

Steuerliche Auswirkungen des MoPeG: Entwurf des MoPeG-Steueranpassungsgesetzes

31.08.2023

Zum 01.01.2024 tritt das MoPeG in Kraft. Während bereits im Gesetzesentwurf zum MoPeG festgelegt wurde, dass ertragsteuerliche Auswirkungen durch in das MoPeG ausgeschlossen bleiben, blieben weitere steuerliche Auswirkungen bisher ungeklärt. Neben den Auswirkungen auf das Grunderwerbsteuerrecht sowie das Erb- und Schenkungssteuerrecht (vgl. etwa Röder, DStR 2023, 1085), wurde in der Literatur vor allem die Auswirkung auf das steuerrechtliche Transparenzprinzip moniert.

Unter dem Transparenzprinzip ist der steuerrechtliche Grundsatz zu verstehen, dass eine Besteuerung der Personengesellschaft im Ertragssteuerrecht nicht erfolgt, sondern eine Besteuerung ausschließlich auf Ebene der Gesellschafter, der sog. Mitunternehmer, erfolgt, vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Bode in Brandis/Heuermann EStG, 167. EL Mai 2023, § 15 Rn. 312g). Kapitalgesellschaften werden hingegen nach dem KStG besteuert. Das BVerfG hatte diese Ungleiche Besteuerung als mit dem aus Art. 3 I GG abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar gehalten und dies maßgeblich mit der Abschirmung der Vermögenssphären nach dem Recht der Personengesellschaften begründet (BVerfG NJW 2006, 2757, 2763; BVerfG NZG 2017, 828, 832). Eine solche Abschirmung der Vermögenssphären entfällt jedoch bei einer Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft selbst weitestgehend (Bachem, DStR 2022, 725; einschränkend aber Schall, NZG 2021, 494). Diese Problematik verdeutlicht die zahlreichen Friktionen zwischen dem MoPeG und hergebrachten steuerrechtlichen Grundsätzen. Mit Bearbeitungsstand vom 27.02.2023 stellte das Bundesministerium der Finanzen nunmehr den Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung und anderer Steuergesetze an die Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vor (im Folgenden MoPeG-Steueranpassungsgesetz). In insgesamt 11 Artikeln sieht dieses unter anderem Änderungen der Abgabenordnung, der Finanzgerichtsordnung, des Körperschaftsteuergesetzes vor. Neben der Angleichung redaktioneller Versehen und der Anpassung von Folgeänderung betrifft dies vor allem die Einführung des Begriffs der Personenvereinigung und die regulatorische Folgeanpassung an diesen. Die wichtigsten Eckpunkte des Entwurfs stellt der folgende Beitrag vor.

I. Änderungen der Abgabenordnung

In § 14a Abs. 1 AO-E wird nunmehr eine neue Definition der Personenvereinigung eingefügt. Abweichend vom Zivilrecht, sollen hierunter nur Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit fallen. Teilweise rechtsfähige Personengesellschaften, wie wirtschaftliche Vereine ohne Rechtspersönlichkeit, Gemeinschaften der Wohnungseigentümer sowie rechtsfähige Personengesellschaften. Hierunter sind rechtsfähige Personengesellschaften im Sinne des § 705 BGB, unabhängig von einer Eintragung nach § 707 BGB, Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften, Partenreedereien und Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen zu verstehen. § 14 Abs. 2 AO-E nimmt hier eine nicht abschließende Aufzählung vor. Unter „rechtsfähigen Personenvereinigungen“ im Sinne der AO sind überdies neben wirtschaftlichen Vereinen ohne Rechtspersönlichkeit auch rechtsfähige Personengesellschaften und Gemeinschaften der Wohnungseigentümer zu verstehen (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 5).

§ 14a Abs. 3 A-E legt fest, dass auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen unter den Begriff der Personenvereinigung gemäß § 14a AO fallen sollen und nimmt eine nicht abschließende Aufzählung vor. § 14a Abs. 4 AO-E legt abschließend fest, dass auf nicht rechtsfähige Personengesellschaften im Sinne des § 740 BGB im Besteuerungsverfahren sinngemäß die Vorschriften über die Besteuerung nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen mit Ausnahme von § 267 Abs. 1 AO anzuwenden sind (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 5 - 6).

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Der neu geschaffene § 14b AO-E trifft Regelungen für solche Körperschaften mit Sitz in einem Drittstaat und einem Ort der Geschäftsleitung im Inland. Sie ist selbst Steuerschuldner und nach der Sitzstaattheorie ungeachtet der zivilrechtlichen Einordnung selbst Inhaltsadressat von Steuerverwaltungsakten (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 6).

§ 34 AO-E beinhaltet eine Anpassung an § 720 BGB, der die gesetzliche Vertretung der rechtsfähigen Personengesellschaft neu bestimmt. § 34-EO-E normiert nunmehr, dass die gesetzlichen Vertreter der rechtsfähigen Personenvereinigungen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen haben und nicht mehr der Geschäftsführer (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 6 - 7).

Eine weitere Problematik ergibt sich durch das MoPeG auch im Hinblick auf die Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sieht für vermögensverwaltende Personengesellschaften die anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern an die vor, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Dies wird auch als Bruchteilsbetrachtung bezeichnet und greift nur, wenn Wirtschaftsgüter „mehreren zur gesamten Hand“ zustehen. Durch das MoPeG wurde das Gesamthandseigentum bei Personengesellschaften jedoch aufgegeben, sodass diese nunmehr nicht mehr dogmatisch unter § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zu fassen sind (eingehend zur Problematik *Bachem*, DStR 2022, 725).

§ 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 AO-E stellt daher klar, dass Wirtschaftsgüter den Beteiligten nach wie vor anteilig zugerechnet werden soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Diese Möglichkeit hatte der Gesetzgeber im MoPeG eröffnet. § 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO-E legt die Geltung rechtsfähiger Personengesellschaften als Gesamthand für die Zwecke der Ertragsbesteuerung fest (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 7).

§ 152 Abs. 4 Satz 3 AO-E regelt die Erklärungspflicht bei rechtsfähigen Personenvereinigungen und normiert, dass diese nunmehr bei Verspätungszuschlägen vorrangig in Anspruch genommen werden können soll, sodass sich bezüglich der Erklärungspflicht und ggf. bei unterlassener oder verspäteter Erklärung Zahlung des Verspätungszuschlags eine einheitliche Regelung für Steuern, die die Personenvereinigung selbst schuldet und der Feststellung der Einkünfte und ihrer Besteuerungsgrundlagen ergibt (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 9).

§ 181 Abs. 2 Satz 2 AO-E regelt nunmehr, dass bei rechtsfähigen Personenvereinigungen zuvorderst diese und nur nachrangig der Feststellungsbeteiligte erklärungsspflichtig sein soll (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 9).

§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO legt fest, das Feststellungsbescheide bei einer gesonderten Feststellung einheitlich gegenüber mehreren Beteiligten nur einem Empfangsbevollmächtigten bekanntzugeben ist, die Bekanntgabe zeitigt dann Wirkung für und gegen alle Beteiligten. § 183 Abs. 1 S. 1 AO verpflichtet in diesen Fällen zur Bestellung eines gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten. In Umsetzung des MoPeG erfolgt eine Bekanntgabe nunmehr gegenüber der rechtsfähigen Personenvereinigung. Der Bestellung eines gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bedarf es für diese nicht (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 10). § 183 Abs. 2 AO-E regelt dann näher, in welchen Fällen eine Bekanntgabe nur an die rechtsfähige Personenvereinigung zulässig ist. Der neu zu schaffende § 183a AO-E umfasst nunmehr die übrigen Fälle der einheitlichen Feststellung und greift damit im Wesentlichen den Anwendungsbereich des § 183 AO de lege lata auf. In Abweichung hiervon wird aber auf die gesetzliche Fiktion eines zur Vertretung der Gesellschaft oder der Feststellungsbeteiligten oder eines zur Verwaltung des Gegenstand der Feststellung Berechtigter als Empfangsbevollmächtigter verzichtet (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 11).

Hinsichtlich der Vollstreckung regelt § 267 AO-E in einem neuen Absatz 2, dass auch dann in das Vermögen einer rechtsfähigen Personenvereinigung vollstreckt werden darf, wenn ein Vollstreckungsbescheid vor Erlangung ihrer Rechtsfähigkeit erging (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 12).

Auch die Einspruchsbefugnis wird in § 352 AO-E teilweise neu gefasst. Nunmehr obliegt diese allein der Personenvereinigung. Die Einspruchsbefugnis des Geschäftsführers entfällt. Für nicht rechtsfähige Personenvereinigungen listet § 352 Abs. 2 AO-E dezidiert den Einspruchsbevollmächtigten auf (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 13).

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

II. Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes

Auch im KStG sind Anpassungen an § 14a AO-E erforderlich. So ist der Begriff des nicht rechtsfähigen Vereins in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG-E zur Klarstellung neu zu fassen und lautet fortan „Vereine ohne Rechtspersönlichkeit“. Vor den ebenfalls aufgeführten Anstalten wird der Zusatz „nicht rechtsfähig“ eingefügt.

Körperschaftsteuerpflichtig sind die in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG-E nunmehr nach § 3 Abs. 1 KStG-E, wenn ihr Einkommen weder nach KStG noch EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. § 3 Abs. 1 KStG soll als Auffangvorschrift eine Einmalbesteuerung sicherstellen (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 15).

Um Widersprüche zwischen KStG und EStG hinsichtlich der Verwendung des Begriffs Personenvereinigung zu vermeiden fallen in den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 5 StG-E nunmehr Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG-E. Da die dort gelisteten Personen zugleich Mitglieder haben müssen, die aufgrund einer Satzung Mitgliedsbeiträge leisten, soll der Anwendungsbereich des § 8 Abs. 5 KStG im Wesentlichen gleichbleiben (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 15).

III. Weitere zustimmungspflichtige und nicht zustimmungspflichtige (Folge)-Änderungen

Im Übrigen sieht der Entwurf zahlreiche zustimmungspflichtige und nicht zustimmungspflichtige Folgeänderungen vor, von denen hier nur einige genannt werden sollen. So ist hinsichtlich der zustimmungspflichtigen Änderungen eine Anpassung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwG vorgesehen. Diese war erforderlich, weil durch das MoPeG der Kreis der verschmelzungsfähigen Rechtsträger in § 3 UmwG und der Kreis der spaltungsfähigen Rechtsträger in § 124 UmwG ergänzt wurden (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 17).

Unter den nicht zustimmungspflichtigen Änderungen finden sich Folgeänderungen der Verweise in § 15a Abs. 1 Satz 3 InsO, § 311 UmwG sowie § 138 Abs. 1 Satz 2 KAGB. § 43a WPO wird klarstellend um rechtsfähige Personengesellschaften ergänzt sowie in § 2 Abs. 18 und 19 AWG aufgeführt, dass Unionsansässige und Unionsfremde auch rechtsfähige Personengesellschaften sein können. Zuletzt wird der Änderungsbefehl in Art. 38 Abs. 1 des MoPeG bzgl. § 1 Abs. 2 StaRUG aufgehoben und durch einen sprachrichtigen Änderungsbefehl ersetzt. Er enthält jedoch nur rein grammatikalische Anpassungen (MoPeG-Steueranpassungsgesetz, S. 20 - 21).

- » Zum Fachgebiet "Personengesellschaften"
- » Zur Startseite