

Anmerkungen zur Diskussion um die Option zur Körperschaftsteuer aus französischer Sicht

von François Hellio, HEC, Avocat à la Cour, Paris*/Dipl.-oec. Albert Rädler jr., DESS, Steuerberater, München

I. Einleitung

Die Diskussion um die im Entwurf für ein Gesetz zur Senkung und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG)¹ in § 4a KStG-E vorgesehene Option von Einzelunternehmen und Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer ist in vollem Gange, wobei als vorläufiges Ergebnis viele Autoren dieser Option kritisch gegenüberstehen.² Das Bundesfinanzministerium und allen voran Bundesfinanzminister Hans Eichel hingegen sehen in der Option eine Möglichkeit zur Beseitigung von Belastungsunterschieden aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze für die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Befürworter der Option halten den Kritikern unter anderem die langjährigen positiven Erfahrungen im Ausland vor allem in Frankreich entgegen.³

Im folgenden Beitrag soll untersucht werden, ob diese Option in Frankreich tatsächlich als Vorbild dienen kann.

* Mitarbeiter der Internationalen Steuerabteilung des Bureau Francis Lefebvre, Paris.

¹ Regierungsentwurf v. 9.2.2000, BT-Drucksache 14/2683.

² Vgl. z.B. Raupach, A./Riegger, B./Winter, M., Stellungnahme des Handelsrechtsausschusses des Deutschen Anwaltvereins, die die Option aufgrund der zivilrechtlichen Implikationen sowie erbschaftsteuerlicher Nachteile ablehnen (abgedruckt in den Arbeitsunterlagen der 51. Jahrestagung der Fachanwälte für Steuerrecht, Wiesbaden 2000) oder Schiffers, J., Entlastung der Personengesellschaften, Rechtsformvergleich und Option zur Körperschaftsteuer nach dem Gesetzentwurf eines „StSenkG“, GmbHR 2000, S. 253 (259), für den eine Option in der Praxis nicht mit vertretbarem Aufwand und Risiko handhabbar sein wird.

³ Vgl. Interview mit Bundesfinanzminister Hans Eichel, Die Zeit Nr. 21 v. 18.5.2000, S. 25. Für frühere Anstöße vgl. Giloy, J., Reform der Unternehmensbesteuerung, DStZ 1989, S. 547 (551 f) oder Knobbe-Keuk, B., Möglichkeiten und Grenzen einer Unternehmenssteuerreform, DB 1989, S. 1303 (1308).

II. Personengesellschaften im französischen Wirtschaftsleben

Personengesellschaften spielen im internationalen Vergleich praktisch nur in der Bundesrepublik eine ausschlaggebende Rolle. Folgender Blick auf französische Statistiken spiegelt die traditionell untergeordnete Rolle der Personengesellschaften in Frankreich wider. Nach Auskunft des französischen Finanzministeriums waren zum 31.5.1999 folgende Gesellschaften existent.

Gesellschaften	Anzahl	davon Option zur IS
Société en commandite simple – SCS (KG)	1.190	715
Société en nom collectif – SNC (OHG)	34.056	2.988
Société anonyme – SA (AG)	176.819	
Société à responsabilité limitée – SARL (GmbH)	711.818	

Der Drang zur Kapitalgesellschaft ist somit unübersehbar. Auch die hohe Anzahl von Aktiengesellschaften überrascht aus deutscher Sicht. Die im Vergleich zu Deutschland sehr niedrige Anzahl an KGs ist – vermutlich – mit deren steuerlichen Situation erklärbar. Letztendlich werden insgesamt nur knapp 4 % aller Handelsgesellschaften in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt.⁴ Insofern lassen sich die französische und die deutsche Personengesellschaft schon kraft ihrer Bedeutung im Wirtschaftsleben nur sehr bedingt vergleichen.

Bei der SNC beträgt die Anzahl der Optionen weniger als 10 %. Trotz der sehr niedrigen Anzahl an SCS ist bei dieser Gesellschaftsform hingegen die Ausübung der Option mit ca. 60 % signifikant hoch. Die hohe Zahl der Ausübung der Option bei SCS könnte mit dem Ziel der steuerlichen Gleichbehandlung von Kommanditist und Komplementär erklärt werden (vgl. weiter unten) und somit als eine Begründung für die Option in Frankreich schlechthin dienen.

⁴ Im Unterschied zu Deutschland ist die Personengesellschaft auch nicht die klassische Rechtsform des französischen Mittelstandes.

III. Grundzüge der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften im französischen Steuerrecht

Gemäß Art. 8 des CGI (Code Général des Impôts) werden Personengesellschaften als „transluszide“ oder „semi-transparente“ Einheiten behandelt: die Qualifikation und die Ermittlung der Einkünfte erfolgt auf Ebene der Gesellschaft; diese Gewinne oder Verluste werden dann den Gesellschaftern in Höhe ihres Anteils an der Gesellschaft zugerechnet und bei ihnen besteuert. Diese Transluszidität findet ihre Entsprechung im deutschen Begriff der „partiellen Rechtsfähigkeit“ der Personengesellschaften. Der Begriff der „Transluszidität“ unterscheidet sich im französischen Recht von der „Transparenz“. Die steuerliche Transparenz kommt nur bei bestimmten Miteigentumsgesellschaften („sociétés de copropriété“) unabhängig von der Rechtsform gem. Art. 1655 ter CGI zur Anwendung, bei denen die Qualifizierung und Ermittlung der Einkünfte ausschließlich auf Ebene der Gesellschafter vorgenommen wird; für die steuerliche Behandlung wird die Personengesellschaft daher als nicht existent betrachtet. Diese Sonderform findet allerdings im folgenden keine Beachtung.

Folgende Personengesellschaften gelten gem. Art. 8 CGI steuerlich als transluszid:

- die Société en nom collectif (SNC), die der deutschen OHG entspricht;
- die Société Civile, es sei denn, sie geht einer gewerblichen oder einer anderen in Art. 34 und 35 CGI genannten Tätigkeit nach⁵; in diesem Fall unterliegen sie der Körperschaftsteuer. Dies gilt nicht für die „société civile de construction-vente“ und die „sociétés civile de moyen“, die trotz einer möglichen Gewerblichkeit durch die gesetzliche Ausnahmevorschrift als transluszid zu behandeln sind;
- die sociétés en commandite simple (SCS), die der deutschen KG entspricht, allerdings nur insoweit, als der Gewinn auf die Komplementäre entfällt. Gem. Art. 206 CGI unterliegen die Gewinne der Kommanditisten in jedem Fall der Körperschaftsteuer;
- die sociétés en participation, die der deutschen stillen Gesellschaft vergleichbar ist, soweit die Gesellschafter unbeschränkt haften und ihre Identität der Finanzverwaltung offenbart wurde.

⁵ Die Société Civile als zivilrechtliche Grundform aller Gesellschaften ist in Art. 1832 ff. Code Civil geregelt. Sie ist nicht uneingeschränkt mit der deutschen Gesellschaft bürgerlichen Rechts vergleichbar. Siehe hierzu Kußmaul, H./Schäfer, R., Die Option von Personengesellschaften für eine Besteuerung durch die Körperschaftsteuer im französischen Steuerrecht, IStR 2000, S. 161 (162).

Die Transluzidität ist aber nicht nur Personengesellschaften vorbehalten, sondern findet auch Anwendung auf folgende Kapitalgesellschaften:

- die société à responsabilité limitée de famille, also Familien-GmbHs, die für die Besteuerung als transluzide GmbHs optiert haben;
- die sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée, der Einmann-GmbH, soweit der Gesellschafter eine natürliche Person ist;
- sowie bestimmte land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen.

Obwohl die GIE und die GEIE (die deutsche EWIV) nicht im Katalog des Art. 8 CGI aufgeführt sind, gelten sie steuerlich ebenfalls als transluzid.

Auch wenn in Frankreich das Steuerrecht der Personengesellschaften als ein komplizierter Teilbereich angesehen wird, ist sie von den Schwierigkeiten, „die die Sondervergütungen und die um den kargen Felsen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gewucherten Muschelbänke von Theorien und Rechtsprechung auch international machen“ und die Knobbe-Keuk als befremdliche „querelles allemandes“ bezeichnet, weit entfernt.⁶

Im französischen Steuerrecht der Personengesellschaften findet nur eine sehr begrenzte Umqualifizierung von Einkünften statt. Diese betreffen nur:

- die Vergütungen für aktive Gesellschafter-Geschäftsführer;
- Zinsen für Gesellschafter-Darlehen, soweit diese den marktüblichen Zinssatz übersteigen;
- sämtliche Vorgänge, die als „acte anormale de gestion“ gelten, d.h. dem Fremdvergleich nicht standhalten.

Mangels Umqualifizierung sind deswegen auch ein Sonderbetriebsvermögen, Ergänzungsbilanzen u.ä. in Frankreich unbekannt.⁷

⁶ Knobbe-Keuk, B., „Qualifikationskonflikte“ im internationalen Steuerrecht der Personengesellschaften, RIW 1991, S. 306.

⁷ Die einzige Ausnahme hierzu ist ein „negatives Sonderbetriebsvermögen II“ für Darlehen, das zur Finanzierung der Anschaffung eines Anteils an einer Personengesellschaft aufgenommen wurde.

Trotz der grundsätzlichen Trennung der französischen Einkunftsarten in Gewinn- und Überschusseinkünfte spielt auch die Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung eine im Vergleich zu Deutschland untergeordnete Rolle.⁸ Folgende Gründe dürften für diese Entwicklung ausschlaggebend gewesen sein:

- als juristische Person können Personengesellschaften mit ihren Gesellschaftern schuldrechtliche Verträge abschließen;
- die geringe Verbreitung der Personengesellschaften;
- vor allem aber das Fehlen einer ertragsabhängigen Gewerbesteuer, sowie
- eine traditionell umfassende Besteuerung privater Veräußerungsgewinne.

Auch als Vehikel zur Verlustzuweisung ist die Personengesellschaft steuerlich in Frankreich uninteressant. Da eine beschränkte Haftung der Gesellschafter einer Personengesellschaft in Frankreich zwangsläufig eine Körperschaftbesteuerung der Gesellschafter, wie z.B. der Kommanditisten einer KG, nach sich zieht, ist eine Verlustnutzung auf Ebene des Gesellschafters ausgeschlossen.⁹ Dies ist auch der Grund, warum im französischen Einkommensteuerrecht eine dem § 15a EStG vergleichbare Regelung fehlt.

Diese Rahmenbedingungen mögen bereits einen Anhalt dafür geben, daß viele der Problempunkte bei einer Einführung der Option in Deutschland in Frankreich schlichtweg nicht auftreten können.

IV. Die Option zur Körperschaftsteuer¹⁰

Gem. Art. 206-3 CGI wird diesen transluziden Personengesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, für die Besteuerung nach der Körperschaftsteuer zu optieren. Dieses Wahlrecht, dessen Modalitäten in Art. 239 CGI festgelegt sind, zieht bei Ausübung nicht nur die Anwendung der Körperschaftsteuer, sondern allgemein die Anwendung sämtlicher Vorschriften, die mit der Körperschaftsteuer in Zusammenhang stehen, nach sich. Diese Option ist rein steuerlicher Natur und hat vor allem keine gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen. Die Option

⁸ Auch aus diesem Grunde sind Vermeidungsstrategien wie die Betriebsaufspaltung, doppelstöckige Personengesellschaften in Frankreich praktisch unbekannt.

⁹ Dies gilt jedoch nicht für die „umgekehrte“ Option einer Familien-SARL oder EURL zur Einkommensteuer.

¹⁰ Für eine umfassende Darstellung vgl. Kußmaul, H./Schäfer, R., Die Option von Personengesellschaften für eine Besteuerung durch die Körperschaftsteuer im französischen Steuerrecht, IStR 2000, S. 161 – 166.

muß spätestens bis zum 3. Monat des Wirtschaftsjahres, für den die Anwendung der Körperschaftsteuer beabsichtigt wird, erfolgen.

Im wesentlichen steht das Wahlrecht gem. Art. 206-3 CGI allen in Art. 8 CGI aufgezählten Gesellschaften offen. Hingegen ist das Wahlrecht ausgeschlossen für die GIE/GEIE (EWIV) sowie den sociétés civiles de moyen. Da die Option unwiderruflich ist, sollten die Gesellschafter sämtliche Folgen der Option genauestens untersuchen.

V. Vor- und Nachteile einer Option aus der Beratungspraxis

a) Argumente für eine Ausübung der Option

Aus der französischen Beratungspraxis werden – entsprechend ihrer geringen Verbreitung – nur wenige Fälle der Ausübung der Option von Personengesellschaften gemeldet¹¹. Vor allem folgende Überlegungen können Beweggründe für die Ausübung einer Option darstellen:

- die Option stellt eine Möglichkeit dar, unabhängig vom Vorliegen einer Ausschüttung die jährliche Einkommensbesteuerung der Gesellschafter mit den ihnen zuzurechnenden jährlichen Gewinne zu vermeiden. Wenn man den heutigen Körperschaftsteuersatz¹² von 33 1/3 % zuzüglich der Ergänzungsabgabe in Höhe von 10 %, also einem effektiven KSt-Satz von 36 2/3 % bzw. 40 %¹³ dem Einkommensteuerspitzenatz in Höhe von 64 % (ESt in Höhe von 54 % zuzüglich Ergänzungsabgaben von 10 %) gegenüberstellt, ergeben sich bei Thesaurierung erhebliche Steuervorteile. Im Verlustfall hingegen werden im Fall der Ausübung einer Option die Verluste auf Ebene der Gesellschaft eingefroren, ohne daß eine Verlustverrechnung auf Ebene der Gesellschafter erfolgen kann. In diesem Fall wäre eine Option nachteilhaft.

¹¹ In einer älteren Auflage des Standardwerkes „Les Impôts en France“ wird dies bei der Beschreibung der Option durch den Zusatz „ce qui est exceptionnel“ deutlich. Vgl. Gambier, C., Les Impôts en France 1988-1989, 20. Aufl, Paris 1988, Rz 26.

¹² Diese Überlegungen gelten jedoch nur für den Zeitraum von ca. 1955 – 1990. So galt in Frankreich von 1958 – 1985 ein Körperschaftsteuersatz von 50 %, der in den Folgejahren bis auf 33 1/3 % herabgesenkt wurde. Signifikante Unterschiede zwischen dem Körperschaftsteuersatz und dem Spitzeneinkommensteuersatz sind somit eine Erscheinung der Nachkriegszeit bzw. seit Ende der 80er Jahre.

¹³ Soweit das zu versteuernde Einkommen über 5 Mio FRF beträgt, wird eine zweite Ergänzungsabgabe in Höhe von 10 % der KSt erhoben. Der effektive KSt-Satz erhöht sich in diesem Fall auf 40 %.

- die Ausübung des Wahlrechts kann für eine Personengesellschaft mit Beteiligungen an Körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften durch die Bildung einer Organschaft („intégration fiscale“) mit der optierenden Personengesellschaft als Organträger („société tête de groupe“) Vorteile bieten.
- auch bei Restrukturierungen kann die Ausübung des Wahlrechts vorteilhaft sein, da im Falle von Einbringungen, Spaltungen und Verschmelzungen bezüglich der stillen Reserven und der Verkehrsteuern die gesetzlichen Begünstigungen in Anspruch genommen werden können.
- vor allem bei Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern kann eine Option erhebliche Gestaltungsspielräume aufgrund von Qualifikationsunterschieden eröffnen, indem die Personengesellschaft nach französischem Recht als Körperschaft, nach dem jeweiligen ausländischen Recht hingegen als transparent qualifiziert wird.¹⁴

Beispiel:

Die in Deutschland ansässigen Gesellschafter (natürliche Personen) einer französischen Personengesellschaft könnten ein erhebliches Interesse an einer Option haben. Soweit die Personengesellschaft nur in Frankreich eine Betriebsstätte unterhält, sind diese Gewinne gem. Art. 4 Abs. 3 des DBA Deutschland-Frankreich grundsätzlich nur in Frankreich steuerbar. In Deutschland sind diese Gewinne nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen; die Körperschaftbesteuerung in Höhe von proportional 36 2/3 % (ggf. 40 %) wird – abhängig von der Gewinnhöhe – oftmals vorteilhafter als die progressive beschränkte Einkommensteuerpflicht in Frankreich mit einem Spitzensteuersatz in Höhe von 54 % sein.¹⁵

Der Gewinntransfer an die deutschen Gesellschafter wird nach französischem Recht als Dividendenausschüttung behandelt; aus diesem Grund wird gem. Art. 9 Abs. 2 DBA Deutschland-Frankreich eine Quellensteuer in Höhe von 15 % der Bruttodividende einbehalten. Aufgrund der Steuerbefreiung in Deutschland wird das französische Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben weder über die Grenze gewährt, noch erstattet. Die Steuerfreistellung in Deutschland führt zu einer Definitivbelastung der einbehaltenen Quellensteuer.

¹⁴ Vgl. hierzu die Behandlung in französisch-amerikanischen Fällen, Milhac, E./Bayle, P./Thill, P., Pass-through Entities and the U.S.-French Tax Treaty: The French Exception, Tax Management International Journal 1999, S. 563 – 572.

¹⁵ Vgl. hierzu Rädler, A./Bullinger, P., Ertragsteuern mit Ergänzungsabgaben bei deutschen Direktinvestitionen in Frankreich, IStR 1999, S. 225 - 231.

b) Argumente gegen eine Ausübung der Option

Trotz der dargestellten Vorteile ist eine Option oftmals auch die folgenden Nachteile mit sich, die je nach Sachverhalt bei der Abwägung für oder gegen eine Option berücksichtigt werden müssen.

Gegen die Ausübung einer Option spricht vor allem die Gefahr der Aufdeckung und Realisierung sämtlicher stillen Reserven im Zeitpunkt der Option (aperiodische Besteuerung). Seit dem 1. Januar 1990 gilt die Option gem. Art. 202 ter-I und 201 CGI steuerlich als Betriebsaufgabe („cessation d’entreprise“) mit der grundsätzlichen Entstrickung sämtlicher stiller Reserven. Allerdings werden die stillen Reserven oder steuerbegünstigte Gewinne bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen nicht besteuert. Die Voraussetzungen und die Rechtsfolgen unterscheiden sich je nach Art der Tätigkeit:

- soweit die Personengesellschaft der Besteuerung in einer der drei Gewinneinkunftsarten unterlag (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und sonstige Einkünfte), werden durch die Ausübung des Wahlrechts nur die seit Beginn des Wirtschaftsjahres erzielten Gewinn sofort besteuert. Der Übergang zur Körperschaftsteuer bedeutet auch für die Gesellschafter, die natürliche Personen sind, keinen Vorgang, der die Besteuerung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven nach sich zieht. Soweit die Anteile hingegen in einem Betriebsvermögen gehalten werden, kommt es nach der – allerdings strittigen – Auffassung der Finanzverwaltung zu einer Realisierung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven.¹⁶
- soweit die Gewinne der Personengesellschaft in einer anderen Einkunftsart besteuert wurden, führt dies zu einer sofortigen Besteuerung der laufenden Gewinne und sämtlicher stillen Reserven. Bezüglich der stillen Reserven können die Steuerpflichtigen einen Steueraufschub beantragen. Die Wirtschaftsgüter müssen mit ihren historischen Anschaffungskosten aktiviert werden, jedoch sämtliche Abschreibungen und Wertberichtigungen, die zulässig gewesen wären, wenn die Gesellschaft seit ihrer Gründung der IS unterlegen hätte, bilanziell berücksichtigt werden.

¹⁶ Vgl. Réponse Ministerielle à M. Plasait, JO Déb. Sénat, 1.4.1998, S. 1345.

- Die grundsätzlich zu zahlenden Verkehrsteuern werden nicht erhoben, soweit sich die Gesellschafter verpflichten, die Anteile während eines Zeitraums von 5 Jahren nicht zu veräußern.

Die Ausübung einer Option kann aber auch hinsichtlich der laufenden Besteuerung zu Nachteilen führen:

- die Körperschaftsteuerpflicht löst die Vorschriften bezüglich der Gesellschafter-Fremdfinanzierung aus. Gem. Art. 212 CGI sind die Zinsen für Gesellschafter-Darlehen nicht abzugsfähig, soweit das Fremdkapital das 1,5-fache Eigenkapital der Gesellschaft übersteigt. Allerdings gilt dies nicht, soweit der Gesellschafter eine Muttergesellschaft im Sinne des Art. 145 CGI ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt dies jedoch nicht für Gesellschafter, die nicht in Frankreich ansässig sind.
- durch die Option gelangt die Personengesellschaft nicht in den Anwendungsbereich der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie und der EU-Fusionsrichtlinie vom 23. Juli 1990, da die Gesellschaft nicht eine in den Anlagen aufgeführten Gesellschaftsformen aufweist.
- während für langfristige Veräußerungsgewinne im Bereich der Einkommensteuer ein begünstigter Steuersatz zur Anwendung kommt, werden die meisten langfristigen Veräußerungsgewinne im Bereich der Körperschaftsteuer als laufender Gewinn besteuert.
- die von der optierenden Personengesellschaft den Gesellschaftern „zugeführten“ Gewinne werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert. Die Doppelbelastung mit KSt und ESt wird in Frankreich durch die Gewährung des Körperschaftsteueranrechnungsguthabens „Avoir Fiscal“ vermieden.¹⁷ Allerdings wird der Avoir Fiscal nur gewährt, wenn die Ausschüttungen auf Grund eines Gewinnverwendungsbeschlusses vorgenommen werden.

Erbschaft- und schenkungsteuerlich werden im Unterschied zu Deutschland die Anteile an einer translusziden bzw. an einer optierenden Personengesellschaft identisch behandelt.

¹⁷ Ein Vollarrechnungssystem wurde hingegen nur für die Jahre 1993-1995 verwirklicht. Die seit 1996 erhobenen Ergänzungsabgaben führen auf Ebene des Gesellschafters nicht zu einer Entlastung. Durch sie erfolgte daher im Ergebnis die Rückkehr zu einem Teilarrechnungssystem.

VI. Die Rechtfertigung der Option

Bippus hat 1998 in einem Aufsatz die Einführung einer Option in Deutschland in Anlehnung an die Erfahrungen in Frankreich angeregt. Nach ihrer Auffassung wird die Option im französischen Steuerrecht dann gewährt, wenn die zivilrechtliche Einordnung in die Idealtypen von Personenvereinigungen in Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft nicht eindeutig ist. Sie belegt ihre Aussage durch die Möglichkeit der Option zur Körperschaftsteuer für die mit der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit ausgestatteten französischen Personengesellschaften und andererseits der Option zur Einkommensteuer für die in ihrer Rechtsnatur nicht unbestrittenen Familien-GmbH und Einmann-GmbH. Obwohl die deutschen Personengesellschaften zivilrechtlich nur „partiell rechtsfähig“ sind, sieht sie keinen dogmatischen Hinderungsgrund für eine Option im deutschen Steuerrecht, da die privatrechtliche Rechtsfähigkeit im französischen Recht zwar eine rechtliche Intensivierung, nicht aber eine unterschiedliche Ausgestaltung ihrer Rechtsnatur bedeutet.¹⁸

Wie Hahn in seinem Aufsatz als Ergänzung zu Bippus überzeugend darlegt, unterscheidet sich die Konzeption der französischen Personen- und Kapitalgesellschaft von der deutschen. Während in Deutschland die OHG und KG auf die BGB-Gesellschaft und die GmbH und AG hingegen auf den Verein als Grundform der juristischen Person zurückzuführen sind, stellen französische Personen- und Kapitalgesellschaften unterschiedliche Ausprägungen der Société im Sinne von Art. 1844 des Code Civil dar. Die Trennlinie für die Klassifizierung der Gesellschaftsformen verläuft daher somit zwischen Kapital- und Personengesellschaften, sondern zwischen Gesellschaft und association. Laut Hahn läßt sich daher das Optionsrecht nicht aufgrund der dogmatischen Herleitungen begründen. Seiner Ansicht nach handelt es sich bei der Möglichkeit zur Option schlicht um einen Ausdruck der Gesetzgebungshoheit; für die Einführung des französischen Optionsrechts müssen aus diesem Grund Zweckmäßigkeitsüberlegungen maßgebend gewesen sein.¹⁹

Gründe für die Einführung der Option lassen sich nur mehr schwer nachvollziehen. Nach Hahn hatte der französische Gesetzgeber bei der umgekehrten Option, d.h. von Familien-

¹⁸ Vgl. Bippus, B., Raus aus der Mitunternehmerschaft, rein in die Körperschaftsteuer – Überlegungen zur steuerrechtlichen Konzeption der Personengesellschaften, DStR 1998, S. 749 (754 f).

¹⁹ Vgl. Hahn, H., Optionsrecht zur Besteuerung nach den Regeln des Körperschaftsteuergesetzes auch für Personengesellschaften, DStR 1999, S. 833 (836 f).

GmbHs zur Einkommensteuer²⁰, die kleine Familien-GmbH vor Augen. Es sollte die für die Familien-Gesellschafter geeignetere Einkommensbesteuerung bei gleichzeitiger Haftungsbeschränkung beibehalten werden.²¹

Für die Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer lassen sich nur Vermutungen anstellen. Ein Blick auf die Einkommen- und Körperschaftsteuersätze, die während des Zeitraums zwischen 1958 - 1985 mindestens 50 % betragen, erweist sich bei genauerer Betrachtung als zu kurzfristig.²² Für den Zeitraum vor 1958 lag nämlich der Körperschaftsteuersatz teilweise erheblich unter dem Einkommensteuersatz (1949: 24 %) .

Als Hinweis mögen folgende gesetzlichen Vorschriften vor der großen Steuerreform 1949 dienen. Nach dem damaligen Recht war die Option nur Komplementären einer KG vorbehalten, soweit diese zu mehr als 25 % am Kapital beteiligt waren. Diese Option konnte allerdings nur im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft ausgeübt werden und war definitiv. Wie ein Lehrbuch der damaligen Zeit schreibt, bestand der Vorteil für die Komplementäre darin, daß eine Besteuerung auf ihrer Ebene nur im Zeitpunkt der Dividendenaus-schüttung und nicht im Zeitpunkt der Gewinnerwirtschaftung erfolgte. Aufgrund des damaligen Steuerrechts im Sinne eines Schedulesystems ohne Anrechnung der Körperschaftsteuer konnte der Komplementär durch die Option in den Genuß des im Vergleich zu den damaligen Einkommensteuersätzen niedrigen Steuersatzes für Kapitalgesellschaften in Höhe von 24 % kommen.²³ Im Rahmen der Steuerreform 1949 wurde die Körperschaftsteuerpflicht für beschränkt haftende Gesellschafter von Personengesellschaften eingeführt. Die Optionsmöglichkeit für die Komplementäre einer SCS wurde beibehalten und gleichzeitig auf die SNC ausgeweitet.²⁴

²⁰ Diese umgekehrte Option wurde im Jahre 1955 eingeführt. Vgl. Rädler, A., Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der EWG, Amsterdam 1960, S. 81.

²¹ Vgl. Hahn, H., Optionsrecht zur Besteuerung nach den Regeln des Körperschaftsteuergesetzes auch für Personengesellschaften, DStR 1999, S. 833 (836 f).

²² Daß die Wahl der Rechtsform von den grundsätzlich sehr wichtigen steuerlichen Rechtsfolgen in Frankreich weitgehend abgekoppelt ist, beweist auch die geringe Anzahl von Personengesellschaften vor der Einführung des „Avoir Fiscal“ im Jahre 1965. Durch das klassische System war die Kapitalgesellschaft steuerlich benachteiligt, ohne daß sich dies in den Statistiken signifikant bemerkbar gemacht hätte.

²³ Vgl. Formery, L., Les Impôts en France, Band I, Paris 1946, S. 168 f.

²⁴ Vor allem die Option für die SCS erscheint aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigt. Durch die Option wird eine steuerliche Gleichbehandlung der grundsätzlich einkommensteuerpflichtigen Komplementäre mit den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnen der Kommanditisten

Diese Hinweise unterstützen die Ausführungen Hahns, daß der französische Gesetzgeber durch die Option den Steuerpflichtigen eine aus steuerlicher Sicht erhöhte Flexibilität bei der Wahl der Gesellschaftsform bieten wollte. Die Einführung der Option war demgemäß auch nicht von dogmatischen Fragestellungen, wie sie derzeit durch die deutsche Literatur geistern, begleitet.

VII. Fazit

Aufgrund der angesprochenen Unterschiede fällt es schwer, der französischen Option Modellcharakter für die Einführung einer Option in Deutschland zuzusprechen. Viele Problemfelder bei einer Umsetzung einer Option in Deutschland sind wie z.B. die Behandlung von Sonderbetriebsvermögen in Frankreich schlichtweg unbekannt und daher als Vorbild ungeeignet. Auch erscheint der Ausgangspunkt der Diskussion in Frankreich und in Deutschland gänzlich unterschiedlich zu sein. Während die Option in Deutschland als ein verbissen geführter Versuch der Herstellung der Rechtsformneutralität zu werten ist, wurde in Frankreich die Option augenscheinlich als Ausdruck einer vom Gesetzgeber als wichtig erachteten erhöhten Flexibilität der gesellschaftsrechtlichen Alternativen, somit schlichtweg aus Praktikabilitätsabwägungen, eingeführt.

Offensichtlich wird auch die Stellung dieser Option in der deutschen Diskussion vollkommen überbewertet. In französischen Steuerkreisen wird mit viel Interesse verfolgt, wieviel Aufmerksamkeit diesem aus französischer Sicht eher unbedeutenden Teilbereich des französischen Steuerrechts derzeit in Deutschland zuteil wird. Aus französischer Sicht wird allerdings vor allem vor einer hohen Erwartungshaltung hinsichtlich der Akzeptanz einer körperschaftsteuerpflichtigen Personengesellschaft bei grenzüberschreitenden Sachverhalten gewarnt. So wurden in Frankreich vor allem bei der Einführung der Société Anonyme Simplifiée – SAS (der deutschen einfachen AG vergleichbar) schmerzvolle Erfahrungen gesammelt. Ähnliche Entwicklungen werden auch im Falle der Einführung der Option in Deutschland vermutet.

erreicht. Diese Vermutung wird durch die auch heute noch hohe Zahl der Optionen bei den SCS gestützt.

Andererseits ist der Verweis auf die Eigenheiten ausländischer Steuersysteme als jener bekannte Blick über den Tellerrand sehr fruchtbar, da er oftmals gedanklicher Anstoß für die Entwicklung systemgerechter eigener Lösungsmöglichkeiten ist. Insofern erscheint den Autoren bei der derzeitigen Diskussion um die Einführung der Option zur Körperschaftsteuer der Verweis auf das französische Steuerrecht als sehr nützlich.

WWW.TAXATION.DE