien denkbar, in denen der Ansatz zu gemeinen Werten oder Zwischenwerten vorzugswürdig ist.³¹⁰

³⁰⁸ Siehe nur *Schießl*, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 153 (Stand: 04/2022).

³⁰⁹ Siehe nur *Rein*, IStR 2022, 130 (131); *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 (358); *Strecker/Carlé*, NWB 2021, 2022 (2024).

³¹⁰ Bspw. die Nutzung andernfalls untergehender Verlustvorträge (Aufdeckung stiller Reserven in Höhe der noch bestehenden Verlustvorträge durch entsprechenden Wertansatz); für einen Überblick siehe *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 (360 f.).

Der Antrag auf den Ansatz von Buchwerten³¹¹ ist allerdings nur möglich, soweit im Anschluss an die Eröffnung des Anwendungsbereichs des UmwStG ein Einbringungsvorgang i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG vorliegt (dazu (1)) und die Voraussetzungen für die Buchwertfortführung des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG (dazu (2)) gegeben sind. Die Prüfung ist für jeden einzelnen Gesellschafter vorzunehmen.³¹²

(1) Einbringungsvorgang i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG

Ein Vorgang nach § 20 Abs. 1 UmwStG setzt einen qualifizierten Einbringungsgegenstand sowie die Gewährung neuer Anteile durch die übernehmende Gesellschaft voraus. Insbesondere der Einbringungsgegenstand bedarf genauerer Betrachtung.

(a) Einbringungsgegenstand

Einbringungsgegenstand kann dabei ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil sein. Analog zum echten Formwechsel soll bei der Option nicht der Betrieb der Personengesellschaft in die fiktive Kapitalgesellschaft eingebracht werden, sondern die einzelnen Mitunternehmeranteile.³¹³

Daraus folgt, dass bei der übertragenden Personengesellschaft Mitunternehmeranteile i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG (ggf. i.V.m. §§ 13 oder 18 EStG) bestehen müssen.³¹⁴ Damit liegt insbesondere bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft – sofern sie nicht wegen § 15 Abs. 3 EStG doch als gewerblich und damit als Mitunternehmerschaft gilt – bereits kein tauglicher Einbringungsgegenstand vor. Vorbehaltlich des § 21 UmwStG³¹⁵ ist die Option für derartige Personengesellschaften dementsprechend ausschließlich unter Aufdeckung stiller Reserven möglich.³¹⁶

³¹¹ Sofern nicht explizit differenziert wird, thematisiert die Arbeit nachfolgend der Übersichtlichkeit wegen nur den Buchwertansatz, nicht aber den Ansatz von Zwischenwerten.

³¹² BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 32); *Schießl*, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 151 (Stand: 04/2022); so für die §§ 20-23 UmwStG explizit auch *Frotscher*, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 34.

³¹³ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 28); *Pung/Werner*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 68 (Stand: 09/2024) m.w.Nachw.; wenngleich *Brühl*, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 314 (Stand: 09/2024) darauf hinweist, dass eine Klärung der Frage durch den BFH auch beim echten Formwechsel noch aussteht.

³¹⁴ *Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 20 UmwStG Rz. 160.

³¹⁵ Soweit die Gesellschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält und die Voraussetzungen des § 21 UmwStG vorliegen, ist ein steuerneutraler Übergang möglich; dazu nur *Dorn/Weiss*, DStR 2021, 2489 (2491).

³¹⁶ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 30); *Dorn/Weiss*, DStR 2021, 2489 (2490 f.); *Weitemeyer*, in: DStjG 46 (2024), 229 (265); *Zapf*, NWB 2021, 3792 (3792 f.); *a.A.* dann bereits die Optionsfähigkeit versagend *Demuth*, kösdi 2021, 22241 (22243); *Ott*, DStZ 2021, 559 (562).

Gegenstand kann nur der gesamte Mitunternehmeranteil sein. Somit müssen alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die fiktive Kapitalgesellschaft übergehen.³¹⁷ Den neuralgischen Punkt stellt dabei das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer dar – sind Wirtschaftsgüter des SBV I oder II als funktional wesentlich einzustufen, müssen sie zur Sicherstellung der Steuerneutralität über § 20 UmwStG ebenfalls zwingend auf die optierende Personengesellschaft übertragen werden. Bestehten bei der Gesellschaft für einzelne Gesellschafter positive oder negative Ergänzungsbilanzen, wird dies ebenfalls relevant. Die mit Option einsetzende Körperschaftbesteuerung kennt schließlich weder Ergänzungs- noch Sonderbilanzen.

(aa) Sonderbetriebsvermögen

Gesellschafter müssen ihr Sonderbetriebsvermögen, das bei der Gesellschaft als wesentliche Betriebsgrundlage gilt³¹⁸, im Rahmen der Option in das Vermögen ihrer Gesellschaft überführen. Die gesondert vorzunehmende Einzelrechtsübertragung soll in steuerlicher Hinsicht gemeinsam mit dem fiktiven Formwechsel als einheitlicher Vorgang nach § 20 UmwStG zu betrachten sein, wenn sie sachlich und zeitlich im Zusammenhang mit der Option stattfindet.³¹⁹ Damit wird vermieden, dass der Übertragungsvorgang aus dem SBV in das Gesamthandsvermögen zunächst gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG zu Buchwerten erfolgt, die anschließende Option der Gesellschaft aber als Sperrfristverstoß gemäß § 6 Abs. 5 S. 6 EStG die nachträgliche Aufdeckung stiller Reserven auslöst.³²⁰ Wird das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen hingegen in einem derartigen zeitlichen Zusammenhang vorab ausgegliedert und dem steuerlichen Organismus der Gesellschaft dadurch entzogen, möchte die Finanzverwaltung die Anwendung des § 20 UmwStG – und dadurch die Steuerneutralität der

³¹⁷ Siehe nur *Pung/Werner*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 72 (Stand: 09/2024); zur Frage, ob die Übertragung nur wirtschaftlichen Eigentums i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO genügt, zögerlich *Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 (266).

³¹⁸ Bspw. der häufige Fall des Betriebsgrundstücks, das vom Gesellschafter an die Gesellschaft vermietet wird, *Strecker/Carlé*, NWB 2021, 2022 (2025); es gelten die allgemeinen Grundsätze, dazu *Schießl*, in: *Widmann/Mayer*, § 1a KStG Rz. 156 (Stand: 04/2022).

³¹⁹ So insbesondere BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 34); zu den Voraussetzungen *Schießl*, in: *Widmann/Mayer*, § 1a KStG Rz. 168 (Stand: 04/2022).

³²⁰ Dazu ausführlich *Ott*, DStZ 2022, 142 (148 f.); siehe auch S. 57.

Option – unter den Vorbehalt der sog. Gesamtplanrechtsprechung stellen,³²¹ was zu Irritationen in der Literatur führt.³²²

Im Rahmen des Optionsmodells war der Umgang mit Sonderbetriebsvermögen anfangs insbesondere bei GmbH & Co KGs interessant.³²³ Sofern nicht bereits eine sog. Einheitsgesellschaft³²⁴ vorlag, bei der die Anteile an der Komplementär-GmbH im Gesamthandsvermögen der KG selbst gehalten werden, stand im Raum, dass die im jeweiligen SBV II der KG-Mitunternehmer befindlichen GmbH-Anteile unter bestimmten Voraussetzungen als funktional wesentlich eingestuft werden könnten³²⁵ und daher einzubringen seien. Den auf diesem Wege optionsinduzierten Zwang zur Einheitsgesellschaft³²⁶ beseitigte der Gesetzgeber im Wachstumschancengesetz durch die Einfügung eines zweiten Halbsatzes in § 1a Abs. 2 S. 2 KStG, wonach die Zurückbehaltung der Komplementärbeteiligung den Buchwertansatz nicht ausschließt. Dies ist zu begrüßen, da die Gesellschaften durchaus Gründe haben, sich nicht als Einheitsgesellschaft zu organisieren.³²⁷

Wie der echte Formwechsel erfordert damit die fiktive Version über § 1a KStG eine ebenso genaue Bestandsaufnahme und Qualifikation des Sonderbetriebsvermögens.³²⁸ Dies sowie die Tatsache, dass die entsprechenden Wirtschaftsgüter bislang nicht ohne Grund im zivilrechtlichen Vermögen der Gesellschafter verblieben sind³²⁹, wird zum Anlass genommen, in der zwingenden Übertragung des wesentlichen SBV einen erschwerenden Nachteil der Option zu sehen.³³⁰

³²¹ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 35); instruktiv zur Thematik *Möhlenbrock/Stangl*, in: StBjB 2021/2022, 123 (133 ff.).

³²² Brühl, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 33, 343 f. (Stand: 09/2024); Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 154 (Stand: 04/2022); Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.79; Schiffers, DStZ 2021, 900 (908); Strecker/Carlé, NWB 2021, 2022 (2028); Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (283).

³²³ Laut Röder, ZGR 2021, 681 (717) zielt § 1a KStG insbesondere auf diese Gesellschaften ab.

³²⁴ Siehe einleitend zur Einheits-GmbH & Co KG Gebhard/Greth, NZG 2023, 156 (156 f.).

³²⁵ Im Einzelnen dazu Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 20 UmwStG Rz. 118.

³²⁶ Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53 (56); Rickermann, DB 2021, 1561 (1566); vgl. Kölbl/Luce, Ubg 2021, 264 (266); wohl auch Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (12).

³²⁷ Vgl. auch Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (284).

³²⁸ Strecker/Carlé, NWB 2021, 2022 (2025); Wernberger/Wangler, DStR 2022, 1513 (1516).

³²⁹ Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk, DB 2021, 2521 (2522); Röder, ZGR 2021, 681 (714) sowie Wernberger/Wangler, DStR 2022, 1513 (1516), die u.a. auf Haftungsfragen verweisen; mit weiteren Aspekten Nagel/Schlund, NWB 2021, 1874 (1878 f.).

³³⁰ Statt vieler Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 36; Ott, StB 2021, 597 (598); Wernberger/Wangler, DStR 2022, 1513 (1517).

(bb) Ergänzungsbilanzen

In vielen Fällen³³¹ bestehen bei Personengesellschaften positive oder negative Ergänzungsbilanzen, um für betroffene Gesellschafter die korrekte Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zu erfassen.³³² Da die Besteuerung nach dem KStG derartige Ergänzungsbilanzen nicht kennt und sie daher nicht fortbestehen können, stellt sich parallel zum echten Formwechsel³³³ die Frage nach einer methodischen Überleitung in das neue System.

Die Literatur favorisiert dazu die vollständige Auflösung der Ergänzungsbilanzen, in deren Folge die betroffenen Wirtschaftsgüter in der Gesellschaftsbilanz auf- oder abzustocken sind.³³⁴ Erst die sich daraus ergebenden Werte stellen die finale Basis für die etwaige Buchwertfortführung über § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG dar.³³⁵ Durch diesen Modus werden indes ggf. gesellschaftsvertragliche Ausgleichsmechanismen notwendig, da die vorgenommenen Wertkorrekturen in der Gesellschaftsbilanz nun alle Gesellschafter betreffen und nicht nur den, für den die Ergänzungsbilanz bislang bestand.³³⁶

(b) Gegen Gewährung neuer Anteile

Ferner wird vorausgesetzt, dass im Zuge der Einbringung neue Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft gewährt werden.³³⁷ Durch die Option entsteht lediglich fiktiv für steuerliche Zwecke eine Kapitalgesellschaft. Daher soll dieses Tatbestandsmerkmal insofern erfüllt sein, als dass optionsbedingt „neue“ Anteile an dieser fiktiven Kapitalgesellschaft entstehen.³³⁸

³³¹ Ott, DStR 2022, 2121 (2121).

³³² Dazu näher Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 10.123.

³³³ Siehe Ott, BB 2017, 495.

³³⁴ Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 39; Demuth, kösdi 2021, 22241 (22246); Fuhrmann, NWB 2021, 2356 (2360 f.); Ott, DStR 2022, 2121 (2122); Ott, DSTZ 2021, 559 (566); Ott, StB 2021, 597 (600 f.); so wohl auch BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 39); a.A. mit Alternativvorschlägen Farwick, StuB 2021, 742.

³³⁵ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 39); Fuhrmann, NWB 2021, 2356 (2360); Ott, DSTZ 2021, 559 (566).

³³⁶ Bspw. kommt vermehrtes Abschreibungspotenzial nun allen Gesellschaftern zugute – Link, DStR 2022, 1599 (1602) spricht daher von einer „Vergesellschaftung“ des Abschreibungspotenzials; im Einzelnen: Ott, DStR 2022, 2121 (2122 ff.); Ott, StuB 2021, 597 (600 f.); Röder, ZGR 2021, 681 (686 f.); Schifflers, DSTZ 2021, 530 (531 f.); Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (282).

³³⁷ A.A. im Optionsfall wohl Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 40.

³³⁸ Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 70 (Stand: 09/2024); Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 161 (Stand: 04/2022); ähnlich Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach,

(2) Voraussetzungen für den Buchwertansatz nach S. 2

§ 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG erfordert zunächst einen Antrag durch die optierende Gesellschaft – nicht bereits durch die Mitunternehmerschaft vor Option³³⁹ – für jeden einzelnen eingebrachten Mitunternehmeranteil.³⁴⁰ Ein Antrag auf Buchwertfortführung kann dementsprechend nicht schon im Antrag nach § 1a KStG gestellt werden.³⁴¹

Zudem muss das Betriebsvermögen bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen (Nr. 1), es darf kein negatives Eigenkapital im eingebrachten Mitunternehmeranteil vorhanden sein (Nr. 2)³⁴², das eingebrachte Betriebsvermögen muss steuerlich in Deutschland verhaftet bleiben (Nr. 3) und sonstige Gegenleistungen für die Einbringung sind nur begrenzt zulässig (Nr. 4).³⁴³

cc) Zeitpunkt der fiktiven Einbringung, § 1a Abs. 2 S. 3 KStG

Gemäß § 1a Abs. 2 S. 3 Hs. 1 UmwStG fällt der Einbringungszeitpunkt auf das Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Optionsantrag gestellt wird. Ein umwandlungsteuerlicher Rückbezug wird nach Hs. 2 desselben Satzes ausgeschlossen.³⁴⁴

dd) Umwandlungsteuerliche Rechtsfolgen: Steuerneutralität, Fußstapfentheorie und Sperrfristen

Wichtigste Rechtsfolge der entsprechenden Anwendung von §§ 1 und 25 UmwStG ist die Steuerneutralität der Option nach § 1a KStG durch eine Buchwertfortführung, § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG. In bestimmten Fällen kann es sich abweichend davon

³³⁹ 1a KStG Rz. 51 (Stand: 06/2022); Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (11 f.); a.A. von Goldacker/Mathy/Schuster, BB 2021, 2967 (2970).

³⁴⁰ Dazu und insgesamt zum Antrag nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG Tiede, in: Herrmann/Heuer/Rau-pach, § 1a KStG Rz. 64 (Stand: 06/2022).

³⁴¹ BMF v. 10.11.2021, BSTBl I 2021, 2212 (Rz. 32).

³⁴² Vgl. BMF v. 10.11.2021, BSTBl I 2021, 2212 (Rz. 31).

³⁴³ Diesbezüglich Fuhrmann, NWB 2021, 2356 (2360) mit einer Konstellation, in der negatives Eigenkapital sogar insgesamt zur Versagung der Option führen könnte, obwohl wie zuvor dargestellt die Einzelheiten des UmwStG grundsätzlich strikt von der generellen Optionsfähigkeit zu unterscheiden sind.

³⁴⁴ Insgesamt kritisch dazu, ob die Anforderungen von § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG von der optierenden Gesellschaft erfüllt werden können von Goldacker/Mathy/Schuster, BB 2021, 2967 (2971).

³⁴⁵ Andernfalls wäre über § 25 S. 2 UmwStG der nunmehr ausgeschlossene § 9 S. 3 UmwStG anwendbar gewesen; dazu Brühl, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 392 (Stand: 09/2024).

allerdings anbieten, Zwischenwerte oder gemeine Werte anzusetzen, um anderweitige, negative Auswirkungen des fiktiven Formwechsels zu kompensieren.³⁴⁵

Beim Ansatz von Buchwerten/Zwischenwerten ordnet § 23 Abs. 1 und 3 UmwStG i.V.m. § 12 Abs. 3 S. 1 UmwStG an, dass die optierende Personengesellschaft steuerlich in die Rechtsstellung der Mitunternehmerschaft eintritt (sog. Fußstapfentheorie³⁴⁶). Das ist unter anderem in Fällen relevant, in denen die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen relevant wird, vgl. § 4 Abs. 3 S. 2 UmwStG.³⁴⁷ Die Fußstapfentheorie soll gleichwohl auch bei Option zu gemeinen Werten gelten.³⁴⁸

Durch die Buchwertfortführung beginnt nach überwiegender Meinung zudem die siebenjährige Sperrfrist des § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG zu laufen.³⁴⁹ Werden die Anteile an der optierenden Gesellschaft innerhalb dieser Zeit veräußert, sind die im Einbringungszeitpunkt vorhanden gewesenen stillen Reserven des betroffenen Anteils nachträglich als sog. Einbringungsgewinn I zu versteuern, § 22 Abs. 1 S. 1 bis 3 UmwStG.³⁵⁰ Hier ist insbesondere zu beachten, dass eine Rückoption nach § 1a Abs. 4 KStG ebenfalls als Formwechsel gilt, der wiederum als Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG angesehen wird.³⁵¹ Jede Rückoption innerhalb von sieben Jahren führt daher zu einem Sperrfristverstoß, weshalb die Norm auch als „Rückoptionssperre“³⁵² bezeichnet wird. Ferner kann diese Rechtsfolge durch das Eintreten eines der Ersatzrealisationstatbestände des § 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG ausgelöst werden.³⁵³

³⁴⁵ Dazu bereits Fn. 310.

³⁴⁶ Zum Begriff im Kontext von § 12 Abs. 3 UmwStG Rödder, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 12 UmwStG Rz. 279 ff.

³⁴⁷ Für weitere Fälle Brühl, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 404 ff. (Stand: 09/2024).

³⁴⁸ So jedenfalls Brühl, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 403 (Stand: 09/2024); Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 85 (Stand: 09/2024); Brühl/Weiss, DStR 2021, 889 (895).

³⁴⁹ Brühl, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 397 f. (Stand: 09/2024); Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 70 (Stand: 06/2022) m.w.Nachw.; zugleich die Gegenansicht kritisierend Bulk, BB 2022, 1752 (1760 ff.); a.A. von Goldacker/Mathy/Schuster, BB 2022, 981; von Goldacker/Mathy/Schuster, BB 2021, 2967 (2968 ff.).

³⁵⁰ Gleichwohl nicht in voller Höhe, sondern abzüglich 1/7 für jedes seit der Option abgelaufene Zeitjahr, § 22 Abs. 2 S. 3 UmwStG.

³⁵¹ Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 300 (Stand: 04/2022); Müller, NWB 2021, 2190 (2198 f.); Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (35).

³⁵² Schiffers, DStZ 2021, 852 (859); Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348 (360).

³⁵³ Zu den Ersatzrealisationstatbeständen im Einzelnen siehe nur Stangl, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 22 UmwStG Rz. 336 ff.; siehe bspw. Ott, DStR 2022, 2121 (2121 f.) und Schiffers, DStZ 2021, 852 (858 f.) zur Einlagerückgewähr nach § 27 KStG.

c) Direkte steuerliche Folgewirkungen des fiktiven Formwechsels

Neben den unmittelbar umwandlungsteuerlichen Folgen hat der fiktive Formwechsel weitere Konsequenzen. Dies betrifft insbesondere sowohl bestehende Verlustvorträge als auch die Verletzung möglicherweise bereits laufender Sperrfristen. Ein weiterer Aspekt ergibt sich, sofern die Gesellschaft vor Optionsausübung § 34a EStG genutzt hat.

aa) Verlustvorträge

Während die persönlichen Verlustvorträge der Gesellschafter nach § 10d Abs. 2 EStG von dem fiktiven Umwandlungsvorgang unberührt bleiben³⁵⁴, gehen andere (Verlust-)Vorträge infolgedessen unter.³⁵⁵ Insbesondere ist hier auf Verlustvorträge für beschränkt haftende Gesellschafter (§ 15a Abs. 2 EStG)³⁵⁶ sowie gewerbesteuerliche Fehlbeträge zu verweisen, die infolge mangelnder Unternehmeridentität untergehen sollen.³⁵⁷ Für Fälle, in denen untergehende Verlustvorträge drohen, wird daher auf die Möglichkeit verwiesen, das eingebrachte Betriebsvermögen zu Zwischenwerten anzusetzen (§ 20 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 UmwStG), um die Verluste noch aufzubrauchen.³⁵⁸

bb) Laufende Sperrfristen

Die Option setzt nicht nur eine Sperrfrist nach § 22 UmwStG in Gang,³⁵⁹ sondern sie vermag zudem, ein schädliches Ereignis für bereits laufende Sperrfristen darzustellen.³⁶⁰ Zwei Szenarien sind hierbei in den Blick zu nehmen:

Ausschlaggebend kann dabei zum einen eine Umwandlung sein, aus der die nun optierende Personengesellschaft hervorgegangen ist. Dann ist vor allem auf die fünfjährige Sperrfrist des § 18 Abs. 3 S. 2 UmwStG zu achten, da die Option insofern als

³⁵⁴ Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 63.

³⁵⁵ Übersicht bei Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 91 (Stand: 09/2024); Rickermann, DB 2021, 1035 (1038).

³⁵⁶ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 47); ausführlich dazu Korn, NWB 2021, 2660.

³⁵⁷ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 47); Fuhrmann, NWB 2021, 2356 (2361); a.A. Nagel/Schlund, NWB 2021, 1874 (1881).

³⁵⁸ Für den Fall des § 15a EStG Korn, NWB 2021, 2660 (2662 ff.).

³⁵⁹ Siehe S. 55 f.

³⁶⁰ Im Einzelnen Müller, NWB 2021, 2190; Ott, DStZ 2022, 142; siehe auch BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 45).

Veräußerung gilt.³⁶¹ Es droht eine Belastung des optionsinduzierten fiktiven Formwechsels mit Gewerbesteuer.³⁶²

Zum anderen gefährdet die Option die Steuerneutralität vorangegangener Übertragungen von einzelnen Wirtschaftsgütern auf die Personengesellschaft nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG. Da die optierende Gesellschaft nun in ertragsteuerlicher Hinsicht als Kapitalgesellschaft gilt, wird durch diesen Vorgang erstmalig die Beteiligung einer Körperschaft an dem Wirtschaftsgut begründet, so dass jedenfalls die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG relevant wird.³⁶³

cc) Nachversteuerung im Rahmen von § 34a EStG

Wenn die Personengesellschaft bzw. einzelne Mitunternehmer bislang die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG in Anspruch genommen haben, sind die thesaurierten Gewinne bei ihrer Entnahme einer Nachversteuerung i.H.v. 25 % zuzuführen, § 34a Abs. 4 EStG. Ungeachtet von Entnahmen führt gemäß § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG die Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft ebenfalls zur Nachversteuerung. Darunter fällt konsequenterweise auch die Option als fiktiver Formwechsel (= Einbringung der Mitunternehmer-Anteile in die fiktive Kap-Ges).³⁶⁴ Wegen der negativen steuerlichen Wirkungen der Nachversteuerung,³⁶⁵ wird dieser Aspekt ebenfalls als ein wesentliches Hindernis des § 1a KStG erachtet.³⁶⁶

³⁶¹ Ott, DStZ 2022, 142 (143 f.).

³⁶² Das gilt gleichwohl nur, wenn im Rahmen dessen tatsächlich stille Reserven aufgedeckt werden, Ott, DStZ 2022, 142 (144).

³⁶³ Dazu sowie zur Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG Ott, DStZ 2022, 142 (147 f.).

³⁶⁴ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 48); Zur Vermeidung einer Nachversteuerung wird die Implementierung einer Doppelstockstruktur vorgeschlagen, Kahsnitz, NWB 2021, 2100 (2111); Kahsnitz, kösdi 2021, 22422; Schifflers, DStZ 2021, 900 (911); Wernberger/Wangler, DStR 2022, 1513 (1519); kritisch zu diesem Vorschlag Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 224 (Stand: 04/2022); Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53 (56).

³⁶⁵ Siehe Belastungsvergleich auf S. 28 f.

³⁶⁶ Brühl, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 31 (Stand: 09/2024); Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 14 (Stand: 04/2022); Bundesverband der Deutschen Industrie e.V., Das Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung, <https://t1p.de/v8vl> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 12; Demuth, kösdi 2021, 22241 (22247); Kahsnitz, kösdi 2021, 22422 (22423); sowie bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V./Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V./Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände e.V./Bundesverband Deutscher Banken e.V./Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V./Handelsverband Deutschland (HDE) Der Einzelhandel e.V./Bundesverband Großhandel, Außenhandel, Dienstleistungen e.V., Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) anlässlich der Anhörung am 3. Mai 2021, <https://t1p.de/1w1c> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 3 f.

2. Ausweis eines steuerlichen Einlagekontos, § 1a Abs. 2 S. 4 KStG

Infolge der Option ist für die optierende Gesellschaft ein steuerliches Einlagekonto gemäß § 27 KStG zu führen. Der erstmalige Bestand ergibt sich gemäß § 1a Abs. 2 S. 4 KStG aus dem Bestand des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals im Einbringungszeitpunkt. Personengesellschaften mit einem Mehrkontensystem müssen folglich ermitteln, welche der Konten Eigenkapital- und welche Fremdkapitalcharakter besitzen.³⁶⁷ Ein Äquivalent zum Nennkapital (vgl. § 27 Abs. 1 S. 1 KStG) soll es hingegen nicht geben.³⁶⁸

Effekt des nun zu führenden Einlagekontos ist unter anderem, dass bereits versteuerte und in der Gesellschaft verbliebene Gewinne ohne erneute Belastung ausgeschüttet werden können, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG.³⁶⁹ Es ist zu beachten, dass § 27 KStG nicht nach den Beiträgen der Gesellschafter differenziert und somit einzelne Gesellschafter über ihre Einlagen hinaus vom Einlagekonto profitieren können.³⁷⁰

III. Laufende Besteuerung, § 1a Abs. 3 KStG

Abs. 3 regelt die laufende Besteuerung der optierenden Gesellschaft. Sie folgt optionsbedingt im Grunde nach dem bekannten Körperschaftsteuerregime. Aufgrund der civilrechtlich weiterhin bestehenden Personengesellschaft kommt es indes zu vereinzelten Abweichungen.

1. Optierende Gesellschaft

Explizite Regelungen für die laufende Besteuerung auf Gesellschaftsebene hat der Gesetzgeber in § 1a Abs. 3 KStG mit Ausnahme von Satz 6 indes kaum festgehalten. Grundsätzlich gilt die Gesellschaft nach § 1a Abs. 1 S. 1 KStG für die Zwecke der Ertragsbesteuerung nun als Kapitalgesellschaft und wird als solche behandelt, sofern

³⁶⁷ Dazu näher *Carlé*, NWB 2021, 2270 (2274); *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih (41) 2021, 1 (16 f.).

³⁶⁸ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 42); *Brühl*, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 441 (Stand: 09/2024); *Frotscher*, in: *Frotscher/Drüen*, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 48; abweichend schlägen *Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 (267) hingegen vor, die Pflichteinlage als eine Art Nennkapital zu behandeln.

³⁶⁹ *Frotscher*, in: *Frotscher/Drüen*, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 48; wobei zu beachten ist, dass es hier wegen der Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 S. 3 KStG zu Lock-In-Effekten kommen kann, dazu kritisch *Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 (267); mit alternativen Vorschlägen *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih (41) 2021, 1 (25).

³⁷⁰ *Fuhrmann*, NWB 2021, 2356 (2359); *Schiffers*, DStZ 2021, 852 (858); *Ott*, DStZ 2021, 559 (566 f.); *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih (41) 2021, 1 (25) weisen auf Gestaltungsmöglichkeiten hin.

eine ausdrückliche Rechtsformbezogenheit einer Regelung dem nicht entgegensteht.³⁷¹ Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften wurde bereits auf S. 25 f. kurz dargestellt, so dass an dieser Stelle nur auf einzelne Aspekte eingegangen werden soll.³⁷² Zur Auswirkung der Option auf andere Steuerarten neben Gewerbe- und Körperschaftsteuer siehe S. 73 ff.

a) *Körperschaftsteuerpflicht*

Die optierende Personengesellschaft mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland unterliegt als Kapitalgesellschaft *sui generis*³⁷³ gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG³⁷⁴ unbeschränkt der Körperschaftsteuer. Hat die Gesellschaft weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland, ist sie gemäß § 2 Nr. 1 KStG mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig.³⁷⁵ Damit ist die Gesellschaft nun selbst Steuersubjekt und nicht nur ihre Gesellschafter.

b) *Befreiung von der Körperschaftsteuerpflicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG*

Gemäß § 5 KStG kann ein Körperschaftsteuersubjekt unter bestimmten Umständen von der Steuerpflicht befreit sein. Während die einzelnen Tatbestände überwiegend rechtsformbezogen und daher in jedem Fall nicht anwendbar sind, stellt sich die Frage, ob eine optierende Gesellschaft den Tatbestand des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG für Gemeinnützigkeit erfüllen kann.³⁷⁶ An dieser Stelle zeigt sich eine Parallele³⁷⁷ zur optierenden Gesellschaft als untergeordnete Organgesellschaft, weil das Steuergesetz, für dessen Zwecke die optierende Gesellschaft als Kapitalgesellschaft gilt, an zivilrechtliche Tatbestände anknüpft, wobei die Gesellschaft diesbezüglich weiterhin Personengesellschaft ist. Im Überblick gestaltet sich das Problem wie folgt:

³⁷¹ BT-Drucks. 19/28656, 21.

³⁷² Zu den Auswirkungen im Einzelnen *Frotscher*, in: *Frotscher/Drüen*, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 56 ff.; *Pung/Werner*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 1a KStG Rz. 45 ff. (Stand: 09/2024).

³⁷³ So *Frotscher*, in: *Frotscher/Drüen*, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 71; *Pung/Werner*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 1a KStG Rz. 45 (Stand: 09/2024).

³⁷⁴ Explizite Aufnahme in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist vor dem Hintergrund der Anordnung des § 1a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 KStG rein deklaratorischer Natur, siehe *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih (41) 2021, 1 (14), die darauf hinweisen, der Gesetzgeber wollte damit lediglich die Fiktion des § 1a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 KStG "absichern".

³⁷⁵ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 4); *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih (41) 2021, 1 (36); *Zapf*, BB 2021, 2711 (2714); wohl auch *Grotherr*, Ubg 2021, 568 (570); zweifelnd *Haase*, Ubg 2021, 193 (194 f.).

³⁷⁶ Das BMF-Schreiben verhält sich zu dieser Frage nicht; dies bedauernd *Ott*, StuB 2021, 913; dazu eingängig *Orth*, DStR 2022, 864; *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (275 f.).

³⁷⁷ So wohl auch *Zapf*, BB 2021, 2711 (2715).

Als Kapitalgesellschaft im Sinne des Ertragsteuerrechts geltend dürfte der persönliche Anwendungsbereich von § 5 Abs. 1 Nr. 1 Nr. 9 KStG für die optierende Personengesellschaft zunächst eröffnet sein.³⁷⁸ Sie müsste aber zusätzlich die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen können.³⁷⁹ Es ist dabei vor allem strittig, ob der Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft die strengen Anforderungen der §§ 59 ff. AO an die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit erfüllen³⁸⁰ und ob eine optionsfähige Personengesellschaft überhaupt vorrangig gemeinnützige Zwecke verfolgen kann, weil jedenfalls bei den Personenhandelsgesellschaften wegen § 105 HGB immer auch ein eigennütziges Gewinnstreben hinzutreten muss³⁸¹. Jedenfalls die gemeinnützigen rechtlich insbesondere im Hinblick auf das Vermögen erforderliche Trennung zwischen Gesellschaft und ihrer Gesellschafter ist bei einer Personengesellschaft ohne Weiteres erfüllbar.³⁸²

c) *Gewinn- und Einkommensermittlung – Regelung des § 1a Abs. 3 S. 6 KStG*

Die optierende Personengesellschaft muss in der Folge ihren Gewinn so ermitteln wie eine Kapitalgesellschaft. Der Gesetzgeber hat daher in § 1a Abs. 3 S. 6 KStG³⁸³ auch für Gesellschaften, die bislang weder einer zivilrechtlichen noch einer steuerlichen Buchführungspflicht unterlagen, die vereinfachte Gewinnermittlung mittels Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 ausgeschlossen und so die Bilanzierung zwingend vorgeschrieben.³⁸⁴

³⁷⁸ Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 49 (Stand: 09/2024); Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht, Rz. 2.104; Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (15); Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (275 f.); Zapf, BB 2021, 2711 (2715 f.).

³⁷⁹ Dazu ausführlich Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht, Rz. 3.1 ff., 4.1 ff.

³⁸⁰ Bejahend Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 49 (Stand: 09/2024); vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht, Rz. 2.104; Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (276); a.A. Frotscher, in: Frotscher/Drünen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 59.

³⁸¹ Dies für unbedenklich haltend Orth, DStR 2022, 864 (866); vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht, Rz. 2.104; zweifelnd Zapf, BB 2021, 2711 (2716); a.A. Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 49 (Stand: 09/2024); Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53 (56) mit Hinweisen zu möglichen Folgen des MoPeG.

³⁸² Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht, Rz. 2.103; Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (276).

³⁸³ Kritisch zum Standort dieser Regelung Brühl/Weiss, DStR 2021, 945 (950).

³⁸⁴ Dies ist insbes. für Partnerschaftsgesellschaften relevant, Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (15 f.); im Zuge der Umstellung kann ein Übergangsgewinn entstehen, dazu Brühl, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 430 (Stand: 09/2024).

Wegen der Gewerblichkeitsfiktion in § 8 Abs. 2 KStG erzielt mit der Option jede unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft³⁸⁵ ausschließlich gewerbliche Einkünfte, selbst wenn dies bislang nicht der Fall gewesen ist. Eine außerbetriebliche Sphäre gibt es bei der Gesellschaft nicht mehr, so dass sämtliche Wirtschaftsgüter im Eigentum der Gesellschaft unabhängig von ihrer Nutzung zum Betriebsvermögen zählen.³⁸⁶ Künftig sind zudem Leistungsbeziehungen zu den Gesellschaftern (oder ihnen nahestehenden Personen) wegen der Regelungen zu verdeckten Gewinnausschüttungen und Einlagen gemäß § 8 Abs. 3 S. 2, 3 KStG auf ihre Fremdüblichkeit zu überprüfen.³⁸⁷

d) Gewerbesteuer

Die optierende Gesellschaft war bereits vor der Option Gewerbesteuerobjekt, siehe §§ 2 Abs. 1 S. 1, 5 Abs. 1 S. 3 GewStG. Da die Fiktion aber für die gesamte Ertragsbesteuerung der Gesellschaft reicht, gilt sie diesbezüglich nun auch als Kapitalgesellschaft, was § 2 Abs. 8 GewStG klarstellt. Bisherige vortragsfähige Gewerbeverluste der Mitunternehmerschaft nach § 10a GewStG können nicht mehr genutzt werden³⁸⁸ und auch der Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG entfällt. Änderungen können sich zudem im Hinblick auf Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften der §§ 8, 9 GewStG ergeben³⁸⁹ – insbesondere bezüglich der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG.³⁹⁰

2. Gesellschafter der optierenden Gesellschaft

a) Neuer Charakter der Beteiligung, § 1a Abs. 3 S. 1 KStG

§ 1a Abs. 3 S. 1 KStG fingiert schließlich für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen, dass die Beteiligung der Gesellschafter fortan so zu behandeln ist, als wären sie nicht persönlich haftend³⁹¹ an einer Kapitalgesellschaft³⁹² beteiligt. Die Ermittlung der für zahlreiche steuerliche Tatbestände relevanten Beteiligungshöhe regelt das Gesetz allerdings nicht. Für den Fall, dass die Gesellschaft vertraglich ein

³⁸⁵ Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (38).

³⁸⁶ Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 56.

³⁸⁷ Dazu auch S. 25.

³⁸⁸ Siehe Fn. 357.

³⁸⁹ Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 15 (Stand: 09/2024) m.w.Nachw.

³⁹⁰ Dazu im Einzelnen Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275 (281 ff.).

³⁹¹ Die Terminologie dient der Abgrenzung zu den Komplementären einer KGaA, die dem System der Mitunternehmerbesteuerung unterliegen, Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (Fn. 18).

³⁹² Das Gesetz scheint dabei keine spezifische Kapitalgesellschaft zu meinen, sondern eine Kapitalgesellschaft *sui generis*, siehe Fn. 373.

Mehrkontensystem etabliert hat, soll es auf die Verhältnisse des festen Kapitalkontos I ankommen und in anderen Fällen auf das Verhältnis sämtlicher Kapitalanteile.³⁹³

Stille Reserven in den Anteilen werden bei natürlichen Personen damit nicht mehr über § 16 EStG (ggf. i.V.m. § 14 Abs. 1 S. 2 EStG bzw. § 18 Abs. 3 S. 2 EStG) als betriebliche Einkünfte erfasst, sondern unterliegen § 17 EStG bei wesentlichen Beteiligungen von mindestens 1 % bzw. § 20 EStG bei Streubesitzbeteiligungen unter 1 %. Im Fall eines Wegzugs in das Steuerausland ist damit nicht mehr der Entstrickungstatbestand des § 16 Abs. 3a EStG zu beachten, sondern die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG. Die hierfür relevanten Anschaffungskosten des Gesellschafters ergeben sich aus dem Wertansatz für den Mitunternehmeranteil bei der optierenden Gesellschaft, § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG.

Bei einer Beteiligung, die im Betriebsvermögen eines Gesellschafters gehalten wird, hat die Option außerdem Auswirkungen auf die steuerliche Bilanzierung. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt in steuerlicher Hinsicht nicht als Wirtschaftsgut, weshalb daher in der Bilanz des Gesellschafters das Kapitalkonto bei der Gesellschaft im Wege der sog. Spiegelbildmethode ausgewiesen wird.³⁹⁴ Im Anschluss an die Option gilt die Beteiligung aber gemäß § 1a Abs. 3 S. 1 KStG als solche an einer Kapitalgesellschaft, so dass sie dementsprechend als Wirtschaftsgut bilanziert wird und damit Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der Personengesellschaft nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG möglich sind.³⁹⁵

b) Umqualifizierung der bezogenen Einnahmen, § 1a Abs. 3 S. 2 KStG

Den Wechsel des Besteuerungsregimes konsequent umsetzend regeln die S. 2 und 3 die Umqualifizierung der laufenden Einnahmen der Gesellschafter einer optierenden Personengesellschaft.³⁹⁶ Anstelle der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 EStG) treten

³⁹³ So BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 61); sowie ausführlich Wacker/Krüger/Levedag/Loscheider, DStR-Beih (41) 2021, 1 (19 f.).

³⁹⁴ Siehe nur Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz. 643 (Stand: 06/2022).

³⁹⁵ Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 99 (Stand: 09/2024) m.w.Nachw.

³⁹⁶ Die Aufzählung in Satz 2 ist nicht abschließend, sondern umfasst lediglich die relevantesten Fallgruppen (Siehe nur Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 93); sie ist ferner rein deklaratorischer Natur (Vgl. auch die Gesetzesbegründung BT-Drucks. 19/28656, 23 sowie Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 272 f. (Stand: 04/2022)).

fortan die Einkünfte, die ein nicht persönlich haftender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft erzielt:

Einnahmen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind – also insbesondere Gewinnausschüttungen –, gelten fortan als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dazu zählen wegen § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden daher in Folge der Option einem Fremdvergleich standhalten müssen – fremdunübliche Bestandteile sind abweichend von den untenstehenden Regeln als Beteiligungseinkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren.³⁹⁷

Sofern zwischen Gesellschafter und Gesellschaft Leistungsbeziehungen bestehen, zählten diese bislang als Sonderbetriebseinnahmen auf zweiter Stufe der additiven Gewinnermittlung zum Beteiligungsergebnis des Gesellschafters, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG. Tätigkeitsvergütungen führen nunmehr zu Einkünften aus unselbstständiger Tätigkeit, § 19 EStG.³⁹⁸ Gesellschafterdarlehen führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) und Erlöse aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern gelten als Einkünfte aus § 21 EStG bzw. § 22 EStG.

c) Ausschluss der Regeln über die Mitunternehmerbesteuerung und Ausnahme, § 1a Abs. 3 S. 3 und 4 KStG

Die für die Mitunternehmerbesteuerung relevanten §§ 13 bis 16, 18 und 35 EStG sind infolge des Regimewechsels grundsätzlich nicht mehr anzuwenden, § 1a Abs. 3 S. 3 KStG. Etwas anderes gilt hingegen nach S. 4, soweit die entsprechenden Einnahmen bei einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft anderen Einkunftsarten zuzuordnen wären.

Der Gesetzgeber zielt mit S. 4 insbesondere auf die Fälle der Betriebsaufspaltung ab³⁹⁹, wonach Einkünfte für die Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen beim Überlassenden den gewerblichen Einkünften unterfallen und nicht der privaten Vermögensverwaltung.⁴⁰⁰ Überlässt ein Gesellschafter der optierenden Gesellschaft ein

³⁹⁷ Siehe nur Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (22); Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (277 ff.).

³⁹⁸ Nicht jedoch, wenn der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit als selbständig qualifiziert, dazu Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (29 ff.).

³⁹⁹ BT-Drucks. 19/28656, 23 f.

⁴⁰⁰ Zur Betriebsaufspaltung grundsätzlich und auch im Kontext der Option Brill, NWB 2021, 2420.

derartiges Wirtschaftsgut zur Nutzung, gelten die Erlöse abweichend von § 1a Abs. 3 S. 2 Nr. 4 KStG als gewerbliche Einkünfte.⁴⁰¹ Ein weiterer praxisrelevanter Anwendungsfall besteht bei Gesellschaftern in Gestalt von Kapitalgesellschaften, die ohnehin nur gewerbliche Einkünfte erzielen.⁴⁰²

d) Ausschüttungszeitpunkt, § 1a Abs. 3 S. 5 KStG

Als ausgeschüttet gelten Gewinnanteile, sobald sie entnommen werden, § 1a Abs. 3 S. 5 KStG. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Regelung ein Hauptziel der Option sicherstellen: Die günstige Thesaurierungsbelastung der Körperschaftsbesteuerung.⁴⁰³ Die ursprüngliche Regelung eines fiktiven Entnahmemezeitpunktes nach S. 5 Alt. 2 a.F. („oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“) wurde mit dem Wachstumschancengesetz im Jahr 2024⁴⁰⁴ aus der Norm entfernt, wodurch entsprechende gesellschaftsrechtliche Anpassungsmaßnahmen⁴⁰⁵ entbehrlich werden.⁴⁰⁶

Beim herrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft wird der Zufluss bereits im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses gesehen.⁴⁰⁷ Da es bei Personengesellschaften jedoch keinen gesetzlich zwingenden Ausschüttungsbeschluss gibt, sollen diese Grundsätze bei der optierenden Gesellschaft laut Gesetzgeber keine Anwendung finden.⁴⁰⁸ Weitemeyer kritisiert diese Haltung zu Recht mit dem Verweis darauf, dass der herrschende Gesellschafter einer Personengesellschaft ebenso auf die Auszahlung des Gewinns hinwirken kann.⁴⁰⁹

3. Verfahrensrecht

Der Gesetzgeber wollte die optierende Gesellschaft und ihre Gesellschafter nicht nur materiell-rechtlich mit Kapitalgesellschaften und ihren nicht persönlich haftenden Gesellschaftern gleichstellen, sondern strebte explizit an, diese Fiktion ebenfalls auf

⁴⁰¹ Im Einzelnen Brill, NWB 2021, 2420 (2425 ff.); Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (33 f.) weisen darauf hin, dass es sich wegen der zwingenden SBV-Übertragung für eine steuerneutrale Option überwiegend um neu begründete Betriebsaufspaltungen handeln dürfte.

⁴⁰² Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 112 (Stand: 09/2024).

⁴⁰³ BT-Drucks. 19/28656, 24.

⁴⁰⁴ Wachstumschancengesetz, BGBl I 2024, Nr. 108.

⁴⁰⁵ Dazu noch Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (619).

⁴⁰⁶ Zur Problematik der ursprünglichen Regelung Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (279 ff.); Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 926.

⁴⁰⁷ BFH Urt. v. 14.2.2022 – VIII R 32/19, BFHE 276, 223 = BStBI II 2023, 101 (juris-Rz. 14 m.w.Nachw.).

⁴⁰⁸ BT-Drucks. 20/8628, 191 f.; wohl auch Haubner, in: DStJG 46 (2024), 451 (470 f.).

⁴⁰⁹ Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (280 f.).

das Verfahrensrecht zu erstrecken.⁴¹⁰ Dementsprechend finden sich in § 1a KStG ver einzelte Regelungen, die dieses Ziel verfolgen:

a) *Gesetzliche Vertreter der optierenden Gesellschaft, § 1a Abs. 2 S. 5 KStG*

Gemäß § 1a Abs. 2 S. 5 KStG gelten die zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Personen auch als gesetzliche Vertreter der optierenden Gesellschaft. Das führt dazu, dass die betroffenen Personen für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft verpflichtet sind, § 34 Abs. 1 S. 1 AO.⁴¹¹ Hierunter fällt unter anderem die Pflicht zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung der optierenden Gesellschaft.⁴¹²

Die Regelung hat zudem mögliche Haftungsfolgen: So müssen die gesetzlichen Vertreter unter Umständen gemäß § 69 AO für Steuerschulden ihrer Gesellschaft einstehen.⁴¹³ Aufgrund der nur fiktiven steuerlichen Umwandlung haften die Gesellschafter der zivilrechtlich fortbestehenden Personengesellschaft wohl ohnehin nach allgemeinen Grundsätzen für diese Verbindlichkeiten,⁴¹⁴ sofern dies nicht nach § 171 Abs. 1 Hs. 2 HGB für den Kommanditisten ausgeschlossen ist.

b) *Lohnsteuer, § 1a Abs. 3 S. 7 KStG*

Für die Zwecke der Lohnsteuer gilt die optierende Gesellschaft nach § 1a Abs. 3 S. 7 KStG als Arbeitgeber und der für die Gesellschaft tätige Gesellschafter als Arbeitnehmer.⁴¹⁵

4. Internationale Aspekte

Das Optionsmodell wurde vom Gesetzgeber unter anderem damit begründet, den Umgang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten zu erleichtern. Insbesondere sei die Mitunternehmerbesteuerung im Ausland wenig bekannt und werde daher oft nicht nachvollzogen.⁴¹⁶

⁴¹⁰ BT-Drucks. 19/28656, 21.

⁴¹¹ Dazu *Rüsken*, in: *Klein*, § 34 AO Rz. 42.

⁴¹² *Pung/Werner*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 1a KStG Rz. 95 (Stand: 09/2024).

⁴¹³ Zur Haftung für Steuerschulden allgemein sowie mit Bezügen zu § 69 AO im Einzelnen *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rz. 6.62 ff.

⁴¹⁴ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 89); *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 (897); **a.A.** wohl *Frotscher*, in: *Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG* Rz. 50, 57, der die zivilrechtliche Haftung für Steuerverbindlichkeiten nach Option anzweifelt.

⁴¹⁵ Dazu *Brühl*, in: *BeckOK KStG*, § 1a Rz. 460 (Stand: 09/2024).

⁴¹⁶ BT-Drucks. 19/28656, 1, 14.

Fälle im internationalen Kontext, in denen eine inländische oder ausländische Personengesellschaft nach § 1a KStG optiert hat, können vielschichtige Folgen nach sich ziehen.⁴¹⁷ Dies wird anhand von zwei Aspekten skizziert:

Mit der Option erlangt die Gesellschaft sog. Abkommensberechtigung im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen.⁴¹⁸ Dieser Sichtweise werden andere Staaten aufgrund der anwenderstaatsorientierten Sichtweise im Abkommensrecht⁴¹⁹ nicht zwangsläufig folgen.⁴²⁰ Dies kann bei einer inländischen Gesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern dazu führen, dass Ausschüttungen bzw. Veräußerungsgewinne nicht besteuert würden, also sog. weiße Einkünfte entstehen.⁴²¹ Auf Anregung des Bundesrates wurde das KöMoG daher um den Treaty Override des § 50d Abs. 14 EStG ergänzt, der als unilaterale Maßnahme die Besteuerung dieser Ausschüttungen bzw. Veräußerungsgewinne sicherstellen soll.⁴²²

Zum anderen stellt sich im Rahmen von Beteiligungserträgen im internationalen Kontext die Frage, ob bei einer Personengesellschaft, die nach § 1a KStG optiert, über die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie⁴²³ eine Quellensteuerentlastung stattfinden kann.⁴²⁴ Grund ist die Frage, ob eine optierende Gesellschaft gemäß Art. 2 lit. a

⁴¹⁷ Zur optierenden Gesellschaft im internationalen Steuerrecht: *Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk*, DB 2021, 2521; *Böhmer/Mühlhausen/Oppel*, ISR 2021, 388; *Förster*, IStr 2022, 157; *Förster*, IStr 2022, 109; *Grotherr*, Ubg 2021, 568; *Haase*, Ubg 2021, 193; *Kahlenberg/Rein*, PlStB 2022, 52; *Kahlenberg/Rein*, PlStB 2021, 289; *Müller/Lucas/Mack*, IWB 2021, 528; *Prinz*, FR 2023, 1; *Rein*, IStr 2022, 130; *Rein/Kahlenberg*, PlStB 2021, 259; *Wernberger/Wangler*, DStR 2022, 1896.

⁴¹⁸ BMF v. 10.11.2021, BStBI I 2021, 2212 (Rz. 54); *Pung/Werner*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 1a KStG Rz. 19 (Stand: 09/2024) m.w.Nachw.

⁴¹⁹ BFH Urt. v. 11.7.2018 – I R 44/16, BFHE 262, 354 = DStR 2018, 2681 (juris-Rz. 16): für Auslegung von Abkommensrecht ist nationales Steuerrecht maßgeblich; dazu auch *Haase*, Internationales Steuerrecht, Rz. 631 f.

⁴²⁰ Laut *Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk*, DB 2021, 2521 (2523); *Wernberger/Wangler*, DStR 2022, 1896 (1897) stellt dies sogar den Regelfall dar.

⁴²¹ D würde aufgrund der Option das Besteuerungsrecht für Ausschüttungen wegen Art. 10 OECD-MA beim Ansässigkeitsstaat sehen, wohingegen dieser es als dem Ort der Betriebsstätte zuweisen würde, Art. 7 OECD-MA; siehe nur *Grotherr*, Ubg 2021, 568 (573); *Wernberger/Wangler*, DStR 2022, 1896 (1897).

⁴²² *Grotherr*, Ubg 2021, 568 (573); *Müller/Lucas/Mack*, IWB 2021, 528 (536); *Prinz*, FR 2023, 1 (4); kritisch *Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk*, DB 2021, 2521 (2524); *Wernberger/Wangler*, DStR 2022, 1896 (1897).

⁴²³ Richtlinie 2011/96/EU des Rates v. 30.11.2011, ABI EU L 345 2011, 8 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung) (Mutter-Tochter-RL).

⁴²⁴ Zum Mechanismus und einführend in das Problem *Müller*, NWB 2022, 241 (245 ff.).

(iii) Mutter-Tochter-RL „ohne Wahlmöglichkeit“ der Körperschaftsteuer unterliegt und damit in den Anwendungsbereich der Richtlinie fällt.⁴²⁵

IV. Rückoption, § 1a Abs. 4 KStG

An die Option zur Körperschaftsbesteuerung ist die Gesellschaft gleichwohl nicht Zeit ihrer Existenz bis zur Auflösung gebunden. In § 1a Abs. 4 KStG finden sich die Einzelheiten zur sog. Rückoption – also den Wechsel vom Körperschaftsteuerregime zurück in die Mitunternehmerbesteuerung.

1. Szenarien

Das Gesetz sieht in § 1a Abs. 4 KStG zwei verschiedene Szenarien vor, in denen es zu einer Rückoption zur Mitunternehmerbesteuerung kommt: Durch Antrag der optierenden Gesellschaft oder durch das Eintreten einer der zwingenden Fälle der Rückoption.

a) *Gewillkürte Rückoption, § 1a Abs. 4 S. 1 KStG*

Spiegelbildlich zum Optionsantrag nach § 1a Abs. 1 S. 1 KStG kann sich die optierende Gesellschaft per Antrag zu einer Rückkehr zur Mitunternehmerbesteuerung entschließen, § 1a Abs. 4 S. 1 KStG. Wegen des Verweises auf die Zuständigkeitsvorschriften des Abs. 1 in Abs. 4 S. 3 ist der Antrag beim KSt-Finanzamt der optierenden Gesellschaft zu stellen.⁴²⁶ Die Rückoption auf Antrag tritt ebenso wie der Optionsantrag mit jedenfalls einem Monat Vorlauf für das nächste Wirtschaftsjahr ein.⁴²⁷

Hat der Gesetzgeber für die Beschlussfassung über den Antrag nach Abs. 1 mit dem Verweis auf § 217 Abs. 1 UmwG noch eine Regelung vorgesehen, fehlt es für den Antrag auf Rückoption an einer solchen Verweisung. Teile der Literatur scheinen indes grundsätzlich davon auszugehen, dass an dieser Stelle ebenfalls die Grenzen des

⁴²⁵ Verneinend BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 52); *Grotherr*, Ubg 2021, 568 (571); bejahend *Frotscher*, in: *Frotscher/Drüen*, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 85; *Müller*, NWB 2022, 241 (246 f.); *Prinz*, FR 2023, 1 (4).

⁴²⁶ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 90, 13); *Brühl*, in: *BeckOK KStG*, § 1a Rz. 535 (Stand: 09/2024).

⁴²⁷ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 90); *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 (950).

§ 217 Abs. 1 UmwG einzuhalten sind.⁴²⁸ Wegen der Tragweite der steuerlichen Folgen⁴²⁹ wird sogar empfohlen, den Beschluss einstimmig zu treffen.⁴³⁰

b) Zwingende Rückoption, § 1a Abs. 4 S. 4 bis 6 KStG

Ein zwingender Wechsel des Besteuerungsregimes findet statt, wenn die Optionsvoraussetzungen des Abs. 1 entfallen oder der vorletzte Gesellschafter ausscheidet, § 1a Abs. 4 S. 4 bis 6 KStG. Im Gegensatz zu den Anträgen in die Option hinein und aus der Option heraus soll die zwingende Rückoption in den Fällen der Sätze 4 bis 6 sofort eintreten, also in aller Regel schon unterjährig und nicht (erst) zum Wechsel der Wirtschaftsjahre.⁴³¹

Die Rückoption wegen Entfall der Optionsvoraussetzungen nach § 1a Abs. 4 S. 4 KStG ist bspw. bei ausländischen Gesellschaften denkbar, wenn sie im Geschäftsleitungsstaat nicht mehr entsprechend der deutschen Körperschaftsteuer besteuert werden.⁴³² Sie erfüllen in diesem Fall die Voraussetzung des Abs. 1 S. 6 Nr. 2 nicht mehr.

Ferner findet gemäß § 1a Abs. 4 S. 5 und 6 EStG eine zwingende Abkehr von der Körperschaftbesteuerung statt, wenn die Gesellschaft durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters zivilrechtlich beendet wird. Hintergrund der Regel ist, dass ein Einzelunternehmer das Optionsmodell gerade nicht nutzen kann.⁴³³

2. Steuerliche Konsequenzen der Rückoption

a) Rückkehr zum Transparenzprinzip

Mit der Rückoption endet die Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz. Die Gesellschaft wird anschließend wieder transparent über ihre Gesellschafter besteuert und kann insbesondere nicht mehr von den Thesaurierungsmöglichkeiten einer

⁴²⁸ Carlé, NWB 2021, 2270 (2272); Röder, ZGR 2021, 681 (698 f.); a.A. Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 370 (Stand: 04/2022); Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 121 (Stand: 06/2022); Wackerbeck, in: Brandis/Heuermann, § 1a KStG Rz. 89 (Stand: 09/2024); Böhmer/Schewe, FR 2022, 69 (76), nach deren kritisch geäußerter Ansicht *de lege lata* kein Beschluss notwendig sei.

⁴²⁹ Insbesondere die Vollausschüttungsfiktion, siehe S. 70.

⁴³⁰ So wohl Lüdicke/Eiling, BB 2021, 1439 (1442).

⁴³¹ Vgl. BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 91); Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 391 (Stand: 04/2022); Brühl/Weiss, DStR 2021, 945 (953); a.A. aber wohl Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 126.

⁴³² Bspw. gewillkürter Wechsel des Besteuerungsregimes hin zu transparenter Besteuerung, Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 125.

⁴³³ BT-Drucks. 19/28656, 25; Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 134 (Stand: 06/2022); Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 127 schlägt zur Vermeidung dieses Szenarios die Bildung einer GmbH & Co. KG vor.

intransparenten Besteuerung profitieren – gleichsam wird die Nutzung von § 34a EStG wieder möglich.

- b) Insbesondere: Anwendung der §§ 3 ff. UmwStG, § 1a Abs. 4 S. 2 KStG
aa) Allgemein

§ 1a Abs. 4 S. 2 KStG statuiert für die Rückoption ebenfalls einen fiktiven Formwechsel.⁴³⁴ Die Norm verweist auf die Vorschriften über den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UmwStG. Anzuwenden sind dadurch über § 9 S. 1 UmwStG die §§ 3 ff. UmwStG. Wie schon der fiktive Formwechsel in die Option gilt das Äquivalent aus ihr heraus ebenfalls als tauschähnlicher und damit entgeltlicher Vorgang.⁴³⁵

Für die Anwendung umwandlungsteuerlicher Vorschriften muss im Einzelfall zunächst der Anwendungsbereich der Vorschriften eröffnet sein. Dies ist für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UmwStG gegeben. Im Gegensatz zum Weg in die Option steht das UmwStG bei der Rückoption wegen der Streichung des § 1 Abs. 2 UmwStG⁴³⁶ auch für Drittstaatengesellschaften offen.⁴³⁷

- bb) Wertansätze, Übernahmevergebnis und Vollausschüttungsfiktion,
§§ 3 ff. UmwStG

Der gesetzliche Regelfall sieht mit dem Ansetzen gemeiner Werte in der Schlussbilanz der optierenden Gesellschaft nach § 3 Abs. 1 UmwStG die Aufdeckung stiller Reserven vor. Dem kann nach separatem⁴³⁸ Antrag unter bestimmten Voraussetzungen wieder durch das Ansetzen von Buch- oder Zwischenwerten gemäß § 3 Abs. 2 UmwStG entgangen werden,⁴³⁹ wobei diese Möglichkeit nicht für vermögensverwaltende Gesellschaften besteht, da diese nach der Rückoption nicht mehr über Betriebsvermögen verfügen.⁴⁴⁰ Die so ermittelten Werte sind anschließend bei der in

⁴³⁴ Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 310 (Stand: 04/2022).

⁴³⁵ Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 300 (Stand: 04/2022); Müller, NWB 2021, 2190 (2198 f.); Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (35).

⁴³⁶ KōMoG, BGBI 2021, 2050; zur Internationalisierung des UmwStG im Zuge dessen Dorn/Dibbert, NWB-EV 2021, 162 (164 f.); Fuhrmann, NWB 2021, 2356 (2364 f.).

⁴³⁷ Brühl/Weiss, DStR 2021, 945 (951).

⁴³⁸ Wie bei ursprünglichem Optionsantrag; Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 369 (Stand: 04/2022).

⁴³⁹ Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 123 (Stand: 06/2022).

⁴⁴⁰ Im Einzelnen Dorn/Weiss, DStR 2021, 2489 (2493 f.).

steuerlicher Hinsicht nun wieder als Mitunternehmerschaft fungierenden Gesellschaft zu übernehmen, § 4 Abs. 1 S. 1 UmwStG.

Vollständig steuerneutral lässt sich die Rückoption aber trotz Buchwertansatz nicht gestalten. Da bislang in der Gesellschaft thesaurierte Gewinne im Rahmen des Transparenzprinzips keiner Ausschüttungsbesteuerung mehr unterliegen, sieht § 7 UmwStG die Besteuerung offener Rücklagen vor.⁴⁴¹ Fingiert wird eine Vollausschüttung aller stehengelassener Gewinne, indem den Gesellschaftern das steuerliche Eigenkapital abzüglich des Bestandes des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 KStG zugerechnet wird, § 7 S. 1 UmwStG.

Letztlich ist für jeden Gesellschafter gemäß § 4 Abs. 4 UmwStG ein sog. Übernahmeergebnis zu ermitteln.⁴⁴² Dazu müssen in einem ersten Schritt von dem Wert, den die Personengesellschaft für die Wirtschaftsgüter ansetzt (§ 4 Abs. 1 S. 1 UmwStG), der Buchwert der Anteile an der nun umgewandelten Kapitalgesellschaft (§ 4 Abs. 1 S. 2 UmwStG) und die Umwandlungskosten abgezogen werden. In einem zweiten Schritt ist dieses Ergebnis um den Betrag zu vermindern, der bereits nach § 7 UmwStG der Vollausschüttungsfiktion unterlegen hat, § 4 Abs. 5 S. 2 UmwStG.⁴⁴³

Die Rückoption führt also immer zur Besteuerung offener Rücklagen. Sie lässt sich für die Gesellschafter in keinem Fall völlig steuerneutral vollziehen.

c) *Folgen bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters, § 1a Abs. 4 S. 5 und 6 KStG*

Endet die optierende Gesellschaft durch Ausscheiden ihres vorletzten Gesellschafters, hängen die steuerlichen Folgen maßgeblich davon ab, wie der letzte Gesellschafter zu qualifizieren ist. Handelt es sich um Körperschaften bzw. Personengesellschaften oder natürliche Personen, sind die Vorschriften über die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft (§§ 11 ff. UmwStG) bzw. wieder die §§ 3 ff. UmwStG anwendbar, § 1a Abs. 4 S. 5 KStG.⁴⁴⁴ In dem seltenen⁴⁴⁵ Fall, dass der

⁴⁴¹ *Tiede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 125 (Stand: 06/2022).

⁴⁴² Instruktiv im Kontext der Option *Tiede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 126 (Stand: 06/2022).

⁴⁴³ Dieses Ergebnis wird in vielen Fällen bei Null liegen, siehe dazu *Tiede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 126 (Stand: 06/2022).

⁴⁴⁴ *Schießl*, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 394, 395 (Stand: 04/2022).

⁴⁴⁵ *Tiede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 135 (Stand: 06/2022).

letzte Gesellschafter ein anderer Rechtsträger ist, gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als an die Gesellschafter ausgeschüttet, § 1a Abs. 4 S. 6 KStG.⁴⁴⁶

d) Steuerliche Folgen der Rückoption

Die Mitunternehmerschaft tritt gemäß § 4 Abs. 2 S. 1 UmwStG grundsätzlich in die steuerliche Rechtsstellung der optierenden Gesellschaft ein. Verlustvorträge gehen im Zuge der Rückkehr zur Mitunternehmerbesteuerung hingegen unter und können von der Mitunternehmerschaft nicht fortgeführt werden, §§ 4 Abs. 2 S. 2, 18 Abs. 1 S. 2 UmwStG.⁴⁴⁷

Als entgeltlicher Vorgang bedingt die Rückoption ebenfalls unter Umständen Sperrfristverletzungen.⁴⁴⁸ Fand die ursprüngliche Option vor weniger als sieben Jahren statt und wurde sie unterhalb des gemeinen Werts durchgeführt, ist insbesondere an einen nachträglichen Einbringungsgewinn gemäß § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG zu denken.⁴⁴⁹ Kann die Rückoption an sich bereits ein Jahr nach Option gezogen werden, sperrt § 22 UmwStG sie somit de facto für die Dauer der siebenjährigen Sperrfrist.⁴⁵⁰

3. Zivilrechtliche Umwandlung in eine Körperschaft, § 1a Abs. 4 S. 7 KStG
§ 1a Abs. 4 S. 7 KStG regelt den Sonderfall, dass die Gesellschaft die fiktive steuerliche Umwandlung nun auch zivilrechtlich nachvollzieht. Dies ist der Norm zufolge als Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Körperschaft nach dem UmwStG zu behandeln. Offen ist jedoch, ob damit ein Formwechsel⁴⁵¹ oder eine Verschmelzung⁴⁵² gemeint ist. In ersterem Fall würde der Vorgang ein ertragsteuerliches Nullum darstellen, in zweiterem Fall stünde wegen der Anwendung der §§ 11 ff. UmwStG insbesondere ein Sperrfristverstoß nach § 22 UmwStG im Raum.⁴⁵³ Aufgrund des offenen Wortlauts dürften beide Umwandlungsvorgänge je nach gewählter Gestaltung

⁴⁴⁶ Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 397 (Stand: 04/2022).

⁴⁴⁷ Im Einzelnen Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 124 (Stand 06/2022).

⁴⁴⁸ Im Einzelnen Müller, NWB 2021, 2190 (2198 ff.).

⁴⁴⁹ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 98); siehe zudem schon S. 55 f.

⁴⁵⁰ Schiffers, DStZ 2021, 852 (859); Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348 (360); Weitemeyer, in: DStjG 46 (2024), 229 (286 f.).

⁴⁵¹ Brühl/Weiss, DStR 2021, 945 (953); Cordes/Kraft, FR 2021, 401 (409); Fuhrmann, NWB 2021, 2356 (2362).

⁴⁵² So interpretieren Brühl/Weiss, DStR 2021, 945 (953) den Gesetzgeber in BT-Drucks. 19/28656, 25.

⁴⁵³ Brühl/Weiss, DStR 2021, 945 (953).

offenstehen.⁴⁵⁴ Diese Sichtweise wird von der Finanzverwaltung geteilt, die sich insoweit streng am jeweiligen zivilrechtlichen Umwandlungsvorgang orientieren möchte.⁴⁵⁵

V. Auswirkungen der Option außerhalb des Ertragsteuerrechts

Das Optionsmodell ist ausweislich des Wortlauts in § 1a Abs. 1 S. 1 KStG auf die Ertragsbesteuerung der Gesellschaft beschränkt. Für die Literatur stellte sich deshalb schon kurz nach der Vorstellung des Regierungsentwurfes zum KöMoG die Frage, ob sich damit künftig die Vorteile der Körperschaftsbesteuerung mit den Vorteilen einer Personengesellschaft in anderen steuerlichen Bereichen verbinden lassen.⁴⁵⁶

Der Gesetzgeber hat aber bereits in seinem Entwurf mittelbare Folgen für andere Regelungsbereiche nicht ausgeschlossen.⁴⁵⁷ So sah das KöMoG unter anderem Anpassungen im Bereich der Grunderwerbsteuer vor,⁴⁵⁸ um die missbräuchliche Nutzung der Körperschaftsteueroption für die Steuerbefreiungen der §§ 5, 6 GrEStG zu unterbinden.⁴⁵⁹ Offen ist zudem unter anderem, ob bei der optierenden Gesellschaft, die erbschaftsteuerlich weiterhin Personengesellschaft bleibt (Vgl. § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 BewG), für die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigungsfähiges „fiktives“ SBV zu bilden ist.⁴⁶⁰

D. Würdigung des Optionsmodells

Zunächst wird sich damit auseinandersetzen, in welchem Verhältnis Gesellschafts- und Steuerrecht nach der Einführung von § 1a KStG zueinanderstehen. Anschließend ist herauszuarbeiten, ob die Option sich gegenüber der Mitunternehmerbesteuerung

⁴⁵⁴ So auch *Tiede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 136 (Stand: 06/2022).

⁴⁵⁵ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 92).

⁴⁵⁶ Zur Grunderwerbsteuer Brühl/Weiss, DStR 2021, 1617 (1617 f.); Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348 (356).

⁴⁵⁷ BT-Drucks. 19/28656, 22.

⁴⁵⁸ KöMoG, BGBl I 2021, 2050; teils erst im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens hinzugekommen, dazu Brühl/Weiss, DStR 2021, 1617.

⁴⁵⁹ Im Einzelnen Behrens/Seemaier, DStR 2021, 1673; Broemel/Tigges-Knümmer, Ubg 2021, 521; Brühl, GmbHR 2021, 749 (755); Brühl/Weiss, DStR 2021, 1617 (1716 ff.); Hornstein/Hefner, BB 2022, 1879 (1881); Rombach/Kahle, DB 2022, 1856 (1857 f.).

⁴⁶⁰ Für „fiktives“ SBV Cordes/Kraft, FR 2021, 401 (407); Dörfler/Spitz, ErbStB 2022, 14 (15); Wölzholz, ZEV 2022, 10 (11 f.); Winkler/Carlé, NWB 2021, 2508 (2511 f.); a.A. aber Gleichlautender Ländererlass v. 5.10.2022, BStBl I 2022, 1494 (Rz. 3 f.); Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 6 (Stand: 09/2024); Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53 (56); Rombach/Kahle, DB 2022, 1856 (1860 f.); Storz/Wighardt, DStR 2022, 132 (133 f.).

als rechnerisch vorteilhaft erweist, ob für die Option neben dem zivilrechtlichen Formwechsel überhaupt Bedarf besteht und welche Vor- und Nachteile per se mit ihr verbunden sind. Darauf aufbauend wird ein erster Zwischenstand gegeben.

I. Verhältnis von Gesellschafts- und Steuerrecht nach der Option

Mit der optierenden Personengesellschaft besteht im Ergebnis ein hybrides Gebilde, das je nach Betrachtungswinkel eine unterschiedliche Rechtsform aufweist: Aus Sicht der Ertragsbesteuerung liegt eine Kapitalgesellschaft *sui generis*⁴⁶¹ vor. Aus Sicht des Zivilrechts, aber auch weiterer Steuerarten, stellt sie sich hingegen (weiterhin) als Personengesellschaft dar.

Ein weiteres Mal öffnet sich dadurch die schon vielerorts geführte Diskussion⁴⁶² nach dem Verhältnis von Gesellschafts- bzw. Zivilrecht einerseits und dem Steuerrecht andererseits. Grundsätzlich gilt dabei für das Steuerrecht trotz zivilrechtlicher Anknüpfungspunkte eine steuerrechtsautonome, wirtschaftliche Betrachtungsweise, die nicht unbedingt akzessorisch zum Zivilrechtstatbestand ist.⁴⁶³ So legt der BFH bspw. die Regelungen der §§ 14 ff. KStG selbst bei Betrachtung des zivilrechtlichen Gewinnabführungsvertrags deutlich steuerrechtlich aus.⁴⁶⁴ Gleichwohl knüpft das Ertragsteuerrecht stellenweise streng an die Zivilrechtslage an, was sich insbesondere im Rahmen der gesetzgeberischen Entscheidung zur rechtsformabhängigen Unternehmensbesteuerung niederschlägt.⁴⁶⁵ Das Erbschaftsteuerrecht hingegen ist deutlich stärker zivilrechtlich geprägt als das Ertragsteuerrecht.⁴⁶⁶

Das Optionsmodell fügt sich grundsätzlich in dieses Verhältnis ein und treibt die nicht streng zivilrechtliche, sondern vielmehr wirtschaftliche Betrachtungsweise des Ertragsteuerrechts mit seiner vollständigen Fiktion einer Kapitalgesellschaft „auf die Spitze“. Dass zivilrechtlich weiterhin eine Personengesellschaft vorliegt, kann (und muss) durch die steuerrechtsautonome Anwendung von EStG und KStG

⁴⁶¹ Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 71; Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 45 (Stand: 09/2024).

⁴⁶² Siehe die eingangs bei Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 1.31 aufgeführten Beiträge.

⁴⁶³ Dazu Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 1.31 ff.

⁴⁶⁴ Vgl. Witt, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 7.2.

⁴⁶⁵ Siehe dazu nur BFH Beschl. v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405 = BStBl II 1984, 751 (juris-Rz. 95 ff.) zur GmbH & Co. KG, die wegen der starken Zivilrechtsakzessorietät des § 1 KStG kein KSt-Subjekt sein kann.

⁴⁶⁶ Dies zeigt sich unter anderem im expliziten Anknüpfen an zivilrechtliche Vorgänge des BGB in den §§ 3, 4, 5, 7 ErbStG.

vernachlässigt werden. Eine Grenze zieht der Gesetzgeber zum einen bei Vorschriften, die explizit nur bestimmte Körperschaften adressieren oder von zivilrechtlichen Personengesellschaften nicht erfüllt werden können.⁴⁶⁷ Die Beschränkung der Option auf das Ertragsteuerrecht scheint wiederum vor dem Hintergrund der stärkeren zivilrechtlichen Bezüge insbesondere von ErbStG und GrEStG ebenfalls konsequent.

Andersherum führt die steuerliche Option zu gesellschaftsrechtlichem Anpassungsbedarf bei der jeweiligen Gesellschaft und so wird diese steuerliche Regelung von Röder ebenso als „ergiebige Quelle des Personengesellschaftsrechts“⁴⁶⁸ eingeschätzt. Dies aber ist zumindest bei Themen wie dem Beschlussrecht und etwaigen Ausgleichsmaßnahmen für wegfallende Ergänzungsbilanzen kein Faktum, das sich erst durch § 1a KStG aufgetan hat. Stattdessen ist das Steuerrecht seit jeher schon Anstoß und Treiber der gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltung von Unternehmensstrukturen.⁴⁶⁹

Erhöhten Einfluss auf die gesellschaftsrechtliche Debatte wird das Optionsmodell hingegen dort haben, wo sich das Ertragsteuerrecht ganz bewusst für Rückbezüge zum Zivilrecht entscheidet und Voraussetzungen aufstellt, deren Erfüllbarkeit für zivilrechtliche Personengesellschaften noch offen ist.⁴⁷⁰ Zu derartigen Problemen konnte es aufgrund der bislang streng rechtsformbezogenen Einordnung unternehmerischer Strukturen in Transparenz- und Trennungsprinzip eigentlich nicht kommen. Bezug sich das KStG auf bestimmte zivilrechtliche Sachverhalte stellte sich nicht erst die Vorfrage, ob diese Voraussetzung beim entsprechenden KSt-Subjekt überhaupt zivilrechtlich erfüllbar ist.

Dies zeigt sich insbesondere für die im weiteren Verlauf der Arbeit noch zu thematisierende Organschaft: Organgesellschaften können ausschließlich Körperschaftsteuersubjekte in Gestalt einer Kapitalgesellschaft sein. Da hier bislang ausschließlich zivilrechtliche (und damit „vollwertige“) Kapitalgesellschaften in Betracht kamen, stellte sich nicht erst die Frage, ob mit dieser Gesellschaft überhaupt ein wirksamer

⁴⁶⁷ BT-Drucks. 19/28656, 21.

⁴⁶⁸ Röder, ZGR 2021, 681 (722).

⁴⁶⁹ Ebenso resümierend Röder, ZGR 2021, 681 (723).

⁴⁷⁰ Röder, ZGR 2021, 681 (723 f.) mit weiteren Aspekten.

Gewinnabführungsvertrag geschlossen werden kann.⁴⁷¹ Dies ist mit dem Hybrid der optierenden Personengesellschaft nun anders, da die Zulässigkeit von Gewinnabführungsverträgen mit ihnen noch nicht abschließend geklärt ist.⁴⁷² Das Optionsmodell dürfte hier also einen unerheblichen Einfluss auf das Konzernrecht der Personengesellschaften haben.

An dieser Stelle könnte darüber hinaus erwogen werden, im Steuerrecht und seiner Optionslösung dergestalt eine Rechtsquelle für das Gesellschaftsrecht zu sehen, als dass optierende Personengesellschaften bei gesellschaftsrechtlichen Fragen künftig eine Art Sonderbetrachtung erfahren müssten. Dort wäre neben dem bereits erwähnten generellen Anpassungsbedarf bei ausgewählten Thematiken gesondert zu berücksichtigen, dass in der Gesamtschau ein Hybrid und keine normale Personengesellschaft vorliegt. So könnte bspw. für die Zulässigkeit eines Gewinnabführungsvertrags zwischen normalen Personengesellschaften und optierenden Personengesellschaften differenziert werden. Für Letztere würde dabei ein eher kapitalgesellschaftsrechtlicher Maßstab angelegt.

Eine solche Sonderbetrachtung scheint bis dato aber nicht nur niemand vorzunehmen. Die Idee verbietet sich auch aus mehreren Gründen und ist daher zu verwerfen: Sie widersprüche der gesetzgeberischen Grundentscheidung, dass zivilrechtlich weiterhin eine Personengesellschaft vorliegt⁴⁷³, und damit dem Wesen der Option als ertragsteuerliche Fiktion insgesamt. Wenn schon für Zwecke der Erbschafts- und Grunderwerbsteuer nicht mehr von einer Kapitalgesellschaft auszugehen ist, erschließt sich nicht, weshalb dies wiederum für außersteuerliche Normen des Zivilrechts gelten soll. Da die optierende Gesellschaft im Steuerrecht keiner bestimmten Rechtsform zuzuordnen ist und vielmehr als Kapitalgesellschaft *sui generis* gilt, ließe zudem sich nur schwerlich bestimmen, welcher konkreten Kapitalgesellschaft der entsprechende Maßstab nachzubilden ist. Es entstünden Abgrenzungsprobleme, an

⁴⁷¹ Fernab der Frage nach dem „Ob“ im Hinblick auf die zivilrechtliche Erfüllbarkeit steuerrechtlicher Vorgaben gab es allerdings auch für echte Kapitalgesellschaften in Gestalt der GmbH Schwierigkeiten bzgl. des „Wie“ – insbesondere zur Handelsregistereintragung, siehe dazu die Untersuchung auf S. 172 ff.

⁴⁷² Siehe dazu ausführlich S. 134 ff.

⁴⁷³ BT-Drucks. 19/28656, 22.

welcher Stelle *noch* Personengesellschaftsrecht und wo *schon* Kapitalgesellschaftsrecht Kriterium sein soll.

Zusammenfassend zeigt sich, dass sich das Optionsmodell in beiden Richtungen auf das Verhältnis von Gesellschafts- bzw. Zivilrecht und Steuerrecht auswirkt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Ertragsteuerrechts wird durch die Fiktion einer steuerlichen Kapitalgesellschaft intensiviert. *Vice versa* kann die steuerliche Regelung Impulse auf das Gesellschaftsrecht haben und dortige Fragen des Personengesellschaftsrechts neu entfachen.⁴⁷⁴ Das Entstehen dieser Wechselwirkungen – insbesondere für das Gesellschaftsrecht – kann unter dem Gesichtspunkt mangelnder Sorgfalt im eng getakteten Gesetzgebungsverfahren zum KöMoG zwar kritisch gesehen werden.⁴⁷⁵ Gleichwohl verschiebt sich das Verhältnis beider Rechtsgebiete nicht fundamental und die angesprochenen Wechselwirkungen vermögen ebenso einen fruchtbaren Effekt auf das Gesellschafts- bzw. Zivilrecht und Steuerrecht der Personengesellschaften zu haben.⁴⁷⁶ Osterloh-Konrad resümiert in Zusammenschau mit dem MoPeG zutreffend, dass die Option zur Körperschaftsbesteuerung „eine[r] (weitere[n]) Annäherung der Personen- an die Kapitalgesellschaften“ mit sich bringt.⁴⁷⁷

II. Belastungsvergleich

Die Analyse, ob bzw. in welchen Fällen sich eine Option hinsichtlich der Ertragsteuerbelastung gegenüber der Mitunternehmerbesteuerung als vorteilhaft erweisen kann, entspricht genau betrachtet dem Vergleich, der bereits für den Unterschied zwischen Mitunternehmer- und Körperschaftbesteuerung angestellt wurde.⁴⁷⁸ Vor- bzw. Nachteile in der steuerlichen Belastung sind folglich nicht spezifische Folge des Optionsmodells. Sie sind vielmehr dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung inhärent.

⁴⁷⁴ Siehe nur die später noch zu thematisierende Frage nach Gewinnabführungsverträgen auf S. 132 ff.

⁴⁷⁵ Vgl. Röder, ZGR 2021, 681 (684), der zudem auf Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 verweist.

⁴⁷⁶ Vgl. nur Röder, ZGR 2021, 681 (724).

⁴⁷⁷ Osterloh-Konrad, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.82.

⁴⁷⁸ Siehe dafür S. 28 f.

Eine ausführlichere betriebswirtschaftliche Belastungsanalyse zum Optionsmodell findet sich insbesondere bei *Kudert/Rein*.⁴⁷⁹ Die wichtigsten Ergebnisse werden nachfolgend kurz dargestellt:

Im Fall einer Sofortausschüttung sei die Option grundsätzlich nachteilig gegenüber der Mitunternehmerbesteuerung,⁴⁸⁰ was sich insoweit mit den obigen Ausführungen deckt. Einzig für den Fall sehr hoher bzw. sehr geringer gewerbesteuerlicher Hebesätze (unter 300 % bzw. über 735 %) und gleichzeitig hoher sechsstelliger Gewinne⁴⁸¹ könnte die Nutzung von § 1a KStG auch bei Vollausschüttung vorteilhaft sein.⁴⁸²

Im Thesaurierungsfall könne die Option vorteilhaft sein, wenn die stehengelassenen Beträge gewinnbringend im Geschäft genutzt werden.⁴⁸³ Bei unterstelltem GewSt-Hebesatz von 400 % und einer Rendite von 10 % sei dies bei einem jährlichen Einkommen von rund 220.000 € aber erst nach 15 Jahren Thesaurierungsdauer der Fall.⁴⁸⁴ Selbst bei einem Einkommen von mindestens 1.000.000 € stelle sich ein Vorteil erst nach fünf Jahren ein.⁴⁸⁵

Kudert/Rein kommen damit zum Ergebnis, dass sich die Option im Hinblick auf die Steuerbelastung nur bei sehr ertragsstarken Personengesellschaften mit hoher und langfristiger Thesaurierungspolitik lohnen dürfte.⁴⁸⁶ Als solche hat das Schrifttum zuvorderst die großen deutschen Familienunternehmen (in der Regel als GmbH & Co. KG strukturiert) ausgemacht.⁴⁸⁷

III. Praktischer Bedarf für eine Option trotz Möglichkeit der Umwandlung
Aus den Belastungsdifferenzen hinsichtlich thesaurierter Gewinne folgte ein Reformbedarf für das System der Unternehmensbesteuerung, um zumindest näherungsweise Rechtsformneutralität zu erreichen und die Wettbewerbsfähigkeit deutscher

⁴⁷⁹ *Kudert/Rein*, FR 2022, 976, die ihrerseits auf umfangreiche Belastungsvergleiche von *Frieling/Schneeloch*, FR 2022, 743; *Meyering/Müller-Thomczik*, Ubg 2022, 95; sowie *Patek*, BB 2022, 1131 verweisen; unter besonderer Berücksichtigung von Start-Ups siehe auch *Kleen*, FR 2022, 1115.

⁴⁸⁰ *Kudert/Rein*, FR 2022, 976 (979 f.).

⁴⁸¹ Im Einzelnen *Kudert/Rein*, FR 2022, 976 (981); im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens liegt der Breakeven bei geringen Hebesätzen allerdings nur knapp unter 100.000 €.

⁴⁸² *Kudert/Rein*, FR 2022, 976 (981).

⁴⁸³ *Kudert/Rein*, FR 2022, 976 (983).

⁴⁸⁴ *Kudert/Rein*, FR 2022, 976 (984).

⁴⁸⁵ *Kudert/Rein*, FR 2022, 976 (984).

⁴⁸⁶ *Kudert/Rein*, FR 2022, 976 (984 ff.).

⁴⁸⁷ *Röder*, ZGR 2021, 681 (683 f.).

Personengesellschaften zu erhalten. § 34a EStG konnte an dieser Stelle noch keine vollständige Abhilfe schaffen.

Der Belastungsvergleich der Körperschaftsteueroption mit der Mitunternehmerbesteuerung entspricht indes regelungsbedingt dem „klassischen“ Belastungsvergleich der dualen Unternehmensbesteuerung. Dementsprechend ließe sich ebenso darauf abstellen, dass Personenunternehmen ihren Belastungs- bzw. Thesaurierungsnachteil mithilfe einer echten Umwandlung in die Rechtsform der Kapitalgesellschaft schon ohne Option beseitigen könnte. So steht insbesondere der Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft nach den §§ 190 ff. UmwG offen. In der Folge wäre die Gesellschaft nach § 1 Abs. 1 KStG zwingend körperschaftsteuerpflichtig und könnte die ertragsteuerlichen Vorteile des Trennungsprinzips bei der Thesaurierung nutzen. Ebenfalls würde dadurch die Notwendigkeit entfallen, die im internationalen Kontext Schwierigkeiten bereitenden Ergänzungs- und Sonderbilanzen zu führen.

Die Rechtsformwahl orientiert sich jedoch nicht unbedingt monokausal am Steuerrecht.⁴⁸⁸ Unternehmen berücksichtigen dabei ebenfalls außersteuerliche Gründe, die ihrerseits für die Rechtsform der Personengesellschaft sprechen:⁴⁸⁹

Bei der erwogenen echten Umwandlung beschränken sich die Folgen nicht auf das Steuerrecht und so vollzieht die Gesellschaft diesen Wechsel ebenso in zivilrechtlicher Hinsicht. Sie unterliegt anschließend einem anderen gesellschaftsrechtlichen Regelwerk – statt den §§ 105 ff. HGB und §§ 703 ff. BGB gelten nun das AktG oder das GmbHG. Das Gesellschaftsrecht der Kapitalgesellschaft ist dabei in gewissen Aspekten restriktiver als das der Personengesellschaft.⁴⁹⁰ Beispielhaft zu nennen ist hier in formeller Hinsicht, dass gesellschaftsrechtliche Vorgänge bei Personenunternehmen keinen Formzwängen unterliegen und daher ohne notarielle Beurkundungen auskommen.⁴⁹¹ Ebenso unterliegen Kapitalgesellschaften strengen Vorschriften zu Kapitalaufbringung und -erhaltung.⁴⁹²

⁴⁸⁸ Siehe nur *Kessler/Schiffers/Teufel*, Rechtsformwahl, § 3 Rz. 2.

⁴⁸⁹ *Bäuml*, NWB 2021, 1281; *Binz/Sorg*, GmbHR 2011, 281; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 (892); *Corades/Kraft*, FR 2021, 401 (403); *Leitsch*, BB 2021, 1943 (1943); *Schiffers*, DStZ 2021, 852 (854); *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (253); vgl. auch *Prinz*, FR 2010, 736 (737).

⁴⁹⁰ Vgl. nur *Brühl*, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 36 (Stand: 09/2024).

⁴⁹¹ *Binz/Sorg*, GmbHR 2011, 281 (282).

⁴⁹² *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (253).

Als weitere außersteuerliche Gründe für die Rechtsform der Personengesellschaft werden insbesondere die beiden Aspekte Mitbestimmung und Jahresabschlusspublizität häufig genannt.⁴⁹³ Kapitalgesellschaften müssen ab einer Anzahl von mehr als 500 Arbeitnehmern ihre Arbeitnehmer in bestimmtem Umfang in Entscheidungen der Unternehmensführung einbinden.⁴⁹⁴ Personengesellschaften unterliegen diesen Erfordernissen nicht – die GmbH & Co. KG ist zwar unter Umständen an die unternehmerische Mitbestimmung gebunden, kann diesen Effekt aber durch Gestaltungsalternativen abmildern.⁴⁹⁵ Ferner bestehen für Personengesellschaften – mittlerweile gleichwohl nur noch geringe – Vorteile im Rahmen der Aufstellung und Publizität von Jahresabschlüssen.⁴⁹⁶ Unter anderem diese außersteuerlichen Aspekte sind ausschlaggebend dafür, dass die Rechtsform der Personengesellschaft bei deutschen Unternehmen so weit verbreitet ist.⁴⁹⁷

Es zeigt sich, dass der praktische Bedarf besteht, die steuerlichen Vorteile des Trennungsprinzips zu erlangen, aber zeitgleich die zivilrechtliche Flexibilität des Personengesellschaftsrechts zu erhalten.⁴⁹⁸ Zudem erfordert die Option im Grundsatz lediglich einen entsprechenden Antrag bei der Finanzverwaltung und ist daher im Vergleich zur echten Umwandlung mit geringerem Aufwand umzusetzen.⁴⁹⁹ Bereits dieser Überblick verdeutlicht, dass das Optionsmodell in der Praxis auch fernab der Möglichkeit der zivilrechtlichen Umwandlung seine Daseinsberechtigung hat.⁵⁰⁰

⁴⁹³ Brühl, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 36 (Stand: 09/2024); Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 4 (Stand: 06/2022); Blöchle/Dumser, GmbHR 2022, 72 (82 f.); Cordes/Glatthar, FR 2024, 401 (405); Forst/Schiffers, GmbHR 2023, 217 (221); Schiffers, DStZ 2021, 852 (854).

⁴⁹⁴ Blöchle/Dumser, GmbHR 2022, 72 (82); Schiffers, in: Beck Hdb PersG, § 1 Rz. 66.

⁴⁹⁵ Schiffers, in: Beck Hdb PersG, § 1 Rz. 67.

⁴⁹⁶ Blöchle/Dumser, GmbHR 2022, 72 (82 f.); Schiffers, in: Beck Hdb PersG, § 1 Rz. 68.

⁴⁹⁷ Prinz, FR 2010, 736 (737).

⁴⁹⁸ Brühl, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 36 (Stand: 09/2024); Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (620) beschließen damit, diese Kombination würde in vielen Fällen den Aufwand eines Optionsantrags überwiegen; Weitermeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (288).

⁴⁹⁹ Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 211 (Stand: 04/2022); Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 1 (Stand: 06/2022); so auch Blöchle/Dumser, GmbHR 2022, 72 (83).

⁵⁰⁰ Weiter dazu Frieling/Schneeloch, FR 2022, 743 (750 f.).

IV. Vor- und Nachteile der Option

In der Literatur wird in zahlreichen Beiträgen darauf hingewiesen, welche Vor- und Nachteile mit der Option verbunden sind.⁵⁰¹ Die Entscheidung für einen Antrag gemäß § 1a KStG wird immer vom Einzelfall abhängen und kann nicht pauschal für eine bestimmte Zielgruppe empfohlen werden.

Ein zentraler Vorteil der Option dürfte die günstige Thesaurierungsmöglichkeit im KSt-System sein.⁵⁰² Sind die Rahmenbedingungen dafür gegeben – hoher Ertrag und strenge Thesaurierungspolitik – stellt sich die Option als vorteilhaft heraus. Solche ertragsstarken Gesellschaften stehen häufig im internationalen Wettbewerb, so dass der Wechsel in die international weitgehend angeglichenen intransparente Besteuerung⁵⁰³ Erleichterungen mit sich bringen kann.⁵⁰⁴ In steuerlicher Hinsicht können sich weitere Vorteile ergeben wie bspw. die tatsächlich gewinnmindernde Bildung von Pensionsrückstellungen für Gesellschafter⁵⁰⁵ oder die Ausnutzung der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung für Grundstücksunternehmen.⁵⁰⁶ Neben den Ertragsteuern kann eine optierte Personengesellschaft den Vorteil bieten, im ErbStG und GrEStG – unter den dargestellten verschärften Voraussetzungen – die Erleichterungen einer Personengesellschaft weiterhin zu nutzen. Außersteuerlich betrachtet können mithilfe des § 1a KStG die zivilrechtlichen Vorzüge der Personengesellschaft erhalten bleiben. *Rickermann* und *Schiffers* erwägen zudem, im Optionsmodell eine Art „Zwischenschritt“ zu erblicken, mit dem der Wechsel in die steuerliche Intransparenz vorerst getestet werden und anschließend auch zivilrechtlich nachvollzogen werden kann.⁵⁰⁷

Ein Antrag nach § 1a KStG kann gleichwohl nachteilige Folgen mit sich bringen. Hier ist auch trotz der Erleichterungen durch die mit dem Wachstumschancengesetz

⁵⁰¹ *Brühl*, in: BeckOK KStG, § 1a Rz. 30 ff. (Stand: 09/2024); *Schießl*, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 206 (Stand: 04/2022); *Tiede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 4 (Stand: 06/2022); *Dreßler/Kompolsek*, Ubg 2021, 301 (309 ff.); *Kollruss*, DStR 2024, 2617 (2617 f.); *Prinz*, FR 2023, 1 (2 f.); *Rickermann*, DB 2021, 1561; *Schiffers*, DStZ 2021, 852.

⁵⁰² Vgl. BT-Drucks. 19/28656, 1; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih (41) 2021, 1 (43) sehen darin den einzigen wirklich verbliebenen Grund der Optionseinführung.

⁵⁰³ *Prinz*, FR 2018, 973 (974).

⁵⁰⁴ *Prinz*, FR 2023, 1 (4).

⁵⁰⁵ *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (231); dazu näher auch *Briese*, DStR 2022, 969 (971 ff.).

⁵⁰⁶ Dazu Fn. 390.

⁵⁰⁷ *Rickermann*, DB 2021, 1561 (1567); *Schiffers*, DStZ 2021, 852 (854); vgl. mit Blick auf Start-Ups auch *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024), 229 (255 f.).

verbundenen Anpassungen⁵⁰⁸ insbesondere auf Unklarheiten beim Sonderbetriebsvermögen, Sperrfristverstöße und den Untergang von Verlustvorträgen hinzuweisen. Ist der Weg in die Option einmal genommen, können die Sperrfrist des § 22 UmwStG und das Szenario einer zwangsläufigen Rückoption in Verbindung mit der Vollauschüttungsfiktion nach § 7 UmwStG hinderlich wirken. Diese ertragsteuerlichen Nachteile zeigen sich – mit Ausnahme der gesetzlich angeordneten Rückoption – wegen der Fiktion eines Formwechsels durch § 1a KStG aber zwangsläufig auch beim echten Formwechsel und sind daher nicht unbedingt als isolierte Probleme des Optionsmodells zu betrachten.⁵⁰⁹ Sie sind Reflex der dualen Unternehmensbesteuerung.

Im Unterschied zum echten Formwechsel bringt die Körperschaftsteueroption mangels ausreichender Erfahrungswerte aber noch viele Unwägbarkeiten mit sich, die sich aus der nun hybriden Struktur ergeben.⁵¹⁰ Das BMF-Schreiben hat zwar zur Klärung vieler Fragestellungen beigetragen, jedoch auch kritische Punkte offengelassen.⁵¹¹ Zu den genannten Unwägbarkeiten zählt die Frage dieser Arbeit, ob bzw. wie sich die optierende Personengesellschaft in einen ertragsteuerlichen Organschaftskreis einfügen lässt. Das BMF hat sich zwar diesbezüglich geäußert,⁵¹² durch die Ablehnung der Organgesellschaftsfähigkeit einer optierenden Personengesellschaft aber Rechtsunsicherheit in einer zentralen Frage verursacht.⁵¹³

V. Zwischenstand

Die vorangestellten Erwägungen zeigen, dass das Optionsmodell für eine bestimmte Zielgruppe der ertragsstarken (Familien-)Unternehmen vorteilhaft sein kann und somit ihren praktischen Anwendungsbereich hat.⁵¹⁴ Es bringt allerdings gleichzeitig Nachteile mit sich, die eine aufwändige Beratung erforderlich machen.⁵¹⁵

Dementsprechend ergibt sich in der Literatur ein ähnlich geteiltes Bild zu einer Körperschaftsteueroption, wie es bereits in den Jahren vor dem KöMöG zu beobachten

⁵⁰⁸ Dazu *Cordes/Glatthar*, FR 2024, 401 (404 f.).

⁵⁰⁹ Vgl. auch *Frieling/Schneeloeh*, FR 2022, 743 (750).

⁵¹⁰ Siehe nur *Schießl*, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 14 (Stand: 04/2022); *Tiede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 4 (Stand: 06/2022); *Schiffers*, DSTZ 2021, 852 (854).

⁵¹¹ *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 (77); *Kahlenberg/Rein*, PISTB 2022, 52; *Kaminski*, Stbg 2021, 436 (442); *Leidel/Conrady*, BB 2022, 663 (668); *Ott*, StuB 2021, 913; *Zapf*, NWB 2021, 3792 (3805).

⁵¹² BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 56).

⁵¹³ Dazu auf S. 4 ff.

⁵¹⁴ *Frieling/Schneeloeh*, FR 2022, 743 (752) halten dieser nach ihrer Analyse für gering.

⁵¹⁵ So auch *Fuhrmann*, NWB 2023, 158 in einem ersten Fazit.

war.⁵¹⁶ Zu finden sind sowohl Stimmen, die die durch § 1a KStG erweiterten Handlungsmöglichkeiten positiv aufnehmen,⁵¹⁷ als auch solche, die der Option kritisch gegenüberstehen.⁵¹⁸ Teils wird der Option eine ähnlich geringe Nutzung prognostiziert wie der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG.⁵¹⁹ Ebenso wird angemerkt, dass vice versa auch bestimmten Kapitalgesellschaften der Weg in die Mitunternehmerbesteuerung eingeräumt werden sollte.⁵²⁰

Diese gemischte Resonanz der Literatur scheint sich zumindest aktuell auch in der Praxis wiederzufinden. Im ersten Jahr der Option wurden nach Angaben der Bundesregierung nur knapp 150 Anträge auf die Körperschaftsteueroption gestellt.⁵²¹ In den ersten beiden Jahren zusammen soll es lediglich rund 400 Anträge gegeben haben.⁵²² Laut *Fuhrmann* wird die Option weiterhin nur „zurückhaltend“ in Anspruch genommen.⁵²³

Gleichwohl ist festzuhalten, dass die Option zur Körperschaftsteuer als Handlungserweiterung erst einmal zu begrüßen ist. Unternehmen erhalten durch sie eine weitere Möglichkeit, die Besteuerung passgenau an ihre Bedürfnisse anzupassen. Abzuwarten bleibt, ob § 1a KStG auf Dauer als Brücke in der dualen Unternehmensbesteuerung verbleibt oder nur temporär bis zur Umstellung zu einer rechtsformneutralen Besteuerung Bestand hat.⁵²⁴

⁵¹⁶ Siehe Fn. 207.

⁵¹⁷ Siehe nur *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 (620); *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 (410); *Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 (270); *Leitsch*, BB 2021, 1943 (1948); *Prinz*, FR 2023, 1 (6); *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 (369).

⁵¹⁸ Siehe nur *Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk*, DB 2021, 2521 (2524); *Kaminski*, Stbg 2021, 436 (442); *Kudert/Rein*, FR 2022, 976 (986); *Rätke/Tiede*, BBK 2021, 477 (486 f.); *Rickermann*, DB 2021, 1561 (1567); *Zervoulakos de la Forge*, BLJ 2022, 84 (93).

⁵¹⁹ Vgl. *Kudert/Rein*, FR 2022, 976 (986); *Rätke/Tiede*, BBK 2021, 477 (487).

⁵²⁰ *Hennrichs*, in: DStG 46 (2024), 431 (443 ff.); *Schön*, in: DStG 46 (2024), 95 (117); *Schön*, in: *Hüttemann/Schön*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.353 f.; dazu auch *Haubner*, in: DStG 46 (2024), 451 (471 f.); *Weitemeyer*, in: DStG 46 (2024), 229 (256 ff.).

⁵²¹ Antwort auf eine Kleine Anfrage von Bundestagsabgeordneten der Linkspartei, BT-Drucks. 20/1231, 6.

⁵²² So *Weitemeyer*, in: DStG 46 (2024), 229 (264).

⁵²³ *Fuhrmann*, NWB 2023, 158 (159); selbiges berichtigend *Cordes/Glatthar*, FR 2024, 401 (404); *Egner/Lorenz*, in: *Weiss*, Brennpunkte Unternehmenssteuerrecht, Rz. 46 ff.; *Pung*, in: DStG 46 (2024), 221 (222); *J. Wagner/Kornwachs*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.4.

⁵²⁴ Ebenso *Zervoulakos de la Forge*, BLJ 2022, 84 (93).

3. Kapitel: Die ertragsteuerliche Organschaft

Die ertragsteuerliche Organschaft stellt den zentralen Baustein der deutschen Konzernbesteuerung dar.⁵²⁵ Um die optierende Gesellschaft in dieses System einzuordnen, wird an dieser Stelle eine Darstellung der Organschaft folgen. Ausgehend von einem kurzen Überblick (A.) werden unter B. und C. Voraussetzungen und Rechtsfolgen skizziert. Die praktische Bedeutung der ertragsteuerlichen Organschaft wird abschließend unter D. beleuchtet.

Eine Verbindung des Optionsmodells mit der ertragsteuerlichen Organschaft findet im 4. Kapitel statt. Dieses Kapitel lässt Bezüge zu § 1a KStG daher aus.

A. System der Organschaft im Überblick

Für einen Überblick über die Organschaft ist zunächst ihr theoretischer Ausgangspunkt darzustellen. Es bedarf ferner einer Klärung des Begriffs „Konzern“ für die Zwecke dieser Arbeit. Anschließend ist auf das „System“ der Organschaft einzugehen, bevor die Historie der ertragsteuerlichen Organschaft nachgezeichnet werden kann.

I. Ausgangspunkt der Organschaft und Begriff des „Konzerns“

1. Ausgangspunkt der Organschaft

Die Organschaft kann allgemein als „steuerrechtliche Eingliederung einer rechtlich selbständigen juristischen Person in ein anderes (herrschendes) Unternehmen“⁵²⁶ definiert werden. Ihr Ausgangspunkt lässt sich darin finden, dass Unternehmen zunächst einmal in steuerlicher Hinsicht individuell betrachtet und erfasst werden (Sog. Subjektsteuerprinzip).⁵²⁷ Ob ein Unternehmen dabei alleinstehend oder in den Kontext eines Konzerns eingebettet ist, wird ignoriert. Eine Saldierung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit findet somit nicht statt, obwohl bei wirtschaftlicher Betrachtung eine solche Saldierung folgerichtig wäre.⁵²⁸ Die Organschaft dient deshalb dazu, die

⁵²⁵ Kessler, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 1 Rz. 26.

⁵²⁶ Nürnberg, in: Beck St-/BilR Lexikon, "Organschaft" Rz. 1 (Stand: 10/2024).

⁵²⁷ Herlinghaus, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.1; Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.1; Schön, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.116 ff.: "Individualsteuerprinzip".

⁵²⁸ So resümiert Emmerich, in: Emmerich/Habersack, § 18 AktG Rz. 5, dass Konzerne dabei von den Wirtschaftswissenschaften vielfach als *ein* Unternehmen begriffen werden; vgl. auch Herlinghaus, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.2.

wirtschaftliche Realität verbundener Unternehmen abzubilden,⁵²⁹ indem insbesondere eine Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen verschiedenen unternehmerischen und rechtlichen Einheiten eines Verbunds ermöglicht wird.

2. Verbundene Unternehmen und die Begrifflichkeit „Konzern“

Der allgemeine Teil des gesellschaftsrechtlichen Konzernrechts findet sich in den §§ 15 ff. AktG.⁵³⁰ Oberbegriff sind dabei die „verbundenen Unternehmen“, § 15 AktG. Davon ausgehend definiert § 18 Abs. 1 AktG den „Konzern“ wiederum als die Zusammenfassung eines herrschenden und ein oder mehrerer abhängiger Unternehmen unter der einheitlichen Leitung des herrschenden Unternehmens. Bei genauer Betrachtung handelt es sich beim Konzern also um *einen* Fall der in § 15 AktG aufgezählten verbundenen Unternehmen,⁵³¹ so dass „Konzern“ und „verbundene Unternehmen“ nicht unbedingt synonym zu verwenden sind. *Kerssenbrock* weist auf eine uneinheitliche Verwendung dieser Begriffe in der Praxis hin.⁵³² Den Begriff der „Unternehmensgruppe“ kennen die §§ 15 ff. AktG nicht.

Für die Zwecke der nachfolgenden Auseinandersetzung mit der Organschaft kommt es auf eine Differenzierung der genannten Begriffe hingegen nicht an, weil das Steuerrecht nicht an einen bestimmten Sachverhalt verbundener Unternehmen anknüpft. Ihre Verwendung ist daher untechnisch zu verstehen.

II. Nebeneinander verschiedener Organschaften im deutschen Steuerrecht
Eine Bestandsaufnahme des deutschen Unternehmensteuerrechts ergibt ein uneinheitliches Bild der Organschaft. *Die eine* Organschaft kennt die Steuerrechtsordnung nicht.⁵³³ Vielmehr bestehen verschiedene einzelsteuerliche Regelungskomplexe, die eine Organschaft abbilden sollen, aber in der Gesamtbetrachtung kein kohärentes

⁵²⁹ Vgl. *Herlinghaus*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.6; *Maack/Kersten*, DStR 2019, 2281 (2286) m.w.Nachw.; vgl. auch schon den Gedanken des RFH in RFH Gutachten v. 26.7.1932 – I D 2/31 u. III D 2/32, RStBl 1933, 136 (138); mit gleicher Würdigung dieses Gutachtens schon *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 696.

⁵³⁰ *Emmerich*, in: Emmerich/Habersack, § 15 AktG Rz. 1; *Kerssenbrock*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 2 Rz. 3.

⁵³¹ So auch das Begriffsverständnis in *Groh*, in: Weber, Rechtswörterbuch, "Konzern" (Stand: 08/2024).

⁵³² *Kerssenbrock*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 2 Rz. 1 ff. mit ausführlicher Erläuterung.

⁵³³ *Prinz*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.2.

System ergeben. Organschaften gibt es namentlich im Rahmen der Gewerbesteuer, der Grunderwerbsteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer.

1. Ertragsteuerliche Organschaft

Die körperschaftsteuerliche Organschaft ist in den §§ 14 ff. KStG normiert und führt insbesondere zu der bereits erwähnten Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen rechtlich eigenständigen Unternehmen innerhalb eines Konzerns. Im Gewerbesteuerecht sind über den Verweis auf die §§ 14 und 17 KStG in § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG die Voraussetzungen einer Organschaft mittlerweile⁵³⁴ den körperschaftsteuerlichen angeglichen. Auch hier folgt daraus die Ergebnisverrechnung zwischen rechtlich eigenständigen Einheiten. Wegen dieser Deckungsgleichheit⁵³⁵ werden die Organschaften der beiden Steuergesetze unter dem Oberbegriff der „ertragsteuerlichen Organschaft“ zusammengefasst.⁵³⁶

2. Umsatzsteuerliche Organschaft

Neben dem Ertragsteuerrecht kennt auch das Umsatzsteuerrecht durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG bereits seit dem Jahr 1934⁵³⁷ eine Organschaft. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, führt dies *ipso iure* zum Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft.⁵³⁸ Durch sie werden die einbezogenen Unternehmen nicht mehr in ihrer rechtlichen Selbständigkeit betrachtet, sondern als ein einziges Unternehmen. Relevanz hat dies insbesondere als Verfahrenserleichterung, da nur noch eine einzige Umsatzsteuererklärung abzugeben ist.⁵³⁹

3. Grunderwerbsteuerliche „Organschaft“

Im Bereich der speziellen Verkehrssteuern weist das Grunderwerbsteuergesetz in § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2, Abs. 4 GrEStG eine weitere Organschaftsregelung auf. Während die anderen Organschaften Vorteile für den Konzern mit sich bringen, wirkt die

⁵³⁴ Angleichung der Voraussetzungen durch Artikel 4 des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgegesetz) (UntStFG) v. 20.12.2001, BGBl I 2001, 3858 zum Veranlagungszeitraum 2002, *Stangl*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 308.

⁵³⁵ An dieser Stelle erscheint fast schon der Begriff „Akzessorietät“ passender.

⁵³⁶ So bspw. *Herzig*, S. 8; *Prinz*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.3.

⁵³⁷ UStG 1934, RGBl I 1934, 942.

⁵³⁸ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17.65.

⁵³⁹ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17.65.

Regelung im GrEStG im Gegensatz erst steuerbegründend und daher belastend.⁵⁴⁰ Konzernverbünden soll dadurch verwehrt werden, sich den Grunderwerbsteuertatbeständen zu entziehen, indem Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften auf mehrere Konzerneinheiten verteilt werden.⁵⁴¹ Die Vor aussetzungen für das Vorliegen einer solchen Organschaft ähneln denen der umsatzsteuerlichen Organschaft.⁵⁴²

4. Folgerungen für die Untersuchung

Das Optionsmodell nach § 1a KStG fingiert eine Kapitalgesellschaft ausschließlich für Zwecke der Ertragsbesteuerung. Aus diesem Grund sind lediglich im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft optionsinduzierte Auswirkungen zu erwarten, so dass sich die Arbeit im Folgenden auf diese Ausprägung der steuerlichen Organschaft verengen wird.

III. Entwicklung der ertragsteuerlichen Organschaft

Ihren Ursprung hat die ertragsteuerliche Organschaft allerdings nicht in einer gesetzlichen Regelung. Über einen weiten Zeitraum war sie vielmehr ein Konstrukt der Rechtsprechung. Zunächst wollte das Preußische Oberverwaltungsgericht im Jahr 1902 mit ihrer Hilfe Steuersubstrat in Preußen sichern.⁵⁴³ Der Reichsfinanzhof übernahm die Gedanken zur Eingliederung eines abhängigen Unternehmens in den Organismus des übergeordneten Unternehmens⁵⁴⁴ und entwickelte sie in seinen Entscheidungen hin zur Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses bei der Obergesellschaft fort.⁵⁴⁵ Dahinter stand die Idee einer wirtschaftlichen Betrachtung des Einkommens von Konzernen, das sich letztlich auf Ebene der Obergesellschaft bündele.⁵⁴⁶ Für die Gewerbesteuer ist die Organschaft bereits seit Einführung des bundesweiten (bzw.

⁵⁴⁰ Schley, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 26.4; Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.3 nennt sie einen "Sonderfall"; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 128 grenzt sie gänzlich ab.

⁵⁴¹ Meßbacher-Hönsch, in: Viskorf, § 1 GrEStG Rz. 1201; im Einzelnen Schley, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 26.1 ff.

⁵⁴² Meßbacher-Hönsch, in: Viskorf, § 1 GrEStG Rz. 1211.

⁵⁴³ Näher dazu Herlinghaus, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.2 mit Verweis auf Rspr. des Preußischen OVG.

⁵⁴⁴ RFH Urt. v. 31.3.1922 – I A 10/22, RStBl 1922, 296.

⁵⁴⁵ RFH Urt. v. 18.2.1933 – I A 439/32, RStBl 1933, 647 m.w.Nachw.

⁵⁴⁶ Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 696.

damals „reichsweiten“) GewStG im Jahr 1936 im Gesetz verankert.⁵⁴⁷ Mit dem Wechsel in die neue Bundesrepublik führte der Bundesfinanzhof für die Zwecke der Körperschaftsbesteuerung sodann die Rechtsprechung des RFH fort.⁵⁴⁸ Da die Organschaft ebenfalls belastende Wirkungen haben könne und es daher Rechtssicherheit bedürfe, mahnte der BFH in der Folge an, dass die körperschaftsteuerliche Organschaft einer gesetzlichen Grundlage bedürfe.⁵⁴⁹ Selbiges wurde seitens der Wirtschaft und der Verwaltung moniert.⁵⁵⁰ Daraufhin wurde die Organschaft im Jahr 1969 – damals kompakt als § 7a KStG in einem einzigen Paragraphen – auch im Körperschaftsteuerrecht kodifiziert,⁵⁵¹ um das richterrechtliche Institut fortan rechtssicher auszustalten.⁵⁵² Dort ist sie seitdem fester Bestandteil der Vorschriften zur Einkommensermittlung, jedoch „der besseren Übersicht wegen“⁵⁵³ seit der Körperschaftsteuerreform 1976⁵⁵⁴ in der bekannten Gestalt der §§ 14 bis 19 KStG.

Mit zwei gewichtigen⁵⁵⁵ Änderungen in den Jahren 2000⁵⁵⁶ und 2001⁵⁵⁷ wurden zunächst die körperschaftsteuerlichen Anforderungen an die Eingliederung der abhängigen sog. Organgesellschaft in ihren beherrschenden sog. Organträger abgesenkt und anschließend die Tatbestandsvoraussetzungen der gewerbesteuерlichen Organschaft an die des KStG angeglichen.⁵⁵⁸ Nennenswert ist ferner die sog. *Kleine Organschaftsreform*⁵⁵⁹ im Jahr 2013, die unter anderem Anpassungen für grenzüberschreitende Sachverhalte vorsah.⁵⁶⁰

⁵⁴⁷ § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 GewStG im Rahmen des GewStG 1936, RGBI I 1936, 979.

⁵⁴⁸ BFH Urt. v. 24.11.1953 – I 109/53 U, BFHE 58, 281 = BSTBl III 1954, 21; siehe auch später BFH Urt. v. 4.3.1965 – I 249/61 S, BFHE 82, 233 = BSTBl III 1965, 329 (juris-Rz. 13).

⁵⁴⁹ BFH Urt. v. 4.3.1965 – I 249/61 S, BFHE 82, 233 = BSTBl III 1965, 329 (juris-Rz. 17).

⁵⁵⁰ So jedenfalls der Gesetzgeber in BT-Drucks. 5/3017, 6.

⁵⁵¹ § 7a KStG eingefügt durch Art. 1 des Gesetzes zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze v. 15.08.1969, BGBl I 1969, 1182.

⁵⁵² BT-Drucks. 5/3017, 6, 8.

⁵⁵³ BT-Drucks. 7/1470, 347.

⁵⁵⁴ Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31.08.1976, BGBl I 1976, 2597.

⁵⁵⁵ Zur Gesetzgebungshistorie im Einzelnen *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 4 (Stand: 02/2022).

⁵⁵⁶ StSenK, BGBl I 2000, 1433.

⁵⁵⁷ UntStFG, BGBl I 2001, 3858.

⁵⁵⁸ *Prinz*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.22.

⁵⁵⁹ Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (UntStReiseKG) v. 20.02.2013, BGBl I 2013, 285; zum Begriff siehe nur *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 4 (Stand: 02/2022).

⁵⁶⁰ Im Einzelnen *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 4 (Stand: 02/2022).

Aber auch das KöMoG⁵⁶¹ brachte neben dem Optionsmodell Änderungen bei der Organschaft mit sich. Seitdem wird für sog. organschaftliche Mehr- oder Minderabführungen von der alten Ausgleichspostenmethode zur sog. Einlagelösung gewechselt,⁵⁶² von der sich der Gesetzgeber eine weitere Vereinfachung der Organschaft erhoffte.⁵⁶³

B. Voraussetzungen, §§ 14 ff. KStG und § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG

Welche Voraussetzungen für die körperschaftsteuerliche Organschaft erfüllt sein müssen, regeln die §§ 14 ff. KStG. Indem § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG auf die §§ 14 und 17 KStG verweist, kann die ertragsteuerliche Organschaft hinsichtlich ihrer Erfordernisse ohne Differenzierung zwischen GewStG und KStG dargestellt werden. Abweichungen geben sich erst auf Rechtsfolgenseite (dazu unter C.)

Im Verhältnis der §§ 14, 17 KStG stellt § 14 KStG den Grundtatbestand der Organschaft dar.⁵⁶⁴ § 17 KStG erweitert diesen unter bestimmten Voraussetzungen für weitere Organgesellschaften, indem er als Rechtsfolge die entsprechende Anwendung der §§ 14 bis 16 KStG anordnet.⁵⁶⁵ In der Praxis stellt § 17 KStG trotz seiner eigentlichen Auffangfunktion den absoluten Regelfall der körperschaftsteuerlichen Organschaft dar⁵⁶⁶ – so sollen rund 97 % aller Organschaften über § 17 KStG zustande kommen.⁵⁶⁷

Der Tatbestand einer Organschaft lässt sich im Überblick der §§ 14 Abs. 1, 17 KStG auf drei Merkmale reduzieren: Sind die beteiligten Gesellschaften taugliche Organträger und Organgesellschaften, ist der persönliche Anwendungsbereich eröffnet (I.). Die Organgesellschaft muss zudem finanziell in den Organträger eingegliedert sein

⁵⁶¹ KöMoG, BGBl I 2021, 2050.

⁵⁶² Dazu S. 109 ff.

⁵⁶³ Vgl. BT-Drucks. 19/28656, 26.

⁵⁶⁴ Vgl. Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 1 (Stand: 02/2022), der der Norm "Grundlagencharakter" beimisst; von Freeden/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 7 (Stand: 02/2022).

⁵⁶⁵ Pung/Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 17 KStG Rz. 1, 5 (Stand: 06/2024); von Freeden/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 1 (Stand: 02/2022).

⁵⁶⁶ Pung/Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 17 KStG Rz. 5 (Stand: 06/2024); von Freeden/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 3 (Stand: 02/2022).

⁵⁶⁷ Pung/Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 17 KStG Rz. 5 (Stand: 06/2024) mit Verweis auf Zahlen des Statistischen Bundesamtes.

(II.) und mit ihm einen wirksamen Gewinnabführungsvertrag geschlossen haben und diesen tatsächlich durchführen (III.).

I. Anwendungsbereich für Organträger und Organgesellschaften

Durch die §§ 14 und 17 KStG werden sowohl an den Organträger als beherrschendes Unternehmen als auch an die Organgesellschaft als beherrschtes Unternehmen bestimmte Anforderungen gestellt. Dabei ergeben sich Abweichungen zwischen den beiden beteiligten Subjekten, die nachfolgend dargestellt werden.

1. Organträger

a) *Personen im Sinne des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG*

Organträgerfähig ist nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG zunächst jede natürliche Person oder nicht von der KSt befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse.⁵⁶⁸ Die S. 2 und 3 eröffnen diese Möglichkeit zudem für gewerbliche Personengesellschaften, die die Beteiligung an der Organgesellschaft in ihrem Gesamthaushalt halten.⁵⁶⁹ An dieser Stelle ist die Organschaft somit rechtsformneutral ausgestaltet⁵⁷⁰ und eröffnet einem Konzern Gestaltungsfreiheit, die Spalte je nach Präferenz als Kapital- oder Personengesellschaft zu strukturieren.

b) *Weitere Voraussetzungen*

Unabhängig von der Rechtsform muss gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 KStG jede organträgerfähige Einheit gewerblich i.S.d. § 2 GewStG sein.⁵⁷¹ Bei Kapitalgesellschaften ist dies wegen § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG ohnehin gegeben. Für Personengesellschaften schreibt § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG explizit vor, dass es sich um eine originär gewerblich tätige Mitunternehmerschaft handeln muss.⁵⁷²

Indem § 14 Abs. 1 S. 1 KStG als Organträger nur „ein einziges“ Unternehmen zulässt, wird eine sog. „Mehrmütterorganschaft“ ausgeschlossen, bei der die

⁵⁶⁸ Im Einzelnen Kolbe, in: Hermann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 150 ff. (Stand: 02/2022).

⁵⁶⁹ Es genügt somit nicht (mehr), dass die Beteiligung dem SBV der Mitunternehmer zuzurechnen ist, Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 148.

⁵⁷⁰ G. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.3.

⁵⁷¹ Hintergrund ist die Sicherstellung des Gewerbesteuersubstrates, Herlinghaus, in: Hüttmann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.20; G. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.4.

⁵⁷² Das wird u.a. in Fällen virulent, in denen die Obergesellschaft eine bloße Holding ist. Zur Gewerblichkeit einer geschäftsleitenden Holding bestehen erhebliche Unsicherheiten, siehe nur Kolbe, in: Hermann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 59 (Stand: 02/2022); Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 149.

Organgesellschaft mittels einer GbR in mehrere Unternehmen eingegliedert ist.⁵⁷³ Die besondere Voraussetzung der originären Gewerbllichkeit an eine Organträger-Personengesellschaft ist in diesem Kontext zu sehen.⁵⁷⁴

2. Organgesellschaft

Als abhängige Organgesellschaft qualifizieren sich gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 KStG eine Europäische Gesellschaft, die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaft auf Aktien. Entscheidend sind zudem eine Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem EU/EWR-Staat.⁵⁷⁵

§ 17 Abs. 1 S. 1 KStG erweitert den Kreis der tauglichen Organgesellschaften auf andere als die in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG bezeichneten Kapitalgesellschaften, sofern diese einen ebenso gearteten Inlandsbezug aufweisen.⁵⁷⁶ Die Regelung zielt hauptsächlich auf abhängige Unternehmen in der Rechtsform der GmbH.⁵⁷⁷ Rechtsfolge ist die entsprechende Anwendbarkeit der §§ 14 bis 16 KStG. Personengesellschaften kommen qua Rechtsform grundsätzlich nicht als Organgesellschaften in Betracht.⁵⁷⁸

Möglich und in der Praxis nicht unüblich ist es, dass die Organgesellschaft zugleich als Organträger einer ihr untergeordneten Konzerngesellschaft fungiert.⁵⁷⁹ Es entsteht dadurch eine sog. „mehrstöckige Organschaft“⁵⁸⁰ – auch „Kettenorganschaft“⁵⁸¹ genannt.

⁵⁷³ Dazu im Einzelnen *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz.18 ff. (Stand: 02/2022).

⁵⁷⁴ *Stangl*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 144.

⁵⁷⁵ Im Einzelnen *Herlinghaus*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.36 ff.; *G. Wagner*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.21 ff.

⁵⁷⁶ Zu weiteren Konstellationen des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG *Stangl*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 156 f.

⁵⁷⁷ Vgl. von *Freedon/Schumacher*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 5 (Stand: 02/2022); ferner waren historisch laut der Gesetzesbegründung zur Vorgängervorschrift § 7a Abs. 5 KStG 1969 in BT-Drucks. 5/3017, 8, 9 noch die Kolonialgesellschaft und die bergrechtliche Gewerkschaft adressiert.

⁵⁷⁸ Siehe nur *Breuninger*, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitsstagung Unternehmen 2021 der FAFstr, 117 (127) m.w.Nachw.

⁵⁷⁹ von *Freedon*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 16.94.

⁵⁸⁰ von *Freedon*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 16.94.

⁵⁸¹ *Drüen*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 5.37.

II. Finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG

Die notwendige Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger bestimmt sich seit dem StSenkG⁵⁸² bzw. für die Gewerbesteuer seit dem UntStFG⁵⁸³ ausschließlich nach den Kriterien der sog. finanziellen Eingliederung. Zuvor verlangte das Gesetz außerdem eine organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung,⁵⁸⁴ wobei für erste der Abschluss eines sog. Beherrschungsvertrags gemäß § 291 Abs. 1 AktG⁵⁸⁵ als hinreichend angesehen wurde, § 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 KStG a.F. bis VZ 2000.

Gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 KStG erfordert die finanzielle Eingliederung, dass der Organträger von Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an ununterbrochen dergestalt an ihr beteiligt ist, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. Der Organträger hat dadurch entscheidenden Einfluss auf das Tagesgeschäft der Organgesellschaft.⁵⁸⁶

§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 KStG setzt flankiert von den Sätzen 5 bis 7 ferner voraus, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft ununterbrochen einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzuordnen sein muss. Durch diese Vorschriften soll ein ausreichender Inlandsbezug und somit die inländische Besteuerung sichergestellt werden.⁵⁸⁷ Erfüllt ist dieses Merkmal nach Satz 7 daher nur, wenn die Betriebsstätteneinkünfte sowohl nach deutschem Recht als auch dem anwendbaren Abkommenrecht der Besteuerung im Inland unterfallen.

1. Mehrheit der Stimmrechte

Für die finanzielle Eingliederung kommt es nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut auf die Stimmrechtsmehrheit bei der Organgesellschaft an. Die kapitalmäßige Beteiligung des Organträgers ist somit nicht zu berücksichtigen.⁵⁸⁸

⁵⁸² StSenkG, BGBl I 2000, 1433.

⁵⁸³ UntStFG, BGBl I 2001, 3858.

⁵⁸⁴ Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 165.

⁵⁸⁵ Darin unterstellt sich eine AG oder KGaA der Leitung eines anderen Unternehmens, § 291 Abs. 1 S. 1 AktG

⁵⁸⁶ Vgl. Herlinghaus, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.40.

⁵⁸⁷ Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 154.

⁵⁸⁸ Siehe nur Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 110 f. (Stand: 02/2022).

Im Hinblick auf die Bestimmung der Stimmrechtsmehrheit genügt es in den meisten Fällen, wenn dem Organträger die einfache Mehrheit zusteht, da dies dem gesetzlichen Regelfall der § 133 Abs. 1 AktG, § 47 Abs. 1 GmbHG entspricht.⁵⁸⁹ Damit ist es ihm möglich, entscheidenden Einfluss auf die gewöhnlichen Abläufe der Organgesellschaft zu nehmen. Anders liegt es, wenn die Statuten der Organgesellschaft vom gesetzlichen Regelfall abweichend auch für Vorgänge des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs qualifizierte Mehrheitserfordernisse enthalten. Dann sind diese Schwellen maßgeblich, um den Einfluss des Organträgers auf das Tagesgeschäft der Organgesellschaft sicherzustellen.⁵⁹⁰

Das Gesetz schreibt zudem vor, dass die Stimmrechtsmehrheit „aus den Anteilen an der Organgesellschaft“ stammen muss. Der Organträger muss folglich an der Organgesellschaft beteiligt sein, ihm also jedenfalls gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen zustehen.⁵⁹¹ An dieser Stelle wird die oben dargestellte Struktur der Organschaft als Über-/Unterordnungsverhältnis zwischen den beteiligten Gesellschaften perpetuiert.⁵⁹²

Zwischen Organträger und Organgesellschaft muss gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 KStG nicht unbedingt ein unmittelbares Beteiligungsverhältnis bestehen. Vielmehr kann eine Beteiligung über (eine) andere Gesellschaft(en) hinweg ausreichen, wenn dem Organträger an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte zustehen. Diese Konstellation wird auch als mittelbare Organschaft bezeichnet.⁵⁹³ Ob die vermittelnde Gesellschaft selbst Organgesellschaft sein könnte, ist irrelevant.⁵⁹⁴ Nach der herrschenden Meinung im Schrifttum sind für die Ermittlung der

⁵⁸⁹ Marx, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 14.4.

⁵⁹⁰ Dazu sowie zur nur teilweisen Abweichung vom gesetzlichen Regelfall Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 111 (Stand: 02/2022); Marx, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 14.5 f.

⁵⁹¹ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 102 (Stand: 02/2022).

⁵⁹² Eine horizontale Organschaft zwischen Schwestergesellschaften ist damit nicht möglich, Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 101 (Stand: 02/2022).

⁵⁹³ Marx, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 14.34 ff.

⁵⁹⁴ Marx, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 14.40; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 169.

mittelbaren finanziellen Eingliederung alle Stimmrechte maßgeblich, die der zwischengeschalteten Gesellschaft zustehen (sog. *Additionsmethode*).⁵⁹⁵

Der Organträger muss nicht *nur* unmittelbar oder *nur* mittelbar an der Organgesellschaft beteiligt sein. Möglich ist ebenso eine Kombination aus beidem, so dass sich nur insgesamt bei Berücksichtigung der unmittelbaren und aller mittelbaren Beteiligungen eine Stimmrechtsmehrheit ergeben muss.⁵⁹⁶

2. Zeitliche Dimension

In zeitlicher Hinsicht muss die Organgesellschaft von Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen finanziell in den Organträger eingegliedert sein. Dabei führt jede Unterbrechung – sei sie noch so kurz – zur Versagung der Organschaftswirkungen für den entsprechenden Veranlagungszeitraum.⁵⁹⁷ Unschädlich ist es hingegen, wenn sich in dieser Zeit lediglich die Art der finanziellen Eingliederung – unmittelbar und/oder mittelbar – verändert.⁵⁹⁸

Da § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG eine fünfjährige Mindestlaufzeit für den Gewinnabführungsvertrag vorsieht, war zeitweise umstritten, ob die finanzielle Eingliederung für den gleichen Zeitraum ununterbrochen bestehen muss.⁵⁹⁹ Diese Frage hat der BFH verneint, da sich die Mindestlaufzeit lediglich auf Wirksamkeit und Durchführung der Vertragspflichten des Gewinnabführungsvertrags beziehe, nicht aber auf die weiteren Merkmale des § 14 KStG.⁶⁰⁰

III. Abschluss und Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags

§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG verlangt von der Organgesellschaft, unter Geltung eines Gewinnabführungsvertrags im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG ihren ganzen Gewinn an den Organträger abzuführen. Weitere steuerliche Anforderungen zu Abschluss und

⁵⁹⁵ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 113 (Stand: 02/2022); Marx, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 14.37; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 168.

⁵⁹⁶ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 113 (Stand: 02/2022); Marx, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 14.45.

⁵⁹⁷ Marx, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 14.47.

⁵⁹⁸ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 115 (Stand: 02/2022); Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 178.

⁵⁹⁹ Vgl. Marx, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 14.48; für weitere Einzelheiten Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 116 (Stand: 02/2022); Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 176 ff.

⁶⁰⁰ BFH Urt. v. 10.5.2017 – I R 51/15, BFHE 258, 351 = BStBl II 2018, 30 (juris-Rz. 26 ff.).

Durchführung des Gewinnabführungsvertrags finden sich in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG. Im Gewinnabführungsvertrag wird die Rechtfertigung für die Durchbrechung des Steuersubjektprinzips gesehen.⁶⁰¹

Ein Gewinnabführungsvertrag ist nach der Legaldefinition § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG ein Vertrag, durch den sich eine AG oder KGaA verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Gemeinsam mit dem ebenfalls in § 291 Abs. 1 S. 1 AktG normierten Beherrschungsvertrag gehört der Gewinnabführungsvertrag zu den sog. Unternehmensverträgen der §§ 291, 292 AktG.

Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verankerung des Gewinnabführungsvertrags werden ein kurzer Überblick und die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen vorangestellt (Unter 1. und 2.). Darauf aufbauend kommt es zur steuerrechtlichen Beleuchtung im Kontext der ertragsteuerlichen Organschaft (Unter 3.).

1. Überblick

Der Gewinnabführungsvertrag findet seine Rechtsgrundlage heutzutage in § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG, derer sich das Steuerrecht über die Bezugnahme in § 14 KStG bedient. Dies war jedoch nicht immer der Fall. Genau genommen entspringt der Gewinnabführungsvertrag nicht dem Gesellschaftsrecht.⁶⁰² Stattdessen war es der Reichsfinanzhof, der im Rahmen seiner Rechtsprechung zur Organschaft die Voraussetzung entwickelte, dass es einer eindeutigen und schriftlichen Vereinbarung über die Gewinnabführung und Verlustausschließung zwischen Ober- und Untergesellschaft bedürfe.⁶⁰³ Der Gewinnabführungsvertrag wird aus diesem Grund nicht zu Unrecht als „Kind des Steuerrechts“ bezeichnet.⁶⁰⁴ Das Aktienrecht fand bei seiner Herauslösung aus dem HGB durch das AktG 1937⁶⁰⁵ diesbezüglich zunächst allenfalls rudimentäre Regelungen zur sog. Gewinngemeinschaft nach § 256 Abs. 1 AktG 1937

⁶⁰¹ *Herlinghaus*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.8 f. (mit Kritik); *Prinz*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.33.

⁶⁰² Zur Entwicklung der Unternehmensverträge ausführlich *Altmeppen*, in: MüKoAktG, Einl. §§ 291 ff. Rz. 10 ff.

⁶⁰³ Ausdrücklich RFH Urt. v. 9.5.1944 – I 15/44, RStBl 1944, 539; aber auch schon RFH Urt. v. 18.2.1933 – I A 439/32, RStBl 1933, 647; übernommen durch BFH Urt. v. 24.11.1953 – I 109/53 U, BFHE 58, 281 = BStBl III 1954, 21.

⁶⁰⁴ *Priester*, in: Herzig, Organschaft, S. 39.

⁶⁰⁵ Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaft auf Aktien (Aktiengesetz) (AktG 1937) v. 30.01.1937, RGBl I 1937, 107.

vor.⁶⁰⁶ Reformbestrebungen im Konzernrecht der Aktiengesellschaft führten letztlich dazu, dass der Gewinnabführungsvertrag mit § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG 1965⁶⁰⁷ Eingang in das nun kodifizierte Aktienkonzernrecht fand. Über § 7a KStG 1969 fand anschließend der Rückbezug des Steuerrechts in das Zivilrecht statt.

Geblieben ist die steuerrechtliche Bedeutung des Gewinnabführungsvertrags – er wird in der Praxis meist steuerlich motiviert geschlossen.⁶⁰⁸ Obwohl der ebenfalls in § 291 Abs. 1 S. 1 AktG geregelte Beherrschungsvertrag⁶⁰⁹ seit Streichung des Erfordernisses der organisatorischen Eingliederung aus § 14 KStG⁶¹⁰ aus steuerlicher Sicht nicht mehr benötigt wird, stellt der kombinierte Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag dabei nach wie vor den Regelfall dar.⁶¹¹ Beide Vertragstypen lassen sich gleichwohl auch isoliert abschließen.⁶¹²

2. Gesellschaftsrechtliche Verankerung in §§ 291 ff. AktG

Der Gewinnabführungsvertrag ist Teil des Aktienkonzernrechts. Gemäß § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG ist er ein Vertrag, durch den sich eine AG oder KGaA verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen.

a) Rechtsnatur

Gewinnabführungsverträge führen insbesondere dazu, dass das beherrschte Unternehmen seinen gesamten Gewinn an das herrschende Unternehmen abzuführen hat. Im Gegenzug trifft das herrschende Unternehmen eine Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 AktG.

⁶⁰⁶ Sog. Gewinngemeinschaft des AktG 1937, dazu *Altmeppen*, in: MüKoAktG, Einl. §§ 291 ff. Rz. 14.

⁶⁰⁷ Aktiengesetz (AktG 1965) v. 06.09.1965, BGBl I 1965, 1089.

⁶⁰⁸ *Emmerich*, in: Emmerich/Habersack, § 291 AktG Rz. 68, der zudem auf einen weiteren Anwendungsfall hinweist; *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.16.

⁶⁰⁹ Hierbei ist gleichwohl festzuhalten, dass der Beherrschungsvertrag nicht lediglich „ebenfalls“ in § 291 Abs. 1 S. 1 AktG geregelt ist, sondern vielmehr den zentralen Ausgangspunkt des aktienrechtlichen Konzernrechts darstellt, *Emmerich*, in: Emmerich/Habersack, § 291 AktG Rz. 2.

⁶¹⁰ Siehe S. 87 f.

⁶¹¹ *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 54, 142, der in der Kombination den "klassischen Organschaftsvertrag" sieht; *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 12 Rz. 2, § 11 Rz. 5; *Krieger*, in: MHdB GesR IV, § 68 Rz. 2; *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.16 f.; *Stangl*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 196; **a.A.** für die abhängige GmbH *Ulrich*, GmbHR 2004, 1000 (1000), demzufolge in diesem Fall isolierte Gewinnabführungsverträge vorherrschend sind; auf eine entsprechende Ansicht verwies früher schon *Kleindiek*, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 23 m.w.Nachw.

⁶¹² *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 55, 150 ff.; *Stangl*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 196.

Daraus könnte zunächst gefolgert werden, es handele sich um schuldrechtliche Austauschverträge.⁶¹³ Bei genauer Betrachtung beeinflussen Gewinnabführungsverträge jedoch die rechtliche Verfasstheit der abhängigen Gesellschaft tiefgreifend.⁶¹⁴ So überlagert die Verpflichtung zur Abführung des gesamten Gewinns gemäß § 291 Abs. 3 AktG die Regelungen über das Gewinnbezugsrecht der Aktionäre nach den §§ 57, 58 und 60 AktG⁶¹⁵ und richtet den Unternehmenszweck am Konzerninteresse aus.⁶¹⁶ Dadurch wird von bestimmten Vorschriften des AktG und der Satzung des beherrschten Unternehmens abgewichen,⁶¹⁷ weshalb *Emmerich/Habersack* in den Unternehmensverträgen des § 291 Abs. 1 S. 1 AktG eine „(befristete) Änderung der Satzung“⁶¹⁸ sehen. Dem Gewinnabführungsvertrag wird daher die Rechtsnatur eines sog. Organisationsvertrags zugeschrieben.⁶¹⁹ Unter anderem in den Ausgleichs- bzw. Abfindungsansprüchen außenstehender Gesellschafter gemäß §§ 304, 305 AktG werden aber auch schuldrechtliche Komponenten entdeckt.⁶²⁰ Konsequenz dieser Rechtsnatur als Organisationsvertrag sind gesteigerte Voraussetzungen für den Abschluss solcher Verträge.⁶²¹

b) Vertragschluss

Die §§ 291 ff. AktG sind ausweislich des Wortlauts grundsätzlich nur auf solche Gewinnabführungsverträge mit einer AG oder KGaA als beherrschte Unternehmen anwendbar. Weit verbreitet und nach einhelliger Meinung zulässig sind sie indes auch mit einer abhängigen GmbH, wobei im Einzelnen noch umstritten ist, welche

⁶¹³ So das historische Verständnis, siehe *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 12 Rz. 2, § 11 Rz. 20.

⁶¹⁴ *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 27 f.; *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 12 Rz. 2, § 11 Rz. 20; *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.20.

⁶¹⁵ *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 28; *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 12 Rz. 2, § 11 Rz. 20 f.

⁶¹⁶ BGH Urt. v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1 (juris-Rz. 12) = NJW 1988, 1326.

⁶¹⁷ *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 27; *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 12 Rz. 2, § 11 Rz. 20 f.

⁶¹⁸ *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 12 Rz. 2, § 11 Rz. 21; lesenswert aber auch *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 40 f., demzufolge es sich wegen § 293 Abs. 1 S. 4 AktG dennoch nicht um eine Satzungsänderung handeln könne.

⁶¹⁹ H.M., siehe nur BGH Urt. v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1 (juris-Rz. 12) = NJW 1988, 1326; *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 27 m.w.Nachw.; *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 12 Rz. 2, § 11 Rz. 20; *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.20.

⁶²⁰ *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 12 Rz. 2, § 11 Rz. 22; insbesondere in Bezug auf Leistungsverweigerungsrechte *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 37 ff.

⁶²¹ *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.20.

Vorschriften der §§ 291 ff. AktG jeweils analog anzuwenden sind.⁶²² Eine Gesamtanalogie zum Aktienkonzernrecht findet jedenfalls nicht statt.⁶²³

Das beherrschende Unternehmen muss lediglich ein Unternehmen im konzernrechtlichen Sinne sein,⁶²⁴ weshalb es auf die Rechtsform nicht ankommt.⁶²⁵ Jene Voraussetzung soll nach Literaturansicht dazu dienen, private Aktionäre aus dem Anwendungsbereich der §§ 291 ff. AktG auszuschließen, da bei Verträgen mit diesen kein Zusammenschluss mehrerer Unternehmen stattfinde.⁶²⁶

aa) Materielle Anforderungen

In materieller Hinsicht erfordert das Aktienrecht zunächst gemäß § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG eine Vertragsbestimmung, der zufolge sich das beherrschte Unternehmen zur Abführung des gesamten Gewinns verpflichtet. Wenn die beherrschte Gesellschaft im Zeitpunkt der Beschlussfassung über den Vertrag noch über außenstehende Gesellschafter verfügt (vgl. § 304 Abs. 1 S. 3 AktG), sind gemäß §§ 304, 305 AktG zu dem zwingend Regelungen über Ausgleichszahlungen und Abfindungen im Gewinnabführungsvertrag vorzusehen.⁶²⁷ Überdies finden sich in den Verträgen häufig Zusatzvereinbarungen zu Aspekten wie bspw. der Vertragslaufzeit oder auch die in § 301 S. 1 AktG erwähnten Vereinbarungen über die Berechnung des abzuführenden Gewinns.⁶²⁸

Die Auslegung der Vertragsbestimmungen soll wegen ihrer hohen Relevanz für nicht am Vertragsschluss beteiligte Stakeholder anhand eines objektiven Maßstabs erfolgen.⁶²⁹ Erwähnenswert ist ferner der Umstand, dass Gewinnabführungsverträge mit

⁶²² Grundlegend BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 = NJW 1989, 295; *Altmeppen*, in: MüKoAktG, Einl. §§ 291 ff. Rz. 25; *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 32 Rz. 1 ff.

⁶²³ *Altmeppen*, in: MüKoAktG, Einl. §§ 291 ff. Rz. 25; *Emmerich*, in: Emmerich/Habersack, Vor § 291 AktG Rz. 7.

⁶²⁴ *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.23.

⁶²⁵ *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 23; *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 12 Rz. 2, § 11 Rz. 9, § 2 Rz. 5 ff.

⁶²⁶ *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 12 m.w.Nachw.; a.A. jedoch u.a. *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 12 Rz. 2, § 11 Rz. 9.

⁶²⁷ Dazu nur *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.30 ff.; umstritten ist die Anwendung der §§ 304, 305 AktG im Fall der GmbH als abhängiges Unternehmen, dazu ebenfalls *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.32, 3.64.

⁶²⁸ *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 12 Rz. 9.

⁶²⁹ *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.44; differenzierend aber zwischen organisationsrechtlichen und schuldrechtlichen Bestimmungen *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 36; *Paschos*, in: Hessler/Strohn, § 291 AktG Rz. 7.

rückwirkender Geltung geschlossen werden können, soweit für die entsprechenden Wirtschaftsjahre noch kein Jahresabschluss besteht.⁶³⁰

bb) Formelle Anforderungen

In formeller Hinsicht stellt das Aktienkonzernrecht besondere Anforderungen an den Vertragsschluss. Zu nennen sind insbesondere Beschlussfassung und die Eintragung in das Handelsregister.⁶³¹

Gemäß § 293 Abs. 1 S. 2 AktG ist der Entschluss über den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags in der Hauptversammlung der beherrschten AG jedenfalls mit ¾-Mehrheit zu treffen. Im Fall der beherrschten GmbH herrscht hinsichtlich der Anforderungen an die Zustimmung der Gesellschafterversammlung Uneinigkeit. Die wohl herrschende Meinung nimmt ein Einstimmigkeitserfordernis an.⁶³² Im umgekehrten Fall der beherrschenden AG/KGaA (und wohl auch GmbH⁶³³) bedarf es ebenfalls dort einer Zustimmung der Gesellschafter, § 293 Abs. 2 S. 1 AktG.

Bei der beherrschten AG/KGaA bedarf es zur Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags einer Eintragung über das Bestehen des Vertrags im Handelsregister, § 294 Abs. 2 AktG. Diese konstitutive⁶³⁴ Eintragungspflicht gilt ebenso für die beherrschte GmbH, wobei der BGH sie in seinem *Supermarkt-Beschluss* aus § 54 Abs. 1 S. 1 GmbHG analog ableitet⁶³⁵ und nicht aus § 294 AktG.⁶³⁶ Im Handelsregister des beherrschenden Unternehmens ist der Gewinnabführungsvertrag indes weder eintragungspflichtig noch -fähig.⁶³⁷

⁶³⁰ Link, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.42.

⁶³¹ Ausführlich zu den formellen Anforderungen an den Vertragsschluss Link, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.45 ff.

⁶³² Link, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.60 m.w.Nachw.

⁶³³ Link, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.65.

⁶³⁴ Siehe nur BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (juris-Rz. 32) = NJW 1989, 295.

⁶³⁵ BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (juris-Rz. 34) = NJW 1989, 295.

⁶³⁶ Gänzlich umstritten ist dies jedoch nicht wie *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 294 Rz. 3 f. m.w.Nachw. darstellt; nicht differenzierend Link, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.68.

⁶³⁷ BGH Beschl. v. 31.1.2023 – II ZB 10/22, BGHZ 236, 123 = DStR 2023, 717 für den GmbH-Konzern; die Übertragbarkeit auf weitere Rechtsformen annehmend: Denninger, NZG 2023, 504 (506); Schirrmacher, AG 2023, 360 (362).

c) Rechtsfolgen

In der Folge eines Gewinnabführungsvertrags hat das beherrschte Unternehmen insbesondere⁶³⁸ seinen gesamten Gewinn an den anderen Teil abzuführen. Er ergibt sich aus dem nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Bilanzgewinn sowie den ggf. getroffenen Parteivereinbarungen.⁶³⁹ Mit § 301 AktG setzt das Aktienkonzernrecht der Gewinnabführung allerdings eine Höchstgrenze und dient auf diesem Wege insbesondere durch das Verbot der Ablösung von Rücklagen dem Schutz von Gläubigern und außenstehenden Gesellschaftern.⁶⁴⁰

Im Gegenzug zur Gewinnabführung ist das beherrschende Unternehmen gemäß § 302 Abs. 1 AktG dazu verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der beherrschten AG/KGaA auszugleichen, ohne dass es dafür einer Regelung im Vertrag bedarf. Die Vorschrift gilt analog für die beherrschte GmbH.⁶⁴¹ Sie dient zum einen dem Gläubigerschutz als Kompensation der gemäß § 291 Abs. 3 AktG durch den Gewinnabführungsvertrag gelockerten Kapitalerhaltungsvorschriften.⁶⁴² Andererseits soll der Schutz der Vermögenssubstanz aber auch der Gesellschaft selbst und ihren außenstehenden Gesellschaftern zugutekommen.⁶⁴³

Aufgrund der reziproken Geltung von Gewinnabführung und Verlustübernahme wird der Gewinnabführungsvertrag auch zutreffend als sog. Ergebnisabführungs-⁶⁴⁴ bzw. Ergebnisübernahmevertrag⁶⁴⁵ bezeichnet, wobei in der Folge weiterhin der bislang verwendete und in den § 291 Abs. 1 S. 1 AktG und § 14 Abs. 1 S. 1 KStG verankerte Begriff „Gewinnabführungsvertrag“ verwendet wird.

⁶³⁸ Ausführlich zu den Rechtsfolgen des Gewinnabführungsvertrags *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.74 ff.

⁶³⁹ Emmerich/Habersack, KonzernR, § 12 Rz. 17; *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.74 ff.

⁶⁴⁰ Paschos, in: Henssler/Strohn, § 301 AktG Rz. 2.

⁶⁴¹ Emmerich/Habersack, KonzernR, § 32 Rz. 51, 36; *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.81.

⁶⁴² Emmerich/Habersack, KonzernR, § 20 Rz. 36.

⁶⁴³ BT-Drucks. 4/171, 221 (§ 302 AktG war im Entwurf noch als § 289 aufgeführt).

⁶⁴⁴ Bäuml, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 18.7.

⁶⁴⁵ Emmerich/Habersack, KonzernR, § 12 Rz. 15.

3. Steuerliche Einbindung über § 14 Abs. 1 S. 1 (Nr. 3) KStG und § 17 KStG

Über den Verweis auf den Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG knüpft § 14 Abs. 1 S. 1 KStG an die zivilrechtlichen Regelungen über den Gewinnabführungsvertrag an. Insbesondere muss der Vertrag daher allen zivilrechtlichen Wirksamkeitserfordernissen genügen.⁶⁴⁶

§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG stellt zudem weitere Voraussetzungen an den Gewinnabführungsvertrag auf, die über das gesellschaftsrechtlich Gebotene hinausgehen. § 17 KStG ergänzt das steuerliche Regelwerk um Anforderungen für Organschaften mit anderen Organgesellschaften als denen des § 14 Abs. 1 S. 1 KStG. In diesen steuerlichen Normen erklärt sich, weshalb viele der in aller Regel steuerlich motivierten Gewinnabführungsverträge um Vereinbarungen wie bspw. zur Mindestvertragslaufzeit (siehe § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG) ergänzt werden müssen.⁶⁴⁷

a) Mindestlaufzeit

Der Gewinnabführungsvertrag muss für eine Mindestdauer von fünf Jahren abgeschlossen und während der gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG. Dahinter steht der Gedanke, dass Unternehmen nicht durch ständiges Wechseln in die Organschaft und aus ihr heraus gezielt ihre Besteuerung manipulieren können sollen.⁶⁴⁸ Telos ist dementsprechend, den Missbrauch von §§ 14, 17 KStG zu unterbinden.

Aus diesem Grund genügt es nicht, wenn die Unternehmen den Gewinnabführungsvertrag lediglich *tatsächlich* fünf Jahre durchführen – die Mindestlaufzeit muss explizit in den Vertrag aufgenommen werden.⁶⁴⁹ Gemeint sind dabei allerdings nicht fünf Wirtschafts-, sondern Zeitjahre.⁶⁵⁰

⁶⁴⁶ G. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.34; der Autor verweist ferner auf BFH Urt. v. 23.8.2017 – I R 80/15, BFHE 259, 405 = BStBl II 2018, 141, wonach die Grundsätze der fehlerhaften Gesellschaft keine Anwendung in Bezug auf die steuerliche Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags finden.

⁶⁴⁷ Vgl. Emmerich/Habersack, KonzernR, § 12 Rz. 9.

⁶⁴⁸ Emmerich/Habersack, KonzernR, § 12 Rz. 7; Herlinghaus, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.53; G. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.37 jeweils m.w.Nachw.

⁶⁴⁹ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 200 (Stand: 02/2022).

⁶⁵⁰ Dazu auch G. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.35.

Die Voraussetzung wird insgesamt restriktiv gehandhabt.⁶⁵¹ Sie bezieht sich ausschließlich nur auf die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags.⁶⁵² Fehlen andere, nicht vertragslaufzeitbezogene Tatbestandsmerkmale des § 14 KStG wie bspw. die finanzielle Eingliederung, liegt lediglich eine Organschaftspause vor, die die Einhaltung der Mindestlaufzeit (und darüber die Organschaft per se) nicht berührt.⁶⁵³

Zivilrechtlich kann der Gewinnabführungsvertrag rückwirkend geschlossen werden.⁶⁵⁴ Das ist grundsätzlich auch steuerlich beachtenswert, soweit die Rückwirkung auf den Beginn desjenigen Wirtschaftsjahres begrenzt ist, in dem der Vertrag abgeschlossen wird.⁶⁵⁵

b) Tatsächliche Durchführung

Während der gesamten fünfjährigen Mindestlaufzeit muss der Gewinnabführungsvertrag in seinen Hauptpflichten – also der Gewinnabführung durch die Organgesellschaft und der Verlustübernahme durch den Organträger – tatsächlich durchgeführt werden, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG.⁶⁵⁶ Auf die Durchführung von Nebenpflichten kommt es hingegen nicht an.⁶⁵⁷ Neben der Buchung der Gewinnabführungsforderungen und -verbindlichkeiten bei der jeweiligen Vertragspartei (*vice versa* für die Verlustübernahme) müssen diese auch tatsächlich erfüllt werden.⁶⁵⁸ Wann genau deren Erfüllung eintreten muss, ist im Einzelnen allerdings umstritten.⁶⁵⁹

Die Organgesellschaft muss dabei gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 KStG ihren „ganzen“ Gewinn abführen – „Gesamtgewinnabführungsgebot“⁶⁶⁰. Bezugspunkt des abzuführenden Gewinns bzw. des auszugleichenden Verlusts ist die handelsrechtliche Gewinnermittlung der Organgesellschaft und näher der sich daraus ergebende handelsrechtliche Jahresabschluss in Verbindung mit etwaigen vertraglichen Abreden zur

⁶⁵¹ Emmerich/Habersack, KonzernR, § 12 Rz. 7.

⁶⁵² BFH Urt. v. 10.5.2017 – I R 51/15, BFHE 258, 351 = BStBl II 2018, 30 (juris-Rz. 26 ff.).

⁶⁵³ Beinert, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 13.23 ff.

⁶⁵⁴ Siehe S. 98 f.

⁶⁵⁵ G. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.38 f.

⁶⁵⁶ Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 232; G. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.46 f.

⁶⁵⁷ G. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.47.

⁶⁵⁸ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 203 (Stand: 02/2022).

⁶⁵⁹ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 203 f. (Stand: 02/2022).

⁶⁶⁰ So Scheuch, FR 2021, 522 (523).

Berechnung.⁶⁶¹ Die Höhe des abgeführten Gewinns darf allerdings nicht den in § 301 AktG definierten Maximalbetrag überschreiten, was sich für die AG und KGaA aus der direkten Anwendbarkeit der Norm und für andere Kapitalgesellschaften aus der Anordnung in § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG ergibt. Es kommt dabei jedoch nicht auf den tatsächlich festgestellten Gewinn/Verlust der Organgesellschaft an, sondern auf eine objektive Betrachtungsweise, so dass bereits unbeabsichtigte fehlerhafte Bilanzansätze die tatsächliche Durchführung zunichten machen.⁶⁶² Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter der Organgesellschaft i.S.v. § 16 KStG sind insoweit für die Abführung des ganzen Gewinns unschädlich.⁶⁶³

Kommt es innerhalb der Mindestlaufzeit zu den o.g. Abweichungen und der daraus resultierenden Verletzung der tatsächlichen Durchführung, wird die Organschaft sogar rückwirkend in Gänze versagt und nicht nur im Hinblick auf das betroffene Wirtschaftsjahr, was gemeinhin auch als sog. verunglückte Organschaft bekannt ist.⁶⁶⁴ Nach Ablauf der fünf Jahre bringt eine Abweichung nur noch die Organschaft für das betroffene Wirtschaftsjahr zu Fall.⁶⁶⁵

Das Gesetz sieht in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 KStG allerdings eine Heilungsfiktion für solche Abweichungen vor, die auf einem Jahresabschluss beruhen, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält.⁶⁶⁶ Entscheidend ist, dass der betroffene Jahresabschluss wirksam festgestellt ist, dass die Fehlerhaftigkeit unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen und, dass eine Korrektur zeitnah nach Beanstandung der Finanzverwaltung korrigiert wird.⁶⁶⁷ In diesem Fall gilt der Gewinnabführungsvertrag gleichermaßen als durchgeführt, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 KStG.

⁶⁶¹ Kolbe, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.4 ff.; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 201 ff.

⁶⁶² Kolbe, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.5 mit Beispielen.

⁶⁶³ J. Wagner/Gröber, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 17.1.

⁶⁶⁴ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 207 (Stand: 02/2022).

⁶⁶⁵ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 207 (Stand: 02/2022).

⁶⁶⁶ Kolbe, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.12.

⁶⁶⁷ Im Einzelnen Kolbe, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.12 ff.

Dies zeigt, dass die Sicherstellung der tatsächlichen Durchführung nicht trivial ist. Wagner sieht in der tatsächlichen Durchführung der Ergebnisübernahme den „Dreh- und Angelpunkt für eine wirksame Organschaft“⁶⁶⁸.

c) Kündigung und Aufhebung

Das Aktienrecht sieht für Gewinnabführungsverträge eine außerordentliche Kündigung aus wichtigem Grund vor, § 297 AktG. Darüber hinaus können weitere Kündigungsmöglichkeiten im Vertrag geregelt werden.⁶⁶⁹

Erfolgt die Kündigung nach Ablauf der fünfjährigen Mindestlaufzeit, hat dies lediglich Auswirkungen auf künftige Wirtschaftsjahre, für die die Rechtsfolgen der Organschaft dann nicht mehr eingreifen.⁶⁷⁰ Bei unterjähriger Kündigung wirkt diese gleichwohl auf den Beginn des Wirtschaftsjahres zurück, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 3 KStG. Fällt die Kündigung indes noch in die ersten fünf Vertragsjahre, kann die rückwirkende Versagung der Organschaftswirkungen gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG nur vermieden werden, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt.⁶⁷¹

Wann ein wichtiger Grund im Sinne von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG vorliegt, präzisiert das Gesetz hingegen nicht. Das Merkmal ist jedenfalls steuerlich auszulegen, so dass es unerheblich ist, ob der Grund in zivilrechtlicher Hinsicht zur Kündigung berechtigt.⁶⁷² Ein wichtiger Grund soll bspw. vorliegen, wenn der Organträger die Beteiligung an der Organgesellschaft veräußert – aber auch Umwandlungsvorgänge können dazu qualifizieren.⁶⁷³

d) Anforderungen des § 17 Abs. 1 S. 2 KStG

Für Organschaften, die im Zusammenspiel mit § 17 Abs. 1 KStG zustande kommen, gelten zudem noch gesonderte Anforderungen, da das Aktienkonzernrecht für die dortigen Organgesellschaften nur fragmentarische Anwendung findet. So darf die Gewinnabführung nicht den in § 301 AktG genannten Betrag übersteigen und im

⁶⁶⁸ G. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.46.

⁶⁶⁹ G. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.43.

⁶⁷⁰ Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 235.

⁶⁷¹ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 212 (Stand: 02/2022), demzufolge die Norm auch für einvernehmliche Beendigungen des Gewinnabführungsvertrags aus wichtigem Grund anwendbar sein soll.

⁶⁷² Beinert, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 13.44; Herlinghaus, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.57.

⁶⁷³ KStR 14.5 Abs. 6 S. 2; Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 213 (Stand: 02/2022).

Gewinnabführungsvertrag muss die Verlustübernahme durch Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart sein, § 17 Abs. 1 S. 2 KStG.

Hinsichtlich § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG, der die Höchstgrenze des § 301 AktG für maßgeblich erklärt, ist eine Regelung im Gewinnabführungsvertrag nicht notwendig. Es genügt die tatsächliche Einhaltung.⁶⁷⁴

Demgegenüber ist der dynamische Verweis⁶⁷⁵, den Nr. 2 verlangt, zwingend in den Gewinnabführungsvertrag aufzunehmen,⁶⁷⁶ auch wenn die Vorschrift ohnehin schon zivilrechtlich auf die GmbH als abhängiges Unternehmen analog anzuwenden ist.⁶⁷⁷ § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG wird demnach als „bedeutenste[r] [sic!] ,Fallensteller‘ bei der Formulierung eines Gewinnabführungsvertrags“ mit einer GmbH bezeichnet.⁶⁷⁸

C. Rechtsfolgen

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft erfüllt, greifen ohne weiteren Antrag, wie bspw. zur Option nach § 1a KStG notwendig, die entsprechenden Rechtsfolgen ein – insoweit lässt sich im gezielten Abschluss des Gewinnabführungsvertrags die Ausübung eines „Wahlrecht[s]“⁶⁷⁹ zur Organschaft erblicken. Im Rahmen der §§ 14 ff. KStG wird dem Organträger auf Basis der sog. Zurechnungstheorie das Einkommen der Organgesellschaft als fremdes Einkommen zugerechnet.⁶⁸⁰ Die Organgesellschaft bleibt indes ein eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt.⁶⁸¹ Das Gewerbesteuerrecht erachtet die Organgesellschaft gleichwohl als Betriebsstätte des Organträgers ohne eigene gewerbesteuerliche Subjektqualität⁶⁸², wobei der Gewerbeertrag der Organgesellschaft dennoch zunächst isoliert zu ermitteln ist (sog. gebrochene/eingeschränkte Einheitstheorie),⁶⁸³ und geht damit weiter

⁶⁷⁴ von Freeden/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 39 (Stand: 02/2022).

⁶⁷⁵ von Freeden/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 40 (Stand: 02/2022).

⁶⁷⁶ Im Einzelnen von Freeden/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 40 (Stand: 02/2022); Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 222.

⁶⁷⁷ Emmerich/Habersack, KonzernR, § 32 Rz. 36; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 222.

⁶⁷⁸ Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 222.

⁶⁷⁹ Gerlach, FR 2012, 450 (452); Grotherr, FR 1995, 1 (1).

⁶⁸⁰ BFH Urt. v. 29.8.2012 – I R 65/11, BFHE 238, 382 = BStBl II 2013, 555 (juris-Rz. 18).

⁶⁸¹ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 80 (Stand: 02/2022).

⁶⁸² Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.39.

⁶⁸³ BFH Urt. v. 17.12.2014 – I R 39/14, BFHE 248, 179 = BStBl II 2015, 1052 (juris-Rz. 8 f. m.w.Nachw.).

als die bloße Einkommenszurechnung des KStG.⁶⁸⁴ Insoweit unterscheiden sich die gewerbesteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Rechtsfolgen voneinander.

Verbindendes Charakteristikum von GewStG und KStG ist indes, dass die ertragsteuerliche Organschaft nicht zu einer gänzlichen Konsolidierung des Organkreises führt.⁶⁸⁵ Das bedeutet unter anderem, dass Transaktionen innerhalb des Organkreises – im Gegensatz zur umsatzsteuerlichen Organschaft⁶⁸⁶ – nicht eliminiert werden, sondern an dieser Stelle steuerpflichtige Gewinne entstehen können, ohne dass der Konzern als wirtschaftliche Einheit in Beziehung zu seiner Umwelt getreten ist.⁶⁸⁷ Es kommt lediglich zu einer *Ergebniskonsolidierung*.⁶⁸⁸

I. Körperschaftsteuerrecht, §§ 14 ff. KStG

Gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 KStG ist auf Rechtsfolgenseite das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen, soweit § 16 KStG im Fall von Ausgleichszahlungen nicht anderes vorschreibt. Im Grundfall führt dies daher bei der Organgesellschaft zu einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 0 €⁶⁸⁹ und beim Organträger wirkt sich das zuzurechnende Einkommen entsprechend erhöhend oder mindernd aus.

Daraus ergibt sich, dass keine gemeinsame steuerliche Gewinnermittlung von Organgesellschaft und Organträger stattfindet. Stattdessen ist gestuft vorzugehen und zunächst das Einkommen der Organgesellschaft zu ermitteln.⁶⁹⁰ Diese bleibt somit Körperschaftsteuersubjekt.⁶⁹¹ Anschließend ist dieses Einkommen gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 KStG dem Organträger zuzurechnen.

Zur Einkommensermittlung sieht § 15 KStG von den allgemeinen Vorschriften abweichende Regeln vor, die auf Ebene der Organgesellschaft und des Organträgers zu beachten sind. Die bereits in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG erwähnte Sonderregel des § 16 KStG bewirkt, dass die Organgesellschaft abweichend vom o.g. Grundfall ihr Einkommens

⁶⁸⁴ So Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.6.

⁶⁸⁵ Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.6; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 131 f.

⁶⁸⁶ Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 132.

⁶⁸⁷ Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 131.

⁶⁸⁸ Blumenberg/Hundeshagen, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 9.2.

⁶⁸⁹ Siehe Ermittlungsschema bei Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 266.

⁶⁹⁰ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 80 (Stand: 02/2022).

⁶⁹¹ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 80 (Stand: 02/2022).

selbst zu versteuern hat, soweit sie Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschaft leistet.⁶⁹²

1. Isolierte Einkommenserstattung bei der Organgesellschaft

Das steuerliche Einkommen der Organgesellschaft ist im Ausgangspunkt nach den allgemeinen Vorschriften der § 8 KStG i.V.m. §§ 5, 4 Abs. 1 S. 1 EStG auf Basis der Handelsbilanz zu ermitteln.⁶⁹³ Bereinigt wird das Einkommen hierbei jedoch um die erfolgte und in der Handelsbilanz berücksichtigte⁶⁹⁴ Gewinnabführung an den Organträger bzw. Verlustübernahme durch den Organträger.⁶⁹⁵ Der abgeführt Gewinn wird dementsprechend hinzugerechnet und eine Verlustübernahme herausgerechnet.

Hinzu treten die abweichenden Regelungen des § 15 KStG. Hervorzuheben sind die Folgenden:⁶⁹⁶

Bei der Organgesellschaft wird durch § 15 S. 1 Nr. 1 KStG während der Organschaft ein Verlustabzug nach § 10d EStG ausgeschlossen. Vor- und nachorganschaftliche Verluste können nicht berücksichtigt werden.⁶⁹⁷ Während der Organschaft ist die Entstehung von steuerlichen Verlusten wegen der Zurechnung des Einkommens zum Organträger ausgeschlossen.⁶⁹⁸

§ 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG normiert insbesondere auch, dass die § 8b Abs. 1 bis 6 KStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden sind. Ist die Organgesellschaft an einer weiteren Körperschaft beteiligt, entfällt bei ihr die eigentlich anwendbare 95 %ige Freistellung der Beteiligungserträge nach § 8b KStG. Diese Erträge werden vielmehr brutto dem Organträger zugeordnet, weshalb § 15 S. 1 Nr. 2 KStG auch

⁶⁹² Zur Bedeutung Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 KStG Rz. 3 (Stand: 05/2024), der insbesondere darauf hinweist, dass die Norm aufgrund der nur in seltenen Fällen vorhandenen Minderheitsgesellschafter lediglich eine untergeordnete Relevanz besitzt.

⁶⁹³ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 82 (Stand: 02/2022).

⁶⁹⁴ Aus diesem Grund ergibt sich in der Handelsbilanz i.d.R. ein Ergebnis von 0 €, Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 82 (Stand: 02/2022).

⁶⁹⁵ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 82 (Stand: 02/2022).

⁶⁹⁶ Umfassend zu den Auswirkungen der Organschaft Herlinghaus, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.82 ff.; Kolbe, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.64 ff.; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 272 ff.

⁶⁹⁷ Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 272.

⁶⁹⁸ Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 272.

als sog. Bruttomethode bekannt ist.⁶⁹⁹ Danach werden jene Erträge erst auf Ebene des Organträgers je nach seiner Rechtsqualität entweder nach § 8b KStG zu 95 % freigestellt (Organträger/Mitunternehmer der Organträger-Personengesellschaft ist eine Kapitalgesellschaft) oder dem Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG, also einer Freistellung von 40 %, unterworfen (Organträger/Mitunternehmer der Organträger-Personengesellschaft ist eine natürliche Person).⁷⁰⁰ Die Vorschrift soll verhindern, dass natürliche Personen auf Ebene des Organträgers von § 8b KStG profitieren, wenn die Freistellung auf Ebene der Organgesellschaft stattfindet und ihnen anschließend lediglich die Nettoerträge i.H.v. 5 % zugerechnet werden.⁷⁰¹

Des Weiteren suspendiert § 15 S. 1 Nr. 3 KStG bei der Organgesellschaft die Zins schranke des § 4h EStG (S. 1), fingiert Organgesellschaft und Organträger als ein Betrieb im Sinne der Zinsschranke (S. 2) und statuiert die einheitliche Anwendung der Zinsschranke auf Ebene des Organträgers (S. 3).⁷⁰² Auch hierbei handelt es sich um eine Bruttomethode.⁷⁰³

2. Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger

Auf Ebene des Organträgers ist zunächst ebenfalls das steuerliche Einkommen nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln.⁷⁰⁴ Wie schon bei der Organgesellschaft werden dabei zunächst erfolgte Gewinnabführungen/Verlustübernahmen ausgeschieden.⁷⁰⁵

Anschließend folgt mit der Zurechnung des steuerlichen Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger die Rechtsfolge des § 14 Abs. 1 S. 1 KStG.⁷⁰⁶ Die Rechtsfolge tritt gemäß § 14 Abs. 1 S. 2 KStG erstmals für das Kalenderjahr ein, in dem das

⁶⁹⁹ Kolbe, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.82 ff.; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 277.

⁷⁰⁰ Zu den Auswirkungen im Einzelnen Kolbe, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.82 ff.

⁷⁰¹ Kolbe, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.83; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 277.

⁷⁰² Im Einzelnen Appl, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 22.36 ff.

⁷⁰³ Appl, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 22.36.

⁷⁰⁴ Im Einzelnen Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 91 ff. (Stand: 02/2022).

⁷⁰⁵ Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 290.

⁷⁰⁶ Wobei im Einzelnen umstritten ist, auf welcher Stufe der steuerlichen Ermittlung des Organträgers die Zurechnung erfolgt, dazu Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 86 (Stand: 02/2022).

Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird.⁷⁰⁷

Die Sonderregeln des § 15 KStG finden ebenso beim Organträger Anwendung.⁷⁰⁸ So wird bei ihm insbesondere erstmalig ermittelt, ob auf Erträge aus Beteiligungen der Organgesellschaft an einer Körperschaft § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG Anwendung findet, § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG.⁷⁰⁹

3. Mehr- und Minderabführungen, § 14 Abs. 3 und 4 KStG

a) Regelung

Der tatsächlich abgeführte, auf Basis der Handelsbilanz ermittelte Gewinn der Organgesellschaft kann von dem Steuerbilanzgewinn abweichen, der dem Organträger nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG zugerechnet wird. In der Praxis entpuppt sich dies als Regefall.⁷¹⁰

Zu einem solchem Szenario kommt es bspw., wenn die Organgesellschaft in ihrer Handelsbilanz eine Rücklage bildet, die in der Steuerbilanz nicht zulässig ist.⁷¹¹ Steuerlich wird dem Organträger dann ein höheres Einkommen zugerechnet als ihm tatsächlich handelsrechtlich abgeführt wurde. Es liegt eine sog. Minderabführung vor.⁷¹² *Vice versa* handelt es sich um eine sog. Mehrabführung, wenn dem Organträger steuerlich weniger zugerechnet wird als tatsächlich abgeführt wurde.⁷¹³

Ihren Ausgangspunkt kann die Mehr- oder Minderabführungen in einer Ursache in organschaftlicher Zeit haben (§ 14 Abs. 4 KStG), sie kann aber auch vororganschaftlicher Natur sein (§ 14 Abs. 3 KStG).⁷¹⁴ Vororganschaftliche Mehrabführungen gelten gemäß § 14 Abs. 3 S. 1 KStG als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den

⁷⁰⁷ Zur zeitlichen Dimension *Kolbe*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.99 ff.

⁷⁰⁸ Umfassend den Auswirkungen der Organschaft *Stangl*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 291 ff.; *Kolbe*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.117 ff.

⁷⁰⁹ Siehe dazu S. 107 f.

⁷¹⁰ *Ebber*, in: BeckOK KStG, § 14 Rz. 630 (Stand: 09/2024); von *Freeden*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 341 (Stand: 02/2022); vgl. von *Freeden*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 16.1.

⁷¹¹ So das Beispiel bei von *Freeden*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 340 (Stand: 02/2022); weitere Beispiele bei *Ebber*, in: BeckOK KStG, § 14 Rz. 639 (Stand: 09/2024).

⁷¹² Bspw. *Ebber*, in: BeckOK KStG, § 14 Rz. 639.1 f. (Stand: 09/2024); *Herlinghaus*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.132.

⁷¹³ Bspw. *Ebber*, in: BeckOK KStG, § 14 Rz. 639.3 f. (Stand: 09/2024); *Herlinghaus*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.132.

⁷¹⁴ Zur Differenzierung von *Freeden*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 16.24 ff.

Organträger. Entsprechende Minderabführungen sind als Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft zu behandeln, § 14 Abs. 3 S. 2 KStG.⁷¹⁵ In Abkehr von der alten sog. Ausgleichspostenlösung⁷¹⁶ gelten organschaftliche Minderabführungen seit dem KöMoG⁷¹⁷ als Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft und Mehrabführungen als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger.⁷¹⁸

b) Problematik anhand organschaftlicher Mehr- oder Minderabführungen

Organschaftliche Mehr- und Minderabführungen würden im Grundsatz dazu führen, dass der Gewinn eines Organkreises in der entsprechenden Höhe nicht oder zweifach besteuert wird. Die Vorschrift soll daher die Einmalbesteuerung dieses Gewinns sicherstellen:⁷¹⁹

Die Minderabführung wird aufgrund ihrer steuerlichen Zurechnung bereits als laufendes Einkommen beim Organträger besteuert. Im Veräußerungsfall der Beteiligung ist der Gewinn, den der Organträger dadurch erzielt, jedoch um die Minderabführung erhöht – sie befindet sich noch im Vermögen der Organgesellschaft und wird daher von einem Käufer mitvergütet. Die Minderabführung würde dann sowohl als laufendes Einkommen als auch als Veräußerungsgewinn berücksichtigt und somit (teils) doppelt besteuert.⁷²⁰

Spiegelbildlich wird im Fall der Mehrabführung insoweit laufendes Einkommen der Organgesellschaft noch nicht beim Organträger erfasst. Wird die Beteiligung an der Organgesellschaft dann jedoch veräußert, ist der Veräußerungsgewinn des Organträgers um die Mehrabführung geschmälert, da der Betrag sich tatsächlich nicht mehr im Vermögen der Organgesellschaft befindet und dementsprechend nicht mitvergütet würde. Die Mehrabführung bliebe unbesteuert.

⁷¹⁵ Im Einzelnen von *Freedeen*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 16.30 ff.

⁷¹⁶ Dazu *Ebber*, in: BeckOK KStG, § 14 Rz. 659 ff. (Stand: 09/2024).

⁷¹⁷ KöMoG, BGBl I 2021, 2050.

⁷¹⁸ Im Einzelnen *Ebber*, in: BeckOK KStG, § 14 Rz. 681 ff. (Stand: 09/2024).

⁷¹⁹ Von *Freedeen*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 16.9; für eine Problemdarstellung zu vor-organschaftlichen Mehrabführungen siehe von *Freedeen*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 16.6.

⁷²⁰ Von *Freedeen*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 16.9.

II. Gewerbesteuerrecht, §§ 2 Abs. 2 S. 2, 7a GewStG

Gemäß § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG gilt die Organgesellschaft für die Gewerbesteuer als Betriebsstätte des Organträgers. Im Rahmen der gebrochenen Einheitstheorie wird bei ihr jedoch eigenständig und zunächst unabhängig von der Organschaft unter Berücksichtigung sämtlicher gewerbesteuerlicher Regelungen ein Gewerbeertrag ermittelt.⁷²¹ Im nächsten Schritt erfolgt eine Zusammenführung der Gewerbeerträge von Organgesellschaft und Organträger. Auf dieser Stufe werden zudem etwaige Überschneidungen bei den Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften der §§ 8, 9 GewStG eliminiert, um eine steuerliche Doppel- bzw. Nichtbelastung im Organkreis zu vermeiden.⁷²²

Eine organschaftliche Sonderregelung sieht indes § 7a GewStG vor: Demnach werden zunächst die gewerbesteuerlichen Kürzungsvorschriften für Erträge aus Schachtelbeteiligungen der Organgesellschaft sowie Hinzurechnungen für korrespondierende Beteiligungsaufwendungen aufgehoben, § 7a Abs. 1 GewStG. Im nächsten Schritt sind nach § 7a Abs. 2 S. 1 GewStG diese Vorschriften bei der Organgesellschaft in Kombination mit § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 bis 4 KStG wieder entsprechend anzuwenden.⁷²³ Hintergrund der Regelung ist es, die Besteuerung der Erträge i.H.v. 5 % gemäß § 8b Abs. 5 KStG ebenso für die Gewerbesteuer zu erreichen.⁷²⁴

D. Organschaft in der Praxis

Die ertragsteuerliche Organschaft zeichnet sich laut *Kessler* in der Praxis als „Fundament der deutschen Konzernbesteuerung“ aus.⁷²⁵ Aufgrund vielschichtiger Wechselwirkungen in Steuer- und Zivilrecht wird gleichwohl darauf hingewiesen, dass im Anschluss an die originäre Implementierung eine fortlaufende Kontrolle der Organschaft unerlässlich ist.⁷²⁶

⁷²¹ *Kolbe*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.91; *Stangl*, in: *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 308.

⁷²² *Kolbe*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.91.

⁷²³ Zur Funktionsweise beispielhaft *Kolbe*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.93.

⁷²⁴ Im Einzelnen *Kolbe*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 15.92 f.; sowie *Stangl*, in: *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 312a f.

⁷²⁵ *Kessler*, in: *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, § 1 Rz. 26.

⁷²⁶ *Prinz*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.67.

I. Vorteile

Als herausragender Vorteil der Organschaft kann die Möglichkeit einer Gewinn- und Verlustverrechnung im Konzern bezeichnet werden,⁷²⁷ da § 14 Abs. 1 S. 1 KStG nunmehr die Zurechnung des Einkommens vorsieht. Ohne Organschaft ist es im Konzern aufgrund des Prinzips der Individualbesteuerung⁷²⁸ nicht möglich, die Ergebnisse der einzelnen Einheiten miteinander zu verrechnen. Hieraus lassen sich auch positive Wirkungen auf die Konzernsteuerquote ziehen.⁷²⁹ Zur Veranschaulichung lässt sich das folgende vereinfachte Beispiel bilden:

Muttergesellschaft A-GmbH ist an der B-GmbH beteiligt. Im Jahr 01 erzielt A einen Gewinn von 10 und B einen Verlust von 10. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat der Verbund dabei ein Gesamtergebnis von 0.

Ohne Organschaft würden bei A jedoch 10 versteuert, B könnte ihren Verlust lediglich in den Grenzen des § 10d EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG mit künftigen eigenen Gewinnen verrechnen (sofern diese überhaupt entstehen). Im Jahr 01 werden im Unternehmensverbund daher trotz gesamtwirtschaftlichem Nullergebnis insgesamt 10 versteuert.

Mit Organschaft wird A nun das Einkommen von B zugerechnet. Dem eigenen Gewinn von 10 steht der Verlust von B i.H.v. 10 gegenüber, so dass im Jahr 01 letztlich 0 zu versteuern sind. Die Konzernsteuerquote orientiert sich damit dem Ergebnis bei wirtschaftlicher Betrachtung.

In Folge der Organschaft werden zudem Beteiligungserträge der Tochtergesellschaften steuerfrei auf Ebene der Muttergesellschaft gebracht. So kann insbesondere im reinen Kapitalgesellschaftskonzern ein Kaskadeneffekt durch die 5 %-Besteuerung durch § 8b Abs. 5 KStG vermieden werden.⁷³⁰

⁷²⁷ Vgl. *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022); *Prinz*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.65; *Stangl*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 134, die diesen Aspekt jeweils zuvorderst erwähnen; zudem mit Betonung auf die mit der Zeit gestiegene Bedeutung *Prinz*, in: Herzig, Organschaft, S. 50.

⁷²⁸ Siehe Fn. 527.

⁷²⁹ *Kröner*, in: Herzig, Organschaft, 568 f.

⁷³⁰ *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022); *Prinz*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.65; *Stangl*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 134; so weisen *Gosch*, in: Gosch, § 8b KStG Rz. 452; und *Kessler*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 1 Rz. 39 darauf hin, dass dieser Aspekt oft sogar zur Organschaft zwingt.

Ebenfalls als vorteilhaft kann die einheitliche Anwendung der Zinsschranke des § 4h EStG identifiziert werden.⁷³¹ Auch hier ist nun eine Verrechnung von Zinserträgen und Zinsaufwendungen der Konzerngesellschaften eröffnet, die ohne Organschaft verwehrt bliebe.⁷³²

In gewerbesteuerlicher Hinsicht führt die Organschaft zu der vorteilhaften Situation, dass etwaige Doppelbelastungen im Konzern durch Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG eliminiert werden.⁷³³ Zahlt bspw. die Organgesellschaft dem Organträger Nutzungsentgelte, unterbleibt eine Hinzurechnung bei der leistenden Organgesellschaft – die Nutzungsentgelte werden im Organkreis bereits auf Ebene des Organträgers besteuert.⁷³⁴

Neben weiteren Vorteilen⁷³⁵ ist ferner die verbreitete Gestaltungsmöglichkeit des sog. Mittelstandmodells⁷³⁶ im Zusammenhang mit der Organschaft zu nennen.⁷³⁷ Durch Zwischenschaltung einer inländischen Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft können inländische Personengesellschaften die Gewinne ausländischer Investitionen unter Umständen mit geringerer Steuerbelastung als bei direkter Beteiligung repatriieren.⁷³⁸

II. Nachteile

Dem gegenüber erweisen sich vor allem⁷³⁹ die Auswirkungen des Gewinnabführungsvertrags als nachteilige Folgen einer ertragsteuerlichen Organschaft. Er schränkt mit seiner fünfjährigen Mindestlaufzeit zum einen unternehmerische Entscheidungen

⁷³¹ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022); Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.65; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 134.

⁷³² Zu den Auswirkungen überblicksartig bei Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 279.

⁷³³ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022); Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 134.

⁷³⁴ Vgl. Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 309.

⁷³⁵ Aufzählungen bei Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022); Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.65; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 134.

⁷³⁶ Haun/Klumpp, IStr 2019, 452 (453).

⁷³⁷ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022); Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.65; Stangl, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 3 Rz. 134.

⁷³⁸ Dazu näher Blumenberg/Hundeshagen, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 9.65 ff.; sowie Haun/Klumpp, IStr 2019, 452.

⁷³⁹ Überblick zu Nachteilen bei Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022); Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.66.

ein.⁷⁴⁰ Zum anderen erfordert er über § 302 AktG eine Verlustübernahme durch den Organträger.⁷⁴¹ Hinzu kommt im Fall von Minderheitsgesellschaftern bei der Organgesellschaft ebenfalls die Problematik von Ausgleichszahlungen bzw. Abfindungen, §§ 304, 305 AktG.⁷⁴² Der enge gesellschaftsrechtliche Bezug zum Gewinnabführungsvertrag und die restriktive Handhabung seiner Durchführung in der Praxis⁷⁴³ erhöhen dabei insgesamt das Risiko einer verunglückten Organschaft, die mit ungeplanten Mehrbelastungen einhergeht.⁷⁴⁴

In der Gesamtschau kann die Organschaft aber nicht nur die steuerliche Gesamtquote mindern, sondern ebenso zu einer Mehrbelastung führen, wenn Organträger eine natürliche Person bzw. eine natürliche Person als Mitunternehmer der entsprechenden Personengesellschaft ist.⁷⁴⁵ Unabhängig von einer Gewinnentnahme unterliegt dann auch das Einkommen der Organgesellschaft dem individuellen Steuersatz des Organträgers, was zu einer sog. „Hochschleusung“⁷⁴⁶ der Steuerlast führt, wenn dieser über der Belastungsquote eines Körperschaftsteuersubjekts liegt.

Für die Organgesellschaft erweist sich die Organschaft unter Umständen ebenfalls als nachteilhaft. So können ihre bisherigen Verlustvorträge nicht mehr genutzt werden und sie muss ggf. sogar nach § 73 AO⁷⁴⁷ für solche Steuern des Organträgers haften, für welche die nämliche Organschaft von Bedeutung ist.⁷⁴⁸

⁷⁴⁰ Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.66.

⁷⁴¹ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022); Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.66.

⁷⁴² Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022); Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.66.

⁷⁴³ Vgl. S. 101 ff.

⁷⁴⁴ Vgl. Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022).

⁷⁴⁵ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022); Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.66.

⁷⁴⁶ Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.66.

⁷⁴⁷ Im Einzelnen J. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 27.9 ff.

⁷⁴⁸ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 10 (Stand: 02/2022); Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.66.

4. Kapitel: Begründung der Organschaft zur optierenden Gesellschaft

Die einleitenden Vorüberlegungen haben gezeigt, dass sich mit dem Optionsmodell das erste Mal tatsächlich die Frage stellt, ob eine zivilrechtliche Personenhandelsgesellschaft auch Organgesellschaft nach §§ 14, 17 KStG (i.V.m. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG) sein kann. Vor der möglichen steuerlichen Fiktion einer Kapitalgesellschaft stellte sich diese Frage nur vereinzelt, fehlte es aufgrund der Mitunternehmerbesteuerung doch lediglich für gewerbesteuerliche Zwecke an einer Verrechnungsmöglichkeit für die Ergebnisse innerhalb eines Unternehmensverbunds.⁷⁴⁹

Der historische Befund, dass die (ertragsteuerliche) Organschaft wohl spätestens seit ihrer Fortentwicklung durch den RFH nur juristische Personen / Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften kannte, war dadurch bis dato einer kritischen Analyse kaum zugänglich. Genau genommen wird er auch durch das Optionsmodell keineswegs in Frage gestellt: Im Ausgangsfall bleibt die ertragsteuerliche Organschaft den zivilrechtlichen Kapitalgesellschaften vorbehalten. Da sie aber eine steuerliche Regelung darstellt, muss beantwortet werden, ob bzw. wie der Hybrid „optierende Personengesellschaft“ als ertragsteuerliche Kapitalgesellschaft in dieses System integriert werden kann. Falls dies nicht möglich ist, öffnet sich für die optierende Gesellschaft im Konzern eine schmerzhafte Lücke im Körperschaftsteuersystem, aufgrund derer ihre Ergebnisse nicht mehr mit denen ihres Mutterunternehmens verrechnet werden können.

Für die Beantwortung dieser Frage werden die einzelnen Voraussetzungen der Organschaft im Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit einer optierenden Personengesellschaft als Organgesellschaft untersucht. Untersucht wird an dieser Stelle einzig, ob die optierende Gesellschaft als Organgesellschaft fungieren kann. Fragestellungen, die die Laufzeit einer solchen Organschaft und die zwischenzeitliche Rückoption betreffen, zu denen hier auch die tatsächliche Durchführung des

⁷⁴⁹ Siehe aber bereits früher Roser, FR 2001, 628 für eine Öffnung der gewerbesteuerlichen Organgesellschaft.

Gewinnabführungsvertrags gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG zählt, werden erst im 5. Kapitel berücksichtigt.

A. Bestandsaufnahme der gesetzlichen Grundlage und Prüfprogramm für die weitere Untersuchung

Um die einzelnen rechtlichen Problematiken zur Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Personengesellschaft zu identifizieren, muss zunächst die einschlägige Rechtsgrundlage bestimmt werden. In Betracht kommt zunächst die alleinige Anwendung von § 14 KStG. Ebenso relevant ist aber § 17 KStG. Da § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG hinsichtlich seiner Voraussetzungen an die §§ 14 ff. KStG anknüpft, muss auf die gewerbesteuerliche Organschaft nicht gesondert eingegangen werden.

I. Grundtatbestand, § 14 Abs. 1 S. 1 KStG

Die gesetzliche Grundlage der ertragsteuerlichen Organschaft findet sich dabei zuvorderst in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG. Taugliche Organgesellschaften sind nach dieser Vorschrift indes lediglich die Europäische Gesellschaft, die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaft auf Aktien.

Bei zivilrechtlicher Betrachtungsweise der Norm erfüllt die optierende Gesellschaft diese Anforderung ohnehin nach wie vor nicht, da ein Antrag nach § 1a KStG auf den zivilrechtlichen Status der Personengesellschaft keine Auswirkungen hat. Sie ist keine solche Gesellschaft, wie § 14 Abs. 1 S. 1 KStG sie erfordert.

Selbst wenn im Einklang mit der Rechtsprechung⁷⁵⁰ eine steuerliche Auslegung der Normen zur Organschaft vorgenommen wird, kann die optierende Personengesellschaft nicht unter § 14 Abs. 1 S. 1 KStG gefasst werden. Schließlich ist sie in steuerlicher Hinsicht kraft Option gemäß § 1a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 KStG wohl als Kapitalgesellschaft *sui generis* anzusehen und gerade nicht als eine bestimmte Kapitalgesellschaft,⁷⁵¹ wie es im Rahmen von § 14 Abs. 1 S. 1 KStG notwendig ist. Dies ist in Kombination mit dem vom Gesetzgeber angedachten Auslegungsgrundsatz zu sehen, demzufolge solche Regelungen *nicht* auf die optierende Gesellschaft anwendbar sind,

⁷⁵⁰ Siehe nur Walter, in: Bott/Walter, § 14 KStG Rz. 59.1 (Stand: 05/2023) m.w.Nachw.

⁷⁵¹ So Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 71; Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 45 (Stand: 09/2024).

die eine explizite Rechtsform adressieren.⁷⁵² Da § 14 Abs. 1 S. 1 KStG mit einer Europäischen Gesellschaft, der AG und der KGaA im Hinblick auf die Organgesellschaft einen rechtsformspezifischen Anwendungsbereich aufweist, ist die Norm konzenterweise nicht anwendbar.

Für eine analoge Anwendung der Norm, die auch die optierende Personengesellschaft erfasst, besteht keine Notwendigkeit. Das vorhandene praktische Bedürfnis für eine Organschaft mit optierenden Gesellschaften kann im Rahmen der Vorschrift des § 17 Abs. 1 KStG berücksichtigt werden, die gerade die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereiches auf andere Kapitalgesellschaften bezweckt.⁷⁵³ Ebenso wenig liegt die für eine Analogie notwendige Regelungslücke vor: Der Gesetzgeber hat mit der dort gewählten Formulierung „andere als die in § 14 Abs. 1 S. 1 bezeichnete Kapitalgesellschaft“ und der Separierung der Normen je nach Organgesellschaft zum Ausdruck gebracht, dass er die Aufzählung im Grundtatbestand des § 14 Abs. 1 S. 1 KStG als abschließend begreift und für andere Kapitalgesellschaften gerade die Erweiterung durch § 17 Abs. 1 KStG offensteht.

Mithin ist es weder möglich noch geboten, die optierende Personengesellschaft bereits isoliert auf § 14 Abs. 1 S. 1 KStG gestützt als Organgesellschaft in den ertragsteuerlichen Organkreis einzubeziehen. Sie zählt weder aus steuerlicher noch zivilrechtlicher Sicht zu den dort aufgeführten Gesellschaften.⁷⁵⁴

II. Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs, § 17 Abs. 1 KStG

Mit § 17 Abs. 1 KStG sieht die ertragsteuerliche Organschaft gleichwohl eine Erweiterung ihres persönlichen Anwendungsbereichs vor. So können auch andere als die in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG bezeichneten Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften qualifizieren. Die Norm ermöglichte bislang vor allem, eine Organschaft mit einer

⁷⁵² BT-Drucks. 19/28656, 21.

⁷⁵³ § 17 KStG ist für die optierende Gesellschaft eröffnet, siehe S. 118 ff.

⁷⁵⁴ So aus den gleichen Gründen explizit auch Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 54 (Stand: 09/2024); Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (615); Jäschke, GmbHR 2022, 627 (628); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2112); Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih. (41) 2021, 1 (17); J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.12; Wernberger/Wangler, DStR 2022, 1513 (1520).

GmbH als untergeordneter Gesellschaft zu begründen.⁷⁵⁵ Sie könnte nun zudem der optierenden Gesellschaft in den Kreis der tauglichen Organgesellschaften verhelfen. Eine optierende Gesellschaft wird indes nur dann als Organgesellschaft eingesetzt werden können, wenn sie tatsächlich die Anforderungen des § 17 Abs. 1 KStG erfüllt bzw. erfüllen kann. Zunächst erfordert die Norm dazu eine andere als die in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat. Dass die optierende Personengesellschaft eine solche Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat ist, lässt sich nicht von vorneherein ausschließen. Diese muss sich überdies wirksam zur Abführung ihres ganzen Gewinns an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 KStG verpflichten, wobei die zusätzlichen Erfordernisse des § 17 Abs. 1 S. 2 KStG einzuhalten sind. Infolge des Verweises auf § 14 KStG gelten dessen Voraussetzungen – wie insbesondere die Einzelheiten des Gewinnabführungsvertrags und die finanzielle Eingliederung – im Rahmen des § 17 Abs. 1 KStG entsprechend.⁷⁵⁶

III. Prüfprogramm gemäß § 17 Abs. 1 KStG

Nach Herausarbeitung der relevanten Rechtsgrundlage kann ein konkretes Prüfprogramm aufgestellt werden. So sind im Ergebnis die drei bereits herausgearbeiteten Voraussetzungen Anwendungsbereich (sogleich unter C.), Gewinnabführungsvertrag (D.) und finanzielle Eingliederung (E.) auf ihre Kompatibilität mit einer optierenden Gesellschaft zu untersuchen.

B. Persönlicher Anwendungsbereich von § 17 Abs. 1 S. 1 KStG

Die optierende Personengesellschaft müsste zunächst dem persönlichen Anwendungsbereich des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG unterfallen. In der Literatur ist dies weitestgehend umstritten⁷⁵⁷ – selbst Stimmen, die eine Organgeschaftsfähigkeit

⁷⁵⁵ Siehe S. 91.

⁷⁵⁶ Pung/Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 17 KStG Rz. 40 (Stand: 06/2024); von Freeden/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 25 ff. (Stand: 02/2022).

⁷⁵⁷ Jäschke, in: Lademann, § 1a KStG Rz. 149 (Stand: 06/2022); Pohl, in: BeckOK KStG, § 17 Rz. 89 (Stand: 09/2024); Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 54 (Stand: 09/2024); Tigges-Krümann/Scheerer, in: Röder/Herlinghaus/Neumann, § 1a KStG Rz. 73; von Freeden/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 5 (Stand: 02/2022); Wackerbeck, in: Brandis/Heuermann, § 1a KStG Rz. 67 (Stand: 09/2024); Walter, in: Bott/Walter, § 14 KStG Rz. 59.1 (Stand: 05/2023); Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (615); Dreßler/Kompolsek, Ubg 2021, 301 (309); Jäschke, GmbHR 2022, 627 (628 f.); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2112); Schiffers/Jacobsen, DStZ

insgesamt ablehnen, gehen meist noch davon aus, dass § 17 Abs. 1 S. 1 KStG grundsätzlich die Gesellschaft nach § 1a KStG erfasst.⁷⁵⁸ Ob sich aus dem Schweigen der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben im Hinblick auf den Anwendungsbereich von § 17 Abs. 1 S. 1 KStG die Haltung ablesen lassen kann, dass an dieser Stelle noch kein Problem gesehen wird, ist allerdings unklar.⁷⁵⁹ Die Norm ist daher anhand der bekannten Auslegungskanones Wortlaut, Systematik, Historie und Telos auszulegen:

I. Wortlaut

Gemäß dem Wortlaut von § 17 Abs. 1 S. 1 KStG können auch andere als die in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG bezeichneten Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften fungieren. Wie schon bei § 14 Abs. 1 S. 1 KStG⁷⁶⁰ kann im Grunde hinsichtlich der Betrachtungsweisen zwischen einer zivilrechtlichen und einer steuerlichen differenziert werden. Im Inlandsfall war diese Differenzierung bei § 17 KStG bislang nicht notwendig, da eine Abweichung der steuerlichen Einordnung als Kapitalgesellschaft von der Zivilrechtslage nicht denkbar war. Was zivilrechtlich als Kapitalgesellschaft galt, war es auch im steuerrechtlichen Sinne. Entsprechend pauschal durfte die bisherige Feststellung ausfallen, dass Personengesellschaften nicht vom Anwendungsbereich des § 17 KStG erfasst sind.⁷⁶¹ So ist bspw. die stille Gesellschaft keine zivilrechtliche Kapitalgesellschaft und qualifiziert daher nicht als Organgesellschaft.⁷⁶² Dieser Befund kann jedoch vor dem Hintergrund des Optionsmodells und dem damit verbundenen Auseinanderfallen von Zivil- und Steuerrechtsrealität der optierenden Gesellschaften nicht aufrechterhalten werden.

⁷⁵⁸ 2021, 348 (353); *Stimpf/Schumacher*, in: StBjB 2021/2022, 197 (211); *Wernberger/Wangler*, DStR 2022, 1513 (1520); *a.A. Adrian/Fey*, StuB 2021, 309 (311); *Breuninger*, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAFStR, 117 (127); *Lüdicke/Eiling*, BB 2021, 1439 (1444); *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih (41) 2021, 1 (17); wohl auch *Geiger/Biehlmaier*, Ubg 2021, 555 (564).

⁷⁵⁹ *Feldgen*, in: *Bott/Walter*, § 1a KStG Rz. 224 (Stand: 04/2024); wohl auch *Schießl*, in: *Widmann/Mayer*, § 1a KStG Rz. 57 (Stand: 04/2022); sowie *Witt*, in: BeckOGK HGB, § 271 Rz. 84 (Stand: 04/2024).

⁷⁶⁰ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 56) behandelt ausschließlich Aspekte des Gewinnabführungsvertrags; das Wort "insbesondere", mit dem die (vermeintlichen) Probleme beim Gewinnabführungsvertrag eingeleitet werden, könnte gleichwohl suggerieren, dass neben dem Gewinnabführungsvertrag weitere hinderliche Gründe gesehen werden; unsicher auch *J. Wagner/Kornwachs*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.16.

⁷⁶¹ Siehe S. 116 f.

⁷⁶² Zu dieser h.M. m.w.Nachw. *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (628).

⁷⁶³ *Pung/Dötsch*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 17 KStG Rz. 7 (Stand: 06/2020); *von Freeden/Schumacher*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 17 KStG Rz. 16 (Stand 02/2022) m.w.Nachw.

1. Zivilrechtliche Betrachtung

Wird der persönliche Anwendungsbereich des § 17 Abs. 1 KStG einzig aus dem zivilrechtlichen Kontext verstanden,⁷⁶³ ändert sich durch eine Option nach § 1a KStG nichts. Die optierende Gesellschaft bleibt außerhalb des Steuerrechts wie zuvor eine Personengesellschaft. Sie käme nach dem Wortlaut von § 17 KStG „andere [...] Kapitalgesellschaft“ ebenso wenig als Organgesellschaft nach § 17 KStG in Betracht wie eine nicht-optierende Personengesellschaft. Dann könnte der pauschale Ausschluss von Personengesellschaften aufrechterhalten werden.

2. Steuerliche Betrachtung

Der Begriff der Kapitalgesellschaft in § 17 KStG kann wie angedeutet aber genauso steuerrechtlich auszulegen sein.⁷⁶⁴ Auch der BFH legt Tatbestandsmerkmale der §§ 14 ff. KStG trotz gesellschaftsrechtlicher Bezüge vor allem steuerrechtsorientiert aus und folgt damit nicht zwangsläufig der Rechtslage im Zivilrecht.⁷⁶⁵ Dies zeigt sich bspw. darin, dass der wichtige Grund zur vorzeitigen Beendigung des Gewinnabführungsvertrags bei § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG nach steuerlichen und nicht nach zivilrechtlichen Maßstäben zu bestimmen sein soll.⁷⁶⁶ Insofern ist zu ermitteln, ob die optierende Personengesellschaft diesem steuerlichen Kapitalgesellschaftsbegriff unterfällt, der sich aus dem KStG entnehmen lässt. Dazu ist neben § 1 KStG vor allem § 1a KStG in den Blick zu nehmen:

Gemäß § 1a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 KStG ist die Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln. Hierin ist eine ausdrückliche Entscheidung des KStG zu erkennen, nach der die optierende Gesellschaft (jedenfalls ertrag-)steuerliche Kapitalgesellschaft ist.

Für die nach § 17 Abs. 1 S.1 KStG (in Zusammenshau mit § 14 KStG) als Organgesellschaften in Betracht kommenden Kapitalgesellschaften wird in Rechtsprechung wie

⁷⁶³ So wohl Neumann, in: Gosch, § 17 KStG Rz. 3.

⁷⁶⁴ So Jöschke, in: Lademann, § 1a KStG Rz. 149 (Stand: 06/2022); Wackerbeck, in: Brandis/Heuermann, § 1a KStG Rz. 67 (Stand: 09/2024); Walter, in: Bott/Walter, § 14 KStG Rz. 59.1 (Stand: 05/2023); Jöschke, GmbHR 2022, 627 (629), der zudem zutreffend darauf hinweist, dass die Finanzverwaltung den Begriff der Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit dem Optionsmodell an anderen Stellen ebenfalls steuerlich auslegt; Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2112).

⁷⁶⁵ Witt, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 7.2.

⁷⁶⁶ BFH Urt. v. 13.11.2013 – I R 45/12, BFHE 244, 277 = BStBI II 2015, 486 (juris-Rz. 19 ff.); Beinert, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 13.44; Herlinghaus, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.57.

Literatur zudem auf die Norm des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG verwiesen,⁷⁶⁷ der die Kapitalgesellschaften aufzählt, die der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Seit dem KöMoG lautet dieser „Kapitalgesellschaften [...] einschließlich optierender Gesellschaften im Sinne des § 1a“. Das Wort „einschließlich“ meint üblicherweise „mitsamt, unter Einschluss“⁷⁶⁸, so dass deutlich wird, dass der Gesetzgeber die optierenden Gesellschaften als Teil der steuerlichen Kapitalgesellschaften ansieht.⁷⁶⁹ Andernfalls hätte er wohl einen Begriff wie „sowie“ verwendet, um eine Separierung zu erreichen.

Gegen diese Deutung ließe sich einwenden, dass der Gesetzgeber die § 1a-Gesellschaft auch in die auf „Kapitalgesellschaften“ folgende, nicht abschließende Aufzählung der Kapitalgesellschaften hätte aufnehmen können bzw. dies gerade nicht getan hat. Dann würde die gesonderte Nennung am Satzende auf eine Trennung von steuerlichen Kapitalgesellschaften und optierenden Gesellschaften hindeuten. Vor dem Hintergrund des eindeutigen Wortlauts von § 1a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 KStG – sowie des Regelungsziels, optierende Gesellschaften steuerlich wie Kapitalgesellschaften zu behandeln⁷⁷⁰ – scheint eine derartige Auffassung zum ohnehin wohl nur deklaratorischen⁷⁷¹ § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG nicht vertretbar. Dass der Wortlaut gezielt so ausgefallen ist, lässt sich auch der dazugehörigen Begründung⁷⁷² nicht entnehmen.

Aus dem Wortlaut der beiden im Rahmen des Optionsmodells in das KStG eingefügten Normen wird daher deutlich, dass das Ertragsteuerrecht die optierende Gesellschaft als Kapitalgesellschaft aufgreift.⁷⁷³ Steuerlich gesehen spricht der Wortlaut

⁷⁶⁷ BFH Urt. v. 13.9.1989 – I R 110/88, BFHE 158, 346 = BSTBl II 1990, 24 (juris-Rz. 11); Rödder/Liekenbrock, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 14 KStG Rz. 77; Witt, in: BeckOGK HGB, § 271 Rz. 84 (Stand: 04/2024); Eversberg, in: Herzog, Organschaft, S. 76; Herlinghaus, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.34.

⁷⁶⁸ Duden Wörterbuch, "einschließlich", <https://t1p.de/b9zn7> (letzter Abruf am 06.08.2024).

⁷⁶⁹ So mit Blick auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG auch Jöschke, GmbHHR 2022, 627 (629).

⁷⁷⁰ BT-Drucks. 19/28656, 20, 21.

⁷⁷¹ Siehe Fn. 374.

⁷⁷² BT-Drucks. 19/28656, 20 f.

⁷⁷³ Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (14) sprechen hier von einer "doppelten Einordnung als KapGes".

„andere [...] Kapitalgesellschaft“ damit für eine Erfassung der § 1a KStG-Gesellschaft durch den persönlichen Anwendungsbereich des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG.⁷⁷⁴

3. Zwischenergebnis

Lediglich bei zivilrechtlicher Perspektive auf den Wortlaut des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG lässt sich ein Ausschluss der optierenden Personengesellschaft aus dem persönlichen Anwendungsbereich erkennen. Aus steuerlicher Sicht hingegen ist der Wortlaut der Norm so zu verstehen, dass optierende Personengesellschaften vom persönlichen Anwendungsbereich erfasst sind.

II. Systematik

Ein binnensystematischer Blick auf die weiteren Normen zur Organschaft (§§ 14 bis 16, 19 KStG) führt *prima facie* nicht weiter. Die Normen wurden ebenso wenig auf das Optionsmodell angepasst.

Bei weiterer Betrachtung lässt sich aber zumindest aufgrund der Einordnung der optierenden Gesellschaft als Organträgerin durch die Finanzverwaltung und Literatur ein erster Schluss ziehen: So steht es für das BMF außer Frage, dass diese gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 KStG Organträgerin sein kann.⁷⁷⁵ Ebenso wird es – soweit ersichtlich ohne Gegenstimmen – in der Literatur gesehen.⁷⁷⁶ § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 KStG umfasst indes lediglich natürliche Personen und Körperschaftsteuersubjekte. Personengesellschaften werden erst in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 genannt. Auf Ebene des Organträgers wird die optierende Gesellschaft also nach einhelliger Meinung als steuerliche Kapitalgesellschaft begriffen. Konsequenterweise muss dieser Befund in der Auslegung gleichermaßen auf die darunterliegende Ebene der Organgesellschaft übertragen und sie an dieser Stelle ebenfalls als Kapitalgesellschaft angesehen werden. Es wäre widersinnig, die optierende Personengesellschaft innerhalb des Systems der Organschaft einerseits selbstverständlich als Kapitalgesellschaft zu behandeln, ihr andererseits gleichenorts genau dieses Charakteristikum wieder abzusprechen.

⁷⁷⁴ Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (615); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 11.121; Jäschke, GmbHR 2022, 627 (629); Krüger, FR 2024, 640 (640 f.); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2112); Prinz/Kortendick/Ekinci/Braun, ifst-Schrift Nr. 551 (2023), 1 (50 f.).

⁷⁷⁵ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 55).

⁷⁷⁶ Statt vieler Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 55 (Stand: 09/2024); J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.5.

Hinzu kommt, dass § 17 Abs. 1 S. 1 KStG zumindest in der Theorie auch ausländische Gesellschaften als Organgesellschaften erfassen kann.⁷⁷⁷ Ob diese ausländischen Gebilde als Kapitalgesellschaften im Sinne der Norm anzusehen sind, entscheidet sich mittels eines Rechtstypenvergleichs, der untersucht, inwieweit eine Vergleichbarkeit mit deutschen Körperschaftsteuersubjekten i.S.v. § 1 Abs. 1 KStG besteht.⁷⁷⁸ Bei ausländischen Gesellschaften wird daher im Rahmen der persönlichen Anwendungsbereichs von § 17 Abs. 1 KStG eine steuerliche Betrachtungsweise angestellt. § 17 Abs. 1 KStG wird diesbezüglich nicht streng zivilrechtlich ausgelegt. Im Rahmen der Binnen-systematik ist dann jedoch genauso eine optierende Gesellschaft nach § 1a KStG, die steuerlich als Kapitalgesellschaft gilt, als Teil des persönlichen Anwendungsbereichs anzusehen.

III. Historie⁷⁷⁹

Für die historische Auslegung ist zunächst auf § 17 KStG selbst abzustellen. Ebenso lassen sich Rückschlüsse aus der Kodifizierung von § 1a KStG ziehen.

1. § 17 KStG

Der Gesetzgeber hat sich mit der Norm des § 17 KStG nach Bekanntwerden des Optionsmodells noch nicht im Rahmen einer Gesetzesänderung oder etwa eines diesbezüglichen Entwurfs geäußert. Zu weit gegriffen erscheint es zudem, dem historischen Gesetzgeber eine explizite Haltung zu einer für steuerliche Zwecke fingierten Kapitalgesellschaft zu unterstellen, gab es doch vor § 1a KStG noch keine derart hybride Gesellschaftsform im deutschen Recht. Es lässt sich folglich kein zwingender Schluss ziehen, wie sich § 17 KStG nach Willen der Legislative zu § 1a KStG verhält.

Für eine vorsichtige Tendenz lohnt sich jedoch ein zweiter Blick: Schließlich skizzierte der historische Gesetzgeber sowohl bei der Kodifizierung der Organschaft im damaligen § 7a KStG⁷⁸⁰ als auch bei der (überwiegend redaktionellen⁷⁸¹) Neuordnung in die

⁷⁷⁷ Dazu auch S. 172 ff.

⁷⁷⁸ Vgl. Rode, in: Brandis/Heuermann, § 17 KStG Rz. 6 (Stand: 05/2023) mit Verweis auf Rengers, in: Brandis/Heuermann, § 1 KStG Rz. 142 (Stand: 03/2021); von Freedon/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 17 (Stand: 02/2022).

⁷⁷⁹ Historische Auslegung meint hier die historische Auslegung im weiteren Sinne, umfasst also auch die Genese der Norm, dazu Möllers, Juristische Methodenlehre, S. 160 ff.

⁷⁸⁰ Gesetz zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze v. 15.08.1969, BGBl I 1969, 1182.

⁷⁸¹ Im Einzelnen BT-Drucks. 7/1470, 347.

§§ 14 bis 19 KStG mit der Körperschaftsteuerreform 1976⁷⁸² den persönlichen Anwendungsbereich des § 17 KStG (bzw. § 7a Abs. 5 KStG). Dieser umfasste nach seiner Auffassung die GmbH, die Kolonialgesellschaft oder die bergrechtliche Gewerkschaft.⁷⁸³ Ein Blick in § 1 KStG der jeweiligen Fassung zeigt, dass sich der Gesetzgeber im Ergebnis schlicht derjenigen Kapitalgesellschaften des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG be diente, die keine AG/KGaA (und damit nicht von § 14 Abs. 1 KStG erfasst) waren.⁷⁸⁴

Anders gewendet: Was nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG als Kapitalgesellschaft galt und nicht als AG/KGaA verfasst war, schien für den historischen Gesetzgeber zwangsläufig dem § 17 KStG (bzw. § 7 Abs. 5 KStG) zu unterfallen. Da sich seither an der Formulierung des § 17 KStG „andere [...] Kapitalgesellschaft“ nichts geändert hat, sollte sich grundsätzlich an dieser Funktionsweise festhalten lassen.

Dieses System lässt folgenden Schluss zu: Die nun ebenso in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG aufgeführte optierende Personengesellschaft müsste aus Sicht der bisherigen Funktionsweise des § 17 KStG betrachtet automatisch Teil des persönlichen Anwendungsbereichs eben jener Norm sein.

2. § 1a KStG

Aus der Begründung zum Optionsmodell wird deutlich, dass der Gesetzgeber die Personengesellschaften, die nach § 1a Abs. 1 KStG optieren, verfahrensrechtlich wie materiell-rechtlich mit den Kapitalgesellschaften gleichstellen wollte.⁷⁸⁵ Dazu sollen sie „dieselben steuerlichen Regelungen in Anspruch nehmen [...] können wie Kapitalgesellschaften.“⁷⁸⁶ Näher dazu heißt es: „Damit finden insbesondere alle Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes [...] Anwendung, die auf Kapitalgesellschaften oder auf Körperschaften Bezug nehmen.“⁷⁸⁷ § 17 Abs. 1 S. 1 KStG bezieht sich insoweit

⁷⁸² Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31.08.1976, BGBl I 1976, 2597.

⁷⁸³ BT-Drucks. 5/3017, 8, 9; BT-Drucks. 7/1470, 347 (im Entwurfsstadium noch unter § 16 KStG; die Bezeichnung "bergrechtliche Gesellschaft" statt "bergrechtliche Gewerkschaft" stellt offensichtlich einen redaktionellen Fehler dar).

⁷⁸⁴ KStG i.d.F. 1969, BSTBl I 1969, 633; Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31.08.1976, BGBl I 1976, 2597.

⁷⁸⁵ BT-Drucks. 19/28656, 20, 21.

⁷⁸⁶ BT-Drucks. 19/28656, 1 f.

⁷⁸⁷ BT-Drucks. 19/28656, 21; dieser Sichtweise hat sich die Finanzverwaltung in BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (50 f.) angeschlossen.

generell auf Kapitalgesellschaften und müsste daher nach Intention des Gesetzgebers ebenso die optierenden Personengesellschaften erfassen.⁷⁸⁸

Indes finden sich in der Gesetzesbegründung auch zwei Einschränkungen: Ausgenommen von dieser Regel seien zum einen solche Normen, „die nur [...] bestimmte, ausdrücklich bezeichnete Kapitalgesellschaften oder [...] Körperschaften“ adressieren.⁷⁸⁹ Eine solche Regelung sei zum Beispiel § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG,⁷⁹⁰ die nur auf die KGaA und vergleichbare Kapitalgesellschaften anzuwenden ist. Zum anderen nicht anwendbar seien Normen, bei denen „einzelne Tatbestandsmerkmale nur von einer echten Kapitalgesellschaft erfüllt werden können.“⁷⁹¹ Beispielhaft wird dabei die Vorschrift des § 28 KStG zum Nennkapital genannt, da Personengesellschaften zivilrechtlich nicht über ein Nennkapital verfügen.⁷⁹² Ferner wird darauf verwiesen, dass für einzelne Normen, die systematisch bedingt nicht auf die optierende Personengesellschaft anzuwenden sind, explizite Ausschlussregelungen in das KöMoG integriert wurden – wie bspw. § 2 Abs. 16 InvStG.⁷⁹³

Im Gegensatz zu dem vom Gesetzgeber herangezogenen § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und vor allem zu § 14 Abs. 1 S. 1 KStG, der mit einer Europäischen Gesellschaft, der AG und der KGaA bestimmte Kapitalgesellschaften in den Blick nimmt, genügt es für § 17 Abs. 1 S. 1 KStG, dass es sich um eine andere als die in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG aufgeführte Kapitalgesellschaft handelt. Die Norm gilt dementsprechend gerade nicht nur für eine bestimmte Rechtsform der Kapitalgesellschaften, so dass aus Sicht des Gesetzgebers nichts gegen eine Anwendung von § 17 Abs. 1 S. 1 KStG auf die optierende Gesellschaft sprechen dürfte.⁷⁹⁴

⁷⁸⁸ So u.a. auch Drefßler/Kompolsek, Ubg 2021, 301 (309); Jäschke, GmbHR 2022, 627 (629); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2112); Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348 (353).

⁷⁸⁹ BT-Drucks. 19/28656, 21.

⁷⁹⁰ BT-Drucks. 19/28656, 21.

⁷⁹¹ BT-Drucks. 19/28656, 21.

⁷⁹² BT-Drucks. 19/28656, 21 f.

⁷⁹³ BT-Drucks. 19/28656, 22.

⁷⁹⁴ Feldgen, in: Bott/Walter, § 1a KStG Rz. 224 (Stand: 04/2024); Tigges-Knümman/Scheerer, in: Röder/Herlinghaus/Neumann, § 1a KStG Rz. 73; von Freeden/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Rau-pach, § 17 KStG Rz. 5 (Stand: 02/2022); Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (615); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2112); J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.17f.; wohl a.A. Adrian/Fey, StuB 2021, 309 (311).

Die weitere Ausnahme für Normen mit Tatbestandsmerkmalen, die nur von echten Kapitalgesellschaften erfüllt werden können, dürfte im Ergebnis ebenfalls nicht gegen die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 17 KStG sprechen.⁷⁹⁵ Kann sich hinsichtlich einzelner Tatbestandsmerkmale der Organschaft zwar gefragt werden, ob optierende Personengesellschaften diese erfüllen können, darf dies an dieser Stelle dennoch nicht relevant sein. Die genannte Einschränkung stellt im Ergebnis vielmehr eine Selbstverständlichkeit heraus: Eine Norm des KStG ist für die optierende Personengesellschaft nur dann von Bedeutung, wenn sie allen Voraussetzungen entsprechen kann. Logisch betrachtet darf dabei aber nicht schon im ersten, vorherigen Schritt der persönliche Anwendungsbereich eben jener Norm verneint werden, wenn dies erst mit dem Verfehlensnachrangig zu prüfender Merkmale begründet werden soll.

Ebenso wenig schien der Gesetzgeber die §§ 14 bis 17 KStG für derart inkompatibel mit dem Optionsmodell erachtet zu haben, als dass er einen expliziten Ausschluss im Gesetz hätte vorsehen müssen. Eine dem § 2 Abs. 16 InvStG vergleichbare Regelung existiert nicht. Insofern verwundert auch der Hinweis von *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, die annehmen, der Gesetzgeber habe bei der Einführung des Optionsmodells den bis dato mehrheitlich vertretenen pauschalen Ausschluss von Personengesellschaften aus dem Anwendungsbereich der Organschaft im Blick gehabt, so dass es einer expliziten *Aufnahme* der optierenden Gesellschaft in den Anwendungsbereich bedurft hätte.⁷⁹⁶ Da der Gesetzgeber gerade die vollständige steuerliche Fiktion einer Kapitalgesellschaft intendierte, wäre in dieser Logik eine Berücksichtigung der bisherigen herrschenden Auffassung nur durch einen expliziten *Ausschluss* der optierenden Gesellschaft aus § 17 Abs. 1 KStG – wie bei § 2 Abs. 16 InvStG – möglich gewesen.⁷⁹⁷ Dass ein solcher Ausschluss keinen Eingang in das Gesetz fand, kann im Gegenteil als Zeichen gewertet werden, dass er keine grundsätzlich entgegenstehenden Gründe gesehen hat.

⁷⁹⁵ Wohl **a.A.** *Adrian/Fey*, StuB 2021, 309 (311).

⁷⁹⁶ *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih (41) 2021, 1 (17); ähnlich *Breuninger*, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahressitzung Unternehmen 2021 der FAFstr, 117 (127); im Ergebnis auch *Lüdicke/Eiling*, BB 2021, 1439 (1444).

⁷⁹⁷ Ebenso scheint es *Lielenbrock*, DB 2021, 2111 (2112) zu sehen, der wegen der umfangreichen Fiktionswirkung von § 1a KStG der Auffassung ist, es dürfe nicht bei jeder einzelnen Regelung, die Kapitalgesellschaften erfasst, noch einmal hinterfragt werden, ob dies tatsächlich inkl. der optierenden Gesellschaft zu verstehen ist.

Die historische Auslegung von § 1a KStG zeigt folglich, dass der Gesetzgeber die Anwendung grundsätzlich aller körperschaftsteuerlichen Regelungen auf die optierende Personengesellschaft im Blick hatte. In der Gesetzesbegründung angedachte Ausnahmen auf Auslegungsebene oder gesetzlich geregelte Ausnahmen greifen nicht, so dass die optierende Gesellschaft demnach in den persönlichen Anwendungsbereich von § 17 Abs. 1 KStG fällt.

3. Zwischenergebnis

Für § 17 KStG lässt sich somit sagen, dass die Norm für den historischen Gesetzgeber lediglich auf die restlichen Körperschaftsteuersubjekte des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG verweist und so die optierende Gesellschaft *de lege lata* ebenfalls erfassen dürfte. Vor allem aber die Begründung zum Optionsmodell spricht in vielerlei Hinsicht dafür, dass eine nach § 1a KStG optierende Gesellschaft auch als Organgesellschaft nach § 17 KStG qualifiziert.

IV. Telos

1. § 17 KStG

§ 17 KStG bezweckt eine Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereiches der ertragsteuerlichen Organschaft und fungiert insofern – ungeachtet der tatsächlichen Relevanz – als Auffangtatbestand zu § 14 Abs. 1 S. 1 KStG.⁷⁹⁸ Jedenfalls anfangs diente § 17 KStG wegen seiner zusätzlichen Anforderungen in Abs. 1 S. 2 zudem dazu, aktienrechtliche Schutzzvorschriften für Gewinnabführungsverträge auf andere Kapitalgesellschaften auszuweiten, auf deren Verträge die Normen des AktG (damals) keine Anwendung fanden.⁷⁹⁹ Da indes mittlerweile Einigkeit über die weitgehende Anwendbarkeit des aktienrechtlichen Konzernrechts auf die GmbH herrscht,⁸⁰⁰ bedarf es der zusätzlichen Regelung in § 17 KStG nach einer im Schrifttum geäußerten Ansicht eigentlich nicht mehr.⁸⁰¹

In dieser Hinsicht lässt sich aus dem Zweck des § 17 KStG folgender Schluss für das Optionsmodell ziehen: Die Vorschrift möchte eine Erweiterung der Organschaft auf

⁷⁹⁸ Siehe S. 89 f.

⁷⁹⁹ So noch der Gesetzgeber bei Kodifikation der körperschaftsteuerlichen Organschaft in BT-Drucks. 5/2017, 9; ebenso *Pung/Dötsch*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 17 KStG Rz. 3 (Stand: 06/2024); von *Freeden/Schumacher*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 3 (Stand: 02/2022).

⁸⁰⁰ Siehe S. 96 ff.

⁸⁰¹ *Pung/Dötsch*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 17 KStG Rz. 4 (Stand: 06/2024).

andere Kapitalgesellschaften erreichen. In steuerlicher Hinsicht stellt die optierende Personengesellschaft eine solche dar, weshalb eine Erfassung im persönlichen Anwendungsbereich der Norm nur konsequent erscheint. Bei Personengesellschaften sind die aktienrechtlichen Folgeregelungen über den Gewinnabführungsvertrag nicht analog anwendbar,⁸⁰² so dass die Vorschrift des § 17 Abs. 1 S. 2 KStG darüber hinaus wieder ihren ursprünglichen Zweck – die Ausweitung eben jener Regelungen auf weitere gewinnabführende Gesellschaften – erfüllen könnte.

2. § 1a KStG

Das Optionsmodell bezweckt die verfahrensrechtliche wie materiell-rechtliche Gleichstellung der optierenden Personengesellschaft mit der Kapitalgesellschaft.⁸⁰³ Auf diesem Wege sollen deren „steuerliche[n] Rahmenbedingungen [...]“ deutlich verbessert“ werden.⁸⁰⁴ Die Organschaft bietet für Konzernstrukturen insbesondere Vorteile im Rahmen der interpersonellen Gewinn- und Verlustverrechnung und erweist sich dadurch als praxisrelevantes Besteuerungselement.⁸⁰⁵ Auch optierende Personengesellschaften dürften dabei in Zukunft Eingang in Konzernstrukturen finden – und zwar sowohl als Holdings als auch als untergeordnete Einheiten.⁸⁰⁶ Um sie in diesem Zuge mit den zivilrechtlichen Kapitalgesellschaften gleichzustellen, bedarf es der Möglichkeit, sie mittels einer Organschaft steuerlich vollends nutzbar zu machen. Die steuerlichen Rahmenbedingungen für ertragsstarke Personengesellschaften lassen sich durch die §§ 14 bis 17 KStG dergestalt verbessern, dass die Organgesellschaftsfähigkeit in der Literatur sogar als maßgeblicher Faktor für die künftige Attraktivität des Optionsmodells erachtet wird.⁸⁰⁷ Ausgehend von diesem teleologischen Hintergrund des Optionsmodells ist es daher folgerichtig, sie vom persönlichen Anwendungsbereich des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG erfasst zu sehen.

3. Zwischenergebnis

In der teleologischen Gesamtschau beider Normen verdeutlicht sich, dass eine Erfassung der optierenden Personengesellschaft in § 17 KStG sowohl von dessen Zweck

⁸⁰² Siehe die Analyse auf S. 161 ff.

⁸⁰³ BT-Drucks. 19/28656, 20, 21.

⁸⁰⁴ BT-Drucks. 19/28656, 2.

⁸⁰⁵ Siehe S. 111 dazu ff.

⁸⁰⁶ Siehe S. 4.

⁸⁰⁷ Siehe Fn. 48.

gedeckt ist als auch vom Zweck des § 1a KStG eingefordert wird. Andernfalls ist eine weitgehende Gleichstellung mit echten Kapitalgesellschaften unvollkommen.

V. Zwischenergebnis

Die Auslegung des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG führt damit zu dem Ergebnis, dass sein persönlicher Anwendungsbereich die nach § 1a KStG optierende Personengesellschaft in jeder Hinsicht bereits *de lege lata* umfasst und die entsprechende wohl herrschende Auffassung zutrifft. Eine explizite Aufnahme dieser Gesellschaften in § 17 KStG (bzw. § 14 KStG) ist dementsprechend nicht angezeigt.⁸⁰⁸ Sie kommt damit grundsätzlich als Organgesellschaft einer ertragsteuerlichen Organschaft in Betracht. Ob sie tatsächlich als solche fungieren kann, hängt nun von den weiteren Voraussetzungen von § 17 KStG ab.

C. Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags mit der optierenden Gesellschaft

Nach § 17 Abs. 1 S. 1 KStG muss sich die Kapitalgesellschaft wirksam dazu verpflichten können, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 KStG abzuführen. In anderen Worten muss sie sich wirksam im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrags verpflichten können.⁸⁰⁹ Wie sich gezeigt hat, umfasst der Begriff der Kapitalgesellschaft an dieser Stelle auch die optierende Personengesellschaft nach § 1a KStG.

Der Gewinnabführungsvertrag hat als „Kind des Steuerrechts“⁸¹⁰ im Rahmen des AktG 1965⁸¹¹ Einzug in das positive Recht gefunden. Er ist als sog. Unternehmensvertrag gemäß § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG neben dem Beherrschungsvertrag (Alt. 1) fester Bestandteil des aktienrechtlichen Konzernrechts und hat die Verpflichtung zum Gegenstand, den ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Mittels eines Beherrschungsvertrags wird die Leitung einer Gesellschaft einem anderen (= dem herrschenden) Unternehmen unterstellt, was unter anderem

⁸⁰⁸ Ebenso J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.15; a.A. Breuninger, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitsstagung Unternehmen 2021 der FAFStR, 117 (127); Geiger/Biehlmaier, Ubg 2021, 555 (564); Lüdicke/Eiling, BB 2021, 1439 (1444); Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih (41) 2021, 1 (17).

⁸⁰⁹ Pung/Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 17 KStG Rz. 9 (Stand: 06/2020).

⁸¹⁰ Priester, in: Herzig, Organschaft, S. 39.

⁸¹¹ AktG 1965, BGBl I 1965, 1089.

Weisungsmöglichkeiten eröffnet, die sogar zum Nachteil der beherrschten Gesellschaft ausgeübt werden können, § 308 Abs. 1 S. 2 AktG.⁸¹²

Der Wortlaut von § 291 Abs. 1 S. 1 AktG verlangt dabei, dass das beherrschte bzw. seinen Gewinn abführende Unternehmen entweder eine Aktiengesellschaft oder eine Kommanditgesellschaft auf Aktien ist, wie sich auch durch die Regelung im AktG verdeutlicht. Im Bereich anderer untergeordneter Gesellschaften als der AG und der KGaA existiert hingegen kein kodifiziertes (Vertrags-)Konzernrecht. Lediglich für das übergeordnete Unternehmen, das herrscht bzw. den Gewinn erhält, bestehen bei § 291 Abs. 1 AktG keine besonderen Anforderungen an die Rechtsform,⁸¹³ so dass hier genauso Unternehmen in außeraktienrechtlichen Rechtsformen qualifizieren.

Für die GmbH als zivilrechtliche Kapitalgesellschaft hat sich im Laufe der Zeit durch Literatur und Rechtsprechung allerdings ein sich aus unterschiedlichen Rechtsquellen speisendes Konzernrecht herausgebildet.⁸¹⁴ Dass sie als untergeordnetes Unternehmen Partei von Unternehmensverträgen i.S.v. § 291 Abs. 1 AktG sein kann, gilt dabei spätestens durch den *Supermarkt-Beschluss* des BGH⁸¹⁵ als höchstrichterlich geklärt und wird nunmehr seit dem MoMiG⁸¹⁶ im Jahr 2008 auch implizit durch § 30 Abs. 1 S. 2 GmbHG gesetzlich bestätigt.⁸¹⁷

Im Personengesellschaftsrecht stellt sich die Lage bedeutend ungeklärter dar und so ist das Konzernrecht der Personengesellschaft seit jeher Diskussionsgegenstand in der gesellschaftsrechtlichen Literatur.⁸¹⁸ Im Gesetz konnte sich indes nach wie vor keine Regelung wiederfinden. Als gesetzt gelten darf zunächst der Befund, dass eine allgemeine Konzerneinbindung von Personengesellschaften im Grundsatz zulässig

⁸¹² Dazu nur *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 56 ff.; *Veil/Walla*, in: BeckOGK AktG, § 291 Rz. 77 (Stand: 10/2024).

⁸¹³ *Emmerich*, in: Emmerich/Habersack, § 291 AktG Rz. 8 f.; *Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890 (891).

⁸¹⁴ Dazu nur *Liebscher*, in: MüKoGmbHG, Anh. § 13 Rz. 6, 33 ff.

⁸¹⁵ BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 = NJW 1989, 295.

⁸¹⁶ Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) v. 23.10.2008, BGBl I 2008, 2026.

⁸¹⁷ Zum Hintergrund *Liebscher*, in: MüKoGmbHG, Anh. § 13 Rz. 884 ff.

⁸¹⁸ *Emmerich*, AG 1991, 303 (309) bezeichnete es vor einiger Zeit bereits als eines "der beliebtesten Themen der Konzernrechtsdiskussion".

ist.⁸¹⁹ Dem entspricht die bereits aufgezeigte Rechtstatsache, dass sich Personengesellschaften in der Praxis vielfach als untergeordnete Einheiten finden lassen.⁸²⁰

Offen bleiben viele Einzelheiten und so auch insbesondere die Frage, ob sich die Personengesellschaft in einem Unternehmensvertrag i.S.v. § 291 Abs. 1 S. 1 AktG verpflichten kann. Da Unternehmensverträge (und damit primär Gewinnabführungsverträge) in der Praxis überwiegend aus steuerlichen Motiven geschlossen werden,⁸²¹ Personengesellschaften aber keine Organgesellschaften gemäß der §§ 14 ff. KStG sein können (und es wegen des Transparenzprinzips bzw. § 35 EStG nicht sein müssen), findet sich in der Literatur vielerorts der Hinweis, dass die Frage von geringer praktischer Relevanz sei.⁸²² Auch der eine weitreichende Leitungsmacht implementierende Beherrschungsvertrag ist aufgrund des im Gegensatz zum Aktienrecht flexibleren Personengesellschaftsrechts nicht zwangsläufig notwendig, weil sich eine entsprechende Leitung schon gesellschaftsvertraglich verankern lässt.⁸²³

Aus diesen Gründen ist der genannten Einschätzung zur Praxisrelevanz für Zeiten vor Einführung des Optionsmodells uneingeschränkt zuzustimmen. Mit § 1a KStG und dem eröffneten Anwendungsbereich von § 17 Abs. 1 S. 1 KStG dürfte diese Fragestellung allerdings wieder in den Vordergrund rücken⁸²⁴ – dass dies bereits geschieht, zeigen die Literaturbeiträge zur Option, die im Gewinnabführungsvertrag die größte

⁸¹⁹ Statt vieler *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 11.

⁸²⁰ Siehe S. 4.

⁸²¹ *Emmerich*, in: Emmerich/Habersack, § 291 AktG Rz. 68; *Link*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.16.

⁸²² *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 20; *Emmerich*, in: Emmerich/Habersack, Vor § 291 AktG Rz. 12; *Haas/Wöstmann*, in: Röhricht/Graf von Westphalen/Haas/Mock/Wöstmann, § 105 HGB Rz. 164; *Lieder*, in: Oetker, § 105 HGB Rz. 196; *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 5; *Nagel*, in: Ebenroth/Buojong, Anhang § 105 HGB Rz. 3; *Roth*, in: Hopt, § 105 HGB Rz. 162; *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 6; *Baumgartl*, Konzernbeherrschte Personengesellschaft, S. 20; *Flume*, Personengesellschaft, S. 256; *Jäger*, DStR 1997, 1813 (1814); *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1295.

⁸²³ *Martens*, in: Schlegelberger, § 105 HGB Anh Rz. 37; *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 5; *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 6; *Krüger*, FR 2024, 640 (641); *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4084 (Stand: 03/2019) m.w.Nachw.; bereits *Schneider*, ZGR 1975, 253 (265).

⁸²⁴ Zur gleichen Einschätzung gelangen auch von *Freeden/Schumacher*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 21 (Stand: 02/2022); *Krüger*, FR 2024, 640 (643); *Prinz*, DB 2023, 8 (13); *Röder*, ZGR 2021, 681 (723).

Rechtsunsicherheit für optierende Personengesellschaften als Organgesellschaften sehen.⁸²⁵

Daneben beruht die ablehnende Position der Finanzverwaltung auf formellen Argumenten bzgl. Handelsregistereintragung und Rechtsnatur des Gewinnabführungsvertrags.⁸²⁶ Dies legt offen, dass neben den genuin gesellschaftsrechtlichen Fragen auch die Anforderungen, die § 17 Abs. 1 KStG an den Gewinnabführungsvertrag stellt, zu analysieren und konturieren sind.

Vor diesem Hintergrund wird zunächst aus gesellschaftsrechtlicher Sicht betrachtet, ob und wie Personengesellschaften einen Gewinnabführungsvertrag schließen können (dazu I.). Auf zweiter Stufe wird sodann zu untersucht, ob ein solcher Gewinnabführungsvertrag zudem den Anforderungen des § 17 KStG entsprechen kann (dazu II.).

I. Stufe 1: Gesellschaftsrechtliche Betrachtung

Die gesellschaftsrechtliche Betrachtung muss dabei verschiedene Aspekte beachten:

Im Ausgangspunkt ist eine weitere Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands vorzunehmen. Daran anschließend kann beurteilt werden, ob Gewinnabführungsverträge mit Personengesellschaften zulässig sind. Ist dies der Fall, können gesellschaftsrechtliche Folgefragen wie bspw. zur Rechtsnatur und formellen Anforderungen beantwortet werden.

1. Weitere Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands: Gewinnabführungsvertrag mit Gesellschaftern der Personengesellschaft

§ 17 Abs. 1 S. 1 KStG erfordert lediglich eine Vereinbarung zur Abführung des Gewinns der Untergesellschaft. Für einen gesonderten bzw. kombinierten Beherrschungsvertrag, mit dem die Untergesellschaft unter die Weisungshoheit des übergeordneten Unternehmens gestellt wird, besteht seit der Reform der notwendigen Eingliederung durch das StSenK⁸²⁷ kein Bedürfnis mehr. Dass

⁸²⁵ Pohl, in: BeckOK KStG, § 17 Rz. 58, 89 (Stand: 09/2024); Wackerbeck, in: Brandis/Heuermann, § 1a KStG Rz. 67 (Stand: 09/2024); Cordes/Kraft, FR 2021, 401 (406); Demuth, kösdi 2021, 22241 (22248); Geiger/Biehlmaier, Ubg 2021, 555 (564); Jäschke, GmbHR 2022, 627 (629); Leitsch, BB 2021, 1943 (1945); Mayer/Käshammer, NWB 2021, 1300 (1308); Schiffers/Jacobsen, DSTZ 2021, 348 (353); Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275 (281); Zapf, NWB 2021, 3792 (3802).

⁸²⁶ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 56).

⁸²⁷ StSenK, BGBl I 2000, 1433.

Unternehmensverträge i.S.v. § 291 Abs. 1 S. 1 AktG isoliert abgeschlossen werden können, ist als geklärt anzusehen.⁸²⁸ Untersuchungsgegenstand wird daher zuvorderst der isolierte Gewinnabführungsvertrag sein, der für eine ertragsteuerliche Organgesellschaft abgeschlossen wird.

In der Literatur wird die Diskussion zu Unternehmensverträgen mit Personengesellschaften hingegen überwiegend mit Blick auf den Beherrschungsvertrag i.S.v. § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 AktG geführt und nur selten explizit auch der Gewinnabführungsvertrag i.S.v. § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG in die Betrachtung einbezogen.⁸²⁹ Dies lässt sich primär dadurch erklären, dass es für einen Gewinnabführungsvertrag bis dato keinen (steuerrechtlichen) Bedarf gab. Der Beherrschungsvertrag war aus Sicht der gesellschaftsrechtlichen Konzerndebatte insoweit bedeutender, als mit ihm die auch außersteuerlich relevante Leitungsunterstellung einer Gesellschaft erreicht werden kann – wenn dies nicht schon im Gesellschaftsvertrag verankert wird.

Gleichwohl lassen sich im Hinblick auf die zulässigen untergeordneten Gesellschaften die Literaturstimmen zum Beherrschungsvertrag ebenso für die Beurteilung der Zulässigkeit eines Gewinnabführungsvertrags fruchtbar machen.⁸³⁰ Dies zeigt schon die systematische Nähe durch die gemeinsame Regelung in § 291 Abs. 1 S. 1 AktG. Beide Typen von Unternehmensverträgen verändern die Verfasstheit der untergeordneten Gesellschaft tiefgreifend. Genau genommen ließe sich aus einer Zulässigkeit von Beherrschungsverträgen sogar die eines Gewinnabführungsvertrags im Wege des Erst-Recht-Schlusses ableiten, da letzterer keine Leitungsbefugnisse des übergeordneten Unternehmens begründet und somit weniger stark in die Struktur der untergeordneten Gesellschaft eingreift.⁸³¹ Eine Gewinnverlagerung ließe sich in der Sache auch durch die tiefgreifenden Leistungsmöglichkeiten eines Beherrschungsvertrags realisieren.⁸³² Die Thematik lässt sich somit auf den isolierten Gewinnabführungsvertrag verengen. Bezüge zum bislang relevanteren Beherrschungsvertrag sind im Gang der

⁸²⁸ Statt vieler *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 55, 150 ff.

⁸²⁹ Zur selben Einschätzung gelangt auch *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2114).

⁸³⁰ Vgl. *Emmerich*, in: Emmerich/Habersack, Vor § 291 AktG Rz. 12, § 291 AktG Rz. 70; *Koch*, § 291 AktG Rz. 23; *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (629); *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2114 f.); *Reuter*, AG 1986, 130 (131) dies allerdings auf die Unzulässigkeit beider Verträge beziehend.

⁸³¹ Wohl auch *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (629); *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2114); *J. Wagner/Kornwachs*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organgesellschaft, Rz. 19.42.

⁸³² Vgl. nur *Schneider*, ZGR 1980, 511 (519); sowie *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (48).

nachfolgend angestellten Untersuchung jedoch unvermeidbar. Als Ausgangspunkt für die Zulässigkeit des Gewinnabführungsvertrags ist eine Untersuchung des Beherrschungsvertrags sogar dienlich.

Erwähnung findet in der Literatur zudem der Unternehmensvertrag mit einem dritten Nichtgesellschafter der Personengesellschaft.⁸³³ Wird die Zulässigkeit und Relevanz dieser Konstellation ohnehin angezweifelt, kann sie für Zwecke dieser Untersuchung gänzlich ausgeblendet werden.⁸³⁴ Die ertragsteuerliche Organschaft erfordert über das Merkmal der finanziellen Eingliederung in jedem Fall eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung des Organträgers, also der Obergesellschaft. Betrachtet werden daher nur Gewinnabführungsverträge mit Gesellschaftern der untergeordneten Personengesellschaft bzw. solchen Unternehmen, die zumindest mittelbar gesellschaftsrechtlich beteiligt sind.

Kein Gegenstand dieser Betrachtung sollen über den Unternehmensvertrag hinausgehende, allgemeine Fragestellungen zum Konzernrecht der Personengesellschaft sein, insbesondere die Einordnung in einen Tatbestand des allgemeinen Konzernrechts der §§ 15 ff. AktG. Diesbezüglich wird auf die Vielzahl bereits erfolgter Untersuchungen verwiesen.⁸³⁵

2. Zulässigkeit

Methodisch betrachtet ließe sich die Zulässigkeit von Gewinnabführungsverträgen mit Personengesellschaften im Rahmen einer Analogieprüfung zu den §§ 291 ff. AktG durchführen. Eine Gesamtanalogie zum Aktienkonzernrecht der §§ 291 ff. AktG wird aufgrund der strukturellen Unterschiede von Aktien- und Personengesellschaften

⁸³³ U.a. *Bälz*, AG 1992, 277 (288); *Schmitt*, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, 65 f.; *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, Hdb Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4084 (Stand: 03/2019); kritisch insoweit *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 13; *Stimpel*, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (18); *Schießl*, Beherrschte Personengesellschaft, S. 48 misst dieser Konstellation allgemein nur geringe praktische Bedeutung bei.

⁸³⁴ Ähnlich bereits *Krüger*, FR 2024, 640 (643).

⁸³⁵ Siehe nur die Monografien von *Baumgartl*, Konzernbeherrschte Personengesellschaft; *Haar*, Personengesellschaft im Konzern; *Kleindiek*, Strukturvielfalt im Personengesellschaftskonzern; *Schießl*, Beherrschte Personengesellschaft; *Schmitt*, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft.

jedenfalls abgelehnt.⁸³⁶ In Frage kommt stattdessen einzig eine gesonderte Prüfung der jeweiligen Norm und dadurch eine Einzelanalogie zu § 291 Abs. 1 S. 1 AktG.⁸³⁷

Für das wirtschaftliche Ziel der vertraglich vereinbarten Gewinnabführung zugunsten eines Gesellschafters ist jedoch vor allem entscheidend, ob dies grundsätzlich mit dem Personengesellschaftsrecht vereinbar ist. Einzelheiten, wie bspw. ob dies im Fall der Zulässigkeit anschließend mittels Analogie zu § 291 Abs. 1 S. 1 AktG vollzogen werden kann (oder entscheidender: welche Rechtsnatur diese Vereinbarungen haben), sind dazu im ersten Schritt nicht entscheidend und erst im Anschluss zu untersuchen (Dazu unter 3. ff.). Die Zulässigkeit solcher Verträge wird daher zunächst anhand ihres Inhaltes abstrakt auf die Vereinbarkeit mit dem Personengesellschaftsrecht hin analysiert.

Ob Unternehmensverträge mit Personengesellschaften rechtlich möglich sind, wurde bisher nicht nur in der Literatur diskutiert, sondern vereinzelt auch durch die Rechtsprechung aufgegriffen. Sie wird deshalb eingangs unter a) dargestellt. Wie bereits aufgezeigt, spielt der Beherrschungsvertrag in der gesellschaftsrechtlichen Debatte um Unternehmensverträge die tragende Rolle und daher wird unter b) über diesen Vertragstyp zunächst der Grundstein für die Untersuchung gelegt. So ist es im Anschluss möglich, unter c) den isolierten Gewinnabführungsvertrag mit einem Gesellschafter zu beurteilen und seine Zulässigkeit darzulegen.

a) *Unternehmensverträge mit Personengesellschaften in der Rechtsprechung*

Die Rechtsprechung nahm, soweit ersichtlich, erstmals im Jahr 1979 Stellung zu Unternehmensverträgen mit Personengesellschaften. In seiner Entscheidung *Gervais/Danone*⁸³⁸ entschied der BGH über die Rechtsfolgen einer „beherrschungsvertraglich“ mit einer AG verbundenen KG.⁸³⁹ Daraus ließe sich *prima facie* der Schluss ziehen, die für die Beantwortung dieser Folgefragen notwendige Zulässigkeit eines solchen Vertrags mit einer Personengesellschaft wäre seitdem höchststrichterlich

⁸³⁶ Vgl. *Schall*, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 80; *Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890 (892 f.).

⁸³⁷ So u.a. *Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890 (893).

⁸³⁸ BGH Urt. v. 5.2.1979 – II ZR 210/76, NJW 1979, 2245.

⁸³⁹ Siehe die Darstellungen von *Raiser*, ZGR 1980, 558 (558 ff.); *Schneider*, ZGR 1980, 511 (513 ff.); *Stimpel*, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (12 ff.).

bestätigt. Dass dem nicht so ist, liegt vornehmlich an der unzutreffenden Verwendung des Begriffs „Beherrschungsvertrag“ durch den BGH. Im Urteilsfall lag nach Ansicht der herrschenden Literaturauffassung ein solcher Beherrschungsvertrag nicht vor, da sich die weitgehende Leitungsmacht der übergeordneten AG nicht gänzlich aus dem vorhandenen Vertragswerk, sondern vielmehr faktisch aus den Gesamtumständen ergab.⁸⁴⁰ *Schießl* verweist zudem auf einen Diskussionsbeitrag eines am Urteil beteiligten Richters, wonach der BGH den Begriff des „Beherrschungsvertrags“ untechnisch verwendet habe.⁸⁴¹

Vermochte der BGH somit keinen entscheidenden Beitrag zur aufgeworfenen Frage zu leisten, finden sich im Rahmen der Rechtsprechung der Oberlandesgerichte einzelne Hinweise zu tatsächlichen Unternehmensverträgen. Eher rudimentär beschäftigte sich im Jahr 1992 das Bayerische Oberste Landesgericht noch im Rahmen betrieblicher Mitbestimmung mit Beherrschungsverträgen zu Personengesellschaften.⁸⁴² Die Zulässigkeit solcher Verträge konnte das Gericht zwar mangels tatsächlich geschlossenen Vertrags im Entscheidungsfall noch dahinstehen lassen.⁸⁴³ Indes äußerte sich das BayObLG in einem *obiter dictum* dahingehend, dass Beherrschungsverträge jedenfalls in den Fällen zulässig sein dürften, in denen an der Personengesellschaft keine natürliche Person beteiligt ist.⁸⁴⁴

Rund zehn Jahre nach dem BayObLG hatte das OLG Düsseldorf die Gelegenheit, sich entscheidend zur Zulässigkeit kombinierter Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge mit einer GmbH & Co. KG zu äußern.⁸⁴⁵ Ausgehend von einer Darstellung der in der Literatur geäußerten Bedenken kam das OLG zu dem Schluss, dass Unternehmensverträge mit Personengesellschaften jedenfalls dann zulässig sind, wenn das

⁸⁴⁰ *Altmeppen*, in: MüKoAktG, § 291 Rz. 20; *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 132; *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 67; *Schießl*, Beherrschte Personengesellschaft, 43 f.; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1295; *Schneider*, ZGR 1980, 511 (515, 520 f.); *Stimpel*, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (13 f.), der aber gleichwohl auf S. 15 von einem Beherrschungsvertrag fernab der aktienrechtlichen Konstruktion auszugehen scheint; *a.A. Schall*, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 87; *Bälz*, AG 1992, 277 (287); *Raiser*, ZGR 1980, 558 (561 f.); *Reuter*, AG 1986, 130 (133 f.); wohl *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (48).

⁸⁴¹ *Schießl*, Beherrschte Personengesellschaft, 43 f. (Fn. 8).

⁸⁴² BayObLG Beschl. v. 10.12.1992 – 3 Z BR 130/92, ZIP 1993, 263.

⁸⁴³ BayObLG Beschl. v. 10.12.1992 – 3 Z BR 130/92, ZIP 1993, 263 (juris-Rz. 15).

⁸⁴⁴ BayObLG Beschl. v. 10.12.1992 – 3 Z BR 130/92, ZIP 1993, 263 (juris-Rz. 13).

⁸⁴⁵ OLG Düsseldorf Beschl. v. 27.2.2004 – 19 W 3/00 AktE, ZIP 2004, 753.

herrschende Unternehmen Gesellschafter ist und keine solche natürliche Person persönlich haftet, die der Unternehmensgruppe nicht zugehörig ist.⁸⁴⁶ Im Grunde sind Gewinnabführungsverträge mit Personengesellschaften demnach zulässig.

In der jüngsten der OLG-Entscheidungen befasste sich das OLG München mit der Handelsregistereintragung von Gewinnabführungsverträgen, die mit einer Personengesellschaft geschlossen wurden.⁸⁴⁷ Die vorgelagerte Frage zur Zulässigkeit war nicht Beschlussgegenstand. Das OLG München verwies jedoch am Ende seiner Entscheidung auf die Leitlinien des OLG Düsseldorf und stellte klar, dass seiner Auffassung nach Gewinnabführungsverträge nur im Einzelfall eines begünstigten Nicht-Gesellschafters (der im Entscheidungsfall nicht vorlag) und nicht pauschal unzulässig sein könnten.⁸⁴⁸

Die dargestellte Rechtsprechung geht also insgesamt von einer grundsätzlichen Zulässigkeit von Unternehmensverträgen (und damit von Gewinnabführungsverträgen) zu einer Personengesellschaft aus. Nur im Einzelfall könnten sie demzufolge nicht zulässig sein. Dies gilt es nachfolgend zu präzisieren.

b) Zunächst: Beherrschungsvertrag

Durch den Beherrschungsvertrag wird die Gesellschaft in ihrer Leitung einem anderen Unternehmen unterstellt und muss sich auch solchen Weisungen beugen, die zwar für sie nachteilig, aber für den Gesamtverbund vorteilhaft sind.⁸⁴⁹ Ob ein solcher Vertrag mit einer Personengesellschaft geschlossen werden kann, wird bislang unterschiedlich beurteilt, wobei die ganz herrschende Meinung dies grundsätzlich für zulässig zu erachten scheint.⁸⁵⁰ Teils wird dies nur solchen Gesellschaften zugestanden,

⁸⁴⁶ OLG Düsseldorf Beschl. v. 27.2.2004 – 19 W 3/00 Akte, ZIP 2004, 753 (juris-Rz. 43).

⁸⁴⁷ OLG München Beschl. v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526, worauf sich im Übrigen BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 56) für die Ablehnung der Organschaft zu optierenden Gesellschaften bezieht.

⁸⁴⁸ OLG München Beschl. v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526 (juris-Rz. 7).

⁸⁴⁹ Veil/Walla, in: BeckOGK AktG, § 291 Rz. 77 (Stand: 10/2024).

⁸⁵⁰ Deilmann, in: Hölters/Weber, § 291 AktG Rz. 7; Emmerich, in: Emmerich/Habersack, Vor § 291 AktG Rz. 11; Langenbucher, in: Schmidt/Lutter, § 291 AktG Rz. 26; Lieder, in: Oetker, § 105 HGB Rz. 196; Mülbert, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 150, 175; Nagel, in: Ebenroth/Buojong, Anhang § 105 HGB Rz. 45; Roth, in: Hopt, § 105 HGB Rz. 162; Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 12 ff., 67; Schall, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 83; Servatius, in: Grigoleit, § 291 AktG Rz. 17; Bälz, AG 1992, 277 (287 f.); Baumgartl, Konzernbeherrschte Personengesellschaft, S. 43 ff.; Binnewies, Konzerneingangskontrolle, S. 104 ff.; Emmerich, AG 1991, 303 (310); Emmerich/Habersack, KonzernR, § 34 Rz. 19 f.; Kleindiek,

an denen keine natürliche Person beteiligt ist.⁸⁵¹ Diesen Auffassungen scheinen sich je das BayObLG und das OLG Düsseldorf in ihren o.g. Entscheidungen angeschlossen zu haben.

Die Bedenken lassen sich angelehnt an das OLG Düsseldorf⁸⁵² und *Ulmer*⁸⁵³ in vier Problemkreise kategorisieren: aa) Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks, bb) Prinzip der Verbandssovveränität, cc) Prinzip der Selbstorganschaft sowie dd) der Unvereinbarkeit von Fremdbestimmung und Haftung. Es handelt sich dabei um die gleichen Problematiken, die andernorts bereits im Rahmen der allgemeinen Konzerneingangskontrolle diskutiert werden, so dass entsprechende Ergebnisse gleichermaßen für den Beherrschungsvertrag fruchtbar gemacht werden können.⁸⁵⁴ Sie werden nachfolgend näher beleuchtet, wobei im Einzelnen auch auf die umfangreichen Untersuchungen von unter anderem *Kleindiek*⁸⁵⁵, *Schießl*⁸⁵⁶ und *Schmitt*⁸⁵⁷ zurückgegriffen werden kann.

aa) Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks

Den Personenhandelsgesellschaften ist nach § 105 Abs. 1 HGB (bzw. i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB) gemein, dass sie als gemeinsamen, überindividuellen Zweck den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma verfolgen müssen.⁸⁵⁸ Mit Abschluss eines Beherrschungsvertrags wird dieser Zweck der beherrschten Gesellschaft am Interesse des herrschenden Unternehmens bzw. konkreter dem

Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 86 ff., 127; *Müller*, BB 2002, 157 (160); *Raiser*, ZGR 1980, 558 (563); *Schießl*, Beherrschte Personengesellschaft, S. 53; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1297; *Schmitt*, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 69; *Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890 (892 f.); *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4081 ff. (Stand: 03/2019); *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (47 ff.); **a.A. Burbach**, Recht der konzernabhängigen Personenhandelsgesellschaft, S. 314 ff.; *Haar*, Personengesellschaft im Konzern, S. 284 ff.; *Löffler*, Abhängige Personengesellschaft, S. 36; *Reuter*, ZHR 1982, 1 (15 f.); *Schneider*, ZGR 1980, 511 (517 ff.); *Schneider*, ZGR 1975, 253 (266 ff.).

⁸⁵¹ So u.a. *Flume*, Personengesellschaft, S. 255; *Peres*, in: *Heidel*, § 291 AktG Rz. 30.

⁸⁵² OLG Düsseldorf Beschl. v. 27.2.2004 – 19 W 3/00 AktE, ZIP 2004, 753 (juris-Rz. 39).

⁸⁵³ *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (47).

⁸⁵⁴ *Schall*, in: *Heidel/Schall*, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 82; so gehen bspw. auch *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 13; *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (47 ff.) vor.

⁸⁵⁵ *Kleindiek*, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 86 ff.

⁸⁵⁶ *Schießl*, Beherrschte Personengesellschaft, S. 43 ff.

⁸⁵⁷ *Schmitt*, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 55 ff.

⁸⁵⁸ *Roth*, in: *Hopt*, § 105 HGB Rz. 1.

Konzerninteresse ausgerichtet.⁸⁵⁹ Gelegentlich findet sich in der Literatur der Hinweis, dass bei Personengesellschaften ein solcher dienender Verbandszweck zusätzlich im Rahmen des Gesellschaftsvertrags zu vereinbaren ist, da andernfalls Beherrschung und gesetzestypischer Zweck, der sich am Gesellschaftsinteresse orientiert, kollidieren.⁸⁶⁰ Demzufolge würde nicht der Beherrschungsvertrag „satzungsüberlagernd“ selbst den Zweck ändern, sondern der separate Zweckänderungsbeschluss durch die Gesellschafter. Gleich bleibt dabei, dass sich der Gesellschaftszweck in seiner Ausrichtung künftig auf das Konzerninteresse ausweitet.

Vornehmlich soll deshalb im Abschluss des Beherrschungsvertrags die Aufgabe des gemeinsamen Zwecks der Personengesellschaft zu erblicken sein.⁸⁶¹ Durch die damit erfolgende Ausrichtung der Gesellschaftstätigkeit am Fremdinteresse – bzw. konkreter dem partikularen Interesse des beherrschenden Gesellschafter-Unternehmens – höre die Personengesellschaft auf, als Gemeinschaft mit *überindividuellem* Zweck zu existieren.⁸⁶² Eine solche Fremdausrichtung sei im Gegensatz zu den juristischen Personen mit dem Wesen der Personengesellschaft unvereinbar,⁸⁶³ wobei *Schießl* richtigerweise anmerkt, dass das – kaum einer Konturierung zugängliche – Wesen der Personengesellschaft als solches nicht als Argument gegen eine bestimmte Gestaltung dienen kann.⁸⁶⁴

Indes sollte nicht außer Acht gelassen werden, dass der Beherrschungsvertrag *nur* die Ausrichtung der Gesellschaftstätigkeit am Konzerninteresse nach sich zieht. Genau genommen bleibt es auch bei Abschluss einer Beherrschungsvereinbarung bei dem Befund, dass die Gesellschafter der Personengesellschaft einen überindividuellen

⁸⁵⁹ BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (juris-Rz. 20) = NJW 1989, 295; *Kleindiek*, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 36; *Schießl*, Beherrschte Personengesellschaft, S. 45.

⁸⁶⁰ *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 135, 155; *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, Hdb Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4085 (Stand: 03/2019); dazu noch unter S. 155 ff.

⁸⁶¹ *Reuter*, ZHR 1982, 1 (15); *Schneider*, ZGR 1975, 253 (271 f.).

⁸⁶² *Löffler*, Abhängige Personengesellschaft, S. 34 ff.; *Reuter*, ZHR 1982, 1 (15); *Schneider*, ZGR 1975, 253 (271 f.); mit Fokus auf die Treupflicht *Burbach*, Recht der konzernabhängigen Personenhandelsgesellschaft, S. 314 ff.

⁸⁶³ *Reuter*, ZHR 1982, 1 (15)

⁸⁶⁴ *Schießl*, Beherrschte Personengesellschaft, S. 44 m.w.Nachw. dazu.

Zweck verfolgen.⁸⁶⁵ Nach wie vor betreiben sie gemeinsam und überindividuell ein Handelsgewerbe unter gemeinschaftlicher Firma. Einzig der Maßstab vergrößert sich vom Interesse der einzelnen Gesellschaft hin zum Interesse des gesamten Konzerns.⁸⁶⁶ Und dies schließt mitnichten aus, dass dabei trotz vorerst nachteiliger Weisungen das Interesse der einzelnen beherrschten Gesellschaft weiterhin Berücksichtigung findet.⁸⁶⁷ Letztlich hängt ihr Schicksal maßgeblich vom Zustand des Konzerns – und somit vom Konzerninteresse – ab.

Die mit einem Beherrschungsvertrag einhergehende Ausrichtung am Konzerninteresse kollidiert als solche daher nicht mit dem Erfordernis der gemeinschaftlichen Zweckverfolgung in der beherrschten Personengesellschaft. Alle Gesellschafter betreiben weiterhin ein gemeinsames Handelsgewerbe.

bb) Prinzip der Verbandssovveränität

Als weiteres Argument gegen die vertragliche Beherrschung einer Personengesellschaft wird ins Feld geführt, dass sie gegen das Prinzip der Verbandssovveränität verstöße.⁸⁶⁸ Diesem Prinzip zufolge soll die Entscheidungsmacht über die wesentlichen Entscheidungen für die Gesellschaft und insbesondere das Schicksal des Gesellschaftsvertrags ausschließlich in den Händen der Gesellschafter liegen, nicht jedoch bei nicht der Gesellschaft zugehörigen Dritten.⁸⁶⁹

Dieser Einwand kann im Fall eines Beherrschungsvertrags durch die implementierte Leitungsmacht indes nur verfangen, wenn die beherrschende Partei nicht zugleich Gesellschafter der beherrschten Personengesellschaft ist.⁸⁷⁰ Im Organschaftskontext sind wie oben ausgeführt nur Unternehmensverträge mit Gesellschaftern (bzw. zumindest mittelbar beteiligten Unternehmen) zu betrachten. Durch sie würde somit

⁸⁶⁵ Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 12; Schießl, Beherrschte Personengesellschaft, S. 45 f.; Schmitt, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 59 ff.; Stimpel, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (16); Ulmer, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (48).

⁸⁶⁶ Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 12; Stimpel, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (16); Ulmer, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (48).

⁸⁶⁷ Vgl. Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 12, demzufolge die Ausrichtung auf das Konzerninteresse den gemeinsamen Zweck "weder notwendig noch regelmäßig beseitigt"; so wohl auch Schießl, Beherrschte Personengesellschaft, S. 45 Fn. 15.

⁸⁶⁸ Schneider, ZGR 1980, 511 (518); Schneider, ZGR 1975, 253 (270).

⁸⁶⁹ Siehe nur Klimke, in: BeckOK HGB, § 108 Rz. 17 (Stand: 10/2024).

⁸⁷⁰ Siehe nur Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 12; auch dann scheint Schall, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 85 darin mit Verweis auf die zulässigen Treuhandmodelle kein grundsätzliches Problem zu erkennen.

kein externer Dritter, sondern ein Gesellschafter (bzw. ein mittelbar beteiligtes Unternehmen mittels einer zwischengeschalteten Gesellschaft) weitergehenden Einfluss auf das Schicksal der Gesellschaft erlangen. Ein Konflikt mit dem Prinzip der Verbandssouveränität besteht daher nicht.⁸⁷¹

cc) Prinzip der Selbstorganschaft

Der Beherrschungsvertrag ermöglicht dem herrschenden Unternehmen weitgehende Einflussnahme auf die Geschicke der beherrschten Personengesellschaft. Für Personengesellschaften gilt nach wie vor – wenn auch perspektivisch in Frage gestellt⁸⁷² – das Prinzip der Selbstorganschaft: Die Organstellung in einer Personengesellschaft darf nicht durch Dritte, sondern einzig durch Gesellschafter ausgeübt werden.⁸⁷³

Auch dieses Prinzip soll durch einen Beherrschungsvertrag berührt werden.⁸⁷⁴ Zum einen ist zu bemerken, dass die Selbstorganschaft in der Praxis schon jetzt keineswegs konsequent eingehalten wird.⁸⁷⁵ Dies kann anhand der GmbH & Co. KG belegt werden, bei der der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und somit eine aus Sicht der Personengesellschaft potenziell dritte Person eine Organstellung bei dieser einnimmt.⁸⁷⁶ Zum anderen lässt sich hier – wie schon beim Prinzip der Verbandssouveränität – einwenden, dass im Rahmen dieser Untersuchung einzig Unternehmensverträge mit Gesellschaftern (bzw. mittelbar beteiligten Unternehmen) von Belang sind und somit eine Organstellung eines unbeteiligten Dritten ohnehin zu keiner Zeit in Betracht kommt.

⁸⁷¹ Schöfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 12; i.E. auch Schießl, Beherrschte Personengesellschaft, S. 48 f.; Schmitt, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 65; Ullmer, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (48).

⁸⁷² Bspw. durch Osterloh-Konrad, ZGR 2019, 271 (298).

⁸⁷³ Siehe nur Born, in: Ebenroth/Buojong, § 108 HGB Rz. 28.

⁸⁷⁴ Haar, Personengesellschaft im Konzern, S. 282 ff. für den herrschenden Kommanditisten; Reuter, ZHR 1982, 1 (16), bzgl. Verträge mit einem Nichtgesellschafter.

⁸⁷⁵ Ausführlich Osterloh-Konrad, ZGR 2019, 271 (276 ff.).

⁸⁷⁶ Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2114); Schießl, Beherrschte Personengesellschaft, S. 47; so auch schon Schneider, ZGR 1975, 253 (268).

Das Prinzip der Selbstorganschaft vermag einem Beherrschungsvertrag mit Personengesellschaften folglich nicht entgegenzustehen.⁸⁷⁷ Es kommt zu keiner Organstellung Dritter.

dd) Fremdbestimmung trotz Haftung

Zuletzt wird eine mittels Beherrschungsvertrag begründete Fremdbestimmung durch das herrschende Gesellschafter-Unternehmen bei gleichzeitiger Haftung anderer, nicht zum Konzernverbund gehörender Gesellschafter als sittenwidrig i.S.v. § 138 BGB angesehen. Grund soll sein, dass diese konzernfremden Gesellschafter für aus ihrer Perspektive fremde Entscheidungen im Konzerninteresse persönlich einzustehen hätten.⁸⁷⁸ Dieser Aspekt wird auch unter dem Begriff der „wirtschaftlichen Selbstentmündigung“ der betroffenen Gesellschafter geführt.⁸⁷⁹

(1) Gesellschaft ohne konzernfremden (unbeschränkt haftenden) Gesellschafter

Diesem Einwand ist inhärent, dass er schon dann nicht überzeugen kann, wenn ein konzernfremder unbeschränkt haftender Gesellschafter nicht vorhanden ist.⁸⁸⁰ Erst recht kommt er nicht Betracht, wenn das herrschende Unternehmen sogar in Gänze an der Personengesellschaft beteiligt ist.

Für erstere Fallgruppe lässt sich die Kommanditgesellschaft anführen. Ihre Kommanditisten haften nach § 161 Abs. 1 HGB bei geleisteter Einlage⁸⁸¹ lediglich mit der eingetragenen Haftsumme, nicht aber persönlich. Sie sind gemäß § 164 Hs. 1 HGB von der Geschäftsführungsbeauftragung ausgeschlossen und haben daher nur geringen Einfluss auf die Leitung der Gesellschaft. Sind die Minderheitsgesellschafter einer beherrschten Gesellschaft nun ausschließlich Kommanditisten, haftet also keine

⁸⁷⁷ Statt vieler OLG Düsseldorf Beschl. v. 27.2.2004 – 19 W 3/00 AktE, ZIP 2004, 753 (juris-Rz. 42) in einem vergleichbaren Fall; *Müller*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 175; *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 12; *Schießl*, Beherrschte Personengesellschaft, S. 47 f.; *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (48); sogar *Schneider*, ZGR 1975, 253 (269), der den Beherrschungsvertrag i.E. ablehnt.

⁸⁷⁸ *Haar*, Personengesellschaft im Konzern, S. 279 ff.; *Schneider*, ZGR 1980, 511 (519); *Schneider*, ZGR 1975, 253 (270).

⁸⁷⁹ Siehe nur *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (49).

⁸⁸⁰ OLG Düsseldorf Beschl. v. 27.2.2004 – 19 W 3/00 AktE, ZIP 2004, 753 (juris-Rz. 41); *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 14; *Schmitt*, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 67; *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (49).

⁸⁸¹ Andernfalls ist Gesellschaftsgläubigern bis zur Höhe der eingetragenen Haftsumme unmittelbar zu haften, § 171 Abs. 1 HGB (ggf. i.V.m. § 172 Abs. 4 HGB).

konzernfremde Einheit persönlich, ist deren Lage im Fall eines Beherrschungsvertrags jedenfalls strukturell vergleichbar mit der eines regulären Kommanditisten, der typischerweise ebenso wenig Einfluss auf die Geschicke der Kommanditgesellschaft nehmen kann.⁸⁸² Dies entspricht der Auffassung des OLG Düsseldorf, das die Gefahr einer wirtschaftlichen Selbstentmündigung nur im Fall konzernfremder persönlich haftender Gesellschafter erkennt.⁸⁸³

Eine Vollbeteiligung der Obergesellschaft ist bspw. denkbar bei einer GmbH & Co. KG, bei der das übergeordnete Unternehmen als einziger Kommanditist fungiert und zugleich voll an der Komplementär-GmbH beteiligt ist. Eine solche Kombination einer Vollbeteiligung aus unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung ist auch für die OHG möglich. Dann ist eine Fremdbeherrschung, die ggf. zu wirtschaftlicher Selbstentmündigung Konzernfremder führen könnte, von vorneherein ausgeschlossen. In der Praxis soll es dem Vernehmen nach nur selten vorkommen, dass an beherrschten Personengesellschaften überhaupt – also weder unbeschränkt noch beschränkt hafend – konzernfremde Gesellschafter beteiligt sind.⁸⁸⁴ Vielmehr wird darauf geachtet, unmittelbar wie mittelbar in Gänze an der Personengesellschaft beteiligt zu sein. Eine wirtschaftliche Selbstentmündigung konzernfremder Gesellschafter dürfte damit in der Praxis kaum zur Debatte stehen.

(2) Gesellschaft mit konzernfremdem und persönlich haftendem Gesellschafter

Gleichwohl kann es vereinzelt auftreten, dass der Fall anders liegt und ein im Verhältnis zum Konzern konzernfremder Gesellschafter persönlich haftet. Eine durch die Fremdbestimmung induzierte wirtschaftliche Selbstentmündigung einzelner Gesellschafter entbehrt dann nicht jeglicher Grundlage.

Von einer rechtlich bedenklichen Fremdbeherrschung ist nach einer Literaturauffassung nicht auszugehen, wenn es sich bei diesen Gesellschaftern ausschließlich um

⁸⁸² Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 14; Stimpel, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (16); a.A. Schneider, ZGR 1980, 511 (519 f.).

⁸⁸³ OLG Düsseldorf Beschl. v. 27.2.2004 – 19 W 3/00 Akte, ZIP 2004, 753 (juris-Rz. 41).

⁸⁸⁴ Dies lässt auch der Befund von Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 5 verheißen; siehe zudem vgl. zur Lage bei den zivilrechtlichen Kapitalgesellschaften Link, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.31.

juristische Personen handelt.⁸⁸⁵ Dem ist zuzustimmen, denn der Gesetzgeber erachtet mit den §§ 291 ff. AktG eine Fremdbeherrschung dieser Rechtssubjekte ohnehin für zulässig. Es muss im Ergebnis erst recht zulässig sein, dass die juristische Person nicht in Gänze fremdbeherrscht wird, sondern lediglich in Gestalt ihrer Gesellschafterstellung in einer fremdbeherrschten Personengesellschaft. Die Fremdbeherrschung stellt sich bei näherer Betrachtung aber auch abseits dieser Fallgruppe als nicht so problematisch dar, dass sie einen Beherrschungsvertrag schlechthin verhindern könnte:

(a) *Beschlussfassung und Verlustübernahme*

Zunächst muss dafür auf die Thematik der Beschlussfassung und der Verlustübernahme bei Unternehmensverträgen vorgegriffen werden. Beide mildern den Vorwurf einer wirtschaftlichen Selbstentmündigung ab.

Ganz gleich ob Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrag wird durch Unternehmensverträge die Zweckausrichtung der Gesellschaft modifiziert und in ihre Kompetenz- und/oder Gewinnverteilungsordnung eingegriffen. Sie betreffen damit den Kernbereich der Gesellschafterstellung und erfordern so nach der zutreffenden herrschenden Auffassung als Grundlagengeschäft eine einstimmige Beschlussfassung in der Personengesellschaft oder zum mindesten eine antizipierte allseitige Zustimmung über die Aufnahme einer hinreichend qualifizierten Mehrheitsklausel in den Gesellschaftsvertrag.⁸⁸⁶ Konzernfremden Minderheitsgeschaftern kommt dadurch ein Vetorecht gegen den Abschluss von Unternehmensverträgen zu.

Es ist vor dem Hintergrund der Privatautonomie davon auszugehen, dass ihnen dieses Vetorecht eine ausreichende Grundlage verschafft, die Zustimmung zum Beherrschungsvertrag von entsprechenden Sicherungen abhängig zu machen.⁸⁸⁷ So werden zur Entkräftigung einer etwaigen wirtschaftlichen Selbstentmündigung

⁸⁸⁵ So auch OLG Düsseldorf Beschl. v. 27.2.2004 – 19 W 3/00 AktE, ZIP 2004, 753 (juris-Rz. 41); Flume, Personengesellschaft, S. 255; Schöning/Steininger, NZG 2019, 890 (893); vgl. auch mit Kritik an diesem Differenzierungskriterium Emmerich/Habersack, KonzernR, § 34 Rz. 20 f.

⁸⁸⁶ Dazu näher S. 161 ff.

⁸⁸⁷ Vgl. Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 59, 77; Emmerich/Habersack, KonzernR, § 34 Rz. 21; zur Konzernierung allgemein: Tröger, in: Westermann/Wertenbruch, Hdb Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4036 (Stand: 03/2019); Ulmer, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (51).

Haftungsfreistellungen vorgeschlagen bzw. für notwendig erachtet.⁸⁸⁸ Kritikern ist allerdings zuzustehen, dass solche nur im Innenverhältnis wirken und das Insolvenz- bzw. Prozessrisiko beim konzernfremden Gesellschafter verbleibt.⁸⁸⁹ Ebenfalls denkbar könnte es sein, an solche Gesellschafter Haftungsvergütungen zu zahlen, wie sie auch für die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG üblich sind.⁸⁹⁰ Entscheiden sie sich trotzdem durch vorbehaltlose Zustimmung gegen derartige Sicherungen, muss die Rechtsordnung dies ebenso akzeptieren, so dass ein Beherrschungsvertrag auch in solchen Fällen zulässig ist.⁸⁹¹

Abgesehen von kautelarjuristischen Gestaltungsmöglichkeiten konzernfremder Gesellschafter ist außerdem zu berücksichtigen, dass die herrschende Gesellschaft während der Laufzeit des Beherrschungsvertrags nach ganz herrschender Auffassung eine Verlustübernahmepflicht trifft.⁸⁹² Wirtschaftlicher Träger erzielter Verluste ist daher im Ergebnis das herrschende Gesellschafter-Unternehmen selbst und nicht ein konzernfremder Gesellschafter, da letzterem im Fall der Befriedigung eines Gläubigers ein Aufwendungseratzanspruch gegen die Gesellschaft aus § 716 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3 HGB (ggf. i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB) zusteht.⁸⁹³ Persönlich haftende konzernfremde Gesellschafter werden auf diese Weise geschützt.⁸⁹⁴

Der pauschale Vorwurf wirtschaftlicher Selbstentmündigung relativiert sich in der Zusammenschau aus dem Vetorecht eines jeden Gesellschafters und der

⁸⁸⁸ Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 14, 64; Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2115); Raiser, ZGR 1980, 558 (563); Schießl, Beherrschte Personengesellschaft, S. 51, der in den Haftungsfreistellungen das "personengesellschaftliche Pendant" zur Verlustübernahmepflicht nach § 302 AktG sieht; Schmitt, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 67; Schöning/Steininger, NZG 2019, 890 (893).

⁸⁸⁹ Haar, Personengesellschaft im Konzern, S. 280 f.; Schneider, ZGR 1975, 253 (270); a.A. Schießl, Beherrschte Personengesellschaft, S. 51, der darin überzeugenderweise ein akzeptables Restrisiko sieht.

⁸⁹⁰ Daran scheint Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2116) zu denken, wenn „Haftungsausgleichszahlungen an persönlich haftende Minderheitsgesellschafter“ erwähnt werden.

⁸⁹¹ So auch Mülbert, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 172, der in einer gegenteiligen Auffassung zutreffend "paternalistischen Schutz" erblickt.

⁸⁹² Siehe S. 170.

⁸⁹³ Zur Rechtslage vor dem MoPeG noch Wertenbruch, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 980 (Stand: 07/2020).

⁸⁹⁴ Mülbert, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 175; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1298; selbst Löffler, Abhängige Personengesellschaft, S. 32 hält die Gefahr der Sittenwidrigkeit dadurch zumindest für gemindert.

Verlustübernahme durch das herrschende Gesellschafter-Unternehmen. Sie bieten ein ausreichendes Schutzniveau.

(b) KGaA

Hervorzuheben ist ferner, dass es einer KGaA nach § 291 Abs. 1 S. 1 AktG ohne gesetzliche Einschränkungen möglich ist, einen Beherrschungsvertrag abzuschließen. Der Gesetzgeber scheint daher – auch wenn nunmehr nicht zwangsläufig eine natürliche Person Komplementär sein muss⁸⁹⁵ – in einer vertraglichen Beherrschung eines konzernfremden und sogar unbeschränkt haftenden Gesellschafters kein grundlegendes Problem zu erblicken. In der dortigen Praxis wird das Zustimmungserfordernis der persönlich haftenden Gesellschafter als ausreichender Schutz beim Abschluss von Unternehmensverträgen angesehen.⁸⁹⁶ Es liegt für den Aspekt der Fremdbestimmung bei persönlicher Haftung nahe, von der grundsätzlichen Zulässigkeit eines Beherrschungsvertrags mit einer KGaA nach § 291 Abs. 1 S. 1 AktG auf die Zulässigkeit derartiger Verträge mit Personengesellschaften zu schließen.⁸⁹⁷

(c) Grenzen der Leitungsmacht beim Beherrschungsvertrag

Schießl verweist zudem im Ausgangspunkt seiner Analyse richtigerweise darauf, dass dem Beherrschungsvertrag bereits Grenzen der Leitungsmacht immanent sind: Für die beherrschte Gesellschaft nachteilige Weisungen sind nur zulässig, wenn sie einen dazu im Verhältnis stehenden Vorteil für den Konzern mit sich bringen. Zudem endet die Leitungsmacht des herrschenden Unternehmens dort, wo die Existenz der beherrschten Gesellschaft gefährdet würde.⁸⁹⁸

(d) Zwischenergebnis

Der Einwand wirtschaftlicher Selbstentmündigung ist daher zum einen kaum praxisrelevant. Zum anderen kann er in den seltenen Fällen mit konzernfremden

⁸⁹⁵ BGH Beschl. v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392 (juris-Rz. 7 ff.) = NJW 1997, 1923; siehe bzgl. Beherrschungsverträge mit Personengesellschaften zur vorherigen gegenläufigen h.M. Schießl, Beherrschte Personengesellschaft, S. 52 m.w.Nachw.

⁸⁹⁶ Born, Abhängige KGaA, S. 153, 232.

⁸⁹⁷ Emmerich, in: Emmerich/Habersack, Vor § 291 AktG Rz. 11; Baumgartl, Konzernbeherrschte Personengesellschaft, S. 50; deutlich Emmerich, AG 1991, 303 (310); Schießl, Beherrschte Personengesellschaft, S. 52; a.A. Haar, Personengesellschaft im Konzern, S. 281.

⁸⁹⁸ Schießl, Beherrschte Personengesellschaft, S. 50.

Gesellschaftern ein grundlegendes Hindernis für einen Beherrschungsvertrag mit Personengesellschaften darstellen.

ee) Zwischenergebnis zur Fremdbestimmung trotz Haftung

Aus der Betrachtung der einzelnen Problemkreise lässt sich feststellen, dass Beherrschungsverträge mit Personengesellschaften grundsätzlich zulässig sind. Ein grundlegendes Hindernis stellt sich im Personengesellschaftsrecht somit nicht. Vielmehr sind solche Einzelfälle auszuscheiden, in denen konzernfremder Gesellschafter trotz ihrer Schlüsselstellung aufgrund des Vetorechts in sittenwidriger Weise übervorteilt werden.⁸⁹⁹

c) Gewinnabführungsvertrag

Ein Gewinnabführungsvertrag würde dazu führen, dass die untergeordnete Personengesellschaft ihren gesamten handelsrechtlichen Gewinn an das übergeordnete Unternehmen abführen muss. Weisungsmöglichkeiten, die ebenso in Aspekte der Gewinnverteilung reichen könnten, werden dem übergeordneten Unternehmen durch diesen Vertrag jedoch nicht eingeräumt – sie bestanden höchstens bereits vorher durch eine entsprechende Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags der Personengesellschaften. Insofern könnte der Gewinnabführungsvertrag als eine Art Minus zum Beherrschungsvertrag erscheinen. So wäre wie bereits angedeutet aus der Zulässigkeit des Beherrschungsvertrags a maiore ad minus auch ohne weitere Betrachtung die des Gewinnabführungsvertrags zu folgern.⁹⁰⁰

Gleichermaßen könnte der Gewinnabführungsvertrag aber schlicht ein Aliud darstellen: Der Beherrschungsvertrag regelt primär Beherrschungsmöglichkeiten durch Weisungen – wobei zu vernachlässigen wäre, dass er sekundär auch Einfluss auf die Gewinnverteilung eröffnet – und der Gewinnabführungsvertrag zielt primär auf eine Gewinnverlagerung. Dann wäre eine genaue Betrachtung des Letzteren vorzunehmen. Unabhängig davon, welches Verhältnis der Unternehmensverträge untereinander trifft, ist es aufgrund der bislang wenig ergiebigen Literatur unerlässlich, den Gewinnabführungsvertrag eigens auf seine Zulässigkeit zu untersuchen.

⁸⁹⁹ Emmerich, AG 1991, 303 (310); Raiser, ZGR 1980, 558 (563); Schießl, Beherrschte Personengesellschaft, S. 51, 53; Schmitt, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 62.

⁹⁰⁰ Zu diesem Gedanken siehe S. 132 f.

aa) Bestandsaufnahme der bekannten Problemkreise

Der Beherrschungsvertrag wurde im Hinblick auf die Problemkreise „gemeinsamer Zweck“, „Prinzip der Verbandssouveränität“, „Prinzip der Selbstorganschaft“ und der „Fremdbestimmung bei persönlicher Haftung“ analysiert. Dies ist auf den Gewinnabführungsvertrag zu übertragen:

Weil der Gewinnabführungsvertrag ausschließlich die Gewinnabführung regelt, nicht aber Weisungs- bzw. Einflussrechte des übergeordneten Gesellschafter-Unternehmens statuiert,⁹⁰¹ entfallen die Bedenken hinsichtlich Verbandssouveränität, Selbstorganschaft und Fremdbestimmung bei persönlicher Haftung zwangsläufig schon von vorneherein. Die Veränderung der Zweckausrichtung auf das Konzerninteresse verbleibt jedoch genauso bei der Gewinnabführung und ist daher weiterhin relevant. Hinzu kommt, dass die mit dem Gewinnabführungsvertrag definitiv⁹⁰² einhergehende veränderte Gewinnverteilung zugunsten eines Gesellschafters im Rahmen des gemeinsamen Zwecks zu erörtern ist.

bb) Gemeinsame Zweckverfolgung, insbes. allseitige Gewinnbeteiligung

(1) Gemeinsamer Zweck allgemein

Mit dem Gewinnabführungsvertrag geht wie schon mit dem Beherrschungsvertrag eine Verlagerung der Zweckausrichtung der Personengesellschaft einher.⁹⁰³ Der Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma orientiert sich in der Folge nicht mehr nur am Gesellschaftsinteresse, sondern übergeordnet am Konzerninteresse, wobei das Gesellschaftsinteresse dabei durchaus mittelbare Berücksichtigung findet. Wie dargelegt lässt sich aus diesem Aspekt kein Argument gegen die unternehmensvertragliche Bindung einer Personengesellschaft bilden.⁹⁰⁴ Der Zweck, im Rahmen der Personengesellschaft Gewinne zu erzielen, kann daher von der einzelnen Gesellschaft auf den Konzern übertragen werden.⁹⁰⁵ Insofern verliert die

⁹⁰¹ Was nicht ausschließt, dass diese nicht schon parallel oder vorher gesellschaftsvertraglich vereinbart wurden.

⁹⁰² Beim Beherrschungsvertrag stellt sie zwar eine potenzielle Folge dar, ist aber nicht Mittelpunkt des Vertrags.

⁹⁰³ BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (Juris-Rz. 20) = NJW 1989, 295.

⁹⁰⁴ Dazu schon zum Beherrschungsvertrag auf S. 138 f.; dazu insbesondere noch Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 12, der explizit die Gewinnabführung erwähnt.

⁹⁰⁵ Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 12; Tröger, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4093 (Stand: 03/2019); kritisch wohl Haar, Personengesellschaft im Konzern, S. 273 f.

Personengesellschaft als solche auch nicht ihre für den Betrieb eines Handelsgewerbes relevante Gewinnerzielungsabsicht.⁹⁰⁶

(2) Allseitige Gewinnbeteiligung

Die Verlagerung des gesamten Gewinns der Personengesellschaft auf das übergeordnete Unternehmen stellt den zentralen materiellen Bestandteil des Gewinnabführungsvertrags dar. Andere Gesellschafter werden durch ihn von ihrer Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft ausgeschlossen und die Verzinsung ihres Kapitaleinsatzes bleibt aus. Dadurch stellt sich die Frage, inwiefern diese Gewinnverteilung zugunsten nur eines Gesellschafters noch den Anforderungen einer gemeinsamen Zweckverfolgung genügt. Anders gewendet ist fraglich, ob der gemeinsame Zweck eine allseitige Gewinnbeteiligung erfordert.

In der herrschenden Literatur wird diesbezüglich zu Recht vertreten, dass eine allseitige Gewinnbeteiligung kein notwendiger Bestandteil der gemeinsamen Zweckverfolgung ist.⁹⁰⁷ Dabei wird unter anderem auf eine BGH-Entscheidung⁹⁰⁸ aus dem Jahr 1987 verwiesen. So lässt sich die Gesellschafterstellung demzufolge bspw. auf die Ausübung von Geschäftsführungstätigkeiten begrenzen, ohne dass dieser Gesellschafter ebenso am Ergebnis (und am Kapital) der Gesellschaft beteiligt sein muss.⁹⁰⁹ Schon *prima facie* lässt sich daran erkennen, dass einer Gewinnverteilung gemäß § 120 Abs. 1 S. 2 HGB i.V.m. § 709 Abs. 3 BGB zugunsten nur eines Gesellschafters Unternehmens keine grundlegenden Bedenken hinsichtlich des gemeinsamen Zwecks entgegenstehen.

Bei weiterer Betrachtung lässt sich dieser Befund zunächst an der GmbH & Co. KG verdeutlichen. In diesen Gesellschaften nimmt die Komplementär-GmbH nur selten

⁹⁰⁶ Eingehend *Baumgartl*, Konzernbeherrschte Personengesellschaft, S. 21 ff.; *Burbach*, Recht der konzernabhängigen Personenhandelsgesellschaft, S. 239 ff.; **a.A. Schall**, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernRz. 80.

⁹⁰⁷ *Fleischer*, in: MüKoHGB, § 105 Rz. 40 m.w.Nachw.; *Baumgartl*, Konzernbeherrschte Personengesellschaft, S. 19 ff.; *Burbach*, Recht der konzernabhängigen Personenhandelsgesellschaft, S. 232 ff.; *Kleindiek*, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 89 f.; *Schießl*, Beherrschte Personengesellschaft, S. 53 f., 45; *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 110a (Stand: 09/2022) und Rz. 4093 (Stand: 03/2019); so auch *Schneider*, ZGR 1980, 511 (519); **a.A.** wohl aber *Bollerstedt*, JuS 1963, 253 (255 f.); *Haar*, Personengesellschaft im Konzern, S. 273 f.; *Löffler*, Abhängige Personengesellschaft, S. 51.

⁹⁰⁸ BGH Urt. v. 6.4.1987 – II ZR 101/86, NJW 1987, 3124.

⁹⁰⁹ BGH Urt. v. 6.4.1987 – II ZR 101/86, NJW 1987, 3124 (juris-Rz. 11).

an Gewinn und Verlust teil – ist dann allerdings ebenso wenig am Kapital beteiligt.⁹¹⁰ Dabei handelt es sich um ein praxisnahes Beispiel für den zulässigen Ausschluss eines Gesellschafters vom Gesellschaftsgewinn.⁹¹¹ Wird dies weitergedacht und ist neben der Komplementär-GmbH lediglich ein Kommanditist beteiligt, vereinnahmt dieser bei einer solchen Gewinnverteilungsabrede in zulässiger Weise das Gesellschaftsergebnis in Gänze. Schließt die GmbH & Co. KG mit diesem einzigen Kommanditisten als übergeordnete Konzerneinheit nun einen Gewinnabführungsvertrag, führt dieser zu einer deckungsgleichen Gewinnverteilung, sodass die Zulässigkeit eines solchen Vertrags hier offensichtlich ist.

Fernab der Fälle einer GmbH & Co. KG mit nur einem vollständig am Ergebnis beteiligten Kommanditisten wird ein Gewinnausschluss weiterer Gesellschafter durch Gewinnabführungsvertrag in der Literatur unter anderem mit Verweis auf die unzulässige Figur der *societas leonina* abgelehnt.⁹¹² Darunter wird eine Gesellschaft verstanden, bei der eine starke Dysbalance zwischen den Gesellschaftern besteht, die sich die Erträge zunutze machen, und den Gesellschaftern, die die korrespondierenden Risiken tragen müssen.⁹¹³ *Schücking* weist zwar zutreffend daraufhin, dass dies weniger eine Frage des gemeinsamen Zwecks, als vielmehr eine solche der Sittenwidrigkeit derartiger vertraglicher Konstellationen ist⁹¹⁴ – dies verhindert eine Betrachtung an dieser Stelle jedoch nicht.

Nach § 138 BGB ist eine Ausgestaltung der Gesellschaft sittenwidrig, wenn die Interessen der Minderheit in anstößiger Weise benachteiligt werden.⁹¹⁵ Das ist nach *Ulmer* zumindest dann nicht der Fall, wenn der Ausschluss der Gewinnbeteiligung aus einem sachlichen Grund erfolgt.⁹¹⁶ Ein solcher sachlicher Grund kann beim Gewinnabführungsvertrag zum Zweck einer ertragsteuerlichen Organschaft in der Verringerung der steuerlichen Gesamtbelaustung im Konzern zu sehen sein, dessen Interesse

⁹¹⁰ *Eckl*, in: Hesselmann/Müller-Thuns, GmbH & Co. KG, Rz. 6.169, 6.178; *Ihrig*, in: Reichert, GmbH & Co. KG, § 24 Rz. 9, die jeweils zutreffend darauf hinweisen, dass dennoch eine Haftungsvergütung zu zahlen ist; *Karrer*, in: MAH PersGesR, § 16 Rz. 111.

⁹¹¹ *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 110a (Stand: 09/2022).

⁹¹² *Schall*, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 80, 63.

⁹¹³ K. *Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 58; *Schücking*, in: MHdB GesR I, § 3 Rz. 32.

⁹¹⁴ *Schücking*, in: MHdB GesR I, § 3 Rz. 32.

⁹¹⁵ *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (48 f.); vgl. auch *Schäfer*, in: MükoBGB, § 705 Rz. 137.

⁹¹⁶ *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (48).

nunmehr Maßstab des Gesellschaftshandelns bildet. Dies trifft jedenfalls auf solche vom Gewinn ausgeschlossenen Gesellschafter zu, die ebenfalls zum Kreis des begünstigten Gesellschafter-Unternehmens gehören und daher ebenfalls im Konzerninteresse agieren.

Hinzu kommt abermals, dass der Abschluss eines Unternehmensvertrags durch die Personengesellschaft aufgrund der Berührung des Kernbereichs eine einstimmige Beschlussfassung voraussetzt.⁹¹⁷ Gesellschaftern, denen mit dem Gewinnabführungsvertrag die Ergebnsbeteiligung genommen würde, kommt damit ein Vetorecht zu. Dadurch können sie einen angemessenen Ausgleich für ihre Zustimmung und den damit verbundenen Ausschluss von der Gewinnbeteiligung verlangen. Denkbar sind – wie schon hinsichtlich der etwaigen wirtschaftlichen Selbstentmündigung infolge eines Beherrschungsvertrags – unter anderem mit der Regelung des § 304 AktG vergleichbare Ausgleichszahlungen oder im Fall einer persönlichen Haftung des vom Gewinn auszuschließenden Gesellschafters Haftungsfreistellungen oder -vergütungen. Die Annahme einer sittenwidrigen, die Interessen der Minderheit benachteiligenden Regelung durch den Gewinnabführungsvertrag erscheint durch diese Schlüsselposition der Minderheitsgesellschafter nicht generell und allenfalls im Einzelfall denkbar.

Zusätzlich geht ein Gewinnabführungsvertrag jedenfalls im Organschaftskontext durch den zwingenden Verweis auf § 302 AktG gemäß § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG mit der Verlustübernahmepflicht des Organträgers einher.⁹¹⁸ Das wirtschaftliche Risiko bzw. die Lasten trägt somit final das übergeordnete und durch den Gewinnabführungsvertrag begünstigte Unternehmen, nicht aber vom Gewinn ausgeschlossene Gesellschafter.⁹¹⁹ Dem Einwand der *societas leonina*, bei der das Innehaben der Ertragschancen und das Tragen des wirtschaftlichen Risikos im Spannungsverhältnis stehen, wird durch die Verlustübernahme folglich jeder verbleibende Raum genommen.

Es ist daher zu resümieren, dass der Ausschluss einzelner Gesellschafter vom Gewinn, der durch den Gewinnabführungsvertrag eintreten würde, der gemeinsamen

⁹¹⁷ Ggf. in Gestalt einer antizipierten einstimmigen Zustimmung durch qualifizierte Mehrheitsklausel im Gesellschaftsvertrag; siehe S. 161 ff.

⁹¹⁸ Dies entspricht zudem auch fernab von § 17 KStG der h.M., siehe S. 170.

⁹¹⁹ Dazu auch schon zum Beherrschungsvertrag auf S. 143 ff.

Zweckverfolgung nicht entgegensteht. Vor dem Hintergrund, dass in Personengesellschaftskonzernen regelmäßig eine Vollbeteiligung an den unteren Einheiten vorliegt, wird es ohnehin nur selten zu einem Gewinnausschluss eines konzernfremden Gesellschafters kommen. Ist ein solcher Fall dennoch gegeben, bietet das Personengesellschaftsrecht durch den erforderlichen einstimmigen Beschluss und die Verlustübernahmepflicht des begünstigten Unternehmens ein ausreichendes Schutzniveau. Davon unberührt bleibt gewiss die Möglichkeit, auch für den Gewinnabführungsvertrag im konkreten Einzelfall eine nach § 138 BGB sittenwidrige Gestaltung anzunehmen.

cc) Ergebnis: Zulässigkeit von Gewinnabführungsverträgen

Aus den für den Beherrschungsvertrag identifizierten Problemkreisen verblieb für den Gewinnabführungsvertrag nur die gemeinsame Zweckverfolgung als mögliches Hindernis. Die Analyse ergibt auch für diesen Problemkreis keine durchgreifenden Bedenken gegen den Abschluss eines solchen Vertrags. Davon ist über die Auffassung des BayObLG und des OLG Düsseldorf hinaus nicht nur auszugehen, wenn an der Personengesellschaft keine natürliche Person (persönlich haftend) beteiligt ist,⁹²⁰ sondern wegen des Einstimmigkeitserfordernisses und des damit einhergehenden Schutzniveaus grundsätzlich auch in allen weiteren Fällen.

Es ist damit gesellschaftsrechtlich zulässig, einen Gewinnabführungsvertrag mit einer Personengesellschaft abzuschließen.⁹²¹ Dies sieht möglicherweise in einem ersten Schritt auch die Finanzverwaltung noch so, die lediglich Einzelheiten beim

⁹²⁰ BayObLG Beschl. v. 10.12.1992 – 3 Z BR 130/92, ZIP 1993, 263 (juris-Rz. 13); OLG Düsseldorf Beschl. v. 27.2.2004 – 19 W 3/00 AktE, ZIP 2004, 753 (juris-Rz. 43).

⁹²¹ Emmerich, in: Emmerich/Habersack, Vor § 291 AktG Rz. 12, 11; Jäschke, in: Lademann, § 1a KStG Rz. 150 (Stand: 06/2022); Peres, in: Heidel, § 291 AktG Rz. 30 (sofern keine natürlichen Personen beteiligt); Roth, in: Hopt, § 105 HGB Rz. 162; Desens, in: Prinz/Desens, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, Rz. 20.89; Emmerich, AG 1991, 303 (310); Jäschke, GmbHR 2022, 627 (629); Krüger, FR 2024, 640 (643); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2114); Link, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 3.22; Müller, BB 2002, 157 (160); Schießl, Beherrschte Personengesellschaft, S. 53 f.; Tröger, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4093 (Stand: 03/2019); J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.41; wohl auch: Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 12; Kleindiek, Strukturvielfalt im Personengesellschaftskonzern, S. 90; Schneider, ZGR 1980, 511 (519), der eine Gewinnverlagerung nach oben noch für zulässig erachtet; Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1149; a.A. Schall, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 80; Flume, Personengesellschaft, S. 255 f., anders mglw. für Personengesellschaften, deren Gesellschafter nur juristische Personen sind; Löffler, Abhängige Personengesellschaft, S. 50 f.

Gewinnabführungsvertrag mit Personengesellschaften für inkompatibel mit §§ 14, 17 ff. KStG hält, seine Wirksamkeit per se aber nicht anzuzweifeln scheint.⁹²²

3. Rechtsnatur

Gewinnabführungsverträge nach § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG sind wegen ihrer tiefgreifenden, satzungsüberlagernden Wirkung Organisationsverträge bzw. haben organisationsrechtlichen Charakter. Es handelt sich daher trotz schuldrechtlicher Elemente nicht um rein schuldrechtliche Austauschverträge.⁹²³ Für den Gewinnabführungsvertrag – wie auch den Beherrschungsvertrag – mit einer Personengesellschaft scheint diese Frage jedoch nicht abschließend geklärt. Unklarheit entsteht auch dadurch, dass im Kontext der möglichen Organschaft mit einer optierenden Personengesellschaft der Begriff des schuldrechtlichen Gewinnabführungsvertrags bisweilen unpräzise genutzt wird, ohne zu einem Vertrag mit organisationsrechtlichem Charakter abzugrenzen.⁹²⁴ Möglicherweise röhrt dies von der Debatte um die Zulässigkeit von unter anderem schuldrechtlichen Gewinnabführungsverträgen mit ausländischen Tochtergesellschaften im Kontext einer Organschaft über die Grenze.⁹²⁵ Für die Organschaft zu einer optierenden Personengesellschaft dürfte dann möglicherweise auf die bekannten Begrifflichkeiten zurückgegriffen worden sein. Eine Differenzierung zwischen einem organisations- und schuldrechtlichem Gewinnabführungsvertrag mit einer Personengesellschaft findet auf diese Weise indes nicht statt.

Ein erster Hinweis dürfte in der Antwort auf die Frage liegen, ob sich diese Verträge aus einer analogen Anwendung von § 291 Abs. 1 S. 1 AktG speisen (unter a)). Im weiteren Verlauf wird sich zeigen, dass es sich auch im Konzernrecht der Personengesellschaften um Gewinnabführungsverträge mit organisationsrechtlichem Charakter handelt (unter b)). Den Rückgriff auf die Figur eines schuldrechtlichen Gewinnabführungsvertrags (unter c)) bedarf es letztlich gar nicht.⁹²⁶

⁹²² BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 56).

⁹²³ Siehe S. 96 f.

⁹²⁴ Pohl, in: BeckOK KStG, § 17 Rz. 89 (Stand: 09/2024); Jäschke, GmbHR 2022, 627 (630); wohl auch Mayer/Käshammer, NWB 2021, 1300 (1308).

⁹²⁵ Dazu auf S. 172 f.

⁹²⁶ Vgl. jedenfalls für den Beherrschungsvertrag Mülbert, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 150, 176 f.; Schall, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: Konzern Rz. 133 ff., die neben dem organisationsrechtlichen Vertrag noch von einem schuldrechtlichen ausgehen.

a) § 291 Abs. 1 S. 1 AktG analog

Wenn Unternehmensverträge mit Personengesellschaften Gegenstand der Diskussion in der Literatur sind, wird selten klargestellt, ob dafür eine analoge Anwendung des aktienrechtlichen Vorbilds in § 291 Abs. 1 S. 1 AktG herangezogen⁹²⁷ oder ein Vertrag abseits des Aktienrechts angenommen wird⁹²⁸. Dabei lässt sich eine derartige Analogie im Anschluss an das bereits Erarbeitete gut vertreten, was nachfolgend kurz skizziert werden soll. Für die analoge Anwendung einer Norm bedarf es einer planwidrigen Regelungslücke und einer vergleichbaren Interessenlage:

Die Regelungsgehalte von Beherrschungs- wie auch Gewinnabführungsverträgen lassen sich wie bereits aufgezeigt mit dem Recht der Personengesellschaft und seinen Prinzipien ohne Weiteres vereinbaren, so dass trotz des Strukturunterschieds zur Aktiengesellschaft eine vergleichbare Interessenlage anzunehmen ist.⁹²⁹ Die Möglichkeit einer Organschaft verdeutlicht zudem das Interesse einer (optierenden) Personengesellschaft an einem solchen Vertragsschluss.

Im Rahmen der planwidrigen Regelungslücke betonen *Schöning/Steiniger* zutreffend, dass der Gesetzgeber früher lediglich nicht von der praktischen Relevanz eines Vertragskonzernrechts für Personengesellschaften ausging, weshalb die Nichtregelung nicht für ein planmäßiges Vorgehen spreche. Da sich durch wandelnde tatsächliche Begebenheiten eine solche Relevanz jedoch anschließend herausgebildet habe, sei die Planwidrigkeit dieser Regelungslücke zumindest nachträglich entstanden.⁹³⁰ Dem ist in Anbetracht der Verbreitung von Personengesellschaftskonzernen zuzustimmen.

⁹²⁷ So u.a. *Schall*, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 86, 135; *Schöning/Steiniger*, NZG 2019, 890 (891 ff.); wohl auch *Müller*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 151; *Bilz*, AG 1992, 277 (287).

⁹²⁸ So wohl *Stimpel*, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (15) im Kontext der Gervais/Danone-Entscheidung des BGH.

⁹²⁹ *Schöning/Steiniger*, NZG 2019, 890 (892 f.) jedenfalls i.E. zwangsläufig auch *Schall*, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 86; **a.A. Stimpel**, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (18).

⁹³⁰ *Schöning/Steiniger*, NZG 2019, 890 (891 f.); vgl. mit Bezug darauf auch *Krüger*, FR 2024, 640 (642); vgl. zudem die ähnliche Argumentation zum Konzernrecht der GmbH in BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (juris-Rz. 31) = NJW 1989, 295; **a.A. Stimpel**, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (18).

Folglich liegen beide Voraussetzungen einer Analogie vor. Es handelt sich beim Gewinnabführungsvertrag mit einer Personengesellschaft also um einen solchen i.S.v. § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG analog.

b) *Rechtsnatur des Gewinnabführungsvertrags*

Der Gewinnabführungsvertrag mit Personengesellschaften stützt sich auf eine analoge Anwendung von § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG, was in konsequenter Umsetzung der dortigen Regelungskonzeption auch hier für seine gesellschaftsvertragsüberlagernde Wirkung spricht. Durch ihn würde der Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft im Hinblick auf die Zweckausrichtung und Gewinnverteilung temporär suspendiert. Für die GmbH, auf die § 291 AktG ebenfalls *nur* entsprechend angewendet wird, ist dies ohne Weiteres anerkannt.⁹³¹ Selbst unabhängig von einer aktienrechtlichen Anknüpfung ergibt sich nichts anderes, da die sog. Organschaftsverträge (und damit auch die ihnen inhärente Gewinnabführung) schon vor der Kodifizierung von § 291 AktG wegen ihres Regelungsgehalts als Organisationsverträge einzustufen wären.⁹³² Der Gewinnabführungsvertrag muss daher folgerichtig auch mit einer Personengesellschaft organisationsrechtlicher Natur sein,⁹³³ weil er den Gesellschaftsvertrag punktuell überlagert.

Einzelne Stimmen gehen hingegen davon aus, dass ein Beherrschungsvertrag mit einer Personengesellschaft einen gesondert im Gesellschaftsvertrag vereinbarten dienenden Verbandszweck erfordert.⁹³⁴ Die Zweckänderung vollzieht sich in dieser

⁹³¹ BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (juris-Rz. 20) = NJW 1989, 295; BGH Urt. v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1 (juris-Rz. 12) = NJW 1988, 1326.

⁹³² Siehe nur *Ballerstedt*, DB 1956, 813 (815); *Flume*, Personengesellschaft, S. 255; *Flume*, DB 1956, 455 (456); *Haar*, Personengesellschaft im Konzern, S. 289 ff.

⁹³³ Vgl. jeweils für den Beherrschungsvertrag *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 68; *Schall*, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 135; *Bälz*, AG 1992, 277 (287 f.); *Binnewies*, Konzerneingangskontrolle, S. 104; eingehend *Kleindiek*, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 71; *Schießl*, Beherrschte Personengesellschaft, S. 43; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1297; zum Beherrschungsvertrag mit einem Nichtgesellschafter *Schmitt*, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 71 f.; mglw. auch zum Gewinnabführungsvertrag OLG München Beschl. v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526 (juris-Rz. 5); sowie darauf bezugnehmend *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (630); wohl auch *Prinz/Kortendick/Ekinci/Braun*, ifst-Schrift Nr. 551 (2023), 1 (51); **a.A.** explizit *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 154.

⁹³⁴ *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 135, 155; *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4084 f. (Stand: 03/2019) wohl auch *Lieder*, in: Oetker, § 105 HGB Rz. 196; *Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890 (893); **a.A.** *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 58, der dazwischen ein Alternativitätsverhältnis erblickt; wohl auch *Kleindiek*, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 70 ff.

Konzeption somit nicht durch den Unternehmensvertrag, sondern durch die davon rechtlich zu trennende Änderung des Gesellschaftsvertrages. Folglich würden die Gesellschafter bei genauer Betrachtung zwei Beschlüsse fassen müssen. *Mülbert* setzt diese Auffassung besonders streng um und geht sogar davon aus, dass neben dem Zweck auch die Organisationsstruktur des Gesellschaftsvertrags zu ändern ist, um die Leitungsmacht des herrschenden Unternehmens zu etablieren.⁹³⁵ So verbleibt kaum ein eigenständiger Regelungsgehalt des Beherrschungsvertrags. Konsequent ist es daher, dass er dem Beherrschungsvertrag mit Personengesellschaften die organisationsrechtliche Natur abspricht und ihn als „strukturänderungsgestaltenden Schuldvertrag“ ansieht, da durch ihn die Gesellschaft lediglich auf schuldrechtlicher Basis verpflichtet werde, ihren Zweck zu ändern und eine entsprechende Organisationsstruktur einzurichten.⁹³⁶ Nicht in gleichem Maße konsequent erscheinen im Gegen- satz diejenigen, die zwar eine separate Zweckänderung im Gesellschaftsvertrag durch eigenen Beschluss fordern, den Beherrschungsvertrag aber dennoch als Organisationsvertrag erfassen.⁹³⁷ Demzufolge wäre der Beherrschungsvertrag auf der einen Seite nicht in der Lage, die Zweckausrichtung zu überlagern, jedoch auf der anderen Seite im Stande, die grundsätzlich ebenfalls gesellschaftsvertraglich festgehaltene Organisationsstruktur zu verändern – den Gesellschaftsvertrag diesbezüglich also zu überlagern. Warum der Unternehmensvertrag das Gesellschaftsstatut nur partiell zu überlagern vermag, erschließt sich aber nicht.

Es liegt auf der Hand, dass in der Fortsetzung auch der Gewinnabführungsvertrag von einer vorherigen Zweckänderung im Gesellschaftsvertrag abhängig gemacht werden könnte⁹³⁸ und ggf. sogar von einer separaten Änderung der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Gewinnverteilung, was ihm letztlich den starken organisationsrechtlichen Charakter nehmen würde.⁹³⁹ Aus ihm würde nur ein schuldrechtlicher Gewinn- abführungsvertrag.

⁹³⁵ *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 154 f., 162.

⁹³⁶ *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 154.

⁹³⁷ So bspw. *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4081, 4085 (Stand: 03/2019).

⁹³⁸ Explizit *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4093 (Stand: 03/2019).

⁹³⁹ Dies jedenfalls präventiv empfehlend *Jäschke*, GmbHHR 2022, 627 (631).

Die Versagung der organisationsrechtlichen Natur wird von *Mülbert* insbesondere damit begründet, dass der Vertrag mit dem Gesellschafter-Unternehmen in dessen Rolle als verbandsexterner Person geschlossen wird.⁹⁴⁰ Externe können die Struktur der Gesellschaft nicht ändern. Das ist zwar zutreffend,⁹⁴¹ lässt jedoch außer Acht, dass auf der Gegenseite des Gesellschafter-Unternehmens die rechtsfähige Personengesellschaft steht. Ihr Handeln wird durch einen außenwirksamen Beschluss aller Gesellschafter (in deren Rolle als Verbandsmitglied) und somit auch des auf der anderen Vertragsseite stehenden Gesellschafter-Unternehmens getragen. Letztlich tritt das Gesellschafter-Unternehmen auf beiden Seiten in je unterschiedlicher Rolle auf: verbandsextern als Vertragspartner, verbandsintern als beschlussfassender Gesellschafter der Personengesellschaft. Der einer Gesellschaftsvertragsänderung nahe kommende Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags steht bei der Gesellschaft also voll auf gesellschaftsrechtlichem Boden. Die Rollenverteilung beim Vertragsabschluss spricht somit nicht gegen eine direkt aus dem Unternehmensvertrag folgende Überlagerung des Gesellschaftsvertrags.

Hinzu kommt, dass die separate Zweckänderung (samt separatem Beschluss) auch ihren Befürwortern zufolge in der Realität kaum vom eigentlichen Vertragsschluss zu unterscheiden sein wird. Sie behelfen sich mit einem Kunstgriff, indem sie vertreten, dass der Gesellschafterbeschluss im Hinblick auf den Abschluss des Unternehmensvertrags zumeist konkludent auch den Beschluss zur Änderung der Zweckausrichtung im Gesellschaftsvertrag beinhaltet.⁹⁴² Wenn schon erkannt wird, dass beide Gegenstände in der Praxis so nah beieinander liegen, dass die Gesellschafter sie innerhalb einer Beschlussfassung (konkludent) zusammenfassen, kann auf die künstliche Aufspaltung verzichtet und dem Unternehmensvertrag unmittelbar gestaltende, organisationsrechtliche Struktur beigemessen werden.

In konsequenter Fortsetzung der Funktion eines Gewinnabführungsvertrags mit Kapitalgesellschaften ist auch für die personengesellschaftsrechtliche Entsprechung nach § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG analog eine unmittelbar satzungsüberlagernde

⁹⁴⁰ *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 153.

⁹⁴¹ Und es spricht, wie auf S. 159 ff. zu zeigen ist, gegen die These vom Gesellschaftsvertrag als Unternehmensvertrag.

⁹⁴² *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 162; *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4085 (Stand: 03/2019).

Wirkung anzunehmen. Einer separaten Änderung des Gesellschaftsvertrags (durch separaten Beschluss) bedarf es nicht. Seine Regelungen zur Zweckausrichtung und Gewinnverteilung werden für die Laufzeit des Gewinnabführungsvertrags durch diesen suspendiert und überlagert. Daraus folgt die Rechtsnatur eines Organisationsvertrags für Unternehmensverträge mit Personengesellschaften.

c) *Schuldrechtlicher Gewinnabführungsvertrag*

Ein schuldrechtlicher Gewinnabführungsvertrag liegt hingegen nur dann vor, wenn er nicht entsprechend § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG modelliert wird. In ihm verpflichtet sich die Gesellschaft explizit nur zu einem separaten Tätigwerden, ihren gesamten Gewinn abzuführen, ohne die innergesellschaftliche Gewinnverteilung als solche zu verändern.⁹⁴³ Der Vertrag hat in diesem Fall tatsächlich keine satzungsüberlagernde Wirkung.⁹⁴⁴ Im Verhältnis zum organisationsrechtlichen Unternehmensvertrag handelt es sich dabei also um ein Minus. Ist nur diese schuldrechtliche Konstruktion gewollt, sollte dies explizit im Vertragswerk festgehalten sein, um Abgrenzungsschwierigkeiten zum organisationsrechtlichen Vertrag zu vermeiden. Diese könnten andernfalls entstehen, da der Organisationsvertrag mit einer Personengesellschaft anders als im Kapitalgesellschaftsrecht keinen strengen Formvorschriften folgt.⁹⁴⁵

Die Möglichkeit einer Koexistenz von sowohl organisationsrechtlichem als auch schuldrechtlichem Vertrag ergibt sich aus der Gestaltungsfreiheit des Personengesellschaftsrechts. Im Aktienkonzernrecht wären solche schuldrechtlichen Unternehmensverträge wegen des restriktiveren Satzungsrechts (Bspw. § 76 AktG oder auch die wegen § 291 Abs. 3 AktG suspendierten §§ 57, 58, 60 AktG) nicht möglich.⁹⁴⁶

Wegen der Möglichkeit eines organisationsrechtlichen Gewinnabführungsvertrags bedarf es der Figur des schuldrechtlichen Gewinnabführungsvertrag im Ergebnis

⁹⁴³ Mit entsprechender Differenzierung zum Beherrschungsvertrag *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 150, 176 f.; *Schall*, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB; KonzernR Rz. 133 ff., der die Zulässigkeit einer solchen Konstellation anzweifelt; *Schmitt*, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 75 ff.

⁹⁴⁴ So wie es *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 154 auch grundlegend zum Unternehmensvertrag mit Personengesellschaften vertritt.

⁹⁴⁵ Siehe dazu S. 164 ff.

⁹⁴⁶ *Stimpel*, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (18), der deshalb zugleich eine Analogie zu § 291 AktG für die Personengesellschaften ablehnt.

jedoch gar nicht.⁹⁴⁷ Da der Organisationsvertrag mit einer Personengesellschaft zudem deutlich weniger administrativen Aufwand erfordert als der zu einer echten Kapitalgesellschaft, weil er insbesondere nicht in das Handelsregister einzutragen ist, hat eine nur schuldrechtliche Konstruktion auch keinen erkennbaren Mehrwert. Ein praktischer Bedarf für den schuldrechtlichen Vertrag dürfte im Organschaftskontext daher einzig im grenzüberschreitenden Sachverhalt bestehen, wenn das Gesellschaftsrecht des Sitzstaats der Tochtergesellschaft keinen Organisationsvertrag kennt. Aus diesem Grund wird der schuldrechtliche Gewinnabführungsvertrag in seinen Einzelheiten in der weiteren Betrachtung ausgeblendet.

4. Zur These vom Gesellschaftsvertrag als Unternehmensvertrag

In der Debatte um Beherrschungsverträge mit Personengesellschaften wird vereinzelt die These vertreten, dass ein isoliertes Vertragswerk nicht von Nöten sei. Stattdessen lasse sich der Gesellschaftsvertrag bereits bei Vorhandensein von Regelungen, die Einzelnen eine Leitungsmacht ermöglichen, als Beherrschungsvertrag bezeichnen.⁹⁴⁸ Anders gewendet: Der Gesellschaftsvertrag würde so in einer Art Doppelfunktion auch zum Unternehmensvertrag.

Diese These kann genauso auf den Gewinnabführungsvertrag einer Personengesellschaft übertragen werden. Die Gewinnverlagerung auf einen Gesellschafter lässt sich bereits im Rahmen der regulären Gewinnverteilungsabrede erreichen. Erforderlich wäre dann in Bezug auf den Gesellschaftszweck die Änderung der Interessenausrichtung durch Konzernierungsbeschluss.⁹⁴⁹ Zusätzliche Regelungen wie bspw. für die Ermittlung des Gewinns oder der steuerrechtlich induzierte Verweis auf § 302 AktG

⁹⁴⁷ Bzgl. des Beherrschungsvertrags *Schmitt*, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 76; *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (49).

⁹⁴⁸ *Martens*, in: Schlegelberger, § 105 HGB Anh Rz. 37; *Baumgartl*, Konzernbeherrschte Personengesellschaft, S. 75 ff.; *Raiser*, ZGR 1980, 558 (561 f.); *Schmitt*, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 70 ff.; **a.A. Mülbert**, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 151 ff.; *Nagel*, in: Ebenroth/Buojong, Anhang § 105 HGB Rz. 48; *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 6; *Schall*, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 86, 134 f., der eine solche Konstellation gleichwohl unter der Bezeichnung "interner Beherrschungsvertrag" neben den "externen Beherrschungsvertrag" treten lässt; *Bälz*, AG 1992, 277 (288); *Kleindiek*, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 32, 71 ff.; wohl auch *Emmerich*, in: Emmerich/Habersack, Vor § 291 AktG Rz. 11.

⁹⁴⁹ Vgl. nur *Schall*, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 134 für den Gesellschaftsvertrag als "internen Beherrschungsvertrag".

müssten freilich hinzukommen. Auf den ersten Blick erscheint eine solche „2 in 1“-Lösung daher durchaus möglich.

Gegen eine solche Ausgestaltung spricht auch nicht schon von vorneherein, dass der Gesellschaftsvertrag damit um Einzelregelungen und Nebenabreden zum Gewinnabführungsvertrag überfrachtet würde, für die er grundsätzlich nicht ausgelegt ist.⁹⁵⁰ Schließlich ist der gesetzliche Mindestinhalt eines Gewinnabführungsvertrags überschaubar und erschwert den Regelungsstandort im Gesellschaftsvertrag daher nicht, auch wenn darüberhinausgehende Regelungen nicht selten vorkommen.⁹⁵¹

Allerdings kann der Gesellschaftsvertrag aus anderen Gründen nicht zeitgleich Gewinnabführungsvertrag sein: In seiner Konzeption legt sich der Gewinnabführungsvertrag über den Gesellschaftsvertrag und suspendiert dessen Zweckausrichtung und die Regelungen über die Gewinnverteilung. So ist der Gesellschaftsvertrag oberste Prämisse eines Gewinnabführungsvertrags. Im Gesellschaftsvertrag zeitgleich den Gewinnabführungsvertrag zu sehen, der ersteren wiederum zeitweise ändert, ist mit diesem Verhältnis beider Vertragswerke nicht in Einklang zu bringen.⁹⁵²

Daneben lassen sich beide Verträge nach ihrer jeweiligen Grundkonzeption nicht vereinen. Gesellschaftsverträge von Personenhandelsgesellschaften sind typischerweise auf Dauer angelegt und nicht auf bestimmte Zeit abgeschlossen.⁹⁵³ Gewinnabführungsverträge und Unternehmensverträge im Allgemeinen werden hingegen grundsätzlich auf Zeit abgeschlossen⁹⁵⁴ und sind daher temporärer Natur. Die fünfjährige Mindestlaufzeit des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG ließe sich zwar auch im Gesellschaftsvertrag regeln. Der Vergleich zeigt aber, dass letzten Endes ein erhebliches Bedürfnis für eine separate Regelung des Gewinnabführungsvertrags besteht, der den

⁹⁵⁰ Baumgartl, Konzernbeherrschte Personengesellschaft, S. 75 ff., der dem in den Gesellschaftsvertrag integrierten Beherrschungsvertrag ohnehin eine höhere Regelungstiefe zuschreibt.

⁹⁵¹ Emmerich/Habersack, KonzernR, § 12 Rz. 8 f.; siehe auch den Mustervertrag bei Stangl/Winter, in: Formularbuch RuS, A. 10.03.

⁹⁵² Zum Beherrschungsvertrag Mülbert, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 152 (allerdings mit i.E. anderer Rechtsnatur des Vertrags).

⁹⁵³ Knof/Mock, in: MHdB GesR I, § 113 Rz. 8 für die OHG; Hamann/Schmid, in: MHdB GesR II, § 45 Rz. 24 für die KG.

⁹⁵⁴ Vgl. BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (juris-Rz. 20, 24, 29) = NJW 1989, 295; Nagel, in: Ebenroth/Buojong, Anhang § 105 HGB Rz. 48; Emmerich/Habersack, KonzernR (11. Aufl.), § 34 Rz. 19.

auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag nur temporär überlagert.⁹⁵⁵

Hinzu kommt die von *Mülbert* richtigerweise angestellte Differenzierung zwischen den Rollen, die das übergeordnete Gesellschafter-Unternehmen eines Unternehmensvertrags einnimmt. Den Gesellschaftsvertrag schließt dieser Gesellschafter mit den anderen Gesellschaftern als Verbandsmitglied. Den Unternehmensvertrag wiederum schließt dieser Gesellschafter als „verbandsexternes Unternehmen“ mit der Gesellschaft.⁹⁵⁶ Die dargestellte These ist mit dieser unterschiedlichen Rollenverteilung aber nicht in Einklang zu bringen.

In einem Gesellschaftsvertrag, der die einem Gewinnabführungsvertrag nachgezeichneten Regelungen enthält, ist dementsprechend nicht schon ein Gewinnabführungsvertrag zu sehen. Zwischen beiden Verträgen ist daher zu differenzieren.

5. Beschlussfassung

Mit dem Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags geht die – jedenfalls temporäre – Änderung des Gesellschaftszwecks einher. Ebenso wird die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Gewinnverteilung durch die Abführung des gesamten Gewinns an das begünstigte Gesellschafter-Unternehmen überlagert. Der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags – wie auch der eines Beherrschungsvertrags – stellt daher ein Grundlagengeschäft dar und bedarf als solches im Ausgangspunkt der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter.⁹⁵⁷ Aufgrund dieser im Personengesellschaftsrecht geltenden Leitlinien zur Beschlussfassung besteht für eine Analogie zu § 293 Abs. 1 S. 2

⁹⁵⁵ *Nagel*, in: Ebenroth/Bujong, Anhang § 105 HGB Rz. 48; *Emmerich/Habersack*, KonzernR (11. Aufl.), § 34 Rz. 19; *Kleindiek*, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 72 f.; so wohl auch *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4084 (Stand: 03/2019); vgl. für die GmbH *Emmerich*, in: Scholz, Anh. § 13 GmbHG GmbH-Konzernrecht Rz. 179.

⁹⁵⁶ *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 153; **a.A.** wohl aber *Kleindiek*, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 70 mit Verweis auf BGH Urt. v. 5.2.1979 – II ZR 210/76, NJW 1979, 2245.

⁹⁵⁷ Zum Gewinnabführungsvertrag im Speziellen *Emmerich*, AG 1991, 303 (310); *Krüger*, FR 2024, 640 (643); *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4093 (Stand: 03/2019); *Westermann*, ZIP 2007, 2289 (2296); bzgl. Beherrschungsvertrag statt vieler *Nagel*, in: Ebenroth/Bujong, Anhang § 105 HGB Rz. 50 f.; *Roth*, in: Hopt, § 116 HGB Rz. 3; *Schall*, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 86.

AktG, der lediglich eine $\frac{3}{4}$ -Mehrheit einfordert, kein Raum.⁹⁵⁸ Wird im Gesellschaftsvertrag nicht vom gesetzlichen Regelfall der einstimmigen Beschlussfassung nach § 109 Abs. 3 HGB abgewichen, birgt dies ohnehin keine Probleme.

Da auf der Gegenseite des Gewinnabführungsvertrags aber zwangsläufig ein Gesellschafter steht, wurde argumentiert, dieser sei aufgrund eines Insichgeschäfts wegen § 34 BGB analog⁹⁵⁹ von der Beschlussfassung auszuschließen.⁹⁶⁰ Allerdings greift diese Sicht zu kurz, da der Gesellschafter im Rahmen der Beschlussfassung zugleich als Verbandsmitglied tätig wird und über die Organisationsstruktur der Personengesellschaft entscheidet.⁹⁶¹ Im Zuge der einstimmigen Beschlussfassung über den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags ist er damit ebenso stimmberechtigt wie die weiteren Gesellschafter.⁹⁶²

Regelmäßig weisen Gesellschaftsverträge von Personengesellschaften indes vom gesetzlichen Ausgangsfall abweichende Mehrheitsklauseln auf, um die Beschlussfassung zu vereinfachen.⁹⁶³ Ob die grundsätzlich allseitig zu erfolgende Zustimmung einer solchen Mehrheitsentscheidung zugänglich ist, hängt auch bei Grundlagengeschäften von der zweistufigen Prüfung von formeller (erfasst die Klausel den Beschlussgegenstand?) und materieller Legitimation (inhaltliche Prüfung, ob eine Mehrheitsentscheidung gegen die Treupflicht verstoßen würde) ab.⁹⁶⁴

Eine allgemeine, weit gefasste Mehrheitsklausel erfasst auch Grundlagengeschäfte.⁹⁶⁵ Die formelle Legitimation stellt daher für eine mehrheitliche Entscheidung über den Gewinnabführungsvertrag grundsätzlich keine hohe Hürde dar.

⁹⁵⁸ So wohl auch *Schall*, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB; KonzernR Rz. 86; **a.A. Liekenbrock**, DB 2021, 2111 (2115); *Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890 (893), sofern das Mehrheitsprinzip vereinbart wurde; ebenso *J. Wagner/Kornwachs*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.44, sofern keine außenstehenden Gesellschafter vorhanden sind bzw. sofern andernfalls Ausgleichszahlungen an diese im Vertrag vorgesehen sind.

⁹⁵⁹ Genauso in Betracht käme dann eine analoge Anwendung von § 47 Abs. 4 GmbHG, siehe *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 163; *Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890 (893).

⁹⁶⁰ *Reuter*, AG 1986, 130 (138).

⁹⁶¹ Dazu schon S. 155 ff.

⁹⁶² *Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890 (893); vgl. zur GmbH BGH Urt. v. 31.5.2011 – II ZR 109/10, BGHZ 190, 45 (juris-Rz. 15 ff.) = NJW-RR 2011, 1117; i.E. auch *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 163; *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 70, 59.

⁹⁶³ *Freitag*, in: Ebenroth/Bujong, § 109 HGB Rz. 79.

⁹⁶⁴ *Karrer*, in: MAH PersGesR, § 14 Rz. 4.

⁹⁶⁵ Vgl. *Karrer*, in: MAH PersGesR, § 14 Rz. 4.

Eine durch den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags bewirkte Gewinnverlagerung auf einen Gesellschafter stellt auf materieller Ebene bei den restlichen Gesellschaftern kein sog. schlechthin unentziehbares Recht dar, das eine Mehrheitsentscheidung gänzlich verböte.⁹⁶⁶ Die hier betroffene Gewinnbeteiligung ist vielmehr als sog. relativ unentziehbares Mitgliedschaftsrecht einzuordnen.⁹⁶⁷ Selbiges gilt für die durch den Gewinnabführungsvertrag veränderte (bzw. überlagerte) Zweckausrichtung.⁹⁶⁸ Laut dem BGH ist eine Mehrheitsentscheidung dann zulässig, wenn der Eingriff in die Rechte des Minderheitsgesellschafters „im Interesse der Gesellschaft geboten und für den betroffenen Gesellschafter unter Berücksichtigung der eigenen schutzwürdigen Belange zumutbar ist“.⁹⁶⁹ Könnte eine solche Gebetenheit für Beherrschungsverträge zumindest in Sanierungsfällen diskutiert werden,⁹⁷⁰ ist nicht ohne Weiteres ersichtlich, warum der Abschluss eines bloßen Gewinnabführungsvertrags zur Implementierung einer Organschaft vor dem Hintergrund der gegenseitigen Treupflicht zwingend notwendig sein soll. Eine allgemeine Mehrheitsklausel vermag daher für den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags grundsätzlich keine Gel tung zu entfalten.⁹⁷¹

Jedoch kann die Zustimmung aller Gesellschafter zum Gewinnabführungsvertrag auch mittels antizipierter Zustimmung in Gestalt einer konkreten Konzernierungsklausel im Gesellschaftsvertrag erteilt werden.⁹⁷² Eine solche Klausel setzt eine genaue Beschreibung des betroffenen Unternehmensvertrags und des

⁹⁶⁶ Vgl. Karrer, in: MAH PersGesR, § 14 Rz. 4.

⁹⁶⁷ Karrer, in: MAH PersGesR, § 14 Rz. 4.

⁹⁶⁸ Enzinger, in: MüKoHGB, § 119 Rz. 88; Westermann, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 526a (Stand: 10/2018).

⁹⁶⁹ BGH Urt. v. 13.10.2020 – II ZR 359/18, ZIP 2020, 2281 (juris-Rz. 21) m.w.Nachw.

⁹⁷⁰ Beherrschungsverträge kommen laut Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 5 u.a. in Sanierungsfällen in Betracht. Durch Verweis auf BGH Urt. v. 19.10.2009 – II ZR 240/08, BGHZ 183, 1 (juris-Rz. 22 ff.) = NJW 2010, 65 könnte Mülbert, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 163, 88 (Fn. 145) bzgl. der Beschlussfassung zu Beherrschungsverträgen für derartige Situationen die Gebetenheit erwogen haben.

⁹⁷¹ Einschränkend aber für Personengesellschaften ohne Beteiligung von natürlichen Personen Emmerich, in: Emmerich/Habersack, Vor § 291 AktG Rz. 11.

⁹⁷² Zum Beherrschungsvertrag Mülbert, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 163; Nagel, in: Ebenroth/Buojong, Anhang § 105 HGB Rz. 51, 44; Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 70, 59; so wohl auch Schall, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 86; a.A. Kleindiek, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 83 ff.; die antizipierte Zustimmung allg. ablehnend Ulmer, ZIP 2015, 657 (659 f.).

Vertragspartners voraus,⁹⁷³ dürfte also einzig in solchen – vermutlich seltenen – Situationen in Betracht kommen, in denen sich der Vertragsschluss bei Abschluss/Änderung des Gesellschaftsvertrags bereits anbahnt.⁹⁷⁴ Nur dann ist gewährleistet, dass Minderheitsgesellschafter in der Lage sind, ihren Ausschluss von der Gewinnverteilung von entsprechenden Ausgleichsleistungen oder anderweitigen Sicherungen abhängig zu machen. Insoweit finden auch die Bedenken *Kleindieks* eine grundsätzliche Berücksichtigung, demzufolge eine antizipierte Zustimmung generell daran scheitern muss, dass Minderheitsgesellschafter auf diese Weise ihre Kompensationen nicht vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft im Zeitpunkt des Vertragsschlusses beurteilen und vereinbaren können.⁹⁷⁵

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass der Beschluss über den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags (und auch der eines Beherrschungsvertrags) der allseitigen Zustimmung der Gesellschafter bedarf, die in Einzelfällen antizipiert erfolgen kann. Es ist so nicht möglich, einen solchen Vertrag an Minderheitsgesellschaftern vorbei abzuschließen. Sie erhalten also eine für die Zulässigkeit solcher Verträge essenzielle Schlüsselposition.⁹⁷⁶ Diese Anforderungen an die Beschlussfassung weisen Parallelen zu denen an den Beschluss über den Optionsantrag nach § 1a Abs. 1 S. 1 KStG auf,⁹⁷⁷ so dass sich eine gemeinsame Entscheidung über beide Beschlussgegenstände anbietet.

6. Form

Nach der aktienrechtlichen Konzeption ist der Unternehmensvertrag gemäß § 293 Abs. 3 AktG schriftlich zu schließen. Dies soll zur Publizität des Unternehmensvertrags beitragen.⁹⁷⁸ An sich könnte dies für die Personengesellschaft analog gelten.

⁹⁷³ Zum Gewinnabführungsvertrag *Emmerich*, AG 1991, 303 (310); zum Beherrschungsvertrag *Mülbert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 163; *Nagel*, in: Ebenroth/Buojong, Anhang § 105 HGB Rz. 51, 44; zur Konzernierung allg. *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 34 Rz. 16.

⁹⁷⁴ Vgl. zum Gewinnabführungsvertrag *Emmerich*, AG 1991, 303 (310); vgl. zum Beherrschungsvertrag *Nagel*, in: Ebenroth/Buojong, Anhang § 105 HGB Rz. 51, 44; vgl. zur Konzernierung allg. *Emmerich/Habersack*, KonzernR, § 34 Rz. 16.

⁹⁷⁵ *Kleindiek*, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, S. 83 ff.

⁹⁷⁶ Siehe dazu auch S. 149 ff.

⁹⁷⁷ Siehe S. 43 ff.

⁹⁷⁸ BT-Drucks. 4/171, 218; *Koch*, § 293 AktG Rz. 1.

Der BGH nimmt allerdings schon für die der Aktiengesellschaft grundsätzlich näherstehende GmbH keine Analogie zu den Formvorschriften des Aktienrechts vor und wendet stattdessen die Vorschriften über die Änderung eines GmbH-Gesellschaftsvertrags (§§ 53, 54 GmbHG) analog an.⁹⁷⁹ So wird deutlich, wie sehr die formalen Anforderungen an den Abschluss des Gewinnabführungsvertrags mit denen des zugrundeliegenden Gesellschaftsvertrags zusammenhängen.

Im Gegensatz zum Aktienrecht, das mit § 23 Abs. 1 S. 1 AktG bereits für die durch den Unternehmensvertrag überlagerte Satzung Formerfordernisse kennt, sieht das Personengesellschaftsrecht jedoch nach wie vor keine besondere Form für den Gesellschaftsvertrag vor.⁹⁸⁰ Daraus ist zu folgern, dass auch an den satzungsüberlagernden Unternehmensvertrag keine weitergehenden Formerfordernisse gestellt werden können. Eine Analogie zu § 293 Abs. 3 AktG scheidet – a maiore ad minus auch mit Blick auf die abgelehnte Analogie bei der GmbH – bei der Personengesellschaft mithin aus.⁹⁸¹

Der Gewinnabführungsvertrag mit einer Personengesellschaft unterliegt damit nicht zwingend der Schriftform. Aus Gründen der Rechtssicherheit und insbesondere um die steuerliche Anerkennung⁹⁸² des Vertrags nicht zu gefährden, sollte er gleichwohl in schriftlicher Form abgeschlossen werden,⁹⁸³ zumal bereits Schriftformklauseln für die strukturell vergleichbaren Gesellschaftsvertragsänderungen regelmäßig⁹⁸⁴ vorkommen.

7. Eintragung im Handelsregister

Der Gewinnabführungsvertrag mit Personengesellschaften kann grundsätzlich formfrei abgeschlossen werden. Entsprechendes könnte auch im Hinblick auf das

⁹⁷⁹ BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (juris-Rz. 28 ff.) = NJW 1989, 295.

⁹⁸⁰ Schneider, in: MAH PersGesR, § 4 Rz. 214; Tröger, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 127, 137 (Stand: 09/2022).

⁹⁸¹ Mülbert, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 158, 164; Nagel, in: Ebenroth/Bujong, Anhang § 105 HGB Rz. 52; Schöfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 70, 60; Tröger, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4086 (Stand: 03/2019) jeweils m.w.Nachw.; wohl auch J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.46; a.A. Emmerich, in: Emmerich/Habersack, § 291 AktG Rz. 11; Lieder, in: Oetker, § 105 HGB Rz. 197; Roth, in: Hopt, § 105 HGB Rz. 162; wohl Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2115).

⁹⁸² Dazu auf S. 189.

⁹⁸³ Ebenso J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.46.

⁹⁸⁴ Klimke, in: BeckOK HGB, § 105 Rz. 90 (Stand:10/2024).

Registerrecht gelten. Trotzdem geht eine verbreitete Auffassung im Schrifttum davon aus, dass der Unternehmensvertrag aufgrund seiner Bedeutung für den Rechtsverkehr jedenfalls deklaratorisch in das Handelsregister einzutragen ist.⁹⁸⁵

Eine analoge Anwendung des § 294 AktG im Personengesellschaftsrecht, der eine konstitutive Handelsregistereintragung erforderlich macht, muss dabei wegen der Unterschiede bei den formalen Anforderungen an den Abschluss und die Änderungen des Gesellschaftsvertrags ausscheiden – es besteht keine vergleichbare Interessenslage.⁹⁸⁶ Dies wird abermals durch die Tatsache unterstrichen, dass der BGH im *Supermarkt-Beschluss* eine solche Analogie schon für die GmbH nicht vornimmt und die Handelsregistereintragung stattdessen mit dem GmbH-Recht begründet, § 54 Abs. 1 S. 1 GmbH analog.⁹⁸⁷

In konsequenter Weiterführung dieser BGH-Entscheidung lehnte das OLG München die Handelsregistereintragung eines Gewinnabführungsvertrags für die Personengesellschaft ab. Da der Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft keinen Eingang in das Handelsregister fände, müsse und auch könne der Unternehmensvertrag, der den ersteren zeitweise überlagert, nicht eingetragen werden.⁹⁸⁸

⁹⁸⁵ Lieder, in: Oetker, § 105 HGB Rz. 197; Nagel, in: Ebenroth/Bujong, Anhang § 105 HGB Rz. 52; Roth, in: Hopt, § 105 HGB Rz. 162; Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 70, 61; Krüger, FR 2024, 640 (644); K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1298; Schmitt, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 73 ff.; Schöning/Steininger, NZG 2019, 890 (894); Tröger, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4086 (Stand: 03/2019); zum Konzernierungsbeschluss Ulmer, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (51); Wachter, BB 2011, 724 (724); vgl. auch Martens, in: Schlegelberger, § 105 HGB Anh Rz. 39 für vergleichbare Regelung im Gesellschaftsvertrag; für die Eintragung des entsprechenden Gesellschafterbeschlusses Mülbert, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 159, 165; a.A. OLG München Beschl. v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526; Haas/Wöstmann, in: Röhricht/Graf von Westphalen/Haas/Mock/Wöstmann, § 106 HGB Rz. 62; Kafka, in: MüKoHGB, § 8 Rz. 44; Müther, in: BeckOK HGB, § 8 Rz. 13 (Stand: 10/2024); Roth/Stelmazczyk, in: Koller/Kindler/Drüen, § 8 HGB Rz. 10; Schenk, in: Bürgers/Lieder, § 291 AktG Rz. 4; Jäschke, GmbHHR 2022, 627 (630); Kafka, RegisterR, Rz. 104; Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2115); Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1149.

⁹⁸⁶ Reuter, ZHR 1982, 1 (15); Schmitt, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 74; jedenfalls i.E. OLG München Beschl. v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526 (juris-Rz. 4 f.); auf diese Entscheidung rekurrierend J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.47; a.A. Schöning/Steininger, NZG 2019, 890 (894).

⁹⁸⁷ BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (juris-Rz. 28 ff.) = NJW 1989, 295.

⁹⁸⁸ OLG München Beschl. v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526 (juris-Rz. 5); zust. Kafka, in: MüKoHGB, § 8 Rz. 44; Müther, in: BeckOK HGB, § 8 Rz. 13 (Stand: 07/2024); Jäschke, GmbHHR 2022, 627 (630); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2115); kritisch Wachter, BB 2011, 724 (724).

Das Argument, dass der überlagerte Gesellschaftsvertrag selbst nicht der Publizität unterliegt, wird von der Literaturauffassung, die die Eintragung befürwortet, allerdings nicht angegriffen. Sie begründet ihre Position mit der hohen Relevanz des Unternehmensvertrags für Stakeholder, denn fernab der normierten einzutragenden Tatsachen seien auch solche Tatsachen eintragungsfähig, bei denen dies besonders bedeutsam für den Rechtsverkehr ist.⁹⁸⁹ In der Tat wird es für den Rechtsverkehr von hoher Relevanz sein, zu erfahren, ob die betreffende Personengesellschaft im Interesse eines konzernverbundenen Unternehmens auftritt, das den gesamten Gewinn vereinnahmt.

Insofern hat diese Auffassung den Gesetzgeber des AktG 1965 auf ihrer Seite. Der wies zwar darauf hin, dass die Eintragungspflicht bei Aktiengesellschaften bis dato mit den Formvorschriften für die Satzungsänderung gerechtfertigt wurde, stützte die heutige Vorschrift des § 294 AktG aber letztlich auf die hohe Bedeutung von Unternehmensverträgen für Gläubiger und künftige Aktionäre.⁹⁹⁰

Krüger weist darüber hinaus darauf hin, dass sich das praktische Bedürfnis für eine Eintragung nunmehr auch aus der restriktiven Haltung der Finanzverwaltung zu § 17 KStG ergebe.⁹⁹¹ Das ist im Grunde zutreffend und würde auch die Wechselwirkungen zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht weiter verstärken. Weil die Auffassung der Finanzverwaltung aber schon keine Stütze im Körperschaftsteuerrecht erfährt,⁹⁹² dürfte diese Begründung für eine Eintragungsmöglichkeit nicht ähnlich stark tragen wie das Informationsinteresse des Rechtsverkehrs.

Jedoch erkennen die Verfechter einer deklaratorischen Eintragung, dass eine erhebliche Bedeutung bestimmter Tatsachen für den Rechtsverkehr für sich genommen die Eintragungsfähigkeit nicht zu begründen vermag. Hierzu stellte der BGH im Anschluss an den eigenen *Supermarkt-Beschluss* fest, dass eine Erweiterung der eintragungsfähigen Tatsachen aufgrund der strengen Formalisierung des Handelsregisters auf solche Fälle zu beschränken sei, in denen dies im Wege der Auslegung, Analogie oder

⁹⁸⁹ Nagel, in: Ebenroth/Bujong, Anhang § 105 HGB Rz. 52; deutlich Wachter, BB 2011, 724 (724).

⁹⁹⁰ BT-Drucks. 4/171, 218.

⁹⁹¹ Krüger, FR 2024, 640 (644).

⁹⁹² Siehe dazu S. 172 ff.

richterlichen Rechtsfortbildung erreicht werden kann.⁹⁹³ Neben der Feststellung des hier tatsächlich vorhandenen besonderen Interesses des Rechtsverkehrs bedarf es also zusätzlich einer zumindest im Ansatz begründbaren normativen Anknüpfung.

Eine Analogie zu § 294 AktG muss – wie eingangs bereits kurz umrissen – mangels Vergleichbarkeit der Interessenlage ausscheiden. Anders als bei der GmbH lässt sich eine Eintragung auch nicht auf etwaige Formvorschriften zur Änderung des Gesellschaftsvertrags im Personengesellschaftsrecht stützen.

Vereinzelt wird hingegen eine entsprechende Anwendung von § 162 HGB bezüglich der Haftungsbegrenzung von Kommanditisten ins Feld geführt, die einzutragen ist.⁹⁹⁴ Worin allerdings die Vergleichbarkeit der beschränkt haftenden Kommanditisten inkl. ihrer Haftsumme zu Unternehmensverträgen bestehen soll, ist nicht ohne Weiteres ersichtlich.

Schmitt wiederum schlägt eine Analogie zur Gesamtschau aller Publizitätsnormen im Personengesellschaftsrecht vor, da diese zeigen würden, dass haftungsrelevante Verhältnisse offenzulegen seien.⁹⁹⁵ Dieser Gedanke verfängt stärker als die einzelne Analogie zu § 162 HGB, weil sie nicht nur eine einzelne Regelungssituation in Betracht zieht, die schwerlich mit dem Vertragskonzernrecht vergleichbar ist, sondern das Gesamtsystem der §§ 105 ff. HGB.

Grundsätzlich ist nicht von der Hand zu weisen, dass das Wissen um einen Verlustübernahmeanspruch gegen einen Gesellschafter (insoweit ähnlich zur Haftung) im Interesse von Gläubigern sein wird. Insbesondere auch, weil der Schuldner dieses Anspruchs *vice versa* den gesamten handelsrechtlichen Gewinn der Gesellschaft für sich vereinnahmen kann.

Ein Gewinnabführungsvertrag ändert jedoch nichts an den nach außen bestehenden Haftungsverhältnissen nach dem Vorbild der §§ 105 ff., 161 ff. HGB. Auch der Gesellschafter, dem die Gewinnabführung vertraglich zusteht, haftet wie vorher regulär

⁹⁹³ BGH Beschl. v. 30.1.1992 – II ZB 15/91, NJW 1992, 1452 (juris-Rz. 14 ff.); ebenso *Müther*, in: BeckOK HGB, § 8 Rz. 12 (Stand: 10/2024); *Schaub*, in: Ebenroth/Buojong, § 8 HGB Rz. 70; *Krafft*, RegisterR, Rz. 85.

⁹⁹⁴ *Müllert*, in: MüKoHGB, Konzernrecht der Personengesellschaften (Anh. § 229) Rz. 165; *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh. § 105 Rz. 70, 61; zum Konzernierungsbeschluss *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (51).

⁹⁹⁵ *Schmitt*, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft, S. 74.

beschränkt oder unbeschränkt.⁹⁹⁶ Und für diesen Sachverhalt sind in den §§ 105 ff. HGB bereits abschließende Entscheidungen im Hinblick auf die Publizität getroffen worden.

Dass im Innenverhältnis darüber hinaus eine aus der Gewinnabführung resultierende Verlustübernahmepflicht besteht, ist davon zu unterscheiden. Zumal dieser Anspruch nur der Gesellschaft selbst und grundsätzlich nicht den Gläubigern zusteht.⁹⁹⁷ Für die Gläubiger wird daher allenfalls die Sicherheit ihrer Befriedigung erhöht, nicht aber die reguläre Haftung der Gesellschafter berührt. Hierin besteht ein klarer Unterschied. Ein normativer Anknüpfungspunkt, der das berechtigte Interesse des Rechtsverkehrs an einer Eintragung mit Blick auf die vom BGH gestellten Anforderungen komplettieren würde, besteht mithin auch im Gesamtsystem der §§ 105 ff. HGB nicht.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass sich das materielle Ergebnis eines Gewinnabführungsvertrags ebenfalls durch eine entsprechende Anpassung des Gesellschaftsvertrags erreichen lässt. Die Bedeutung für den Rechtsverkehr dürfte hier nicht minder erheblich sein als bei einem organisationsrechtlichen Gewinnabführungsvertrag. Eine Änderung des Gesellschaftsvertrags bedarf aber keiner Registereintragung. Also würde eine Eintragung des Gewinnabführungsvertrags dazu führen, dass eine Regelung mit vergleichbarem Inhalt je nach Regelungsort unterschiedlichen Publizitätsanforderungen unterliege. Dies ließe sich lediglich dann vermeiden, würde für eine solche Änderung des Gesellschaftsvertrags ebenfalls eine Eintragung gefordert.⁹⁹⁸

Gewinnabführungsverträge mit Personengesellschaften können nach dem Vorstehenden also nicht in das Handelsregister eingetragen werden. Gleichwohl ist der entgegenstehenden Literaturauffassung zuzugestehen, dass ein praktisches Bedürfnis

⁹⁹⁶ Zum Nebeneinander von gesellschaftsrechtlicher Haftung und Verlustübernahme siehe auch S. 189 f.

⁹⁹⁷ Gläubiger können diesen Anspruch allerdings im Wege der Vollstreckung gegen die Gesellschaft pfänden und sich überweisen lassen, vgl. *Paschos*, in: Hessler/Strohn, § 302 AktG Rz. 17.

⁹⁹⁸ Was insofern der von bspw. *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 61 geforderten Eintragung für die Änderung der Zweckausrichtung im Gesellschaftsvertrag entspräche; anders aber nach *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1298, der wiederum die Eintragung einer dem Unternehmensvertrag entsprechenden Regelung im Gesellschaftsvertrag ablehnt.

für eine solche Eintragung zweifelsohne besteht, was zumindest *de lege ferenda* aufzugreifen sein könnte.⁹⁹⁹

8. Verlustübernahme

Der herrschende Gesellschafter einer Personengesellschaft ist nach ganz überwiegender Auffassung durch den Abschluss eines Beherrschungsvertrags dazu verpflichtet, während der Vertragslaufzeit entstehende Verluste zu tragen.¹⁰⁰⁰ Geklärt ist dies bislang allerdings nur im Ergebnis, nicht jedoch der rechtliche Anknüpfungspunkt einer solchen Verlustübernahmepflicht.¹⁰⁰¹ Vertreten werden nach der Darstellung von Schäfer¹⁰⁰² unter anderem „allgemeine Rechtsgrundsätze“¹⁰⁰³, die Treupflicht¹⁰⁰⁴ oder aber auch § 302 AktG analog¹⁰⁰⁵.

Die Frage stellt sich grundsätzlich gleichermaßen für den Gewinnabführungsvertrag mit einer Personengesellschaft. In *Gervais/Danone* vertrat der BGH den Ansatz, dass eine Verlustübernahmepflicht bei „Ergebnisübernahmeverträgen aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen“ folge.¹⁰⁰⁶ Jeder auf eine ertragsteuerliche Organschaft abziehende Gewinnabführungsvertrag ist gemäß § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG zwingend um eine Verlustübernahmevereinbarung mittels dynamischen Verweises auf § 302 AktG zu ergänzen. So ist in diesem Kontext eine genauere Analyse entbehrlich.

Eine Verlustübernahmepflicht trifft das übergeordnete Gesellschafter-Unternehmen in den hier betrachteten Gewinnabführungsverträgen folglich immer und jedenfalls aus dem steuerlich zwingenden vertraglichen Verweis auf § 302 AktG. Sofern für das Gesellschaftsrecht vertreten wird, die Vertragsparteien könnten unter Umständen auch gänzlich auf die Verlustübernahme verzichten,¹⁰⁰⁷ kann dies hier dahinstehen.

⁹⁹⁹ Siehe S. 220 ff.

¹⁰⁰⁰ Statt vieler Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 72; Schall, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 84, 135, 150 jeweils m.w.Nachw.; a.A. wohl Tröger, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4090 (Stand: 03/2019), der wegen der Einstimmigkeit nur eine Haftung nach § 826 BGB bei existenzvernichtenden Eingriffen annimmt.

¹⁰⁰¹ Statt vieler Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 72.

¹⁰⁰² Schäfer, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 72 m.w.Nachw.

¹⁰⁰³ So BGH Urt. v. 5.2.1979 – II ZR 210/76, NJW 1979, 2245 (juris-Rz. 59).

¹⁰⁰⁴ So Stimpel, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (22 ff.), der gleichwohl auch einer Analogie zu § 302 AktG etwas abgewinnen kann.

¹⁰⁰⁵ So u.a. Schall, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 84, 135, 150; Emmerich/Habersack, KonzernR, § 35 Rz. 3.

¹⁰⁰⁶ BGH Urt. v. 5.2.1979 – II ZR 210/76, NJW 1979, 2245 (juris-Rz. 59); wohl zustimmend Nagel, in: Ebenroth/Buojong, Anhang § 105 HGB Rz. 58.

¹⁰⁰⁷ So u.a. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1298; Stimpel, in: Probleme des Konzernrechts, 11 (25).

9. Ausgleichsansprüche

§ 304 AktG sieht für das Aktienrecht die Regelung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter¹⁰⁰⁸ im Gewinnabführungsvertrag vor. Auf diese Weise sollen die wegfallenden Gewinnansprüche kompensiert werden, wogegen sich die außenstehenden Gesellschafter im ersten Schritt wegen der nach § 293 Abs. 1 AktG möglichen Mehrheitsentscheidung über den Vertragsschluss schon nicht wehren konnten.¹⁰⁰⁹

Da die Entscheidung über den Gewinnabführungsvertrag mit einer Personengesellschaft nur einstimmig gefällt werden kann, haben außenstehende Gesellschafter bereits durch dieses Vetorecht die Möglichkeit, ihre Zustimmung von derartigen Ausgleichsansprüchen abhängig zu machen. Ein Bedürfnis (= vergleichbare Interessenlage) für die analoge Anwendung von § 304 AktG besteht daher bei den Personengesellschaften – insofern vergleichbar auch schon für außenstehende Komplementäre bei der KGaA¹⁰¹⁰ – nicht.¹⁰¹¹ Dies muss erst recht vor dem Hintergrund gelten, dass bereits für die GmbH als Kapitalgesellschaft eine analoge Anwendung von § 304 AktG bei einstimmiger Entscheidung über den Gewinnabführungsvertrag abgelehnt wird.¹⁰¹²

Ausgleichsansprüche müssen also nicht analog § 304 AktG zwingend vereinbart werden. Ihr Fehlen kann somit trotz außenstehender Gesellschafter nicht zur Nichtigkeit des Gewinnabführungsvertrags führen.

¹⁰⁰⁸ Zum Begriff der „außenstehenden“ Gesellschafter i.S.v. § 304 AktG siehe *Schumacher*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 KStG Rz. 33 (Stand: 05/2024); *J. Wagner/Gröber*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 17.14 ff.

¹⁰⁰⁹ Vgl. jeweils *Koch*, § 304 AktG Rz. 1; *Paschos*, in: Hessler/Strohn, § 304 AktG Rz. 1.

¹⁰¹⁰ *Born*, Abhängige KGaA, S. 153, 232.

¹⁰¹¹ *Nagel*, in: Ebenroth/Bujong, Anhang § 105 HGB Rz. 61; *Schäfer*, in: GK-HGB, Anh § 105 Rz. 77; *Tröger*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften, I. Teil Rz. 4091 (Stand: 03/2019); vgl. auch *J. Wagner/Kornwachs*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.51 f.; zum Konzernierungsbeschluss *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts, 26 (54); **a.A. Schall**, in: Heidel/Schall, Anh zu § 107 (1) HGB: KonzernR Rz. 84; *Baumgartl*, Konzernbeherrschte Personengesellschaft, S. 120 ff.; wohl auch *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2115), der sich indes auf § 16 KStG und nicht direkt auf § 304 AktG bezieht.

¹⁰¹² Siehe nur *Emmerich*, in: Scholz, Anh. § 13 GmbHG GmbH-Konzernrecht Rz. 211; *Liebscher*, in: MüKoGmbHG, Anh. § 13 Rz. 943; *van Rossum*, in: MüKoAktG, § 304 AktG Rz. 21; **a.A.** aber bspw. *Servatius*, in: Grigoleit, § 304 AktG Rz. 4.

10. Rechtsfolgen

Rechtsfolge des Gewinnabführungsvertrags ist die vollständige Ergebnisübernahme durch die begünstigte, übergeordnete Vertragspartei. Entsteht also ein handelsrechtlicher Gewinn, ist dieser von der verpflichteten Personengesellschaft abzuführen. *Vice versa* muss der begünstigte Gesellschafter anderenfalls entstehende Jahresfehlbeträge ausgleichen. Insofern bestehen keine Abweichungen zum Gewinnabführungsvertrag mit einer Kapitalgesellschaft.

II. Stufe 2: Steuerrechtliche Betrachtung

1. Vorüberlegung

Eine Personengesellschaft kann sich nach dem Vorstehenden wirksam dazu verpflichten, ihren gesamten Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Abgesehen von den erweiterten Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 S. 2 KStG dürfte die optierende Personengesellschaft dieses in das Zivilrecht hineinragende Tatbestandsmerkmal der ertragsteuerlichen Organschaft auf den ersten Blick erfüllen können. Die Finanzverwaltung legt die Regelungen über die ertragsteuerliche Organschaft hingegen restriktiver aus und versucht, dem Gewinnabführungsvertrag mit einer Personengesellschaft die steuerliche Anerkennung streitig zu machen. Schließlich könne dieser nicht in eintragungspflichtiger Form vereinbart werden und weise keinen organisationsrechtlichen Charakter auf.¹⁰¹³ Sowohl die Rechtsnatur als auch die Registereintragung betreffen Einzelheiten des Gewinnabführungsvertrags. Beide Aspekte laufen daher auf die gemeinsam zu klärende Frage hinaus, welche formellen Anforderungen § 17 KStG diesbezüglich aufstellt. Sie sind daher nachfolgend zu analysieren (dazu 2.) bevor auch die inhaltlichen Anforderungen des § 17 Abs. 1 S. 2 KStG zu würdigen sind (3.).

2. Formelle Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag

§ 17 Abs. 1 S. 1 KStG erfordert nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums zwingend einen organisationsrechtlichen und eintragungspflichtigen Gewinnabführungsvertrag.¹⁰¹⁴ Auf diese Weise erlangt die Gewinnabführung eine zentrale Rolle in der

¹⁰¹³ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 56).

¹⁰¹⁴ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 56).

Frage, ob die optierende Personengesellschaft tatsächlich Organgesellschaft sein kann.

Da der Gewinnabführungsvertrag mit einer Personengesellschaft gleichwohl – wie auch mit einer Kapitalgesellschaft – organisationsrechtlichen Charakter aufweist, lässt sich diese Voraussetzung grundsätzlich ohne weitere Probleme erfüllen. Dass der Vertrag hier ebenso den Gesellschaftsvertrag überlagert, sieht im Übrigen auch das OLG München in seiner von der Finanzverwaltung als Argument angeführten Entscheidung nicht anders.¹⁰¹⁵ Selbst dann ist es jedoch denkbar, dass die Parteien ausdrücklich nur eine schuldrechtliche Vereinbarung im Hinblick auf eine Gewinnabführung treffen (so sie denn zulässig ist). Ebenso ließe sich mit der Gegenansicht vertreten, dass Unternehmensverträge mit Personengesellschaften immer nur schuldrechtlicher Rechtsnatur sind.¹⁰¹⁶

Ob schuldrechtliche Gewinnabführungsabreden den Anforderungen des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG genügen, wird bereits an anderer Stelle seit einiger Zeit diskutiert. Der Gesetzgeber musste die Organschaft aus europarechtlichen Gründen zumindest zur Berücksichtigung finaler Verluste auch für Organgesellschaften aus anderen EU-/EWR-Staaten öffnen und hat daher mit der *Kleinen Organschaftsreform*¹⁰¹⁷ den bis dato nötigen doppelten Inlandsbezug für die Organgesellschaft (Ort der Geschäftsleitung und Sitz im Inland) in §§ 14, 17 KStG aufgegeben.¹⁰¹⁸ Da kollisionsrechtlich das Gesellschaftsrecht des jeweiligen Sitzstaates der Organgesellschaft anzuwenden ist und nahezu allen EU-/EWR-Jurisdiktionen ein organisationsrechtlicher Gewinnabführungsvertrag unbekannt ist, kommen einzig schuldrechtliche Verträge zur Gewinnabführung in Betracht.¹⁰¹⁹ Soweit der Verzicht auf organisationsrechtliche Gewinnabführungsverträge (sei es durch gänzlichen Entfall des Erfordernisses,¹⁰²⁰ den Rückzug auf schuldrechtliche Gewinnabführungsverträge¹⁰²¹ oder nur schuldrechtliche

¹⁰¹⁵ OLG München Beschl. v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526 (juris-Rz. 5); J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.37.

¹⁰¹⁶ Siehe die Diskussion auf S. 153 ff.

¹⁰¹⁷ UntStRiseKG, BGBl I 2013, 285.

¹⁰¹⁸ Dazu ausführlich Breuninger, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 28.12 ff.

¹⁰¹⁹ Krüger/Epe, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 29.3 ff.

¹⁰²⁰ So u.a. Scheunemann, IStr 2006, 145 (146 f.); von Brocke, DStr 2010, 964 (966 f.).

¹⁰²¹ So u.a. Schönfeld, IStr 2012, 368 (369 ff.).

Verlustübernahmeverträge¹⁰²²) im Rahmen des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG nicht lediglich auf Basis einer europarechtsinduzierten teleologischen Reduktion von Merkmalen dieser Norm begründet wird, lassen sich diese Erwägungen zur Norm auch in Bezug auf die optierende Personengesellschaft verwerten.¹⁰²³ Die Finanzverwaltung nutzt den Gewinnabführungsvertrag durch ihre restriktiven formellen Vorgaben nach wie vor als „Bollwerk“¹⁰²⁴, um die Nutzung ausländischer Organgesellschaften zu erschweren.¹⁰²⁵ Prinz sieht darin ein „Instrument zur Sicherung inländischen Steuersubstrats.“¹⁰²⁶

In jedem Fall unentbehrlich ist eine Analyse der formellen Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG jedoch im Hinblick auf die Handelsregistereintragung des Gewinnabführungsvertrags. Die Finanzverwaltung geht diesbezüglich mit Verweis auf das OLG München zutreffend davon aus, dass Unternehmensverträge mit einer Personengesellschaft *de lege lata* keinen Eingang in das Register finden können.¹⁰²⁷ Ist die Eintragung hingegen zwingender Bestandteil der Tatbestandsvoraussetzungen von § 17 Abs. 1 S. 1 KStG, kann die optierende Personengesellschaft grundsätzlich nicht als Organgesellschaft qualifizieren.

Anderes dürfte nur gelten – und muss es auch –, wenn das zuständige Registergericht entgegen der zutreffenden Auffassung eine Eintragung bei der abführenden Personengesellschaft zulässt. Das soll in der Praxis – jedenfalls vereinzelt – bereits vorkommen sein.¹⁰²⁸ Vor diesem Hintergrund erscheint das Erfordernis einer Eintragung bei § 17 Abs. 1 S. 1 KStG als besonders willkürlich, da eine Organschaft für optierende

¹⁰²² So FG Schleswig-Holstein Urt. v. 13.3.2019 – 1 K 218/15, EFG 2019, 1466 (juris-Rz. 76 ff.); FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 17.3.2010 – 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632 (juris-Rz. 79 ff.); FG Niedersachsen Urt. v. 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815 (juris-Rz. 47 ff.) siehe aber auch die Kritik von *Homburg*, IStR 2010, 246 (248 ff.).

¹⁰²³ Vgl. bspw. die Vorgehensweise bei *Pohl*, in: BeckOK KStG, § 17 Rz. 89 (Stand: 09/2024); so wohl auch *J. Wagner/Kornwachs*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.39.

¹⁰²⁴ *Hey*, StuW 2011, 131 (138).

¹⁰²⁵ von *Freeden/Schumacher*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 17 KStG Rz. 22 (Stand: 02/2022) mit Verweis auf OFD FFM v. 12.11.2019 – S 2770 A - 55 - St 55, DStR 2019, 2701.

¹⁰²⁶ *Prinz*, in: *FS Seibert*, 681 (690).

¹⁰²⁷ Siehe dazu S. 165 ff.

¹⁰²⁸ *Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) vom 30.09.2021, <https://t1p.de/vczbu> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 10.

Personengesellschaft dann im Ergebnis von der nur wenig planbaren Rechtsauffassung des jeweils zuständigen Registergerichts abhinge.¹⁰²⁹

Wie bei der Frage, ob ein organisationsrechtlicher Charakter notwendig ist, entpuppt sich die Handelsregistereintragung ebenso als bereits bekannte Thematik. Für die GmbH war bis zur Klärung durch den BGH im *Supermarkt-Beschluss* die Notwendigkeit einer Handelsregistereintragung zeitweise streitig, wobei unter anderem die Anforderungen des § 17 KStG in die Betrachtung miteinbezogen wurden.¹⁰³⁰

Ob § 17 Abs. 1 S. 1 KStG tatsächlich diese beiden Merkmale eines Gewinnabführungsvertrags verlangt, ist somit keine neue Frage. Eine Antwort ist im Wege der Auslegung zu finden:

a) Wortlaut

§ 17 Abs. 1 S. 1 KStG erfordert, dass sich die betroffene Gesellschaft „wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen“ abzuführen. Es bedarf dem insoweit eindeutigen Wortlaut zufolge lediglich einer wirksamen Verpflichtung zur vollumfänglichen Gewinnabführung. Außer der Wirksamkeit lässt sich diesem keine strenge Anlehnung an das Aktienkonzernrecht entnehmen, die darauf schließen ließe, dass die Gewinnabführung in eingetragener und/oder organisationsrechtlicher Weise zu erfolgen hat.¹⁰³¹ Die von der Finanzverwaltung geltend gemachten formellen Anforderungen lassen sich dem Wortlaut der Norm somit nicht entnehmen.

¹⁰²⁹ Ähnlich *Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) vom 30.09.2021, <https://t1p.de/vczbu> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 10.

¹⁰³⁰ Siehe nur BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (juris-Rz. 30 m.w.Nachw.) = NJW 1989, 295.

¹⁰³¹ Siehe nur *Ebber*, in: BeckOK KStG, § 14 Rz. 164 (Stand: 09/2024); *Haarmann*, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitsstagung Unternehmen 2021 der FAFStR, 108 (110); *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (630); *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2113 f.); *Prinz/Kortendick/Ekinici/Braun*, ifst-Schrift Nr. 551 (2023), 1 (51 f.); *J. Wagner/Kornwachs*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.27 ff.; siehe auch zur grenzüberschreitenden Organschaft *Pung/Dötsch*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 17 KStG Rz. 14 (Stand: 06/2024); *von Freeden/Schumacher*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 17 KStG Rz. 22 (Stand: 02/2022); *Schnitger*, IStR 2013, 82 (85); **a.A.** aber mglw. *Herlinghaus*, in: *Hüttemann/Schön*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.38 f.

b) Systematik

In systematischer Hinsicht lassen sich zwei Anknüpfungspunkte ausmachen: Zunächst bietet § 17 KStG selbst schon Anknüpfungspunkte. Des Weiteren bietet der Vergleich mit §§ 14 ff. KStG wichtige Hinweise.

aa) § 17 Abs. 1 KStG

An dieser Stelle kann die Binnensystematik des § 17 Abs. 1 KStG herangezogen werden. Die in Satz 1 gewählte Formulierung lässt neben der Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags keine Einschränkungen zu. Satz 2 sieht eine Aufzählung weiterer Voraussetzungen vor, die die Kapitalgesellschaften des § 17 KStG zu beachten haben: So darf die Gewinnabführung den in § 301 AktG genannten Betrag nicht überschreiten (Nr. 1) und ferner ist eine Verlustübernahme durch dynamischen Verweis auf § 302 AktG zu vereinbaren (Nr. 2). Beides knüpft eng an die aktienrechtlichen Vorschriften zum Unternehmensvertrag an, sodass letzten Endes Satz 2 nicht lediglich weitere Voraussetzungen für die Organschaft im Allgemeinen aufstellt, sondern konkreter solche für den Gewinnabführungsvertrag. Wenn Satz 2 also über einen Katalog zwei zusätzliche Anforderungen an die Gewinnabführung stellt, liegt der Schluss nahe, dass die Norm ihre besonderen Voraussetzungen insgesamt abschließend regelt. Sie fordert dann weder den organisationsrechtlichen Charakter noch die Handelsregistereintragung.¹⁰³²

Dafür spricht auch die Rechtslage im Hinblick auf den Hauptanwendungsfall des § 17 Abs. 1 KStG: Für die GmbH hat der BGH in seinem *Supermarkt-Beschluss* die Eintragung des Gewinnabführungsvertrags auf eine analoge Anwendung von § 54 Abs. 1 S. 1 GmbHG gestützt und darauf Bezug genommen, dass die steuerrechtliche Regelung des § 17 KStG diese gerade nicht erforderlich macht.¹⁰³³ Dass es hinsichtlich der Handelsregistereintragung einzig auf das Zivilrecht ankommt, muss ebenso für die optierende Personengesellschaft gelten.¹⁰³⁴

¹⁰³² Vgl. Haarmann, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAFStR, 108 (110); vgl. mit ähnlicher Argumentation zur Anwendbarkeit von § 304 AktG bei § 17 KStG Brüh/Weiss, BB 2018, 94 (95).

¹⁰³³ BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (juris-Rz. 25 ff.) = NJW 1989, 295.

¹⁰³⁴ So auch J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.34; von Freed/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 21 (Stand: 02/2022).

bb) §§ 14 ff. KStG

Das Gesamtgefüge von §§ 14 ff. KStG und die dortige starke Anlehnung an das Aktienkonzernrecht könnten indes zunächst dafür sprechen, bei § 17 Abs. 1 KStG ebenfalls einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne von § 291 Abs. 1 AktG für erforderlich zu halten. Auf diese Weise müsste der Vertrag konsequenterweise organisationsrechtlicher Natur und wegen § 294 AktG im Handelsregister eingetragen sein. Das könnte umso mehr gelten, als § 17 Abs. 1 S. 1 KStG die entsprechende Anwendung von §§ 14 bis 16 KStG anweist¹⁰³⁵ und auf diese Weise bspw. auch die fünfjährige Mindestlaufzeit des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG an dieser Stelle Geltung erlangt.

Gegen eine solche Deutung muss allerdings sprechen, dass § 17 Abs. 1 S. 1 KStG lediglich eine *entsprechende* Anwendung der §§ 14 bis 16 KStG anordnet. Indem die Norm anschließend die wirksame Verpflichtung zur Gewinnabführung als Voraussetzung aufstellt, setzt sie sich in dieser Hinsicht explizit von den diesbezüglichen Regelungen des § 14 KStG ab. Während § 14 KStG den Unternehmensvertrag des Aktienkonzernrechts über die explizite Nennung von § 291 Abs. 1 AktG in seiner Gesamtheit in Bezug nimmt, findet dies bei § 17 Abs. 1 KStG lediglich fragmentarisch über Satz 2 statt. Im Gegenschluss muss dies bedeuten, dass § 17 Abs. 1 KStG keine über seinen Wortlaut hinausgehenden formellen Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag aufstellt und diesen somit nicht auf das aktienrechtliche Modell des § 291 Abs. 1 AktG beschränkt.¹⁰³⁶

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass § 17 Abs. 1 KStG mit bspw. der Mindestlaufzeit in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG durchaus Einzelheiten zum Gewinnabführungsvertrag übernimmt, die nicht noch gesondert erwähnt werden. Diese Regelungen sind genuin steuerrechtlicher Natur: Sie ergeben sich im Gegensatz zur Handelsregistereintragung und Rechtsnatur direkt aus § 14 KStG und nicht mittelbar aus dessen

¹⁰³⁵ Vgl. BFH Urt. v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49 = BStBl II 2019, 278 (juris-Rz. 19), der die Geltung von § 304 AktG im Rahmen von § 17 KStG über den Verweis auf die §§ 14 ff. KStG herleiten möchte; zu Recht kritisch Brühl/Weiss, BB 2018, 94 (95 ff.).

¹⁰³⁶ Vgl. jeweils Höhle, DB 1979, 485 (488 f.); Jäschke, GmbHHR 2022, 627 (630); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2113 f.); siehe auch zur grenzüberschreitenden Organschaft Pung/Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 17 KStG Rz. 14 (Stand: 06/2024); Winter/Marx, DStR 2011, 1101 (1103).

Verweis auf § 291 Abs. 1 AktG, der – wie bereits dargestellt – in § 17 Abs. 1 KStG gerade nicht nachvollzogen wird.

Unabhängig davon weisen *Wagner/Kornwachs* im Hinblick auf die Eintragungspflicht richtigerweise darauf hin, dass selbst im originären Anwendungsbereich von § 14 Abs. 1 S. 1 KStG nicht jeder Gewinnabführungsvertrag Eingang in das Handelsregister finden muss:¹⁰³⁷ Wird der Gewinnabführungsvertrag im Verhältnis zu einer eingegliederten AG/KGaA geschlossen, ist er gemäß § 324 Abs. 2 S. 1 AktG nicht einzutragen. Sowohl nach der Literatur¹⁰³⁸ als auch nach der Finanzverwaltung¹⁰³⁹ kann die eingegliederte AG/KGaA aber ebenso Organgesellschaft sein – an der fehlenden Eintragung scheitert es in diesem Fall somit ebenso wenig.

cc) Zwischenergebnis

Sowohl die Binnensystematik des § 17 Abs. 1 KStG als auch die §§ 14 ff. KStG als Gesamtsystem sprechen dagegen, weitere formelle Anforderungen an die Gewinnabführung zu stellen, die über den Wortlaut hinausgehen.

c) Historie

Die Frage kann zudem anhand der Entstehungsgeschichte der Organschaft analysiert werden. Es lässt sich zwischen der kodifizierten Organschaft und ihrem richterrechtlichen Vorgänger differenzieren.

aa) Kodifizierte Organschaft

Die Norm des § 17 KStG ist nicht schon immer als eigenständige Norm im KStG zu finden. Bei erstmaliger Kodifizierung der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht im Jahr 1969 war sie als Abs. 5 im damaligen § 7a KStG mitgeregelt.¹⁰⁴⁰

Der Aufbau war dabei äquivalent zum heutigen § 17 Abs. 1 KStG: Im ersten Satz wurde die entsprechende Anwendung der allgemeinen Regelungen über die Organschaft angeordnet, wenn sich eine andere Kapitalgesellschaft dazu verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Anschließend wurden im zweiten Satz weitere Voraussetzungen an die Gewinnabführung aufgestellt: So

¹⁰³⁷ J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.35.

¹⁰³⁸ J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.35 m.w.Nachw.

¹⁰³⁹ KStR 14.5 Abs. 1 S. 3.

¹⁰⁴⁰ Gesetz zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze v. 15.08.1969, BGBl I 1969, 1182.

musste der Vertrag in schriftlicher Form abgeschlossen werden (Nr. 1), die dazugehörige Beschlussfassung jedenfalls mit Dreiviertel-Mehrheit ergehen (Nr. 2), eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG vereinbart werden (Nr. 3) und ferner musste die Abführung von Erträgen aus der Auflösung von freien vorvertraglichen Rücklagen ausgeschlossen sein (Nr. 4). Dies hatte auch nach der redaktionellen Verschiebung der Regelung zu § 17 KStG weiterhin Bestand.¹⁰⁴¹

Mit den formellen wie inhaltlichen Voraussetzungen in Satz 2 wollte der Gesetzgeber für die steuerliche Anerkennung der Organschaft sicherstellen, dass auch die Gewinnabführung von anderen Kapitalgesellschaften „soweit wie möglich“ nach dem gleichen Prozedere wie dem des Aktiengesetzes abläuft.¹⁰⁴² Anders gewendet: Es bestand Unsicherheit darüber, welchem Regelungskonzept Gewinnabführungsverträge mit anderen Kapitalgesellschaften folgen, und so sollten gewisse Mindestvorgaben jedenfalls steuerlich festgehalten werden.¹⁰⁴³

In formeller Hinsicht war der Gewinnabführungsvertrag zur steuerlichen Anerkennung also schriftlich zu fassen und mit einer Dreiviertel-Mehrheit abzuschließen. Im Hinblick auf Eintragung und Rechtsnatur schwieg sich das Gesetz – wie auch heute – gänzlich aus. Daraus ergibt sich im Umkehrschluss, dass der Gesetzgeber, der die Anforderungen „soweit wie möglich“¹⁰⁴⁴ denen des Aktiengesetzes anpassen und die jedenfalls steuerlich notwendigen Regelungsgehalte sicherstellen wollte, Eintragung und Rechtsnatur nicht zu den notwendigen steuerlichen Voraussetzungen zählte.¹⁰⁴⁵

Als sich das GmbH-Konzernrecht in der Entwicklung befand, wurde daher konsequenterweise festgestellt, dass sich eine Pflicht zur Eintragung eines Gewinnabführungsvertrags im Handelsregister jedenfalls nicht aus dem steuerlichen § 17 KStG ableiten lässt (allerdings ohne Determination für das Zivilrecht).¹⁰⁴⁶ Dem schloss sich der BGH

¹⁰⁴¹ Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31.08.1976, BGBl I 1976, 2597.

¹⁰⁴² BT-Drucks. 5/3017, 9.

¹⁰⁴³ BFH Urt. v. 29.3.2000 – I R 43/99, BFH/NV 2000, 1250 (juris-Rz. 9); BFH Urt. v. 17.12.1980 – I R 220/78, BFHE 132, 285 = BSTB II 1981, 383 (juris-Rz. 13 ff.); vgl. Pung/Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 17 KStG Rz. 3 (Stand: 06/2024); von Freeden/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 3 (Stand: 02/2022).

¹⁰⁴⁴ BT-Drucks. 5/3017, 9.

¹⁰⁴⁵ Vgl. auch Höhne, DB 1979, 485 (488 f.).

¹⁰⁴⁶ Heckschen, DB 1988, 1685 (1686); Höhne, DB 1979, 485 (488 f.); Lutter/Hommelhoff, NJW 1988, 1240 (1240); Timm, BB 1981, 1491 (1492); vgl. zudem OLG Düsseldorf Urt. v. 20.3.1980 –

im *Supermarkt-Beschluss* augenscheinlich an.¹⁰⁴⁷ Der BFH verwies diesbezüglich nur auf die zivilrechtliche Wirksamkeit des Vertrags und ließ etwaige weitere (ungeschriebene) Voraussetzungen unerwähnt.¹⁰⁴⁸ Auch das BMF äußerte sich in diesem Zusammenhang mehrfach zur Thematik und stellte dabei – aus heutiger Sicht bemerkenswert klar – heraus, dass § 17 KStG selbst keine Handelsregistereintragung und lediglich die zivilrechtliche Wirksamkeit erfordere.¹⁰⁴⁹ So sollten für organ-schaftliche Zwecke im Anschluss an den *Supermarkt-Beschluss* übergangsweise sogar solche Gewinnabführungsverträge anzuerkennen sein, die nicht eingetragen sind und daher gegen die insoweit restiktiveren zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Vorgaben verstößen.¹⁰⁵⁰

Im Anschluss reagierte der Gesetzgeber und passte § 17 KStG mit dem StÄndG 1992 dahingehend an, dass Abs. 1 S. 1 nunmehr eine *wirksame* Verpflichtung zur Gewinnabführung voraussetzt, und strich die bisherigen Nr. 1 und 2 (Schriftformerfordernis und Dreiviertel-Mehrheit) aus S. 2.¹⁰⁵¹ Er sah sich aufgrund der „verschärft[en]“ zivilrechtlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen zu diesem Schritt gezwungen.¹⁰⁵² Diese Formulierung muss zu dem Schluss führen, dass der Gesetzgeber das Erfordernis einer Eintragung für restiktiver als den Tatbestand des bis dato geltenden § 17 KStG hielt. Statt jedoch die Eintragung als weitere formelle Voraussetzung im Katalog des S. 2 zu verankern, wurde eben jener Satz verschlankt und in S. 1 nur noch auf *wirk-same* Verträge abgestellt. Auf diese Weise verdeutlichte der Gesetzgeber, dass das Steuerrecht im Hinblick auf die formellen Voraussetzungen zunächst an das Zivilrecht anknüpft und Gewinnabführungsverträge immer dann anerkennt, wenn sie nach den dortigen Maßstäben wirksam sind und die zusätzlichen steuerlichen materiellen

¹⁰⁴⁷ 6 U 143/79, NJW 1982, 284; Esch, BB 1986, 272 (272), die indes beide daraus auch auf das Zivilrecht schließen wollten; vgl. jeweils BayOblG Beschl. v. 16.6.1988 – BReg 3 Z 62/88, DJ 1988, 1646.

¹⁰⁴⁸ Vgl. BGH Beschl. v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 (juris-Rz. 30) = NJW 1989, 295.

¹⁰⁴⁹ BFH Urt. v. 8.11.1989 – I R 174/86, BFHE 158, 540 = BStBl II 1990, 91 (juris-Rz. 17).

¹⁰⁵⁰ BMF v. 31.10.1989, BStBl I 1989, 430; BMF v. 30.12.1988 – IV B 7-S 2770-13/88; vgl. auch BMF v. 1.10.1987 – IV B 7-S 2770-15/87, BB 1987, 2007; BMF v. 17.2.1987 – IV B 7-S 2770-3/87.

¹⁰⁵¹ BMF v. 31.10.1989, BStBl I 1989, 430.

Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992) (StÄndG 1992) v. 25.02.1992, BGBl I 1992, 297.

¹⁰⁵² BT-Drucks. 12/1108, 67.

Voraussetzungen von S. 2 erfüllt werden. Das Steuerrecht soll hier offenkundig dem Zivilrecht folgen.¹⁰⁵³

Dagegen könnte einzuwenden sein, dass der Gesetzgeber § 17 Abs. 1 KStG nur deshalb so verschlanken konnte, weil seit dem *Supermarkt-Beschluss* für die GmbH als Hauptanwendungsfall die Bezugnahme auf die zivilrechtliche Wirksamkeit ausreicht, um Publizität und Rechtsnatur sicherzustellen. Diese Anforderungen könnten für die optierende Personengesellschaft (und andere Kapitalgesellschaften) dennoch in den Tatbestand hineinzulesen sein. Ein solcher Gedanke ist indes zu verwerfen: Zwar ist es zutreffend, dass sich der Gesetzgeber des StÄndG 1992 für die Ausgestaltung von § 17 KStG lediglich an der GmbH orientieren konnte und die Entscheidung, sich auf eine *wirksame* Gewinnabführung zurückzuziehen, einzig darauf zurückzuführen ist. Der Gesetzgeber war sich indes im Klaren darüber, dass die Norm nicht ausschließlich die GmbH und – jedenfalls rein theoretisch – auch andere Kapitalgesellschaften erfasst.¹⁰⁵⁴ Er hat sich dennoch gegen eine Differenzierung anhand der Rechtsform entschieden, so dass unter anderem für die optierende Personengesellschaft nichts anderes gelten kann als für die GmbH: Es genügt eine zivilrechtlich wirksame Vereinbarung – unabhängig von Eintragung und Rechtsnatur. Anderes ließe sich einzig *de lege ferenda* lösen.

Aus der Historie des § 17 Abs. 1 KStG lässt sich daher kein über die bloße zivilrechtliche Wirksamkeit hinausgehendes steuerrechtliches Erfordernis einer Handelsregistereintragung oder einer bestimmten Rechtsnatur ableiten. Das gilt umso mehr nach der Anpassung durch den Gesetzgeber im Jahr 1992. Insoweit überzeugt die im Zuge des Optionsmodells vollzogene Kehrtwende des BMF in dieser Frage nicht.

bb) Organschaft vor Kodifizierung

Weiteren Aufschluss kann zudem die Historie der Organschaft vor Kodifizierung bieten. Die §§ 14 ff. KStG bzw. § 7a KStG a.F. dienten der Verstetlichung der richterrechtlich entwickelten Grundsätze über die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht.¹⁰⁵⁵

¹⁰⁵³ Vgl. auch BFH Urt. v. 30.7.1997 – I R 7/97, BFHE 184, 88 = BStBl II 1998, 33 (juris-Rz. 9 f.).

¹⁰⁵⁴ So hat der Gesetzgeber zur „Kleinen Organschaftsreform“ in BT-Drucks. 17/10774, 21 ausgeführt, dass „insbesondere“ die GmbH von § 17 KStG erfasst sei, was die Existenz weiterer in Betracht kommender Rechtsformen gerade impliziert.

¹⁰⁵⁵ Siehe zur Historie auf S. 87 f.

Ziel war es, das Institut Organschaft im Wesentlichen so in geschriebenes Recht zu überführen, wie es bis dato praktiziert wurde.¹⁰⁵⁶ Materiellrechtlich sollte es dementsprechend keine gravierenden Änderungen geben. Es ist daher herauszuarbeiten, welche Anforderungen die Gerichte früher an die Gewinnabführungsvereinbarungen stellten.

Zu Beginn seiner Rechtsprechung zur Organschaft genügte dem RFH eine einfache und eindeutige Vereinbarung über die Gewinnabführung, die ggf. sogar konkudent getroffen werden konnte.¹⁰⁵⁷ Maßgeblich war lediglich, dass sie auf längere Dauer ausgelegt war, damit der Steuerpflichtige seine Steuerpflicht nicht nach Belieben beeinflussen kann.¹⁰⁵⁸ Ein bestimmtes Formerfordernis war nicht ersichtlich. Erst später verschärfte das Gericht diese Vorgaben insoweit, als dass die Anerkennung der Organschaft die Vorlage einer schriftlichen Vereinbarung erfordere.¹⁰⁵⁹ Im Kern war daher schon seitens des RFH eine zivilrechtlich wirksame Vereinbarung ausreichend, so lange sie schriftlich und für einen längeren Zeitraum erfolgte.

So interpretierte augenscheinlich auch der BFH die Rechtsprechung des RFH und rekurrierte wiederholt auf die Maßgeblichkeit eines auf gewisse Dauer abgeschlossenen handels- bzw. zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrags.¹⁰⁶⁰ Dass darüber hinaus steuerlich eine bestimmte Rechtsnatur oder eine Handelsregistereintragung notwendig war, ergab sich daraus nicht eindeutig. Der organisationsrechtliche Charakter von Unternehmensverträgen wurde zudem erst mit der Zeit unter anderem von *Ballerstedt* und *Flume* anhand der Organschaftsverträge entwickelt bzw. herausgearbeitet.¹⁰⁶¹ Es handelte sich bei der Rechtsnatur also um eine Konsequenz klassischer Gewinnabführungsvereinbarungen und nicht um eine konstitutive Voraussetzung für die Organschaft. Das spätere Erfordernis einer Handelsregistereintragung bei der abführenden Aktiengesellschaft folgte ebenso wenig aus dem

¹⁰⁵⁶ BT-Drucks. 5/3017, 6.

¹⁰⁵⁷ RFH Urt. v. 18.2.1933 – I A 439/32, RStBl 1933, 647.

¹⁰⁵⁸ RFH Urt. v. 31.10.1933 – I A 391/31, RStBl 1934, 684.

¹⁰⁵⁹ RFH Urt. v. 9.5.1944 – I 15/44, RStBl 1944, 539.

¹⁰⁶⁰ BFH Gutachten v. 27.11.1956 – I D 1/56 S, BFHE 64, 368 = BStBl III 1957, 139 (juris-Rz. 25); BFH Urt. v. 8.3.1955 – I 73/54 U, BFHE 60, 489 = BStBl III 1955, 187 (juris-Rz. 16 f., 31); BFH Urt. v. 24.11.1953 – I 109/53 U, BFHE 58, 281 = BStBl III 1954, 21 (juris-Rz. 7).

¹⁰⁶¹ *Ballerstedt*, DB 1956, 813 (815); *Flume*, DB 1956, 455 (456).

richterrechtlichen Institut der Organschaft, sondern war die Konsequenz von § 294 des neuen Aktienkonzernrechts mit dem AktG 1965.¹⁰⁶²

cc) Zwischenergebnis

Die Historie der Organschaft vor der Kodifizierung verstärkt somit den isoliert zu § 17 KStG ergangenen Befund: Es lässt sich steuerlich lediglich ein zivilrechtlich wirksamer Gewinnabführungsvertrag fordern. Allenfalls vertretbar erscheint anhand der Rechtsprechungshistorie der Organschaft noch ein über den Wortlaut von § 17 KStG hinausgehendes Schriftformerfordernis.

d) *Telos*

Für eine teleologische Betrachtung ist zuvorderst der Zweck von § 17 KStG zu untersuchen. Weiteren Aufschluss kann die Betrachtungsweise des BFH geben. Möglicherweise lässt sich der Norm zudem ein Zweck der Missbrauchsvermeidung unterstellen.

aa) Allgemein

Zweck von § 17 KStG ist die Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs der ertragsteuerlichen Organschaft.¹⁰⁶³ Insoweit ist nicht erkennbar, dass dieser Zweck einzig dann erfüllt ist, wenn die Gewinnabführung in das Handelsregister eingetragen und in organisationsrechtlicher Weise vereinbart worden ist. Zudem soll(te) die Norm über § 17 Abs. 1 S. 2 KStG die Einhaltung einzelner aktienrechtlicher Regelungen sicherstellen.¹⁰⁶⁴ Weder Eintragung noch Rechtsnatur sind Teil dessen.

Solange beide vom persönlichen Anwendungsbereich umfassten unternehmerischen Einheiten die Gewinnabführung und Verlustübernahme tatsächlich durchführen und dabei die explizit in den §§ 14 ff. KStG aufgestellten Anforderungen beachten, bestehen aus teleologischer Sicht keine Bedenken, das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Damit muss aber auch eine teleologische Reduktion des § 17 KStG – falls im Anschluss an die Auslegung auf Methoden der Rechtsfortbildung zurückgegriffen werden soll – auf eingetragene Organisationsverträge ausscheiden.

¹⁰⁶² Vgl. BFH Urt. v. 26.8.1987 – I R 28/84, BFHE 151, 135 = BStBl II 1988, 76 (juris-Rz. 20).

¹⁰⁶³ Siehe S. 127.

¹⁰⁶⁴ Siehe Fn. 799.

bb) Restriktive Auslegung durch den BFH

Hinzu kommt, dass der BFH dazu tendiert, die Regelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft restriktiv und wortlautorientiert auszulegen.¹⁰⁶⁵ In der Vergangenheit galt dies vor allem zulasten der Steuerpflichtigen, wenn bspw. der wegen § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG erforderliche Verweis auf § 302 AktG nicht wie gesetzlich gefordert ver einbart wurde, obwohl die Norm ohnehin schon zivilrechtlich für die GmbH analog heranzuziehen war.¹⁰⁶⁶

Ein derartiger restiktiver Umgang mit dem Gesetzeswortlaut könnte *vice versa* ebenso gelten, wenn die Finanzverwaltung ihrerseits davon abweicht. Der Steuer pflichtige sollte bereits anhand der Norm erkennen können, welche Anforderungen an die Ausgestaltung seiner steuerlichen Verhältnisse gestellt werden. Wenn Eintr aigung und Rechtsnatur nicht klar im Wortlaut angelegt sind, wären diese beiden As pekte mittels strenger Auslegung aus den Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 KStG aus zuscheiden.

Zu bedenken ist allerdings, dass die restiktive Haltung des BFH bis dato aus dem Aus nahmecharakter der Organschaft vom Trennungsprinzip resultiert.¹⁰⁶⁷ Die enge wort lautorientierte Auslegung soll also sicherstellen, dass die Organschaft als Ausnahme vom Regelfall ausschließlich in den vom Gesetzgeber vorgesehenen Fällen und nicht zu geringeren Voraussetzungen möglich ist. Sie soll eng umgrenzt bleiben. Insofern ist eine restiktive Auslegung der §§ 14 ff. KStG mit dem Ziel, die Organschaft über haupt erst zu begründen, weil Anforderungen der Finanzverwaltung die Organschaft über ihren Wortlaut hinaus begrenzen, mit der o.g. Rechtsprechung nicht gänzlich vergleichbar: Durch die Auffassung der Finanzverwaltung besteht schließlich keine Gefahr, dass die Organschaft als Ausnahme vom Trennungsprinzip zu oft Anwendung findet – das Gegenteil ist der Fall. Dass der BFH die Normen auch hier streng am Wortlaut auslegt, ist daher zumindest nicht zwingend.

¹⁰⁶⁵ Witt, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 7.2.

¹⁰⁶⁶ Siehe nur BFH Urt. v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49 = BSTBl II 2019, 278; BFH Urt. v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132; BFH Urt. v. 22.2.2006 – I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513; BFH Urt. v. 29.3.2000 – I R 43/99, BFH/NV 2000, 1250; BFH Urt. v. 17.12.1980 – I R 220/78, BFHE 132, 285 = BSTBl II 1981, 383.

¹⁰⁶⁷ BFH Urt. v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132 (juris-Rz. 19); Witt, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 7.2.

Diese Rechtsprechung könnte möglicherweise aber ergänzend heranzuziehen sein: Im Ausgangspunkt geht der BFH im Hinblick auf die Frage nach der Notwendigkeit der Vereinbarung einer Verlustübernahme i.S.v. § 302 AktG, die für die GmbH ohnehin analog gilt, davon aus, „dass es dem Gesetzgeber unbenommen bleiben muss, besondere tatbestandliche Anforderungen zu formulieren, um das ausnahmsweise Absehen von dem ansonsten strikten Steuersubjektprinzip im Rahmen eines Organgeschäftsverhältnisses zu konturieren.“¹⁰⁶⁸ Nach dieser Logik setzt das Vorhandensein von steuerlichen Tatbestandsmerkmalen, die über die Anforderungen des Zivilrechts hinausgehen, aber jedenfalls voraus, dass der Gesetzgeber diese zumindest „formuliert“ hat. Er müsste diese Merkmale also zumindest in bestimmtem Maße im Wortlaut angelegt haben. Für die Auslegung dieser Merkmale ist folglich nach dem bereits Ausgeführten denkbar, dass in solchen Fällen nicht restriktiv vorzugehen ist, in denen die Finanzverwaltung über den Wortlaut hinaus noch strengere Anforderungen stellt.

Dazu folgendes Beispiel:

Angenommen, der Gesetzgeber hätte in § 17 KStG lediglich die Vereinbarung einer Verlustübernahme nach § 302 AktG vorgeschrieben, nicht jedoch den dynamischen Verweis auf die Norm.¹⁰⁶⁹ Die restriktive Auslegung durch den BFH verböte es, gänzlich auf die Vereinbarung i.S.v. § 302 AktG zu verzichten. Sie würde aber nicht zwangsläufig einer Auffassung entgegenstehen, die zusätzlich einen dynamischen Verweis auf § 302 AktG fordert.

Es gilt also für die bisherige Rechtsprechung des BFH: Ist eine Voraussetzung im Wortlaut angelegt, kann nicht auf sie verzichtet werden (Restriktive Auslegung). Ob seitens der Finanzverwaltung indes ausgehend vom Wortlaut noch strenger mit dieser Voraussetzung umgegangen werden kann, steht zumindest offen.

Im Hinblick auf die Handelsregistereintragung und einen organisationsrechtlichen Charakter des Vertrags fehlt es allerdings bereits an der Veranlagung im Wortlaut. Selbst wenn es dem Gesetzgeber also unbenommen bleibt, restriktive steuerliche Voraussetzungen zu schaffen, hat er davon hier keinen Gebrauch gemacht.

¹⁰⁶⁸ BFH Urt. v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132 (juris-Rz. 19).

¹⁰⁶⁹ So wie es bis zum 25. Februar 2013 auch Rechtslage war.

In einer anderen Lesart von § 17 Abs. 1 KStG ließe sich vertreten, dass der Gewinnabführungsvertrag das im Wortlaut angelegte Merkmal darstellt und die Finanzverwaltung mit Eintragungspflicht und Erfordernis einer bestimmten Rechtsnatur lediglich noch engere Voraussetzungen an dieses Merkmal aufstellen. Weil die Finanzverwaltung dann lediglich strenger mit einem bestehenden Merkmal umginge, ließe sich dieses Vorgehen möglicherweise mit der BFH-Auslegung vereinbaren. Diese Sichtweise ist aber nicht mit der Systematik des § 17 Abs. 1 KStG zu vereinbaren, der zusätzliche Anforderungen – wie die Verlustübernahmevereinbarung – an den Gewinnabführungsvertrag separat regelt.¹⁰⁷⁰

Folglich ist die restriktive Auslegung der §§ 14 ff. KStG durch die höchstrichterliche Rechtsprechung jedenfalls ergänzungshalber heranzuziehen. Sie trägt dazu bei, in Eintragung und Rechtsnatur keine Tatbestandsmerkmale des § 17 Abs. 1 KStG zu sehen.¹⁰⁷¹

cc) Missbrauchsvermeidung

Zweck einzelner Regelungen über die Organschaft ist es jedoch ebenfalls, zu verhindern, dass der Steuerpflichtige willkürlich Einfluss auf seine Besteuerung nehmen kann.¹⁰⁷² Sichtbar wird dies an der fünfjährigen Mindestlaufzeit für die Gewinnabführung gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG, die ein jährliches Wechseln zwischen Organschaft und Regelbesteuerung ohne Durchbrechung des Steuersubjektprinzips unmöglich macht.¹⁰⁷³ An dieser Stelle kann somit möglicherweise auch für § 17 KStG ein – allgemein gehaltener – Zweck der Missbrauchsvermeidung beachtenswert sein.

Wie die Mindestlaufzeit schafft eine Registereintragung des Vertrags ein gewisses Maß an Rechtssicherheit, das es dem Konzernverbund verwehrt, seine Besteuerungssituation (Organschaft oder regulär) in Gänze willkürlich zu beeinflussen. Ist der Gewinnabführungsvertrag in das Handelsregister eingetragen, besteht schließlich nicht nur für Organgesellschaft und Organträger Gewissheit über seine Existenz, sondern auch für die Finanzverwaltung. Ohne Eintragung bestünde wiederum für die

¹⁰⁷⁰ Dazu näher auf S. 176 ff.

¹⁰⁷¹ Anders aber mglw. BFH Urt. v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49 = BStBl II 2019, 278 (juris-Rz. 19) im Hinblick auf Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter einer GmbH; dazu Brühl/Weiss, BB 2018, 94 (95 ff.).

¹⁰⁷² Witt, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 7.2.

¹⁰⁷³ Siehe zur Mindestlaufzeit auf S. 101 f.

beteiligten Unternehmen die Möglichkeit, jedenfalls den Beginn der Organschaft in missbräuchlicher Weise zu beeinflussen. So wäre denkbar, für vergangene Veranlagungszeiträume eine Organschaft zu erklären und einen Gewinnabführungsvertrag vorzutäuschen, obwohl im entsprechenden Zeitraum eigentlich noch keiner bestand. Mangels zwingender Publizität des Vertragswerkes ließe sich ein solcher Vorgang für die Finanzverwaltung nur schwerlich überprüfen und nachweisen. Zumindest eine Registereintragung wäre daher geeignet, entsprechenden Missbrauch zu verhindern. Allerdings erscheint es nicht zwingend, dazu auf eine Handelsregistereintragung zurückzugreifen, die in keiner Weise in § 17 Abs. 1 KStG angelegt ist. Vielmehr bestehen *de lege ferenda* auch andere Wege, Missbrauch zu vermeiden, wie in Kapitel 6 zu zeigen ist. Vor allem aber stellt die Missbrauchsvermeidung nicht das vornehmliche Teilos von § 17 KStG dar. Sie ist allenfalls mit zu berücksichtigen. Für eine über die Auslegung hinausgehende teleologische Reduktion der Norm auf *eingetragene* Gewinnabführungsverträge genügt dies nicht.

dd) Zwischenergebnis

Weder der allgemeine Zweck des § 17 KStG noch eine unterstellte Missbrauchsvermeidung lassen den Schluss zu, die Norm würde über die zivilrechtliche Wirksamkeit hinaus besondere Anforderungen stellen. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund der restriktiven Auslegung durch den BGH

e) Fazit

Die Auslegung von § 17 Abs. 1 S. 1 AktG führt somit unter allen Gesichtspunkten zu dem Ergebnis, dass die Norm *de lege lata* weder ein Erfordernis eines organisationsrechtlichen Gewinnabführungsvertrags¹⁰⁷⁴ noch ein Erfordernis der Handelsregistereintragung dessen¹⁰⁷⁵ kennt. In formeller Hinsicht kann die optierende

¹⁰⁷⁴ Haarmann, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitsstagung Unternehmen 2021 der FAFStR, 108 (110); Jäschke, GmbHHR 2022, 627 (630); J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.36 ff.; vgl. zudem Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 11.124; a.A. BMF v. 10.11.2021, BSTBl I 2021, 2212 (Rz. 56); Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 57 (Stand: 04/2022).

¹⁰⁷⁵ Ebber, in: BeckOK KStG, § 14 Rz. 164 (Stand: 09/2024); Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommentierung § 1a KStG Rz. 65; Tigges-Krümmann/Scheerer, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 1a KStG Rz. 74; Wackerbeck, in: Brandis/Heuermann, § 1a KStG Rz. 67 (Stand: 09/2024); von Free-den/Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 21 (Stand: 02/2022); Desens, in: Prinz/Desens, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, Rz. 20.89; Haarmann, in:

Personengesellschaft damit einen Gewinnabführungsvertrag abschließen, der konform zu § 17 Abs. 1 S. 1 KStG ist, solange dieser den zivilrechtlichen Wirksamkeitserfordernissen genügt.¹⁰⁷⁶

Erklären lässt sich die im BMF-Schreiben vertretene Ablehnung der Organgesellschaftsfähigkeit von optierenden Personengesellschaften vorrangig mit der Problematik rund um die Verlustverrechnung mit EU-/EWR-Tochtergesellschaften.¹⁰⁷⁷ Das BMF scheint vermeiden zu wollen, Gewinnabführungsvereinbarungen mit ausländischen Gesellschaften zulassen zu müssen, die bislang mit Verweis auf – vermeintliche – formelle Voraussetzungen abgelehnt werden konnten. Entsprechendes offenbart *Link*, der als am Prozess beteiligtes Mitglied der Finanzverwaltung in einem – zwar in nicht dienstlicher Eigenschaft verfassten – Aufsatz vor „Aufweichungen“ der Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG im Hinblick auf Gewinnabführungsverträge mit optierenden Personengesellschaften warnt und dies mit dem „erhöhte[n] fiskalische[n] Risiko des Imports ausländischer finaler Verluste“ begründet.¹⁰⁷⁸ Aufgrund einer „Baustelle“ der Organschaft bei grenzüberschreitenden Sachverhalten soll die grundsätzlich rechtlich zulässige Möglichkeit der Organschaft bei optierenden Gesellschaften ausscheiden.

3. Inhaltliche Anforderungen des § 17 Abs. 1 S. 2 KStG

Mit dem Katalog in Satz 2 stellt § 17 Abs. 1 KStG zudem zwei inhaltliche Anforderungen an die Gewinnabführung bzw. den entsprechenden Vertrag: Zum einen darf die Gewinnabführung den in § 301 AktG festgelegten Höchstbetrag nicht überschreiten (Nr. 1). Zum anderen ist im Verhältnis des Organträgers zur Organgesellschaft eine

Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAFStR, 108 (110); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 11.124; Jäschke, GmbHR 2022, 627 (630); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2113 ff.); Prinz, DB 2023, 8 (13); Prinz/Kortendick/Ekinici/Braun, ifst-Schrift Nr. 551 (2023), 1 (51 f.); Stimpel/Schumacher, in: StBjb 2021/2022, 197 (211 f.); J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.32 ff.; Weitemeyer, in: DStG 46 (2024), 229 (285); Wernberger/Vangler, DSt 2022, 1513 (1520); Zapf, NWB 2021, 3792 (3802); wohl auch Böhmer/Schewe, FR 2022, 69 (74); a.A. BMF v. 10.11.2021, BSTBl I 2021, 2212 (Rz. 56); Schießl, in: Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 57 (Stand: 04/2022).

¹⁰⁷⁶ Zu den Erfordernissen siehe S. 161 ff.

¹⁰⁷⁷ So schon Dreßler/Kompolsek, Ubg 2022, 1 (10); Möhlenbrock/Stangl, in: StBjb 2021/2022, 123 (143).

¹⁰⁷⁸ Link, DStR 2022, 1599 (1603).

Verlustübernahme durch Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung zu vereinbaren (Nr. 2).

Die Beschränkung der Gewinnabführung auf den Maximalbetrag des § 301 AktG stellt bei genauer Betrachtung eine Anforderung an die spätere Durchführung der implementierten Organschaft dar. Mit ihr wird sich deshalb erst im entsprechenden 5. Kapitel auseinandersetzen.¹⁰⁷⁹

a) Ausgangslage: Dynamischer Verweis auf § 302 AktG durch § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG

Schließt eine Personengesellschaft einen Gewinnabführungsvertrag ab, ist der Vertragspartner nach zutreffender herrschender Auffassung dazu verpflichtet, anderenfalls entstehende Verluste zu tragen. Da zivilrechtlich allerdings weiterhin offen ist, aus welcher Rechtsquelle eine Verlustübernahme abzuleiten ist,¹⁰⁸⁰ erlangt § 17 Abs. 1 KStG jedenfalls für die optierende Gesellschaft partiell seine ursprüngliche Funktion zurück, zwingende Mindestvorgaben für die Organschaft mit anderen Kapitalgesellschaften aufzustellen.¹⁰⁸¹ So ist § 302 AktG über die vertragliche Vereinbarung auch für die optierende Personengesellschaft relevant.

Der Gewinnabführungsvertrag mit der optierenden Personengesellschaft muss einen Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung enthalten, § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AktG. Die Notwendigkeit dieses dynamischen Verweises und seine restriktive Kontrolle durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung¹⁰⁸² führt dazu, dass Gewinnabführungsverträge für Organschaftszwecke ungeachtet der zivilrechtlichen Formfreiheit¹⁰⁸³ immer schriftlich geschlossen werden müssen.¹⁰⁸⁴ Da diese Verträge nahezu immer organschaftlich motiviert sind, wird das Steuerrecht bzw. das Optionsmodell dadurch an einer weiteren Stelle zur Rechtsquelle für das Gesellschaftsrecht.

b) Persönliche Haftung und Verlustübernahmepflicht

Ist der Organträger lediglich beschränkt haftender Gesellschafter – also Kommanditist – der optierenden Personengesellschaft, hat der zwingende Verweis auf § 302

¹⁰⁷⁹ Siehe S. 204 f.

¹⁰⁸⁰ Siehe dazu S. 170.

¹⁰⁸¹ Siehe zu diesem Gedanken auch schon S. 127 f.

¹⁰⁸² Siehe dazu Fn. 1066.

¹⁰⁸³ Siehe dazu S. 164 f.

¹⁰⁸⁴ Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2115).

AktG zur Folge, dass er nun doch für den wirtschaftlichen Misserfolg der Gesellschaft einzustehen hat. Die Leistung seiner Hafteinlage befreit ihn gemäß § 171 Abs. 1 Hs. 2 HGB eigentlich von der Haftung.

Handelt es sich bei dem Organträger indes um den persönlich haftenden Gesellschafter einer OHG oder den Komplementär einer KG, hat er bereits qua seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung gemäß § 126 HGB für Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften. Die Verlustübernahmepflicht verändert diese Einstandspflicht *prima facie* nicht wesentlich. Für diesen Fall stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis persönliche Haftung und Verlustübernahmepflicht zueinanderstehen. Diesbezüglich sind zuvorderst die jeweilige Ausgestaltung und die jeweiligen Schutzrichtungen der Institute in den Blick zu nehmen:

Der Verlustübernahmeanspruch gegen den Organträger aus § 302 AktG steht der Gesellschaft zu. So dient die Erhaltung der Kapitalsubstanz der Gesellschaft nicht lediglich dem Gläubigerschutz. Auf diese Weise soll § 302 AktG ebenso die Gesellschaft selbst und ihre außenstehenden Gesellschafter schützen, um die Gesellschaft für eine Zeit nach dem Unternehmensvertrag zu erhalten.¹⁰⁸⁵ Zudem fehlen bei der Personengesellschaft grundsätzlich gläubigerschützende Vorschriften zur Kapitalerhaltung, die durch den Gewinnabführungsvertrag außer Kraft gesetzt würden.

Ein Anspruch aus bzw. wegen der persönlichen Haftung aus § 126 HGB hingegen ermöglicht grundsätzlich¹⁰⁸⁶ nur den Gläubigern Zugriff. So werden auch nur diese geschützt und die Gesellschaft bzw. außenstehende Gesellschafter nicht.¹⁰⁸⁷

Hinzu kommt in der Ausgestaltung, dass der Verlustübernahmeanspruch maximal einmal jährlich auf den andernfalls entstehenden handelsrechtlichen Jahresfehlbetrag der Gesellschaft entsteht und somit das Gesamtergebnis betrifft, während die persönliche Haftung fortlaufend einzelne Ansprüche der Gläubiger gegen die Gesellschaft erfasst und damit einen anderen Bezugspunkt aufweist.

¹⁰⁸⁵ Siehe S. 100.

¹⁰⁸⁶ K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1298 weist auf die Ausnahme des § 93 InsO im Insolvenzfall hin.

¹⁰⁸⁷ Vgl. nur Klimke, in: BeckOK HGB, § 126 Rz. 1 (Stand: 10/2024).

Bereits diese Gegenüberstellung verdeutlicht, dass beide Institute unterschiedliche Bezugspunkte und Schutzrichtungen¹⁰⁸⁸ aufweisen. Sie laufen in der Zukunft vielmehr parallel zueinander weiter. Das Zusammenfallen von persönlicher Haftung und Verlustübernahmepflicht begegnet daher weder Bedenken noch Schwierigkeiten und führt auch nicht dazu, dass eines der beiden Institute als subsidiär anzusehen ist.

4. Eigenständiger Gewinnabführungsvertrag

Eingangs wurde bereits skizziert, dass die These abzulehnen ist, der Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft, der den Inhalt eines Unternehmensvertrags nachzeichnetet, sei bereits als Unternehmensvertrag anzusehen.¹⁰⁸⁹ Daran anknüpfend lässt sich die Deutung vom Gesellschaftsvertrag als Gewinnabführungsvertrag auch nicht mit dem Wortlaut von § 17 Abs. 1 S. 1 KStG vereinbaren:

Er verlangt, dass die dort bezeichnete Gesellschaft sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Diese Formulierung macht deutlich, dass der Gesetzgeber den Vertragsschluss zwischen der abführenden Gesellschaft als Verband und dem anderen, verbandsexternen Unternehmen für erforderlich hält. Dem widerspräche eine Regelung der Gewinnabführung im Gesellschaftsvertrag eben jener Organgesellschaft, der von den Gesellschaftern in ihrer Rolle als Verbandsmitglied geschlossen wird.

Neben dem Wortlaut dürfte auch eine historisch-teleologische Betrachtung der Organgesellschaft dagegensprechen, eine verbandsinterne Gewinnabführungsvereinbarung für ausreichend zu erachten: Wenn die Organschaft dazu dient, die wirtschaftliche Einheit rechtlich eigenständiger Unternehmen abzubilden, muss sich eben jene rechtliche Eigenständigkeit auch in den Voraussetzungen der Organschaft widerspiegeln. Dies lässt sich nur erreichen, wenn der Gewinnabführungsvertrag zwischen der Organgesellschaft und dem Organträger in dessen Rolle als Verbandsexterner geschlossen wird – und gerade nicht in dessen Rolle als Verbandsmitglied, was bei Regelung im Gesellschaftsvertrag der Fall wäre.

Eine Art Gewinnabführungsvertrag durch Regelung im Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft kann somit jedenfalls für das Steuerrecht keine Wirkung entfalten.

¹⁰⁸⁸ Vgl. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1298.

¹⁰⁸⁹ Siehe S. 159 ff.

Streng genommen würde die gegenteilige Sichtweise außerdem zu dem paradoxen Ergebnis führen, dass eine optierende Gesellschaft, deren Gesellschaftsvertrag alle notwendigen Erfordernisse zur Gewinnabführung enthält und bei der auch sonst die Voraussetzungen der §§ 14, 17 KStG vorliegen, *ipso iure* zur Organgesellschaft würde. Die faktische Antragsmöglichkeit zur Organschaft durch Abschluss des Gewinnabführungsvertrags würde entfallen und die Gesellschaft sähe sich einer Zwangsorganschaft ausgesetzt, wie sie § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kennt. An dieser Stelle ist indes zu konstatieren, dass eine solche Konstellation unfreiwilliger Organschaft in der Praxis nicht vorkommen dürfte.

5. Anforderungen des § 14 Abs. 1 KStG

Überdies muss der Gewinnabführungsvertrag noch den Anforderungen des § 14 Abs. 1 KStG genügen, die über den Verweis des § 17 Abs. 1 KStG Geltung erlangen.¹⁰⁹⁰ Insbesondere ist daher gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG im Vertrag eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren festzulegen und der Vertrag tatsächlich durchzuführen.¹⁰⁹¹ Die Mindestlaufzeit zwingt, wie schon der dynamische Verweis auf § 302 AktG, zu einem schriftlichen Vertragsschluss.

6. Alternative zur direkten Anwendung von § 17 Abs. 1 KStG

Die Integration der optierenden Personengesellschaft in die ertragsteuerliche Organschaft wurde bislang im Rahmen einer *direkten* Anwendung von § 17 Abs. 1 KStG untersucht und für zulässig erachtet. Weitemeyer vertritt davon abweichend die Auffassung, für die optierende Personengesellschaft gelte das KStG nur *entsprechend*, so dass die zivilrechtlich nicht notwendige Handelsregistereintragung des Gewinnabführungsvertrags bei *entsprechender* Anwendung von § 17 Abs. 1 KStG keine Tatbestandsvoraussetzung sein könne.¹⁰⁹² Es ist daher zu untersuchen, ob das Optionsmodell eine *direkte* oder eine lediglich *entsprechende* Anwendung des Ertragsteuerrechts zur Folge hat:

Der Gesetzgeber hat die Option zur Körperschaftsbesteuerung so ausgestaltet, dass für steuerliche Zwecke eine Kapitalgesellschaft fingiert wird. Anschließend finden laut

¹⁰⁹⁰ Dazu siehe nur generell auf S. 89 f.

¹⁰⁹¹ Dazu in Kapitel 5 näher.

¹⁰⁹² Weitemeyer, in: DStJG 46 (2024), 229 (285); Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, Rz. 1149.

Gesetzesbegründung insbesondere alle Regelungen des KStG auf die Gesellschaft Anwendung, die auf Kapitalgesellschaften Bezug nehmen.¹⁰⁹³ Dem entspricht die Aufnahme der optierenden Gesellschaft in den persönlichen Anwendungsbereich des KStG nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Auf die dort aufgeführten Subjekte sind die Normen des KStG unmittelbar anzuwenden. Dies deutet auf eine *direkte* Anwendung aller Normen des KStG hin, ohne dass für einzelne Gesellschaften (hier: solche, die nach § 1a KStG optiert haben) Abweichendes gilt.

Eine lediglich *entsprechende* Anwendung des KStG im Sinne *Weitemeyers* würde bedeuten, dass das KStG überall dort anzupassen wäre, wo die fiktive Kapitalgesellschaft dem Gesetz nicht entsprechen kann. Mit der Tatsache, dass § 1a KStG im Grunde nur die Fiktion einer Kapitalgesellschaft schafft, ist das im ersten Schritt noch zu vereinbaren. Nach dem Konzept des Gesetzgebers sollen jedoch solche Normen des KStG oder einzelne Tatbestandsmerkmale keine Anwendung auf die optierende Gesellschaft finden, die nur von echten Kapitalgesellschaften erfüllt werden können.¹⁰⁹⁴ Dabei hat er insbesondere die Regelungen über das Nennkapital (Bspw. § 28 KStG) angeführt, da Personengesellschaften nicht über ein solches Nennkapital verfügen.¹⁰⁹⁵ Die Gesetzesbegründung ist also an dieser Stelle so zu verstehen, dass die Normen des KStG *direkte* und nicht nur *entsprechende* Anwendung auf die optierende Gesellschaft finden. Eine Anpassung einzelner Normen des KStG, um sie auf die optierende Gesellschaft „zuzuschneiden“, ohne dies im Wege einer förmlichen Gesetzesänderung zu unternehmen, ist damit nicht vereinbar. Dies gilt angesichts des insoweit klaren Willens des Gesetzgebers unabhängig davon, ob dies an den Begrifflichkeiten „direkter“ oder „entsprechender“ Anwendung festgemacht wird oder nicht.

So dürften bspw. auch die Stimmen verstehen zu sein, die hinsichtlich des Nennkapitals die Auffassung vertreten, dass bei Personengesellschaften mit einem Mehrkontenmodell das Kapitalkonto I mit der Pflichteinlage dem Nennkapital vergleichbar und § 27 Abs. 1 KStG daher *de lege ferenda* um eine passende Regelung zu erweitern

¹⁰⁹³ BT-Drucks. 19/28656, 21.

¹⁰⁹⁴ BT-Drucks. 19/28656, 21.

¹⁰⁹⁵ BT-Drucks. 19/28656, 21 f.

sei.¹⁰⁹⁶ Wäre § 27 KStG ohnehin nur *entsprechend* anwendbar, würde eine Änderung des § 27 KStG nicht notwendig, weil die Norm dann *de lege lata* einer Anpassung auf die optierende Gesellschaft zugänglich wäre.

Im Ergebnis führt die Auffassung *Weitemeyers* somit ebenfalls zum Ziel, die Organschaft zu ermöglichen. Sie läuft indes dem Konzept des Gesetzgebers von der Geltung des KStG für optierende Gesellschaften zuwider. Da *Weitemeyer* zudem ohnehin davon auszugehen scheint, dass § 17 KStG schon generell die Handelsregistereintragung nicht voraussetzt,¹⁰⁹⁷ müsste auch sie den Umweg über eine *entsprechende* Anwendung nicht gehen.

III. Ergebnis

Nach eingehender Untersuchung ist festzuhalten, dass eine optierende Personengesellschaft zivilrechtlich einen organisationsrechtlichen Gewinnabführungsvertrag abschließen kann. Eine Handelsregistereintragung ist indes *de lege lata* nicht möglich. Aus steuerrechtlicher Sicht ist dieser Vertrag im Rahmen des § 17 Abs. 1 KStG ohne Eintragung im Handelsregister anzuerkennen, sofern die zusätzlichen Voraussetzungen eingehalten werden, die S. 2 an die Gewinnabführung stellt. Dies gilt auch, wenn lediglich ein schuldrechtlicher Gewinnabführungsvertrag geschlossen wird.

An dieser Stelle zeigt sich einmal mehr der bedeutende Einfluss des Steuerrechts auf das Gesellschaftsrecht. Waren die Organschaftsverträge im letzten Jahrhundert bereits Auslöser für die Kodifikation der Unternehmensverträge im AktG, erlangt die Organschaft ein weiteres Mal große Bedeutung: Führten Gewinnabführungsverträge mit Personengesellschaften in Literatur wie Rechtsprechung bislang ein Schattenda-sein, hat sich das Steuerrecht nun als *der* Treiber einer vertieften gesellschaftsrechtlichen Auseinandersetzung erwiesen. Das Optionsmodell führt damit nicht nur zu einer Erweiterung des Steuerrechts, sondern ist die bereits an anderer Stelle erwähnte „ergiebige Quelle des Personengesellschaftsrechts“¹⁰⁹⁸.

¹⁰⁹⁶ Kölbl/Luce, Ubg 2021, 264 (267).

¹⁰⁹⁷ Siehe Weitemeyer, in: DStG 46 (2024), 229 (285).

¹⁰⁹⁸ Röder, ZGR 2021, 681 (722).

D. Finanzielle Eingliederung der optierenden Gesellschaft

Die optierende Personengesellschaft muss während der Laufzeit der Organschaft ununterbrochen in den Organträger eingegliedert sein, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 KStG. In diesem Zusammenhang ist ferner notwendig, dass die Beteiligung ununterbrochen einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzuordnen ist, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 KStG.

I. Mehrheit der Stimmrechte

Die finanzielle Eingliederung erfordert nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 KStG, dass dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte aus seinen Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass der Organträger maßgeblichen Einfluss auf die täglichen Entscheidungen der Organgesellschaft nehmen kann. Maßgeblich sind die Stimmrechte (und nicht die Beteiligung am Kapital) und, dass der Organträger eine – ggf. über Zwischenbeteiligungen vermittelte – Gesellschafterstellung innehalt.¹⁰⁹⁹

Folglich muss diese Voraussetzung auch im Verhältnis von Organträger zur optierenden Personengesellschaft erfüllt sein. Da die Anteile (und mit ihnen das Stimmrecht) an einer in ein Konzerngefüge integrierten Personengesellschaft in der Praxis zumeist vollständig – unmittelbar wie mittelbar – bei der Obergesellschaft liegen,¹¹⁰⁰ wird die finanzielle Eingliederung nur selten ein tatsächliches Hindernis darstellen.

Im Gegensatz zur echten Kapitalgesellschaft bleibt die optierende Gesellschaft weiterhin eine zivilrechtliche Personengesellschaft. Daraus ergeben sich Abweichungen im Hinblick auf die Mehrheit der Stimmrechte: Auch nach dem MoPeG herrscht für die Personengesellschaft der gesetzliche Regelfall, dass Beschlüsse nur einstimmig gefasst werden können, § 109 Abs. 3 HGB (dazu nachfolgend unter 1.). Haben die Gesellschafter indes eine Mehrheitsklausel für alltägliche Beschlüsse in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen, ist diese maßgeblich für die Beurteilung der finanziellen Eingliederung (dazu nachfolgend unter 2.).

¹⁰⁹⁹ Siehe S. 92 ff.

¹¹⁰⁰ Siehe S. 142 f.

1. Beschlussfassung: Gesetzlicher Regelfall des § 109 Abs. 3 HGB

Die finanzielle Eingliederung soll sicherstellen, dass der Organträger bei alltäglichen Geschäften seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann. Hat die Personengesellschaft keine abweichenden Regelungen im Gesellschaftsvertrag getroffen, gilt für sie der gesetzliche Regelfall der einstimmigen Beschlussfassung, § 109 Abs. 3 HGB. Hinzu tritt das Verbot von Einpersonengesellschaften im Personengesellschaftsrecht, so dass immer noch jedenfalls ein zweiter Gesellschafter existiert, der sodann zur Beschlussfassung unabdingbar ist.

Prima facie ließe sich daraus folgern, dass eine Personengesellschaft ohne Mehrheitsklausel nicht in einen ihrer Gesellschafter (= den Organträger) finanziell eingegliedert sein kann. Die „Mehrheit“, so wie sie der Gesetzeswortlaut erfordert, könnte dann nicht erreichbar sein. Eine solche Ansicht, die insbesondere von *Liekenbrock* vertreten wird,¹¹⁰¹ lässt indes außer Acht, dass sich die finanzielle Eingliederung nicht nur durch unmittelbare Beteiligung am Organträger begründen lässt. Sie ist vielmehr genauso durch eine Kombination mit (einer) mittelbaren Beteiligung(en) möglich. Vereinigt der Organträger – wie im praktischen Regelfall – sämtliche Anteile (und Stimmrechte) an der Personengesellschaft unmittelbar wie mittelbar auf sich, kann er dort trotz Einstimmigkeitsprinzip seinen Willen im Tagesgeschäft durchsetzen. Die Beherrschung sämtlicher Stimmrechte wahrt die Sicherstellung des Einflusses des Organträgers auf den gewöhnlichen Geschäftsverkehr noch stärker als bei bloßer Mehrheit, sodass diese Voraussetzung mit Blick auf das Telos von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 KStG erst recht erfüllt ist. Die finanzielle Eingliederung ist in diesem Fall gegeben, wenn für sämtliche weiteren Gesellschafter ebenfalls die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung in Bezug zum Organträger gegeben sind.¹¹⁰²

Bei der praktisch bedeutsamen GmbH & Co. KG lässt sich dies erreichen, wenn der einzige Kommanditist zugleich voll an der Komplementär-GmbH beteiligt ist. Nichts anderes muss für die Einheits-KG gelten, bei der die KG zugleich Vollgesellschafterin

¹¹⁰¹ *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2112 f.).

¹¹⁰² Ebenso *Tiede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 36 (Stand 06/2022); *Tigges-Knümann/Scheerer*, in: Röder/Herlinghaus/Neumann, § 1a KStG Rz. 75; J. *Wagner/Kornwachs*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.23; von *Freedon/Schumacher*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 25 (Stand: 02/2022); vgl. ferner zur umsatzsteuerlichen Organschaft BFH Urt. v. 2.12.2015 – V R 25/13, BFHE 251, 534 = BStBl II 2017, 547 (juris-Rz. 36 ff.).

ihrer Komplementär-Kapitalgesellschaft ist: Für sie ist seit dem MoPeG in § 170 Abs. 2 HGB geregelt, dass die Kommanditisten die Rechte in der Gesellschafterversammlung der Kapitalgesellschaft wahrnehmen.¹¹⁰³ So würden dem einzigen Kommanditisten kraft seiner Gesellschafterstellung in der KG unmittelbar wie mittelbar über § 170 Abs. 2 HGB sämtliche Stimmrechte zustehen.

Ohnehin ist zu bedenken, dass die Komplementär-GmbH in der Praxis zumeist keine Kapitalbeteiligung aufweist und aus diesem Grund kein Stimmrecht besitzt,¹¹⁰⁴ so dass der einzige Kommanditist unbeachtlich einer etwaigen Einflussmöglichkeit auf die Komplementärin sämtliche Stimmrechte auf sich vereint und die finanzielle Eingliederung daher bereits auf diese Weise vorliegt.

Solange der Organträger (mittelbar) über sämtliche Stimmrechte in der optierenden Personengesellschaft verfügt, ist die finanzielle Eingliederung daher auch erfüllt, wenn dort nach § 109 Abs. 3 HGB Einstimmigkeit erforderlich ist. Andernfalls muss im Gesellschaftsvertrag eine Mehrheitsklausel verankert werden, um die finanzielle Eingliederung zu erreichen.

2. Beschlussfassung: Mehrheitsklausel vereinbart

A maiore ad minus kann die optierende Personengesellschaft in den Organträger finanziell eingegliedert sein, wenn bei ihr eine Mehrheitsklausel vorhanden ist. Der Organträger muss über seine (mittelbare) Beteiligung die entsprechende Mehrheit an Stimmen verwalten.

Im Einzelnen bestimmt sich die Mehrheit vorbehaltlich vertraglicher Regelungen seit dem MoPeG nunmehr nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen bzw. dem Wert der vereinbarten Beiträge, § 709 Abs. 3 S. 1 und 2 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3 BGB.¹¹⁰⁵ Dem Organträger genügt in diesem Fall das Innehaben der entsprechenden Stimmrechtsmehrheit. Der alte gesetzliche Regelfall einer Bestimmung nach „Köpfen“ gemäß § 119 Abs. 2 HGB a.F. bzw. § 709 Abs. 2 BGB a.F. gilt nunmehr lediglich subsidiär, § 709 Abs. 3 S. 3 BGB. Sofern es auf die Anzahl an Köpfen ankommt, ist analog zur Lage bei Einstimmigkeit maßgeblich, dass der Organträger unmittelbar

¹¹⁰³ Dazu Bachmann, NJW 2021, 3073 (3077); K. Schmidt, ZHR 2021, 16 (40).

¹¹⁰⁴ Liebscher, in: Reichert, GmbH & Co. KG, § 17 Rz. 185; Illhardt, in: Hesselmann/Müller-Thuns, GmbH & Co. KG, Rz. 4.149.

¹¹⁰⁵ Klimke, in: BeckOK HGB, § 109 Rz. 99 (Stand: 10/2024).

und mittelbar die Mehrheit an Köpfen in der optierenden Personengesellschaft auf sich vereinigt.¹¹⁰⁶

Da sich die finanzielle Eingliederung an den Stimmrechten bzw. den Mehrheitserfordernissen für den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb der Organgesellschaft orientiert, besteht kein Konflikt mit der Einschränkung von Mehrheitsklauseln für Grundlagengeschäfte. Der Organträger behält daher seinen Einfluss auf die für die finanzielle Eingliederung relevanten Beschlussgegenstände auch bei einer optierenden Gesellschaft mit Mehrheitsklausel.

II. Zuordnung der Organbeteiligung zu inländischer Betriebsstätte des Organträgers, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 KStG

Die nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 KStG erforderliche Zuordnung der Organbeteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers soll die inländische Besteuerung des Organeinkommens sicherstellen.¹¹⁰⁷ Insbesondere muss gemäß S. 7 hinzukommen, dass die der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch dem anzuwendenden DBA der deutschen Besteuerung unterliegen. Der Organträger muss dies auch im Hinblick auf seine Beteiligung an der optierenden Gesellschaft erfüllen.¹¹⁰⁸

Bei reinen Inlandssachverhalten wird sich diese zusätzliche Voraussetzung nicht bemerkbar machen.¹¹⁰⁹ Sie ist allerdings dann genauer zu betrachten, wenn der Organträger grenzüberschreitende Bezüge aufweist und die von den S. 4 bis 7 vorausgesetzte inländische Verhaftung der Organbeteiligung somit nicht von vorneherein gesichert ist. Sachverhalte, die auch bei echten Kapitalgesellschaften denkbar sind,¹¹¹⁰ werden an dieser Stelle nicht gesondert thematisiert. Allerdings steht ein speziell optionsinduziertes Problem mit den S. 4 bis 7 im Raum, wenn ein sog.

¹¹⁰⁶ *Tigges-Knümmer/Scheerer*, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 1a KStG Rz. 75; *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2113); *J. Wagner/Kornwachs*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.22; **a.A.** *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (632), der in diesem Fall eine Anpassung des Gesellschaftsvertrags für notwendig erachtet; wohl auch *Tiede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 36 (Stand: 06/2022).

¹¹⁰⁷ Siehe S. 92.

¹¹⁰⁸ Die in Folge von § 1a Abs. 3 S. 1 KStG die Qualität eines Wirtschaftsgutes erlangt; siehe S. 62 f.

¹¹⁰⁹ *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (632); *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2113); siehe zudem im generellen Kontext *Schade*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 30.34 f.

¹¹¹⁰ In Fällen, in denen das ausländische Recht die Option ebenfalls nachvollzieht bzw. die Gesellschaft ohnehin als Kapitalgesellschaft einordnet, *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2113).

Qualifikationskonflikt auftritt – das anwendbare ausländische Recht die optierende Gesellschaft also nicht als abkommensberechtigtes Subjekt, sondern als transparent einordnet.¹¹¹¹ Hier ist denkbar, dass das Besteuerungsrecht bezüglich der Einkünfte aus der Organbeteiligung nach dem Recht des DBA nicht mehr in Deutschland verbleibt.

In dieser Hinsicht wurde darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber mit dem Treaty Override des § 50d Abs. 14 EStG ohnehin dafür gesorgt hat, dass dem deutschen Staat bei Qualifikationskonflikten ein Besteuerungsrecht für Beteiligungs- und Veräußerungserträge von einer optierenden Personengesellschaft verbleibt.¹¹¹² § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 bis 7 KStG stehe der Organschaft deshalb nicht entgegen.

§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 7 KStG stellt im Gegensatz zu Normen wie bspw. § 4 Abs. 1 S. 3 KStG aber nicht lediglich auf das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ab, sondern bezieht explizit das Abkommensrecht ein,¹¹¹³ welches das Besteuerungsrecht dem anderen Staat zuweisen würde. Daher könnte die aufgezeigte Sichtweise zu § 50d Abs. 14 EStG zu kurz greifen, weil sie gerade die Relevanz der abkommensrechtlichen Seite in S. 7 außer Acht ließe. Telos von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 bis 7 KStG ist allerdings einzig die Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechtes und so wird in diesem Zusammenhang zu Recht vertreten, dass die Norm teleologisch zu reduzieren ist, wenn ein Treaty Override die DBA-Anwendung verhindert und das deutsche Besteuerungsrecht somit gewahrt bleibt.¹¹¹⁴

§ 50d Abs. 14 EStG schafft gerade diese Sicherstellung einer inländischen Besteuerung und dient dazu, optionsinduzierte Besteuerungslücken im grenzüberschreitenden Bereich zu schließen.¹¹¹⁵ Im Anwendungsbereich des Treaty Overrides nach § 50d Abs. 14 EStG geht der Wortlaut von § 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 7 KStG mit seiner Bezugnahme auf die abkommensrechtliche Rechtslage daher ebenso über seinen Zweck hinaus, weil die deutsche Besteuerung vollumfänglich sichergestellt ist – die Norm ist daher

¹¹¹¹ *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2113); ebenso *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (632).

¹¹¹² *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2113); sowie mit Verweis auf eben jenen *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (632).

¹¹¹³ *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 195 (Stand: 02/2022) mit Kritik daran.

¹¹¹⁴ *Rödder/Liekenbrock*, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 14 KStG Rz. 283; darauf bezugnehmend *Dötsch/Pung*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 KStG Rz. 211 (Stand: 06/2023); vgl. zudem *Egger*, in: BeckOK KStG, § 14 Rz. 263 (Stand: 09/2024).

¹¹¹⁵ Siehe S. 66.

insoweit teleologisch zu reduzieren. So kann im Ergebnis davon ausgegangen werden, dass § 50d Abs. 14 EStG bei optionsinduzierten Qualifikationskonflikten die Anforderungen der § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 7 KStG sicherstellt.

Der Organträger wird damit auch im Fall von optionsbedingten Qualifikationskonflikten grundsätzlich die notwendige Zuordnung seiner Beteiligung an der optierenden Personengesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 KStG vorweisen können. Einer engen Abstimmung des konkreten Sachverhalts mit der Finanzverwaltung entbehrt dies jedoch nicht.¹¹¹⁶

E. Fazit: Zulässigkeit der Organschaft mit einer optierenden Personengesellschaft

Die vorangegangene Analyse hat gezeigt, dass es bereits *de lege lata* möglich ist, die optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft in eine ertragsteuerliche Organschaft einzubinden. Sie bekräftigt damit die bereits im Schrifttum vorherrschende Auffassung und entzieht der widersprechenden Haltung der Finanzverwaltung ihre Schlagkraft. Es bestehen keine durchgreifenden Bedenken dagegen, die optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft einzusetzen:

§ 17 Abs. 1 KStG erfasst als steuerliche Norm neben den anderen zivilrechtlichen Kapitalgesellschaften auch die lediglich steuerliche Kapitalgesellschaft im Sinne von § 1a KStG.

Insbesondere ist es einer optierenden Personengesellschaft möglich, einen organisationsrechtlichen Gewinnabführungsvertrag analog § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG abzuschließen, der den Anforderungen des KStG auch dann genügt, wenn er nicht ins Handelsregister eingetragen ist.¹¹¹⁷

Die finanzielle Eingliederung in den Organträger ist bei der optierenden Personengesellschaft unabhängig davon möglich, ob für ihre Beschlussfassung eine Mehrheitsklausel oder die gesetzlich geregelte Einstimmigkeit einschlägig ist.

¹¹¹⁶ So unabhängig von der jeweiligen Organgesellschaft *Prinz*, DB 2023, 8 (14).

¹¹¹⁷ Zu bedenken sind aber die zusätzlichen Anforderungen im Hinblick auf Laufzeit und Verlustübernahme.

Optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft

Entscheidend ist, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.

Auf diese Weise können Personengesellschaftskonzerne von § 1a KStG profitieren, ohne auf die Möglichkeit der steuersubjektübergreifenden Gewinn- und Verlustverrechnung verzichten zu müssen. Insbesondere werden dann über § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG Gewerbesteuerinseln beseitigt, die bei Verbleib in der Mitunternehmerbesteuerung bestünden.

5. Kapitel: Laufzeit der Organschaft zur optierenden Gesellschaft und zwischenzeitliche Rückoption

Der steuerliche Instrumentenkasten für Personengesellschaftskonzerne beinhaltet nach der vorangegangenen Analyse schon *de lege lata* die Möglichkeit, eine ertragsteuerliche Organschaft im Verhältnis zu einer optierenden Tochtergesellschaft zu implementieren. Mit dieser Gestaltungsoption geht die Frage einher, welche Besonderheiten in einer derartigen Organschaft zu beachten sind. Zunächst ist dabei der Zeitraum zu betrachten, während dem die optierende Gesellschaft als Organgesellschaft eingesetzt ist. Da mit einer Beendigung der Option durch Rückoption auch die Abkehr vom KStG verbunden ist, werden anschließend die Auswirkungen auf eine bis dato laufende Organschaft untersucht.

A. Laufzeit von Option und Organschaft

Im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft sind im Anschluss an die erstmalige Begründung bestimmte Voraussetzungen zu erfüllen, deren Nichtbeachtung zur rückwirkenden Nichtanerkennung der Organschaft führen kann. Allen voran ist hier an die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags als „Dreh- und Angelpunkt für eine wirksame Organschaft“¹¹¹⁸ zu denken.

I. Tatsächliche Durchführung

Der Gewinnabführungsvertrag muss gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG während seiner gesamten Geltungsdauer tatsächlich durchgeführt werden. Entscheidend ist dabei die Durchführung der Hauptpflichten Gewinnabführung und Verlustübernahme – auf die Berücksichtigung von Nebenpflichten kommt es insoweit nicht an.¹¹¹⁹ Einzelheiten zu beiden Komponenten werden nachfolgend untersucht.

II. Abführung des ganzen Gewinns

Die optierende Gesellschaft muss nach dem Wortlaut von § 14 Abs. 1 S. 1 KStG ihren ganzen Gewinn an den Organträger abführen.¹¹²⁰ Maßgeblich ist dafür der handelsrechtliche Jahresüberschuss, der nicht anderweitig als zur Gewinnabführung an den

¹¹¹⁸ G. Wagner, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 4.46.

¹¹¹⁹ Siehe S.102.

¹¹²⁰ Dazu näher auf S. 102 f.

Organträger verwendet werden darf, wenn es sich dabei nicht um zulässige Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter gemäß § 16 KStG handelt.¹¹²¹ Dass der Gewinnabführungsvertrag die bisherige Gewinnverteilung temporär überlädt, muss daher tatsächlich nachvollzogen werden. Hierbei sind im Umgang mit einer (zivilrechtlichen) Personengesellschaft einige Aspekte zu beachten:

Ein Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG hat zur Folge, dass etwaige Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter der optierenden Personengesellschaft zwingend aufzulösen sind, was in der Praxis dazu führen dürfte, dass vertragliche Ausgleichsmechanismen zugunsten der dadurch benachteiligten Gesellschafter geschaffen werden.¹¹²² Sofern es sich bei diesen Kompensationsleistungen um Gewinnbeteiligungen seitens der Gesellschaft handelt und diese trotz den Gewinnverteilungsschlüssel überlagernden Gewinnabführungsvertrags geleistet werden, wird nicht der ganze Gewinn an den Organträger abgeführt.¹¹²³

Jäschke und *Liekenbrock* weisen zudem darauf hin, dass die Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht in Form eines Gewinnvorabs geschehen darf.¹¹²⁴ Das ist zutreffend, weil es sich dann nicht um Betriebsausgaben der Organgesellschaft, sondern entsprechende Ausschüttungen des Gewinns außerhalb des Gewinnabführungsvertrags handelt. Für die Abgrenzung zwischen unschädlicher Betriebsausgabe und schädlichem Gewinnvorab kommt es maßgeblich darauf an, dass die Vergütung auch im Verlustfall gezahlt wird und bei der Gesellschaft als Aufwand bezeichnet und behandelt wird.¹¹²⁵

Besonders zu berücksichtigen ist an dieser Stelle zudem die GmbH & Co. KG, die den Hauptanwendungsfall der Organschaft zu einer optierenden Gesellschaft darstellen dürfte.¹¹²⁶ Praktisch relevant ist bei ihr die Haftungsvergütung, die an die Komplementär-GmbH geleistet werden muss, wenn diese – wie gewöhnlich – nicht kapitalmäßig beteiligt ist. Zwar gilt diese in aller Regel als Betriebsausgabe¹¹²⁷ und dürfte

¹¹²¹ Dazu sogleich auf S. 206 ff.

¹¹²² Siehe S. 54 f.

¹¹²³ Vgl. *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2116), der zudem auf alternative Gestaltungen hinweist.

¹¹²⁴ *Jäschke*, GmbHHR 2022, 627 (632); *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2116).

¹¹²⁵ FG Berlin-Brandenburg Urt. v. 15.1.2013 – 6 K 6188/08, EFG 2013, 928 (juris-Rz. 46 ff.).

¹¹²⁶ Siehe S. 16.

¹¹²⁷ *Levedag/Obser*, in: MHdB GesR II, § 57 Rz. 199 ff.; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih (41) 2021, 1 (23); **a.A.** wohl aber *Schulze zur Wiesche*, BB 2022, 215 (217).

Laufzeit der Organschaft zur optierenden Gesellschaft und zwischenzeitliche Rückoption

der Abführung des ganzen Gewinns daher nicht entgegenstehen.¹¹²⁸ Das ist jedoch nur dann der Fall, wenn auch diese nicht als Gewinnbeteiligung bzw. Gewinnvorab einzustufen ist, wobei diesbezüglich auf die gleichen Abgrenzungsmaßstäbe zurückgegriffen werden kann, wie für Tätigkeitsvergütungen.¹¹²⁹

Insgesamt zeigt sich, dass die Besonderheit der hybriden optierenden Gesellschaft im Rahmen der Abführung des ganzen Gewinns ebenfalls keine grundlegenden Hindernisse erzeugt. Darüber hinaus ergeben sich keine Abweichungen zur gewöhnlichen Organschaft mit vollwertigen Kapitalgesellschaften.

III. Begrenzung der Gewinnabführung auf den Betrag nach § 301 AktG

§ 301 S. 1 AktG sieht im Aktienkonzernrecht vor, dass die Organgesellschaft höchstens den ohne die Gewinnabführung entstehenden Jahresüberschuss, vermindert um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr, um den Betrag, der nach § 300 AktG in die gesetzlichen Rücklagen einzustellen ist, und den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgespernten Betrag, abführen kann. Nach dem anschließenden S. 2 ist wiederum die Abführung von Gewinnrücklagen zulässig, die während des Bestehens des Gewinnabführungsvertrags gebildet wurden. Vereinfacht gesagt: Eine Abführung vororganschaftlicher Gewinnrücklagen und sämtlicher Kapitalrücklagen ist unzulässig.¹¹³⁰ Aufgrund der Bezugnahme in § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG gilt dies zwingend auch für außeraktienrechtliche Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften. Dementsprechend darf die Gewinnabführung der optierenden Gesellschaft den entsprechenden Betrag ebensowenig überschreiten.

Eine gesetzliche vorgeschriebene Rücklage wie § 150 Abs. 1 AktG (bzw. § 300 AktG) kennt das Personengesellschaftsrecht nicht. Die die entsprechende Begrenzung des § 301 S. 1 KStG besteht für die optierende Personengesellschaft – wie bereits für die GmbH¹¹³¹ – insoweit nicht.

¹¹²⁸ Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2116).

¹¹²⁹ Vgl. BFH Urt. v. 13.10.1988 – VIII R 4/98, BFHE 187, 235 = BStBl II 1999, 284 (juris-Rz. 15); explizit Levedag/Osber, in: MHDG GesR II, § 57 Rz. 199 ff.

¹¹³⁰ Dötsch/Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 KStG Rz. 400 (Stand: 06/2019), 412 (Stand: 02/2020); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2116).

¹¹³¹ Pohl, in: BeckOK KStG, § 17 Rz. 140.1 (Stand: 09/2024).

Da die Kontengestaltung bei Personengesellschaften in aller Regel individuell vereinbart wird, muss zudem im Vorfeld der Organschaft sichergestellt werden, welche Konten eine Gewinn- bzw. Kapitalrücklage darstellen, um die Gewinnabführung der entsprechenden Beträge zu vermeiden.¹¹³² *Liekenbrock* nennt hier insbesondere „individuelle Rücklagenkonten [...], auf denen Gesellschaftereinlagen, gesamthändisch gebundene Rücklagen oder sonstige nicht entnahmefähige Gewinnanteile verbucht werden.“¹¹³³ In der Literatur wird daher eine vorherige Entnahme der entsprechenden entnahmefähigen Rücklagen empfohlen¹¹³⁴, wobei ebenso während der Organschaft eine neben die Gewinnabführung tretende Ausschüttung an alle Gesellschafter möglich ist, ohne die Organschaft zu gefährden.¹¹³⁵

IV. Verlustübernahme i.S.v. § 302 AktG

Aufgrund der zwingenden Vereinbarung einer Verlustübernahme durch den Organträger mittels dynamischen Verweises auf § 302 AktG findet das Aktienkonzernrecht an dieser Stelle entsprechende Anwendung auf die optierende Personengesellschaft. Folglich sind jegliche sonst entstehende Jahresfehlbeträge auszugleichen, soweit sie nicht durch Verwendung von Gewinnrücklagen kompensiert werden, die in der Laufzeit des Gewinnabführungsvertrags gebildet wurden, § 302 Abs. 1 AktG.

Die Anwendung der Vorschrift auf die zivilrechtliche Personengesellschaft dürfte insoweit zu keinen Abweichungen führen und kollidiert ferner nicht mit einer etwaigen persönlichen Haftung.¹¹³⁶ Ihre Befolgung hingegen ist zwingend, da der Gewinnabführungsvertrag andernfalls als nicht tatsächlich durchgeführt i.S.v. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG gilt.

¹¹³² *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2116); *J. Wagner/Kornwachs*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.57.

¹¹³³ *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2116).

¹¹³⁴ *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (632); *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2116).

¹¹³⁵ Vgl. zur Organschaft allgemein KStR 14.5 Abs. 4 S. 4 f.; *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 14 KStG Rz. 412 (Stand: 06/2023); von *Freeden/Schumacher*, in: *Herrmann/Heuer/Rau-pach*, § 17 KStG Rz. 39 (Stand: 02/2022).

¹¹³⁶ Siehe S. 189 f.

Laufzeit der Organschaft zur optierenden Gesellschaft und zwischenzeitliche
Rückoption

V. Ausgleichszahlungen i.S.v. § 16 KStG

Werden Ausgleichszahlungen an außenstehende Minderheitsgesellschafter geleistet, hat die Organgesellschaft diese gemäß § 16 KStG selbst zu versteuern.¹¹³⁷ Es handelt sich dabei zugleich um eine Ausnahme vom Gesamtgewinnabführungsgebot aus § 14 Abs. 1 S. 1 KStG.¹¹³⁸

In der Praxis führen Ausgleichszahlungen in der ertragsteuerlichen Organschaft bislang ein Schattendasein.¹¹³⁹ Da sich in der Beteiligungsstruktur von Personengesellschaften im Konzern nur selten konzernfremde und damit außenstehende Gesellschafter vorfinden lassen,¹¹⁴⁰ wird sich an dieser Rolle durch die Organschaft mit einer optierenden Personengesellschaft nichts ändern.

Sind hingegen tatsächlich außenstehende Gesellschafter involviert, dürfen diese ihre notwendige Zustimmung zum Gewinnabführungsvertrag in aller Regel nicht ohne Ausgleichsleistungen erteilen. Es ergeben sich jedoch erhebliche Risiken aufgrund von Unwägbarkeiten hinsichtlich der Bemessung und der Reichweite ihrer steuerlichen Anerkennung.¹¹⁴¹ Die Existenz außenstehender Gesellschafter wird daher gemeinhin als maßgeblicher Faktor gegen die Implementierung ertragsteuerlicher Organschaften angesehen.¹¹⁴² Wird die Ausgleichszahlung steuerlich nicht als solche anerkannt, führt die Organgesellschaft nicht ihren ganzen Gewinn an den Organträger ab, so dass die Organschaft im Ergebnis verunglückt und ihre Wirkungen zu versagen sind. Im Folgenden werden deshalb erste Überlegungen zu Ausgleichszahlungen im Fall von Personengesellschaften und ihrer steuerlichen Anerkennung angestellt.

1. Verhältnis zu § 304 AktG

Schließt eine optierende Personengesellschaft einen Gewinnabführungsvertrag mit einem Gesellschafter ab, muss der darauf gerichtete Beschluss der Gesellschafter einstimmig ergehen. Aus diesem Grund können außenstehende Gesellschafter in ausreichendem Maße selbst für eine Kompensation ihrer wegfallenden

¹¹³⁷ Zum Zweck der Norm eingängig *Pung/Dötsch*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 16 KStG Rz. 4 (Stand: 03/2024).

¹¹³⁸ Siehe S. 102 f.

¹¹³⁹ *Schumacher*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 KStG Rz. 3 (Stand: 05/2024).

¹¹⁴⁰ Siehe S. 142 f.

¹¹⁴¹ Vgl. zur Organschaft allgemein *Walter*, in: Bott/Walter, § 16 KStG Rz. 4 (Stand: 06/2023); *J. Wagner/Gröber*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 17.1.

¹¹⁴² *Walter*, in: Bott/Walter, § 16 KStG Rz. 4 (Stand: 06/2023).

Gewinnbeteiligung durch Mehrheitsgesellschafter sorgen, so dass für eine analoge Anwendung von § 304 AktG kein Raum verbleibt.¹¹⁴³ Ähnliche Erwägungen zum Gewinnabführungsvertrag mit einer GmbH führen dazu, dass das Verhältnis zu § 304 AktG im Anwendungsbereich von § 17 KStG bereits vor dem KöMoG unklar und umstritten war.¹¹⁴⁴

Im Gegensatz zur GmbH würde das Fehlen von Ausgleichszahlungen im Verhältnis zur optierenden Personengesellschaft in jedem Fall nicht zur zivilrechtlichen Unwirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags führen. Die grundlegende Anerkennung der Organgesellschaft wird hierdurch somit nicht gefährdet. Fraglich ist einzig, wie Ausgleichszahlungen im Fall ihrer Vereinbarung auszustalten sind, damit sie nicht mit dem Gesamtgewinnabführungsverbot kollidieren. Dazu ist in erster Linie zu klären, ob das Steuerrecht selbst zu einer Anwendung von § 304 AktG zwingt:

Der Wortlaut von § 16 KStG – und ebenso der Wortlaut des korrespondierenden Betriebsausgabenabzugsverbots in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 9 EStG – stellt auf Ausgleichszahlungen ab, ohne explizit auf § 304 AktG Bezug zu nehmen. Im originären Anwendungsbereich von § 14 KStG ist dies auch unwesentlich, weil das Aktienkonzernrecht dort unmittelbar Anwendung findet. Im Anwendungsbereich von § 17 KStG könnte aus der fehlenden Präzisierung in der Norm geschlossen werden, dass sie unterschiedslos alle Zahlungen erfasst, die in kausaler Verbindung zum Abschluss des Gewinnabführungsvertrags – und der Implementierung der ertragsteuerlichen Organgesellschaft – stehen, ohne dass diese unmittelbar auf § 304 AktG zu beruhen haben.¹¹⁴⁵

Hiergegen kann eingewandt werden, dass § 304 AktG durch den historischen Gesetzgeber bei Schaffung des § 16 KStG – bzw. seiner Vorgängernorm § 7a Abs. 3 KStG a.F. – durchaus bedacht wurde.¹¹⁴⁶ Im Kontext der Interdependenzen von Gesellschafts- und Steuerrecht bei der Kodifizierung von ertragsteuerlicher Organgesellschaft und

¹¹⁴³ Siehe S. 171 f.

¹¹⁴⁴ Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 KStG Rz. 36 (Stand: 05/2024); Pung/Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 16 KStG Rz. 27 (Stand: 03/2024); Rödder/Joisten, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 16 KStG Rz. 24 ff.; Walter, in: Bott/Walter, § 16 KStG Rz. 13 ff. (Stand: 06/2023).

¹¹⁴⁵ Vgl. Rödder/Joisten, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 16 KStG Rz. 28.

¹¹⁴⁶ BT-Drucks. 5/3017, 9.

Laufzeit der Organschaft zur optierenden Gesellschaft und zwischenzeitliche Rückoption

Unternehmensverträgen dürfte die Maßgeblichkeit von § 304 AktG auch für § 17 KStG naheliegen.¹¹⁴⁷

Eine derartige Sichtweise wird zudem durch ein Urteil des BFH aus dem Jahr 2017 gestützt, in dem das Gericht über den Verweis von § 17 KStG auf die §§ 14 ff. KStG und das dort geltende Aktienkonzernrecht auch die steuerrechtliche Maßgeblichkeit von § 304 AktG für die GmbH begründet.¹¹⁴⁸ Zutreffend wird dieser Argumentation entgegengehalten, dass § 17 KStG lediglich die *entsprechende* Anwendung der §§ 14 ff. KStG anordnet und daher dem Aktienkonzernrecht keine ubiquitäre Geltung zu kommen kann.¹¹⁴⁹ Vor dem Hintergrund, dass § 17 KStG trotz des genannten Verweises auf §§ 14 ff. KStG lediglich punktuell auf das Aktienkonzernrecht verweist und weder die Eintragung noch eine bestimmte Rechtsnatur des Gewinnabführungsvertrags vorschreibt,¹¹⁵⁰ ist es folgerichtig, § 304 AktG hier ebenso keine unmittelbare steuerliche Maßgeblichkeit zuzuschreiben.

Im Ergebnis findet § 304 AktG auch nicht über den Verweis des § 17 KStG Anwendung auf die optierende Gesellschaft. Bei der Ausgestaltung der Ausgleichszahlungen ist der Modus von § 304 Abs. 2 AktG dementsprechend nicht zwingend maßgeblich.

2. Steuerliche Anerkennung

Grundsätzlich sind daher genauso Ausgleichszahlungen steuerlich anzuerkennen, die nicht auf der verpflichtenden Anwendung von § 304 AktG beruhen.¹¹⁵¹ Den Gesellschaftern der optierenden Gesellschaft steht die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen frei, ohne dass das Gesamtgewinnabführungsgebot von § 14 Abs. 1 S. 1 AktG dem Grunde nach berührt ist. Gemäß § 16 KStG sind diese anschließend durch die optierende Gesellschaft selbst zu versteuern und gelten bei ihr als nichtabziehbare Betriebsausgaben, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 9 EStG.

¹¹⁴⁷ Scheuch, FR 2021, 522 (528).

¹¹⁴⁸ BFH Urt. v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49 = BStBl II 2019, 278 (juris-Rz. 19).

¹¹⁴⁹ Brühl/Weiss, BB 2018, 94 (95).

¹¹⁵⁰ Siehe S. 172 ff.

¹¹⁵¹ Wohl auch J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.52 f.; vgl. zur GmbH Rödder/Joisten, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 16 KStG Rz. 25; J. Wagner/Gröber, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 17.34.

In der Gestaltungspraxis ist es dennoch – wie bei der GmbH¹¹⁵² – ratsam, etwaige Ausgleichszahlungen in ihrer konkreten Ausgestaltung an § 304 AktG anzulehnen und auf diese Weise einen Gleichlauf mit anderen Organgesellschaften anzustreben.¹¹⁵³ Dies dürfte die steuerliche Anerkennung jedenfalls erleichtern, da bereits im originären Anwendungsbereich der §§ 14 ff. KStG vieles strittig ist. Aufgrund dieser Schwierigkeiten, die § 16 KStG allgemein beinhaltet, wird der Rahmen zulässiger Ausgleichszahlungen bei optierenden Personengesellschaften nachfolgend lediglich abstrakt konturiert.

Grundsätzlich sollte eine feste jährliche Zahlung vereinbart werden, die anhand der Ertragslage und Ertragsaussichten der Gesellschaft künftig als Gewinnanteil auf den außenstehenden Gesellschafter entfallen könnte, vgl. § 304 Abs. 2 S. 1 AktG. Bei einem Organträger in der Rechtsform AG bzw. KGaA könnte zudem eine an dessen Ergebnis orientierte variable Zahlung denkbar sein, vgl. § 304 Abs. 2 S. 1 AktG. Variable Ausgleichszahlungen, die wiederum am jeweiligen Jahresergebnis der Organgesellschaft angelehnt sind, sind trotz § 14 Abs. 2 KStG im Einzelnen stark umstritten¹¹⁵⁴ und sollten daher auch für außenstehende Gesellschafter der optierenden Personengesellschaft vermieden werden. Die für andere Organgesellschaften empfohlene Absicherung mittels verbindlicher Auskunft¹¹⁵⁵ dürfte jedenfalls in absehbarer Zeit an der generellen Ablehnung der Organschaft zu optierenden Gesellschaften durch die Finanzverwaltung scheitern.

3. Haftungsvergütungen

Sind die in der optierenden Gesellschaft vorhandenen außenstehenden Gesellschafter nicht lediglich Kommanditisten, sondern haften sie nach § 126 HGB persönlich als Komplementär (oder auch als OHG-Gesellschafter), ist es denkbar, dass anstelle der (oder neben die) Ausgleichszahlung zur Kompensation der ausfallenden

¹¹⁵² Vgl. Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 KStG Rz. 36 (Stand: 05/2024); Pung/Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 16 KStG Rz. 27 (Stand: 03/2024); Rödder/Joisten, in: Rödder/Heringhaus/Neumann, § 16 KStG Rz. 25; J. Wagner/Gröber, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 17.34.

¹¹⁵³ Ebenso J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.52.

¹¹⁵⁴ Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 KStG Rz. 28 (Stand: 05/2024); J. Wagner/Gröber, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 17.40 ff.

¹¹⁵⁵ Statt vieler J. Wagner/Gröber, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 17.49.

Laufzeit der Organschaft zur optierenden Gesellschaft und zwischenzeitliche Rückoption

Gewinnbeteiligung eine Haftungsvergütung vereinbart wird.¹¹⁵⁶ Eine solche wird für gewöhnlich der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG gezahlt und orientiert sich an der Avalprovision, die eine Bank für die Gewährung eines vergleichbaren Avalkredits verlangen würde.¹¹⁵⁷

Eine solche Haftungsvergütung steht in kausalem Zusammenhang mit dem Abschluss des Gewinnabführungsvertrags und der dadurch implementierten ertragsteuerlichen Organschaft. Insofern unterscheidet sie sich von der Haftungsvergütung an eine Komplementär-GmbH, deren Causa schon in der Haftungsstruktur der Gesellschaft selbst liegt und die auch ohne Gewinnabführungsvertrag zu leisten ist. Letztere ist eine einfache Betriebsausgabe und keine Ausgleichszahlung i.S.v. § 16 KStG.

Zwar ist die Haftungsvergütung an außenstehende persönlich haftende Gesellschafter nicht vergleichbar mit den in § 304 Abs. 2 AktG geregelten Modi, allerdings ist sie als Folgewirkung zu akzeptieren, die auf der Zulässigkeit einer ertragsteuerlichen Organschaft zu einer (nur) zivilrechtlichen Personengesellschaft beruht. Bei der hier maßgeblichen steuerrechtsautonomen Auslegung von § 16 KStG (und auch von § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 9 EStG) ist sie daher unabhängig von einer Vergleichbarkeit mit § 304 AktG als Ausgleichszahlung zu qualifizieren, die von der optierenden Gesellschaft selbst zu versteuern ist.¹¹⁵⁸ Sie kollidiert insofern nicht mit dem Gesamtgewinnabführungsgebot von § 14 Abs. 1 S. 1 KStG.

Um die steuerliche Anerkennung nicht zu gefährden, sollte die Haftungsvergütung nicht gewinnabhängig (= variabel) am jeweiligen Ergebnis der optierenden Gesellschaft ausgerichtet sein. Eine derartige Orientierung an der Organgesellschaft ist schon allgemein stark umstritten.¹¹⁵⁹ Insofern erscheint es sinnvoll, sich hier an der Abgrenzung zum Gewinnvorab zu orientieren¹¹⁶⁰ und die Zahlung ergebnisunabhängig auszugestalten.

¹¹⁵⁶ Siehe S. 149 ff.

¹¹⁵⁷ Eckl, in: Hesselmann/Müller-Thuns, GmbH & Co. KG, Rz. 6.179.

¹¹⁵⁸ A.A. mglw. Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2116), der sie von vorneherein als für das Gesamtgewinnabführungsgebot unschädliche Betriebsausgabe einzuordnen scheint.

¹¹⁵⁹ Schumacher, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 KStG Rz. 28 (Stand: 05/2024); J. Wagner/Gröber, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 17.40 ff.

¹¹⁶⁰ Siehe S. 202 ff.

VI. Zeitliche Dimension

§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG macht es notwendig, dass der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen wird. Insofern führt die Organschaft grundsätzlich zu einer faktischen fünfjährigen Bindung an die Option, die neben die Bindung durch eine etwaige laufende Sperrfrist nach § 22 UmwStG¹¹⁶¹ tritt. Ob eine vorzeitige Beendigung der Option schädlich für die Organschaft ist, wird unter B. zu klären sein.

VII. Beendigung der Organschaft

Während der Laufzeit der Option führt die Verletzung der fünfjährigen Mindestlaufzeit durch eine Missachtung der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags i.S.v. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG zu einer ex tunc wirkenden Versagung der Organschaft. Unschädlich ist es hingegen, wenn in diesem Zeitraum nicht vertragslaufzeitbezogene Voraussetzungen wegfallen wie bspw. die finanzielle Eingliederung – hier kommt es lediglich für das jeweilige Wirtschaftsjahr zu einer Organschaftspause.

Mit Ablauf der fünfjährigen Mindestlaufzeit hingegen führt eine Beendigung/Nichtbeachtung des Gewinnabführungsvertrags zur Beendigung der Organschaft nach dem letzten Wirtschaftsjahr, in dem die Voraussetzungen noch gegeben waren. Die optierende Gesellschaft kann die Organschaft dann ohne Auswirkung auf die vergangenen Veranlagungszeiträume beenden.

B. Beendigung der Option

Das Optionsmodell ermöglicht der optierenden Personengesellschaft mit der Besteuerung nach dem KStG erst die Partizipation als Organgesellschaft in einer ertragsteuerlichen Organschaft. Mit der Rückoption entfällt diese Fähigkeit jedoch. Die Auswirkungen der Rückkehr in die Mitunternehmerbesteuerung auf die Organschaft sind daher nachfolgend zu untersuchen. Ebenfalls in den Blick zu nehmen ist der Sonderfall, dass die Option durch eine Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft beendet wird.

¹¹⁶¹ Sofern diese durch Buchwertansatz i.S.v. § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG ausgelöst werden; siehe S. 55 f.

Laufzeit der Organschaft zur optierenden Gesellschaft und zwischenzeitliche Rückoption

I. Durch Rückoption

Die Rückoption kann nach § 1a Abs. 4 S. 1 und 4 KStG sowohl gewillkür durch Antrag als auch zwingend durch Wegfallen der Optionsvoraussetzungen ausgelöst werden. Sie führt dazu, dass die Personengesellschaft nunmehr wieder dem gesetzlichen Regelfall der Mitunternehmerbesteuerung unterfällt. Infolgedessen ist die jetzt auch wieder *steuerliche* Personengesellschaft nicht mehr Teil des persönlichen Anwendungsbereichs für Organgesellschaften nach §§ 14 Abs. 1 S. 1, 17 Abs. 1 S. 1 KStG, so dass eine Organschaft enden muss.

Geschieht der Rückwechsel des Besteuerungsregimes nach Ablauf der fünfjährigen Mindestlaufzeit, endet die Organschaft wie in anderen Fällen regulär mit Ablauf desjenigen Wirtschaftsjahres, in dem alle Voraussetzungen zuletzt vollständig vorliegen.¹¹⁶² Die Anerkennung der bis dato durchgeföhrten Organschaft ist davon nicht betroffen.

Die Lösung ist jedoch ungleich schwieriger, wenn sich die Rückoption schon in der fünfjährigen Mindestlaufzeit vollzieht. Es besteht die Gefahr, dass die Organschaft rückwirkend nicht anerkannt wird und ihre bisherigen Wirkungen daher rückgängig zu machen sind. Hierbei ist zu differenzieren, ob der Gewinnabführungsvertrag trotz Rückoption fort- und durchgeführt oder mit der Rückoption gekündigt wird.

1. Gewinnabführungsvertrag läuft weiter und wird durchgeführt

Die Parteien des Gewinnabführungsvertrags können sich dazu entscheiden, den Gewinnabführungsvertrag trotz Rückoption weiterlaufen zu lassen und ihn durchzuführen. Ungeachtet der möglichen Option nach § 1a KStG ist der Gewinnabführungsvertrag mit einer Personengesellschaft zulässig,¹¹⁶³ so dass ein solches Szenario ohne Weiteres denkbar ist. Nicht möglich ist eine Fortführung hingegen, wenn die Option durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters endet (§ 1a Abs. 4 S. 5 und 6 KStG), die Gesellschaft aufgelöst wird und der verbliebene Gesellschafter eine natürliche Person ist.¹¹⁶⁴

¹¹⁶² Jäschke, GmbHR 2022, 627 (633); Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348 (365); J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.60.

¹¹⁶³ Siehe S. 134 ff.

¹¹⁶⁴ Für den Fall, dass der verbliebende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist, siehe S. 212 ff.

Insofern wird vertreten, dass die Organschaft nicht rückwirkend abzuwickeln ist, sondern lediglich die Organschaft ab dem Wirtschaftsjahr nicht mehr zum Tragen kommt, in dem die Rückoption wirksam wird.¹¹⁶⁵ Mit Blick auf das, was allgemein zur Organschaft gilt, ist diese Sichtweise folgerichtig und im Ergebnis überzeugend:

Die fünfjährige Mindestlaufzeit – und dementsprechend ebenso die rückwirkende Versagung – bezieht sich lediglich auf den Gewinnabführungsvertrag und seine tatsächliche Durchführung. Es ist für die Anerkennung der Organschaft in den vorherigen Jahren unerheblich, ob weitere Voraussetzungen der Organschaft vorliegen oder nicht.¹¹⁶⁶ Dies wird auf eine BFH-Entscheidung gestützt, die den Entfall der Gewerblichkeit des Organträgers und der finanziellen Eingliederung insoweit für unschädlich befand.¹¹⁶⁷ Fehlt die Gewerblichkeit des Organträgers, ist der persönliche Anwendungsbereich der Organschaft insoweit nicht eröffnet. Nach der Rückoption ist für die Personengesellschaft der persönliche Anwendungsbereich der Organschaft ebenso verschlossen wie für den nichtgewerblichen Organträger. Läuft der Gewinnabführungsvertrag weiter und wird tatsächlich durchgeführt, darf mithin nichts anderes gelten, als dass die Organschaft rückwirkend anerkannt bleibt, allerdings in dem Wirtschaftsjahr endet, in dem § 1a KStG letztmalig vollständig anzuwenden war.

2. Gewinnabführungsvertrag wird gekündigt

Andernfalls ist denkbar, den Gewinnabführungsvertrag mit Vollzug der Rückoption zu kündigen. In zivilrechtlicher Hinsicht sollte das Eintreten der steuerlichen Rückoption als Kündigungsgrund bereits beim ursprünglichen Abschluss in das Vertragswerk integriert werden. So würde ein Gleichlauf von Gewinnabführungsvertrag und Körperschaftsbesteuerung (mit Organschaft) erreicht.

Die Beendigung des Vertrags vor Beendigung der Mindestlaufzeit ist in steuerlicher Hinsicht nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes unschädlich. Worin ein wichtiger Grund liegt, ist jedoch nicht akzessorisch zum

¹¹⁶⁵ *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (633); *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2115 f.); *J. Wagner/Kornwachs*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.62.

¹¹⁶⁶ Siehe S. 101 f.

¹¹⁶⁷ BFH Urt. v. 10.5.2017 – I R 51/15, BFHE 258, 351 = BStBl II 2018, 30 (juris-Rz. 24 ff.).

Laufzeit der Organschaft zur optierenden Gesellschaft und zwischenzeitliche Rückoption

Zivilrecht, sondern steuerrechtsautonom zu bestimmen.¹¹⁶⁸ Die zivilrechtliche Vereinbarung genügt somit nicht.

Ob die Kündigung bei Rückoption einen solchen steuerlich wichtigen Grund darstellt, kann unter Rückgriff auf allgemeine Grundsätze zur Organschaft entschieden werden. Die Finanzverwaltung sieht insoweit unter anderem die Veräußerung der Organbeteiligung oder die Verschmelzung, Spaltung oder Einbringung des Organträgers oder der Organgesellschaft als potentielle wichtige Gründe an, sofern die vorzeitige Beendigung nicht schon im Zeitpunkt des Vertragsschlusses feststand.¹¹⁶⁹

In steuerlicher Hinsicht gilt die Rückoption als Formwechsel der Personengesellschaft und damit als Veräußerungsvorgang, sodass sie als Veräußerung der Organbeteiligung zu behandeln sein muss.¹¹⁷⁰ Auch sonst wird der Formwechsel bereits ohne Umweg über seinen entgeltlichen Charakter potenziell als steuerlich beachtenswerter Grund für eine Beendigung des Gewinnabführungsvertrags erachtet, wenn dadurch für die Tochtergesellschaft die Möglichkeit entfällt, Organgesellschaft zu sein.¹¹⁷¹ Genauso dies passiert beim rückoptionsinduzierten fiktiven Formwechsel einer optierenden Gesellschaft. Da § 1a Abs. 4 S. 2 KStG mit dem Verweis auf die umwandlungsteuerlichen Vorschriften zum Formwechsel keine Differenzierung zwischen gewillkürter oder zwingender Rückoption vornimmt, liegt ein wichtiger Grund ungeachtet dessen vor, weshalb die Rückoption eingreift.¹¹⁷²

Eine andere Position nimmt hingegen *Jäschke* ein, der unter Verweis auf die Haltung der Finanzverwaltung zum optierenden Organträger den fiktiven Formwechsel durch Rückoption nicht als wichtigen Grund ansieht.¹¹⁷³ Schließlich soll der fiktive Formwechsel durch Optionsausübung nach dem BMF bei einer optierenden Organträger-Personengesellschaft keinen wichtigen Grund darstellen.¹¹⁷⁴ Laut *Jäschke* wirkt die Rückoption zudem rein steuerlich und qualifiziert daher nicht als wichtiger Grund.¹¹⁷⁵

¹¹⁶⁸ Siehe S. 104 f.

¹¹⁶⁹ KStR 14.5 Abs. 6 S. 2 und 3

¹¹⁷⁰ *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 (365).

¹¹⁷¹ *Beinert*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Rz. 13.67.

¹¹⁷² A.A. mglw. *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2115), der einen wichtigen Grund vor allem in der planmäßigen Rückoption sieht.

¹¹⁷³ *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (633).

¹¹⁷⁴ BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 55).

¹¹⁷⁵ *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (633).

Zunächst trifft die Haltung der Finanzverwaltung zur optierenden Organträger-Personengesellschaft zu: Denn die Gesellschaft kann im Anschluss an die Option nach wie vor als Organträger i.S.v. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG fungieren, so dass kein Grund besteht, in der Optionsausübung einen wichtigen Grund zur Beendigung des Gewinnabführungsvertrags zu sehen. Die Auffassung kann allerdings nicht auf die Personengesellschaft als Organgesellschaft übertragen werden, denn mit der Rückoption kann diese gerade nicht mehr als Organgesellschaft eingesetzt werden. Das Bedürfnis, den in aller Regel nur zur Implementierung der Organschaft abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrag zu kündigen, tritt hier – im Gegensatz zur Situation des Organträgers – deutlich hervor, weil der Vertrag im Anschluss nicht benötigt wird.

Der Verweis darauf, dass die Rückoption lediglich steuerlich wirke, verfängt ebenso wenig. Die §§ 14 ff. KStG und § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG werden steuerlich ausgelegt und sind nicht ausschließlich zivilrechtsakzessorisch. Insoweit ist der von § 1a Abs. 4 S. 2 KStG explizit angeordnete fiktive Formwechsel ernst zu nehmen: Bei steuerlicher Betrachtung liegt ein Umwandlungsvorgang auf Ebene der Organgesellschaft vor, infogedessen die Personengesellschaft nicht mehr als solche qualifiziert.

Eine durch die Rückoption ausgelöste Kündigung des Gewinnabführungsvertrags wird daher grundsätzlich einen wichtigen Grund nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG darstellen, so dass die Organschaft nicht rückwirkend zu versagen ist. Die Rückoption darf dazu im Einklang mit KStR 14.5 Abs. 6 S. 3 gleichwohl nicht schon bei Abschluss des Gewinnabführungsvertrags feststehen.¹¹⁷⁶

II. Durch Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

1. Grundsatz: Fortbestand der Organschaft

Das Optionsmodell wird unter anderem als möglicher Zwischenschritt auf dem Weg der Personengesellschaft hin zur echten Kapitalgesellschaft angesehen.¹¹⁷⁷ So lässt sich der vorher lediglich steuerlich wirkende Systemwechsel zivilrechtlich nachvollziehen. Als Szenario kommen hier zunächst Umwandlungen der optierenden Personengesellschaft – insbesondere in Gestalt von Formwechsel und Verschmelzung auf

¹¹⁷⁶ Ebenso J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.63.

¹¹⁷⁷ Siehe Fn. 507.

Laufzeit der Organschaft zur optierenden Gesellschaft und zwischenzeitliche
Rückoption

eine Kapitalgesellschaft – nach dem UmwG in Betracht, die steuerlich als Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Körperschaft gelten, § 1a Abs. 4 S. 7 KStG.¹¹⁷⁸

Darüber hinaus lässt sich dieses Ergebnis aber ebenfalls erreichen, wenn der vorletzte Gesellschafter einer zweigliedrigen Personengesellschaft ausscheidet und der verbleibende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist, § 1a Abs. 4 S. 5 KStG – was bspw. im Rahmen der gängigen Anwachungsmodelle¹¹⁷⁹ bei Umwandlung einer GmbH & Co. KG passiert. Auch dieses Szenario findet daher Berücksichtigung.

Ungeachtet der steuerlichen Rechtsfolgen der unterschiedlichen Szenarien steht am Ende des Vorgangs eine vollwertige Kapitalgesellschaft, die taugliche Organgesellschaft im Sinne von §§ 14 Abs. 1 S. 1, 17 Abs. 1 S. 1 KStG ist. Vorausgesetzt, dass der Gewinnabführungsvertrag mit der *neuen* Kapitalgesellschaft fortbesteht,¹¹⁸⁰ kann die Organschaft grundsätzlich unverändert bestehen bleiben.¹¹⁸¹

Im Hinblick auf eine Kündigung des Gewinnabführungsvertrags muss innerhalb der fünfjährigen Mindestlaufzeit gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG ein steuerlich wichtiger Grund bestehen, um die rückwirkende Aberkennung der Organschaft zu vermeiden. Zwar handelt es sich bei den genannten Maßnahmen (für die Anwachsung jedenfalls steuerlich gesehen) um Umwandlungsvorgänge, die grundsätzlich als wichtiger Grund in Betracht kämen.¹¹⁸² Ihnen ist jedoch gemein, dass durch sie die Fähigkeit der Gesellschaft, Organgesellschaft zu sein, nicht verloren geht. Weil sich in diesen Fällen die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen nicht signifikant ändern, werden derartige Umwandlungsmaßnahmen auf Ebene der Organgesellschaft nicht als steuerlich wichtiger Grund angesehen.¹¹⁸³ Es ist daher davon auszugehen, dass eine Kündigung des Gewinnabführungsvertrags innerhalb der Mindestlaufzeit auch bei den genannten Umwandlungsvorgängen der optierenden Personengesellschaft schädlich ist, sofern nicht weitere tragfähige Umstände im Einzelfall hinzutreten. Solche weiteren Umstände könnten aber vor allem vorliegen, wenn der

¹¹⁷⁸ *Tiede*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 136 (Stand: 06/2022).

¹¹⁷⁹ Dazu *Dremel*, in: Hesselmann/Müller-Thuns, GmbH & Co. KG, Rz. 11.185 ff.

¹¹⁸⁰ Dazu unten auf S. 217 f.

¹¹⁸¹ Vgl. jeweils *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 215 (Stand: 02/2022); *Beinert*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 13.74.

¹¹⁸² Siehe dazu S. 213 f.

¹¹⁸³ *Beinert*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 13.74.

Gewinnabführungsvertrag im Zuge der Umwandlung der optierenden Gesellschaft nicht fortbestehen kann.¹¹⁸⁴

2. Schicksal des Gewinnabführungsvertrags

Die Fortführung des bisherigen Gewinnabführungsvertrags ist maßgeblich für den Fortbestand einer Organschaft im Anschluss an die Umwandlung der optierenden Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Insofern kommt es auf eine Beurteilung der einzelnen Szenarien an, die oben skizziert wurden.

a) Formwechsel

Vollzieht die Gesellschaft einen Formwechsel gemäß §§ 190 ff. UmwG, ist sie nach wie vor der gleiche Rechtsträger, der bereits vorher bestand. Ein Gewinnabführungsvertrag ist sowohl mit einer GmbH als auch mit einer AG/KGaA möglich, so dass der ursprünglich mit der Personengesellschaft geschlossene Vertrag im Anschluss genauso Gültigkeit behält.¹¹⁸⁵ Da der Gewinnabführungsvertrag bei Kapitalgesellschaften allerdings strenger formellen Anforderungen unterliegt, sind diese mit dem Formwechsel zwingend nachzuholen – dies betrifft insbesondere die Eintragung nach § 294 Abs. 1 AktG bzw. § 54 Abs. 1 S. 1 GmbH analog. Sofern entsprechende Bemühungen umgehend eingeleitet werden, sollte eine Übergangszeit (bis zur Registereintragung) steuerlich unschädlich bleiben.

b) Verschmelzung

Im Rahmen einer Verschmelzung nach §§ 2 ff. UmwG wird differenziert, ob die Organgesellschaft als übertragender Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger verschmolzen wird oder sie der aufnehmende Rechtsträger ist. In letzterem Fall soll der Vertrag nach führender Ansicht fortlauen.¹¹⁸⁶

Im ersten Fall wird von der herrschenden Meinung vertreten, dass der Gewinnabführungsvertrag gemeinsam mit der Organgesellschaft als Rechtsträger untergeht – insbesondere hänge es stark vom Einzelfall ab, ob es im Interesse der Parteien ist, den Vertrag mit dem aufnehmenden Rechtsträger fortzusetzen.¹¹⁸⁷ *Neumann*

¹¹⁸⁴ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 215 (Stand: 02/2022).

¹¹⁸⁵ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 215 (Stand: 02/2022).

¹¹⁸⁶ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 215 (Stand: 02/2022).

¹¹⁸⁷ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 215 m.w.Nachw. (Stand: 02/2022); a.A.

Neumann, in: Gosch, § 14 KStG Rz. 14.

Laufzeit der Organschaft zur optierenden Gesellschaft und zwischenzeitliche Rückoption

wendet hier zu Recht ein, dass diese Auffassung nicht überzeugen kann, weil die Parteien der Verschmelzung zustimmen müssen und es daher in der Hand haben, einen ungewollten Gewinnabführungsvertrag vorher zur Beendigung zu bringen.¹¹⁸⁸ Überzeugender ist es daher, auch tatsächlich auf den Einzelfall abzustellen und eine Fortführung nicht grundsätzlich zu versagen.

Da die optierende Gesellschaft im oben genannten Szenario zwangsläufig der übertragende Rechtsträger sein muss, ist das Schicksal des Gewinnabführungsvertrags bei Verschmelzung nicht umstritten. Nach hier vertretener Ansicht kann es im Einzelfall dennoch interessengerecht für den aufnehmenden Rechtsträger sein, den Vertrag fortzuführen – bspw., wenn er ebenfalls in den Konzern eingegliedert ist. Ein etwaiges Erfordernis, im Anschluss an die Verschmelzung originär einen neuen Gewinnabführungsvertrag abzuschließen,¹¹⁸⁹ käme dann einer bloßen „Förmelei“ gleich, wenn die Parteien den Übergang durch die Zustimmung zur Verschmelzung ohnehin billigen.

Jedoch stellt sich bei der optierenden Gesellschaft ein zusätzliches Problem, da der aufnehmende Rechtsträger als Kapitalgesellschaft strengeren Vorschriften im Hinblick auf den Gewinnabführungsvertrag unterliegt. Im Rahmen des Formwechsels ist es nach hier vertretener Ansicht unschädlich, wenn insbesondere die Eintragung umgehend nachgeholt wird.¹¹⁹⁰ Dies hat im Zuge der Verschmelzung ebenfalls zu passieren. Der Unterschied ist hier jedoch, dass der Rechtsträger nicht gleichbleibt und in der Folge ein neuer Rechtsträger Vertragspartei wird – es handelt sich um eine Art „Neuabschluss“. Vorsichtshalber sollte im Verschmelzungsvertrag daher explizit auf die Fortführung des Gewinnabführungsvertrags hingewiesen werden. Insbesondere ist zur zivilrechtlichen Anerkennung sicherzustellen, dass der entsprechende Beschluss den Anforderungen genügt, die das Aktien- bzw. GmbH-Recht an den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags stellt. Nur dann scheint eine Fortführung denkbar.

¹¹⁸⁸ Neumann, in: Gosch, § 14 KStG Rz. 288.

¹¹⁸⁹ So wohl aber bspw. Müller, BB 2002, 157 (159); Stangl/Aichberger, Ubg 2013, 685.

¹¹⁹⁰ Siehe S. 217 f.

c) Anwachsung

Geht die optierende Personengesellschaft durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters auf die verbleibende Kapitalgesellschaft über, tritt diese zwar grundsätzlich im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in die Stellung der endenden Personengesellschaft ein, § 712a Abs. 1 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3 HGB.¹¹⁹¹ Strukturell ähnelt diese Konstellation allerdings der Verschmelzung der optierenden Gesellschaft als übertragender Rechtsträger auf einen übernehmenden Rechtsträger, weil die Personengesellschaft durch Anwachsung untergeht.

Ein Interesse an der Fortführung des Vertrags dürfte hier noch näher liegen, wenn es sich um die erweiterte Anwachsung einer GmbH & Co. KG auf ihre Komplementär-GmbH handelt, die ebenso in den Organträger eingegliedert ist, die keiner sonstigen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht und bei der sich in tatsächlicher Hinsicht fernab des neuen Rechtskleids nichts verändern soll. Auch hier gilt es aber, jedenfalls die Handelsregistereintragung des Vertrags im unmittelbaren Nachgang an die Anwachsung nachzuholen, um die zivilrechtliche Anerkennung abzusichern.

3. Zwischenergebnis

Die Fortführung der Organschaft bei Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine echte Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich ohne Weiteres möglich. Der Fortbestand des Gewinnabführungsvertrags ist jedoch ein großer Unsicherheitsfaktor und birgt in allen Szenarien eigene Unwägbarkeiten. Ohne Abstimmung mit der Finanzverwaltung, die jedenfalls aktuell kaum denkbar erscheint, sollte ein solcher Schritt nicht gegangen werden.

¹¹⁹¹ Vgl. Roth, in: Hopt, § 130 HGB Rz. 4; zur erweiterten Anwachsung Dremel, in: Hesselmann/Müller-Thuns, GmbH & Co. KG, Rz. 11.185.

6. Kapitel: Folgerungen de lege ferenda

Die vorangegangene Untersuchung hat gezeigt, dass es bereits *de lege lata* möglich ist, die optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft in einer ertragsteuerlichen Organschaft gemäß §§ 14 Abs. 1 S. 1, 17 Abs. 1 S. 1 KStG (i.V.m. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG) einzusetzen. In der Praxis wird es gleichwohl nur mit erhöhtem Aufwand möglich sein, diese Auffassung durchzusetzen, da sie der im BMF-Schreiben geäußerten Haltung der Finanzverwaltung zuwiderläuft. Es ist daher zu erwarten, dass die Organschaft in der Gestaltungsberatung vorerst keine Rolle spielen wird.

Da die Finanzverwaltung in ihrer ablehnenden Haltung von der Vermeidung einer Organschaft über die Grenze getrieben ist, dürfte eine Erledigung des Konflikts mittelfristig nicht zu erwarten sein. Um die vom Gesetzgeber des KöMoG angestrebte Gleichstellung der optierenden Personengesellschaft mit echten Kapitalgesellschaften zu verwirklichen, ist daher zu untersuchen, welche Lösungen *de lege ferenda* in Betracht kommen, um die Organgeschaftsfähigkeit sicherzustellen.

A. „Kleine Lösungen“: Auf das Optionsmodell zugeschnittene Anpassungen

Ob die optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft fungieren kann, ist zuvorerst ein Konflikt, der durch das Optionsmodell nach § 1a KStG hervorgerufen wird. Eine gesetzgeberische Reaktion könnte sich daher zunächst explizit am Optionsmodell orientieren und auf dieses zugeschnitten sein. Hierfür stehen unterschiedliche Ansätze bereit, die nachfolgend als „kleine Lösungen“ dargestellt und diskutiert werden.

I. Explizite Aufnahme der optierenden Gesellschaft in § 17 KStG

Vereinzelt ist davon ausgegangen worden, dass die optierende Gesellschaft schon nicht vom persönlichen Anwendungsbereich des § 17 KStG erfasst ist.¹¹⁹² Zwar führt die Auslegung der Norm zu einem anderen Ergebnis, jedoch bietet sich an, die

¹¹⁹² Siehe S. 118.

optierende Personengesellschaft explizit in § 17 Abs. 1 S. 1 KStG aufzunehmen.¹¹⁹³ Dies könnte bspw. durch den Zusatz „einschließlich optierender Gesellschaften im Sinne des § 1a [KStG]“ geschehen, der aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG bekannt ist.

Eine solche Aufnahme der optierenden Gesellschaft würde die Problematik aus steuerlicher Sicht grundsätzlich lösen. Es stünde fest, dass der Gesetzgeber die optierende Gesellschaft als taugliche Organgesellschaft in Betracht zieht. Für die Folgeprobleme rund um den Gewinnabführungsvertrag und insbesondere die thematisierten formellen Anforderungen wäre dies zumindest ein weiterer Baustein in der historischen/ideologischen Auslegung des § 17 KStG, die eine Implementierung der optierenden Gesellschaft erleichtern könnte.

Gleichzeitig liegt im Gewinnabführungsvertrag das größte Problem dieser Lösung. Eine Aufnahme in den persönlichen Anwendungsbereich der Organschaft adressiert weder den Vertrag als solchen noch die steuerlichen Anforderungen daran. So bleiben diese Aspekte offen. Da die Finanzverwaltung das Merkmal des Gewinnabführungsvertrags jedoch bereits dazu nutzt, die Verlustverrechnung mit EU-/EWR-Organgesellschaften zu unterbinden,¹¹⁹⁴ obwohl der persönliche Anwendungsbereich für sie eröffnet ist, wird selbiges Schicksal ebenso für die optierenden Personengesellschaften zu erwarten sein. Im Hinblick auf die rechtssichere Gestaltung einer Organschaft wäre daher durch die explizite Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereiches kein Fortschritt zu erwarten – jedenfalls nicht, wenn dies die einzige gesetzgeberische Maßnahme bleibt

II. Gewinnabführungsvertrag und Gesellschaftsrecht

Um die erwähnten Bedenken im Hinblick auf den Gewinnabführungsvertrag auszuräumen, könnte der Gesetzgeber explizit dieses Merkmal ins Auge fassen. Da das Steuerrecht an dieser Stelle einen Rückbezug in das Gesellschaftsrecht vornimmt, könnten gesellschaftsrechtliche Maßnahmen dem Problem auf vorgelagerter Stufe Abhilfe schaffen.

¹¹⁹³ So auch Breuninger, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAfStR, 117 (127); J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.65.

¹¹⁹⁴ Vgl. S. 172 f.

1. Kodifizierung eines Konzernrechts der Personengesellschaften

Möglich erschien es zunächst, ein umfangreiches Konzernrecht für Personengesellschaften zu entwerfen, das an die §§ 291 ff. AktG angelehnt ist und den personengesellschaftlichen Eigenheiten Rechnung trägt. Entscheidend wäre dabei vor allem die Kodifikation von Gewinnabführungsverträgen.

Die Lösung besticht dadurch, dass sie neben dem offenen Konflikt zur Organschaft auch genuin gesellschaftsrechtliche Fragestellungen adressieren würde. Unwölbarekeiten zum Konzernrecht der Personengesellschaften könnten so beseitigt werden.

Andererseits wäre dadurch noch nicht die steuerliche Anerkennung gesichert, sofern der auf diese Weise kodifizierte Gewinnabführungsvertrag nicht ausdrücklich organisationsrechtlichen Charakter hätte und in das Handelsregister einzutragen wäre. Insofern handelt es sich um ein lösbares Hindernis.

Die viel größere Schwierigkeit dürfte aber darin bestehen, dass die Kodifizierung eines Personengesellschaftskonzernrechts ein umfangreiches Vorhaben darstellen würde. Der Gesetzgeber hat sich jedoch bislang noch nicht einmal an die Entwicklung eines eigenen GmbH-Konzernrechts gewagt. Dass er nach dem MoPeG in absehbarer Zeit eine weitere große Veränderung des Personengesellschaftsrechts angeht, erscheint umso unwahrscheinlicher.

Zu berücksichtigen ist zwar, dass die Kodifikation des Aktienkonzernrechts damals ebenfalls maßgeblich steuerlich angestoßen wurde und im Zusammenhang mit der Kodifizierung der Organschaft gesehen werden kann. Der wesentliche Unterschied liegt aber darin, dass die Organschaft für alle Aktiengesellschaften potenziell relevant ist, während sie bei den optierenden Gesellschaften nur einen geringen Bruchteil aller Personengesellschaften erreicht. Anders gewendet: Die Organschaft zu einer Gesellschaft nach § 1a KStG ist nicht relevant genug, um Anstoß zu einer erneuten Reform des gesamten Personengesellschaftsrechts zu sein.

2. Eintragungsfähigkeit von Gewinnabführungsverträgen im HGB

Aufwandsärmer wäre es hingegen, lediglich eine Eintragungsmöglichkeit von Gewinnabführungsverträgen mit Personengesellschaften in das HGB zu integrieren.¹¹⁹⁵ Auf diese Weise kann vor allem das in der Literatur¹¹⁹⁶ zu Recht vielfach vorgebrachte Interesse des Rechtsverkehrs an einer Kenntnis von Unternehmensverträgen mit Personengesellschaften befriedigt werden. Gleichzeitig würde so die Zulässigkeit von Gewinnabführungsverträgen mit Personengesellschaften implizit bestätigt – insoweit ähnlich zu § 30 Abs. 1 S. 2 GmbHG für die GmbH.

Kann der Gewinnabführungsvertrag auf Seiten der Personengesellschaft in das Handelsregister eingetragen werden, wären auch die Anforderungen der Finanzverwaltung an § 17 KStG weitestgehend erfüllt und die Organschaft könnte eingegangen werden, ohne in jedem Fall ein streitiges Verfahren zu riskieren. Da diese Variante noch auf gesellschaftsrechtlicher Ebene stattfindet und das deutsche Gesellschaftsrecht auf EU-/EWR-Gesellschaften nicht anwendbar ist, könnte die Finanzverwaltung überdies weiterhin ihre restriktive Auffassung zu Organschaften über die Grenze aufrechterhalten, ohne dabei die optierenden Gesellschaften fernhalten zu müssen.

Gleichzeitig muss die Eintragung der Gewinnabführungsverträge im Kontext des Personengesellschaftsrechts gesehen werden. Der Gesellschaftsvertrag findet dort keinen Eingang in das Handelsregister. Es ist denkbar, dass die Gesellschafter sich während der Laufzeit des Gewinnabführungsvertrags darauf einigen, den Gesellschaftsvertrag derart anzupassen, dass zweiterer den ersten wieder überschreibt und dieser (teilweise) obsolet wird. Im Handelsregister ist dann noch der Gewinnabführungsvertrag eingetragen, die Änderung des Gesellschaftsvertrags indes nicht. Um solche Situationen zu vermeiden, müssten grundsätzlich auch der Gesellschaftsvertrag und seine Änderungen in das Handelsregister einzutragen sein. Ob der Gesetzgeber so kurz nach dem MoPeG eine weitere größere Änderung des Personengesellschaftsrechts angeht, ist an dieser Stelle ebenso anzuzweifeln. Überdies würde die

¹¹⁹⁵ So auch *Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) vom 30.09.2021, <https://t1p.de/vczbu> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 11; *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300 (1308).

¹¹⁹⁶ Siehe S. 165 ff.

Registereintragung des Gesellschaftsvertrags die Leichtigkeit und Praktikabilität des Personengesellschaftsrechts erheblich einschränken.

III. Konkretisierung der formellen Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag in § 17 Abs. 1 KStG

Die gesellschaftsrechtlichen Ansätze im Hinblick auf den Gewinnabführungsvertrag haben den Nachteil, dass mit ihnen (gravierende) Folgeänderungen des Personengesellschaftsrecht notwendig würden. Dem kann durch eine rein steuerrechtliche Lösung begegnet werden, indem der Gesetzgeber in § 17 Abs. 1 KStG klarstellt, dass zivilrechtlich wirksame Gewinnabführungsverträge ungeachtet ihrer Rechtsnatur und Eintragung ausreichend sind, um eine Organschaft zu begründen.¹¹⁹⁷

In diesem Zuge würden Organschaften mit EU-/EWR-Gesellschaften ebenfalls möglich: Die für sie nicht bestehende Möglichkeit, eingetragene Organisationsverträge abzuschließen, kann ihnen nunmehr nicht entgegen gehalten werden.

Vorteil dieser Lösung ist, dass sie dort ansetzt, wo das Problem entstanden ist: Im Steuerrecht. Die hybride optierende Personengesellschaft kann für steuerliche Zwecke der Kapitalgesellschaft noch besser gleichgestellt werden, ohne dass dafür *gesetzliche* Anpassungen im Gesellschaftsrecht notwendig sind. Obendrein löst sie mit der Ermöglichung von Organschaften über die Grenze ein weiteres Problem der §§ 14 ff. KStG, das bislang noch stark umstritten ist. Der zweite Aspekt kann gleichwohl ein Hindernis/Nachteil dieser Variante bedeuten, wenn der Gesetzgeber – sei es aus fiskalischen oder anderen Gründen – die territoriale Grenze der Organschaft nicht endgültig öffnen möchte.

IV. Vorherige Anzeige bzw. Genehmigung der Organschaft durch die Finanzverwaltung

Eine Klarstellung, dass § 17 Abs. 1 KStG keine *eingetragenen* Gewinnabführungsverträge erfordert, löst allerdings nicht die potenzielle Missbrauchsgefahr, die daraus erwächst, dass der Vertrag nicht von Beginn an publik geworden ist.¹¹⁹⁸ Es ist dann

¹¹⁹⁷ Wohl ähnlich J. Wagner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.65.

¹¹⁹⁸ Siehe dazu schon auf S. 186.

denkbar, dass über das Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags jedenfalls im Hinblick auf den Beginn getäuscht wird.

Die Maßnahme könnte daher durch eine vorherige Anzeige- bzw. Genehmigungspflicht für die Eingehung einer Organschaft zu einer optierenden Personengesellschaft in § 17 KStG flankiert werden.¹¹⁹⁹ Der Finanzverwaltung wäre im Vorfeld insbesondere der Gewinnabführungsvertrag zugänglich zu machen, was eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Organschaft vermeiden würde. Wie von *Freeden/Schumacher* zutreffend betonen,¹²⁰⁰ hat der EuGH bereits in Bezug auf die umsatzsteuerliche Organschaft zu einer Personengesellschaft ein solches Instrument in Betracht gezogen.¹²⁰¹

Wird ein Anzeige- bzw. Genehmigungsmodell ohne gesetzgeberische Klarstellung der formellen Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag in § 17 Abs. 1 KStG durchgeführt, wäre dem zumindest implizit zu entnehmen, dass die Norm an Gewinnabführungsverträge neben der zivilrechtlichen Wirksamkeit keine weiteren Anforderungen stellt. Somit ist die Organschaft über die Grenze in diesem Szenario ebenfalls erstmalig möglich.

B. „Große Lösung“: Reform der ertragsteuerlichen Organschaft

Eine rechtssichere Einbindung der optierenden Personengesellschaft in die Instrumentarien der Konzernbesteuerung kann indes gleichwohl im Zuge einer Reform der ertragsteuerlichen Organschaft per se erfolgen – sozusagen als „große Lösung“. Im Zentrum der Reformbestrebungen¹²⁰² zur ertragsteuerlichen Organschaft steht seit jeher das Bemühen, den Gewinnabführungsvertrag als zentrales Merkmal der Gewinn- und Verlustverrechnung im Konzern abzulösen.¹²⁰³ Zwischenzeitlich bestand vor einiger Zeit sogar seitens der Bundesregierung eine Motivation, die Organschaft

¹¹⁹⁹ So bereits von *Freeden/Schumacher*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 21 (Stand: 02/2022).

¹²⁰⁰ von *Freeden/Schumacher*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 KStG Rz. 21 (Stand: 02/2022).

¹²⁰¹ EuGH Urt. v. 15.4.2021 – C-868/19 – EU:C:2021:285 – Finanzamt für Körperschaften Berlin, ABI EU 2021, Nr. C 217, 12 (juris-Rz. 64) = DSTR 2021, 915.

¹²⁰² Im Überblick *Herlinghaus*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.160 ff.

¹²⁰³ *Grother*, FR 1995, 1 (ff.); *Grother*, StuW 1996, 356 (376); *Herlinghaus*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.162; *ifst-Arbeitsgruppe*, ifst-Schrift Nr. 471 (2011) (10 ff.); vgl. *Kreßbühl*, in: Herzig, Organschaft, 595 ff.; *Prinz*, FR 2018, 916 (924 f.); *Prinz*, in: FS Seibert, 681 (697 ff.); *Sonnenschein*, Organschaft und Konzerngesellschaftsrecht, S. 319; *Hey*, StuW 2011, 131 (137).

grundlegend zu reformieren.¹²⁰⁴ Da eine derart tiefgreifende Veränderung der Konzernbesteuerung allerdings mit Aufkommensminderungen einhergehen wird,¹²⁰⁵ für die bei Betrachtung der gegenwärtigen wirtschaftlichen Lage kaum Spielraum besteht, dürfte das Projekt von politischer Seite auf absehbare Zeit nicht neu aufgenommen werden.¹²⁰⁶ Aktuell sieht sich der Gesetzgeber in Bezug auf die Organschaft der Kritik ausgesetzt, er würde lediglich auf einzelne Probleme reagieren, anstatt proaktiv zu gestalten.¹²⁰⁷

Inhaltlich wird für eine Reform vor allem das Modell einer Gruppenbesteuerung in unterschiedlichen Ausgestaltungen diskutiert,¹²⁰⁸ wie es im Ausland bereits bekannt ist.¹²⁰⁹ Maßgeblich für die Zusammenführung der steuerlichen Ergebnisse ist dabei die Zugehörigkeit der Unternehmen zu einer steuerlichen Gruppe. Für die Zuordnung einer untergeordneten Gruppengesellschaft zum sog. Gruppenträger käme dieses Institut ohne das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags aus. Im Gegenzug wird wiederum vorgeschlagen, die Mindestbeteiligung des Gruppenträgers an den Gruppengesellschaften auf bspw. mindestens 75 % anzuheben.¹²¹⁰

Hierdurch ließe sich sicherstellen, dass der Hintergedanke der Konzernbesteuerung gewahrt bleibt, die wirtschaftliche Einheit mehrerer zivilrechtlich eigenständiger Unternehmen steuerlich abzubilden. Richtigerweise wird dafür plädiert, alle relevanten Aspekte steuerrechtsintern zu regeln.¹²¹¹ Ob dabei auf Rechtsfolgenseite am bisherigen Zurechnungskonzept festzuhalten ist – wie es bspw. Österreich handhabt¹²¹² –

¹²⁰⁴ Siehe Koalitionsvertrag des Kabinetts Merkel II: CDU/CSU/FDP, Wachstum. Bildung. Zusammenhalt., <https://t1p.de/9uijm> (letzter Abruf am 06.08.2024), S. 14.

¹²⁰⁵ So schon *ifst-Arbeitsgruppe*, ifst-Schrift Nr. 471 (2011) (95).

¹²⁰⁶ Vgl. schon den Gesetzgeber im Rahmen der „Kleinen Organschaftsreform“ in BT-Drucks. 17/10774, 9.

¹²⁰⁷ Siehe nur *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 15 (Stand: 02/2022).

¹²⁰⁸ *Dötsch/Pung*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 KStG Rz. 1660 ff. (Stand: 06/2023); *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz. 15 (Stand: 02/2022); *Oesterwinter/Krey*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 12.1 ff.; *Prinz*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 1.78 ff.

¹²⁰⁹ Im Überblick *Kahle/Engelmann*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 11.12 ff.

¹²¹⁰ Bspw. der Vorschlag der *ifst-Arbeitsgruppe*, ifst-Schrift Nr. 471 (2011) (40 ff.); zusammenfassend *Dötsch/Pung*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 KStG Rz. 1661 (Stand: 06/2023).

¹²¹¹ *Oesterwinter/Krey*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 12.47.

¹²¹² Umfassend *Kahle/Engelmann*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 11.40.

oder eine umfassendere Konsolidierung innerhalb der Gruppengesellschaften stattfinden muss,¹²¹³ wird im Einzelnen noch zu klären sein.

Entscheidend ist, dass mit dem Gewinnabführungsvertrag die Gesellschaftsrechtsakkessorietät des wichtigsten Vehikels des deutschen Konzernsteuerrechts aus dem Gesetz gestrichen wird. Er wird als Rechtfertigung der Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips nicht benötigt.¹²¹⁴ Dies schließt gewiss nicht aus, dass auch künftig gesellschaftsrechtlich auf eine implementierte Gruppenbesteuerung zu reagieren ist.¹²¹⁵ Auf diese Weise würden zum einen die schon vor dem KöMoG bestehenden Anfälligkeiten und Probleme der Organschaft beseitigt, die insbesondere im Zusammenhang mit dem Gewinnabführungsvertrag bestehen.¹²¹⁶ Zum anderen wäre durch eine rein steuerliche Regelungstechnik die optierende Personengesellschaft rechtsicherer in die Konzernbesteuerung einzubeziehen, weil ihre hybride Struktur nicht zum Spagat zwischen den Betrachtungsweisen zwingt.

C. Bewertung

Die erstrebte Einbindung der optierenden Gesellschaft in die Körperschaftsteuerliche Gewinn- und Verlustverrechnung lässt sich sowohl durch die dargestellten „kleinen Lösungen“ als auch durch eine „große Lösung“ durch Einführung eines Gruppenbesteuerungssystems erreichen. Abschließend ist daher zu klären, welche dieser Varianten durch den Gesetzgeber weiter zu verfolgen ist.

Den „kleinen Lösungen“ ist gemein, dass sie (kombiniert) grundsätzlich ermöglichen, die optierende Gesellschaft als Organgesellschaft in das bestehende Institut der Organschaft zu integrieren, ohne letzteres grundlegend zu verändern. Somit wäre der Befund *de lege lata* auch gesetzgeberisch abgesichert.

Mit diesen „kleinen Lösungen“ gehen indes Folgewirkungen einher, die nicht zu unterschätzen sind. Gesellschaftsrechtliche Ansätze machen zusätzliche Änderungen im HGB unentbehrlich, die im Anschluss an die kürzliche tiefgreifende Reform durch das

¹²¹³ Für Ersteres *Gerlach*, FR 2012, 450 (461); für Letzteres *Oesterwinter/Krey*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 12.49 ff.

¹²¹⁴ *Herlinghaus*, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.8 f. m.w.Nachw.

¹²¹⁵ *Gerlach*, FR 2012, 450 (461); ausführlich dazu *Oesterwinter/Krey*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 12.30 ff.

¹²¹⁶ Statt vieler *Oesterwinter/Krey*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 12.7.

MoPeG nicht nur unwahrscheinlich sind, sondern zudem ein rein steuerliches Problem falsch verortet angehen. Werden hingegen die formellen Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag gelockert, gilt dies ebenso für EU-/EWR-Organgesellschaften, die daher künftig eine Verlustverrechnung über die Grenze vornehmen könnten – dies scheint aktuell aber seitens der Finanzverwaltung nicht gewollt zu sein, obwohl es für deutsche Konzerne im internationalen Wettbewerb durchaus vorteilhaft wäre.

Die „kleinen Lösungen“ legen vielmehr eine strukturelle Schwäche der deutschen Organschaft mit ihrer Zentrierung auf den Gewinnabführungsvertrag ein weiteres Mal offen: Maßgebliche Unsicherheit im Zusammenhang mit optierenden Gesellschaften besteht im Gewinnabführungsvertrag, während der persönliche Anwendungsbereich von § 17 Abs. 1 KStG kaum bestritten wird und die finanzielle Eingliederung handhabbar ist.

Langfristiges Ziel kann daher einzige eine grundlegende Reform der deutschen Konzernbesteuerung hin zu einem Gruppenbesteuerungssystem ohne gesellschaftsrechtliche Rückbezüge sein. Dadurch würde nicht ein weiteres Mal eine kleine Änderung an den §§ 14 ff. KStG vorgenommen, sondern das Grundproblem der Organschaft beseitigt. Die Einführung des Optionsmodells ist als finaler Anstoß zu einer solchen Reform zu sehen.¹²¹⁷

¹²¹⁷ Dies ebenfalls erwägnd Breuninger, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAfStR, 117 (129).

7. Kapitel: Abschließende Thesen

These 1: Personengesellschaften können ihren Gewinn mittels eines Gewinnabführungsvertrags analog § 291 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AktG an ein Gesellschafter-Unternehmen abführen – das Optionsmodell wirkt hier als „Treiber“ des Gesellschaftsrechts.

Der mit dem Gewinnabführungsvertrag erreichte Gewinnausschluss weiterer Gesellschafter ist mit dem gemeinsamen Zweck einer Personengesellschaft vereinbar und im Regelfall nicht sittenwidrig.

Ein solcher Gewinnabführungsvertrag überlagert den Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft und hat daher organisationsrechtlichen und nicht nur rein schuldrechtlichen Charakter.

Gewinnabführungsverträge mit Personengesellschaften sind nur mit allseitiger Zustimmung möglich, sind frei von Formerfordernissen, müssen nicht in das Handelsregister eingetragen werden, führen zu einer zwingenden Verlustübernahme durch den Vertragspartner und erfordern keine zwingenden Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter.

These 2: Optierende Personengesellschaften nach § 1a KStG können schon *de lege lata* als Organgesellschaft im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organschaft gemäß §§ 14 ff. KStG (i.V.m. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG) eingesetzt werden.

Optierende Personengesellschaften werden vom persönlichen Anwendungsbereich des § 17 Abs. 1 S. 1 KStG erfasst.

§ 17 Abs. 1 KStG erfordert weder einen eingetragenen noch einen organisationsrechtlichen Gewinnabführungsvertrag und kann deshalb auch von einer optierenden Personengesellschaft in Anspruch genommen werden.

Die finanzielle Eingliederung ist unabhängig vom Modus der Beschlussfassung innerhalb der Personengesellschaft erfüllbar.

Optierende Personengesellschaften können die Voraussetzungen einer Organgesellschaft während ihrer Laufzeit erfüllen, wobei gewinnabhängige Ausgleichszahlungen und Haftungsvergütungen zu vermeiden sind.

Die Beendigung der Option durch Rückoption ist grundsätzlich unschädlich für die bisherige Organschaft und sollte insbesondere während der fünfjährigen Mindestlaufzeit überdies einen steuerlich wichtigen Grund zur Kündigung des Gewinnabführungsvertrags darstellen. Vorsicht ist dagegen geboten, wenn der Formwechsel zur Kapitalgesellschaft auch zivilrechtlich nachvollzogen wird, da je nach Konstellation der Fortbestand des Gewinnabführungsvertrags angezweifelt werden kann.

Solange die Finanzverwaltung an ihrer ablehnenden Auffassung festhält, dürfte die Organschaft jedoch nur um den Preis eines streitigen Verfahrens vor den Finanzgerichten zu implementieren sein. Es bleibt abzuwarten, wann der erste Konzern mit Tochterpersonengesellschaften diesen Weg wagt und die Organschaft zu einer optierenden Personengesellschaft zum ersten Mal die Finanzgerichtsbarkeit beschäftigt. Diese Arbeit hat gezeigt, dass gute Gründe dafürsprechen, die Organschaft in einer solchen Konstellation grundsätzlich zuzulassen, sofern die dargelegten Voraussetzungen erfüllt sind.

These 3: Das Optionsmodell muss *de lege ferenda* der finale Anstoß zu einer grundlegenden Reform der ertragsteuerlichen Organschaft hin zu einem Gruppenbesteuerungssystem ohne Gewinnabführungsvertrag sein.

In Betracht kommen zwar ebenso „kleine Lösungen“, die unter Inkaufnahme einiger Nachteile punktuell Rechtssicherheit schaffen können, jedoch das Grundproblem der Organschaft – den Gewinnabführungsvertrag – nicht beseitigen.

Literaturverzeichnis

Adrian, Gerrit/Fey, Julian, Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, Der Gesetzentwurf im Überblick, StuB 2021, S. 309–316.

Albrecht, Julian, Die Ein-Unternehmer-Personengesellschaft im Treuhandmodell, Frankfurt a.M. 2016 (zugl. Diss.) (zitiert: *Albrecht*, Treuhandmodell).

Alvermann, Jörg/Bahns, Jochen/Beckert, Manuela/Binnewies, Burkhard/Böwing-Schmalenbrock, Philipp/Dremel, Ralf/Fischer, Nico/Friedl, Markus J./Hund-von Hagen, Joachim/Kolberg, Hasso/Krämer, Joachim/Schauf, Jörg/Schwedhelm, Rolf/Stangl, Ingo/Tremmel, Manfred/Winter, Michael/Wollweber, Markus (Hrsg.), Formularbuch Recht und Steuern, Gesellschaftsverträge - Sonstige Verträge - Besteuerungsverfahren - Rechtsmittelverfahren - Steuerstrafverfahren, 10. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Formularbuch RuS).

Anissimov, Wjatscheslaw/Boochs, Wolfgang/Hauswirth, Helmut/Jäschke, Dirk/Lehmann, Sören/Lohmar, Jens/Schmidt, Christoph/Staiger, Jürgen/Stöber, Michael/Wernicke, Daniel/Zimmermann, Thomas (Hrsg.), Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, begr. v. *Lademann, Fritz*, Stuttgart 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Lademann*).

Bachmann, Gregor, Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, NJW 2021, S. 3073–3078.

Ballerstedt, Kurt, Der gemeinsame Zweck als Grundbegriff des Rechts der Personengesellschaften, JuS 1963, S. 253–263.

Ballerstedt, Kurt, Handels- und gesellschaftsrechtliche Probleme der Organschaft (Teil I), DB 1956, S. 813–815.

Bälz, Ulrich, Verbundene Unternehmen, AG 1992, S. 277–311.

Barth, Alexander, Unternebensteuerreform 2008, Baden-Baden 2008 (zitiert: *Barth*, Unternebensteuerreform 2008).

Baumgartl, Michael, Die konzernbeherrschte Personengesellschaft, Köln 1986 (zugl. Diss.) (zitiert: *Baumgartl*, Konzernbeherrschte Personengesellschaft).

Bäuml, Sven O., Das Beste aus zwei Welten?, Das Optionsmodell zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften, NWB 2021, S. 1281.

Behrens, Stefan/Seemaier, Marcel, Änderung der §§ 5, 6 Abs. 3 GrEStG durch das KöMoG und StAbwG, DStR 2021, S. 1673–1679.

Binnewies, Burkhard, Die Konzerneingangskontrolle in der abhängigen Gesellschaft, Köln 1995 (zugl. Diss.) (zitiert: *Binnewies*, Konzern eingangskontrolle).

Binz, Mark K./Sorg, Martin, Hat die GmbH & Co. KG bei den Familienunternehmen immer noch die Nase vorn?, GmbHR 2011, S. 281–283.

Bippus, Birgit Elisa, Raus aus der Mitunternehmerschaft, rein in die Körperschaftsteuer, Überlegungen zur steuerrechtlichen Konzeption der Personengesellschaften, DStR 1998, S. 749–759.

Birk, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmensteuerreform, StuW 2000, S. 328–336.

Bitter, Georg/Bochmann, Christian/Cramer, Carsten/Emmerich, Volker/Hohenstatt, Klaus-Stefan/Meyer, André/Rönnau, Thomas/Scheller, Johannes/Schmidt, Karsten/Schneider, Sven H./Schneider, Uwe H./Seibt, Christoph H./Seyfarth, Georg/Tebben, Joachim/Veil, Rüdiger/Verse, Dirk A./Westermann, Harm Peter/Wicke, Hartmut (Hrsg.), GmbHG, Kommentar, begr. v. Scholz, Franz, Bd. 1 – §§ 1-34, 13. Aufl., Köln 2022 (zitiert: Bearbeiter, in: Scholz).

Blöchle, Daniel/Dumser, Klaus, Die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften, GmbHR 2022, S. 72–83.

Bochmann, Christian/Bron, Jan, Die nächste Stufe der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts: Vom MoPeG zum KöMoG, Steuerliche Skizze und gesellschaftsrechtliche Einordnung, NZG 2021, S. 613–620.

Bockhoff, Bastian/Frieburg, Nikola/Darijtschuk, Lukas, Das Optionsmodell für PersGes. im Licht grenzüberschreitender Sachverhalte, DB 2021, S. 2521–2524.

*Boelsen, Lukas/Faber, Charlotte/Faber, Stephan/Fey, Achim/Golombek, André/Hottmann, Jürgen/Hübner, Hendrik/Illing, Sebastian/Kolesnikow, Sergij/Kremer, Thomas/Lahme, Stefan/Melchior, Jürgen/Nürnberg, Philip/Peters, Stephan/Popp, Mareike/Rüscher, Gary/Scheel, Thomas/Selke, Juliane/Vogl, Elmar/Wirfler, Norbert (Hrsg.), Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Beck St-/BilR Lexikon).*

Böhmer, Julian/Mühlhausen, Moritz/Oppel, Florian, Die Körperschaftsteuer-Option nach § 1a KStG n.F. im internationalen Steuerrecht - Überblick anhand von Beispielsfällen (§ 1a KStG), ISR 2021, S. 388–399.

Böhmer, Julian/Schewe, Benedikt, Das BMF-Schreiben zur Option zur Körperschaftsbesteuerung, FR 2022, S. 69–78.

Born, Felix, Die abhängige Kommanditgesellschaft auf Aktien, Berlin 2004 (zugl. Diss.) (zitiert: Born, Abhängige KGaA).

*Bott, Harald/Walter, Wolfgang (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Bonn 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Bott/Walter).*

Brähler, Gernot/Guttzeit, Mandy/Scholz, Christoph, Gelungene Reform oder überflüssige Norm? Eine quantitative Studie zu § 34a EStG, StuW 2012, S. 119–130.

*Brandis, Peter/Heuermann, Bernd (Hrsg.), Ertragsteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz. Umwandlungsteuergesetz und Nebengesetze, Bd. 2 – §§ 9-25 EStG, München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Brandis/Heuermann).*

*Brandis, Peter/Heuermann, Bernd (Hrsg.), Ertragsteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz. Umwandlungsteuergesetz und Nebengesetze, Bd. 3 – §§ 26-111 EStG, München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Brandis/Heuermann).*

*Brandis, Peter/Heuermann, Bernd (Hrsg.), Ertragsteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz. Umwandlungsteuergesetz und Nebengesetze, Bd. 4 – §§ 1-40 KStG, §§ 27-54a KStG a.F., §§ 1-37 GewStG, München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Brandis/Heuermann).*

Breuninger, Gottfried, Verluste bei der Organgesellschaft uner Berücksichtigung des Optionsmodells, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAFStR, Bochum 2021, S. 117–129 (zitiert: *Breuninger*, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAFStR).

Briese, André, Gesellschafter-Pensionszusagen unter Statuswechsel sowie Option zur Körperschaftsteuer und etwaiger Rückoption (§ 1a KStG), DStR 2022, S. 969–974.

Brill, Mirko Wolfgang, KöMoG: Betriebsaufspaltung und Optionsmodell, Anwendungsfragen aus der Praxis, NWB 2021, S. 2420–2430.

Broemel, Karl/Tigges-Knümman, Corinna, Grunderwerbsteuerfolgen der Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG, Ubg 2021, S. 521–524.

Brühl, Manuel, Neues zur Grunderwerbsteuer - Bekämpfung von „Share Deals“ und Flankierung des Optionsmodells, GmbHR 2021, S. 749–756.

Brühl, Manuel/Weiss, Martin, „Check the box“ from good old Germany - Die Option zur Besteuerung als Körperschaft nach dem Entwurf des KöMoG, DStR 2021, S. 889–897.

Brühl, Manuel/Weiss, Martin, Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach der endgültigen Fassung des KöMoG, DStR 2021, S. 1617–1623.

Brühl, Manuel/Weiss, Martin, Keine Besteuerungsschaukel! - Die Rückoption zur transparenten Besteuerung nach dem Entwurf des KöMoG, DStR 2021, S. 945–954.

Brühl, Manuel/Weiss, Martin, Körperschaftsteuerliche Organschaft: Variable Ausgleichszahlungen an Außenstehende und Anpassungzwang bei Verlustübernahmeklauseln nach § 17 S. 2 Nr. 2 KStG a. F., Anmerkung zu BFH, 10.5.2017 - I R 93/15, BB 2018, S. 94–98.

Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BB 1999, S. 1188–1192.

Bulk, Steffen, § 1a Abs. 2 und 4 KStG: Die Verweisungen der (Rück-)Option auf das UmwStG, Zugleich Replik zu v. Goldacker/Mathy/Schuster, BB 2022, 981, und v. Goldacker/Mathy/Schuster, BB 2021, 2967, BB 2022, S. 1752–1762.

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V., Das Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung, Steuerrechtliche und -politische Bewertung der Option und Praxishinweise für Personengesellschaften, <https://t1p.de/v8vl> (letzter Abruf am 06.08.2024).

Bünning, Martin, Bilanzsteuerliche Fallstricke und Praktikabilitätsfragen bei der Ausübung der Körperschaftsteueroption, BB 2022, S. 427–431.

Burbach, Hans-Adolf, Das Recht der konzernabhängigen Personenhandelsgesellschaft, Frankfurt a.M. 1989 (zugl. Diss.) (zitiert: *Burbach, Recht der konzernabhängigen Personenhandelsgesellschaft*).

Bürgers, Tobias/Lieder, Jan (Hrsg.), Aktiengesetz, 6. Aufl., Heidelberg 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Bürgers/Lieder*).

Burwitz, Gero, Neuere Entwicklungen im Steuerrecht, Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, NZG 2021, S. 869–872.

Butler, Philipp J., Das Treuhandmodell - Eine „Organschaft“ für Personengesellschaften?, Tatbestand und Rechtsfolgen im Vergleich, NWB 2012, S. 2925–2935.

Carlé, Thomas, KöMoG: Gesellschaftsrechtliche Anforderungen des Optionsmodells, Erforderliche Anpassungen des Gesellschaftsvertrags und der gesellschaftsbezogenen Vereinbarungen, NWB 2021, S. 2270–2276.

CDU/CSU/FDP, Wachstum. Bildung. Zusammenhalt., Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP., <https://t1p.de/9uijm> (letzter Abruf am 06.08.2024).

CDU/CSU-Faktion im Deutschen Bundestag, Modernisierung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland, Positionspapier der CDU/CSU-Faktion im Deutschen Bundestag - Beschl. vom 5. November 2019, <https://t1p.de/o2xx> (letzter Abruf am 06.08.2024).

Cordes, Martin/Glatthar, Marc, Reform der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und Anpassung des Optionsmodells - Entwurf eines Wachstumschancengesetzes, FR 2023, S. 681–687.

Cordes, Martin/Glatthar, Marc, Update Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) und Option zur Körperschaftsteuer nach Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes, FR 2024, S. 401–405.

Cordes, Martin/Kraft, Marvin, Regierungsentwurf zum Optionsmodell - Körperschaftsteuer ab 2022 auch für Personengesellschaften?, FR 2021, S. 401–410.

Demuth, Ralf, Hinweise zum Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts aus Beratersicht, kösdi 2021, S. 22241–22252.

Denninger, Philip, Eintragung eines Gewinnabführungsvertrags im Handelsregister der Obergesellschaft, Zugleich Bespr. von BGH 31.1.2023 – II ZB 10/22, NZG 2023, 508, NZG 2023, S. 504–508.

Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V./Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V./Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände e.V./Bundesverband Deutscher Banken e.V./Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V./Handelsverband Deutschland (HDE) Der Einzelhandel e.V./Bundesverband Großhandel, Außenhandel, Dienstleistungen e.V., Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) anlässlich der Anhörung am 3. Mai 2021, <https://t1p.de/1w1c> (letzter Abruf am 06.08.2024).

Dörfler, Harald/Spitz, Stefan, Das Optionsmodell zur Besteuerung mit Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften nach dem KöMoG, Herausforderungen für die Praxis i.R.d. Erbschaft- und Schenkungsteuer, ErbStB 2022, S. 14–19.

Dorn, Katrin/Dibbert, Morten, Entwurf des „KöMoG“ vorgelegt!, Das „Optionsmodell“ für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften soll kommen!, NWB-EV 2021, S. 162–165.

Dorn, Katrin/Weiss, Martin, Das Optionsmodell iSD § 1a KStG - eine Option für vermögensverwaltende Personengesellschaften?, DStR 2021, S. 2489–2496.

Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra/Möhlenbrock, Rolf (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz und Umwandlungsteuergesetz, Bd. 1 – §§ 1 - 8 Abs. 2 KStG, Stuttgart 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock).

Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra/Möhlenbrock, Rolf (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz und Umwandlungsteuergesetz, Bd. 3 – §§ 8b - 14 KStG, Stuttgart 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock).

Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra/Möhlenbrock, Rolf (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz und Umwandlungsteuergesetz, Bd. 4 – §§ 14 - 40 KStG, Stiftungen, §§ 1 - 2 UmwStG, Stuttgart 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock).

Drescher, Ingo/Fleischer, Holger/Schmidt, Karsten (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 1 – §§ 1-104a, 5. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MüKoHGB).

Dreßler, Daniel/Kompolsek, Patrick, Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft gem. § 1a KStG (§ 1a KStG), Ubg 2022, S. 1–14.

Dreßler, Daniel/Kompolsek, Patrick, Das Optionsmodell zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft nach dem vom Bundestag beschlossenen KöMoG, Überblick, Einordnung, Vorteilhaftigkeitsüberlegungen, Ubg 2021, S. 301–312.

Drüen, Klaus-Dieter, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ?, GmbHR 2008, S. 393–403.

Emmerich, Volker, Konzernbildungskontrolle, AG 1991, S. 303–312.

Emmerich, Volker/Habersack, Mathias (Hrsg.), Aktien- und GmbH-Konzernrecht, Kommentar, 10. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Emmerich/Habersack).

Emmerich, Volker/Habersack, Mathias, Konzernrecht, Ein Studienbuch, 11. Aufl., München 2020 (zitiert: *Emmerich/Habersack*, KonzernR (11. Aufl.)).

Emmerich, Volker/Habersack, Mathias/Lüdeking, Matthias, Konzernrecht, Ein Studienbuch, 12. Aufl., München 2023 (zitiert: *Emmerich/Habersack*, KonzernR).

Erle, Bernd/Sauter, Thomas (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung, Kommentar zum Steuersenkungsgesetz mit Checklisten und Materialien, Köln 2000 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Erle/Sauter, Reform der Unternehmensbesteuerung).

Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) vom 30.09.2021, EY-Stellungnahme, <https://t1p.de/vczbu> (letzter Abruf am 06.08.2024).

Ertel, Markus/Weber, Stefan, Mitgefangen, mitgehangen - der Steuerschaden von Minderheitsgesellschaftern bei Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung, DB 2022, S. 1657–1662.

Esch, Günter, Die Wirksamkeit von Ergebnisabführungsverträgen im Recht der GmbH, BB 1986, S. 272–276.

- Farwick, Lars-Oliver*, Behandlung der Ergänzungsbilanzen im Rahmen des Optionsmodells, Zugleich Anmerkungen zu Beitrag von Ott, StuB 2021 S. 597, StuB 2021, S. 742–746.
- Fechner, Ullrich/Bäuml, Sven O.*, Fortentwicklung des Rechts der Besteuerung von Personenunternehmen, FR 2010, S. 744–750.
- Fischer, Michael*, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, GmbHR 2021, S. R144-R146.
- Fleischer, Holger/Goette, Wulf* (Hrsg.), Münchener Kommentar zum GmbHG, Bd. 1 – §§ 1-34, 4. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MüKoGmbHG).
- Fleischer, Holger/Schmidt, Karsten* (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 2 – Zweites Buch. Handelsgesellschaften und stille Gesellschaft, 5. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MüKoHGB).
- Florstedt, Tim*, Typusbegriffe im Steuerrecht, Analyse einer unzeitgemäßen Methodenfigur, StuW 2007, S. 314–323.
- Flume, Werner*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. 1 – Die Personengesellschaft, Berlin 1977 (zitiert: *Flume*, Personengesellschaft).
- Flume, Werner*, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, Zivilrechtlich-handelsrechtliche und steuerrechtliche Betrachtungen zu Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DB 1956, S. 455–464.
- Forst, Paul/Schiffers, Joachim*, Beratungspraxis Familienunternehmen - Familienholding: Vor-/Nachteile im Überblick, GmbHR 2023, S. 217–223.
- Forst, Paul/Schiffers, Joachim*, Beratungspraxis Familienunternehmen - Neue Koordinaten zur Rechtsformwahl durch das Wachstumschancengesetz?, GmbHR 2023, S. 966–973.
- Förster, Guido*, Internationale Aspekte der Option zur Körperschaftsteuerpflicht von Personenhandelsgesellschaften (Teil I), IStR 2022, S. 109–116.
- Förster, Guido*, Internationale Aspekte der Option zur Körperschaftsteuerpflicht von Personenhandelsgesellschaften (Teil II), IStR 2022, S. 157–160.
- Frieling, Melanie/Schneeloeh, Dieter*, Zur Vorteilhaftigkeit einer Option zur Körperschaftsteuer, FR 2022, S. 743–752.

Frotscher, Gerrit/Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.), Erstkommentierung zum Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, Freiburg 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Frotscher/Drüen*).

Frotscher, Gerrit/Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.), Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, Bd. 1 – Stichwortverzeichnis, §§ 1 bis 8 KStG, Anhänge: Verdeckte Gewinnausschüttung, Internationales Steuerrecht, Freiburg 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Frotscher/Drüen*).

Fuhrmann, Claas, Erste Praxiserfahrungen zum Optionsmodell nach § 1a KStG, NWB 2023, S. 158–159.

Fuhrmann, Claas, KöMoG: Das Optionsmodell im Umwandlungssteuerrecht, Praxisrelevante Fragestellungen im Zusammenhang mit dem Wechsel des Besteuerungsregimes, NWB 2021, S. 2356–2365.

Gebhard, Bero/Greth, Julian, Zum Trennungsprinzip in der Einheits-GmbH & Co. KG, NZG 2023, S. 156–159.

Gebhardt, Ronald/Krüger, Sebastian/Hundrieser, Matthias, Formwechsel einer Körperschaft in eine Personengesellschaft unter gleichzeitiger Option nach § 1a KStG als ertragsteuerliches „Nullum“?, DStR 2024, S. 2449–2455.

Geiger, Florian/Biehlmaier, Sabrina, Optionsmodell bei Transaktionen - alles wie gehabt?, Ubg 2021, S. 555–567.

Gerlach, Jens, Die Organschaft im Ertragsteuerrecht – ein Auslaufmodell?, FR 2012, S. 450–462.

Gersch, Eva-Maria/Jäger, Markus/Maetz, Philipp/Rätke, Bernd/Ratschow, Eckart/Rüsken, Reinhart/Werth, Franceska (Hrsg.), Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, begr. v. *Klein, Franz*, 18. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Klein*).

Geßler, Ernst/Hefermehl, Wolfgang/Hildebrandt, Wolfgang/Schröder, Georg (Hrsg.), Handlungsgesetzbuch, Kommentar, begr. v. *Schlegelberger, Franz*, Bd. 3 – 1. Halbband §§ 105–160, 5. Aufl., München 1992 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Schlegelberger*).

Gode, Felix, Tagungsbericht zum 10. Hamburger Forum für Unternehmenssteuerrecht 2020, DStR 2020, S. 825–829.

Goette, Wulf/Habersack, Mathias/Kalss, Susanne (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, Bd. 5 – §§ 278–328 AktG, ÖGesAusG - Österreichisches Konzernrecht, 6. Aufl., München 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *MÜKoAktG*).

Gosch, Dietmar (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Gosch*).

Graf von Westphalen, Friedrich/Haas, Ulrich/Mock, Sebastian/Wöstmann, Heinz (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, Kommentar zu Handelsstand, Handelsgesellschaften, Handelsgeschäften, besonderen Handelsverträgen, internationalem Vertragsrecht und nachhaltiger Unternehmensführung (ohne Bilanz-, Transport- und Seerecht), begr. v. Röhricht, Volker, 6. Aufl., Köln 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Röhricht/Graf von Westphalen/Haas/Mock/Wöstmann*).

Grigoleit, Hans Christoph (Hrsg.), Aktiengesetz, Kommentar, 2. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Grigoleit*).

Grotherr, Siegfried, Außensteuerrechtliche Auswirkungen und Zweifelsfragen der Option von Personenhandelsgesellschaften zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), Ubg 2021, S. 568–582.

Grotherr, Siegfried, Der Abschluß eines Gewinnabführungsvertrags als (un-)verzichtbares Tatbestandsmerkmal der körperschaftsteuerlichen Organschaft, FR 1995, S. 1–14.

Grotherr, Siegfried, Die unterschiedlichen Konzernbesteuerungssysteme in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, Eine steuersystematische Analyse im Hinblick auf Reformüberlegungen beim steuerlichen Organschaftskonzept, StuW 1996, S. 356–378.

Grundmann, Stefan/Habersack, Mathias/Schäfer, Carsten (Hrsg.), Handelsgesetzbuch: HGB, Großkommentar, Bd. 3 – §§ 105 - 160, 6. Aufl., Berlin 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *GK-HGB*).

Gummert, Hans (Hrsg.), Münchner Anwaltsbuch Personengesellschaftsrecht, 4. Aufl., München 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *MAH PersGesR*).

Gummert, Hans/Schäfer, Carsten (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 1 – BGB-Gesellschaft, Offene Handelsgesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft, Partnerreederei, EWIV, 6. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *MHdB GesR I*).

- Gummert, Hans/Weipert, Lutz* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 2 – Kommanditgesellschaft, GmbH & Co. KG, Publikums-KG, Stille Gesellschaft, 6. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MHdB GesR II).
- Haar, Brigitte*, Die Personengesellschaft im Konzern, Privatautonomie zwischen Vertrag und Organisation, Tübingen 2006 (zugl. Habil.) (zitiert: *Haar*, Personengesellschaft im Konzern).
- Haarmann, Wilhelm*, Die Besteuerung der Personenhandelsgesellschaft nach Durchführung der Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft (nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (ohne internationale Auswirkungen)), in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAFStR, Bochum 2021, S. 108–111 (zitiert: *Haarmann*, in: Arbeitsbuch der 72. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der FAFStR).
- Haase, Florian*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Schwerpunktbereich, 6. Aufl., Heidelberg 2020 (zitiert: *Haase*, Internationales Steuerrecht).
- Haase, Florian*, Internationalsteuerliche Aspekte des geplanten KöMoG, Ubg 2021, S. 193–198.
- Hahn, Hartmut*, Optionsrecht zur Besteuerung nach den Regeln des Körperschaftsteuergerichtes auch für Personengesellschaften, Ergänzungen zum Beitrag von Bippus, DStR 1998, 749 ff., DStR 1999, S. 833–839.
- Hallerbach, Dorothee*, Gleichstellungsthese - Wann ist der Mitunternehmer ein Einzelunternehmer?, Gedanken zur Besteuerung von Mitunternehmern, FR 2016, S. 1117–1125.
- Häublein, Martin/Hoffmann-Theinert, Roland/Poll, Jens* (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar HGB, München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: BeckOK HGB).
- Haubner, David*, Rechtspolitische Perspektiven der transparenten Besteuerung, Finanzverwaltung, in: Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, 47. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2024, S. 451–493 (zitiert: *Haubner*, in: DStJG 46 (2024)).
- Haug, Felix*, Entwurf eines Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) - Folgen aus dem Optionsmodell für die Investmentbesteuerung, FR 2021, S. 410–414.

Haun, Jürgen/Klumpp, Simon, Langjährig anerkannte Formen der Auslandsinvestition als vermeintliches „Steuersparmodell“ – Eine Verteidigung des „Organschaftsmodells“ bzw. „Mittelstandsmodells“, IStR 2019, S. 452–460.

Heckschen, Heribert, Wirksamkeitsvoraussetzungen für Gewinnabführungsverträge im GmbH-Recht, Zugleich Anmerkung zum Vorlagebeschluss des BayObLG vom 16.6.1980, DB 1988 S. 1646, DB 1988, S. 1685–1686.

Heidel, Thomas (Hrsg.), Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, Kommentar, 6. Aufl., Baden-Baden 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Heidel*).

Heidel, Thomas/Schall, Alexander (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, Kommentar, 4. Aufl., Baden-Baden 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Heidel/Schall*).

Hennrichs, Joachim, Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht, Oder: Die nach wie vor unvollendete Unternehmenssteuerreform, StuW 2002, S. 201–216.

Hennrichs, Joachim, Rechtspolitische Perspektiven der transparenten Besteuerung, Wissenschaft, in: Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, 47. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2024, S. 431–450 (zitiert: *Hennrichs*, in: DStJG 46 (2024)).

Hennrichs, Joachim/Lehmann, Ulrike, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, Kritische Anmerkungen zum Beschl. des BVerfG v. 21.6.2006 - 2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316 = NJW 2006, 2757, StuW 2007, S. 16–21.

Henssler, Martin/Herresthal, Carsten/Paschke, Marian (Hrsg.), beck-online.Grosskommentar, HGB, München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: BeckOGK HGB).

Henssler, Martin/Strohn, Lutz (Hrsg.), Gesellschaftsrecht, BGB, PartGG, HGB, GmbHG, AktG, DCGK, GenG, UmwG, InsO, AnfG, IntGesR, 6. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Henssler/Strohn*).

Herkens, Jens, Die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften (Teil 1), Praxishinweise zum neuen § 1a KStG i.d.F. des KöMoG v. 25.6.2021, GmbH-StB 2021, S. 315–321.

Herkens, Jens, Option zur Körperschaftsbesteuerung, EStB 2022, S. 58–60.

Herzig, Norbert (Hrsg.), Organschaft, laufende und aperiodische Besteuerung - nationale und internationale Aspekte - Hinweise zum EU-Recht, Stuttgart 2003 (zitiert: Bearbeiter, in: Herzig, Organschaft).

Hey, Johanna, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, in: Besteuerung vom Einkommen, 25. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2001, S. 155–223 (zitiert: Hey, in: DStjG 24 (2001)).

Hey, Johanna, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Gewerbesteuer - Gruppenbesteuerung - Verlustverrechnung - Gewinnermittlung, StuW 2011, S. 131–143.

Hey, Johanna, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (BT-Drucks. 19/28656); zu den Anträgen der FDP-Fraktion Theaurierungsbegünstigung (BT-Drucks. 19/28766); Gewerbesteuer (BT-Drucks. 19/28770); § 8 Abs. 3 AStG (BT-Drucks. 27818), <https://t1p.de/n0ej> (letzter Abruf am 06.08.2024).

Hey, Johanna/Wendt, Michael/Klein, Martin (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, begr. v. Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt, Bd. 1 – Texte, Einf., Dok. ESt, §§ 1 - 3c EStG, Köln 2024 (zitiert: Bearbeiter, in: Herrmann/Heuer/Raupach).

Hey, Johanna/Wendt, Michael/Klein, Martin (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, begr. v. Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt, Bd. 5 – §§ 15 - 18 EStG, Köln 2024 (zitiert: Bearbeiter, in: Herrmann/Heuer/Raupach).

Hey, Johanna/Wendt, Michael/Klein, Martin (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, begr. v. Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt, Bd. 7 – §§ 33 - 42g EStG, Köln 2024 (zitiert: Bearbeiter, in: Herrmann/Heuer/Raupach).

Hey, Johanna/Wendt, Michael/Klein, Martin (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, begr. v. Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt, Bd. 9 – Einf., Dok. KSt, §§ 1 - 10 KStG, Köln 2024 (zitiert: Bearbeiter, in: Herrmann/Heuer/Raupach).

Hey, Johanna/Wendt, Michael/Klein, Martin (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, begr. v. *Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*, Bd. 10 – §§ 11 - 40 KStG, Stichwortverzeichnis, Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*).

Hock, Bernhard, Personengesellschaften und Internationales Steuerrecht, Option zur Körperschaftsbesteuerung als Lösung anstehender Probleme?, RIW 1995, S. 135–141.

Hoffmann-Becking, Michael/Austmann, Andreas (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 4 – Aktiengesellschaft, 6. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MHdB GesR IV).

Hölters, Wolfgang/Weber, Markus (Hrsg.), Aktiengesetz, Kommentar, 4. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Hölters/Weber*).

Homburg, Stefan, Die unheimliche Nummer Sechs – Eine Entscheidung zum Ausgleich grenzüberschreitender Konzernverluste, IStR 2010, S. 246–252.

Hönle, Bernd Michael, Der außeraktienrechtliche Gewinnabführungsvertrag in gesellschaftsrechtlicher und körperschaftsteuerlicher Sicht, DB 1979, S. 485–490.

Hopt, Klaus J. (Hrsg.), Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Kapitalmarktrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), Kommentar, 43. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Hopt*).

Hornstein, Pascal/Hefner, Felix M., Grunderwerbsteuer bei Ausgliederung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft mit Option nach § 1a KStG - die Behaltensfristen des § 6a S. 4 GrEStG, BB 2022, S. 1879–1882.

Houben, Henriette/Maiterth, Ralf, „Reichensteuer“ und Thesaurierungsbegünstigung versus 42%iger Spitzensteuersatz, FR 2008, S. 1044–1046.

Houben, Henriette/Maiterth, Ralf, Optimale Nutzung und Wirkungen von § 34a EStG, StuW 2008, S. 228–237.

Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Bd. 4 – §§ 69-110 AO, Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*).

- Hummel, Lars*, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität im internationalen Steuerrecht (z.B. Qualifikationskonflikte, Betriebsstätten, Typenvergleich u.a.), in: *Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität*, 47. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2024, S. 393–430 (zitiert: *Hummel*, in: DStJG 46 (2024)).
- Hüttemann, Rainer*, Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl, in: *Perspektiven der Unternehmensbesteuerung*, 26. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2002, S. 123–144 (zitiert: *Hüttemann*, in: DStJG 25 (2002)).
- Hüttemann, Rainer*, Gemeinnützige Recht und Spendenrecht, 5. Aufl., Köln 2021 (zitiert: *Hüttemann*, Gemeinnützige Recht).
- Hüttemann, Rainer/Schön, Wolfgang (Hrsg.)*, Unternehmenssteuerrecht, Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Hüttemann/Schön*, Unternehmenssteuerrecht).
- ifst-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, Ein Reformvorschlag, ifst-Schrift Nr. 471 (2011) (abrufbar unter <https://t1p.de/g4tff>) (letzter Abruf am 27.06.2024).
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.*, IDW Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“), <https://t1p.de/8frxm> (letzter Abruf am 06.08.2024).
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.*, IDW Positionspapier zur steuerpolitischen Entwicklung, Herausforderungen der kommenden Legislaturperiode meistern (Stand: 06.04.2017), <https://t1p.de/fcpzh> (letzter Abruf am 06.08.2024).
- Jäger, Axel*, Personengesellschaften als abhängige Unternehmen, DStR 1997, S. 1813–1817.
- Jäschke, Dirk*, Die Option zur Körperschaftbesteuerung gem. § 1a KStG und die ertragsteuerliche Organschaft, GmbHR 2022, S. 627–634.
- Joisten, Christian/Bergmann, Malte*, Wann darf das Finanzamt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ablehnen?, FR 2014, S. 923–930.
- Joost, Detlev/Strohn, Lutz/Poelzig, Dörte/Sander, Volker (Hrsg.)*, Handelsgesetzbuch, Kommentar, begr. v. *Ebenroth, Carsten Thomas/Buojong, Karlheinz*, Bd. 1 – §§ 1-342r HGB, 5. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Ebenroth/Buojong*).

Kahlenberg, Christian/Rein, Rebekka, Finales Anwendungsschreiben des BMF: Internationale Aspekte des Optionsmodells für Personengesellschaften - Teil 3, PlStB 2022, S. 52–62.

Kahlenberg, Christian/Rein, Rebekka, Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts : Internationale Aspekte des Optionsmodells für Personengesellschaften – Teil 2, PlStB 2021, S. 289–298.

Kahsnitz, Martin, Kombination des Optionsmodells nach § 1a KStG und der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, kösdi 2021, S. 22422–22423.

Kahsnitz, Martin, KöMoG: Optionsmodell und Thesaurierungsbegünstigung, Vergleich der steuerlichen Konsequenzen, NWB 2021, S. 2100–2112.

Kaminski, Bert, Ausgewählte Überlegungen zur Optionsmöglichkeit gem. § 1a KStG, Stbg 2021, S. 436–443.

Kanzler, Hans-Joachim, Verfassungswidrige Benachteiligung Steuerpflichtiger durch die Exklusivoption zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, FR 2021, S. 1049–1056.

Kessler, Wolfgang/Kröner, Michael/Köhler, Stefan (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, National - International, 3. Aufl., München 2018 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht).

Kessler, Wolfgang/Schiffers, Joachim/Teufel, Tobias, Rechtsformwahl/ Rechtsformoptimierung, München 2002 (zitiert: *Kessler/Schiffers/Teufel*, Rechtsformwahl).

Kirchhof, Paul, Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichteten Ertragsteuer, StuW 2002, S. 3–22.

Kirchhof, Paul, Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen, Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas, in: Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, 26. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2002, S. 1–8 (zitiert: *Kirchhof*, in: DStJG 25 (2002)).

Kirchhof, Paul/Mellinghoff, Rudolf/Kube, Hanno (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, begr. v. *Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf*, Bd. 15 – §§ 31 - 34g, Heidelberg 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff).

Kleen, Christian, Die ertragsteuerliche Rechtsformwahl aus Perspektive von Start-ups unter besonderer Berücksichtigung der Option zur Körperschaftsteuer, FR 2022, S. 1115–1127.

Kleindiek, Detlef, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern, Rechtsformspezifische und rechtsformübergreifende Aspekte des Konzernrechts, Köln 1991 (zugl. Diss.) (zitiert: *Kleindiek, Strukturvielfalt im Personengesellschafts-Konzern*).

Knirsch, Deborah/Maiterth, Ralf/Hundsdoerfer, Jochen, Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung!, DB 2008, S. 1405–1407.

Knobbe-Keuk, Brigitte, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993 (zitiert: *Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*).

Koalitionsausschuss Kabinett Merkel IV, Corona-Folgen bekämpfen, Wohlstand sichern, Zukunftsfähigkeit stärken, Ergebnis Koalitionsausschuss 3. Juni 2020,
<https://t1p.de/3qm71> (letzter Abruf am 06.08.2024).

Koch, Jens, Aktiengesetz, Kommentar, 18. Aufl., München 2024 (zitiert: *Koch*).

Kölbl, Susanne/Luce, Anna, Optionsmodell nach dem KöMoG-E - eine erste Analyse ausgewählter Fragestellungen, Ubg 2021, S. 264–271.

Koller, Ingo/Kindler, Peter/Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, Kommentar, 10. Aufl., München 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Koller/Kindler/Drüen*).

Kollruss, Thomas, Alternativen zur Option nach § 1a KStG für Personengesellschaften, DStR 2024, S. 2617–2622.

Korn, Klaus, KöMoG: Auswirkungen aus der Existenz verrechenbarer Verluste und von Übernahmen, NWB 2021, S. 2660–2667.

Krabbe, Helmut, Unternehmenssteuerreform: Das Optionsmodell für Personenunternehmen im internationalen Steuerrecht, FR 2000, S. 545–550.

Kafka, Alexander, Registerrecht, 12. Aufl., München 2024 (zitiert: *Kafka, RegisterR*).

Kraft, Anders/Sönnichsen, Lisa, Steuerliche Aspekte der Begründung und Beendigung des Treuhandmodells, DB 2011, S. 1936–1942.

Krüger, Astrid, Verändert das Steuerrecht das Personengesellschaftsrecht?, Neue Entwicklungen zu Gewinnabführungsverträgen mit Personengesellschaften, FR 2024, S. 640–645.

Kudert, Stephan/Rein, Rebekka, Eine ökonomische Analyse der steuerlichen Vorteilhaftigkeit der Option nach § 1a KStG, FR 2022, S. 976–986.

Kugelmüller-Pugh, Anette/Loose, Matthias/Meßbacher-Hönsch, Christine/Viskorf, Hermann-Ulrich (Hrsg.), Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, begr. v. *Viskorf, Hermann-Ulrich*, 21. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Viskorf*).

Lang, Joachim, BB-Forum: Unternehmenssteuerreform im Staatenwettbewerb, BB 2006, S. 1769–1773.

Lang, Joachim, Die Unternehmenssteuerreform - eine Reform pro GmbH, GmbHHR 2000, S. 453–462.

Lauer, Sarah, Der persönliche Anwendungsbereich der Körperschaftsteueroption - Ist eine Erweiterung geboten?, Ubg 2021, S. 548–555.

Leidel, Sebastian/Conrady, Lukas, Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zum steuerlichen Optionsmodell für Personengesellschaften, BB 2022, S. 663–668.

Leitsch, Sebastian, Einführung eines Optionsmodells - Zur Möglichkeit der Körperschaftsteuerung für Personengesellschaften, BB 2021, S. 1943–1948.

Liekenbrock, Bernhard, Kann eine optierende Personengesellschaft Organgesellschaft sein?, DB 2021, S. 2111–2116.

Link, Cornelius, Das Optionsmodell - Nach dem BMF-Schreiben ist vor der Evaluierung, DStR 2022, S. 1599–1604.

Linn, Alexander/Maywald, Andreas, Der Rechtstypenvergleich nach MoPeG und KöMoG, IStR 2021, S. 825–831.

Löffler, Joachim, Die abhängige Personengesellschaft, Beherrschender Einfluß und Konzernherrschaft bei Personengesellschaften, Heidelberg 1988 (zugl. Diss.) (zitiert: *Löffler, Abhängige Personengesellschaft*).

Lüdicke, Jochen/Eiling, Astrid, Erste Überlegungen zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, BB 2021, S. 1439–1445.

Lutter, Marcus/Hommelhoff, Peter, Formerfordernisse für Unternehmensverträge im GmbH-Recht, NJW 1988, S. 1240–1242.

Maack, Thomas/Kersten, Markus, Finale Verluste von EU-Tochtergesellschaften: Der GAV als unüberwindbare Hürde für die grenzüberschreitende körperschaftsteuerliche Organ-schaft?, Zugleich Anmerkungen zu FG Schleswig-Holstein v. 13.3.2019 – 1 K 218/15, DStR 2019, S. 2281–2289.

Marquardsen, Maria Gesina, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Unter besonderer Berücksichtigung abkommensrechtli-cher Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte, Baden-Baden 2019 (zugl. Diss.) (zitiert: Marquardsen, Hybride Gesellschaften).

Mayer, Vivien/Käshammer, Daniel, Das Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung - Pra-xishinweise und steuerliche Implikationen, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, NWB 2021, S. 1300–1310.

Mentel, Thomas/Schulz, Andreas, Diskussionsforum Unternehmenssteuerreform: Option von Personengesellschaften und Einzelunternehmen zur Körperschaftsteuer - steuerliche Auswirkungen und handelsrechtliche Aspekte, DStR 2000, S. 489–498.

Meyering, Stephan/Müller-Thomczik, Sandra, Die Option zur Besteuerung als Kapitalgesell-schaft gem. KöMoG - Steuerplanerische Analyse, Ubg 2022, S. 95–106.

Micker, Lars/Pohl, Carsten (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar KStG, München 2024 (zi-tiert: Bearbeiter, in: BeckOK KStG).

Möhlenbrock, Rolf/Haubner, David, Die Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaf-ten: MoPeG, KöMoG und DAOs, FR 2022, S. 53–61.

Möhlenbrock, Rolf/Stangl, Ingo, Die Option zur Körperschaftsteuer, in: Rödder, Thomas/Krumm, Marcel (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2021/2022. zugleich Bericht über den 73. Fachkongress der Steuerberater Köln, 2. und 3. November 2021, Köln 2022, S. 123–150 (zitiert: Möhlenbrock/Stangl, in: StbJb 2021/2022).

Möllers, Thomas M. J., Juristische Methodenlehre, 5. Aufl., München 2023 (zitiert: Möllers, Juristische Methodenlehre).

Mühlenstädt, Marvin/Reberg, Sergej, Steuerliche Rechtsformwahl und -optimierung bei Start-up-Unternehmen, DB 2021, S. 2722–2727.

Müller, Klaus J., Auswirkungen von Umstrukturierungen nach dem Umwandlungsgesetz auf Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, BB 2002, S. 157–161.

Müller, Sergej, Änderungen beim Optionsmodell des § 1a KStG nach dem Entwurf des Wachstumschancengesetzes, Anmerkungen zu den geplanten Neuregelungen, NWB 2023, S. 2474–2478.

Müller, Sergej, Gewinnausschüttungen im Optionsmodell nach § 1a KStG, Folgewirkungen der Optionsausübung im nationalen und internationalen Kontext, NWB 2022, S. 241–247.

Müller, Sergej, Implikationen des MoPeG auf die Besteuerung von Personengesellschaften, Abschaffung Gesamthandsvermögen: Auswirkungen auf den Dualismus der Besteuerung, GmbH-StB 2022, S. 184–191.

Müller, Sergej, KöMoG: Optionsmodell im Lichte steuerlicher Sperrfristen, Ein Überblick über die Wechselwirkungen, NWB 2021, S. 2190–2201.

Müller, Sergej/Lucas, Philipp/Mack, Florian, Das Optionsmodell im Internationalen Steuerrecht, Folgewirkungen aus der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG, IWB 2021, S. 528–539.

Müller-Gatermann, Gert, Zur zukünftigen Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, S. 637–641.

Müller-Thuns, Thomas (Hrsg.), Handbuch GmbH & Co. KG, Handbuch, 23. Aufl., Köln 2025 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Hesselmann/Müller-Thuns, GmbH & Co. KG).

Nagel, Karoline/Schlund, Albert, KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Ein Überblick, NWB 2021, S. 1874–1884.

Oetker, Hartmut (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, Kommentar, 8. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Oetker).

Orth, Manfred, Gemeinnützige Personengesellschaften, DStR 2022, S. 864–868.

Osterloh-Konrad, Christine, Die Selbstorganschaft in der Personengesellschaft – Wesenszug oder Anachronismus?, ZGR 2019, S. 271–300.

- Ott, Hans*, Anwendungsfragen zum Optionsmodell nach dem KöMoG, Eine kritische Würdigung aus Praktikersicht, StuB 2021, S. 597–603.
- Ott, Hans*, Ausgewählte Fragen zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, DStZ 2021, S. 559–570.
- Ott, Hans*, Das Anwendungsschreiben des BMF zum Optionsmodell nach dem KöMoG, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 10.11.2021, StuB 2021, S. 913–919.
- Ott, Hans*, Ergänzungsbilanzen als Problem beim Optionsmodell nach § 1a KStG, DStR 2022, S. 2121–2127.
- Ott, Hans*, Ergänzungsbilanzen bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, BB 2017, S. 495–497.
- Ott, Hans*, Sperrfristverletzungen durch die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG (§ 1a KStG), DStZ 2022, S. 142–152.
- Patek, Guido*, Vorteilhaftigkeitsanalyse zur Körperschaftsteuer-Optionsregelung des § 1a KStG, BB 2022, S. 1131–1135.
- Patt, Joachim*, Die Bedeutung der optierenden (Personen-)Gesellschaft (§ 1a KStG) bei den Einbringungsvorschriften der §§ 20 ff. UmwStG, Der rechtliche „Dualismus“ führt zu neuen Problemen, EStB 2021, S. 391–397.
- Peter, Markus/Sola, Jonathan/Moos, Sebastian*, Steuerliche Rechtsformwahl und -optimierung bei Start-up-Unternehmen, Welches Rechtskleid passt in welcher Lebensphase steuerlich am besten?, NWB 2022, S. 160–172.
- Pezzer, Heinz-Jürgen*, Die Besteuerung des Anteilseigners, in: Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, 26. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2002, S. 37–57 (zitiert: Pezzer, in: DStJG 25 (2002)).
- Pezzer, Heinz-Jürgen*, Kommentar zu BFH v. 09.08.2006 - I R 31/01, BFHE 214, 496 = BStBl. II 2007, 838, FR 2007, S. 188.
- Prinz, Ulrich*, 4 Thesen zu Bestandsaufnahme und Neujustierung der deutschen Personengesellschaftsbesteuerung, FR 2010, S. 736–744.

Prinz, Ulrich, Besteuerung der Personengesellschaften - unpraktikabel und realitätsfremd?, 4 Thesen zu Bestandsaufnahme und Neujustierung der deutschen Personengesellschaftsbesteuerung, FR 2010, S. 736–744.

Prinz, Ulrich, Die Reform der Besteuerung der Personengesellschaften - Ein Statement, FR 2022, S. 61–64.

Prinz, Ulrich, Ertragsteuerliche Organschaft - Gestaltungsinstrument für den Mittelstand, DB 2023, S. 8–16.

Prinz, Ulrich, Ertragsteuerliche Organschaft, Bestandsaufnahme, Systematik, Problembereiche, FR 2018, S. 916–925.

Prinz, Ulrich, Grenzüberschreitende Personengesellschaften: Gedanken zu Erscheinungsformen, Systematik, diversen Einzelfragen, FR 2018, S. 973–984.

Prinz, Ulrich, Internationale Personengesellschaften: Option gem. § 1a KStG bei ausländischen Mitunternehmern (§ 1a KStG), FR 2023, S. 1–6.

Prinz, Ulrich, Neue „Steuerkoordinaten“ für Personengesellschaften: Bestandsaufnahme, Entwicklungstendenzen, Handlungsbedarf, DB 2022, S. 11–18.

Prinz, Ulrich, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht: Gestaltungsüberlegungen zur betriebsstättenbezogenen Zuordnung von KapGes-Anteilen, FR 2019, S. 597–601.

Prinz, Ulrich, Steuerliche Organschaft und das Recht der Unternehmensverträge: Gelungene oder eher unheilvolle Verbindung?, in: *Bergmann, Alfred/Hoffmann-Becking, Michael/Noack, Ulrich* (Hrsg.), Recht und Gesetz. Festschrift für Ulrich Seibert zum 65. Geburtstag, Köln 2019, S. 681–699 (zitiert: *Prinz*, in: FS Seibert).

Prinz, Ulrich, Verbesserte Rahmenbedingungen der Personengesellschaftsbesteuerung am Horizont „Erster Aufschlag“ im geplanten Wachstumschancengesetz, DB 2023, S. M4–M5.

Prinz, Ulrich/Desens, Marc (Hrsg.), Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Prinz/Desens, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht).

Prinz, Ulrich/Kahle, Holger (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht - Steuerrecht, 5. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Beck Hdb PersG).

Prinz, Ulrich/Kortendick, Andreas/Ekinci, Orkun/Braun, Martin, Besteuerung von Personengesellschaften im Umbruch, Optionsmodell gem. § 1a KStG und steuerliche Folgewirkungen des MoPeG, ifst-Schrift Nr. 551 (2023), S. 1–136.

Prinz, Ulrich/Winkeljohann, Norbert (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der GmbH, Gesellschaftsrecht - Steuerrecht, 6. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Beck Hdb GmbH).

Prinz, Ulrich/Witt, Sven-Christian (Hrsg.), Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft).

Pung, Alexandra, Thesaurierungsbegünstigung, Rechtfertigung, Systematik und Reichweite, in: Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, 47. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2024, S. 221–227 (zitiert: *Pung*, in: DStJG 46 (2024)).

Raiser, Thomas, Beherrschungsvertrag im Recht der Personengesellschaften, Besprechung der Entscheidung des BGH vom 5.2.1979, ZGR 1980, S. 558–566.

Rätke, Bernd/Tiede, Kai, Gesetzentwurf zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, Was Sie jetzt schon zur geplanten Option zur Körperschaftsbesteuerung wissen müssen, BBK 2021, S. 477–487.

Reichert, Jochem (Hrsg.), GmbH & Co. KG, 9. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Reichert, GmbH & Co. KG).

Reichert, Jochem/Düll, Alexander, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften nach der Unternehmenssteuerreform 2008, Konsequenzen für die gesellschaftsvertragliche und steuerliche Gestaltungspraxis, ZIP 2008, S. 1249–1259.

Rein, Rebekka, Entstrickungs- und Doppelbesteuerungsrisiken von SBV durch Optionsausübung nach § 1a KStG im Inbound-Fall, IStr 2022, S. 130–137.

Rein, Rebekka/Kahlenberg, Christian, Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts : Internationale Aspekte des Optionsmodells für Personengesellschaften – Teil 1, PISB 2021, S. 259–266.

Reuter, Dieter, Ansätze eines Konzernrechts der Personengesellschaft in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, AG 1986, S. 130–138.

Reuter, Dieter, Die Personengesellschaft als abhängiges Unternehmen, ZHR 1982, S. 1–29.

Rickermann, Anja, Das Optionsmodell: Rein in die KSt, raus aus der KSt: Sind PersGes. bald die besseren KapGes.?, Eckpunkte des Optionsmodells nach dem RegE vom 26.03.2021, DB 2021, S. 1035–1039.

Rickermann, Anja, Rein in die KSt, raus aus der KSt: Chancen und Risiken des Optionsmodells für die Praxis, DB 2021, S. 1561–1567.

Ritter, Wolfgang, Reform der Unternehmensbesteuerung aus Sicht der Wirtschaft, StuW 1989, S. 319–327.

Rödder, Thomas/Herlinghaus, Andreas/Neumann, Ralf (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., Köln 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann).

Rödder, Thomas/Herlinghaus, Andreas/van Lishaut, Ingo (Hrsg.), Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., Köln 2019 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut).

Rödder, Thomas/Schumacher, Andreas, Unternehmenssteuerreform 2001 - Eine erste Analyse des Regierungsentwurfs aus Beratersicht, DStR 2000, S. 353–368.

Röder, Erik, Der Einfluss des MoPeG auf die Besteuerung von Personengesellschaften, DStR 2023, S. 1085–1094.

Röder, Erik, Die Option zur Körperschaftsbesteuerung: Eine erwünschte Rechtsquelle des Personengesellschaftsrechts, ZGR 2021, S. 681–724.

Rombach, Julia/Kahle, Holger, Auswirkungen der Option nach § 1a KStG auf die GrEST und die ErbSt, DB 2022, S. 1856–1863.

Roser, Frank, Personengesellschaften als gewerbesteuerliche Organgesellschaften?, FR 2001, S. 628–630.

Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland/Oetker, Hartmut (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 7 – Schuldrecht - Besonderer Teil IV, §§ 705-853, PartGG, ProdHaftG, 9. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MüKoBGB).

Schall, Alexander, Erzwingt das MoPeG die rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung?, NZG 2021, S. 494–497.

*Schaumburg, Harald/Rödder, Thomas (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001, Gesetze - Materialien - Erläuterungen, München 2000 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Schaumburg/Rödder, Unternehmenssteuerreform 2001).*

Scheuch, Peter, Organschaft: Grenzen der Anerkennung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter, FR 2021, S. 522–532.

Scheunemann, Marc, Praktische Anforderungen einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung im Konzern in Inbound- und Outboundfällen nach der Entscheidung Marks & Spencer, IStR 2006, S. 145–154.

Schießl, Maximilian, Die beherrschte Personengesellschaft, Köln 1985 (zugl. Diss.) (zitiert: Schießl, Beherrschte Personengesellschaft).

Schiffers, Joachim, Entlastung der Personengesellschaften, Rechtsformvergleich und Option zur Körperschaftsteuer nach dem Gesetzentwurf eines „StSenkG“, GmbHR 2000, S. 253–259.

Schiffers, Joachim, Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG - Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung in der Entwurfsfassung vom 30.9.2021 (§ 1a KStG), DStZ 2021, S. 900–920.

Schiffers, Joachim, Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG - Aspekte zur Abgrenzung der Vorteilhaftigkeit einer Option, DStZ 2021, S. 852–863.

Schiffers, Joachim, Optionsmodell für Personengesellschaften nach dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz: handels- und steuerbilanzielle Aspekte bei der optierenden Gesellschaft, DStZ 2021, S. 530–537.

Schiffers, Joachim, Unternehmenssteuerreform - Überlegungen zu den „Brühler Empfehlungen“, GmbHR 1999, S. 741–746.

Schiffers, Joachim, Wachstumschancengesetz - eine erste Einschätzung, GmbHR 2023, S. R256-R258.

Schiffers, Joachim/Jacobsen, Hendrik, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG): Optionsmodell für Personengesellschaften, DStZ 2021, S. 348–372.

Schirrmacher, Paul, Eintragungspflicht und Eintragungsfähigkeit von Unternehmensverträgen im Handelsregister des herrschenden Unternehmens, Kommentar zu BGH v. 31.1.2023 - II ZB 10/22, AG 2023, 374, AG 2023, S. 360–364.

Schmidt, Karsten, Ein neues Zuhause für das Recht der Personengesellschaften, Zum Regierungsentwurf eines MoPeG, ZHR 2021, S. 16–51.

Schmidt, Karsten, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., Köln 2002 (zitiert: *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht).

Schmidt, Karsten/Lutter, Marcus (Hrsg.), Aktiengesetz, Kommentar, 5. Aufl., Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Schmidt/Lutter*).

Schmitt, Elke, Schutz der außenstehenden Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft im mehrstufigen Unternehmensverbund, Berlin 2003 (zugl. Diss.) (zitiert: *Schmitt*, Schutz außenstehender Gesellschafter einer abhängigen Personengesellschaft).

Schneider, Uwe H., Die Personengesellschaft als verbundenes Unternehmen, Prolegomena zu einem Konzernrecht für Personengesellschaften, ZGR 1975, S. 253–293.

Schneider, Uwe H., Konzernbildung, Konzernleitung und Verlustausgleich im Konzernrecht der Personengesellschaften, Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Gervais-Urt.s für die Entwicklung des Konzernrechts, ZGR 1980, S. 511–547.

Schnitger, Arne, Fragestellungen zur steuerlichen Behandlung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, S. 82–91.

Schön, Wolfgang, Grenzüberschreitungen der Steuerrechtswissenschaft, StuW 2018, S. 201–215.

Schön, Wolfgang, Transparenz und Steuersubjektivität im Rechtsvergleich, in: Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, 47. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2024, S. 95–146 (zitiert: *Schön*, in: DStJG 46 (2024)).

Schönenfeld, Jens, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Organschaft – dargestellt anhand von Fallbeispielen, IStR 2012, S. 368–374.

Schöning, Pascal/Steininger, Andreas, Beherrschungsverträge mit einer Personengesellschaft als beherrschtem Konzernunternehmen, NZG 2019, S. 890–894.

Schreiber, Nicole/Müller, Sergej, KöMoG: Auswirkungen des MoPeG auf das Optionsmodell, Das Optionsmodell im Kontext der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, NWB 2021, S. 2740–2747.

Schulze zur Wiesche, Dieter, Die GmbH & Co. KG als Gegenstand der Option, BB 2022, S. 215–218.

Seer, Roman, Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht - Bestandsaufnahme und Zukunft, StuW 2023, S. 30–42.

Seer, Roman/Brandis, Peter/Drüen, Klaus-Dieter/Loose, Matthias/Krumm, Marcel (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, begr. v. *Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm*, Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Tipke/Kruse*).

Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim/Hennrichs, Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, begr. v. *Tipke, Klaus/Lang, Joachim*, 25. Aufl., Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*).

Seibt, Christoph H., Optionsmodell für Personengesellschaften - Gesellschaftsvertragliche Regel tun Not!, DStR 2000, S. 825–834.

Sonnenschein, Jürgen, Organschaft und Konzerngesellschaftsrecht, unter Berücksichtigung des Wettbewerbsrechts und des Mitbestimmungsrechts, Baden-Baden 1976 (zugl. Habil.) (zitiert: *Sonnenschein, Organschaft und Konzerngesellschaftsrecht*).

SPD/Bündnis 90/Die Grünen/FDP, Mehr Fortschritt wagen - Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit, Koalitionsvertrag zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP, <https://t1p.de/2276> (letzter Abruf am 06.08.2024).

Spengel, Christoph (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, begr. v. *Jacobs, Otto H.*, 9. Aufl., München 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung*).

Spengel, Christoph/Schaden, Michael/Wehrße, Martin, Besteuerung von Personengesellschaften in den 27 EU-Mitgliedstaaten und den USA - eine Analyse der nationales Besteuerungskonzeptionen, StuW 2010, S. 44–56.

Stadler, Rainer/Bindl, Elmar, Das neue InvStG - Überblick und Korrekturbedarf, DStR 2016, S. 1953–1966.

Stangl, Ingo/Aichberger, Thomas, Unterjährige Verschmelzung einer Organgesellschaft – Auswirkungen auf das Organschaftsverhältnis zum übertragenden Rechtsträger, Ubg 2013, S. 685–691.

Stein, David, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Option zur Körperschaftsbesteuerung von Personengesellschaften, BB 2020, S. 1879–1888.

Stilz, Eberhard/Veil, Rüdiger (Hrsg.), beck-online.Grosskommentar, AktG, München 2024 (zitiert: Bearbeiter, in: BeckOGK AktG).

Stimpel, Thomas/Schumacher, Andreas, KöMoG und Organschaft, insbesondere Einlagelösung für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen, in: *Rödder, Thomas/Krumm, Marcel* (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2021/2022. zugleich Bericht über den 73. Fachkongress der Steuerberater Köln, 2. und 3. November 2021, Köln 2022, S. 197–212 (zitiert: Stimpel/Schumacher, in: StbJb 2021/2022).

Stimpel, Walter, Rückblick auf das „Gervais“-Urt., BGH LM HGB § 105 Nr. 46, NJW 1980, 231, in: *Ulmer, Peter* (Hrsg.), Probleme des Konzernrechts. Symposium zum 80. Geburtstag von Wolfgang Schilling, Heidelberg 1989, S. 11–25 (zitiert: Stimpel, in: Probleme des Konzernrechts).

Storz, Jonathan/Wighardt, Nils Christian, Auswirkungen der Option zur Körperschaftsteuer auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer, DStR 2022, S. 132–136.

Streck, Michael, Nachruf auf ein steuerliches Optionsmodell, NJW 2000, S. 3692.

Strecker, Alexander/Carlé, Thomas, KöMoG: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen des Optionsmodells, Steuerliche Herausforderungen und Lösungsansätze, NWB 2021, S. 2022–2030.

Timm, Wolfram, Der Abschluss des Ergebnisübernahmevertrags im GmbH-Recht, BB 1981, S. 1491–1497.

Ulmer, Peter, Grundstrukturen eines Personengesellschaftskonzernrechts, in: *Ulmer, Peter* (Hrsg.), Probleme des Konzernrechts. Symposium zum 80. Geburtstag von Wolfgang Schilling, Heidelberg 1989, S. 26–62 (zitiert: *Ulmer*, in: Probleme des Konzernrechts).

Ulmer, Peter, Mehrheitsbeschlüsse in Personengesellschaften: definitiver Abschied vom Beinstimmtheitsgrundsatz, Randbemerkungen zu BGH v. 21.10.2014 – II ZR 84/13 , ZIP 2014, 2231 (Anteilsabtretung), ZIP 2015, S. 657–662.

Ulrich, Stephan, Gewinnabführungsverträge im GmbH-Konzern, Abschluß und Beendigung, insbesondere im Veräußerungsfall, GmbHR 2004, S. 1000–1005.

van Lishaut, Ingo, Dreißig Jahre Steuertricks und andere Freuden, FR 2023, S. 89–97.

von Brocke, Klaus, Abzug definitiver Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft?, Zwei FG-Entscheidungen zur Anwendung der Grundsätze des EuGH in der Rs. Marks & Spencer, DStR 2010, S. 964–968.

von Goldacker, Marcus/Mathy, Markus/Schuster, Christine, Begründung von sperrfristbehafteten Anteilen im Rahmen des Optionsmodells nach § 1a KStG - Neueste Entwicklungen, BB 2022, S. 981–983.

von Goldacker, Marcus/Mathy, Markus/Schuster, Christine, Reichweite der Fiktion im Optionsmodell nach § 1a KStG: Begründung sperrfristbehafteter Anteile nach § 22 UmwStG fraglich? (§ 1a KStG, § 22 UmwStG), BB 2021, S. 2967–2973.

Wachter, Thomas, Anmerkung zu OLG München v. 08.02.2011 - 31 Wx 2/11: GmbH & Co. KG - keine Eintragung eines Beherrschungsvertrags im Handelsregister einer Personengesellschaft, BB 2011, S. 724.

Wacker, Roland, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform - Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585–594.

Wacker, Roland/Krüger, Roland/Levedag, Christian/Loschelder, Friedrich, Zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts - oder: eventus varios res nova semper habet, DStR-Beih (41) 2021, S. 1–44.

Wagner, Thomas/Behrens, Stefan, Bevorstehende Neuerungen bei der erweiterten Grundbesitzkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG), Gesetzliche Erleichterungen für Stromlieferungen und sonstige Nebeneinkünfte aus Mietverhältnissen nach dem FoStoG sowie Folgen der KSt-Option nach dem KöMoG, Ubg 2021, S. 275–283.

Wälzholz, Eckhard, Gestaltungsprobleme der Unternehmensnachfolge nach Inkrafttreten des KöMoG, ZEV 2022, S. 10–15.

Weber, Klaus (Hrsg.), Rechtswörterbuch, München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Weber, Rechtswörterbuch).

Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, begr. v. *Schmidt, Ludwig*, 43. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Schmidt).

Weiss, Martin (Hrsg.), Brennpunkte des Unternehmenssteuerrechts, Erläuterungen und Gestaltungshinweise zum KöMoG, München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Weiss, Brennpunkte Unternehmenssteuerrecht).

Weitemeyer, Birgit, Optionsmodell, Rechtfertigung, Systematik und Reichweite, in: Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, 47. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2024, S. 229–288 (zitiert: *Weitemeyer*, in: DStJG 46 (2024)).

Weitemeyer, Birgit/Maciejewski, Tim, Unternebensteuerrecht, 2. Aufl., Heidelberg 2024 (zitiert: *Weitemeyer/Maciejewski*, Unternebensteuerrecht).

Wernberger, Michael/Wangler, Clemens, Das Optionsmodell für Personengesellschaften auf dem Prüfstand, Herausforderungen für die optierende Gesellschaft und ihre Gesellschafter, DStR 2022, S. 1513–1522.

Wernberger, Michael/Wangler, Clemens, Die optierende Gesellschaft nach § 1a KStG - Eine GmbH zweiter Klasse im internationalen Steuerrecht?, DStR 2022, S. 1896–1898.

Westermann, Harm Peter, Geschäftsführung im Personengesellschafts-Konzern, ZIP 2007, S. 2289–2297.

Westermann, Harm Peter/Wertenbruch, Johannes (Hrsg.), Handbuch Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Sozialversicherungsrecht, Verträge und Formulare, Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Westermann/Wertenbruch, HdB Personengesellschaften).

Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter (Hrsg.), Umwandlungsrecht, Umwandlungsgesetz - Umwandlungssteuergesetz, Spruchverfahrensgesetz, Einbringung, Realteilung, Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Vertragsmuster, Kommentar, Bonn 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Widmann/Mayer).

Wiese, Götz T., Leitlinien für ein Unternehmensteuergesetzbuch – Perspektiven für das Unternehmensteuerrecht im Jahr 2019, GmbHR 2019, S. R4–R6.

Winkler, Claas/Carlé, Thomas, KöMoG: Optionsmodell und Erbschaft-/Schenkungsteuerrecht, Durchbrechung der einheitlichen Betrachtungsweise von Mitunternehmeranteilen, NWB 2021, S. 2508–2513.

Winter, Michael/Marx, Eric, „Grenzüberschreitende“ Organschaft mit zugezogenen EU-/EWR-Gesellschaften Neue Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund des BMF-Schreibens vom 28. 3. 2011, DStR 2011, S. 1101–1107.

Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag, Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften, Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung auf Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, <https://t1p.de/r8ip> (letzter Abruf am 06.08.2024).

Zapf, Alexander, Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, Eine erste Analyse zu wichtigen Praxisfragen, NWB 2021, S. 3792–3805.

Zapf, Alexander, Die Option für Personen(handels)gesellschaften zur Körperschaftbesteuerung - Teil I, Eine kritische Analyse des neuen § 1a KStG i. d. F. des Finanzausschusses vom 21.5.2021, BB 2021, S. 2711–2718.

Zervoulakos de la Forge, Sophie, Die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften als Schritt zu einer rechtsformneutralen Besteuerung?, BLJ 2022, S. 84–93.

