

gkn Gräfe Klümpen-Neusel Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB
Dreischeibenhaus · 40211 Düsseldorf

An alle Mandanten und Netzwerkpartner

24. November 2023

Steuerliche Folgen des MoPeG oder „Immobilienachfolge in Gefahr“?

Sehr geehrte Damen und Herren,

durch das am 1. Januar 2024 in Kraft tretende Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) vom 10. August 2021 wird – neben anderen Änderungen – der Begriff der Gesamthand im Gesellschaftsrecht von Personengesellschaften aufgegeben. Folge ist, dass es nur noch ein verselbständigtetes Gesellschaftsvermögen vergleichbar einer Kapitalgesellschaft gibt.

Damit verbunden sind ohne weitere gesetzgeberische Akte auch steuerliche Folgen. Hier versucht der Entwurf des „Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovationen sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness“ (Wachstumschancengesetz) die steuerlichen Folgen zu regeln. Dieses Gesetz wurde am 17. November 2023 vom Bundestag beschlossen. Der Bundesrat muss dem Gesetz aber noch zustimmen. In seiner heutigen Sitzung hat der Bundesrat beschlossen, dass der Vermittlungsausschuss angerufen wird. Ob und wann eine Einigung erzielt wird und mit welchem Inhalt das Gesetzgebungsverfahren rechtszeitig vor oder erst nach dem Inkrafttreten des MoPeG abgeschlossen wird, ist unsicher. Dieses Schreiben stellt deshalb für Sie die wesentlichen Informationen zusammen. Je nach Konstellation kann es empfehlenswert sein, noch vor dem 1. Januar 2024 tätig zu werden.

Büro München

RA/StB Dr. Maren Gräfe

Büro Düsseldorf

RA/StB Dr. Claudia Klümpen-Neusel

Büro Frankfurt

RA/StB Pawel Blusz | StB Christoph Hübner

Geschäftsführung

RA/StB Dr. Maren Gräfe | RA/StB Dr. Claudia Klümpen-Neusel | RA/StB Pawel Blusz | StB Christoph Hübner

Sitz der Gesellschaft

München | Amtsgericht München PR 2189 | USt-Ident-Nr. DE343152321

Bankverbindung

Stadt- und Kreissparkasse Erlangen Höchststadt Herzogenaurach • IBAN DE29 7635 0000 0060 1199 79 • BIC BYLADEM1ERH

Ertragsteuerliche Konsequenzen

Bisher bildet das Gesamthandsprinzip die Grundlage für die Besteuerung von Personengesellschaften. Dazu regelt § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, dass Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet werden.

Nach Maßgabe der Gesetzesbegründung zum MoPeG sollen mit der Neuregelung jedoch keine Änderungen an den ertragsteuerlichen Grundsätzen bei der Besteuerung von Personengesellschaften verbunden sein. Dies soll insbesondere für die transparente Besteuerung von Personengesellschaften gelten. Soweit in den Steuergesetzen der Begriff „Gesamthandsvermögen“ verwendet wird, soll dies bei rechtsfähigen Personengesellschaften dahingehend zu verstehen sein, dass damit das Vermögen der Gesellschaft in Abgrenzung zum Vermögen der einzelnen Gesellschafter (Sonderbetriebsvermögen) gemeint ist (so BT-Drs. 19/27635, S. 107).

Um diesen gesetzgeberischen Willen gesetzlich zu verankern, ist im Entwurf des Wachstumschancengesetzes vorgesehen, im § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine Klarstellung aufzunehmen. Durch die geplante klarstellende Anpassung werden sich keine Änderungen an der ertragsteuerlichen Behandlung von Personengesellschaften ergeben.

Sollte die Klarstellung nicht rechtzeitig vor dem 1. Januar 2024 in Kraft treten, besteht unseres Erachtens ein geringes Restrisiko. Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich unmissverständlich, dass mit dem MoPeG keine ertragsteuerlichen Änderungen einhergehen sollen.

Erbschaftsteuerliche Konsequenzen

Schenkungsteuerlich werden Personengesellschaften bislang grundsätzlich als transparente Einheiten behandelt. Zuwendungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft werden grundsätzlich schenkungsteuerlich wie eine Zuwendung an die übrigen Gesellschafter gesehen, sofern diese hierdurch bereichert sind. Dies gilt analog auch für Zuwendungen der Personengesellschaft selbst.

Bezüglich der erbschaftsteuerlichen Folgen sieht der Entwurf des Wachstumschancengesetzes in einem neuen § 2a ErbStG eine Klarstellung vor, dass das bisherige Transparenzprinzip und das Gesamthandsprinzip fortgeführt werden. Bei einer Zuwendung an eine rechtsfähige Personengesellschaft sollen – weiterhin – deren Gesellschafter als Erwerber gelten. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft sollen entsprechend deren Gesellschafter als Zuwendende gelten.

Das Wachstumschancengesetz sieht auch an anderen Stellen des ErbStG weitere Klarstellungen vor, um sicherzustellen, dass aufgrund des MoPeG die bisherige Besteuerungspraxis fortgeführt werden kann.

Der Gesetzesbegründung zum MoPeG ist allerdings – anders als im Hinblick auf ertragsteuerliche Konsequenzen – keine ausdrückliche Äußerung zu schenkungsteuerlichen Folgen zu entnehmen.

Aus diesem Grund besteht ein gewisses Restrisiko, falls das Wachstumschancengesetz nicht rechtzeitig in Kraft treten sollte.

Bis zum 31. Dezember 2023 sollten folglich bereits geplante Vermögensübertragungen auf und von Personengesellschaften vorgezogen werden. Ab dem 1. Januar 2024 sollte hingegen vorsorglich die gesetzliche Klarstellung abgewartet werden, falls diese nicht rechtzeitig beschlossen werden sollte.

Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen

Im aktuellen Grunderwerbsteuergesetz setzen diverse Befreiungstatbestände den Begriff der „Gesamthand“ voraus, so dass diese durch ab dem 1. Januar 2024 eintretende Aufhebung des Gesamthandsvermögens ins Leere gehen.

Bisher sind folgende Sachverhalte von der Grunderwerbsteuer befreit, soweit Eigentums- bzw. Beteiligungsidentität an dem Grundstück besteht:

- Übertragung eines Grundstücks von Miteigentümer auf Gesamthand (§ 5 Abs. 1 GrEStG),
- Übertragung eines Grundstücks von Alleineigentümer auf Gesamthand (§ 5 Abs. 2 GrEStG),
- Übertragung eines Grundstücks von Gesamthand in Bruchteilsgemeinschaft (§ 6 Abs. 1 GrEStG),
- Übertragung eines Grundstücks von Gesamthand in Alleineigentum (§ 6 Abs. 2 GrEStG),
- Übertragung eines Grundstücks von Gesamthand auf andere Gesamthand (§ 6 Abs. 3 GrEStG)
- Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum (§ 7 Abs. 2 GrEStG).

Durch den Wegfall des Gesamthandsprinzips finden nach der Gesetzesbegründung zum Wachstumschancengesetz diese Befreiungen dem Wortlaut nach keine Anwendung mehr (vgl. BT-Drs. 20/8628, S. 220). Ab dem 1. Januar 2024 wären diese Vorgänge folglich nicht mehr grunderwerbsteuerneutral möglich!

Um diese Folge zu verhindern, hat der Bundesrat vorgeschlagen, die Gesamthandsfiktion des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht nur für ertragsteuerliche Zwecke, sondern auch für die Grunderwerbsteuer anzuwenden. Dies wurde von der Bundesregierung bisher abgelehnt. Im ursprünglichen Entwurf des Wachstumschancengesetzes war lediglich vorgesehen, dass der Wegfall des Gesamthandsvermögens mit dem MoPeG alleine nicht zu einer Verletzung laufender Nachbehaltensfristen aus vergangenen Vorgängen führt.

In dem am 17. November 2023 beschlossenen Wortlaut des Wachstumschancengesetzes ist nun ein neuer § 24 GrEStG vorgesehen. Demnach sollen rechtfähige Personengesellschaften auch für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen

gelten. Diese Regelung ist laut Entwurf nur bis zum 31. Dezember 2024 befristet. Selbst wenn der Entwurf wie geplant eingeführt wird, ist zu beachten, dass die Rechtsklarheit nur bis Ende 2024 gelten wird. Diese Übergangsregelung soll dem Gesetzgeber mehr Zeit einzuräumen, das Befreiungssystem des Grunderwerbsteuergesetzes an das MoPeG anzupassen.

Die bisherige geplante Neuregelung in § 24 GrEStG entspricht im Wesentlichen dem ursprünglichen Vorschlag des Bundesrats. Da der Bundesrat jedoch nunmehr den Vermittlungsausschuss aus anderen Gründen angerufen hat, besteht das Risiko, dass das Gesetz in Bezug auf die unstreitigen Punkte nicht rechtzeitig in Kraft tritt. Wäre dies der Fall, werden zunächst einmal die oben genannten Befreiungen (bis zu einer eventuellen gesetzlichen Neuregelung) nicht mehr anwendbar sein. Darüber hinaus gäbe es auch keine Klarstellung, dass die vor dem 31. Dezember 2023 in Gang gesetzten Grunderwerbsteuerlichen Behaltensfristen durch das Inkrafttreten des MoPeG nicht verletzt werden.

Bezüglich des **Handlungsbedarfs** müssen **folgende Fälle unterschieden** werden:

- Die oben beschriebenen Vorgänge, die bisher nach §§ 5, 6 GrEStG Grunderwerbsteuerfrei waren, sollten nach Möglichkeit und unter Abwägung der übrigen rechtlichen und steuerlichen Folgen vorgezogen werden.
- Ob über Personengesellschaften bereits gehaltene Grundstücke von dieser Unsicherheit betroffen sind, hängt von dem konkreten Vorhaben und der Historie ab. Wir gehen davon aus, dass selbst bei Aufgabe der Gesamthand zumindest die Grunderwerbsteuerbefreiung für Schenkungen und Erbschaften Anwendung finden wird. Daraus ergeben sich folgende Konstellationen:
 - Sofern eine vollständig unentgeltliche Übertragung geplant ist, ist sie nach unserer Auffassung nicht betroffen.
 - Sofern eine Veräußerung oder Schenkung unter Nießbrauchvorbehalt – auch an Kinder – geplant ist, sollte diese hingegen ggfs. noch vor Jahresende vorgezogen werden. Bei grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaften sind nach der aktuellen Auffassung der Finanzverwaltung die persönlichen Befreiungstatbestände nicht anwendbar. Ohne geplante Klarstellung könnte die Finanzverwaltung diese Auffassung auch auf Personengesellschaften ausweiten.
- Sofern für die in der Vergangenheit vorgenommenen Übertragungsvorgänge eventuelle Behaltensfristen der §§ 5, 6 GrEStG noch nicht abgelaufen sind, könnte in dem Wegfall der Gesamthand ein Verstoß gegen die Behaltensfrist gesehen werden. Das Wachstumschancengesetz enthält zwar auch diesbezüglich eine Klarstellung. Tritt das Gesetz aber nicht rechtzeitig in Kraft, kann ein Verstoß theoretisch angenommen werden.
- Sofern direkt gehaltene Immobilien an natürliche Personen übertragen werden sollen, sind diese von dem MoPeG nicht betroffen.

- Sofern Grundstücke an und von Kapitalgesellschaften übertragen werden sollen, sind diese von dieser Unsicherheit ebenfalls nicht betroffen. Gleiches gilt auch für Grundstücke, die von Kapitalgesellschaften gehalten werden und nun Anteile an grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaften übertragen werden sollen.

In den nicht akut betroffenen Fällen ist zu beachten, dass aufgrund der befristeten Regelung des § 24 GrEStG – sofern diese überhaupt noch in Kraft treten wird – der Gesetzgeber sich veranlasst sehen könnte, im Laufe des Jahres 2024 ohnehin eine neue Regelung einzuführen, die alle Fallgruppen betreffen könnte. Wir empfehlen Ihnen deshalb, die weiteren Entwicklungen zu beobachten und ggfs. Nachfolgepläne im Laufe des Jahres 2024 in Gang zu setzen.

In diesem Schreiben haben wir lediglich die wesentlichen Aspekte zu Ihrer besseren Orientierung zusammengefasst. Gerne können wir aber Ihre individuelle Situation in einem persönlichen Gespräch erörtern.

Mit freundlichen Grüßen

gkn Gräfe Klümpen-Neusel
Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB