

Anwendungsregelungen zu den MoPeGÄnderungen

Kurz vor dem Jahreswechsel hatte der Gesetzgeber einige steuerliche Änderungen aus dem im Vermittlungsverfahren befindlichen Wachstumschancengesetz in das bereits laufende Gesetzgebungsverfahren zum Kreditweitzmarkt-förderungsgesetz verschoben (siehe dazu Steuer-Telex 51-52/2023). Dazu gehörten auch die Anpassungen der AO im Hinblick auf das sog. MoPeG. Mit den Änderungen des AEAO nimmt die Verwaltung nun zeitnah ausführlich Stellung im BMF-Schreiben vom 29.12.2023 - IV D 1-S 0062/23/10005:001

Anpassungen an das MoPeG

Durch das MoPeG vom 10.08.2021 (BGBl. I Satz 3436) wird das Recht der GbR mit Wirkung ab 01.01.2024 konsolidiert und am Leitbild einer auf gewisse Dauer angelegten, mit eigenen Rechten und Pflichten ausgestatteten Personengesellschaft ausgerichtet. Die GbR wird dabei nunmehr als Grundform aller rechtsfähigen Personen(handels-)gesellschaften ausgestaltet und das Recht der Personengesellschaft angepasst.

Die GbR kann entweder selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll (rechtsfähige Gesellschaft), oder sie kann den Gesellschaftern zur Ausgestaltung ihres Rechtsverhältnisses untereinander dienen (nicht rechtsfähige Gesellschaft). Durch Art. 23 des Kreditweitzmarktförderungsgesetzes vom 29.12.2023, BGBl. I Nr. 411, wurden zahlreiche Bestimmungen der AO an die Rechtslage nach Inkrafttreten des MoPeG am 01.01.2024 angepasst. Die von den Rechtsänderungen betroffenen Regelungen des Anwendungserlasses zur AEAO hat die Verwaltung nun ebenfalls mit Wirkung ab 01.01.2024 angepasst.

Hinzuweisen ist insbesondere auf folgende Punkte:

Personenvereinigungen, § 14a AO

Personenvereinigungen i. S. d. neuen § 14a AO sind teilweise rechtsfähig. Betroffen sind Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit zur Verfolgung eines gesetzlich zulässigen Zwecks. Personenvereinigungen mit Rechtspersönlichkeit (z. B. AG, GmbH, eingetragener Verein) sind keine Personenvereinigungen i. S. d. § 14a AO. Die Verwaltung weist zudem darauf hin, dass die Aufzählung rechtsfähiger und nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen in § 14a Abs. 2 und 3 AO nicht abschließend ist.

Ausländische Gesellschaften, § 14b AO

Der Anpassung an das MoPeG dient auch der neue § 14b AO. Soweit eine Körperschaft mit Sitz im Ausland und Ort der Geschäftsleitung im Inland nach den Steuergesetzen selbst Steuerschuldner ist, soll sie ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Einordnung in Deutschland selbst Inhaltsadressat von diesbezüglichen Verwaltungsakten sein. Betroffen sind nach dem Verwaltungserlass insbesondere Limiteds mit Sitz in Großbritannien und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland. Schuldet eine solche Limited Körperschaft- oder Umsatzsteuer, ist die Steuer ihr gegenüber (als Inhaltsadressat) festzusetzen und zu vollstrecken.

Gesetzliche Vertreter, § 34 AO

Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen sowie rechtsfähiger Personenvereinigungen, die Geschäftsführer von Vermögensmassen (§ 34 Abs. 1 AO), die Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschaftler einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (§ 34 Abs. 2 AO) sowie die Vermögensverwalter im Rahmen ihrer Verwaltungsbefugnis (§ 34 Abs. 3 AO) treten in ein unmittelbares Pflichtenverhältnis zur Finanzbehörde.

Sie haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen auferlegt sind. Dazu gehören z. B. die Buchführungs-, Erklärungs-, Mitwirkungs- oder Auskunftspflichten (§§ 140 ff., 90, 93 AO), die Verpflichtung, Steuern zu zahlen, und die Vollstreckung in dieses Vermögen zu dulden (§ 77 AO).

Zurechnung, § 39 AO

Aus dem MoPeG soll sich keine Änderung an der ertragsteuerlichen Behandlung von Personengesellschaften ergeben. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ist zu diesem Zweck wie folgt geändert worden: "Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand oder einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, werden den Beteiligten oder Gesellschaftern anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen."

Ergänzend führt der Erlass aus, dass für die anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern, die mehreren zivilrechtlich zur gesamten Hand (z. B. bei Erbengemeinschaften) oder einer rechtsfähigen Personen(handels)gesellschaft zustehen (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO), die jeweiligen Steuergesetze sowie die allgemeinen gesetzlichen und vertraglichen Regelungen maßgebend sind. Eine Ermittlung der Anteile erfolgt nur, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

Bekanntgabe der einheitlichen und gesonderten Feststellung, § 183 AO

Bilden die Feststellungsbeteiligten eine rechtsfähige Personenvereinigung, sind alle Verwaltungsakte und Mitteilungen, die nach der AO und den Steuergesetzen mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen, der rechtsfähigen Personenvereinigung bekannt zu geben (§ 183 Abs. 1 Satz 1 AO).

Es handelt sich hierbei um eine gesetzliche Bekanntgabe-Vertretung. Sie gilt nicht nur für erstmalige oder geänderte Feststellungsbescheide, sondern auch für Einspruchsentscheidungen, Abrechnungsbescheide und andere Verwaltungsakte und Mitteilungen. Bei der Bekanntgabe an die rechtsfähige Personenvereinigung ist darauf hinzuweisen, dass diese mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt (§ 183 Abs. 1 Satz 2 AO).

Praxistipp:

§ 183 AO ist ab dem 01.01.2024 in allen offenen Fällen (d. h. auch für zurückliegende Feststellungszeiträume) anzuwenden. Nach Art. 97 § 39 Abs. 3 EGAO ist in den Kalenderjahren 2024 und 2025 allerdings auch noch eine Bekanntgabe an den bisher bestellten Empfangsbevollmächtigten (§ 183 AO a. F.) wirksam.

Die in § 183 Abs. 1 AO gesetzlich vorgesehene Vereinfachung darf zudem nicht so weit gehen, dass die Feststellungsbeteiligten in ihren Rechten eingeschränkt werden. Ausnahmen gelten deshalb u. a., wenn die Personenvereinigung steuerlich vollbeendet ist oder wenn zwischen den Feststellungsbeteiligten ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen.

Einspruchsbefugnis, § 352 AO

Im Zusammenhang mit dem MoPeG ist auch die Einspruchsbefugnis (§ 352 AO) ab 2024 neu geregelt worden: Bei rechtsfähigen Personenvereinigungen ist grundsätzlich allein die Personenvereinigung einspruchsbefugt und nicht mehr wie bisher der zur Vertretung berufene Geschäftsführer. Die Regelungen des § 352 AO zur Einspruchsbefugnis bei gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheiden gelten unabhängig von der Art der in die Feststellung einbezogenen Besteuerungsgrundlagen.

Praxistipp:

Wird ein vor dem 01.01.2024 wirksam gewordener Feststellungsbescheid angefochten, bestimmt sich die Einspruchsbefugnis weiterhin nach § 352 AO in der am 31.12.2023 geltenden Fassung (Art. 97 § 39 Abs. 4 Satz 1 EGAO).

Anwendung des 90 %-Einstiegstests bei Handelsunternehmen

Bedeutung der §§ 13a und 13b des ErbStG

Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen sind Vermögenswerte i. S. d. § 12 Abs. 2 und 5 ErbStG, die mit ihren gemeinen Werten - zu ermitteln nach dem Bewertungsrecht - der Besteuerung unterliegen. Maßgebend ist die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

Hier kommen die §§ 13a und 13b ErbStG zum Tragen, denn sie regeln die Steuerbefreiung für Betriebsvermögens- und Anteilswerte. Begünstigungsfähig sind dabei:

- der inländische Wirtschaftsteil land- und forstwirtschaftlichen Vermögens,
- inländisches Betriebsvermögen i. S. d. §§ 95 bis 97 Abs. 1 Satz 1 BewG und
- Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % am Nennkapital beteiligt war (§ 13b Abs. 1 ErbStG).

Nach der Prüfung der grundsätzlichen Begünstigungsfähigkeit - sie wird durch § 13b Abs. 1 ErbStG bestimmt - folgt die Prüfung der tatsächlichen Begünstigung. Das übertragene Vermögen ist nur dann begünstigt, wenn es zu weniger als 90 % aus sog. Verwaltungsvermögen besteht. Verwaltungsvermögen sind nach § 13b Abs. 4 ErbStG u. a. folgende Wirtschaftsgüter, jeweils mit ihrem gemeinen Wert:

- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke.
- Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung bei weniger als 25 % liegt.
- Kunstgegenstände, Oldtimer und ähnliche, typischerweise private Gegenstände.
- Wertpapiere, wenn der Handel mit ihnen nicht den Hauptzweck des Unternehmens darstellt.
- Finanzmittel (Bargeld und Forderungen).

Der sog. 90%-Test entscheidet damit über die weitere Begünstigung oder deren grundsätzlichen Ausschluss. Der Frage, wie das Unter- oder Überschreiten dieser Verwaltungsvermögensquote festgestellt wird, kommt daher in der Praxis immer wieder eine erhebliche Bedeutung zu. Steht fest, dass überggehendes Betriebsvermögen nach § 13b ErbStG begünstigt ist, wird die tatsächliche Befreiung nach § 13a ErbStG bestimmt.

Es gilt, mehrere Tatbestände zu unterscheiden:

- Verschonungsabschlag von 85 %: Das begünstigte Vermögen bleibt zu 85 % steuerfrei, wenn es einen Wert von weniger als 26 Mio. € hat, und wenn der Erwerber die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG beachtet. Die Lohnsummen müssen in den fünf Jahren nach dem Erwerb mindestens 400 % der Ausgangslohnsumme, also derjenigen im Erwerbszeitpunkt, betragen.
- Verschonungsabschlag von 100 %: Dieser wird nach § 13a Abs. 10 ErbStG nur auf Antrag gewährt. Voraussetzung ist, dass der Erwerber innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb Lohnsummen im Umfang von mindestens 700 % der Ausgangslohnsumme auszahlt, "unter dem Strich" also keine Stellen abbaut. Darüber hinaus darf das begünstigte Vermögen zu maximal 20 % aus Verwaltungsvermögen bestehen.

Zahlreiche Sonder- und Detailregelungen runden die §§ 13a und 13b ErbStG ab - diese würden hier allerdings den Rahmen sprengen - daher abschließend ein Blick auf die Verschonungsbedarfsprüfung.

Wird die in § 13a Abs. 1 ErbStG festgelegte Grenze von 26 Mio. € überschritten, kommt § 28a ErbStG zur Anwendung. Im Rahmen der sog. Verschonungsbedarfsprüfung wird einem Erwerber, der nicht über ausreichendes sonstiges Vermögen verfügt, die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaft- oder Schenkungsteuer erlassen. Es gelten weitere Voraussetzungen, insbesondere zu beachtende Lohnsummenregelungen.

Sachverhalt im BFH-Urteil: Der 90%-Einstiegstest

Die Klägerin, eine natürliche Person, erwarb von ihrem Vater alle Anteile an einem pharmazeutischen Handelsunternehmen in der Rechtsform einer GmbH durch notariell beurkundende Schenkung. Das zuständige Finanzamt stellte den Betriebsvermögenswert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG gesondert fest, mit der Feststellung verbunden wurde diejenige über die Höhe des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 10 ErbStG sowie der Schulden. Die Feststellungen lauteten, nach einigen Änderungen, wie folgt:

- Anteilswert: 1.250.000 €
- Finanzmittel: 2.517.649 €
- Junge Finanzmittel: 60.000 €
- Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG (ohne Finanzmittel): 0 €
- Schulden: 3.138.504 €
- Ausgangslohnsumme: 984.330 €

Das Finanzamt setzte Schenkungsteuer auf den gesamten Erwerb fest. Das übergegangene Vermögen sei insgesamt nicht begünstigt, weil mehr als 90 % des Betriebsvermögens der GmbH aus Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 ErbStG bestünden. Damit fehle es bereits an einer grundsätzlichen Begünstigungsmöglichkeit nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Mit ihrem gegen den Schenkungsteuerbescheid gerichteten Einspruch hatte die Klägerin keinen Erfolg.

Verfahren vor dem FG: Zwischensieg für die Klägerin

Anders als das Finanzamt gewährte das FG der Klägerin die Steuerbefreiung nach den §§ 13a und 13b ErbStG. Denn § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG sei nach seinem Normzweck auszulegen und hierbei insoweit teleologisch zu reduzieren, als dass der 90%-Einstiegstest dann nicht zur Anwendung komme, wenn die betreffende Kapitalgesellschaft - wie im Streitfall - ihrem Hauptzweck nach einer Tätigkeit i. S. d. §§ 13, 15 oder 18 EStG diene.

Mit seiner Revision machte das Finanzamt eine Verletzung von § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 ErbStG geltend. Die Auslegung der Norm durch das FG führe zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Begünstigung und verstoße gegen den Wortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Der Gesetzgeber habe mit der Neufassung der §§ 13a und 13b ErbStG im Jahr 2016 bewusst keine Hauptzweckbetrachtung eingeführt, sondern sich für die Beibehaltung des Verwaltungsvermögenskatalogs mit all seinen - auch negativen - Folgen entschieden. Das folge auch aus § 13b Abs. 3 ErbStG. Diese Regelung nehme Altersversorgungsverpflichtungen und zu deren Erfüllung angeschaffte Vermögensgegenstände aus dem Verwaltungsvermögenskatalog aus. Folglich entspreche es der Absicht des Gesetzgebers, keine weiteren Vermögenspositionen von der Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG auszuklammern.

Entscheidung des BFH: Schulden mindern den Wert der Finanzmittel

Der BFH entschied im Ergebnis zugunsten der Klägerin. Der Erwerb sei insgesamt steuerfrei nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG, die Schenkungsteuer damit auf 0 € zu reduzieren.

Maßgebend für die Auslegung eines Gesetzes und damit auch des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG sei der in ihm zum Ausdruck kommende, objektivierte Wille des Gesetzgebers. Dabei müsse die Norm dahingehend verstanden werden, dass mit ihr der "Wert des Verwaltungsvermögens vor Schulden" gemeint sei, denn ohne das Wort "vor" sei § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG kein Sinn zu entnehmen. Es sei daher in die Norm hineinzulesen.

Den Zähler des durch § 13b Abs. 2 ErbStG vorgegebenen Bruchs bilde damit ein spezifisches Verwaltungsvermögen, das einen Bruttobetrag ohne Schuldenabzug darstelle. Der Nenner entspreche dem festgestellten gemeinen Wert des gesamten begünstigungsfähigen Vermögens.

Besteht der Hauptzweck eines Unternehmens in der Handelstätigkeit und verfügt dieses Unternehmen, etwa durch erfolgreiche Geschäfte, im Zeitpunkt der Bewertung über einen hohen Bestand an Finanzmitteln, falle die Begünstigung durch die "Fallbeiwirkung" des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ("ganz oder gar nicht") vollständig weg.

Diese vom Gesetzgeber nicht gewollte Rechtsfolge gebiete eine § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG einschränkende Auslegung dahingehend, dass zumindest bei typischen Handelsunternehmen die betrieblich veranlassten Schulden zunächst von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind. Dies entspreche dem "Hauptzweckansatz", der zwar nicht in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG aufgenommen wurde, durch den Verweis auf Abs. 4 (Nr. 5 Satz 3 ff.) ErbStG aber gleichwohl gelten müsse.

Missbrauchsmöglichkeiten, wie sie das Finanzamt anführte, ergäben sich hierdurch nicht. Denn § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG solle lediglich sicherstellen, dass "unproduktives Verwaltungsvermögen", das nicht notwendigerweise zur Fortführung des Betriebs erforderlich ist, keine Begünstigung nach den §§ 13a und 13b ErbStG erfahre. Zumindest in einem solchen Fall sei das unproduktive Vermögen daher stets gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 ErbStG als Differenz zwischen den Finanzmitteln und den betrieblichen Schulden anzusehen.

Das begünstigte Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ff. ErbStG war damit wie folgt zu berechnen:

Anteilswert 1.250.000 € - junge Finanzmittel 60.000 € = 1.190.000 €

Von diesem Wert waren nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG 85 %, hier also 1.011.500 €, steuerfrei. Es verblieb ein Teil des restlichen begünstigten Vermögens in Höhe von 178.500 €, von dem nach § 13a Abs. 2 ErbStG ein Betrag von 135.750 € abzuziehen war.

Dem so feststehenden, begünstigten Erwerb in Höhe von 42.750 € waren die jungen Finanzmittel im Umfang von 60.000 € sowie Vorschenkungen des Vaters an die Klägerin innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums mit insgesamt 200.000 € hinzuzurechnen. Abzüglich des noch nicht verbrauchten Freibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (400.000 €) ergab sich ein steuerpflichtiger Erwerb i. S. d. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG in Höhe von 0 €

*BFH, Ur. v. 13.09.2023 - II R 49/21

Ihre Steuerberater

Steuertermine Februar 2024

- 12.02. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 12.02. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 12.02. Umsatzsteuer für Quartalszahler mit Fristverlängerung

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief