

33. Veranstaltung FORUM Steuerrecht



Folgen des MoPeG für das StR

Bilanzierung ↔ §§ 183, 352 AO-E etc.

Vortrag am 12.6.2023

Prof. Dr. C. Uhländer

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

Gliederung:

- I. **Rechtsgrundlagen des MoPeG u. der VO „Gesellschaftsregister“**
- II. **MoPeG auch als Kodifizierung der zivilrechtl. Rechtsfortbildung**
- III. **Auswirkungen des MoPeG auf das Gesellschaftsrecht**
- IV. **Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht**
- V. **Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / „Kapitalkonten“**
- VI. **Auswirkungen des MoPeG auf das Erbschaftsteuerrecht**
- VII. **Auswirkungen des MoPeG auf das Grunderwerbsteuerrecht**
- VIII. **Auswirkungen des MoPeG auf das Besteuerungsverfahren**
- IX. **Auswirkungen des MoPeG auf das Insolvenzverfahren**
- X. **Auswirkungen des MoPeG aus verfassungsrechtlicher Sicht**

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

Literaturhinweise (z.B.):

- ▶ *Möhlenbrock / Haubner*, Die Zukunft der Besteuerung der PersG: MoPeG, KöMoG und DAOs, FR 2022, S. 53 ff.
- ▶ *Müller-Gatermann*, Zur zukünftigen Besteuerung der PersG, FR 2022, S. 637 ff.
- ▶ *Peters*, Vermögensverwaltende PersG im Ertragsteuerrecht, EStB 2023, S. 153 ff.; 189 ff.
- ▶ *Röder*, Der Einfluss des MoPeG auf die Besteuerung von PersG, DStR 2023, S. 1085 ff.
- ▶ *Seer*, Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht – Bestandsaufnahme und Zukunft, StuW 2023, S. 30 ff.
- ▶ *Uhländer*, 100 Jahre Besteuerung von Mitunternehmern, DB 2019, S. 2373 ff.
- ▶ *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht der PersG nach MoPeG, BB 2022, S. 2345 ff.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

I. Rechtsgrundlagen des MoPeG und der VO „Gesellschaftsregister“

▶ Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts

(Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) v.

10.8.2021, BGBl. 2021 Teil I, S. 3436-3482.

- Artikelgesetz: Änderungen des BGB, des HGB, der InsO etc.

- Art. 137: Inkrafttreten grds. am 1. Januar 2024; Übergangsvorschriften.

▶ Gesetzesentwurf der BR v. 17.3.2021, BT-Drucks. 19/27635 (312 S.).

▶ Beschlussempfehlung Ausschuss v. 22.6.2021, BT-Drucks. 19/30942.

▶ Bericht Ausschuss v. 23.6.2021, BT-Drucks. 19/31105.

▶ **VO „Gesellschaftsregister“** v. 16.12.2022, BGBl. 2022 Teil I, S. 2422.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

II. MoPeG auch als Kodifizierung der zivilrechtlichen Rechtsfortbildung

▶ Grundsatzentscheidung des BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00

„Die (Außen-)Gesellschaft bürgerlichen Rechts besitzt Rechtsfähigkeit, soweit sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet. In diesem Rahmen ist sie zugleich im Zivilprozeß aktiv- und passiv parteifähig. Soweit der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft bürgerlichen Rechts persönlich haftet, entspricht das Verhältnis zwischen der Verbindlichkeit der Gesellschaft und der Haftung des Gesellschafters derjenigen bei der OHG (Akzessorietät).“

▶ Grundsatzentscheidung des BGH v. 20.5.2016 – V ZB 142/15

„Nur die GbR ist Rechtsträgerin des Gesellschaftsvermögens. Grundstücke einer GbR stehen in deren Alleineigentum und nicht im gemeinschaftlichen Eigentum ihrer Gesellschafter ...“.

- Vgl. *Uhländer*, AO-StB 2018, S. 181 [185].

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

III. Auswirkungen des MoPeG auf das Gesellschaftsrecht

► Wichtige Rechtsnormen für die GbR (§§ 705 ff. BGB n.F.) z.B.:

- § 705 Abs. 2 BGB rechtsfähige und nicht rechtsfähige GbR
- § 708 BGB Gestaltungsfreiheit der Gesellschaftsverträge
- § 709 Abs. 3 BGB Stimmkraft u. Gewinnanteil – Beteiligungsverhältnis
- § 712 Abs. 1 BGB Ausscheiden – Anwachsung
- § 712 Abs. 2 BGB Eintritt neuer Gesellschafter – Minderung der Anteile
- § 712a BGB Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters
- § 713 BGB Gesellschaftsvermögen = Vermögen der GbR
- § 714 BGB Beschlussfassung – Zustimmung aller Gesellschafter
- § 715 BGB Geschäftsführungsbefugnis - alle G. gemeinsam

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

III. Auswirkungen des MoPeG auf das Gesellschaftsrecht

► Wichtige Rechtsnormen für die GbR (§§ 705 ff. BGB n.F.) z.B.:

- § 718 BGB Rechnungsabschluss und Gewinnverteilung
- § 719 BGB Entstehung der GbR – Rechtsverhältnis zu Dritten
- § 720 BGB Vertretung – alle G. gemeinsam (Gesamtvertretung)
- § 721 BGB Persönliche Haftung der Gesellschafter
- § 723 BGB Gründe für das Ausscheiden
- § 724 BGB Fortsetzung mit dem Erben
- § 725 BGB Kündigung der Mitgliedschaft durch den G.
- § 729 BGB Auflösungsgründe
- § 740 BGB Keine Vermögensfähigkeit einer nicht rechtsf. GbR

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

III. Auswirkungen des MoPeG auf das Gesellschaftsrecht

► Wichtige Rechtsnormen für die OHG (§§ 105 ff. HGB n.F.) z.B.:

- § 107 HGB Kleingewerbe, Freiberufler, Vermögensverwaltung
- § 108 HGB Gestaltungsfreiheit von Gesellschaftsverträgen
- § 116 HGB Geschäftsführungsbefugnis – jeder von ihnen allein
- § 120 Abs. 1 HGB Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses
- § 120 Abs. 2 HGB Gewinnanteil → Zuschreibung Kapitalanteil des G.
Verlustanteil → Abschreibung Kapitalanteil des G.
- § 121 HGB Feststellung des Jahresabschlusses durch Beschluss
- § 122 HGB Anspruch auf Auszahlung des Gewinnanteils (grds.)

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

III. Auswirkungen des MoPeG auf das Gesellschaftsrecht

► Wichtige Rechtsnormen für die OHG (§§ 105 ff. HGB n.F.) z.B.:

- § 124 HGB Vertretung der OHG – jeder G.
- § 126 HGB Persönliche Haftung der Gesellschafter
- § 130 HGB Gründe für das Ausscheiden
- § 131 HGB Fortsetzung mit den Erben
- § 138 HGB Auflösungsgründe
- § 143 HGB Liquidation der OHG (nicht im Insolvenzverfahren)
- § 148 HGB Rechtsstellung der Liquidatoren
- § 150 HGB Anmeldung des Erlöschens der Firma

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

III. Auswirkungen des MoPeG auf das Gesellschaftsrecht

► Wichtige Rechtsnormen für die KG (§§ 161 ff. HGB n.F.) z.B.:

- § 161 Abs. 1 HGB Begriff Haftsumme statt Vermögenseinlage
- § 164 HGB Kdt. ≠ Geschäftsführungsbefugnis
- § 167 HGB Verlustbeteiligung des Kdt.
- § 169 Abs. 1 HGB Gewinnanteil des Kdt. = Anspruch (grds.)
Ausn.: Herabminderung Kapital durch Verlust
- § 170 HGB Kdt. ≠ Vertretung
- § 179 HGB Insolvenz der (GmbH &) KG und Insolvenz
der Kpl.-GmbH ≠ § 130 Abs. 1 Nr. 3 HGB

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Grundentscheidung des Steuergesetzgebers seit über 100 Jahren

- Historisch betrachtet knüpfte **§ 22 sächs. EStG vom 22. Dezember 1874** für die Berechnung des Einkommens beim Handels- und Gewerbebetrieb an den "Reingewinn" nach den Grundsätzen des HGB aufgrund Inventur und Bilanz an. § 22 Nr. 3 sächs. EStG 1874 rechnete den von einer "Erwerbsgesellschaft" erzielten Reingewinn "den einzelnen Teilhabern nach Maßgabe ihres Anteils" zu.
- **§ 14 preuß. EStG vom 24. Juni 1891** verwies zur Ermittlung des "Geschäftsgewinns" bzw. "Reingewinns" ebenfalls direkt auf die Grundsätze des HGB.
- **§ 9 Nr. 3 preuß.EStG vom 19. Juni 1906** ermittelte den Geschäftsgewinn "nach dem Durchschnitte der drei dem Steuerjahr unmittelbar vorangegangenen Wirtschafts-Betriebs-Jahre".
- Vgl. *Seer*, StuW 2023, S. 30 ff.; *Uhländer*, DB 2019, S. 2373 ff.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Grundentscheidung des Steuergesetzgebers seit über 100 Jahren

- **§ 7 Nr. 3 EStG vom 29. März 1920** normierte erstmals ausdrücklich für "Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Erwerbsgesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist", als Einkommen aus Gewerbebetrieb ihren "Anteil am Geschäftsgewinne zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen hat".
- **§ 33 EStG 1920** ermittelte den Geschäftsgewinn durch Vergleich der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zum Schluss des Geschäftsjahres gegenüber den Werten am Anfang des Geschäftsjahres unter Hinzurechnung von Entnahmen.
- **§ 29 Nr. 3 EStG vom 10. August 1925** enthielt zur Besteuerung von Mitunternehmern eine dem § 7 Nr. 3 EStG 1920 wortgleiche Regelung.
- **§ 4 Abs. 1 EStG vom 16. Oktober 1934** normierte die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich in der heutigen Ausprägung. [Briese, DStR 2023, S. 801]

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Grundsatzentscheidungen des BFH (z.B.)

- BFH v. 24.4.2014 – IV R 34/10

„Bei einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter, die unternehmerisches Risiko tragen und unternehmerische Initiative ausüben können, die (Mit-)Unternehmer des Betriebs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Als Mitunternehmer einer gewerblichen Personengesellschaft erzielen sie auf der Grundlage ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbindung nicht nur - strukturell gleich einem Einzelunternehmer - in eigener Person **gewerbliche Einkünfte**; vielmehr sind sie auch gewerbsteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs und deshalb sachlich gewerbsteuerpflichtig ...“

- Zu den gewerbsteuerrechtlichen Folgen eines Gesellschafterwechsels in doppelt- und mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen und deren Auswirkungen auf Fehlbeträge nach § 10a GewStG vgl. aus Sicht der Finanzverwaltung den Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 11.8.2021 - G 1427, BStBl. 2021 I S. 1074.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Grundsatzentscheidungen des BFH (z.B.)

- BFH v. 24.8.2010 – VIII B 28/10

„Der einheitliche Gewinn einer PersG setzt sich nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zusammen aus dem im Gesellschaftsbereich und den in den Sonderbereichen der Gesellschafter erzielten Ergebnissen. Dies bedingt, dass die in ihrer Gesamtheit den Gewinn einer PersG i.S. von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, [§ 4 Abs. 1 EStG](#) bildenden zu addierenden Teilgewinne einheitlich jeweils nach denselben Prinzipien ermittelt werden müssen. Das gilt nicht nur, wenn für das Gesamthandsvermögen eine Buchführungspflicht besteht Für die Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG](#) kann nichts anderes gelten.

*Zu den Besonderheiten bei **Ergänzungsbilanzen bzw. Ergänzungsrechnungen** vgl. z.B. BFH v. 23.3.2023 – IV R 27/19; BFH v. 3.9.2020 – IV R 29/19; BFH v. 6.8.2019 – VIII R 12/16; BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11; BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11; BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09; BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09; BFH v. 12.10.2011 – VIII R 12/08.*

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Grundsatzentscheidungen des BFH (z.B.)

- BFH v. 26.4.2011 – IV R 44/09

„Überträgt ein gewerblich tätiger Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (sog. Zebragesellschaft) ein Wirtschaftsgut seines Betriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft, führt dies steuerlich nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven bei dem Gesellschafter, soweit dieser an der Zebragesellschaft betrieblich beteiligt ist.

- BFH v. 16.11.2021 – IX B 37/21

„Ein Mietvertrag zwischen einer GbR und einem ihrer Gesellschafter ist steuerrechtlich nicht anzuerkennen, wenn und soweit diesem das Grundstück nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zuzurechnen ist.“

- Vgl. *Peters*, EStB 2023, S. 153 ff., 189 ff. sowie BFH v. 19.9.2019 – IV R 32/16 zur Anwendung des § 15a EStG, wenn der Anteil an einer vermögensverwaltenden GbR von einer gewerblichen KG gehalten wird (sog. Zebragesellschaft).

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht – Exkurs USt

► PersG im Lichte der Umsatzsteuer – aktuelle Rspr. des BFH

- BFH v. 16.3.2023 – V R 14/21 (V R 45/19) – am 13.4.2023 veröffentlicht

„Eine Personenhandelsgesellschaft mit einer „kapitalistischen Struktur“ kann Organgesellschaft sein, wenn neben dem Organträger Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft auch Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers nicht finanziell eingegliedert sind (... insoweit Aufgabe des BFH-Urteils v. 02.12.2015- V R 25/13 ...).

Macht eine KG geltend, dass sie aufgrund geänderter BFH-Rechtsprechung Organgesellschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sei, setzt die Aufhebung einer gegenüber der KG ergangenen Steuerfestsetzung voraus, dass der Organträger zur Vermeidung eines widersprüchlichen Verhaltens einen Antrag auf Änderung der für ihn vorliegenden Steuerfestsetzung stellt.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht – Exkurs USt

► PersG im Lichte der Umsatzsteuer – aktuelle Rspr. des BFH

- BFH v. 16.3.2023 – V R 14/21 (V R 45/19)

„Organträger und Organgesellschaft können nicht beanspruchen, im selben Besteuerungszeitraum für den einen Unternehmensteil (z.B. Organgesellschaft) auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und für den anderen Unternehmensteil (z.B. Organträger) nach der geänderten Rechtsprechung besteuert zu werden“

Sachverhalt:

Gesellschafter der KG waren im Jahr 2010 (Streitjahr) die A-Verwaltungs-GmbH als Kpl. ohne eigenen Kapitalanteil (Kpl.-GmbH) sowie die beiden Kdt. VA mit einem Kapitalanteil von 80 % und SA mit 20 %. Bei der KG bedurften Gesellschafterbeschlüsse nach § 7 Abs. 2 des notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrags vom 31.01.2003 grundsätzlich der einfachen Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Gesellschafter der Kpl.-GmbH waren im Streitjahr ebenfalls VA zu 80 % und SA zu 20 %. Einziger Geschäftsführer war VA. VA verpachtete der KG mit Pachtvertrag vom 01.02.2008 das Betriebsgrundstück und diverse Maschinen, die wesentliche Betriebsgrundlagen der KG waren.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht – Exkurs USt

► PersG im Lichte der Umsatzsteuer – aktuelle Rspr. des BFH

- BFH v. 16.3.2023 – V R 14/21 (V R 45/19)

Sachverhaltsfortsetzung:

Die KG gab am 26.08.2011 eine nicht zustimmungsbedürftige Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ab mit einer Umsatzsteuer von . €, die vollständig bezahlt wurde. VA erklärte seine entgeltlichen Umsätze aus der Verpachtung der Betriebsgrundlagen ebenfalls mit einer Umsatzsteuererklärung 2010 vom 26.08.2011.

Das Amtsgericht X eröffnete mit Beschluss vom 31.12.2011 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG und bestimmte den Kläger zum Insolvenzverwalter. Aufgrund der für das Streitjahr vollständig entrichteten Umsatzsteuer waren keine Steuerforderungen zur Tabelle anzumelden. Über das Vermögen des VA wurde am 16.11.2015 ebenfalls das Insolvenzverfahren eröffnet. Die KG gab am 29.12.2015 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ab, in der sie keine Umsätze mehr erklärte.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht – Exkurs USt

► PersG im Lichte der **Umsatzsteuer** – aktuelle Rspr. des **BFH**

- **BFH v. 16.3.2023 – V R 14/21 (V R 45/19)**

Lösung BFH „neu“* zur USt

Betriebsgrst. / Maschinen

GmbH & Co. KG

<----->

VA

Kpl. GmbH 0 %; Kdt. VA 80 %

(Verpächter)

GF: VA Kdt. SA 20 %

Anmerkung aus Sicht

SBV mit SBE/SBA

(AE: VA 80 % und SA 20 %)

des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

↓

↓

GmbH & Co. KG = Organgesellschaft

VA = Organträger

► *„Erstattungsanspruch“ gegen das FA,*

► *Verb. ggü. FA?*

wenn Organträger seiner Steueränderung

► *§ 174 Abs. 3 AO?*

*„zustimmt“; *a.A. bisher aber Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE*

► *§ 176 AO? ↔ UStAE*

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Grundsatzentscheidungen des Gesetzgebers im MoPeG

- BT-Drucks. 19/27635, S. 106:

„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.“

- Vgl. dazu einerseits z.B. *Röder*, DStR 2023, S. 1085 ff. sowie andererseits zur Kritik an der sog. Gleichstellungsthese des BFH im Lichte des MoPeG dezidiert *Seer*, StuW 2023, S. 30 [37]: „Neubewertung der Besteuerung“.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

- BT-Drucks. 20/7012, S. 2 v. 26.5.2023 „Kleine Anfrage CDU/CSU“:

Fragen Nr. 6-8:

„Ist die Bundesregierung der Auffassung, dass es hierzu einer gesetzlichen Regelung bedarf, und beabsichtigt die Bundesregierung, alle Auswirkungen auf ertragsteuerliche Gesetzesvorschriften durch die Vorlage eines Gesetzentwurfs zu eliminieren, und wenn ja, wann?“

Geht die Bundesregierung davon aus, dass die Anwendbarkeit des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbRs) und atypisch stille Gesellschaften weiterhin möglich ist oder ist sie der Auffassung, dass es hierzu einer expliziten Aufnahme der Begrifflichkeiten in das Einkommensteuergesetz bedarf?“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

- BT-Drucks. 20/7012, S. 2 v. 26.5.2023 „Kleine Anfrage CDU/CSU“:

Fragen Nr. 6-8:

„Ist die Bundesregierung der Auffassung, dass es bei den Begrifflichkeiten „Gesamthand“, „Gesamthandsvermögen“ bzw. „Gesamthandsgemeinschaft“ etc. in § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG, § 6b Absatz 10 Satz 10 EStG, § 7g Absatz 7 Satz 2 EStG, § 44b Absatz 7 Satz 1 EStG, § 39 Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO), § 10 Absatz 1 Satz 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG), § 13b Absatz 4 ErbStG, § 7 Absatz 1 ErbStG, § 7 Absatz 8 ErbStG einer Anpassung bedarf, um die Anwendbarkeit wie bisher zu gewährleisten? a) Falls ja, beabsichtigt die Bundesregierung, dazu einen Gesetzentwurf vorzulegen? b) Falls nein, warum nicht.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

- BT-Drucks. 20/7012, S. 2 v. 26.5.2023 „Kleine Anfrage CDU/CSU“:

Frage Nr. 9:

„Beabsichtigt die Bundesregierung, einen Gesetzentwurf vorzulegen, um einen Ausschluss jeglicher Sperrfristverletzungen, insbesondere der automatischen Sperrfristverletzung für Altfälle des § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG mit Inkrafttreten des MoPeG zu regeln?“

► Zu den bisherigen Streitfragen zu § 6 Abs. 5 Sätze 3 ff. EStG vgl. z.B. BFH v. 18.8.2021 – XI R 20/19; BFH v. 18.8.2021 – XI R 43/20; zur Zurechnung eines aufgrund einer Sperrfristverletzung gem. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG resultierenden Gewinns vgl. BFH v. 23.11.2021 – VIII R 14/19.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

„Diskussionsentwurf des BMF „MoPeG-Steueranpassungsgesetz“:

- § 14a Abs. 2 AO Begriff „rechtsfähige Personenvereinigungen“
 - GbR, OHG, KG, Partnerschaftsgesellschaft
- § 14a Abs. 3 AO Begriff „nicht rechtsfähige Personenvereinigungen“
 - Bruchteilsgemeinschaften (§ 741 BGB)
 - Gütergemeinschaften (§ 1415 BGB)
 - Erbengemeinschaften (§ 2032 BGB)
- § 14a Abs. 4 AO Begriff „nicht rechtsfähige GbR“ (§ 740 BGB)
- § 34 Abs. 1 AO Pflichten bei rechtsfähigen Personenvereinigungen
- § 34 Abs. 2 AO Pflichten bei nicht rechtsfähigen P.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

„Diskussionsentwurf des BMF „MoPeG-Steueranpassungsgesetz“:

- § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO Neufassung geplant

„Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand oder einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, werden den Beteiligten oder Gesellschaftern anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.“

- Zum historisch belasteten Begriff „Steueranpassungsgesetz“ vgl. KÖSDI 2023, S. 23161 sowie *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I, München 1991, S. 11 zu § 1 Abs. 1 StAnpG; in der weiteren parlamentarischen Beratung sollte dies m.E. beachtet werden und eine Änderung erfolgen.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

„Diskussionsentwurf des BMF „MoPeG-Steueranpassungsgesetz“:

- § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO Gesetzesbegründung

„Für die rechtsfähige Personengesellschaft wurde durch das MoPeG klargestellt, dass die für die Personengesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten zum Vermögen der Personengesellschaft gehören (§ 713 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung), womit zum Ausdruck gebracht wurde, dass Träger des Vermögens die Personengesellschaft selbst ist, nicht mehr ihre Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit. Bei der nicht rechtsfähigen Personengesellschaft wurde zugleich klargestellt, dass sie über kein Vermögen verfügt (§ 740 Absatz 1 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung), was auch ein gesamthänderisch gebundenes Vermögen der Gesellschafter ausschließt. Das Gesamthandsprinzip mit seiner Aufgabe, das Gesellschaftsvermögen dauerhaft für den vereinbarten Gesellschaftszweck zu sichern und gegen den Zugriff von Privatgläubigern abzuschotten, hat damit auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts ausgedient.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IV. Auswirkungen des MoPeG auf das Ertragsteuerrecht

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

„Diskussionsentwurf des BMF „MoPeG-Steueranpassungsgesetz“:

- § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO Gesetzesbegründung

„Bei der Besteuerung nach dem Einkommen ist das Gesamthandsprinzip weiterhin zu beachten. Nach Satz 1 der neuen Fassung von § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO werden Wirtschaftsgüter, die einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, ungeachtet der neuen Zivilrechtslage den Beteiligten oder Gesellschaftern (wie bisher) anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

Satz 2 der neuen Fassung von § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO bestimmt ergänzend, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

► Grundsatzentscheidungen des Gesetzgebers im MoPeG

- BT-Drucks. 19/27635, S. 239 zu § 120 Abs. 2 HGB-E:

„Gemäß § 120 Absatz 2 HGB-E werden dem Kapitalanteil des Gesellschafters auch künftig anteilige Gewinne zugeschrieben respektive von dessen Kapitalanteil anteilige Verluste abgeschrieben (vergleiche zur Abschreibung von Verlusten auch § 264c Absatz 2 Satz 3 HGB).

Der Kapitalanteil ist künftig allerdings nicht mehr Maßstab für die „Kapitaldividende“ des § 121 Absatz 1 und 2 HGB und das Kapitalentnahmerecht nach § 122 Absatz 1 HGB; die genannten Vorschriften werden aufgehoben. Das geltende Recht räumt dem Kapitalanteil eine von vornherein beschränkte und noch dazu praxisferne Funktion für die Ergebnisverwendung ein. So ist ein Sockelbetrag des Jahresgewinns in Höhe von vier Prozent der jeweiligen Kapitalanteile als eine Art Vorzugsdividende unter den Gesellschaftern zu verteilen (§ 121 Absatz 1 und 2 HGB), während der Rest nach Köpfen zu verteilen ist (§ 121 Absatz 3 HGB). Dieser gesetzliche Verteilungsmaßstab wird in der Praxis häufig als unpassend empfunden, weil er dem internen Kräftegleichgewicht und der Art und Höhe der Beiträge der Gesellschafter nicht ohne Weiteres gerecht wird“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

► Grundsatzentscheidungen des Gesetzgebers im MoPeG

- BT-Drucks. 19/27635, S. 239 zu § 120 Abs. 2 HGB-E:

„Des Weiteren steht jedem Gesellschafter ein gewinnunabhängiges Entnahmerecht in Höhe von vier Prozent seines Kapitalanteils zu (§ 122 Absatz 1 HGB). Der Zweck dieser Regelung besteht darin, den Gesellschaftern die notwendigen Mittel für ihren Lebensunterhalt zur Verfügung zu stellen. Praktische Probleme zeigen sich hier allerdings bei der Entnahmefähigkeit von Geschäftsführerbezügen und bei der Behandlung der von den Gesellschaftern geschuldeten laufenden Steuern auf die Gewinne der offenen Handelsgesellschaft

Wie sich aus dem in § 122 HGB-E geregelten Prinzip der Vollausschüttung ergibt, ist davon auszugehen, dass sich trotz Aufhebung von § 120 Absatz 2 HGB an der bislang vorgesehenen automatischen Zuweisung der Gewinn- und Verlustanteile nichts ändert und es deswegen grundsätzlich keines gesonderten Beschlusses über die Ergebnisverwendung bedarf. **Bestimmte Vorgaben für die buchtechnische Behandlung des Ergebnisses werden nicht gemacht.“**

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

► Grundsatzentscheidungen des Gesetzgebers im MoPeG

- BT-Drucks. 19/27635, S. 239/240 zu § 121 HGB-E:

„§ 121 HGB-E ist neu. Die Vorschrift stellt im Einklang mit der geltenden Rechtslage die Zuständigkeit der Gesellschafter heraus, über die Feststellung des Jahresabschlusses durch Beschluss zu entscheiden ..., während die Aufstellung des Jahresabschlusses gegenüber der Gesellschaft nach § 120 Absatz 1 HGB-E den geschäftsführungsbefugten Gesellschaftern obliegt. Die rechtliche Wirkung des Feststellungsbeschlusses geht dahin, den Jahresabschluss zwischen den Gesellschaftern für verbindlich zu erklären und dadurch nicht nur das Jahresergebnis, sondern auch die dafür maßgeblichen Bilanzansätze sowie deren Bewertung unstreitig zu stellenEine Frist für die Feststellung des Jahresabschlusses ist wie schon für dessen Aufstellung in dem Entwurf nicht vorgesehen.

In Anlehnung an § 42a Absatz 2 GmbHG erscheint im Regelfall die dort genannte Frist von acht Monaten, bei kleinen Gesellschaften im Sinne § 267 Absatz 1 HGB elf Monaten, sachgerecht“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

► Grundsatzentscheidungen des Gesetzgebers im MoPeG

- BT-Drucks. 19/27635, S. 240 zu § 122 HGB-E:

„§ 122 HGB-E ist neu. ...Der Regelungsansatz des § 122 HGB-E besteht ... darin, die Vorschrift auf ein allgemeines Prinzip zurückzuführen und dessen Ausgestaltung im Einzelfall weiterhin der Kautelarpraxis zu überantworten. Folgerichtig entfallen die Unterscheidung zwischen gewinnunabhängigem Entnahmerecht und Recht auf Gewinnauszahlung (Satz 1) und die Beschränkung der Rechte des Gesellschafters hierauf (Satz 2).

Dies zugrunde gelegt geht § 122 HGB-E von dem Prinzip der Vollausschüttung aus. **Eines Beschlusses über die Verwendung des Jahresergebnisses bedarf es daher nur dann, wenn nicht der gesamte Gewinn auf die Gesellschafter aufgeteilt wird, sondern Teile des Gewinns zur Thesaurierung herangezogen werden sollen.**

Dabei räumt Satz 1 dem Gesellschafter gegen die Gesellschaft einen Anspruch auf Auszahlung des ihm zustehenden Gewinnanteils ein. Fällig wird der Anspruch, sobald er von dem berechtigten Gesellschafter geltend gemacht wird.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

► Grundsatzentscheidungen des Gesetzgebers im MoPeG

- BT-Drucks. 19/27635, S. 240 zu § 122 HGB-E:

„Satz 2 räumt wiederum der Gesellschaft das Recht ein, die Leistung zu verweigern, soweit die Gewinnauszahlung zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht. Wegen der besonderen Bedeutung des Anspruchs für den Gesellschafter müssen gewichtige Gründe vorliegen, um eine Leistungsverweigerung zu rechtfertigen. Insoweit besteht kein inhaltlicher Unterschied zu dem geltenden § 122 Absatz 1 Halbsatz 2 HGB. Ferner hat die Gesellschaft ein Recht zur Leistungsverweigerung, soweit der Gesellschafter seinen geschuldeten Beitrag trotz Fälligkeit nicht geleistet hat. Übersteigende Gewinne können ausgezahlt werden. Dadurch soll der Gesellschafter veranlasst werden, seinen Beitragspflichten nachzukommen. Daraus folgt selbsterklärend das Verbot einseitiger gewinnunabhängiger Entnahmen, weshalb es einer Regelung entsprechend des geltenden § 122 Absatz 2 HGB nicht mehr bedarf.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

► Grundsatzentscheidungen des Gesetzgebers im MoPeG

- BT-Drucks. 19/27635, S. 254 zu § 167 HGB-E:

„§ 167 HGB-E übernimmt wortlautgleich den geltenden § 167 Absatz 3 HGB unter der neuen Überschrift „Verlustbeteiligung“. Im Übrigen wird § 167 HGB in der derzeit geltenden Fassung obsolet, weil die Gewinnermittlung nunmehr nach Maßgabe des § 709 Absatz 3 BGB-E erfolgt.

Hingegen bleibt für den geltenden § 167 Absatz 3 HGB noch ein Anwendungsbereich. Denn die Regelung besagt, dass der Kommanditist bei seinem Ausscheiden oder bei der Liquidation der Gesellschaft trotz eines negativen Kapitalkontos keine Nachschüsse leisten muss, wenn er die vereinbarte Pflichteinlage erbracht hat. Die § 136 und § 149 HGB-E über die Fehlbetragshaftung bei Ausscheiden eines Gesellschafters und Auflösung der Gesellschaft gelten insoweit nicht. Die maximale Summe, mit der der Kommanditist einzustehen hat, ist also die im Innenverhältnis vereinbarte und auf dem Kapitalkonto gebuchte Pflichteinlage (vergleiche Casper, in: Staub, HGB, 5. Auflage 2015, § 167 Rn. 23; Grunewald, in: MünchKomm-HGB, 4. Auflage 2019, § 167 Rn. 16). Das wird durch die Änderung von § 167 Absatz 3 HGB nunmehr unmissverständlich klargestellt.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

► Grundsatzentscheidungen des Gesetzgebers im MoPeG

- BT-Drucks. 19/27635, S. 255 zu § 169 HGB-E:

„169 Absatz 1 HGB-E entspricht inhaltlich dem geltenden § 169 Absatz 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB. Die Vorschrift regelt die dispositive Kapitalbindung im Innenverhältnis, indem sie dem Kommanditisten einen Anspruch auf Auszahlung des auf ihn entfallenden Gewinns versagt, soweit sein Kapitalanteil durch den ihm zugewiesenen Verlust unter den auf die vereinbarte Einlage geleisteten Betrag herabgemindert ist oder durch die Auszahlung des Gewinns unter diesen Betrag herabgemindert würde Demgegenüber entfallen die Regelungen des § 169 Absatz 1 Satz 1 und Satz 2 Halbsatz 1 HGB, da sie an den hinfällig gewordenen § 122 HGB anknüpfen. Ihnen ist zu entnehmen, dass das gewinnunabhängige Entnahmerecht nach § 161 Absatz 2 HGB in Verbindung mit § 122 Absatz 1 Halbsatz 1 HGB nur den Komplementären zusteht und nicht den Kommanditisten als Kapitalgebern in der gesetzestypischen Kommanditgesellschaft.

Eine noch offene Einlageschuld hindert den Kommanditisten nicht daran, seinen Anspruch auf Gewinnauszahlung geltend zu machen. Allerdings kann die Kommanditgesellschaft mit der Einlageforderung unter den Voraussetzungen von §§ 389 f. BGB gegen den Gewinnauszahlungsanspruch aufrechnen (vergleiche Grunewald, in: MünchKomm-HGB, 4. Auflage 2019, § 169 Rn. 6).“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

► Stellungnahme zu den Folgen für die Buchung der „Gewinnverwendung“

Beispiel: A-B OHG, je 50 % Beteiligung, HB-Gewinn 2024 100.000 €; Kapitalkonto I als Festkapitalkonto, Kapitalkonto II als sog. variables Kapitalkonto; die weitere konkrete Ausgestaltung ist abhängig von den jeweiligen gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen (vgl. § 108 HGB); sog. Vorabgewinne sollen nicht zugerechnet werden.

Buchung am 31.12.2024 (vereinfacht)

Saldo GuV	100.000 €	an	Kap. II A	50.000 €
			Kap. II B	50.000 €

Ausweis einer Verb. am 31.12.2024 (noch vor der Feststellung gem. § 121 HGB?)

Kap. II A	50.000 €	an	Verb. ggü. A	50.000 €
Kap. II B	50.000 €		Verb. ggü. B	50.000 €

Sonderbilanz A und B jeweils

Forderung	50.000 €	an	Einlage	50.000 €
-----------	----------	----	---------	----------

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

► Stellungnahme zu den Folgen für die Buchung der „Gewinnverwendung“

Der Gesetzgeber hat zivilrechtlich mit dem MoPeG die Konzeption der „Vollausschüttung“ umgesetzt. Korrespondierend zu der bisherigen Sichtweise der Bilanzierung von Gewinnauszahlungsansprüchen eines Kdt. gem. §§ 167 Abs. 2, 169 Abs. 1 Satz 1 HGB in der bisherigen Fassung vor dem MoPeG in der HB der PersG als Verb. und in der Sonderbilanz des Kdt. als „Forderungseinlage“ sollte ab 2024 m.E. auch nach Maßgabe der §§ 121, 122 HGB n.F. der Ausweis einer Verb. in der HB der PersG erfolgen, wenn keine „Auszahlungsbeschränkungen“ gem. § 122 Satz 2 HGB n.F. bzw. „Entnahmebeschränkungen“ lt. Gesellschaftsvertrag bestehen.

- Vgl. ebenso *Bahlinger*, NWB 2023, S. 921.: „Ab dem 1.1.2024 sind Gewinne grds. – bei beiden Gesellschaftergruppen – schon mit Aufstellung des Jahresabschlusses im Fremdkapital auszuweisen (Graf von Kanitz in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, Annex MoPeG, Rz. 28). Das bloße Stehenlassen von Gewinnen bewirkt keine Umwandlung in Eigenkapital. Die Zuschreibung von Gewinnanteilen auf den Kapitalanteil setzt entweder abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag oder einen entsprechenden Gewinnverwendungsbeschluss voraus (Scholz, [StuB 2021 S. 677, 680](#)).“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

- ▶ Stellungnahme zu den Folgen für die Buchung der „Gewinnverwendung“

Der **BFH** differenziert wie folgt (BFH v. 24.8.2020 – VI R 44/17):

„Zwischen der **Aufstellung des Jahresabschlusses**, seiner Feststellung und der Ergebnisverwendung ist zu trennen. Aufstellung bedeutet Erfüllung der den Geschäftsführern als Organ auferlegten Bilanzierungspflicht, also die Übernahme des Zahlenwerks der Buchhaltung nebst der nötigen Abschlussbuchungen, Vorentscheidungen über Bewertungsfragen und Ausübung von Bilanzierungswahlrechten

Die **Feststellung des Jahresabschlusses** hat auch bei einer GmbH die Bedeutung einer Verbindlicherklärung der Bilanz. Im gesellschaftsinternen Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern ist die Feststellung des Jahresabschlusses ein konstitutiv wirkender Akt der Billigung des aufgestellten Jahresabschlusses durch die Gesellschafter, mit dem diese dessen Richtigkeit anerkennen. Dementsprechend ist die Bilanzfeststellung ein Vorgang, aus dem sich im Innenverhältnis auch rechtliche Konsequenzen für die Ansprüche zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern im Sinne eines - zivilrechtlich verbindlichen - Schuldanerkenntnisses ergeben können.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

► Stellungnahme zu den Folgen für die Buchung der „Gewinnverwendung“

Der **BGH** differenziert wie folgt (BGH v. 17.12.2020 – IX R 122/19):

„Die Entnahme von Guthaben auf einem Kapitalkonto des Kommanditisten ist wie die Rückgewähr eines Gesellschafterdarlehens anfechtbar, wenn die Auslegung des Gesellschaftsvertrags ergibt, dass das Guthaben keine Beteiligung des Kommanditisten, sondern schuldrechtliche Forderungen ausweist.“

Der **BGH** differenziert zudem folgt (BGH v. 22.7.2021 – IX ZR 195/20):

„Beschließt der Alleingesellschafter einer GmbH, einen festgestellten Gewinn auf neue Rechnung vorzutragen, kann der aus einem später gefassten, auf Ausschüttung des Gewinnvortrags gerichteten Gewinnverwendungsbeschluss folgende Zahlungsanspruch eine wirtschaftlich einem Darlehen entsprechende Forderung darstellen. Eine Behandlung als wirtschaftlich einem Darlehen entsprechende Forderung scheidet aus, wenn bereits zum Zeitpunkt des ersten, auf einen Vortrag des Gewinns auf neue Rechnung gerichteten Gesellschafterbeschlusses eine Gewinnausschüttung nicht vorgenommen werden durfte, weil und soweit die Auszahlung zu diesem Zeitpunkt eine Unterbilanz herbeigeführt oder vertieft hätte.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

V. Auswirkungen des MoPeG auf die Bilanzierung / Kapitalkonten

► Stellungnahme zu den Folgen für die Buchung der „Gewinnverwendung“

Der **Finanzverwaltung** führt zum Ausweis einer Verb. allgemein aus (BMF v.11.4.2023 – IV C 6 – S 2133/19/10004:002), BStBl. 2023 I, S. 672:

„Eine in der Bilanz anzusetzende Verbindlichkeit setzt eine dem Inhalt und der Höhe nach bereits bestimmte Leistungspflicht voraus, die erzwingbar ist und eine wirtschaftliche Belastung darstellt (vgl. [BFH vom 4. Februar 1999, IV R 54/97](#), BStBl 2000 II S. 139; vom 6. April 2000, IV R 31/99, BStBl 2001 II S. 536 und vom 30. Januar 2002, I R 71/00, BStBl 2003 II S. 279). ... Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind am Bilanzstichtag dem Grunde und der Höhe nach entstandene Verbindlichkeiten in der Bilanz auszuweisen, auch wenn sie noch nicht fällig sind Im Ausnahmefall ist eine Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung jedoch nicht (mehr) zu passivieren, wenn sie keine wirtschaftliche Belastung am Bilanzstichtag darstellt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls mit einer Geltendmachung der Forderung durch den Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht (mehr) zu rechnen ist“ [Fazit: m.E. Ansatz einer Verb. \(!\)](#)

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

VI. Auswirkungen des MoPeG auf das Erbschaftsteuerrecht

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

- **BT-Drucks. 20/7012, S. 2 v. 26.5.2023** „Kleine Anfrage CDU/CSU“:

Fragen Nr. 10:

„Ist die Bundesregierung der Auffassung, dass das MoPeG Auswirkungen auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung von Personengesellschaften haben wird, und beabsichtigt die Bundesregierung, dies durch Vorlage eines Gesetzentwurfs abzuwenden?“

VII. Auswirkungen des MoPeG auf das Grunderwerbsteuerrecht Frage Nr. 11:

„Ist die Bundesregierung der Auffassung, dass die Grunderwerbsteuerrechtlichen Regelungen (insbesondere die Begünstigungsvorschriften gemäß den §§ 5, 6 und 7 Absatz 2 und 3 des Grunderwerbsteuergesetzes) ab dem Inkrafttreten des Personengesellschaftsmodernisierungsgesetzes weiterhin unverändert (d. h. sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenseite) auf Personen(handels-)gesellschaften und deren Gesellschafter anwendbar sind?“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

VII. Auswirkungen des MoPeG auf das Grunderwerbsteuerrecht

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

- BT-Drucks. 20/7012, S. 2 v. 26.5.2023 „Kleine Anfrage CDU/CSU“:

Frage Nr. 12:

“Ist die Bundesregierung der Auffassung, dass durch das Inkrafttreten des MoPeG am 1. Januar 2024 automatisch Nachlauf Fristen im Sinne des § 6 GrEStG verletzt werden, und beabsichtigt die Bundesregierung bezüglich dieser Frage noch vor Inkrafttreten im Rahmen eines BMF-Schreibens (BMF = Bundesministerium der Finanzen) oder einer Gesetzgebung für Rechtssicherheit zu sorgen?“

Frage Nr. 13:

„Falls dies nicht der Fall sein sollte, erwägt die Bundesregierung, ein Gesetzgebungsverfahren zu initiieren, wonach die Grunderwerbsteuerrechtlichen Regelungen (insbesondere die Begünstigungsvorschriften gemäß den §§ 5, 6 und 7 Absatz 2 und 3 GrEStG) auch ab dem Inkrafttreten des Personengesellschaftsmodernisierungsgesetzes weiterhin unverändert (d. h. sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenseite) auf Personen(handels)gesellschaften und deren Gesellschafter anwendbar sind?“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

VII. Auswirkungen des MoPeG auf das Grunderwerbsteuerrecht

► Einschätzungen aus Sicht der Literatur

- z.B. *Loose*, DB 2022, S. 2125

„§§ 5 und 6 GrStG werden häufig zur vorweggenommenen Erbfolge genutzt, weil die Vorschriften auch dann gelten, wenn an den erwerbenden oder übertragenden Gesellschaften Angehörige in gera der Linie beteiligt sind. In dem Fall sind die Vorschriften § 3 Nr. 6 GrEStG und §§ 5 und 6 GrEStG zusammen anzuwenden. Die Gesellschafter des Streitfalls haben auch davon profitiert. §§ 5 und 6 GrEStG werden jedoch bald eine grundlegende Änderung durch den Gesetzgeber erfahren (müssen). Durch das zum 01.01.2024 in Kraft tretende sog. MoPeG (vom 10.08.2021 BGBl. I 2021 S. 3436) wird das Gesamthandsprinzip aufgegeben. Spätestens ab diesem Zeitpunkt gibt es keine Rechtfertigung mehr für eine Steuervergünstigung bei der Übertragung von Grundstücken zwischen Gesellschaftern und PersGes. Dasselbe gilt bei der Übertragung von Grundstücken zwischen PersGes. Wie eine Neuregelung aussehen wird, ist derzeit noch nicht abzusehen. Eine Ausweitung der Regelungen auf KapGes. ist ebenso möglich wie eine vollständige Abschaffung der Steuerbegünstigung.“

- Vgl. zudem *Arbeitskreis GrESt*, DStR 2023, S. 729 ff.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

VIII. Auswirkungen des MoPeG auf das Besteuerungsverfahren

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

„Diskussionsentwurf des BMF „MoPeG-Steueranpassungsgesetz“:

- § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO-E Handlungsfähigkeit bei PersG
- § 152 Abs. 4 S. 3 AO-E Festsetzung Versp. direkt ggü. der PersG
- § 181 Abs. 2 S. 2 Nr. 1a AO-E Erklärungspflichten der PersG selbst
- § 183 AO-E Bekanntgabe der gesonderten u. einh. F.
- § 183a AO-E Bekanntgabe bei nicht rechtsfähigen P.
- § 267 AO-E Vollstreckung bei PersG
- § 352 AO-E Einspruchsbefugnis bei der g. u. einh. F.
- § 48 FGO-E Klagebefugnis bei der g. u. einh. F.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

VIII. Auswirkungen des MoPeG auf das Besteuerungsverfahren

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

„Diskussionsentwurf des BMF „MoPeG-Steueranpassungsgesetz“:

- § 183 Abs. 1 AO-E Bekanntgabe der gesonderten u. einheitl. Feststellung

„Sind mehrere Personen am Gegenstand der Feststellung als Gesellschafter oder Gemeinschafter beteiligt (Feststellungsbeteiligte) und bilden sie eine rechtsfähige Personenvereinigung, sind alle Verwaltungsakte und Mitteilungen, die nach diesem Gesetz und den Steuergesetzen mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen, der Personenvereinigung in Vertretung der Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben. Bei der Bekanntgabe ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt.“

- § 183 Abs. 2 AO-E Regelungen zur Einzelbekanntgabe

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

VIII. Auswirkungen des MoPeG auf das Besteuerungsverfahren

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

„Diskussionsentwurf des BMF „MoPeG-Steueranpassungsgesetz“:

- § 352 Abs. 1 AO-E Einspruchsbefugnis bei g. u. e. Feststellung

„Gegen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen können Einspruch einlegen:

1. bei rechtsfähigen Personenvereinigungen:

a) die Personenvereinigung,

b) wenn die rechtsfähige Personenvereinigung nicht mehr besteht, jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte;

2. bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und in sonstigen Fällen:

a) der Einspruchsbefugte im Sinne des Absatzes 2,

b) wenn Personen nach Buchstabe a nicht vorhanden sind, jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigter, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte,

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

VIII. Auswirkungen des MoPeG auf das Besteuerungsverfahren

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

„Diskussionsentwurf des BMF „MoPeG-Steueranpassungsgesetz“:

- § 352 Abs. 1 AO-E Einspruchsbefugnis bei g. u. e. Feststellung
- 3. in den Fällen des § 183 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 oder des § 183a Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigter, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte und der der Bekanntgabe an die Personenvereinigung oder den Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen ihn widersprochen hat,
- 4. soweit es sich darum handelt, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt, jeder, der durch die Feststellungen hierzu berührt wird;
- 5. soweit es sich um eine Frage handelt, die einen Beteiligten persönlich angeht, jeder, der durch die Feststellungen über die Frage berührt wird.

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

VIII. Auswirkungen des MoPeG auf das Besteuerungsverfahren

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

„Diskussionsentwurf des BMF „MoPeG-Steueranpassungsgesetz“:

- § 352 Abs. 2 AO-E Einspruchsbefugnis bei g. u. e. Feststellung

„Einspruchsbefugt im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe a ist der gemeinsame Empfangsbevollmächtigte im Sinne des § 183a Absatz 1 Satz 1 oder des § 6 Absatz 1 Satz 1 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung. Haben die Feststellungsbeteiligten keinen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt, ist einspruchsbefugt im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe a der nach § 183a Absatz 1 Satz 2 und 3 oder nach § 6 Absatz 1 Satz 3 und 4 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung von der Finanzbehörde bestimmte Empfangsbevollmächtigte; Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b bleibt unberührt. Die Sätze 1 und 2 sind nur anwendbar, wenn die Beteiligten in der Feststellungserklärung oder in der Aufforderung zur Benennung eines Empfangsbevollmächtigten über die Einspruchsbefugnis des Empfangsbevollmächtigten belehrt worden sind.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

IX. Auswirkungen des MoPeG auf das Insolvenzverfahren

► Aktuelle parlamentarische Diskussionen des Gesetzgebers

„Diskussionsentwurf des BMF „MoPeG-Steueranpassungsgesetz“:

- Art. 97 § 39 Abs. 5 EGAO Anwendung der Änderungen bei Insolvenz

„Wurde über das Vermögen einer Personenvereinigung vor dem 1. Januar 2024 das Insolvenzverfahren eröffnet, sind für Feststellungszeiträume und Feststellungszeitpunkte vor dem 1. Januar 2024 § 152 Absatz 4 Satz 3, § 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1, § 183 und § 352 der Abgabenordnung in der am 31. Dezember 2023 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

X. Auswirkungen des MoPeG aus verfassungsrechtlicher Sicht

► Grundsatzentscheidung des BVerfG v. 10.4.2018 - 1 BvR 1236/11

„Mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist es vereinbar, dass eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG bei Verkauf eines Anteils durch einen Mitunternehmer grundsätzlich gewerbsteuerpflichtig ist, obwohl der Veräußerungsgewinn beim Veräußerer verbleibt.

Die Freistellung des auf natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfallenden Veräußerungsgewinns von der Gewerbsteuerpflicht in § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.“

33. Veranstaltung Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Folgen des MoPeG für das Steuerrecht

X. Auswirkungen des MoPeG aus verfassungsrechtlicher Sicht

► Grundsatzentscheidung des BVerfG v. 10.4.2018 - 1 BvR 1236/11

„Wird die unternehmerische Tätigkeit in Form einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ausgeübt, unterliegt die Personengesellschaft selbst weder der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer (sog. Transparenz der Personengesellschaft). Diese Steuern fallen vielmehr bei ihren Gesellschaftern an, je nach deren Rechtsnatur bei natürlichen Personen als Einkommensteuer, bei juristischen Personen als Körperschaftsteuer. (Rz. 29)

Der Gesetzgeber durfte ohne Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (vgl. BVerfGE 135, 126 <144 f. Rn. 56>; 137, 350 <367 Rn. 43> m.w.N.) auch nach Einführung des § 7 Satz 2 GewStG an seiner in § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG für das Recht der Gewerbesteuer zum Ausdruck kommenden Entscheidung festhalten, die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft zuzuweisen. Dies weicht von dem ansonsten im Ertragsteuerrecht geltenden Transparenzprinzip ab, demzufolge die Einkommensteuer bei der Personengesellschaft immer vom Gesellschafter geschuldet wird. Der Gesetzgeber kann es in den Fällen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ebenfalls bei der Gewerbesteuerschuld der Personengesellschaft belassen, obwohl der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an einer Mitunternehmerschaft beim veräußernden Gesellschafter verbleibt. Dass die Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft hier gleichwohl die Gewerbesteuer schuldet, verletzt das Leistungsfähigkeitsprinzip im Ergebnis nicht. (Rz. 108)“