

Mandanten-Rundschreiben für Personengesellschaften Nr. 6/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts betrifft alle Personengesellschaften. In ihren wesentlichen Teilen tritt die Reform zum 1.1.2024 in Kraft und schafft außerdem ein neues Gesellschaftsregister für Gesellschaften bürgerlichen Rechts (Nr. 1, 2). Freiberufler-Personengesellschaften müssen besonders vorsichtig sein, wenn sie auch gewerblich tätig werden (Nr. 3). Bei den Neuregelungen zu den Photovoltaikanlagen sind personenbezogene Höchstgrenzen zu beachten, wobei Anteile an Personengesellschaften gesondert zu betrachten sind (Nr. 6). Die Privatnutzung eines Firmenwagens einer Gesellschaft (Nr. 7) und das häusliche Arbeitszimmer eines Personengesellschafters (Nr. 8) – jeweils aus steuerlicher Sicht – dürften viele unserer Mandanten ebenfalls interessieren.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Personengesellschaften:** Grundzüge der Rechtsreform
- 2 Gesellschaft bürgerlichen Rechts:** Das ab 1.1.2024 geltende Gesellschaftsregister
- 3 Freiberufler-Personengesellschaft:** Wann die Gefahr der Gewerblichkeit droht
- 4 Stille Beteiligung von Kindern:** Auch an Freiberufler-Praxis möglich
- 5 Personengesellschaft:** Grundsätze der Gewinnverteilung
- 6 Photovoltaikanlagen:** Höchstgrenzen für die Steuerfreiheit bei der Einkommensteuer
- 7 Firmenwagen:** Private Nutzung durch einen Gesellschafter aus steuerlicher Sicht
- 8 Das häusliche Arbeitszimmer des Personengesellschafters:** Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen
- 9 GmbH & Co. KG:** Zum Umfang der Haftung des Geschäftsführers der GmbH

1 Personengesellschaften: Grundzüge der Rechtsreform

Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts betrifft alle Gesellschaftsformen und alle Regelungsbereiche bei Personengesellschaften. Die Reform tritt in ihren wesentlichen Teilen zum 1.1.2024 in Kraft. Bis dahin müssen die Länder, die für die Führung der Gesellschaftsregister zuständig sind, für die technisch-organisatorische Umsetzung sorgen. Die betroffenen Gesellschaften müssen also prüfen, inwieweit es erforderlich ist, ihre Gesellschaftsverträge anzupassen. Das Außenverhältnis der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter gegenüber Dritten ist weitgehend neu geregelt worden. Das betrifft die Teilnahme der Gesellschaften am Rechtsverkehr mit den Auswirkungen auf die Gesellschafter, wie z.B. die Vertretung der Gesellschaft gegenüber Dritten.

Für die (rechtsfähige) Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) wird ein Gesellschaftsregister eingeführt. Die Eintragung im Gesellschaftsregister ermöglicht es der GbR – unter Berufung auf das Register – am Rechtsverkehr teilzunehmen. Damit werden die Schwierigkeiten beim Nachweis der Existenz der Gesellschaft und deren Vertretung beseitigt, z.B. beim Erwerb von Grundstücken. Künftig wird auch die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft einheitlich geregelt. Neben Klarstellungen, Konkretisierungen und Modifikationen enthält das Gesetz auch Regelungen zum Umfang und der Reichweite der Haftung ausscheidender Gesellschafter.

Das **Verhältnis der Gesellschafter untereinander** wurde ebenfalls umfassend neu geregelt. Das betrifft einerseits interne Organisationsfragen. So wird nun auch für Personengesellschaften eine Unterscheidung zwischen der Gesellschafterversammlung als Willensbildungsorgan der Gesellschafter untereinander und der Geschäftsführung als Organ zur Vertretung der Gesellschaft im Außenverhältnis vorgesehen, was bereits heute zur weit verbreiteten Gestaltungspraxis gehört.

Neu ist, dass das Stimmverhältnis der Gesellschafter untereinander sowie deren Anteil am Gewinn und Verlust der Gesellschaft sich vorrangig nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen richten, falls keine abweichenden Vereinbarungen getroffen werden. Die Entnahmerechte der Gesellschafter sind ebenfalls neu geregelt. Künftig haben die Gesellschafter grundsätzlich einen Anspruch auf Auszahlung des gesamten Jahresgewinns der Gesellschaft. Die Neuregelung enthält zudem eine Reihe von Klarstellungen, aber auch inhaltliche Änderungen zur Liquidation von Gesellschaften und dem Ausscheiden einzelner Gesellschafter aus einer Gesellschaft. Gesetzlich geregelt wird die Rechtsnachfolge durch den letzten verbleibenden Gesellschafter bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters.

2 Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Das ab 1.1.2024 geltende Gesellschaftsregister

Für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) wird ab dem 1.1.2024 ein Gesellschaftsregister eingeführt. Ist die

GbR im Gesellschaftsregister eingetragen, ist sie verpflichtet, als Namenszusatz die Bezeichnungen „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“ zu führen. Die Eintragung im Gesellschaftsregister ermöglicht es der GbR (unter Berufung auf das Register) am Rechtsverkehr teilzunehmen. Damit werden die Schwierigkeiten beim Nachweis der Existenz der Gesellschaft und deren Vertretung beseitigt, wie z.B. beim Erwerb von Grundstücken.

Keine Eintragungspflicht: Die Eintragung der GbR ist freiwillig und zwar unabhängig davon, ob sie bereits existiert oder noch gegründet wird. Allerdings besteht der Wunsch des Gesetzgebers, dass sich möglichst viele Gesellschaften in das Register eintragen lassen – insbesondere dann, wenn sie regelmäßig am Rechtsverkehr teilnehmen. Die Eintragung soll die Publizitätswirkung der GbR erhöhen und Vertrauensschutz gewährleisten, insbesondere auch in die Vertretungsverhältnisse der GbR. Damit soll die Stellung der GbR neben anderen Personengesellschaften an Rechtssicherheit gewinnen, da Änderungen in der Gesellschafterstruktur oder der Vertretungsbefugnis sich direkt aus dem Gesellschaftsregister ergeben.

Faktische Eintragungspflicht: Es gibt gesetzliche Regelungen, die eine Eintragung der Gesellschaft in das Register voraussetzen. Dies ist insbesondere bei Eintragungen im Grundbuch und in die Gesellschafterliste im Handelsregister notwendig. Eine Verfügung über Grundstücke oder Geschäftsanteile, deren Inhaber die GbR ist, ist daher nur dann möglich, wenn die GbR selbst im Register eingetragen ist.

Inhalt der Eintragungen: Die im Register eingetragenen Daten sind für jeden einsehbar. Hierzu gehören Angaben zur Existenz der GbR wie Name, Vertragssitz und Anschrift, Angaben zur Identität der Gesellschafter wie Name, Geburtsdatum und Wohnort. Darüber hinaus sind die Angaben zur Vertretungsbefugnis der Gesellschafter ersichtlich. Ist eine GbR im Gesellschaftsregister eingetragen, kann sie **nicht wieder ausgetragen** werden. Eine Löschung der GbR erfolgt nur, wenn die Gesellschaft ordnungsgemäß liquidiert wird.

3 Freiberufler-Personengesellschaft: Wann die Gefahr der Gewerblichkeit droht

Einzelunternehmer können ohne negative steuerliche Folgen gleichzeitig nebeneinander gewerbliche und freiberufliche Tätigkeiten ausüben. Der Freiberufler kann seine gewerblichen und freiberuflichen Einkünfte steuerlich problemlos aufteilen. Das gilt auch dann, wenn alle Einnahmen auf ein und dasselbe Konto fließen.

Bei einer Personengesellschaft ist das anders. Diese ist in vollem Umfang als gewerblich einzustufen, wenn sie auch nur in einem Teilbereich gewerblich tätig ist (= **Abfärbewirkung**). Es kommt nicht darauf an, dass die gewerbliche Tätigkeit überwiegt. Auch wenn die gewerbliche

Betätigung nur einen geringen Umfang hat, führte dies zu dieser Abfärbewirkung, sodass auch die freiberuflichen in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden. Die Abfärbewirkung tritt auch ein, wenn der Freiberufler zwar eine Einzelpraxis führt, an dieser aber eine atypische stille Beteiligung besteht, weil dann die Regeln für eine Mitunternehmerschaft gelten. Die Abfärbewirkung ist somit bei **freiberuflichen Personenzusammenschlüssen** von besonderer Bedeutung, weil der Gesamtgewinn dann der Gewerbesteuer unterliegt.

Eine **Umqualifizierung** sämtlicher Einkünfte als gewerblich ist **ausgeschlossen**, wenn die trennbaren Umsätze aus einer gewerblichen Tätigkeit eine **Bagatellgrenze von 3 Prozent** des Gesamtumsatzes **und** zusätzlich den **Höchstbetrag von 24.500 Euro** im Veranlagungszeitraum **nicht überschreiten**. Maßgebend ist das Verhältnis der Umsätze aus den jeweiligen Tätigkeiten ohne Umsatzsteuer, um den Einfluss unterschiedlicher Steuersätze auszuschließen.

Beispiel:

Eine Gemeinschaftspraxis von zwei Augenärzten – GbR – erzielt regelmäßig freiberufliche Einkünfte. Verkauften die Augenärzte daneben Kontaktlinsen und Pflegemittel, handelt es sich insoweit um eine gewerbliche Tätigkeit. Betragen die Einnahmen hieraus mehr als 3 Prozent des Gesamtnettumsatzes und überschreiten sie den Höchstbetrag von 24.500 Euro, erzielt die Gemeinschaftspraxis insgesamt gewerbliche Einkünfte.

Die Abfärberegelung ist jeweils auf identische Personengesellschaften beschränkt. Es ist somit für die freiberuflichen Einkünfte unschädlich, wenn die **gewerbliche Tätigkeit in einer anderen Gesellschaft** ausgeübt wird. Dabei können mehrere Personengesellschaften als eigenständige Zusammenschlüsse nebeneinander bestehen, auch wenn an ihnen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind. Sie bilden dann steuerlich mehrere Mitunternehmerschaften, die jeweils für sich zu beurteilen sind. Erforderlich ist allerdings, dass sich die Gesellschaften unterscheiden, z.B. durch eine unterschiedliche Bezeichnung, getrennte Konten, getrennte Buchführungen und Gewinnermittlungen.

Beispiel:

Eine Gemeinschaftspraxis von zwei Augenärzten – GbR – erzielt freiberufliche Einkünfte. Der Verkauf von Kontaktlinsen und Pflegemittel erfolgt über eine getrennte personen- und beteiligungsidentische Personengesellschaft.

Da die gewerbliche Tätigkeit in einer anderen Gesellschaft ausgeübt wird, kann sie die freiberuflichen Einkünfte nicht beeinflussen.

4 Stille Beteiligung von Kindern: Auch an Freiberufler-Praxis möglich

Schließt ein Freiberufler mit seinen minderjährigen Kindern zivilrechtlich wirksam ein Gesellschaftsverhältnis

ab, handelt es sich um eine Innengesellschaft bürgerlichen Rechts, die einkommensteuerlich einer stillen Gesellschaft gleichsteht. Eine solche Gesellschaft zwischen nahen Angehörigen kann steuerlich auch dann anerkannt werden, wenn die Beteiligung oder die Mittel zum Erwerb der Beteiligung unentgeltlich zugewendet worden sind. Voraussetzung ist jedoch, dass die Vereinbarungen einem **Fremdvergleich** standhalten, d.h. sie müssen zivilrechtlich wirksam sein und inhaltlich dem entsprechen, was unter fremden Dritten üblich ist. Auch die Durchführung muss wie unter fremden Dritten vollzogen werden.

Beispiel:

Ein Zahnarzt räumte seinen drei minderjährigen Kindern schenkweise mit notarieller Erklärung eine stille Beteiligung an seiner Praxis in Höhe von jeweils 50.000 Euro ein. Für die Kinder war ein Ergänzungspfleger bestellt worden. Die Einräumung erfolgte im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge. Nach den Gesellschaftsverträgen galten die Rechte der Gesellschafter entsprechend den Regelungen des Handelsgesetzbuchs (§§ 230 ff. HGB). Das Kontrollrecht der Gesellschafter war lediglich hinsichtlich der ärztlichen Schweigepflicht begrenzt.

Die Kinder waren mit jeweils 10 Prozent am Gewinn beteiligt, maximal mit 15 Prozent der Einlage (= 7.500 Euro). Die Beteiligung an einem Verlust war ebenfalls auf 10 Prozent festgelegt; maximal bis zu Höhe der Einlage. Der Zahnarzt zahlte die Gewinnbeteiligungen von jeweils 7.500 Euro (zusammen 22.500 Euro) auf die Bankkonten seiner Kinder. Dieser und die Mutter der Kinder besaßen die Verfügungsmacht über diese Konten. Das Finanzamt und auch das Finanzgericht (FG) lehnten den Betriebsausgabenabzug von (3 x 7.500 Euro =) 22.500 Euro ab, weil es sich um private Aufwendungen gehandelt habe.

Laut BFH handelt es sich um eine Innengesellschaft bürgerlichen Rechts, bei der die Grundsätze für die Anerkennung einer stillen Gesellschaft entsprechend gelten. Eine solche Innengesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen nahen Angehörigen kann steuerlich anerkannt werden, wenn die Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam sind und dem entsprechen, was zwischen fremden Dritten üblich ist. Der Inhalt muss wie bei fremden Dritten vollzogen werden. Nicht jede geringfügige Abweichung vom Üblichen führt dazu, dass die Vereinbarungen unwirksam sind. **Entscheidend** ist vielmehr die **Gesamtbetrachtung**. Die Kriterien sind in ihrer Gesamtheit danach zu beurteilen, inwieweit ggf. Rückschlüsse auf eine privat veranlasste Vereinbarung zu ziehen sind.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können steuerlich auch dann anerkannt werden, wenn die Beteiligung oder die Mittel zum Erwerb der Beteiligung unentgeltlich zugewendet worden sind. Voraussetzung ist, dass die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten.

Die Kriterien für die **Fremdüblichkeit** und die Vertragsdurchführung hat das FG nach Auffassung des BFH nur lückenhaft gewürdigt. Deswegen wurde das Verfahren an das FG zurückverwiesen.

Fazit: Das Urteil des BFH macht klar, dass grundsätzlich nichts gegen steuersparende Gestaltungsmöglichkeiten einzuwenden ist. Die Gestaltung muss allerdings **insgesamt** den Kriterien entsprechen, die für die Fremdüblichkeit und Vertragsdurchführung gefordert werden. So ist es z.B. bei minderjährigen Kindern regelmäßig erforderlich, zumindest für den Vertragsabschluss einen Ergänzungspfleger zu bestellen. Insgesamt bedeutet das, dass bei der Vertragsgestaltung und ihrer Durchführung die Rechtsprechung des BFH zu beachten ist, weil nur dann steuersparende Gestaltungsmöglichkeiten erfolgreich genutzt werden können.

5 Personengesellschaft: Grundsätze der Gewinnverteilung

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) kann insbesondere dann, wenn sie sich aus Freiberuflern zusammensetzt, ihren Gewinn mithilfe einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln. Das Stimmverhältnis der Gesellschafter untereinander sowie deren Anteil am Gewinn und Verlust der Gesellschaft richten sich vorrangig nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen, falls keine abweichenden Vereinbarungen getroffen werden.

Eine andere Gewinnverteilung ist angebracht, wenn das eingebrachte Kapital unterschiedlich hoch und/oder die Arbeitsleistung der einzelnen Gesellschafter unterschiedlich ausfällt. Die Gesellschafter können die Gewinnverteilung **frei vereinbaren** (Ausnahme: Familiengesellschaften mit Kindern). Wie die Gewinnverteilung aussehen soll, sollte von vornherein im Gesellschaftervertrag (ggf. auch in einer ergänzenden Vereinbarung) schriftlich festgelegt werden. Unabhängig davon sind Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu beurteilen. Diese werden unmittelbar dem Gesellschafter zugerechnet, der davon betroffen ist.

Erfahrungsgemäß gibt es Probleme, wenn die Gesellschafter **unterschiedlich teure Firmenfahrzeuge** nutzen und somit die Kfz-Kosten bei jedem Gesellschafter unterschiedlich hoch ausfallen. Probleme kann es auch geben, wenn der Umfang der Privatfahrten unterschiedlich hoch ist oder der eine Gesellschafter ein Fahrtenbuch führt und der andere nicht. Ebenso können Gesellschafter unterschiedliche Vorstellungen davon haben, in welchem Umfang Bewirtungskosten erforderlich sind.

Alle Streitpunkte lassen sich durch entsprechende Vereinbarungen vermeiden. So können die Gesellschafter vereinbaren, dass für Zwecke der Gewinnverteilung der Gewinn ohne Berücksichtigung der privaten Kfz-Nutzung, der Kfz-Kosten und der Bewirtungskosten ermittelt wird. Dieser Betrag wird gleichmäßig aufgeteilt. Die „Problempositionen“ werden dann jeweils dem Gesellschafter, der sie verursacht hat, im Rahmen der Gewinnverteilung zugerechnet.

Auch wenn bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung üblicherweise keine Kapitalkonten ausgewiesen werden, kann es **sinnvoll sein, zusätzlich Kapitalkonten zu füh-**

ren, in denen Gewinnanteil, Entnahmen und Einlagen festgehalten werden. Auf diese Weise kann der jeweilige Stand der finanziellen Beteiligung problemlos ermittelt werden.

6 Photovoltaikanlagen: Höchstgrenzen für die Steuerfreiheit bei der Einkommensteuer

Für die Steuerfreiheit ist neben einer **objektbezogenen** Begrenzung eine **personenbezogene** Einschränkung zu beachten. Einnahmen und Entnahmen, die nach dem 31.12.2021 erzielt oder getätigt wurden bzw. werden, sind von der Einkommensteuer nur dann befreit, wenn keine der Höchstgrenzen überschritten wird. Eine Prüfung der Höchstgrenzen ist daher unverzichtbar.

Objektbezogene Höchstgrenzen:

Einfamilienhaus	bis zu 30kW (peak)
Wohnzwecken dienendes Zwei-/Mehrfamilienhaus	bis zu 15kW (peak) je Wohneinheit
Gemischt genutzte Immobilie	bis zu 15kW (peak) je Wohn- und Gewerbeeinheit
Nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude, z.B. Gewerbeimmobilie mit einer Gewerbeeinheit oder ein Garagengrundstück	bis zu 30kW (peak)
Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten	bis zu 15kW (peak) je Gewerbeeinheit

Personenbezogene Höchstgrenze:

Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige oder die jeweilige **Mitunternehmerschaft** insgesamt die 100kW-(peak)-Grenze einhält. Dabei sind die maßgeblichen Leistungen aller begünstigten Photovoltaikanlagen, die vom Steuerpflichtigen oder der Mitunternehmerschaft auf, an oder in Gebäuden betrieben werden, zu addieren. Wird die 100kW-(peak)-Grenze überschritten, entfällt die Steuerbefreiung. Addiert werden alle Anlagen; also sowohl die Anlagen, die sich auf demselben Grundstück befinden, als auch Anlagen auf verschiedenen Grundstücken. Dabei ist unerheblich, ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind.

Ist ein Steuerpflichtiger oder eine Mitunternehmerschaft daneben an einer anderen Mitunternehmerschaft beteiligt, die eine Photovoltaikanlage betreibt, dann ist diese bei der Prüfung der 100kW-(peak)-Grenze des Steuerpflichtigen oder der Mitunternehmerschaft **nicht anteilig zu berücksichtigen**.

7 Firmenwagen: Private Nutzung durch einen Gesellschafter aus steuerlicher Sicht

Überlässt eine Personengesellschaft einem ihrer Gesellschafter einen Firmenwagen zur betrieblichen und

privaten Nutzung, dürfen die Kosten, die auf die private Nutzung entfallen, den Gewinn der Personengesellschaft nicht mindern. Die private Nutzung eines Firmen-Pkw ist in der Regeln nach der 1-Prozent-Methode zu ermitteln, wenn die betriebliche Nutzung überwiegt. Ist das der Fall, ist die private Nutzung für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Für E-Fahrzeuge und Plug-In-Hybridfahrzeuge gibt es Sonderregelungen. Die 1-Prozent-Methode kann nur vermieden werden, wenn ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wird (Escape-Klausel). Es sind dann die Aufwendungen nach dem Verhältnis der privaten und betrieblichen Fahrten aufzuteilen. Die Aufwendungen, die auf die privaten Fahrten entfallen, sind beim Gesellschafter als Betriebseinnahmen gewinnerhöhend zu erfassen. Auch hier sind die Sonderregelungen für E-Fahrzeuge und Plug-In-Hybridfahrzeuge zu beachten.

Die **umsatzsteuerliche Behandlung** weicht erheblich davon ab, weil die Personengesellschaft und die Gesellschafter bei der Umsatzsteuer getrennt zu betrachten sind. Ist die Personengesellschaft zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann sie beim Erwerb eines Firmen-Pkw die Vorsteuer zu 100 Prozent geltend machen. Dies hat zur Folge, dass die Personengesellschaft die Kosten, die auf die private Nutzung durch den Gesellschafter entfallen, der Umsatzsteuer unterwerfen muss. Da die Personengesellschaft Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist, kann zwischen ihr und den Gesellschaftern ein Leistungsaustausch stattfinden, der der Umsatzsteuer unterliegt. Voraussetzung ist, dass es sich um einen entgeltlichen Vorgang handelt. Ein **entgeltlicher Leistungsaustausch** liegt nicht nur dann vor, wenn zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter für die private Pkw-Nutzung ausdrücklich ein Entgelt vereinbart worden ist, sondern auch dann, wenn das Konto des Gesellschafters in der Buchführung belastet worden ist.

In diesem Zusammenhang ist Folgendes zu beachten:

- Wenn die private Nutzung bei der Einkommensteuer nach der **1-Prozent-Methode** berechnet wird, kann diese aus Vereinfachungsgründen auch bei der Umsatzsteuer zugrunde gelegt werden. Bei der Bemessung der Umsatzsteuer darf allerdings – anders als bei Einzelunternehmern – kein pauschaler Abzug von 20 Prozent für nicht vorsteuerbelastete Kfz-Kosten (z.B. Versicherungsbeiträge, Kfz-Steuer) abgezogen werden.
- Bei der Umsatzsteuer kann der private Nutzungsanteil auch **sachgerecht geschätzt** werden. Es werden allerdings alle Kosten der Umsatzsteuer unterworfen, also auch die, bei denen kein Vorsteuerabzug möglich war.
- Alternativ zur pauschalen 1-Prozent-Methode können die Kosten zugrunde gelegt werden, die nach dem Fahrtenbuch oder anderen Aufzeichnungen auf die privaten Fahrten des Gesellschafters entfallen.

Beispiel:

Eine Personengesellschaft hat im Januar einen neuen Firmen-Pkw erworben, der im Zeitpunkt der Erstzulassung einen Bruttolistenpreis von 39.120 Euro hatte. Gezahlt hat die Personengesellschaft einen Betrag von 35.700 Euro (einschließlich 19 Prozent = 5.700 Euro Umsatzsteuer). Der angeschaffte Firmenwagen steht ausschließlich einem der Gesellschafter (dem Geschäftsführer) für seine betrieblichen und privaten Fahrten zur Verfügung, wobei die betrieblichen Fahrten überwiegen. Der Gesellschafter hat kein Fahrtenbuch geführt. Die Personengesellschaft wendet daher sowohl für ertragsteuerliche als auch für umsatzsteuerliche Zwecke die 1-Prozent-Methode an. Es ist 1 Prozent vom Bruttolistenpreis abgerundet auf volle 100 Euro anzusetzen. Das sind: 39.100 Euro x 1 Prozent x zwölf Monate = 4.692 Euro.

*Da von einem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch auszugehen ist, beträgt die Bemessungsgrundlage
4.692 Euro / 1,19 = 3.942,86 Euro*

*Hierauf entfällt die Umsatzsteuer mit
3.942,86 Euro x 19 Prozent = + 749,14 Euro*

Der Bruttowert ist zu erfassen mit 4.692,86 Euro

Haben Personengesellschaft und Gesellschafter **kein Entgelt** für die private Nutzung des Fahrzeugs **vereinbart**, liegt umsatzsteuerlich eine Wertabgabe vor, die gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 Umsatzsteuergesetz zu besteuern ist. Die Bemessungsgrundlage kann durch die Fahrtenbuch- oder 1-Prozent-Methode oder im Wege der Schätzung ermittelt werden.

8 Das häusliche Arbeitszimmer des Personengesellschafters: Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen

Ein betrieblich genutzter Gebäudeteil, wie z.B. ein häusliches Arbeitszimmer, das sich im Eigentum eines Unternehmers befindet, ist ein eigenständiges Wirtschaftsgut, das zum Betriebsvermögen gehört. Nutzt ein **Mitunternehmer** einen abgeschlossenen Raum innerhalb seiner Wohnung oder seines Hauses unstreitig für betriebliche Zwecke „seiner“ Personengesellschaft, gehört das Arbeitszimmer zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters.

Es handelt sich somit um ein selbstständiges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens der Personengesellschaft. Bei einer **Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils** ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen Buchwert des Grund und Bodens sowie des Gebäudes und dem **Entnahmewert gewinnerhöhend** zu berücksichtigen. Das gilt selbst dann, wenn der Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer begrenzt war. Eine Gewinnkorrektur im Hinblick auf den nicht abzugsfähigen Teil der Abschreibung kommt nicht in Betracht. **Grund:** Die Beschränkung des Abzugs der anteiligen Aufwendungen als Sonderbetriebsausgaben

hat für die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen keine Bedeutung.

Die Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen wird grundsätzlich nicht dadurch verhindert, dass das Wirtschaftsgut, das einer Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlassen wird, zum Bruchteilsvermögen einer Ehegattengemeinschaft (§ 741 Bürgerliches Gesetzbuch – BGB) oder zum Gesamthandsvermögen einer Erbengemeinschaft (§ 2032 BGB) gehört, wenn der Gesellschafter daran beteiligt ist. Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.8.2021, das mit Wirkung vom 1.1.2024 anzuwenden ist, ändert nichts an dieser steuerrechtlichen Beurteilung.

Beispiel:

Eine Kommanditgesellschaft (KG) mietet für ihre gewerblichen Zwecke von einer Erbengemeinschaft ein bebautes Grundstück. Der Kommanditist, der an der KG zu 20 Prozent beteiligt ist, ist ebenfalls an der Erbengemeinschaft zu 25 Prozent beteiligt.

Lösung: *Das Grundstück ist dem Kommanditisten zu 25 Prozent zuzurechnen. Da das Grundstück unmittelbar der KG dient, gehört es zu 25 Prozent zum Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten der KG. Auf den Umfang der Beteiligung an der KG kommt es für die Beurteilung als Sonderbetriebsvermögen nicht an. Die Geschäftsführung der KG hat eine Sonderbilanz aufzustellen und dem Finanzamt zusammen mit der Feststellungserklärung einzureichen. Zu diesem Zweck hat der Kommanditist der Geschäftsführung alle erforderlichen Unterlagen zur Verfügung zu stellen, damit die anteiligen Grundstückskosten als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt werden können.*

Fazit: Es ist regelmäßig vorteilhafter, wenn das häusliche Arbeitszimmer, bei dem der Betriebsausgabenabzug eingeschränkt ist, nicht als Betriebsvermögen behandelt werden muss.

9 GmbH & Co. KG: Zum Umfang der Haftung des Geschäftsführers der GmbH

Bei einer GmbH & Co. KG liegt eine Kombination einer Kapitalgesellschaft (der GmbH) mit einer Personengesellschaft (der KG) vor. Wenn durch das Handeln des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH der KG ein Schaden entsteht, stellt sich die Frage, nach welchen Regeln die Schadensregulierung, also die Haftung des Geschäftsführers, zu beurteilen ist: nach den Vorschriften des GmbH-Gesetzes (GmbHG) oder nach dem Recht der Kommanditgesellschaft, das im Handelsgesetzbuch (HGB) geregelt ist. Mit dieser Frage hatte sich der BGH in seinem Urteil vom 14.3.2023 zu beschäftigen.

Kommt es zu einem Schaden der Komplementär-GmbH, der auf einen Pflichtverstoß des GmbH-Geschäftsführers zurückzuführen ist, ergibt sich dessen Schadenersatzpflicht aus § 43 Abs. 2 GmbHG.

Beispiel:

Geschäftsführer der AB-Verwaltungs-GmbH ist G. Von der Gesellschaft ist ihm ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt worden, den er auch privat nutzen darf. Er erlaubt seinem Sohn S, der sich gerade auf seine Führerscheinprüfung vorbereitet, das Auto auf einem privaten Grundstück zu Übungszwecken zu benutzen. S streift bei einem Einparkmanöver einen Baum, wodurch ein Schaden im Heckbereich des Kfz entsteht.

Die bestehende Vollkasko-Versicherung deckt zwar grundsätzlich die Reparaturkosten, jedoch ist ein Selbstbehalt in Höhe von 650 Euro vereinbart und die zukünftigen Versicherungsprämien steigen. Der AB-Verwaltungs-GmbH ist daher ein Schaden in Höhe des Selbstbehalts und in Form der erhöhten Prämien entstanden.

Diesen Schaden wird die Gesellschaft von G nach § 43 Abs. 2 GmbHG ersetzt verlangen können, da es als pflichtwidrig zu betrachten ist, dass G seinem Sohn den Dienstwagen zu Übungszwecken überlassen hat. Durch diese Pflichtverletzung ist auch ursächlich der der Gesellschaft entstandene Schaden verursacht worden.

Es fragt sich, wie der Fall zu beurteilen ist, wenn Halter des Fahrzeugs und Versicherungsnehmer der Kfz-Versicherung nicht die Komplementär-GmbH, sondern die AB-GmbH & Co. KG ist.

Der BGH kommt in seinem Urteil zu der Überzeugung, dass § 43 Abs. 2 GmbHG auch im Verhältnis zwischen dem GmbH-Geschäftsführer und der KG die Grundlage für den Ersatz des entstandenen Schadens bildet. Begründet wird dies mit den **Grundsätzen über den Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter**. Dabei ist die Vertragsbeziehung, die diese Schutzwirkung entfaltet, das Organ- und Anstellungsverhältnis, das zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer besteht.

Sinn und Zweck dieser Grundsätze ist es, die Schutzwirkungen, die aus einer Vertragsbeziehung entstehen, auch auf Dritte zu erstrecken, wenn diese bestimmungsgemäß mit den Leistungen eines Vertragspartners in Berührung kommen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung bejaht der BGH ohne Weiteres. Nach der vorstehend zitierten Entscheidung wirken sich Fehlleistungen der Geschäftsführung „zwangsläufig stets und in erster Linie zum Nachteil der Kommanditgesellschaft“ aus.

Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn die Komplementär-GmbH nicht nur die Aufgabe der Geschäftsführung für die KG übernommen hat, sondern daneben auch selbst unternehmerisch tätig ist.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Personengesellschaften Nr. 6/2023

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Personengesellschaften	MoPeG vom 10.8.2021 BGBl. I 2021, S. 3.436	§ 707 ff. BGB n.F.
2 Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Gesellschaftsregister	§ 707 ff. BGB n.F. BGBl. I 2021, S. 3.436	–
3 Freiberufler-Personengesellschaft	BFH, Urteil vom 27.8.2014, Az. VIII R 16/11 www.openjur.de	§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG
4 Stille Beteiligung	BFH, Urteil vom 23.11.2021, Az. VIII R 17/19 www.bundesfinanzhof.de	R 4.8 Abs. 3 EStR
5 Personengesellschaft, Gewinnverteilung	H 15.8 Abs. 3 EStR	–
6 Photovoltaikanlagen, Höchstgrenzen	BMF-Schreiben vom 17.7.2023, Az. IV C 6 - S 2121/2310001: 001 www.bundesfinanzministerium.de	–
7 Firmenwagen	BFH, Urteil vom 1.9.2010, Az. V R 6/10 www.openjur.de	–
8 Arbeitszimmer	BFH, Urteil vom 16.6.2020, Az. VIII R 15/17 (www.bundesfinanzhof.de)	–
9 GmbH & Co. KG	BGH, Urteil vom 14.3.2023, Az. II ZR 162/21 www.juris.bundesgerichtshof.de	–