

Zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG)

DIE FAMILIENUNTERNEHMER begrüßen den Entwurf im Grundsatz, weil er den Stand der Rechtsentwicklung nunmehr in Gesetzesform widerspiegelt. Dieses führt in mehreren Bereichen zu mehr Rechtsklarheit. Das zentrale Instrument aus dem Entwurf ist aus Sicht von DIE FAMILIENUNTERNEHMER das neue sog. „Gesellschaftsregister“, in das sich nun auch Gesellschaften bürgerlichen Rechts (nachfolgend: „GbR“) eintragen können (nicht: müssen).

1. Zur Eintragung und Löschung in das neue Register

Richtig ist, dass keine Eintragungspflicht in das neu geschaffene Register vorgesehen ist. Für die Praxis wertvoll ist es insbesondere auch, dass nun auch der Gesetzgeber, in der Folge zur Rechtsprechung, der GbR Rechts- und vor allem Grundbuchfähigkeit zuerkennt. Vertretbar ist es auch, diese neuen Rechte an die Eintragung in das neue Register zu binden.

Auch für die Mitgesellschafter ist die Überwindung bestehender Publizitätsdefizite nützlich. Zunächst weisen DIE FAMILIENUNTERNEHMER aber darauf hin, dass schon durch die bloße Existenz eines solchen Registers in der Praxis ein Erwartungsdruck auf die Gesellschaften ausgeübt werden kann, sich dort zu registrieren. Es ist also auch im Rahmen einer künftigen Evaluierung dieses Gesetzes zu prüfen, wie stark hier ein de facto-Druck ausgelöst wird, auch wenn de jure Freiwilligkeit eingeräumt wird.

Der derzeitige Entwurf sieht im Übrigen nicht vor, dass die Freiwilligkeit der Registrierung auch eine freiwillige Löschung im Register zur Folge haben kann, jedenfalls nicht ohne dass die Gesellschaft aufgelöst wird. DIE FAMILIENUNTERNEHMER regen an, die Löschung einer GbR (Austragung aus dem Register) zu ermöglichen, dabei aber zu erlauben, dass solch eine GbR in ihrer Identität und mit ihrem Vermögen unberührt weiterbestehen kann. Der jetzige Entwurf könnte dagegen dazu führen, dass die GbR, deren Eintragung an sich nur deklaratorisch ist, bei einer Austragung aufgelöst werden muss (oder als solches gilt), und dass dann womöglich auch der fiktive Veräußerungsgewinn besteuert wird. Dies könnte auch dann „passieren“, wenn die Gesellschaft sich in der Praxis - an sich - unverändert fortsetzt. Zu etwaigen steuerlich Nebenwirkungen näheres noch weiter unten.

Richtig wäre es, wenn dem hier geschaffenen gesellschaftsrechtlichen Opt-In ein praxisfreundliches und an Nebenwirkungen armes Opt-Out gegenüberstünde: Wenn ein Gesellschafter sich aus dem Register austragen/streichen lässt, darf solches nicht – auch nur potentiell - zu der Fiktion einer Auflösung der Gesellschaft führen. Solche Gefahren können bestehen, wenn es zu Veränderungen im Gesellschafterbestand kommt.

2. Steuerliche Fallstricke verhindern

Für DIE FAMILIENUNTERNEHMER steht bei der Bewertung dieses Gesetzesentwurfes, wie schon angeklungen, mit im Vordergrund, dass Veränderungen im Gesellschafterbestand bis hin zum Einzelgesellschafter nicht dazu führen dürfen, dass solche, in der Praxis üblichen, Vorgänge als Betriebsveräußerung fingiert bzw. verstanden und dann so besteuert werden. Vielmehr ist darauf hinzuwirken, dass derartige Vorgänge im Gesellschafterwechsel oder auch bei einem Rechtsformwechsel steuerneutral möglich bleiben, auch wenn es zu Eintragungen im neuen Register gekommen ist. Diese Maßregel sollte jede Änderung in der Zusammensetzung der Gesellschafter, insbesondere im Kontext mit dem Ausscheiden eines Gesellschafters, aber auch bei einem Gesellschafterschwund einer GbR auf zuletzt nur noch eine Einzelperson, gelten.

Entsprechend regen DIE FAMILIENUNTERNEHMER an, in der Gesetzesbegründung zu den jeweiligen Bestimmungen unmissverständlich klarzustellen, dass mit keiner der getroffenen Veränderungen steuerliche Folgen verbunden sind. M. a. W.: DIE FAMILIENUNTERNEHMER halten es für dringend erforderlich, den Referentenentwurf insoweit zu ergänzen, dass klargestellt wird, dass mit der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts keine steuerlichen Nachteile für bestehende und neu zu gründende Personengesellschaften entstehen.

Das heißt auch: Mit der Aufgabe des zivilrechtlichen Gesamthandsprinzip darf keinesfalls eine Aufgabe des steuerrechtlichen Gesamthandsprinzips einhergehen. Der Referentenentwurf schweigt sich dazu jedoch bisher vollständig aus. Die Folge eines Unterlassens jeglicher Klärung könnte in dem (ungewollten?) Ermessen der Finanzbehörden dazu liegen, ob die dem Gesamthandsprinzip folgenden einschlägigen steuerlichen Gesetzesnormen weiter unverändert anzuwenden sind.

Konkret sehen DIE FAMILIENUNTERNEHMER die Grunderwerbsteuerfreiheit für GbR, aus den §§ 5 und 6 des Grunderwerbsteuergesetzes, gefährdet: Die Regel ist bewusst so ausgestaltet, dass sie nur Personengesellschaften, nicht jedoch Kapitalgesellschaften, begünstigt (hat). Der Gesetzgeber hat bei der Ausgestaltung dieser Normen konkret auf ein Gesamthandsmodell und nicht auf einzelne Rechtsformen abgestellt. Entfällt nun durch den aktuellen Reformemfer das steuerrechtliche Gesamthandsprinzip, so sehen DIE FAMILIENUNTERNEHMER die Möglichkeit einer grunderwerbsteuerlichen Begünstigung für Personengesellschaft ernsthaft kollateral gefährdet.

Mit großer Sorge sehen DIE FAMILIENUNTERNEHMER auch zu erwartende Auswirkungen im internationalen Steuerrecht. Entfällt das Gesamthandsprinzip und erfolgt so die Besteuerung einer Personengesellschaft, künftig angelegt an die Kapitalgesellschaften, drohen vielfach Doppelbesteuerungen durch den anzulegenden Typenvergleich und das Besteuerungsrecht für Dividenden im ausländischen Staat ausgelöst zu werden. Um derartige, ja unerwünschte, Nebenwirkung zu verhindern, wären Anpassungen in vielen Doppelbesteuerungsabkommen notwendig. Im Ergebnis dürfte soweit auch der Verlust von Steuersubstrat nicht zuverlässig ausgeschlossen werden. Solches kann unmöglich im Interesse des Gesetzgebers sein.

Auswirkungen ergeben sich aber zudem auch im nationalen Ertragssteuerrecht. Die bisherige gesetzliche Normierung sieht eine Unterscheidung zwischen Sonderbetriebsvermögen, das im Eigentum des einzelnen Gesellschafters steht, sowie dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft, das jedem Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligung zuzurechnen ist, vor. Entfällt aufgrund des vorliegenden Referentenentwurfs auch steuerlich das Gesamthandsprinzip, kann dies für Übertragungsvorgänge für die § 6 Abs. 5 EStG einschlägig ist, erhebliche Auswirkungen haben. DIE FAMILIENUNTERNEHMER regen dringend eine Klarstellung des Gesetzgebers dahingehend an, dass entsprechende Übertragungsvorgänge vom Sonderbetriebsvermögen in das steuerliche Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft bzw. andersherum sowie Veränderungen im Gesellschafterbestand weiterhin zum Buchwert und mithin steuerneutral erfolgen.

Alltägliche Umstrukturierungsvorgänge in Personengesellschaften dürfen nicht allein aufgrund des MoPeG wie eine Betriebsveräußerung besteuert werden.

Schließlich erlauben sich DIE FAMILIENUNTERNEHMER, auf die seit Jahrzehnten in Bezug auf das Modell von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen einschlägige Rechtsprechung des BFH hinzuweisen. Wenn § 705 BGB wie vorgesehen verändert wird, muss klargestellt werden, wie mit der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu verfahren ist.

3. Erhöhte Transparenz und Verschiedenes

Weiter sehen DIE FAMILIENUNTERNEHMER an dieser Stelle auch transparenzpolitische Seitenwirkungen des Gesetzes. Die Eintragung der GbR hat Folgen für die Eintragungspflicht im Transparenzregister: Derzeit müssen nur solche GbRs an das sog. „Transparenzregister“ gemeldet werden, die mehr als 25 Prozent an der anderen Gesellschaft halten. Künftig werden jedoch nun alle GbR solche Meldungen vornehmen müssen. Die Meldung wird aus dem Grund für erforderlich erachtet, weil sie nicht durch die Mitteilungsfiktion durch die Eintragung im Gesellschaftsregister ersetzt wird, weil solches keinen verbindlichen Maßstab für die quotale Beteiligung bzw. Beherrschung der GbR abbildet. Mithin heißt das, dass nun auch diese letzte Rechtsform transparent wird.

DIE FAMILIENUNTERNEHMER finden es mit Blick auf die sich längst weiter entwickelnden ökonomischen Strukturen zielführend, nun auch den Angehörigen der Freien Berufe einen Zugang zu den Rechtsformen der Personenhandelsgesellschaft, so der GmbH & Co. KG, zu eröffnen. Dabei ist auch mit dortigem „Vorbehalt berufsrechtlicher Zulässigkeit“ durch den jeweils zuständigen Gesetzgeber ein praxistauglicher Lösungsansatz gefunden worden.

DIE FAMILIENUNTERNEHMER regen an, die abdingbaren Bestimmungen im Gesetz als solche deutlich hervorzuheben, entweder indem dieses jeweils in der entsprechenden Regelung genannt wird oder indem alle anderen nicht abdingbaren Regelungen als solche bezeichnet werden.

4. Ein nächster Reformschritt, zum Ansatz „KG mbH“

Mit dem RefE werden wichtige Ziele verfolgt und erreicht, wobei wie dargelegt noch einige vermutlich nicht gewollte Nebenwirkungen auszuschalten bleiben dürften. Fallstricke sind wie in jedem Gesetzgebungsverfahren zu vermeiden. Auf diesem Felsen kann man weiter bauen.

Für einen nächsten Schritt schlagen DIE FAMILIENUNTERNEHMER vor, das Recht der Personenunternehmen wie nachfolgend skizziert weiter ergänzend zu reformieren und es dabei zu vereinfachen.

DIE FAMILIENUNTERNEHMER haben bereits verschiedentlich über die Änderung etwa der GbR hinaus weitere Reformen des Personengesellschaftsrechts vorgeschlagen. So ist hier erneut auf das Modell der „Kommanditgesellschaft mbH“ hinzuweisen. Bei diesem Modell kann eine Komplementär GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin entfallen. Diese Möglichkeit könnte für über 100.000 GmbH & Co. KGs in Deutschland von Interesse sein.

Zum Hintergrund: Zurzeit gibt es in Deutschland ca. 130.000 GmbH & Co. KGs. Zwar hat der Gesetzgeber die KG und insbesondere die Rechte der Kommanditisten anders ausgestaltet als die GmbH, in der Rechtswirklichkeit jedoch hat inzwischen eine weitgehende Angleichung von KG und GmbH, nicht zuletzt durch gesellschaftsvertragliche Gestaltung, stattgefunden. Unternehmen wählen die Form der GmbH & Co. KG nicht aus Gründen der unterschiedlichen Charakteristik von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, sondern überwiegend aus vor allem steuerlichen Gründen wegen der Kapitaltransparenz und Steuertransparenz.

Auch mit Blick auf die Innovationsfähigkeit des Gesetzgebers und beispielhafte Modelle für Rechtsformen aus anderen Rechtsordnungen (LLC), bietet es sich an, die Struktur der GmbH & Co. KG zu vereinfachen. Dabei sollte die Komplementär-GmbH entfallen können und die nur aus Kommanditisten bestehende Gesellschaft künftig als Kommanditgesellschaft mit beschränkter Haftung (z. B. KG mbH) gekennzeichnet werden. Die persönliche Haftung der Gesellschafter gegenüber Gläubigern wäre damit auf die Hafteinlage der Kommanditisten beschränkt – vergleichbar mit der Haftung von GmbH-Gesellschaftern.

Eine solche Gesellschaftsform benötigt einen Geschäftsführer, der eine identische Funktion wie bei einer GmbH hat. Auf den Geschäftsführer sind die Regeln in der GmbH analog anzuwenden. Die Rechte und Pflichten der Gesellschafter gegenüber der Geschäftsführung und zueinander richten sich in zutreffender Weise nach der Struktur wie in der GmbH.

Damit auch die heutigen faktischen Ein-Personen-GmbH & Co. KGs von der Vereinfachung erfasst werden, sollte eine KG mbH unter Zurückstellung dogmatischer Erwägung auch als Einmann-Personengesellschaft zulässig sein.

Ein Gesellschafterwechsel kann weiterhin nach den Regeln für Personengesellschaften, also ohne notarielle Beurkundung, erfolgen, eine notarielle Beurkundung und notarielle Anzeige beim Handelsregister sollte aber optional möglich sein, um analog zur GmbH einen öffentlichen Glauben an die Gesellschafterstellung erzeugen zu können.

Im Bereich des Rechnungswesens und der Publizität sind im Grundsatz keine Änderungen erforderlich, da Personengesellschaften ohne natürliche Person als persönlich haftenden Gesellschafter bereits Kapitalgesellschaften gleichgestellt und publizitätspflichtig sind.

Die Besteuerung der Personengesellschaft erfolgt unverändert auf Ebene der Gesellschafter. Die gesetzliche Einführung einer KG mbH ist mit wenigen Änderungen im Handelsgesetzbuch möglich, ein Umstellungsaufwand sowohl auf Ebene der Unternehmen als auch in der öffentlichen Verwaltung überschaubar.

Vor allem würde eine KG mbH aber erhebliche Einsparungen auf Ebene der Unternehmen, bei Registergerichten und in der Finanzverwaltung auslösen, weil für nahezu 130.000 Gesellschaften bundesweit keine Verwaltungsaufgaben, Buchhaltung und Rechnungswesen, registergerichtliche Überwachung und steuerliche Veranlagungen mehr erforderlich sind. Eine neue Rechtsform für eine Personengesellschaft mit beschränkter Haftung wäre im Sinne etwa einer Limited Company (LLC) auch für ausländische Teilnehmer am Wirtschaftsleben wesentlich international einfacher verständlich als die komplexe Struktur einer deutschen GmbH & Co. KG. Mit der Zulassung einer Personengesellschaft mit beschränkter Haftung würde der deutsche Gesetzgeber zeigen, dass er sich im Gesellschaftsrecht im Einklang mit internationalen Entwicklungen bewegt und der Begriff „Law made in Germany“ nicht nur für Qualität, sondern auch Flexibilität und Praktikabilität steht.

Zudem wäre die Einführung einer KG mbH ist mit überschaubarem Aufwand an gesetzlichen Änderungen möglich. Beispiel: Für § 161 HGB (Begriff der KG) böte sich in Abs. 1 folgende Neufassung an: „Eine Kommanditgesellschaft ist eine Personengesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes* unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist. Sie kann aus einem oder mehreren Gesellschaftern mit beschränkter oder unbeschränkter Haftung bestehen. Gesellschafter können die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränken (Kommanditisten). Andernfalls sind sie Gesellschafter ohne Haftungsbeschränkung (persönlich haftende Gesellschafter).“

5. Fazit

DIE FAMILIENUNTERNEHMER schlagen vor:

1. Das Gesetzgebungsverfahren sollte nicht übereilt abgeschlossen werden. Es ist dringend erforderlich schnellstmöglich steuerrechtliche Expertise zur Beratung des Entwurfs einzuholen.
2. Spätestens im parlamentarischen Verfahren sollte der Finanzausschuss eine Mitberatung zum Gesetzesentwurf vornehmen und dabei dringend auch eine öffentliche Anhörung mit Steuerrechtsexperten durchführen. Der gesellschaftsrechtliche Gesetzentwurf, der für sich genommen in mehrfacher Hinsicht wertvolle Ansätze transportiert, weist steuerrechtlich eine Mehrzahl ernster Fallstricken auf, die näher in Augenschein genommen werden sollten.
3. Im Vorfeld solcher näherer Insichtnahme gilt bereits: Der Gesetzgeber sollte Klarstellungen z. B. in die Gesetzesbegründungen aufnehmen. Eine solche könnte dahin gehen, dass sich durch die zivilrechtlich vorgenommene Novelle des Gesamthandsprinzips keine Veränderungen im steuerrechtlichen Gesamthandsmodell ergeben. Die Tradition des Transparenzprinzips in der Mitunternehmerbesteuerung sollte unverändert beibehalten werden, um Kollateralschäden der Gesetzesnovelle zu verhindern.

Vorgaben hierzu sind zumindest in Gestalt eines dementsprechenden BMF-Erlass, der mit dem MoPeG zu veröffentlichen wäre, zu erlassen.

4. Auch im Übrigen ist – als Auslegungshilfe - eine strikte Steuerneutralität des MoPeG verbindlich, am besten noch im Gesetz, zu erklären.

5. Es ist weiter klarzustellen, dass Löschungen im Gesellschaftsregister keine Löschung der Gesellschaft selbst zwingend nach sich ziehen, nicht allein mit Blick auf das Steuerrecht.

6. Das Personengesellschaftsrecht bleibt weiterzuentwickeln. Das MoPeG ist ein insgesamt gelungener Ausgangspunkt für weitere Anpassungen an diverse betriebliche Wirklichkeiten. Hier bietet die bereits geführte Diskussion über zusätzlich eine KG mbH einen guten Pfad.

7. Das Gesetz sollte eine Evaluierung erfahren, wobei auch gerade steuerrechtliche Aspekte und ihre Auswirkungen zu prüfen sein werden.