

# Mandanten- Brief

Dezember 2023

## 1. Modernisierung des Personengesellschaftsrechts

**M**it dem „Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts“, kurz **MoPeG**, haben Bundestag und Bundesrat 2021 eine Vielzahl von Änderungen für Personengesellschaften beschlossen. Der Fokus des MoPeG liegt dabei auf einer **Reform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)**, deren Rechtsfähigkeit nun gesetzlich geregelt wird. Das Gesetz, das **zum 1. Januar 2024 in Kraft treten** wird, enthält zwar **keine direkten Änderungen im Steuerrecht**, wirkt sich aber zumindest indirekt auch dort aus (s. Nr. 2 „Steuerliche Folgen des MoPeG“). Hier ist ein Überblick über die wesentlichen Änderungen durch das MoPeG:



- **Rechtsfähige GbR:** Bisher gibt es keine gesetzliche Grundlage für eine **Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)**. Künftig kann die GbR auch nach dem Gesetz ein eigenständiger Rechtsträger sein, der **Rechte erwerben, Vermögen besitzen oder Verbindlichkeiten eingehen** kann. Das Vermögen einer GbR ist damit nicht mehr gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (sog. Gesamthandsvermögen), sondern eigenständiges Vermögen der GbR. Voraussetzung für die Rechtsfähigkeit einer GbR ist, dass sie **nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen** soll. Die Rechtsfähigkeit der GbR ist also nicht zwingend. Auf die unbeschränkte und gesamtschuldnerische Haftung eines GbR-Gesellschafters hat dies keine Auswirkungen.
- **Gesellschaftsregister:** In Anlehnung an das Handelsregister wird ein **Gesellschaftsregister eingeführt**, in das sich eine rechtsfähige GbR eintragen lassen kann. Dort werden die Gesellschafter und die Vertretungsbefugnisse erfasst. Zwar gibt es für eine rechtsfähige GbR keinen Zwang, sich im Gesellschaftsregister eintragen zu lassen, allerdings ist die **Eintragung Voraussetzung für Eintragungen in anderen Registern**. Insbesondere dann, wenn eine GbR im Grundbuch eingetragen oder Gesellschafterin einer anderen Gesellschaft werden soll, ist die Eintragung im Gesellschaftsregister zwingende Voraussetzung. Die Eintragung hat Vorteile für eine GbR, weil Vertragspartner auf die Daten im Gesellschaftsregister vertrauen können. Außerdem werden Änderungen im Gesellschafterbestand künftig zentral erfasst, womit nicht mehr diverse Grundbucheinträge geändert werden müssen, wenn die GbR mehrere Grundstücke besitzt. Ist eine GbR im Gesellschaftsregister eingetragen, muss sie den **Namenszusatz „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ (eGbR)** führen.
- **Umwandlung & Statuswechsel:** Die **eGbR** ist künftig ein **umwandlungsfähiger Rechtsträger** im Sinne des Umwandlungsgesetzes, kann also beispielsweise in eine GmbH umgewandelt werden. Für die eGbR ist künftig auch ein **reiner Statuswechsel zu einer offenen Handelsgesellschaft (oHG) oder einer Partnerschaftsgesellschaft** möglich. Dabei wird die

Modernisierung des Personengesellschaftsrechts wurde 2021 beschlossen

Reform tritt 2024 in Kraft

GbR wird auch vom Gesetz als rechtsfähig anerkannt

GbR kann Vermögen besitzen und Verbindlichkeiten eingehen

Gesellschaftsregister für rechtsfähige GbR

Eintragung freiwillig, aber Voraussetzung für Grundbesitz oder Anteile an einer anderen Gesellschaft

Registereinträge genießen Gutgläubenschutz

eGbR ist künftig umwandlungsfähig

eGmbH vom Gesellschaftsregister ins Handels- oder Partnerschaftsregister umgetragen. Dieser Statuswechsel ist natürlich auch in umgekehrter Richtung, also von der oHG oder PartG zur eGmbH möglich.

- **Beteiligungsverhältnisse:** Falls der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung enthält, hatte bisher jeder Gesellschafter einen gleich großen Anteil an der Gesellschaft. Künftig orientieren sich die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter an deren **Beiträgen zur Gesellschaft**, wobei auch weiterhin eine abweichende Regelung möglich ist. Der **Beitrag eines Gesellschafters** kann dabei nicht nur in Vermögenswerten bestehen, sondern **auch in der Leistung von Diensten**. Die **Stimmkraft** und der Anteil am Gewinn und Verlust richten sich künftig **vorrangig nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen** oder nach dem Verhältnis der vereinbarten Werte der Beiträge. Falls auch keine Werte der Beiträge vereinbart worden sind, hat jeder Gesellschafter ohne Rücksicht auf den Wert seines Beitrags auch weiterhin die gleiche Stimmkraft und einen gleichen Anteil am Gewinn und Verlust.
- **Ausscheiden:** Viele Gründe, die **bisher zur Auflösung** der Gesellschaft geführt haben (z.B. Tod oder Insolvenz eines Gesellschafters), führen **künftig nur zum Ausscheiden des Gesellschafters**. Die Nachhaftung eines ausgeschiedenen Gesellschafters wird auf Verbindlichkeiten und Schadensersatzansprüche begrenzt, die vor seinem Ausscheiden begründet wurden.
- **Gesellschaftssitz:** Eine Personengesellschaft kann künftig **einen vom inländischen Vertragssitz abweichenden Verwaltungssitz** haben, wie dies für Kapitalgesellschaften schon lange möglich ist. Dieser kann **auch im Ausland liegen**, sofern die Gesellschaft in diesem Staat anerkannt ist. Diese Änderung ist insbesondere für die GmbH & Co. KG relevant, die damit ebenfalls einen ausländischen Verwaltungssitz haben kann.
- **Freiberuflergesellschaft:** Künftig **stehen auch Freiberuflern die Rechtsformen einer oHG oder KG offen**, sofern das Berufsrecht dies zulässt. Damit können Freiberufler nun auch die **GmbH & Co. KG als haftungsbeschränkte Form der Personengesellschaft** wählen.
- **Beschlussmängel:** Anders als bei Kapitalgesellschaften gab es für Personengesellschaften bislang kein Beschlussmängelrecht. Nun wird **für Personenhandelsgesellschaften ebenfalls ein Beschlussmängelrecht eingeführt**, das sich **an den aktienrechtlichen Vorschriften orientiert**. Für eine Anfechtungsklage gegen einen Gesellschafterbeschluss bleibt einem Gesellschafter eine Frist von drei Monaten, sofern im Gesellschaftsvertrag nicht eine kürzere Frist vereinbart wurde. Nur in Ausnahmefällen ist ein Beschluss von Anfang an nichtig. Für eine GbR gilt das neue Beschlussmängelrecht nur dann, wenn es ausdrücklich im Gesellschaftsvertrag vereinbart wurde.
- **Gesellschafterklage:** Künftig ist jeder Gesellschafter befugt, einen auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhenden **Anspruch der Gesellschaft** gegen einen anderen Gesellschafter **im eigenen Namen geltend zu machen**, wenn der geschäftsführungsbefugte Gesellschafter dies pflichtwidrig unterlässt.
- **Einheitsgesellschaft:** Die Form einer Einheitsgesellschaft, bei der die **Kommanditgesellschaft alleinige Gesellschafterin ihres Komplementärs** ist, wird nun auch **gesetzlich anerkannt**. Die der KG zustehenden Gesellschafterrechte in der Gesellschafterversammlung der Komplementärgesellschaft sollen dann durch die Kommanditisten wahrgenommen werden.

Statuswechsel von oder zur eGmbH möglich

Stimmrecht orientiert sich an Beteiligungsverhältnissen statt an Köpfen

Gesellschafterbeitrag kann auch in Leistung von Diensten bestehen

Gesellschaft endet nicht mehr mit Tod oder Insolvenz eines Gesellschafters

abweichender Verwaltungssitz nun auch für Personengesellschaften

GmbH & Co. KG steht nun auch Freiberuflern offen

Einführung eines Beschlussmängelrechts für Personenhandelsgesellschaften

Regelungen orientieren sich an aktienrechtlichen Bestimmungen

gesetzliche Grundlage für Gesellschafterklage

gesetzliche Anerkennung für die Einheitsgesellschaft

## 2. Steuerliche Folgen des MoPeG

Zwar sind im MoPeG selbst keine Änderungen an steuerlichen Vorschriften enthalten, das **MoPeG hat** aber trotzdem **indirekte Auswirkungen auf das Steuerrecht**. An den ertragsteuerlichen Grundsätzen bei der Besteuerung von Personengesellschaften ändert sich durch das MoPeG nichts – nach wie vor erfolgt die **Besteuerung auf der Ebene des Gesellschafters**, nachdem die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bei der Gesellschaft erfolgt ist. Das MoPeG führt zwar für die GbR einen **neuen Gewinnverteilungsmaßstab anhand der Beteiligungsverhältnisse** ein. Dieser greift aber nur, wenn im Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung getroffen wurde, was jedoch oft der Fall ist. Spürbare **Folgen hat das MoPeG** dagegen **bei der Grunderwerbsteuer**. Das liegt daran, dass bestimmte **Befreiungsregelungen** bei der Grunderwerbsteuer **an das gemeinschaftliche Vermögen der Gesellschafter (sog. Gesamthandsvermögen) geknüpft** sind. Durch das MoPeG wird jedoch das **Konzept des Gesamthandsvermögens** bei Personengesellschaften **abgeschafft**. Stattdessen gibt es für alle Personengesellschaftsformen künftig das Gesellschaftsvermögen. Da das MoPeG selbst keine Übergangsregelung vorsieht, würden die **Steuerbefreiungsregelungen künftig ins Leere laufen**. Ohne eine gesetzliche Neuregelung würden daher ab 2024 nicht nur neue Grundstücksgeschäfte bei Personengesellschaften **nicht mehr unter die Steuerbefreiungsregelungen fallen**, sondern auch **bereits in der Vergangenheit durchgeführte Immobilienübertragungen**. Das liegt daran, dass die Steuerbefreiung eine Beteiligung des veräußernden Gesellschafters am Gesamthandsvermögen für mindestens 10 Jahre voraussetzt (sog. Nachbehaltensfrist). Mit der Abschaffung des Gesamthandsvermögens wäre es also für vor 2024 erfolgte Übertragungen unmöglich, die Nachbehaltensfrist einzuhalten.

Hier kommt das **Wachstumschancengesetz** ins Spiel. Darin war zunächst nur eine kleine Lösung vorgesehen, die klarstellt, dass allein die **Abschaffung des Gesamthandsvermögens** durch das MoPeG **nicht zu einer Verletzung von laufenden Nachbehaltensfristen führt**. Diese würden erst dann verletzt, wenn sich der Anteil am Gesellschaftsvermögen während der Nachbehaltensfrist vermindert. Um die erhebliche **Unsicherheit in der Praxis zu beseitigen**, hat sich der Bundestag vor der abschließenden Beratung des Gesetzes aber stattdessen zu einer großen Lösung entschlossen. Nach der nun geplanten Änderung **gelten rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Grunderwerbsteuer bis 31. Dezember 2024 weiterhin als Gesamthand** und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen. In der Praxis würde sich also zunächst nichts ändern, wenn das Wachstumschancengesetz in diesem Punkt auch vom Bundesrat unverändert verabschiedet wird. Im kommenden Jahr soll dann die Reform des Grunderwerbsteuerrechts einschließlich neuer Regelungen sowohl für Alt- als auch für Neufälle angegangen werden.

In Zukunft kann das MoPeG noch in einem weiteren Punkt Auswirkungen auf das Steuerrecht haben. Seit 2022 **können** nämlich **Personenhandelsgesellschaften zur Körperschaftsbesteuerung wechseln**. Für Einzelunternehmer oder eine GbR gibt es diese Option dagegen nicht. Aufgrund der Änderungen durch das MoPeG ist aber zu erwarten, dass die **Optionsregelung durch eine künftige Änderung auch für die GbR geöffnet** wird.

Reform des Personen-  
gesellschaftsrechts wirkt  
sich indirekt auf das  
Steuerrecht aus

bei den Ertragsteuern  
ändert sich durch die  
Reform nichts

Grunderwerbsteuer-  
befreiung knüpft an Ge-  
samthandsvermögen an

MoPeG schafft das  
Gesamthandsvermögen ab

Befreiungsregelungen  
würden auch für bereits  
abgeschlossene Übertra-  
gungen ins Leere laufen

Übergangsregelung  
für 2024 im Wachstums-  
chancengesetz

für 2024 soll der Status  
quo erhalten bleiben

Reform der Grunderwerb-  
steuer im nächsten Jahr

seit 2022 Option zur Kör-  
perschaftsbesteuerung

Ausweitung der Option  
auf eGbR denkbar

## 3. Grundlohn bei Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

Der für die Höhe der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit entscheidende **Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn**, der dem Arbeitnehmer im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum **arbeitsvertraglich zusteht**. Diesen Grundsatz aus dem Einkommensteuergesetz hat der Bundesfinanzhof bestätigt und klargestellt, dass es für die Bemessung der Steuerfreiheit der Zuschläge daher **keine Rolle spielt, ob und in welchem Umfang der Grundlohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt**.

## 4. Außergewöhnliche Belastung trotz steuerpflichtiger Ersatzleistung

Eine **steuerpflichtige Leistung**, die Aufwendungen ausgleichen soll, die als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind, **führt nicht zu einer Kürzung der abziehbaren außergewöhnlichen Belastung**. Der Bundesfinanzhof stellt sich mit dieser Entscheidung klar gegen ein Finanzamt, das einerseits ein Sterbegeld als steuerpflichtigen Arbeitslohn berücksichtigte, andererseits aber den Abzug der Bestattungskosten als außergewöhnliche Belastung mit Verweis auf das Sterbegeld verweigerte. Diese Kürzung der Bestattungskosten sah der Bundesfinanzhof zu Recht als verfassungswidrige Doppelbesteuerung an. Eine **Kürzung kommt nur in Frage für steuerfreie Ersatzleistungen**.

## 5. Rechtmäßigkeit von Säumniszuschlägen

Im Gegensatz zum VIII. Senat des Bundesfinanzhofs, der kürzlich noch die Erhebung von Säumniszuschlägen für die Jahre 2019 und 2020 wegen Zweifeln an deren Verfassungsmäßigkeit ausgesetzt hat, hat der V. Senat auch für Zeiträume nach 2018 keine solchen Zweifel. Unter Berufung auf Urteile, in denen die **Verfassungsmäßigkeit der Zuschläge für die Zeiträume bis Ende 2018 bestätigt** wurde, haben die Richter festgestellt, dass **auch für die Jahre ab 2019 trotz dauerhaften Niedrigzinsniveaus kein verfassungs- oder europarechtlicher Zweifel** an der Höhe der Säumniszuschläge besteht.

## 6. Rückzahlung von Erstattungszinsen als negative Kapitalerträge

Zahlt ein Steuerzahler die vom Finanzamt zuvor ausgezahlten Erstattungszinsen zur Einkommensteuer wieder ans Finanzamt zurück weil in einer späteren Zinsfestsetzung Nachzahlungszinsen anfallen, kann die **Rückzahlung zu negativen Einnahmen aus Kapitalvermögen** führen. Dies wäre also einer der seltenen Fälle, in denen die Nachzahlungszinsen, die im Gegensatz zu Erstattungszinsen sonst eigentlich nicht steuermindernd berücksichtigt werden dürfen, sich doch steuerlich auswirken. Diese Ausnahme hat der Bundesfinanzhof abgesegnet, aber auch klargestellt, dass das Entstehen negativer Einnahmen voraussetzt, dass die **zu zahlenden Zinsen auf denselben Unterschiedsbetrag und denselben Verzinsungszeitraum entfallen** wie die erhaltenen Erstattungszinsen.

Grundlohn für die Berechnung steuerfreier Zuschläge ist der arbeitsvertraglich geschuldete Lohn

außergewöhnliche Belastungen sind nicht um eine steuerpflichtige Ersatzleistung zu kürzen

an der Höhe von Säumniszuschlägen besteht auch nach 2018 kein verfassungsrechtlicher Zweifel

Rückzahlung von Erstattungszinsen ans Finanzamt kann zu negativen Kapitalerträgen führen