



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Auswirkungen des MoPeG auf das Steuerrecht? – Gesetzgeber sieht dringend benötigte Anpassungen doch noch vor

15.12.2023

Am 01.01.2024 tritt das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (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 und berücksichtigt die Änderungen, die der Gesetzgeber über das Kreditwirtschaftsförderungsgesetz am 14.12.2023 (Bundestag) und 15.12.2023 (Bundesrat) beschlossen hat. 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 zugeordnet wird. Spätestens seit dem Jahr 2001 wandten sich Rechtsprechung und Rechtspraxis vom Gesamthandprinzip ab. In seiner berühmten Entscheidung vom 29.01.2001 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 Text 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.



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

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 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 wollte der Gesetzgeber jedoch erneut tätig werden. Der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes (Fassung vom 02.10.2023) sah 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 intendierte 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.

Das Wachstumschancengesetz wurde mit Beschluss vom 24. November 2023 seitens des Bundesrates in den Vermittlungsausschuss verwiesen. Das Wachstumschancengesetz wird aber 2023 nicht mehr umgesetzt werden. Die für dieses Gesetz vorgesehenen Änderungen in § 14 AO und § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sind allerdings in „letzter Sekunde“ in das Kreditzweitmarktförderungsgesetz, das am 14.12.2023 den Bundestag und am 15.12.2023 den Bundesrat passiert hat, aufgenommen worden. Dauerhaft ist damit klargestellt, dass das MoPeG und die Anerkennung der Rechtspersönlichkeit für die GbR mit weitgehender Abschaffung des Gesamthandsprinzips keine Auswirkung auf das Ertragsteuerrecht hat.

III. Folgen für die Erbschafts- und Schenkungssteuer

Ob es im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu Anpassungen kommen soll, ließ der MoPeG-Gesetzgeber offen. Er formulierte allerdings in der Regierungsbegründung zum MoPeG wie folgt:

„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.“

Weil der MoPeG-Gesetzgeber lediglich im Ertragsteuerrecht eine veränderte Rechtslage ausdrücklich ablehnte, zogen vereinzelte Stimmen daraus den wenig überzeugenden 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. Berührt sind im ErbStG die folgenden Vorschriften: §§ 10 Abs. 1 Satz 4, 13b Abs. 4 Satz 1 und besonders wichtig § 7 Abs. 1, 7 ErbStG.

Die höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH hat sich indessen mehrfach geändert. Seit drei Jahrzehnten



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

herrscht eine Entkopplung von Zivilrecht (*Röder*, DStR 2023, 1085, 1091). In seiner Entscheidung vom 14.09.1994 zur steuerlichen Transparenz stützte sich der BFH auf den nun gestrichenen § 718 BGB a.F. Gleichwohl brachte der BFH mit Entscheidung vom 05.02.2020 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 02.10.12023) sah 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 Schenkungsteuer als Gesamthand gelten. Damit korrespondierend sollten 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 (*Curdts/Kepper*, ZEV 2022, 452, 454 m.w.N.). Befürchtet werden Verstöße gegen das EU-Beihilferecht und gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Nach dem – vorläufigen – Scheitern des Wachstumschancengesetzes wurden die dort für die Personengesellschaften anlässlich des MoPeG vorgesehenen Änderungen in das Kreditzweitmarktförderungsgesetz übernommen und dort inzwischen (vgl. Pkt. II) verabschiedet.

Sehr fraglich ist weiterhin, ob die Privilegierung der § 13 Abs. 1 Nr. 4a, b ErbStG für „Familienheime“ nach dem MoPeG noch Bestand haben wird. Danach entfällt bei dessen Übertragung unter Lebenden zwischen Ehegatten oder der Vererbung auf Ehegatten und (eingeschränkt) auf Kinder die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Viele selbstgenutzte Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen stehen im Eigentum einer GbR, die zwischen den Eheleuten besteht. Spätestens mit Anerkennung der Rechtspersönlichkeit der GbR dürfte § 13 Abs. 1 Nr. 4a, b ErbStG ab dem 01.01.2024 jedoch nicht mehr anwendbar auf die GbR der Eheleute sein. Allerdings hat in einem ganz aktuellen Fall das FG München (ZEV 2023, 777) das Gesamthandseigentum der GbR auf der Basis der alten Rechtslage dem Eigentum/Miteigentum gleichgestellt. Die Entscheidung ist in der Revision beim BFH (Az. II R 18/33).

Eine weitere Folge wird nun vorerst und befristet (vgl. Pkt. IV) nicht eintreten: eine spätere Auflösung der GbR wird zunächst nicht mit Grunderwerbsteuer zu besteuern sein.

Um den Verlust der Privilegien nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a – e zu vermeiden, sollten derartige GbR 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.

Bedeutsam für die Verschonungsregelungen in § 13b Abs. 1 ErbStG, die bei Übertragung von Unternehmen unter Lebenden und auf den Todesfall von großer Bedeutung sind, werden auch die Neuregelungen zum Erbrecht bei der nicht rechtsfähigen GbR (z.B. Stimmbindungsvereinbarung, Stimmrechtspool). Enthält hier insbesondere die Poolvereinbarung keine abweichenden Regelungen, endet der Pool sofort mit dem Tod eines Gesellschafters ohne anschließende Liquidation, § 740a Abs. 1 Satz 3 BGB. Dies muss die Praxis durch abweichende Regelungen abändern.

IV. Grunderwerbsteuer

Die Frage, ob es im Grunderwerbsteuerrecht zu Änderungen kommen soll, ließ der Gesetzgeber nach Auffassung eines Teils der Lehre ebenfalls offen. Inwieweit das unter III. dargelegte Zitat aus der Regierungsbegründung anderes nahelegt, ist strittig. 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



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

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 losgelöstes 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 (NZG 2017, 828) 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. Das Prinzip der Gesamthand wird im Übrigen z. B. durch Regelungen zur An- und Abwachsung und durch die Grundsätze, dass eine Personengesellschaft anders als eine Kapitalgesellschaft keine eigenen Anteile halten kann, fortgeführt. Weiterhin wird die Personengesellschaft als schuldrechtlicher Vertrag eingeordnet.

Anders als im Erwerb- bzw. Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht schaffte zunächst der Regierungsentwurf zum Wachstumschancengesetz leider keine Rechtsklarheit. Es bestand daher ein erhebliches Maß an Rechtsunsicherheit, ob die §§ 5, 6, 7 GrEStG in Zukunft noch Bestand haben werden oder nicht. Durch § 23 Abs. 2, 5 GrEStG-Entwurf in Art. 39 Wachstumschancengesetz versuchte die Bundesregierung, rechtliche Unsicherheiten durch Nachbehaltsfristen wenigstens abzumildern. Sie schuf damit zwar eine Übergangsregelung für schon verwirklichte grunderwerbsteuerbare Vorgänge. Gegen den heftigen Widerstand der Länder und Teile der Praxis sollen die Privilegierungen der §§ 5, 6, 7 GrEStG nach dem Willen der Bundesregierung gleichwohl ins Leere laufen (BT-Drs. 20/8628, 220). Tatsächlich hätte dieses Vorhaben insbesondere den Mittelstand belastet. 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. Mit Änderungsantrag der Fraktionen von Grünen, SPD, FDP (Umdruck 32) wurde ins Wachstumschancengesetz in Art. 39 ein neuer § 24 eingefügt, der eine Weitergeltung der §§ 5, 6, 7 GrEStG vorsah. Allerdings regelte Art. 47, dass diese Regelung zum 31.12.2024 endet. Die Neuregelung zu § 23 Abs. 25 sollte jedoch ersatzlos entfallen (betr. sog. Haltefristen vor 5 bzw. 10 Jahren). Wäre also bis zum 31.12.2024 keine Neuregelung der Grunderwerbsteuer erfolgt, wären alle noch nicht abgelaufenen Haltefristen verletzt und es wäre rückwirkend immense Grunderwerbsteuer ausgelöst worden. Nachdem am 24.11.2023 der Bundesrat den Vermittlungsausschuss angerufen hat (siehe Pkt. II), schien es bis Dienstag, den 28.11.2023 so, dass es dieses Jahr keine Einigung geben wird. Dann versuchten die unionsgeführten Bundesländer, eine Weitergeltungsregelung durchzusetzen. Diese Initiative wurde von den Koalitionsfraktionen am Abend des 12.12.2023 übernommen. Nach dem vorläufigen Scheitern des Wachstumschancengesetzes finden sich nun im Kreditzweitmarktförderungsgesetz Regelungen, die eine Weitergeltung der §§ 5, 6, 7 GrEStG für 36 Monate vorsehen.

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 01.01.2024 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.

V. Fazit

Das MoPeG erzwingt keine dogmatische „Revolution“ im Unternehmensteuerrecht. Die Abkehr vom Gesamthandsvermögen hat sich durch jahrzehntelange Rechtsfortbildung längst vollzogen. Durch die jetzige Reform wurden die Gesetzestexte der gegenwärtigen Rechtslage angepasst. Hinsichtlich der Besteuerung von Personengesellschaften drängt das MoPeG nach Ansicht eines Teils der Lehre zu steuerrechtlichen



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Folgeänderungen. Das Kreditzweitmarktförderungsgesetz schafft zwar Klarheit im Bereich der Ertragsteuer, Grunderwerbsteuer und der Schenkung- und Erbschaftsteuer. Unsicherheiten bestehen dagegen aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht für Schenkung/Vererbung einer selbstgenutzten Immobilie.

VI. Zwei Handlungsempfehlungen

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

VII. Weitere Informationen

Bei folgendem Webinar der Bielefelder Fachlehrgänge erhalten Sie vertiefte Informationen zu diesem wichtigen Thema:

- 16. Januar 2024: MoPeG – Neues Recht und Herausforderungen für die Praxis ab 1. Januar 2024, 12:00 Uhr – 14:00 Uhr

» Zum Fachgebiet "Grunderwerbsteuer"

» Zum Fachgebiet "Erbschaftsteuer"

» Zur Startseite