

## 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.<sup>1</sup>

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 Einzelunternehmer<sup>2</sup> mit ihren Einkünften der Einkommensteuer. Basierend auf dem sog. Transparenzprinzip<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup>

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.<sup>5</sup> Insbesondere diese Aspekte verleihen dem Steuerrecht einen maßgeblichen Einfluss auf die zunächst rein

---

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

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Dazu Drüen, in: Frottscher/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.

<sup>5</sup> Siehe S. 28.

zivilrechtliche Frage nach der zum jeweiligen Unternehmensgegenstand passenden Rechtsform.

Die strikte Abgrenzung zwischen Transparenz und Intransparenz hat im Jahr 2021 indes eine Ausweitung erfahren: Mit dem durch das Körperschaftsmodernisierungsgesetz (KöMoG)<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup>

Die Option ist in der Literatur als Meilenstein<sup>8</sup> und „größter Reformschritt der Unternehmensbesteuerung seit der Steuerreform 2008“<sup>9</sup> bezeichnet worden. Für die Praxis wirft diese Neuerung gleichwohl zahlreiche Anwendungsfragen auf, die seit Vorstellung des Regierungsentwurfs im März 2021<sup>10</sup> 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. Organträgers und der ihm untergeordneten sog. Organgesellschaft(en).<sup>11</sup> Sie stellt damit das „Fundament der deutschen Konzernbesteuerung“<sup>12</sup> dar. Mittels der Organschaft gleicht das Steuerrecht den mit dem Trennungsprinzip verbundenen Nachteil der fehlenden Verlustverrechnung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bzw. mehreren Gesellschaftern aus.

---

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

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

<sup>8</sup> Mayer/Käshammer, NWB 2021, 1300 (1300).

<sup>9</sup> Cordes/Kraft, FR 2021, 401 (401).

<sup>10</sup> BR-Drucks. 244/21.

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

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

Ob und wie sich eine optierende Gesellschaft<sup>13</sup> 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.<sup>14</sup>

In Deutschland sind Unternehmen und insbesondere solche des Mittelstands vergleichsweise häufig<sup>15</sup> als Personengesellschaften strukturiert.<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup>

## 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 Finanzverwaltung<sup>18</sup> noch seitens der Literatur<sup>19</sup> in Frage gestellt.<sup>20</sup>

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 Mitunternehmenschaften mit originär gewerblicher Tätigkeit durch § 14

---

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

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

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

<sup>16</sup> *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).

<sup>17</sup> Vgl. auch *Prinz*, DB 2022, 11 (14).

<sup>18</sup> BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 55).

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

<sup>20</sup> 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.<sup>21</sup> 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.<sup>22</sup>

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

### 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.<sup>25</sup> Dies begründet sich zwar zum Teil in den steuerrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Mitunternehmerbesteuerung,<sup>26</sup> 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.<sup>27</sup> Diese Vorteile machen sich insbesondere Familienkonzerne des deutschen Mittelstands zunutze, bei denen die übergeordneten Einheiten in aller

---

<sup>21</sup> BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 55); vgl. *Feldgen*, in: Bott/Walter, § 1a KStG Rz. 223 (Stand: 04/2024); *Jäschke*, GmbHR 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.

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

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 55); *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (628).

<sup>25</sup> Vgl. *Altmeyen*, in: MüKoAktG, Einl. §§ 291 ff. Rz. 25; *Mülbert*, 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 Hdb 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).

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

<sup>27</sup> Siehe S. 78 f.

Regel sogar vollständig an den Tochterpersonengesellschaften beteiligt sind.<sup>28</sup> 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.<sup>29</sup> 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 KöMoG<sup>30</sup> 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.<sup>31</sup> 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-E<sup>32</sup> im Jahr 2000 feststellen.<sup>33</sup>

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.<sup>34</sup> Hatte der

---

<sup>28</sup> *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).

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

<sup>30</sup> BT-Drucks. 19/28656.

<sup>31</sup> Zu möglichen Lösungen *de lege ferenda* siehe auch S. 220 ff.

<sup>32</sup> BT-Drucks. 14/2683; zur Option nach dem StSenKG-E auch S. 33 ff.

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

<sup>34</sup> *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 Jahresarbeitsstagung Unternehmen 2021 der FafStR, 108 (110).

Bundesrat in seiner Stellungnahme<sup>35</sup> 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 Bundestages<sup>36</sup> eine Positionierung. Insofern erwartbar gehörte die Qualifizierung als Organgesellschaft nicht zu den Veränderungen, die das final beschlossene KöMoG im Vergleich zur Entwurfsfassung noch erfuhr<sup>37</sup>. 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.<sup>38</sup> 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.<sup>39</sup> Wenngleich diesen Erwägungen in der folgenden Diskussion Kritik entgegenschlug,<sup>40</sup> änderte das BMF seine Auffassung nicht und übernahm den entsprechenden Abschnitt unverändert aus dem Entwurf in das am 10. November 2021 veröffentlichte finale Schreiben.<sup>41</sup>

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

---

<sup>35</sup> BR-Drucks. 244/21 B.

<sup>36</sup> BT-Drucks. 19/29843.

<sup>37</sup> Dazu nur S. 36 ff.

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

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

<sup>40</sup> So *Schiffers*, DStZ 2021, 900 (913).

<sup>41</sup> BMF v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 (Rz. 56).

dürfte.<sup>42</sup> Ebenso finden sich aber Stimmen, die sich zumindest zögerlich<sup>43</sup> oder aber ablehnend<sup>44</sup> 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 Jäschke<sup>45</sup> und Liekenbrock<sup>46</sup> sowie jüngst Wagner/Kornwachs<sup>47</sup> 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

<sup>42</sup> Ebber, in: BeckOK KStG, § 14 Rz. 164 (Stand: 09/2024); Frotscher, in: Frotscher/Drüen, Erstkommen-tierung § 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-Knüttmann/Scheerer, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 1a KStG Rz. 72 ff.; von Free-den/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, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, Rz. 20.89; Dreßler/Kom-polek, Ubg 2021, 301 (309); 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 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, PStB 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/Ja-cobsen, DStZ 2021, 348 (353); Stimpel/Schumacher, in: StbJb 2021/2022, 197 (211 f.); J. Wag-ner/Kornwachs, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 19.12 ff.; Weitmeyer/Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, 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).

<sup>43</sup> Pung/Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 54 (Stand: 09/2024); Tiede, in: Herr-mann/Heuer/Raupach, § 1a KStG Rz. 36 (Stand: 06/2022); Cordes/Kraft, FR 2021, 401 (406); De-muth, 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).

<sup>44</sup> 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, StbB 2021, 309 (311); Blöchle/Dumser, GmbHR 2022, 72 (80); Breuninger, in: Arbeitsbuch der 72. Steu-errechtlichen 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.

<sup>45</sup> Jäschke, GmbHR 2022, 627.

<sup>46</sup> Liekenbrock, DB 2021, 2111.

<sup>47</sup> 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 bezweifelt<sup>48</sup> – zu Recht: Das Optionsmodell weist neben seinem engen praktischen Anwendungsbereich einige Nachteile auf.<sup>49</sup> 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 Inanspruchnahme<sup>50</sup> 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 verteidigt<sup>51</sup>, aber vorerst ebenso unwahrscheinlich.

Im Rahmen des Wachstumschancengesetzes<sup>52</sup> wurde das Optionsmodell im Jahr 2024 punktuell angepasst.<sup>53</sup> Dabei unterließ es der Gesetzgeber abermals, zu organchaftlichen Implikationen des Optionsmodells Stellung zu beziehen, obwohl dies bereits nach Veröffentlichung des Regierungsentwurfs<sup>54</sup> seitens der Literatur – mitunter kritisch – angemerkt wurde.<sup>55</sup>

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 Verwaltungsauffassung<sup>56</sup> nicht schon

---

<sup>48</sup> Böhmer/Schewe, FR 2022, 69 (77); Dreßler/Kompolek, 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).

<sup>49</sup> Siehe die Zusammenfassung auf S. 73 ff.

<sup>50</sup> Siehe S. 82 f.

<sup>51</sup> Link, DStR 2022, 1599 (1603).

<sup>52</sup> Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.03.2024, BGBl I 2024, Nr. 108.

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

<sup>54</sup> BR-Drucks. 433/23.

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

<sup>56</sup> 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 ist<sup>57</sup> und dort abgelehnt wurde.<sup>58</sup> Sind die weiteren Voraussetzungen für einen Antrag auf verbindliche Auskunft gegeben,<sup>59</sup> ist die zuständige Finanzbehörde grundsätzlich zur Auskunft verpflichtet, sofern kein Ausnahmefall vorliegt (Siehe bspw. AEAO zu § 89 Nr. 3.5.4).<sup>60</sup> Weitestgehend frei ist die Behörde allerdings nachfolgend darin, mit welchem Inhalt sie die Auskunft erteilt, solange dieser nicht unvertretbar ist.<sup>61</sup> Dass sie dabei von einer in einem BMF-Schreiben geäußerten Auffassung abweicht, dürfte unwahrscheinlich sein.<sup>62</sup> 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 rechtssicher errichtet werden kann.<sup>63</sup>

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.<sup>64</sup> 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

---

<sup>57</sup> 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.).

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

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

<sup>60</sup> 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.).

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

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

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

<sup>64</sup> 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.<sup>65</sup>

In ihrer ursprünglichen Konzeption durch das Preußische Oberverwaltungsgericht waren vielmehr sowohl Unternehmen als auch natürliche Personen taugliche Organe.<sup>66</sup> 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.<sup>67</sup> 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.<sup>68</sup>

So verwehrte er die Anerkennung einer Organstellung der Personengesellschaft

---

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

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

<sup>67</sup> Vgl. RFH Ur. 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 Ur. 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 Ur. v. 11.8.1926 – I A 147/26, RStBl 1927, 65; RFH Ur. v. 31.3.1922 – I A 10/22, RStBl 1922, 296.

<sup>68</sup> 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).