



Wolfgang Eggert

Personengesellschaften und MoPeG

Steuerliche Auswirkungen



DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2024 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt.

Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Nutzung für Zwecke des Text- und Datamining (§ 44b UrhG) sowie für Zwecke der Entwicklung, des Trainings und der Anwendung (ggf. generativer) Künstlicher Intelligenz, wie auch die Zusammenfassung und Bearbeitung des Werkes durch Künstliche Intelligenz, ist nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: Juni 2024

DATEV-Artikelnnummer: 35944/2024-06-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

In letzter Minute hat der Gesetzgeber 2023 die steuerlichen Auswirkungen des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) deutlich entschärft und damit gezeigt, wie komplex die Auswirkungen des MoPeG auf das Steuerrecht gewesen sind.

In dem Kompaktwissen werden die notwendigen Grundlagen der Neuregelung sowie die Auswirkungen auf das Gesellschaftsrecht dargestellt. Es schließt daran die Betrachtung der Bereiche Gesellschaftsverträge und deren Änderung inkl. der Aufstellung und Feststellung von Abschlüssen, Abgabenordnung, Bilanzierung der Personengesellschaften, Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer an.

Selbstverständlich darf auch ein kurzer Blick auf die wichtigen Gestaltungsnormen § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG, § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG (Realteilung) und § 24 UmwStG unter dem Blickwinkel des MoPeG nicht fehlen.

Das Kompaktwissen orientiert sich strikt an den Bedürfnissen der steuerberatenden Berufe und liefert das für diesen Beruf notwendige Fachwissen zum MoPeG.

Herzogenaurach, im Juni 2024

Wolfgang Eggert

Hinweis

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Der Inhalt im Überblick

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | Grundlagen im Gesellschaftsrecht..... | 7 |
| 1.1 | Gesetzliche Grundlage..... | 7 |
| 1.2 | Gravierende Änderungen bei der GbR..... | 7 |
| 1.2.1 | Rechtsfähigkeit..... | 7 |
| 1.2.2 | Ausscheiden des Gesellschafters..... | 8 |
| 1.2.3 | Gesellschaftsvermögen..... | 9 |
| 1.2.4 | Gesellschaftsregister allgemein..... | 9 |
| 1.2.5 | Gesellschaftsregister und Berufsrecht..... | 11 |
| 1.2.6 | Hinweise zu weiteren Vorschriften des BGB..... | 11 |
| 1.3 | Änderungen bei den Personenhandelsgesellschaften..... | 12 |
| 1.3.1 | Verweis auf das BGB..... | 12 |
| 1.3.2 | Öffnung für freie Berufe..... | 12 |
| 1.3.3 | Ergebnisverwendung..... | 13 |
| 1.3.4 | Auswirkung des MoPeG auf Haftung und Entnahmen?..... | 14 |
| 1.3.5 | Gesetzliche Regelung der Einheits-GmbH & Co. KG..... | 17 |
| 2 | Anpassungsbedarf bei Gesellschaftsverträgen?..... | 18 |
| 2.1 | Anteil am Vermögen, Stimmkraft und Ergebnisanteil..... | 18 |
| 2.2 | Ausscheiden, Versterben und Auflösung..... | 19 |
| 2.3 | Abfindungsanspruch..... | 20 |

| | | |
|-------|---|----|
| 2.4 | Feststellung von Jahresabschlüssen und Ergebnisverwendung | 21 |
| 2.5 | Änderung aufgrund § 122 Satz 1 HGB | 23 |
| 3 | Abgabenordnung | 24 |
| 3.1 | Definition der Personenvereinigung in § 14a AO | 24 |
| 3.2 | Vertretung im Besteuerungsverfahren | 26 |
| 3.3 | Kernvorschrift für die Ertragsbesteuerung: § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO | 26 |
| 3.4 | Verfahrensrecht..... | 28 |
| 4 | Bilanzierung | 32 |
| 4.1 | Definitionen | 32 |
| 4.2 | Gewinnverteilung..... | 33 |
| 4.2.1 | Regelung im Gesetz..... | 33 |
| 4.2.2 | Folgen für die Bilanzierung | 34 |
| 4.2.3 | Zeitpunkt der bilanziellen Erfassung | 35 |
| 4.2.4 | Hinweis auf die Folgen § 15a EStG..... | 36 |
| 4.2.5 | Rechtssicherheit durch Gesellschaftsvertrag | 37 |
| 4.3 | Auswirkung auf die optierende Personengesellschaft..... | 38 |
| 4.3.1 | Option..... | 38 |
| 4.3.2 | Ausschüttungsfiktion..... | 38 |
| 4.3.3 | Keine Ausschüttungsfiktion..... | 39 |

| | | |
|-------|---|----|
| 5 | Ein Blick auf wichtige ertragsteuerliche Gestaltungsnormen..... | 41 |
| 5.1 | § 6 Abs. 3 EStG | 41 |
| 5.2 | § 6 Abs. 5 EStG | 42 |
| 5.3 | § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG (Realteilung)..... | 43 |
| 5.4 | § 24 UmwStG..... | 43 |
| 6 | Erbschaft- und Schenkungsteuer | 44 |
| 6.1 | § 2a ErbStG: Gesamthandsprinzip | 44 |
| 6.2 | § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG: Beteiligungserwerb..... | 45 |
| 6.3 | § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchs. d ErbStG: Ausnahme Verwaltungsvermögen | 46 |
| 6.4 | § 18 Satz 1 ErbStG: Mitgliederbeiträge | 46 |
| 7 | Grunderwerbsteuer | 47 |
| 7.1 | Überblick zu den wichtigen Regelungen für Personengesellschaften | 47 |
| 7.1.1 | Übergang auf eine Gesamthand – § 5 GrEStG | 47 |
| 7.1.2 | Übergang von einer Gesamthand – § 6 GrEStG..... | 47 |
| 7.1.3 | Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum – § 7 GrEStG | 48 |
| 7.2 | Problematik aufgrund des MoPeG | 49 |
| 7.3 | Lösung durch Übergangsregelung..... | 49 |
| 7.4 | Lediglich temporäre Lösung..... | 50 |
| 7.5 | Nachbehaltensfristen seit 01.01.2024? | 50 |

1 Grundlagen im Gesellschaftsrecht

1.1 Gesetzliche Grundlage

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz) vom 10.08.2021¹ – **MoPeG** – wurde das Recht der Personengesellschaften gravierend reformiert. Das Gesetz ist in seinen wesentlichen Teilen am 01.01.2024 in Kraft getreten (Art. 137 Satz 1 MoPeG).

1.2 Gravierende Änderungen bei der GbR

Das Kernstück der Reform stellt die Änderungen bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) dar. Auf dieser bauen, entsprechend des bisherigen Prinzips, Neuerungen bei der oHG und der KG auf.

1.2.1 Rechtsfähigkeit

Die GbR ist gemäß § 705 Abs. 2 1. Altern. BGB grundsätzlich **rechtsfähig**: Sie kann Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll.

Lediglich wenn die Gesellschaft nur zur Ausgestaltung ihres Rechtsverhältnisses untereinander dienen soll, ist sie **nicht rechtsfähig**. Für die nicht rechtsfähige Gesellschaft sind die Vorschriften der §§ 740 ff. BGB anwendbar.

Erfolgt aber der **Betrieb** eines **Unternehmens** unter gemeinschaftlichem Namen, so wird vermutet, dass die Gesellschaft nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnimmt (§ 705 Abs. 3 BGB). Die nicht rechtsfähige GbR wird somit bei den typischen Mandanten einer Steuerberatungskanzlei die Ausnahme bilden.

¹ BGBl 2021 I S. 3436.

Im Verhältnis zu Dritten **entsteht** die Gesellschaft gemäß § 719 Abs. 1 BGB, sobald sie mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter am **Rechtsverkehr teilnimmt**, spätestens aber mit ihrer Eintragung im Gesellschaftsregister (*Kapitel 1.2.4*).

1.2.2 Ausscheiden des Gesellschafters

Vorab ein Hinweis zur **Gestaltungsfreiheit** nach § 708 BGB: Von den in der Folge genannten Vorschriften kann durch den Gesellschaftsvertrag abgewichen werden. Eine Ausnahme gilt von diesem Grundsatz nur dann, soweit im Gesetz etwas anderes bestimmt ist.

Eine rechtsfähige GbR wird durch den **Tod** des **Gesellschafters** nicht aufgelöst (§ 723 Abs. 1 Nr. 1 BGB), falls der Gesellschaftsvertrag die Beendigung in diesem Fall nicht ausdrücklich regelt. Weiterhin wird die Gesellschaft grundsätzlich nicht aufgelöst, durch die

- Kündigung der Mitgliedschaft durch den Gesellschafter,
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Gesellschafters,
- Kündigung der Mitgliedschaft durch einen Privatgläubiger des Gesellschafters,
- Ausschließung des Gesellschafters aus wichtigem Grund.

In den genannten Fällen (und ggf. weiteren, die im Gesellschaftsvertrag gemäß § 723 Abs. 2 BGB geregelt sind) scheidet der Gesellschafter aus; die Gesellschaft bleibt aber bestehen (§ 723 Abs. 3 Satz 1 BGB). Der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters **wächst** den übrigen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Anteile **zu** (§ 712 Abs. 1 BGB).

Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus, erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf den letzten Gesellschafter über (§ 712a Abs. 1 BGB), der fortan alleiniger Eigentümer ist und im Fall eines Betriebs ein Einzelunternehmen führt.

Vom Ausscheiden des Gesellschafters ist die **Kündigung** der Gesellschaft zu unterscheiden. Diese kann ein Gesellschafter aus wichtigem Grund jederzeit und ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist vornehmen (§ 731 BGB). Dieser wichtige Grund

liegt insbesondere vor, wenn ein anderer Gesellschafter eine ihm nach dem Gesellschaftsvertrag obliegende wesentliche Verpflichtung vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt hat oder wenn die Erfüllung einer solchen Verpflichtung unmöglich wird. Weiterhin kann die Gesellschaft durch einen **Auflösungsbeschluss** beendet werden (§ 732 BGB). Dieser benötigt nach dem Gesetz eine Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen.

Interessant ist, falls ein Erbe Gesellschafter wird, die Regelung in § 724 Abs. 1 BGB: Danach kann jeder Erbe gegenüber den anderen Gesellschaftern verlangen („antragen“), dass ihm die Stellung eines **Kommanditisten** eingeräumt und der auf ihn entfallende Anteil des Erblassers als seine Kommanditeinlage anerkannt wird. Voraussetzung ist allerdings, dass die Gesellschaft die Voraussetzungen des § 107 Abs. 1 HGB erfüllt, um in das Handelsregister eingetragen zu werden.

1.2.3 Gesellschaftsvermögen

Von dem bisher so vertrauten Gesamthandsvermögen muss sich der Rechtsanwender zumindest zivilrechtlich verabschieden. Es existiert nicht mehr, da die Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten Vermögen der Gesellschaft – **Gesellschaftsvermögen** – sind (§ 713 BGB).

Damit tritt eine gravierende Änderung der bisherigen Betrachtungsweise ein. Steuerlich bleibt es aber überwiegend bei der Annahme des bisherigen Gesamthandsvermögens; vgl. dazu die nachfolgenden Ausführungen.

1.2.4 Gesellschaftsregister allgemein

Die Gesellschafter können die Gesellschaft bei dem Gericht, in dessen Bezirk sie ihren Sitz hat, zur Eintragung in das Gesellschaftsregister anmelden (§ 707 Abs. 1 BGB). In diesem Fall wird die GbR als **eingetragene GbR** – eGbR (§ 707a Abs. 2 BGB) – bezeichnet. Der Nummer im Register werden bei der Eintragung die Buchstaben **GsR** vorangestellt.

1 Grundlagen im Gesellschaftsrecht

Die Anmeldung beim Gesellschaftsregister muss gemäß § 707 Abs. 2 BGB folgende Angaben enthalten:

- Name, Sitz und die Anschrift, in einem Mitgliedstaat der EU für die Gesellschaft und
- für jeden Gesellschafter,
 - wenn dieser eine natürliche Person ist, dessen Namen, Vornamen, Geburtsdatum und Wohnort,
 - wenn der Gesellschafter eine juristische Person oder rechtsfähige Personengesellschaft ist, deren Firma oder Namen, Rechtsform, Sitz und, soweit gesetzlich vorgesehen, zuständiges Register und Registernummer,
- die Angabe der Vertretungsbefugnis der Gesellschafter,
- die Versicherung, dass die Gesellschaft nicht bereits im Handels- oder im Partnerschaftsregister eingetragen ist.

Das Wort „können“ deutet scheinbar an, dass die Eintragung freiwillig erfolgt. Hierbei handelt es sich aber nur um den Grundsatz. In der Praxis gibt es eine relevante Anzahl von Fällen, bei der eine Eintragung zwingend ist (sog. **faktische Eintragungspflicht**). Beispielhaft mögen hierzu nur die gewichtigsten der insgesamt vorhandenen Fälle stehen:

- Die Gesellschaft ist wiederum Gesellschafter einer anderen Gesellschaft (§ 707a Abs. 1 BGB).
- Für die Gesellschaft wird ein Recht im Grundbuch eingetragen (§ 47 Abs. 2 GBO). Das geht sogar so weit, dass auch in Altfällen eine Grundbuchsperre solange vorhanden ist, bis die GbR zur eGbR wird.
- Ist die GbR Gesellschafter einer GmbH, bedarf es nach § 40 Abs. 1 Satz 2 GmbHG ebenfalls zunächst der Eintragung als eGbR.
- Auch die Teilnahme an Umwandlungsvorgängen bedarf dem Vorhandensein einer eGbR (§§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 191 Abs. 1 Nr. 1 und 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG).

Die Eintragungsmöglichkeit wird in diesen (und weiteren) Fällen also zur Eintragungspflicht, weil ansonsten der nachfolgende Vorgang nicht durchgeführt werden kann (sog. Voreintragungspflicht).

1.2.5 Gesellschaftsregister und Berufsrecht

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte dürfen sich zu Berufsausübungsgesellschaften verbinden (§ 49 Abs. 1 Satz 1 StBerG). Als Rechtsform kommt auch die GbR in Betracht (§ 49 Abs. 2 Nr. 1 StBerG).

Weder das MoPeG noch das BGB regeln eine Eintragungspflicht in das Gesellschaftsregister für die Berufsausübungsgesellschaft. Diese kann sich aber (wie bei anderen GbR auch) faktisch daraus ergeben, falls die Eintragung eine Voraussetzung für die Vornahme von Rechtsgeschäften ist, die ihrerseits die Eintragung in ein anderes Register erfordern (*Kapitel 1.2.4*).

1.2.6 Hinweise zu weiteren Vorschriften des BGB

§ 709 Abs. 3 BGB schreibt vor, dass sich die **Stimmen** ("Stimmkraft") und der **Anteil an Gewinn und Verlust** nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen richtet. Sind solche nicht vereinbart worden, richten sie sich nach dem Verhältnis der vereinbarten Werte der Beiträge. Nur wenn es auch hierzu keine Vereinbarungen gibt, hat jeder Gesellschafter die gleiche Stimmkraft und einen gleichen Anteil am Gewinn und Verlust.

Nach § 711 Abs. 1 BGB bedarf die **Übertragung** eines **Gesellschaftsanteils** der Zustimmung der anderen Gesellschafter. Der verstorbene Gesellschafter scheidet, falls es keine weitere Vereinbarung gibt, aus der Gesellschaft aus (*Kapitel 1.2.2*). Ist aber im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die Gesellschaft mit seinem **Erben fortgesetzt** werden soll, tritt dieser in die Gesellschafter-Stellung ein (§ 711 Abs. 2 BGB). Sind mehrere Erben vorhanden, fällt der Gesellschaftsanteil kraft Gesetzes jedem Erben entsprechend der Erbquote zu.

Hinweis

Soll die Gesellschafter-Stellung eines verstorbenen Gesellschafters (z. B. auch aus steuerlichen Gründen) auf die Erben übergehen, so muss dies zwingend vereinbart werden. Ohne Vereinbarung scheidet der verstorbene Gesellschafter aus! Die Fortsetzung in der Gesellschafter-Stellung benötigt eine Regelung im Gesellschaftsvertrag.

Gesellschafterbeschlüsse bedürfen nach § 714 BGB der Zustimmung aller stimmberechtigten Gesellschafter (Einstimmigkeitsprinzip). Mindestens in diesem Punkt werden vermutlich nicht wenige Gesellschaftsverträge eine Abweichung regeln.

Zur **Geschäftsführung** und **Vertretung** sind alle Gesellschafter berechtigt und befugt (§§ 715 Abs. 1 und 720 Abs. 1 BGB) und zwar in der Form, dass sie nur gemeinsam zu handeln berechtigt sind, es sei denn, dass mit dem Aufschub eines Geschäfts Gefahr für die Gesellschaft oder das Gesellschaftsvermögen verbunden ist (§ 715 Abs. 3 BGB). Auch hierzu empfiehlt es sich, mit den Gesellschaftern zu besprechen, ob eine Abweichung zu regeln ist.

1.3 Änderungen bei den Personenhandelsgesellschaften

1.3.1 Verweis auf das BGB

Die oben geschilderte Rechtsfähigkeit (*Kapitel 1.2.1*) und die Abschaffung des Gesamthandsprinzips gelten über den Verweis in § 105 Abs. 3 HGB (oHG) und § 161 Abs. 2 HGB (KG) auch für die Personenhandelsgesellschaften.

1.3.2 Öffnung für freie Berufe

Gemäß § 107 Abs. 1 HGB sind Personenhandelsgesellschaften zulässige Gesellschaftsformen für die **Freien Berufe**, vorausgesetzt, das anwendbare Berufsrecht lässt dies zu.