

Steuerliche Auswirkungen durch das MoPeG

09.11.2023

Am 1.1.2024 tritt das vieldiskutierte Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrecht (MoPeG) in Kraft. Es zählt zu den bislang größten gesellschaftsrechtlichen Reformen des 21. Jahrhunderts. Dieser Beitrag stellt die steuerlichen Auswirkungen des MoPeG auf Personengesellschaften vor. Ausgangspunkt der Betrachtung ist die Aufhebung des Gesamthandprinzips (I.). Sodann erörtert der Verfasser ertragsteuerliche Aspekte (II.) und geht im Anschluss auf Folgen für die Erbschafts- und Schenkungsteuer (III.) sowie die Grunderwerbsteuer (IV.) ein.

I. Aufhebung des Gesamthandprinzips

Nach der gegenwärtigen Rechtslage werden Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften unterschiedlich besteuert. Für Personengesellschaften gilt der Grundsatz steuerlicher Transparenz, während Kapitalgesellschaften intransparent zu besteuern sind. Dies fußt im Wesentlichen auf dem Gesamthandprinzip, welches bislang in den Regelungen der §§ 718, 719 BGB verankert war. Durch das MoPeG werden diese Normen ersatzlos gestrichen. In § 713 BGB n.F. wird überdies klargestellt, dass das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft gehört. Bereits seit dem Jahr 2001 zeichnete sich in der Rechtspraxis eine Abkehr vom Gesamthandprinzip ab. In seiner berühmten Entscheidung vom 29.1.2001 entschied der BGH, dass die Außen-GbR rechtsfähig sei. Durch das MoPeG wurde der überholte Gesetzestext lediglich an die gegenwärtige Rechtslage angepasst. Unter dem Gesichtspunkt der Vermögenstrennung ist das Gesamthandprinzip daher schon lange entbehrlich. Aber folgt daraus auch eine Abkehr vom dualen Besteuerungsmodell? Ist das Gesamthandprinzip in seiner jetzigen Form aufgegeben, könnten schlimmstenfalls sämtliche steuerrechtlichen Regelungen leerlaufen, die Bezug auf die Gesamthand oder das Gesamthandsvermögen nehmen.

II. Auswirkungen auf das Ertragsteuerrecht

Der Gesetzgeber gab in seiner Begründung zum MoPeG ausdrücklich an, dass er keine Aufhebung des dualen Besteuerungsmodells bezwecke. Tatsächlich blieb der Rechtstext in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG unangetastet, welcher klarstellt, dass eine Besteuerung ausschließlich auf Ebene der Gesellschafter und nicht der Personengesellschaft erfolgt. Mit der Aufgabe der Gesamthand könnte jedoch die Rechtfertigungsgrundlage der unterschiedlichen Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften entfallen sein.

Zur Verfassungsmäßigkeit der dualen Besteuerung bezog das BVerfG im Jahr 2006 (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116). detailliert Stellung im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG. Die Verfassungsrichter verneinten einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz. In seiner Argumentation stützte sich das BVerfG allerdings auf die unterschiedlichen Vermögensformen. Dieses Prinzip ist heute endgültig überwunden, sodass sich das Gericht erneut mit der Frage auseinander muss. Im Unternehmenssteuerrecht ist der Prüfungsmaßstab des Art. 3 Abs. 1 GG lediglich auf eine Willkürkontrolle beschränkt. Dessen Rechtfertigungsanforderungen sind niedrig angelegt. Denn Unternehmen können frei entscheiden, welche Rechtsform sie wählen wollen. Ferner stehen aus dem Kapitalgesellschaftsrecht mit der GmbH und GmbH & Co. KG steuerlich vergleichbare Rechtsformen zur Verfügung.

Ein sachlicher Grund für die steuerliche Transparenz von Personengesellschaften dürfte sich insbesondere daraus ergeben, dass der Dualismus in nahezu jeder Rechtsordnung verbreitet ist (Röder, DStR 2023, 1085, 1089). Die Frage ist in erster Linie nicht, ob, sondern wo man eine Trennlinie zwischen Transparenz und Intransparenz zieht. In Frankreich kommt es auf die Haftung an: eine beschränkte Haftung führt grundsätzlich

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal SalomonHohe Straße 12
01069 DresdenTel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

zu Intransparenz und eine unbeschränkte Haftung zu steuerlicher Transparenz. In Belgien hängt dies von der Rechtspersönlichkeit ab. Juristische Personen unterliegen dort prinzipiell der Intransparenz. Die in Deutschland vorgenommene Grenzziehung zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft hat den Vorteil, dass sie ein Höchstmaß an Rechtssicherheit vermittelt. Nach alledem dürfte der Dualismus daher verfassungskonform sein. In den Jahren 2010 (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 274) und 2017 (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106) entschied das BVerfG ähnlich.

Auch sonstige ertragsteuerliche Vorschriften dürften nach der Reform des MoPeG uneingeschränkt fortbestehen. Das gilt auch für § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 und 2 EStG (Erleichterung von Umstrukturierungen) und § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (Besteuerung nach Bruchteilen). Diese beiden Vorschriften sprechen tatbestandlich zwar ausdrücklich von der Gesamthand. Allerdings ist die steuerrechtliche Betrachtung unabhängig von zivilrechtlichen Auffassungen zu verstehen. Ein solches Auseinanderfallen stellt keineswegs ein Novum dar. Bei Mitunternehmerschaften ist eine Entkopplung zwischen zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Beurteilung allgemein anerkannt. Dies gilt etwa für die atypisch stille Gesellschaft und das Treuhandmodell.

Zur Vermeidung von Missverständnissen wurde der Gesetzgeber jedoch erneut tätig. Der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes (Fassung vom 2.10.2023) sieht in § 14a AO-Entwurf eine Legaldefinition des im Steuerrecht vielfach verwendeten Begriffs „Personenvereinigung“ vor. Danach solle als Personenvereinigung alle Personenzusammenschlüsse zur Verfolgung eines gesetzlich zulässigen Zwecks zählen. Außerdem intendiert der Gesetzgeber eine Wortlautanpassung in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Um zu bekräftigen, dass das Gesamthandprinzip im Ertragsteuerrecht weiterhin Bestand hat, soll in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO folgender Satz eingefügt werden: „Rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.“ Diese ergänzenden Regelungen sind im Sinne der Rechtsklarheit zu begrüßen. Weitere Änderungen im EStG sind derzeit nicht vorgesehen.

III. Folgen für die Erbschafts- und Schenkungssteuer

Ob es im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu Anpassungen kommen soll, ließ der MoPeG-Gesetzgeber offen. Weil der MoPeG-Gesetzgeber lediglich im Ertragsteuerrecht eine veränderte Rechtslage ausdrücklich ablehnte, zogen vereinzelte Stimmen daraus den Umkehrschluss, dass damit eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer konkludent gewollt sei. Bislang gilt auch hier der Transparenzgrundsatz für Personengesellschaften. Eine Zuwendung als die Gesellschaft wird steuerlich als Zuwendung an die Gesellschafter behandelt.

Die höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH hat sich indessen mehrfach geändert. Seit drei Jahrzehnten herrscht eine Entkopplung von Zivilrecht (*Röder*, DStR 2023, 1085, 1091). In seiner Entscheidung vom 14.9.1994 zur steuerlichen Transparenz stützte sich der BFH auf den nun gestrichenen § 718 BGB a.F. Gleichwohl brachte der BFH mit Entscheidung vom 5.2.2020 zum Ausdruck, dass er an Entwicklungen im Zivilrecht an der Transparenz von Personengesellschaften festhalten will (*Bachem*, DStR 2022, 725). Da er sich nach wie vor auf den § 718 BGB aF stützt, gehen Stimmen in der Literatur davon aus, dass der BFH seine Rspr. künftig ändern wird (siehe dazu *Rhode NZG* 2021, 1491; *Kilincsoy FR* 2021, 248, 252).

Der Regierungsentwurf zum Wachstumschancengesetz (Fassung vom 2.10.2023) sieht eine Wortlautanpassung vor, um Befürchtungen über ein anderes Besteuerungsregime entgegen zu wirken. § 2a ErbStG-Entwurf stellt klar, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungssteuer als Gesamthand gelten. Damit korrespondierend sollen in § 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG-Entwurf die Worte „Personengesellschaft oder einer anderen Gesamthandsgemeinschaft“ ersetzt werden durch „Personenvereinigung“. Eine parallele Anpassung ist zudem in § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 ErbStG-Entwurf vorgesehen. Mit diesen Regelungen wird insbesondere Schenkung die an eine Personengesellschaft weiterhin als Schenkung an die Mitunternehmer betrachtet. Vereinzelt wurden allerdings Bedenken gegen die Anpassungen laut (*Curd/Kepper*, ZEV 2022, 452, 454 m.w.N.). Befürchtet werden Verstöße gegen das EU-Beihilferecht und gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal SalomonHohe Straße 12
01069 DresdenTel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Fraglich ist jedoch, ob die Privilegierung der § 13 Abs. 1 Nr. 4a, b ErbStG für „Familienheime“ nach dem MoPeG noch Bestand haben wird. Danach entfällt bei dessen Erwerb von Eigentum oder Miteigentum die Erbschafts- und Schenkungssteuer. Viele selbstgenutzte Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen bestehen aus einer GbR zwischen den Eheleuten. Spätestens mit Anerkennung der Rechtspersönlichkeit der GbR dürfte § 13 Abs. 1 Nr. 4a, b ErbStG ab dem 1.1.2024 jedoch nicht mehr anwendbar auf die GbR der Eheleute sein. Weitere Folge: eine spätere Auflösung der GbR dürfte nach dem Willen der Bundesregierung auch mit Grunderwerbsteuer zu besteuern sein. Um dies zu vermeiden sollten derartige GbRs noch vor dem 31.12.2023 in eine Bruchteilsgemeinschaft überführt werden. Auch ein Richter des zuständigen BGH-Senats vertrat dies bereits auf einer nicht-öffentlichen Veranstaltung. Schon vorher wurde vertreten, dass die GbR hier nicht privilegiert sei. Ab dem 1.1.2024 dürfte weder für Schenkungs- noch für Erbsteuer die massive und weitreichende Steuerbefreiung eingreifen, wenn die Immobilie nicht von den Ehegatten in (Mit)Eigentum, sondern in der Rechtsform der GbR gehalten wird.

IV. Grunderwerbsteuer

Die Frage, ob es im Grunderwerbsteuerrecht zu Änderungen kommen soll, ließ der Gesetzgeber ebenfalls offen. Bei der Grunderwerbsteuer handelt es sich um eine Verkehrssteuer. D.h. besteuert wird der Erwerb von Grundstücken im Rechtsverkehr. Durch die Kombination aus einer gesamthänderischen Vermögensbindung und des unveränderten grunderwerbsteuerlichen Zurechnungsbereichs kommt es faktisch zu einer intransparenten Besteuerung von Personengesellschaften. Zur Vermeidung unbilliger Härte enthält das jedoch Gesetz Begünstigungsklauseln. Die §§ 5, 6, 7 GrEStG führen zu einer Steuerbefreiung von Transaktionen mit Gesamthandsgemeinschaften. Der Wortlaut spricht nicht von Personengesellschaften, sondern stellt explizit auf die Gesamthand ab. Dies hat eine Diskussion darüber entfacht, ob die Befreiungsmöglichkeiten der §§ 5, 6, 7 GrEStG künftig ins Leere laufen werden. Wenn das Vermögen nach § 713 BGB n.F. ausschließlich der Gesellschaft zugeordnet wird, ist es theoretisch möglich, dass es mangels Gesamthänder an einem steuerlichen Zurechnungssubjekt fehlt. Bei einer steuerrechtsautonomen Auslegung hingegen laufen die Befreiungsvorschriften nicht ins Leere. Für ein vom Zivilrecht losgelösten Verständnis der Gesamtheit sprechen zunächst systematische Erwägungen. So wird in übrigen Steuernormen ebenso an einem autonomen Gesamthandverständnis festgehalten. Ferner kann man sich auf das vom BVerfG im Jahr 2017 vertretene Kriterium der Haftungsverfassung berufen. Bei einer Kapitalgesellschaft findet eine vollständige Haftungsabschirmung der Gesellschafter statt. Für eine Personengesellschaft ist dagegen kennzeichnend, dass mindestens ein Gesellschafter unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet.

Anders als im Erwerbs- bzw. Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht schafft der Regierungsentwurf zum Wachstumschancengesetz leider keine Rechtsklarheit. Es besteht daher ein erhebliches Maß an Rechtsunsicherheit, ob die §§ 5, 6, 7 GrEStG in Zukunft noch Bestand haben werden oder nicht. Durch § 23 Abs. 5 GrEStG-Entwurf in Art. 39 Wachstumschancengesetz versucht der Gesetzgeber rechtliche Unsicherheiten durch Nachbehaltsfristen wenigstens abzumildern. Er schafft damit zwar eine Übergangsregelung für schon verwirklichte grunderwerbsteuerbare Vorgänge. Gegen den heftigen Widerstand der Länder und Teile der Praxis werden die Privilegierungen der §§ 5, 6, 7 GrEStG nach dem Willen der Bundesregierung gleichwohl ins Leere laufen (BT-Drs. 20/8628, 220). Tatsächlich dürfte dieses Vorhaben insbesondere den Mittelstand belasten. Die Länder versuchten im August 2023 im Rahmen der Initiative zum sog. globalen Mindestbesteuerungsgesetz eine ähnliche Regelung wie in § 39 AO-Entwurf für das GrEStG durchzusetzen. Diese Initiative wurde von der Bundesregierung im Oktober 2023 allerdings erwartungsgemäß abgelehnt. Ein weiteres Reformvorhaben hat das Bundesfinanzministerium auf den Weg gebracht. Dieses sieht eine grundlegende Novellierung des GrEStG vor (*Mörwald*, Ubg 2023, 567, 571 m.w.N.). Diese Fundamentalreform soll zeitgleich mit dem MoPeG bereits zum 1.1.2024 in Kraft treten und beinhaltet u.A. eine Abkehr vom gesamthänderischen Konzept. Alternativ solle es künftig darauf ankommen, zu welchem Anteil der Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt ist. Dieser Zeitplan ist jedoch kaum einzuhalten, zumal mit einer Blockade der Länder zu rechnen ist.

Der fehlende Konsens führt gegenwärtig zu der Gefahr, dass ab dem 1.1.2024 mit Grunderwerbsteuer für alle zu rechnen ist, die noch (Mit)Eigentum an einer Immobilie in eine GbR einbringen wollen beziehungsweise eine

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

GbR auflösen wollen und das Immobilieneigentum auf die Gesellschafter übertragen möchten. Auch bei Umstrukturierungen und Umwandlungen (Verschmelzung/Spaltung) besteht abweichend zur bisherigen Rechtslage die Gefahr, dass Grunderwerbsteuer entsteht.

V. Fazit

Das MoPeG erzwingt keine dogmatische „Revolution“ im Unternehmensteuerrecht. Die Abkehr vom Gesamthandsvermögen hat sich durch jahrzehntelange Rechtsfortbildung längst vollzogen. Durch die hiesige Reform wurden die Gesetzestexte der gegenwärtigen Rechtslage angepasst. Hinsichtlich der Besteuerung von Personengesellschaften drängt das MoPeG zu steuerrechtlichen Folgeänderungen. Das Wachstumschancengesetz schafft zwar Klarheit im Bereich der Ertragsteuer und weitgehend zur Schenkungs- und Erbschaftssteuer. Unsicherheiten bestehen dagegen aus erbschafts- und schenkungssteuerlicher Sicht für Schenkung/Vererbung einer selbstgenutzten Immobilie und bei der Auflösung einer GbR ab dem 1.1.2024. Außerdem besteht zum Jahreswechsel für sämtliche grundbesitzende GbRs die Gefahr, Grunderwerbsteuer für Übertragungsvorgänge entrichten zu müssen, wenn die Immobilie von einem Gesellschafter auf eine Personengesellschaft an der er beteiligt ist übertragen wurde oder von dieser auf ihn übertragen wurde.

VI. Zwei Handlungsempfehlungen

Die GbR zur eigengenutzten Immobilie sollte bis zum 31.12.2023 (!) aufgelöst und in eine Bruchteilsgemeinschaft übertragen werden.

Wer vorhat, perspektivisch von den Privilegierungen der §§ 5, 6, 7 GrEStG Gebrauch zu machen, sollte prüfen, ob diese Übertragungsvorgänge aufgrund der Rechtsunsicherheiten noch im Jahr 2023 durchgeführt werden können.

- » Zum Fachgebiet "Grunderwerbsteuer"
- » Zum Fachgebiet "Erbschaftsteuer"
- » Zur Startseite