

Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von Personengesellschaften - Auswirkungen des MoPeG

FORUM Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Dr. Jens Stenert



STRECK MACK SCHWED

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT

KÖLN BERLIN MÜNCHEN


STRECK MACK SCHWEDHELI
FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT

Abonnieren Sie hier unseren Newsletter:

Newsletter@streck.net
www.steueranwalt.de

TalentRocket  LAW
www.talentrocket.de

 LinkedIn
www.linkedin.de

 XING
www.xing.de



Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)

- In-Kraft-Treten am 1.1.2024
- Änderungen betreffen auch bestehende PersG!

Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)

Register (§ 707 Abs. 1 BGB nF)

- „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“, „eGbR“, ggf. „mbH“ (§ 707a BGB nF).

- Kein Zwang zur Eintragung; de facto aber Zwang, wenn GbR Grundstücke erwerben will oder sich an Gesellschaften beteiligen will, da Registrierung Voraussetzung ist für Eintragung im
 - Handels- oder Gesellschaftsregister (§ 707a Abs. 1 Satz 2 BGB nF),
 - dem Grundbuch (§ 47 Abs. 2 GBO nF),
 - der Gesellschafterliste (§ 40 Abs. 1 Satz 3 GmbHG nF) und dem
 - Aktienregister (§ 67 Abs. 1 Satz 3 AktG nF).

Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)

Register (§ 707 Abs. 1 BGB nF)

➤ Formwechsel (§§ 191 ff. UmwG)

- Rechtsträger neuer Rechtsform künftig nur noch bei eGbR
- Künftig kann eGbR auch formwechselnder Rechtsträger sein

➤ eGbR kann künftig an Verschmelzungen/Spaltungen teilnehmen (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG nF)

➤ eGbR muss ins Transparenzregister eingetragen werden.

Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)

Beteiligungsverhältnisse

- Grundsatz: Nicht mehr nach Kopfteilen (§§ 709 Abs. 2, 722 BGB), sondern nach vereinbarten Beteiligungsverhältnissen (§ 709 Abs. 3 Satz 1 BGB nF).
- Hilfsweise: Wert der vereinbarten Beiträge (§ 709 Abs. 3 Satz 2 BGB nF)
- Hilfsweise nach Köpfen (§ 709 Abs. 3 Satz 3 BGB nF)

Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)

Ausscheiden

- Kündigung/Tod/Insolvenz: Keine Auflösung, sondern Ausscheiden (§ 723 BGB nF)
- Tod + Fortsetzungsklausel: Erben treten quotaal ein, nicht die Erbengemeinschaft (§ 711 Abs. 2 BGB)
- Erbe kann Verbleiben von Kommanditistenstellung abhängig machen (§ 724 BGB)

Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)

Einheits-KG (§ 170 Abs. 2 HGB nF)

„Sofern der einzig persönlich haftende Gesellschafter der Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist, an der die Gesellschaft sämtliche Anteile hält, werden vorbehaltlich einer abweichenden Vereinbarung die Rechte in der Gesellschafterversammlung der Kapitalgesellschaft von den Kommanditisten wahrgenommen.“

Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)

Unbeschränkte Kommanditistenhaftung vor Eintragung (§ 176 Abs. 2 HGB nF)

- Unbeschränkte Kommanditistenhaftung vor Eintragung gilt nur für den Eintritt eines neuen („weiteren“) Kommanditisten
- Nicht bei bloßer Übertragung eines bestehenden Kommanditanteils.
- Aufschiebend bedingte Übertragung ist daher entbehrlich. Es genügt die Anmeldung der Sonderrechtsnachfolge.

Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)

OHG/KG für freie Berufe (insb. Rechtsanwälte)

➤ § 107 Abs. 1 HGB nF:

*„Eine Gesellschaft, deren Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Absatz 2 Handelsgewerbe ist oder die nur eigenes Vermögen verwaltet, ist offene Handelsgesellschaft, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist. Dies gilt auch für eine Gesellschaft, deren Zweck die **gemeinsame Ausübung Freier Berufe** durch ihre Gesellschafter ist, soweit das anwendbare Berufsrecht die Eintragung zulässt.“*

Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)

- Ab 1.8.2022: § 59 b Abs. 1 Nr. 1 BRAO nF
- hM: Spezialregelung zum HGB => schon ab August 2022 möglich!

Aufgabe des Gesamthandsprinzips

- Bislang (§ 718 Abs. 1 BGB aF): „Die Beiträge der Gesellschafter und die durch die Geschäftsführer für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände werden **gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter** (Gesellschaftsvermögen).“
- § 719 Abs. 1 BGB aF: „Ein Gesellschafter kann nicht über **seinen Anteil an dem Gesellschaftsvermögen** und an den einzelnen dazu gehörenden Gegenständen verfügen; er ist nicht berechtigt, Teilung zu verlangen.“
- § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB aF: „Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, so wächst **sein Anteil am Gesellschaftsvermögen** den übrigen Gesellschaftern zu.“

Aufgabe des Gesamthandsprinzips

- § 713 BGB nF: „*Die Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten sind **Vermögen der Gesellschaft.***“
- Ausscheiden eines Gesellschafters => Anwachsung bzw. **Gesamtrechtsnachfolge** (§§ 712, 712a Abs. 1 BGB nF)
- Gilt auch für OHG, KG und PartG (§ 105 Abs. 2 HGB nF, § 161 Abs. 2 HGB nF und § 1 Abs. 4 PartGG nF)
- Was ändert sich steuerlich?

Aufgabe des Gesamthandsprinzips

➤ Ertragsteuerrecht?

- BT-Drs. 19/27635, 107: „**Änderungen** an den ertragsteuerlichen Grundsätzen bei der Besteuerung von Personengesellschaften **sind mit dem vorliegenden Entwurf nicht verbunden**. Dies gilt insbesondere für die transparente Besteuerung von Personengesellschaften. Soweit in den Steuergesetzen von Gesamthandsvermögen gesprochen wird, ist dies bei rechtsfähigen Personengesellschaften dahingehend zu verstehen, dass damit das Vermögen der Gesellschaft in Abgrenzung zum Vermögen der einzelnen Gesellschafter (Sonderbetriebsvermögen) gemeint ist.“

Besteuerung v. Mitunternehmerschaften (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)

- hM: (+) (vgl. Stöber, GmbHR 2022, 967; Röder, DStR 2023, 1085; Müller, GmbH-StB 2022, 184; Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53; Mayer/Käshammer, NWB 2021, 2514),
arg.:
- „*Gesamthand*“ nicht im Wortlaut
- § 1a KStG hätte es sonst nicht bedurft (gilt nur für OHG, KG, PartG)!
- PersG war schon bislang steuerlich verselbständigt (Objekt der Gewinnermittlung, kann Mitunternehmer oder Einbringender sein...)
- § 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG „*[...] des der Personengesellschaft gehörenden Betriebsvermögens (Gesamthandsvermögen) [...]*“.

§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

- „*Gesamthand*“ ist nach dem Wortlaut Voraussetzung
- (P) Auslegung möglich?
- Str.
 - eA: (-), (zB wg. Verfassungswidrigkeit Schall, NZG 2021, 494; Bachem, DStR 2022, 725)
 - HM: (+), vgl. Röder DStR 2023, 1085; Stöber GmbHHR 2022, 967; Müller, GmbH-StB 2022, 184; Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53; Mayer/Käshammer, NWB 2021, 2514;

§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Arg:

- PersG ist weiterhin **nicht** Steuerschuldner
- § 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG „[...] *des der Personengesellschaft gehörenden Betriebsvermögens (Gesamthandsvermögen) [...]*“
- Überführung vs. Übertragung (§ 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 vs. Satz 3 EStG)
- § 6 Abs. 5 EStG gilt lt. BMF (BStBl. I 2011, 1279 Rz. 9) schon bislang auch für **Gesellschaften ohne GHV** (zB atypisch stille Gesellschaften)

Dualismus der Besteuerung

- eA (zB Schall, NZG 2021, 494; Bachem, DStR 2022, 725): verfassungswidrig
- hM: **Dualismus der Besteuerung** weiter **verfassungskonform**, da
 - Selbstorganschaft (§ 720 BGB nF) – Fremdorganschaft
 - Unmittelbare Haftung (§ 721 BGB nF)
 - § 711 BGB nF: *„Die Übertragung eines Gesellschaftsanteils bedarf der Zustimmung der anderen Gesellschafter...“*
 - § 712 Abs. 1 BGB nF: *„Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, so **wächst sein Anteil an der Gesellschaft den übrigen Gesellschaftern im Zweifel im Verhältnis ihrer Anteile zu.**“*
 - Keine Ein-Personen-Gesellschaft (§ 712a BGB)

§§ 5, 6 GrEStG

- *(P)* „Gesamthand“ ist nach dem Wortlaut Voraussetzung
 - BFH (zB v. 29.2.2012 II R 57/09): „§§ 5 und 6 GrEStG [knüpfen] an die die Gesamthand kennzeichnende unmittelbare dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen an“.
 - **eA:** keine Anwendbarkeit auf PersG (vgl. Bachem, DStR 2022, 725; ähnlich Müller, GmbH-StB 2022, 248 sowie Saecker, NWB 2021, 2859: „*hohes Risiko*“)
- ⇒ Passive Sperrfristverletzung?
- **hM:** weiterhin auf PersG anwendbar (Röder, DStR 2023, 1085; Mayer/Käshammer, NWB 2021, 2514; Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 55; wohl auch Viskorf in Viskorf, GrEStG, 20. Aufl., 2021, § 5 Rz. 4)

§§ 5, 6 GrEStG

Für die weitere Anwendung der §§ 5, 6 GrEStG spricht:

- § 1 Abs. 2a Satz 7 GrEStG: „*Hat die Personengesellschaft...*“
- Regelung zur Fällen des § 1a KStG mit G. v. 25.6.2021 (betrifft nur (!) OHG, KG, PartG => überflüssig?)
- § 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG
- mE eigenständige Auslegung des Begriffs „Gesamthand“!

§§ 5, 6 GrEStG

Was ändert sich eigentlich zivilrechtlich?

- Für Personenhandelsgesellschaften hatte Gesamthandsprinzip schon bislang keine Bedeutung (vgl. § 124 HGB)
- BGH v. 29.1.2001 II ZR 331/00: GbR = Träger von Rechten und Pflichten
- künftig § 705 Abs. 2 BGB nF:

*„Die Gesellschaft kann entweder **selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen**, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll (rechtsfähige Gesellschaft), oder sie kann den Gesellschaftern zur Ausgestaltung ihres Rechtsverhältnisses untereinander dienen (nicht rechtsfähige Gesellschaft).“*

§§ 5, 6 GrEStG

Was ändert sich eigentlich zivilrechtlich?

- BGH v. 25.9.2006 II ZR 218/05: *„Ansonsten müsste es eine Form des Gesamthandseigentums neben dem Gesellschaftsvermögen geben, oder die Gesellschafter müssten Bruchteilseigentümer sein. Beides kommt nicht ernsthaft in Betracht.“*
 - Lit: *„Die einzelnen Gesellschafter sind ... Eigentümer der Anteile am Gesellschaftsvermögen in seiner Gesamtheit. Anteile an einzelnen Vermögensgegenständen des Gesamthandsvermögens stehen ihnen nicht zu.“*
(vgl. etwa K. Schmidt GesR § 8 III 4d; Schöne, BeckOK BGB, § 718 Rz. 3 (Mai 2023))
- ⇒ mit § 713 BGB nF wird BGB an bereits geltende Rechtslage angepasst!

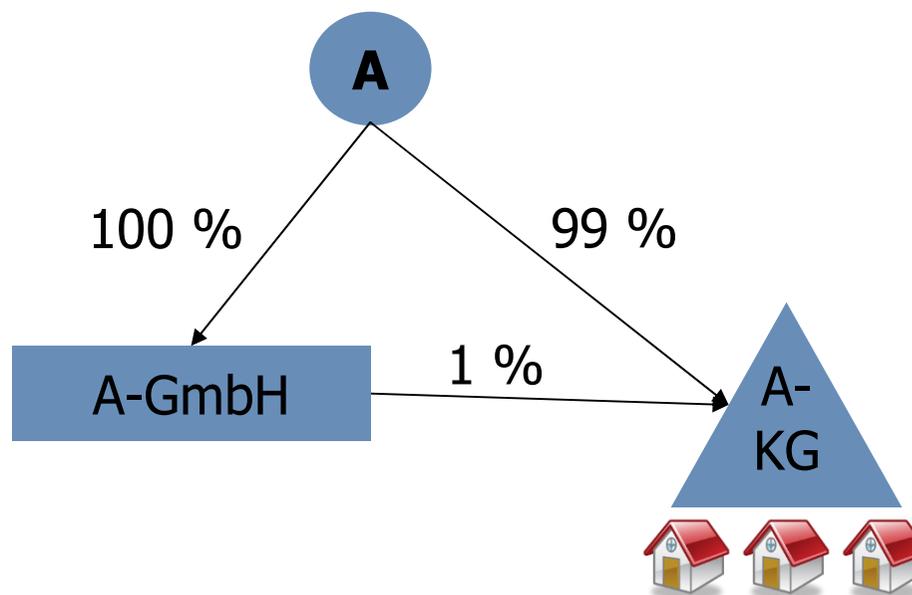
§§ 5, 6 GrEStG

- GrEStG hängt auch sonst nicht (mehr) am „Gesamthandsgedanken“
- Bsp.: § 1 Abs. 3 GrEStG, wohl Aufgabe der sachenrechtlichen Betrachtungsweise durch BFH vom 27.5.2020 II R 45/17, BStBl. II 2021, 315
- *„Nach der Rspr des BGH ist die PersGes Zurechnungssubjekt des Gesamthandsvermögens und der **Gesellschafter selbst nicht unmittelbar gesamthänderischer Mitinhaber der zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstände**; vielmehr ist der Gesellschafter nur über seine Beteiligung an der PersGes daran beteiligt.“*
Meßbacher-Hönsch in Viskorf, GrEStG, 20. Aufl., 2021, § 1 Rz. 80.

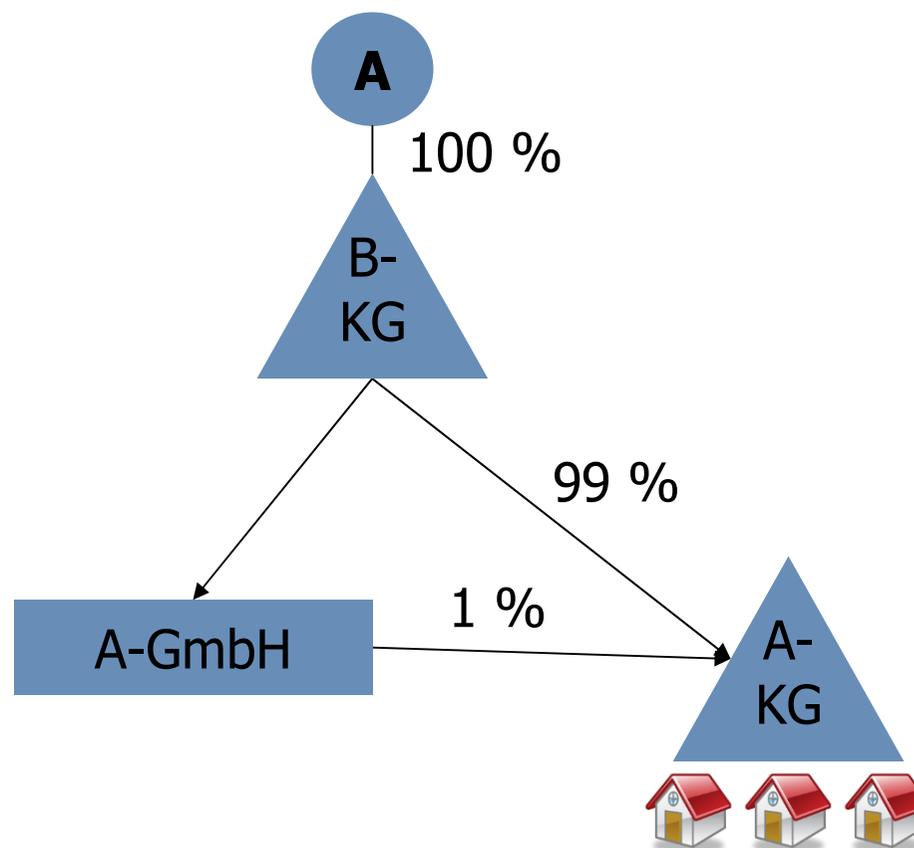
§§ 5, 6 GrEStG

- GrEStG sieht trotzdem Personengesellschaft als transparent an!
 - §§ 5, 6 GrEStG
 - Unterscheidung zwischen mittelbaren Beteiligungen über Personengesellschaften (=> Durchrechnen) und Kapitalgesellschaften (=> Veränderung von mind. 90 %) in § 1 Abs. 2a, 2b GrEStG
 - BFH vom 29.2.2012 II R 57/09: § 6 Abs. 3 GrEStG **analog** bei Einbringung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung an grundbesitzender PersG in eine andere PersG

BFH vom 29.2.2012 II R 57/09

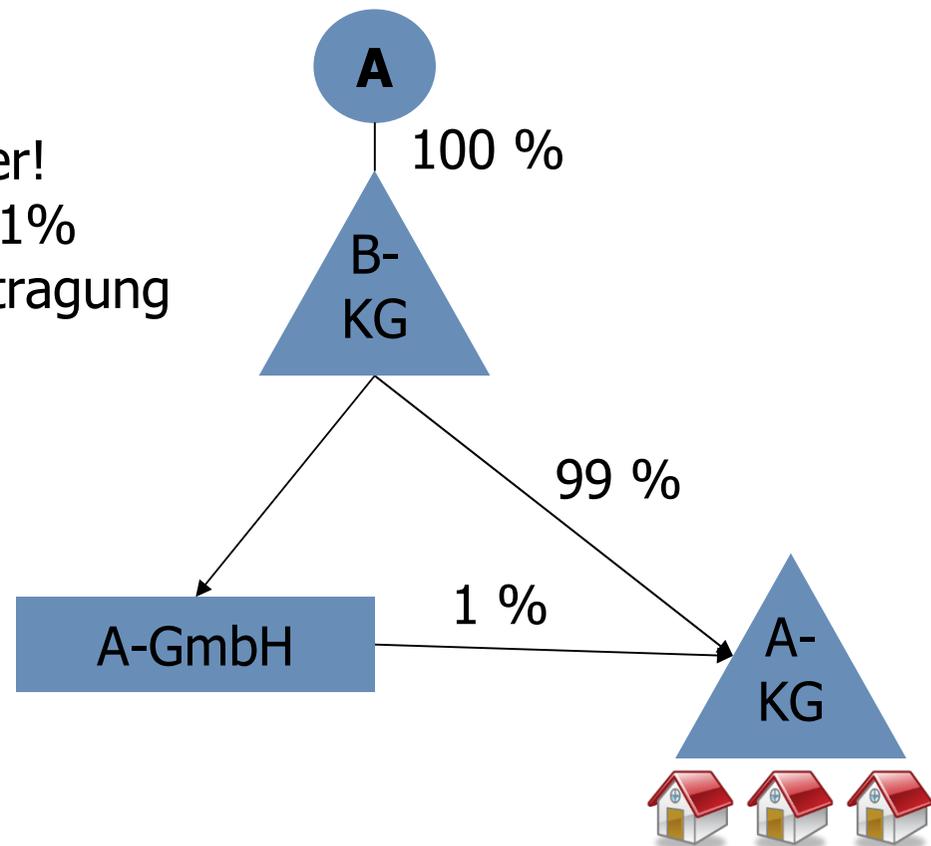


BFH vom 29.2.2012 II R 57/09

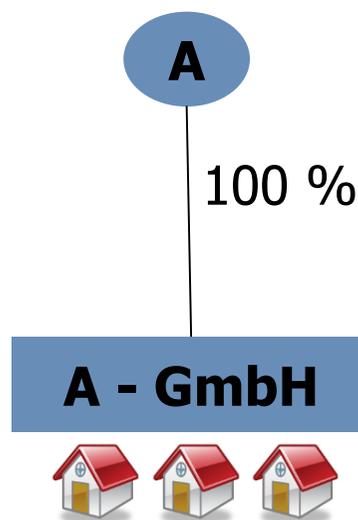


BFH vom 29.2.2012 II R 57/09

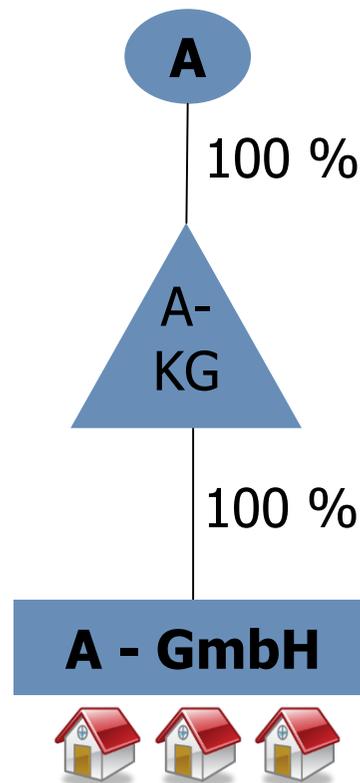
- § 1 Abs. 2a GrEStG (+)
- § 6 Abs. 3 GrEStG zu 99 %
- A-GmbH = fiktiver Neugesellschafter!
- Aber: § 6 Abs. 3 GrEStG analog zu 1%
- BFH: im Ergebnis Grundstücksübertragung von A auf B-KG
(=> Fall des § 5 Abs. 2 GrEStG)



§ 1 Abs. 2b GrEStG



§ 1 Abs. 2b GrEStG



§§ 5, 6 GrEStG iZm. § 1 Abs. 2b GrEStG

- Keine Anwendung der §§ 5, 6 iZm. § 1 Abs. 2b GrEStG?
 - **Vor 1.7.2021:** § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG
 - => Fiktion: Grundstück geht von A auf die A-KG über.
 - § 5 Abs. 2 GrEStG (+)
 - **Jetzt:** § 1 Abs. 2b GrEStG?
 - => Fiktion: Grundstück geht auf fiktive neue Kapitalgesellschaft über
 - => § 5 Abs. 2 GrEStG (-)?
 - ME § 5 Abs. 2 GrEStG analog, wg. BFH vom 29.2.2012 II R 57/09 (+)

Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

- Derzeit: Nicht PersG, sondern Gesellschafter sind Schenker/Beschenkte
- Nach MoPeG?
 - eA: PersG ist künftig nicht mehr transparent (vgl. Bachem, DStR 2022, 725, der § 7 Abs. 8 ErbStG analog anwenden will)
 - mE: Keine Änderung durch MoPeG (wohl ebenso Röder, DStR 2023, 1085)

Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

- BFH v. 5.2.2020 II R 9/17, BStBl. II 2020, 658: keine reine zivilrechtliche, sondern **„eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung“**

„Soweit der BFH in seinem Urteil in BStBl. II 1995, 81, davon ausging, dass das Gesellschaftsvermögen einer Gesamthandsgemeinschaft gemeinschaftliches Vermögen der Gesamthänder und nicht Vermögen der Gesamthandsgemeinschaft ist, hält er hieran nicht mehr fest.“

„Die GbR ist jedoch nach Auffassung des BGH natürlichen und juristischen Personen einerseits und registerfähigen rechtsfähigen Personengesellschaften andererseits nicht in jeder Hinsicht gleichgestellt. Sie ist – anders als eine juristische Person – nicht ein im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern völlig verselbständigtetes Rechtssubjekt.“

Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

- **Beispiel:** A und B sind an der AB-KG zu je 50 % beteiligt. A überträgt seinen Betrieb, der ausschließlich aus begünstigtem Vermögen iSv. § 13b Abs. 2 ErbStG besteht, unentgeltlich auf die AB-KG. Kann B für die Schenkung die Begünstigung nach § 13a ff. ErbStG geltend machen?

- **Lösung:** Str.
 - Bei Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 ErbStG) lt. FinVerw kein § 13a ff. ErbStG
 - FinVerw: B erwirbt nur Werterhöhung seiner KG-Beteiligung
 - hA: § 13a ff. ErbStG (+) wg. Transparenzprinzip


STRECK MACK SCHWEDHELI
FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT

Abonnieren Sie hier unseren Newsletter:

Newsletter@streck.net
www.steueranwalt.de

TalentRocket  LAW
www.talentrocket.de

 LinkedIn
www.linkedin.de

 XING
www.xing.de



KÖLN

Wilhelm-Schlombs-Allee 7–11
50858 Köln
T +49. (0) 221. 49 29 29 - 0
F +49. (0) 221. 49 29 29 - 9
koeln@streck.net

BERLIN

Kurfürstendamm 59
10707 Berlin
T +49. (0) 30. 89 38 44 - 0
F +49. (0) 30. 89 38 44 - 9
berlin@streck.net

MÜNCHEN

Seitzstraße 8e
80538 München
T +49. (0) 89. 90 42 22 70 - 0
F +49. (0) 89. 90 42 22 70 - 9
muenchen@streck.net

