

MPI Studies in Tax Law and Public Finance 10



Wolfgang Schön
Johanna Stark *Hrsg.*

Zukunftsfragen des Steuerrechts IV

 Springer

MPI Studies in Tax Law and Public Finance

Band 10

Reihe herausgegeben von

Kai A. Konrad, Department of Public Economics, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Munich, Deutschland

Wolfgang Schön, Department of Business and Tax Law, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Munich, Deutschland

The series MPI Studies in Tax Law and Public Finance focuses on legal and economic research in the field of tax and business law as well as public finance and public economics. Its general purpose is devoted to fundamental academic work on the interaction of the state and its subjects. This includes core work on the law of taxation and on the economic implications of the tax system. Moreover, general features of government action and private activities in different regulatory areas are examined on a legal, economic or interdisciplinary basis. Major issues of national and international taxation like international tax competition or multinational firm structures are discussed as well as related issues like public and corporate governance. Edited by the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, much of the work published in this series refers to research done and conferences held at this major academic institution.

Wolfgang Schön • Johanna Stark
Hrsg.

Zukunftsfragen des Steuerrechts IV

 Springer

Hrsg.
Wolfgang Schön
Max-Planck-Institut für Steuerrecht und
Öffentliche Finanzen
München, Deutschland

Johanna Stark
Max-Planck-Institut für Steuerrecht und
Öffentliche Finanzen
München, Deutschland

ISSN 2196-0011 ISSN 2196-002X (electronic)
MPI Studies in Tax Law and Public Finance
ISBN 978-3-662-65333-3 ISBN 978-3-662-65334-0 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-662-65334-0>

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

Springer

© Der/die Herausgeber bzw. der/die Autor(en), exklusiv lizenziert an Springer-Verlag GmbH, DE, ein Teil von Springer Nature 2022

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Springer ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer-Verlag GmbH, DE und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Heidelberger Platz 3, 14197 Berlin, Germany

Vorwort

Zum vierten Mal kann das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in einem Band unserer Schriftenreihe eine Reihe wissenschaftlicher Vorträge präsentieren, mit denen sich eine junge Riege von Steuerrechtsprofessor*innen aus Deutschland, der Schweiz und Österreich unter der Ägide des Max-Planck-Instituts einem kritischen Fachpublikum gestellt hat. Bereits in den Jahren 2008, 2012 und 2016 hatte das Institut in München einen solchen Kreis frisch berufener Steuerrechtswissenschaftler*innen um Vorträge gebeten und diese in unserer Schriftenreihe dokumentiert. Vier Jahre später – im Jahr 2020 – war alles anders. Bedingt durch die Corona-Pandemie mussten die Vorträge zwar nicht aufgehoben, aber doch um einige Monate aufgeschoben werden – und sie wurden vor allem ausschließlich als Videokonferenz gehalten. Das gab den Vortragsrunden einen ganz eigenen und neuen Charakter. Zwar wurden die persönliche Begegnung und der informelle Austausch auf ein Minimum reduziert, doch erstreckte sich der Teilnehmerkreis zu unserer Freude auf ganz Deutschland und weit darüber hinaus – bis nach São Paulo und Osaka. Der wissenschaftliche Diskurs verliert in der Ambivalenz der Zoom-Welt an Nähe und gewinnt an Weite.

Wir freuen uns, dass unsere Leser*innen auch in diesem Band nicht nur eine große Bandbreite aktueller Themen, sondern auch ganz herausragende Vertreter*innen der jüngeren Generation der deutschsprachigen Steuerrechtswissenschaft vorfinden. Gleich zweimal wird das traditionsreiche Leistungsfähigkeitsprinzip in den Mittelpunkt gestellt (von *Peter Hongler* in seiner Würdigung des Vielsteuersystems und von *Christian Thiemann* im Vergleich von Verfassungs- und Unionsrecht). Thematisch nicht weit davon entfernt sind die grundsätzlichen methodischen Überlegungen von *Simon Kempny* zum Gleichheitssatz des Grundgesetzes in seiner Anwendung auf das Steuerrecht. Den Schritt ins internationale Steuerrecht geht *Matthias Valta* mit seiner breiten Analyse der Bedeutung der Ansässigkeitsbesteuerung in einer sich stetig globalisierenden Welt- und Wirtschaftsordnung. Dass eine solche internationale Wirtschaft auch nach internationalen Streitbeilegungsmechanismen verlangt, erläutert *Werner Haslehner* in seiner umfassenden Abhandlung zu „Chancen und Grenzen von Schiedsverfahren im internationalen Steuerrecht“. Mit *Christine Osterloh-Konrad* ist erstmals eine langjährige Wissenschaftlerin des

Max-Planck-Instituts in dieser Vortragsreihe vertreten. In ihrer Perspektive auf „Gesamthand, Rechtsfähigkeit, Transparenz“ aus gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht bietet sie eine überzeugende Grundlage für einen neuen Blick auf das Unternehmenssteuerrecht.

Die Herausgeber wünschen den in diesem Band versammelten Beiträgen eine freundliche Aufnahme und eine interessierte Diskussion durch das Fachpublikum.

München, Deutschland
November 2021

Wolfgang Schön
Johanna Stark

Inhaltsverzeichnis

1	Gesamthand, Rechtsfähigkeit, Transparenz	1
	Christine Osterloh-Konrad	
2	Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG	27
	Simon Kempny	
3	Zukunftsfragen der Ansässigkeitsbesteuerung	55
	Matthias Valta	
4	Verfassungs- und unionsrechtliche Zukunftsfragen des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips	87
	Christian Thiemann	
5	Chancen und Grenzen von Schiedsverfahren im internationalen Steuerrecht	121
	Werner Haslehner	
6	Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem	157
	Peter Hongler	

Autorenverzeichnis

Christine Osterloh-Konrad Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie, Eberhard Karls Universität Tübingen.

E-Mail: christine.osterloh-konrad@uni-tuebingen.de.

Simon Kempny Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht, Universität Bielefeld.

E-Mail: simon.kempny@uni-bielefeld.de.

Matthias Valta Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

E-Mail: matthias.valta@uni-duesseldorf.de.

Christian Thiemann Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europarecht, Finanz- und Steuerrecht an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz.

E-Mail: thiemann@uni-mainz.de.

Werner Haslehner Inhaber des ATOZ Lehrstuhls für Europäisches und Internationales Steuerrecht, Fakultät für Rechts-, Wirtschafts- und Finanzwissenschaften, Universität Luxemburg.

E-Mail: werner.haslehner@uni.lu.

Peter Hongler Professor für Steuerrecht, Universität St. Gallen, Direktor IFF-HSG.

E-Mail: peter.hongler@unisg.ch.



Christine Osterloh-Konrad

Inhaltsverzeichnis

1.1	Einleitung: Ein neues Recht der Personengesellschaften	2
1.2	Fernwirkungen der Reform im Steuerrecht? Eine Auswahl	5
1.2.1	Körperschaftsteuer und Mitunternehmerbesteuerung	5
1.2.2	Anknüpfung an die Gesamthand in steuerrechtlichen Vorschriften	6
1.2.3	Transparenz oder Trennung im Erbschaftsteuerrecht	7
1.3	Ein gesellschaftsrechtliches Glasperlenspiel?	8
1.3.1	Zur Aufgabe des Gesamthandsprinzips im Personengesellschaftsrecht	8
1.3.2	Die Gesamthand als tû-tû-Begriff	11
1.3.3	Juristische Person und rechtsfähige Personengesellschaft	13
1.4	Gesellschaftsrechtsdogmatik und Steuerrechtsfolgen	15
1.4.1	Die Mitunternehmerbesteuerung	15
1.4.1.1	Auswirkungen der Reform de lege lata	15
1.4.1.2	Rechtspolitische Perspektive	16
1.4.1.3	Verfassungsrechtliche Perspektive	17
1.4.2	Anknüpfung an die Gesamthand in steuerrechtlichen Vorschriften	19
1.4.3	Die Erbschaftsteuer: Transparenz und Trennung ad libitum?	20
1.5	Ausblick: Transparenz oder Trennung als Grundfrage des Verbandsrechts	21
	Literatur	24

InhaberIn des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie an der Eberhard Karls Universität Tübingen.

C. Osterloh-Konrad (✉)

Eberhard Karls Universität Tübingen, Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie, Tübingen, Deutschland
E-Mail: christine.osterloh-konrad@uni-tuebingen.de

© Der/die Autor(en), exklusiv lizenziert an Springer-Verlag GmbH, DE, ein Teil von Springer Nature 2022

W. Schön, J. Stark (Hrsg.), *Zukunftsfragen des Steuerrechts IV*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance 10, https://doi.org/10.1007/978-3-662-65334-0_1

1.1 Einleitung: Ein neues Recht der Personengesellschaften

Mit dem sogenannten Mauracher Entwurf¹ hat eine Expertenkommission im April 2020 weitreichende Vorschläge zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vorgelegt. Diese Vorschläge bilden die Basis des Regierungsentwurfs für ein Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) vom 17. März 2021,² der mit geringfügigen Modifikationen³ Ende Juni 2021 Bundesrat und Bundestag passiert hat. Das neue Recht tritt am 1. Januar 2024 in Kraft.

Mit dieser Reform wird das Personengesellschaftsrecht grundlegend umgestaltet; insbesondere die §§ 705 ff. BGB werden ab 2024 kaum wiederzuerkennen sein.⁴ Wesentliche Eckpunkte des Vorhabens dienen allerdings weniger einer Umgestaltung geltenden Rechts als einer Angleichung des Gesetzes an die aktuelle Rechtslage. Insbesondere vollzieht das MoPeG die Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Außen-GbR nach, welche seit der Leitentscheidung des Bundesgerichtshofs in der Rechtssache ARGE Weißes Ross vom 29. Januar 2001⁵ trotz des damit kaum vereinbaren Wortlauts der §§ 705 ff. BGB kaum noch zweifelhaft ist.⁶

Im Folgenden soll es nicht um Einzelheiten der Reform gehen, sondern um die dogmatischen Grundlagen, insbesondere um Kategorien wie Gesamthand und Gesamthandsgesellschaft sowie um das Triptychon aus juristischer Person, rechtsfähiger Personengesellschaft und natürlicher Person. Verschiebungen in diesen dogmatischen Grundstrukturen werden schon lange diskutiert;⁷ ihnen und ihren potenziellen Auswirkungen auf das Steuerrecht widmet sich dieser Beitrag.

¹ Abrufbar unter https://www.bmjv.de/SharedDocs/Downloads/DE/News/PM/Modernisierung_PersonengesellschaftsR.html (zuletzt aufgerufen am 1.7.2022).

² BT-Drs. 19/27635.

³ S. hierzu die Beschlussempfehlung des 6. Ausschusses v. 22.06.2021, BT-Drs. 19/30942, sowie den dazugehörigen Bericht vom 23.06.2021, BT-Drs. 19/31105.

⁴ Zur Diskussion im Anschluss an die Vorlage des Mauracher Entwurfs s. *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, ZIP 2020, S3; *Bachmann*, NZG 2020, 612; *Habersack*, ZGR 2020, 539; *Bergmann*, DB 2020, 994; *Geibel*, ZRP 2020, 137; *Altmeyen*, NZG 2020, 822; *Hecksch*, NZG 2020, 761; *Deutscher Anwaltverein*, NZG 2020, 1133; *Hippeli*, DZWIR 2020, 386; *Wimmer*, DZWIR 2020, 379; *Westermann*, DZWIR 2020, 321; *Punte/Klemens/Sambulski*, ZIP 2020, 1230; *Otte-Gräbener*, BB 2020, 1295; *Schäfer*, ZIP 2020, 1149; *Storz*, GWR 2020, 257; *Wilhelm*, NZG 2020, 1041; *Schall*, ZIP 2020, 1443; *Noack*, NZG 2020, 581; *ders.*, BB 2021, 643; *Wertenbruch*, GmbHR 2020, R196; *ders.*, GmbHR 2021, 1; *Kilincsoy*, FR 2021, 248; *K. Schmidt*, ZHR 185 (2021), 16; *Fleischer*, DSStR 2021, 430. Die Frage, ob es einer grundlegenden Reform der Personengesellschaften bedarf, war bereits Gegenstand des 71. Deutschen Juristentages 2016, s. *Schäfer*, Gutachten E zum 71. Deutschen Juristentag (2016).

⁵ BGH, Urt. v. 29.01.2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.

⁶ Gegen die ganz überwiegende Auffassung allerdings jüngst *Dieckmann*, Gesamthand und juristische Person (2019), S. 457.

⁷ Vgl. *Bachmann*, FS K. Schmidt (2019), Bd. 1, S. 49 ff.; *Röder*, AcP 215 (2015), 450 (490 f.). Zur Frage der Zuordnung der Personengesellschaften zu den juristischen Personen s. einerseits (bejahend) *Raiser*, AcP 194 (1994), 495 (511); *Staake*, Jahrbuch Junger Zivilrechtswissenschaftler 2007, 109 (121 ff.); *Timm*, NJW 1995, 3209; der Tendenz nach auch *K. Schmidt*, AcP 209 (2009), 181 (201); andererseits (verneinend) *Ulmer*, AcP 198 (1998), 113 (120); *Zöllner*, FS Gernhuber (1993), S. 563 ff.

Das MoPeG ist ein willkommener Anlass für derlei grundsätzliche Überlegungen, weil es zumindest teilweise eine solche Verschiebung bewirken dürfte. Denn seine Begründung erklärt das Gesamthandsprinzip für „historisch überholt“.⁸ § 718 Abs. 1 BGB, der das Gesellschaftsvermögen als gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter bezeichnet, und das in § 719 BGB kodifizierte Prinzip der gesamthänderischen Bindung werden aufgegeben. § 713 BGB (2024) erklärt die Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten schlicht zu Vermögen „der Gesellschaft“; von gemeinschaftlichem Vermögen der Gesellschafter ist nicht mehr die Rede. Nach § 705 Abs. 2 BGB (2024) kann die Gesellschaft bürgerlichen Rechts selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll. Für die Annahme, an ihrem Vermögen seien die einzelnen Gesellschafter mitberechtigt, sieht der Gesetzgeber offenbar keinen Raum mehr.

An anderer Stelle bleiben das MoPeG ebenso wie bereits der Mauracher Entwurf demgegenüber durchaus konservativ: Die kategoriale Unterscheidung zwischen juristischer Person und rechtsfähiger Personengesellschaft bleibt unangetastet.⁹ In der Gesetzesbegründung findet sich hierzu die Aussage, die Reform zwingt nicht zur Aufgabe dieser Differenzierung.¹⁰ Das klassische Triptychon soll also intakt bleiben. Gleichzeitig erkennt der Gesetzgeber aber an, dass mit dem Verzicht auf das Gesamthandsprinzip „eine gewisse natürliche Erklärung für bestimmte Strukturmerkmale der Personengesellschaften verloren“ gehe.¹¹ Damit aber gewinnt die schon vor der Reform¹² diskutierte Frage an Bedeutung, ob die gesellschaftsrechtliche Kategorienbildung an dieser Stelle noch überzeugt oder ob die rechtsfähige Personengesellschaft nicht vielmehr den juristischen Personen zugeordnet werden sollte.¹³ Die Befürworter der letztgenannten These erhalten durch die Reform zusätzliche Argumente, weil sowohl die klare gesetzliche Anerkennung der vollen Rechtsfähigkeit der Außenpersonengesellschaften als auch die Aufgabe des Gesamthandsprinzips die Frage aufdrängen, ob nach der Reform hinreichend gewichtige Unterschiede zwischen den rechtsfähigen Personengesellschaften auf der einen und den juristischen Personen auf der anderen Seite übrig bleiben, um den eigenständigen Platz ersterer im Triptychon zu rechtfertigen.

Ob von derlei Verschiebungen in den dogmatischen Grundstrukturen des Gesellschaftsrechts steuerrechtliche Folgen zu erwarten sind, wird unterschiedlich beurteilt. So begrüßt etwa *Johannes Wertenbruch* als Mitglied der Expertenkommission die Zurückhaltung des Mauracher Entwurfs in der Frage „juristische Person: ja oder nein?“. Denn eine Zuordnung der rechtsfähigen Personengesellschaften zu den

⁸ Begründung RegE MoPeG, BT-Drs. 19/27635, S. 148.

⁹ AA jedenfalls zum Mauracher Entwurf *Schall*, ZIP 2020, 1443 (1446).

¹⁰ Begründung RegE MoPeG, BT-Drs. 19/27635, S. 106.

¹¹ Begründung RegE MoPeG, BT-Drs. 19/27635, S. 106.

¹² S. die Nachweise in Fn. 7.

¹³ Dass die Diskussion durch das Bekenntnis des Gesetzgebers zum traditionellen Triptychon „unterbunden“ werden könnte, ist entgegen *Kilincsoy*, FR 2021, 248 (249), nicht zu erwarten.

juristischen Personen könne „die Axt an die gesellschaftsrechtlichen Wurzeln der Mitunternehmerbesteuerung nach dem EStG“ legen und damit „die größte Unternehmenssteuerreform aller Zeiten aufseiten der Personengesellschaften“ verursachen.¹⁴ Nach Einschätzung *Stefan Heinze* würde bereits die Umsetzung des Mauracher Entwurfs mit der dort vorgesehenen Aufgabe des Gesamthandsprinzips die weitere Anwendbarkeit verschiedener Vorschriften aus dem Grunderwerb- und Ertragsteuerrecht auf die Personengesellschaften in Frage stellen; er hat deswegen im Vorfeld der Gesellschaftsrechtsreform eine Klarstellung durch den Steuergesetzgeber angemahnt.¹⁵ Auch *Ege-Aksel Kilincsoy* erwartet deutliche Verschiebungen im Ertragsteuerrecht: Der Ansatz bei der „Vielheit“ der Gesellschafter werde zur Ausnahme, und es gebe keinen Raum mehr für die Gleichstellungsthese.¹⁶ Ausführlich hat schließlich bereits 2018 *Michael Fischer* dargelegt, dass und warum eine Abschaffung des Gesamthandsprinzips weitreichende Kollateralschäden quer durch das Steuerrecht nach sich ziehen würde.¹⁷

Diese Bedenken haben auch das Parlament erreicht. Am 11. September 2020 hat sich die FDP-Fraktion in einer kleinen Anfrage unter anderem danach erkundigt, wie die Berücksichtigung der „steuerlichen Besonderheiten“ bei der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts sichergestellt werde und ob die Mitunternehmerbesteuerung vollständig aufgegeben werden solle.¹⁸ Die Antwort der Bundesregierung auf die zweite Frage lautete knapp: nein; im Übrigen würden die steuerlichen Aspekte der Reform im Bundesfinanzministerium geprüft.¹⁹ Diese Überprüfung hat augenscheinlich zu dem Ergebnis geführt, dass steuerrechtliche Kollateralschäden des MoPeG nicht zu erwarten sind, da anderenfalls das Gesetz ohne flankierende Steuergesetzgebung kaum verabschiedet worden wäre. Vorsorglich stellt die Gesetzesbegründung zum MoPeG klar, dass sich am Steuerrecht der Personengesellschaften durch die Reform nichts ändern solle, und propagiert eine steuerrechtsautonome Auslegung des Begriffs des Gesamthandsvermögens.²⁰

Auch der Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, an dessen Stellungnahme die Verfasserin des vorliegenden Beitrags mitgewirkt hat, vertritt die Auffassung, dass das Steuerrecht der Personengesellschaften von den Umwälzungen im Gesellschaftsrecht unbeeindruckt bleiben dürfte.²¹ Diese Position

¹⁴ *Wertenbruch*, GmbHR 2020, R196 (R197).

¹⁵ *Heinze*, DStR 2020, 2107 (2110). Eine derartige Aufforderung findet sich ferner bei *v. Oertzen/Reich*, ZEV 2021, 215 (218); *Bundessteuerberaterkammer*, Stellungnahme zum Entwurf des MoPeG v. 16.12.2020, S. 6. Bedenken wegen etwaiger steuerrechtlicher Fernwirkungen hat auch *Schall*, ZIP 2020, 1443 (1447).

¹⁶ *Kilincsoy*, FR 2021, 248 (249).

¹⁷ *Fischer*, FS Crezelius (2018), S. 117 ff. (insb. 124 f. und 130).

¹⁸ BT-Drs. 19/22333.

¹⁹ BT-Drs. 19/22853.

²⁰ Begründung RegE MoPeG, BT-Drs. 19/27635, S. 107; für eine steuerrechtsautonome Auslegung auch *Noack*, BB 2021, 643 (644).

²¹ Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, ZIP 2021, S3; die einschlägigen Passagen auf S. S5–S8 stammen im Wesentlichen aus der Feder der Verfasserin. Zustimmung *K. Schmidt*, ZHR 185 (2021), 16 (28).

basiert neben der Ablehnung einer strengen Zivilrechtsakzessorietät des Steuerrechts auf einem bestimmten Vorverständnis der Funktion und Tragweite gesellschaftsrechtlicher Kategorienbildung. Dieses Vorverständnis soll im Folgenden entwickelt werden (unter 1.3), nach einem kurzen Überblick über die wesentlichen steuerlichen Zusammenhänge, in denen Fernwirkungen denkbar sind (unter 1.2). Es folgt eine eingehende Betrachtung der steuerrechtlichen Implikationen des MoPeG (1.4). Der Beitrag schließt mit einigen grundsätzlichen Überlegungen zum Dualismus zwischen Transparenz und Trennung im Zivil- und Steuerrecht der Personenverbände (1.5).

1.2 Fernwirkungen der Reform im Steuerrecht? Eine Auswahl

Das Steuerrecht spiegelt die – vermeintlichen oder echten – Besonderheiten der Personengesellschaft im Vergleich zur juristischen Person in verschiedenen Zusammenhängen wider. Dabei geht es fast immer um Transparenz im weitesten Sinne, d. h. um ein Hindurchblicken durch die Rechtsform auf die in ihr verbundenen Mitglieder. Der gemeinsame Gedanke hinter den entsprechenden Vorschriften ist: Die Körperschaft schirmt ab, sie ist undurchsichtig; die Personengesellschaft hingegen lässt die hinter ihr stehenden Personen erkennen. Da es im Steuerrecht um wirtschaftliche Leistungsfähigkeit geht, bezieht sich diese Gegenüberstellung von Transparenz und Trennung in erster Linie auf die Vermögenssphären.

1.2.1 Körperschaftsteuer und Mitunternehmerbesteuerung

Die wichtigste Ausprägung dieser Gegenüberstellung ist der Dualismus der Unternehmensbesteuerung, also die unterschiedlichen Steuerregimes von Kapital- und Personengesellschaften.

Die Kapitalgesellschaft ist vollwertiges Steuersubjekt und wird der Körperschaftsteuer unterworfen, § 1 Abs. 1 KStG; bei den Anteilseignern unterliegen die Ausschüttungen im Grundsatz einer erneuten Besteuerung, § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Demgegenüber wird die Personengesellschaft transparent besteuert: Steuerschuldner ist nicht die Gesellschaft, sondern es sind die Gesellschafter, denen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ihre Gewinnanteile unmittelbar zugerechnet werden.

Traditionell wird dieser Dualismus primär mit Unterschieden zwischen juristischen Personen und Personengesellschaften gerechtfertigt, welche die Vermögensverfassung dieser Verbände betreffen. Zwar nimmt § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht ausdrücklich auf die Gesamthand Bezug; doch die transparente Besteuerung der dort genannten Verbände wird regelmäßig mit der gemeinschaftlichen Berechtigung

der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen legitimiert.²² Von einer solchen kann aber (spätestens) nach dem MoPeG nicht mehr die Rede sein. Insofern verwundert es nicht, wenn *Michael Fischer* schreibt, ohne zivilrechtliche Gesamthand breche bereits *de lege lata* das bisherige dogmatische Gerüst der Mitunternehmerbesteuerung in sich zusammen.²³

Ginge man noch einen Schritt weiter und ordnete man die rechtsfähigen Personengesellschaften kategorial den juristischen Personen zu, so geriete der Dualismus der Unternehmensbesteuerung zusätzlich unter Druck. Denn dann stünde man vor der Frage, ob man es bei den Personengesellschaften nicht mit „sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts“ zu tun hat, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG körperschaftsteuerpflichtig wären.

1.2.2 Anknüpfung an die Gesamthand in steuerrechtlichen Vorschriften

Eine weniger fundamentale, aber dennoch gravierende Fernwirkung für das Steuerrecht wird mit Blick auf § 6 Abs. 5 EStG diskutiert.²⁴ Diese Norm ermöglicht den Wechsel von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen zum Buchwert. In S. 3 erstreckt sie diese Steuerneutralität auf Übertragungen zwischen den verschiedenen Betriebsvermögenssphären bei Mitunternehmerschaften. Dabei spricht sie ausdrücklich von Gesamthandsvermögen. Was aber geschieht, wenn es bei den meisten Mitunternehmerschaften aus zivilistischer Sicht schlicht kein Gesamthandsvermögen mehr gibt?

Ein ähnliches Problem stellt sich für die §§ 5 und 6 GrEStG, welche die Transparenz bei der Übertragung von Grundstücken zwischen Gesamthand und Gesamthändern anordnen.²⁵ *Pars pro toto*: § 5 Abs. 1 GrEStG ordnet an, dass beim Übergang eines Grundstücks von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand (Gemeinschaft zur gesamten Hand) die Steuer nicht erhoben wird, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht. Ausweislich der Gesetzesbegründung sind §§ 5 und 6 GrEStG primär auf die Personengesellschaften zugeschnitten,²⁶ und so wendet sie der Bundesfinanzhof auch an, und zwar mit Blick auf die „unmittelbare dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen“.²⁷ Steht und fällt

²² BVerfG, Beschl. v. 21.06.2006, 2 BvL 2/99, NJW 2006, 2757 (2763); BVerfG, Beschl. v. 29.03.2017, 2 BvL 6/11, DSStR 2017, 1094 (1101).

²³ *Fischer*, FS Crezelius (2018), S. 117 (130).

²⁴ *Heinze*, DSStR 2020, 2107 (2108).

²⁵ *Heinze*, DSStR 2020, 2107 (2108).

²⁶ RStBl. 1940, 387 (398).

²⁷ BFH, Urt. v. 25.09.2013, II R 2/12, DSStR 2014, 141 (142); BFH, Urt. v. 29.02.2012, II R 57/09, DSStR 2012, 1181 (1184).

die Anwendung der Normen, wie dies teilweise behauptet wird,²⁸ mit der zivilrechtlichen Subsumtion einer Personengesellschaft unter das Merkmal „Gesamthand“?

Ein weiteres potenzielles Minenfeld wird in § 39 AO verortet.²⁹ Diese Norm bestimmt in Abs. 2 Nr. 2, dass Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet werden, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Die Vorschrift findet insbesondere Anwendung auf rein vermögensverwaltende Personengesellschaften. Lässt sich diese sogenannte „Bruchteilsbetrachtung“³⁰ weiterhin auf die Norm stützen, wenn man zivilrechtlich bei vermögensverwaltenden rechtsfähigen Personengesellschaften nicht mehr von einer Zurechnung „zur gesamten Hand“ sprechen kann?

1.2.3 *Transparenz oder Trennung im Erbschaftsteuerrecht*

Auch im Erbschaftsteuerrecht stellt sich die Frage der Transparenz. Den aktuellen Stand der Rechtsprechung spiegelt das folgende Zitat aus der Feder des Bundesfinanzhofs wider: „Ist eine Gesamthandsgemeinschaft zivilrechtlich als Beschenkte am Schenkungsvorgang beteiligt, ergibt die eigenständige schenkungsteuerliche Prüfung, daß nicht die Gesamthand, sondern die Gesamthänder durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerrechtlich als bereichert anzusehen sind. Dies folgt aus der Regelung in § 718 BGB, wonach das Gesellschaftsvermögen gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter, und nicht etwa Vermögen der Gesellschaft ist. (...). Dies gilt entsprechend auch für die OHG bzw. KG (...). Auch aus der der Gesamthandsgemeinschaft allgemein zuerkannten Teilrechtsfähigkeit ergibt sich (...) nichts anderes. Denn bei der Zuerkennung der Teilrechtsfähigkeit der Gesamthand geht es nicht darum, der Gesamthand als solcher eine den juristischen Personen vergleichbare, wenn auch relative, von den Gesamthändern losgelöste Rechtsfähigkeit zuzuerkennen (...).“³¹ Dass der Bundesfinanzhof diese Judikatur zuletzt 2017 bestätigt hat,³² zeigt, dass sich an dieser Betrachtung auch durch die wegweisende Entscheidung des Bundesgerichtshofs zur Rechtsfähigkeit der GbR aus dem Jahre 2001³³ nichts geändert hat. Doch lässt sie sich weiterhin aufrechterhalten, wenn die Gesamthand sich aus dem Personengesellschaftsrecht verabschiedet?

²⁸ Fischer, FS Crezelius (2018), S. 117 (125).

²⁹ Heinze, DStR 2020, 2107 (2110); Kilincsoy, FR 2021, 248 (252); v. Oertzen/Reich, ZEV 2021, 215 (217).

³⁰ S. hierzu Ratschow, in: Klein, AO (15/2020), § 39 Rz. 76 u. 78.

³¹ BFH, Urt. v. 14.09.1994, II R 95/92, DStR 1995, 94 (95).

³² BFH, Urt. v. 30.08.2017, II R 46/15, DStR 2017, 2606 (2608).

³³ BGH, Urt. v. 29.01.2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.

1.3 Ein gesellschaftsrechtliches Glasperlenspiel?

Bevor diese denkbaren Einbruchstellen des Gesellschaftsrechts in das Steuerrecht näher unter die Lupe genommen werden, gilt es zunächst zu untersuchen, wie die bevorstehende Aufgabe des Gesamthandsprinzips für die Personengesellschaften gesellschaftsrechtsdogmatisch einzuordnen und zu beurteilen ist und worum es bei der Frage einer Zuordnung der Personengesellschaften zu den juristischen Personen konkret geht. Denn nur wenn die gesellschaftsrechtlichen Implikationen geklärt sind, lässt sich die Frage der steuerlichen Kollateralschäden sinnvoll behandeln.

1.3.1 Zur Aufgabe des Gesamthandsprinzips im Personengesellschaftsrecht

Die Personengesellschaften werden bislang mit Blick auf §§ 718, 719 BGB gemeinhin als Gesamthandsgesellschaften qualifiziert.³⁴ Dieser Begriff soll nach dem MoPeG ausgedient haben, halten seine Verfasser doch das Gesamthandsprinzip für „historisch überholt“, zumindest – so liest es sich einschränkend zwei Sätze weiter – „unter dem Gesichtspunkt der Vermögenstrennung“.³⁵ Denn die mit dem Begriff der Gesamthand verbundene Vorstellung, das dem gemeinsamen Zweck gewidmete Vermögen gehöre den Gesellschaftern gemeinsam, sei mit Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft überholt.

Das Schrifttum zum MoPeG und zum Mauracher Entwurf als seiner Basis schwankt in diesem Punkt zwischen völliger Ablehnung und uneingeschränkter Zustimmung.³⁶ So ist *Gregor Bachmann* der Auffassung, die Reform tue gut daran, die Gesamthand aufzugeben.³⁷ *Mathias Habersack* hingegen ist sich sicher, dass man das Gesamthandsprinzip nicht so einfach „in den Mülleimer der Gesellschaftsrechtsgeschichte werfen“ könne.³⁸ Er meint sogar, am richtig verstandenen Gesamthandsprinzip halte der Entwurf in Wahrheit fest.³⁹

Einig sind sich beide Autoren freilich darin, dass es bei dieser Frage nicht um Rechtsfolgen geht. *Gregor Bachmann* weist darauf hin, dass praktische Konsequenzen

³⁴ S. bereits RG v. 23.02.1907, Rep. I. 404/06, RGZ 65, 227 (231); RG v. 23.05.1908, Rep. V. 70/08, RGZ 68, 410 (412), sowie aus der aktuellen Lehrbuchliteratur nur *Windbichler*, Gesellschaftsrecht (2⁴2017), § 3 Rz. 4, sowie *Grunewald*, Gesellschaftsrecht (1¹2020), § 1 Rn. 108.

³⁵ Begründung RegE MoPeG, BT-Drs. 19/27635, S. 148.

³⁶ Kritisch *Habersack*, ZGR 2020, 539 (548 f.); *Altmeyen*, NZG 2020, 822 („grober Fehler“); *Schall*, ZIP 2020, 1443 (1445); zustimmend *Bachmann*, NZG 2020, 612 (615); *Fleischer*, DStR 2021, 430 (435); *Westermann*, DZWIR 2020, 321 (324); *Wertenbruch*, GmbHR 2021, 1 (2), sowie – vor der Vorlage der Entwürfe – *Röder*, AcP 215 (2015), 450 (496); *Bachmann*, FS K. Schmidt (2019), Bd. 1, S. 49 (52).

³⁷ *Bachmann*, NZG 2020, 612 (615).

³⁸ *Habersack*, ZGR 2020, 539 (548 f.).

³⁹ *Habersack*, ZGR 2020, 539 (549).

mit der Aufgabe der Gesamthand nicht verbunden seien.⁴⁰ Eben dies ist umgekehrt für *Mathias Habersack* ein Argument für die These, in Wahrheit werde das Gesamthandsprinzip gar nicht aufgegeben.⁴¹

Der Grund für dieses auf den ersten Blick erstaunliche Nebeneinander von Einigkeit in den Rechtsfolgen bei diametralem Gegensatz in der Bewertung der Aufgabe des Gesamthandsprinzips liegt darin, dass beide Positionen auf unterschiedlichen Ansichten darüber beruhen, was mit „Gesamthand“ eigentlich gemeint ist.⁴² Es geht mithin allein um eine begriffliche Differenz.

Zunächst kann man unter „Gesamthand“ eine besondere Art und Weise verstehen, wie mehrere Personen Rechtspositionen gemeinsam innehaben können.⁴³ Mit dieser vermögensrechtlichen Deutung steht die Gesamthand im Gegensatz zur Bruchteilsgemeinschaft. Ihre zentrale Funktion liegt in der verstärkten Vermögensbindung, wie sie insbesondere in den §§ 719, 1419 und 2033 BGB zum Ausdruck kommt.⁴⁴ Auf Basis dieser Deutung wird man die Aufgabe des Gesamthandsprinzips im Personengesellschaftsrecht begrüßen. Denn welchen Sinn hat die Vorstellung eines Nebeneinanders von gesamthänderisch gebundenem Vermögen der Gesellschafter und eigener Rechtsträgerschaft der Gesellschaft? Vermögensrechte können nur entweder dem Verband oder seinen Mitgliedern zustehen;⁴⁵ *tertium non datur*, jedenfalls dann, wenn man nicht, wie *Erik Röder* es formuliert hat, in „metaphysische Zustände“ abgleiten möchte.⁴⁶ Man hat zwar durch nebulöse Formulierungen vielfach versucht, dieses Nebeneinander mehr oder weniger bildhaft zu beschreiben,⁴⁷ aber welchen Sinn es haben soll, wird dadurch nicht klarer. Ebenso trocken wie treffend stellte bereits 1907 das Reichsgericht fest: „Die genaue Darlegung des Verhältnisses, in dem bei der offenen Handelsgesellschaft der Gesellschafter zum Gesellschaftsvermögen steht, macht Schwierigkeiten“.⁴⁸

Die Gesamthand als Prinzip der Vermögenssonderung hat ihren Platz in Fällen, in denen ein eigenständiger Rechtsträger fehlt, also bei der Erben- und

⁴⁰ *Bachmann*, NZG 2020, 612 (615).

⁴¹ *Habersack*, ZGR 2020, 539 (549).

⁴² S. hierzu auch *Staake*, Jahrbuch Junger Zivilrechtswissenschaftler 2007, 109 (110 f. u. 119 f.).

⁴³ Vgl. §§ 719, 1419, 2033 BGB. S. hierzu beispielhaft *Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts (1970), S. 93 ff. u. 117 f., sowie ausführlich *Schulze-Osterloh*, Das Prinzip der gesamthänderischen Bindung (1972). Deutlich gegen ein über das sachenrechtliche Prinzip hinausreichendes personenrechtliches Element des Begriffs auch *Bachmann*, FS K. Schmidt (2019), Bd. 1, S. 49 (52 f. u. 57); *Kießling*, FS Hadding (2004), S. 477 (480). Dieser Standpunkt liegt offenbar auch dem MoPeG zugrunde.

⁴⁴ *Weber-Grellet*, AcP 182 (1982), 316 (325).

⁴⁵ *Buchner*, AcP 169 (1969), 483 (484); *Bachmann*, FS K. Schmidt (2019), Bd. 1, S. 49 (52); treffend zu dem Problem auch *Mülbart*, AcP 199 (1999), 38 (46 f.).

⁴⁶ *Röder*, AcP 215 (2015), 450 (491).

⁴⁷ Beispielhaft s. *Gierke*, Genossenschaftstheorie (1887), S. 583 („kollektive Personeneinheit“); *Beuthien*, NZG 2011, 481 (484) („individuelle Einzelrechtsfähigkeit der juristischen Person“ vs. „kollektive Gesamtrechtsfähigkeit“ der Personengesellschaft).

⁴⁸ RG, Urt. v. 23.02.1907, Rep. I. 404/06, RGZ 65, 227 (230).