

Mandanten-Rundschreiben für Personengesellschaften Nr. 3/2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts wirkt sich auf das Steuerrecht aus. Hierzu hat das Bundesfinanzministerium umfangreich Stellung genommen (Nr. 1 und 2). Bei der Nutzung von Firmenwagen gibt es Besonderheiten, weil ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich abweichende Regelungen gelten, die unbedingt beachtet werden müssen (Nr. 6, 7 und 8). Neu ist, dass für eine vorübergehende Zeit für die Anschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern die degressive Abschreibung in modifizierter Form beansprucht werden kann (Nr. 3).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (1):** Zur Unterscheidung zwischen rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Gesellschaften bürgerlichen Rechts
- 2 Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (2):** Verfahrensrechtliche Auswirkungen
- 3 Abschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern:** Degressive Abschreibung in modifizierter Form verlängert
- 4 Überlassung einer VIP-Loge:** Steuerliche Behandlung
- 5 Personengesellschaft:** Abfärbewirkung auch bei Beteiligungseinkünften
- 6 Pkw einer Personengesellschaft:** Unentgeltliche Nutzung durch einen Gesellschafter für Privatfahrten
- 7 Rücküberlassung eines Firmenwagens an den Gesellschafter (= Vermieter):** Steuerliche Auswirkungen

1 Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (1): Zur Unterscheidung zwischen rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Gesellschaften bürgerlichen Rechts

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts ist insbesondere das Recht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) mit Wirkung ab 1.1.2024 konsequent am Leitbild

- einer auf gewisse Dauer angelegten und
- mit eigenen Rechten und Pflichten ausgestatteten

Personengesellschaft ausgerichtet worden. Die GbR wurde dabei als Grundform aller rechtsfähigen Personengesellschaften ausgestaltet und das Recht der Personengesellschaft an die Bedürfnisse eines modernen Wirtschaftslebens angepasst. Die GbR kann jetzt entweder

- selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll (= **rechtsfähige** Gesellschaft), oder
- den Gesellschaftern zur Ausgestaltung ihres Rechtsverhältnisses untereinander dienen (= **nicht rechtsfähige** Gesellschaft). Eine nicht rechtsfähige GbR hat als bloßes Schuldverhältnis zwischen den Gesellschaftern ohne Außenwirkung kein Vermögen und keine gesetzlichen Vertreter.

Bei einer **rechtsfähigen GbR** sind die Beiträge der Gesellschafter sowie die erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten **Vermögen der Gesellschaft**. Als Konsequenz aus der rechtlichen Verselbstständigung der GbR wurde die Vertretungsbefugnis von der Geschäftsführungsbefugnis entkoppelt. Im Verhältnis zu Dritten entsteht die rechtsfähige GbR, sobald sie mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnimmt, spätestens aber mit ihrer Eintragung im Gesellschaftsregister.

Bei rechtsfähigen Personenvereinigungen sind die Steuerbescheide und Steuermessbescheide an die Personenvereinigung selbst zu richten, wenn sie Steuerschuldner ist. Dies gilt z.B. für

- die Umsatzsteuer,
- die Gewerbesteuer einschließlich der Festsetzung des Messbetrags und der Zerlegung,
- die Kfz-Steuer, wenn das Fahrzeug für die rechtsfähige Personenvereinigung zum Verkehr zugelassen ist,
- die pauschale Lohnsteuer,
- die Festsetzung des Grundsteuermessbetrags, wenn der rechtsfähigen Personenvereinigung der Steuergegenstand zugerechnet worden ist,
- die Grunderwerbsteuer, soweit zivilrechtlich (bei ungeteilter Erbengemeinschaft) oder steuerlich Gesamt-handseigentum besteht (insbesondere bei GbR, OHG und KG), oder

- für Haftungsbescheide für Steuerabzugsbeträge.

Für nicht rechtsfähige Personenvereinigungen gilt:

Hier kann sich die Finanzbehörde unmittelbar an jedes Mitglied, jeden Gesellschafter oder jeden Gemeinschaftler halten. Die Finanzbehörde kann aber auch mehrere oder alle Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschaftler zugleich zur Pflichterfüllung auffordern.

2 Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (2): Verfahrensrechtliche Auswirkungen

Bei den verfahrensrechtlichen Regelungen ist zwingend zwischen rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen zu unterscheiden. Das gilt insbesondere bei der Bekanntgabe von Bescheiden über gesonderte und einheitliche Feststellungen. Da der Abschluss des Gesellschaftsvertrags einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) formfrei ist, muss im Einzelfall geprüft werden, ob die Beteiligten einer Bruchteils- oder Erbengemeinschaft eine GbR gegründet haben, die nach dem Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll. Der Vertrag kann auch konkludent geschlossen werden. Im Regelfall ist eine Registereintragung nicht erforderlich (anders ist es, wenn die GbR ein Grundstück erwerben oder ein ihr gehörendes Grundstück veräußern will).

In der Praxis ist es für die Finanzverwaltung mitunter schwierig festzustellen, ob die Miteigentümer eines Gegenstands (z.B. einer Immobilie) durch Vermietung oder Verpachtung eine (rechtsfähige) GbR begründen, solange kein Gesellschaftsvertrag vorgelegt oder zumindest vorgebracht wird.

Falls kein Gesellschaftsvertrag vorgelegt wird und die Feststellungsbeteiligten die Personenvereinigung gegenüber der Finanzbehörde auch nicht ausdrücklich als (rechtsfähige) GbR bezeichnen, können folgende **Indizien** die Feststellung einer (ggf. konkludenten) **Gründung einer rechtsfähigen GbR** erleichtern:

- Abschluss des Miet- oder Pachtvertrags oder anderweitige Korrespondenz mit Dritten im Namen einer (Grundstücks-)Gesellschaft,
- Zahlung der Miete oder Pacht auf ein Konto, bei dem eine (Grundstücks-)Gesellschaft als Kontoinhaber genannt ist (unerheblich ist, ob alle oder nur einzelne Miteigentümer Verfügungsberechtigt sind),
- im Grundbuch ist als Eigentümer der Immobilie eine Gesellschaft eingetragen,
- der Umfang der Vermietung oder Verpachtung übersteigt den Rahmen einer privatüblichen Vermögensverwaltung,
- die Miteigentümer sind weder Ehegatten noch Lebenspartner.

Wurde kein Gesellschaftsvertrag vorgelegt und haben die Feststellungsbeteiligten die Personenvereinigung gegenüber der Finanzbehörde auch nicht ausdrücklich als

(rechtsfähige) Gesellschaft bzw. GbR bezeichnet, ist von einer Bruchteils- oder Erbengemeinschaft auszugehen, wenn keines der vorstehenden Indizien vorliegt.

Beispiel:

Ehegatten/Lebenspartner vermieten als Miteigentümer in ihrem Haus ein Zimmer oder eine Wohnung. Die Miete wird auf das Bankkonto der Ehegatten/Lebenspartner überwiesen.

Diese Tätigkeit gehört noch zur gemeinschaftlichen Verwaltung des Bruchteilseigentums und begründet keine rechtsfähige GbR.

Ist nach dem 31.12.2023 über den Einspruch gegen einen Bescheid zu entscheiden, der vor dem 1.1.2024 wirksam geworden ist, richtet sich das weitere Verfahren nach den geltenden Vorschriften der Abgabenordnung, die ab dem 1.1.2024 gelten. Bei rechtsfähigen Personenvereinigungen ist Beteiligter des Einspruchsverfahrens und Bekanntgabeadressat der Einspruchsentscheidung seit dem 1.1.2024 grundsätzlich nur die Personenvereinigung. Das gilt auch, wenn der Einspruch nach dem 31.12.2023 und vor dem 1.1.2026 vom früheren Empfangsbevollmächtigten wirksam eingelegt worden ist.

3 Abschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern: Degressive Abschreibung in modifizierter Form verlängert

Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens werden in der Regel gleichmäßig verteilt über die betriebsgewöhnliche Nutzung abgeschrieben (= lineare Abschreibung). Die degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die aufgrund der Corona-Krise wieder eingeführt wurde, wird durch das Wachstumschancengesetz nunmehr modifiziert verlängert. Dadurch ergibt sich die Situation, dass die degressive Abschreibung (= degressive Buchwertabschreibung) steuerlich gilt, und zwar für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,

- die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2023 angeschafft oder hergestellt werden, in Höhe des **2,5-fachen** der linearen Abschreibung bis maximal **25 Prozent** und
- die nach dem 31.3.2024 und vor dem 1.1.2026 angeschafft oder hergestellt werden, in Höhe des **2-fachen** der linearen Abschreibung bis maximal **20 Prozent**.

Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung wird die Abschreibung nunmehr mit dem Zweifachen (maximal 20 Prozent) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechnet und anschließend vom jeweiligen Buchwert. Das bedeutet, dass diese Abschreibung am Anfang deutlich höher ausfällt als die lineare Abschreibung.

Beispiel:

Eine Anwaltssozietät hat im April 2024 einen Kopierer für netto 4.900 Euro angeschafft, den sie nach der amtlichen

Abschreibungstabelle über sieben Jahre abschreiben muss. Die Abschreibung beträgt:

linear: 4.900 Euro / 7 = 700 Euro pro Jahr.

degressiv: 700 Euro x 2 = 1.400 Euro, maximal 20 Prozent von 4.900 Euro = 980 Euro.

Anschaffungskosten 2024: 4.900,00 Euro

Abschreibung maximal 20 Prozent von 4.900 Euro = 980 Euro / 12 x 9 Monate = 735,00 Euro

Buchwert am 31.12.2024: 4.165,00 Euro

Abschreibung 2025: 4.165 Euro x 20 Prozent = 833,00 Euro

Buchwert am 31.12.2025: 3.332,00 Euro

Abschreibung 2026: 666,40 Euro

Buchwert 31.12.2026: 2.665,60 Euro

usw.

Für Wirtschaftsgüter, die eine Gesellschaft in der Zeit vom 1.4.2024 bis zum 31.12.2024 anschafft oder herstellt, hat sie die Wahl zwischen linearer oder degressiver Abschreibung. Hat sie sich für

- die **lineare Abschreibung** entschieden, ist ein nachträglicher Wechsel zur degressiven Abschreibung nicht zulässig;
- die **degressive Abschreibung** entschieden, kann sie jederzeit zur linearen Abschreibung wechseln. Um das Wirtschaftsgut vollständig abschreiben zu können, muss sie sogar (spätestens im letzten Jahr der Nutzungsdauer) zur linearen Abschreibung wechseln.

Bei Wirtschaftsgütern, für die die Gesellschaft die degressive Abschreibung wählt, ist es sinnvoll in dem Jahr **zur linearen Abschreibung zu wechseln**, in dem die lineare Abschreibung vorteilhafter ist. Die lineare Abschreibung ist zu ermitteln, indem der jeweilige Buchwert durch die verbleibende Restlaufzeit (Restnutzungsdauer) geteilt wird.

4 Überlassung einer VIP-Loge: Steuerliche Behandlung

Die unentgeltliche Überlassung von Plätzen in einer VIP-Loge an Geschäftspartner und Arbeitnehmer ist eine Sachzuwendung, die pauschal besteuert werden kann. Gegenstand der Sachzuwendung ist die Überlassung des einzelnen Logenplatzes. Aufwendungen, die auf Leerplätze entfallen, sind nicht zu berücksichtigen. Die Aufwendungen für die überlassenen Plätze können im Wege sachgerechter Schätzung ermittelt werden.

Beispiel:

Die Klägerin ist eine Markenherstellerin für bestimmte Produkte. Sie mietete in einer Veranstaltungsstätte, in der Sportveranstaltungen, Konzerte und sonstige Veranstaltungen stattfinden, eine VIP-Loge mit zwölf Sitzplätzen. Der „Suite-Nutzungsvertrag“ über die VIP-Loge umfasste keine Bewirtschaftungsleistungen. Neben den Geschäfts-

partnern, die zu dem entsprechenden Event eingeladen wurden, nahmen Mitarbeiter oder Mitglieder der Geschäftsleitung an den jeweiligen Veranstaltungen teil. Der verantwortliche Mitarbeiter hatte u.a. darauf zu achten, dass Flyer auslagen und ausreichend T-Shirts vorhanden waren. Ferner führte der Mitarbeiter den Gästeempfang sowie die Essensbestellungen durch.

Entsprechend dem VIP-Logenerlass des BMF teilte die Klägerin den nicht vorhandenen Anteil für Bewirtung auf die Bereiche Werbung und Geschenke im Verhältnis 4:3 auf und ermittelte auf diese Weise einen Anteil von 57 Prozent für Werbung sowie von 43 Prozent für Geschenke. Außerdem kürzte die Klägerin die gesamten Aufwendungen vorab um 8,33 Prozent (einer von zwölf Plätzen), da der als Gastgeber teilnehmende Arbeitnehmer aus rein betrieblichen Gründen vor Ort gewesen sei. Die verbleibenden Beträge von 43 Prozent behandelte sie als Zuwendungen/Geschenke und besteuerte diese pauschal gemäß § 37b Einkommensteuergesetz. Das Finanzamt (FA) änderte die Aufteilung und setzte 25 Prozent für Werbung und 75 Prozent für Geschenke an. Einen Abschlag für dienstverpflichtete Arbeitnehmer nahm es nicht vor. Dies führte zu höheren lohnsteuerlichen Nachforderungen.

Das Finanzgericht (FG) hat der hiergegen erhobenen Klage teilweise stattgegeben. Die Zuwendungen sind entgegen der Ansicht des FA nicht mit 75 Prozent der Gesamtaufwendungen für die VIP-Loge anzusetzen. Vielmehr sind die Aufwendungen, die auf die Zuwendungen entfallen, so zu schätzen, dass die Gesamtaufwendungen ins Verhältnis zur tatsächlichen Nutzung zu setzen sind. Somit sind die Teile des Aufwands in voller Höhe abzuziehen, die nicht auf die Zuwendungen entfallen. Dafür sind sogenannte Platzwerte zu ermitteln, die sich aus der Multiplikation der Plätze in der VIP-Loge mit einem leicht erhöhten Kartenpreis der entsprechenden Preiskategorie ergeben.

Die Pauschalierung der Einkommensteuer erfasst nicht alle Zuwendungen. Die Pauschalregelung beschränkt sich vielmehr auf Zuwendungen, die beim Empfänger zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Somit begründet diese Vorschrift weder eine eigenständige Einkunftsart noch einen sonstigen Steuertatbestand. § 37b des Einkommensteuergesetzes ist also lediglich eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer in Form einer Pauschalierung.

Das FG hat ebenfalls zu Recht den Aufwand, der auf nicht besuchte Veranstaltungen entfiel, sowie den Aufwand für die Leerplätze der besuchten Veranstaltungen nicht der Pauschalierung unterworfen, weil insoweit niemandem ein Vorteil zugewandt wurde. Gegenstand der Sachzuwendung war allein die unentgeltliche Zurverfügungstellung des einzelnen Platzes in der VIP-Loge zum Besuch der jeweiligen Veranstaltung.

Der BFH hat die Revision des FA zurückgewiesen, weil es im Revisionsverfahren keine Umstände vorgetragen hat, aus denen sich ergeben könnte, dass die vom FG schätzungsweise vorgenommene Aufteilung der Aufwen-

dungen unangemessen und nicht sachgerecht ist. Das FA hat damit keinen Rechtsfehler des FG bei der Schätzung aufgezeigt.

5 Personengesellschaft: Abfärbewirkung auch bei Beteiligungseinkünften

Einkünfte einer Personengesellschaft gelten nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Einkommensteuergesetz insgesamt als gewerblich, wenn zu den Einkünften der Personengesellschaft auch Einkünfte aus originär gewerblicher Tätigkeit oder aus der Beteiligung an einer anderen gewerblichen Personengesellschaft gehören. Das heißt, dass Einkünfte einer Personengesellschaft z.B. aus Vermietung und Verpachtung oder freiberuflichen Einkünften aufgrund zusätzlicher gewerblicher Beteiligungseinkünfte bei der Einkommensteuer in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden. Sie unterliegen jedoch **nicht der Gewerbesteuer**. Der BFH legt § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes dahin aus, dass ein gewerbliches Unternehmen wegen einer Beteiligung an einer anderen gewerblichen Personengesellschaft nicht als Gewerbebetrieb gilt, der der Gewerbesteuer unterliegt.

Beispiel:

Eine Kommanditgesellschaft (KG) erzielte hauptsächlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen. Daneben wurden ihr in geringem Umfang (negative) gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an anderen Personengesellschaften zugerechnet. Das Finanzamt stufte die Einkünfte der KG insgesamt als gewerblich ein. Die KG machte geltend, dass wegen des geringen Umfangs der gewerblichen Einkünfte insgesamt keine gewerblichen Einkünfte vorliegen. Der BFH habe entschieden, dass bei Gesellschaften, die neben nicht gewerblichen Einkünften geringfügige gewerbliche Einkünfte aus einer originär gewerblichen Tätigkeit erzielen, keine gewerbliche Abfärbung anzunehmen sei. Die KG machte geltend, dass eine Abfärbung auch bei gewerblichen Beteiligungseinkünften angesichts deren Geringfügigkeit unverhältnismäßig sei.

Der BFH ist dem nicht gefolgt. Einkommensteuerrechtlich führen **gewerbliche Beteiligungseinkünfte** unabhängig von ihrem Umfang **immer zur Umqualifizierung von nicht gewerblichen Einkünften**. Es handele sich insoweit um eine zulässige Typisierung, mit der Einkünfte einer Einkunftsart insgesamt einer anderen Einkunftsart zugeordnet werden. Die Umqualifizierung könne nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls auch zu steuerrechtlichen Vorteilen führen, wie z.B. bei einer Verlustberücksichtigung oder einer Rücklagenbildung.

Anders als die Abfärbewirkung bei einer originär gewerblichen Tätigkeit führt die Abfärbewirkung aufgrund gewerblicher Beteiligungseinkünfte nicht zur Erhebung von Gewerbesteuer. Nach Auffassung des BFH sind diese Einkünfte **nicht gewerbesteuerbar**. Nur so werde eine verfassungswidrige Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern vermieden.

Die Abfärbewirkung aufgrund originär gewerblicher Tätigkeit verhindere, dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen verschiedenen Tätigkeiten einer Gesellschaft gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden. Diese Gefahr bestehe bei gewerblichen Beteiligungseinkünften nicht, sodass es insoweit keiner Abfärbewirkung bedürfe. Zudem seien die gewerblichen Beteiligungseinkünfte, die bei der Obergesellschaft (z.B. bei einer KG) einkommensteuerrechtlich zur Gewerblichkeit der weiteren Einkünfte führen, bei ihr im Hinblick auf die gewerbesteuerrechtliche Kürzung ohnehin nicht mit Gewerbesteuer belastet.

6 Pkw einer Personengesellschaft: Unentgeltliche Nutzung durch einen Gesellschafter für Privatfahrten

Auch bei Personengesellschaften ist es regelmäßig so, dass die Gesellschafter jeweils ein- und denselben Firmenwagen für betriebliche und private Fahrten nutzen. Haben Personengesellschaft und Gesellschafter kein Entgelt für die private Nutzung des Fahrzeugs vereinbart, ist insoweit regelmäßig von einer unentgeltlichen Nutzung des Fahrzeugs für private Zwecke auszugehen. Bei der Privatnutzung des Fahrzeugs durch den Gesellschafter handelt es sich **umsatzsteuerlich** um eine unentgeltliche Wertabgabe der Personengesellschaft an den Gesellschafter, die zu besteuern ist. Die **1-Prozent-Methode** zur Ermittlung der Privatfahrten muss angewendet werden, wenn der Gesellschafter das Fahrzeug überwiegend betrieblich nutzt und kein Fahrtenbuch führt.

Ist die Personengesellschaft zum Vorsteuerabzug berechtigt, macht sie beim Erwerb eines Firmenwagens die Vorsteuer zu 100 Prozent geltend. Dies hat zur Folge, dass die Personengesellschaft die Kosten, die auf die private Nutzung durch den Gesellschafter entfallen, der Umsatzsteuer (USt) unterwerfen muss. Folgendes ist zu beachten:

- Wenn die private Nutzung bei der Einkommensteuer nach der **pauschalen 1-Prozent-Methode** berechnet wird, kann diese aus Vereinfachungsgründen auch bei der USt zugrunde gelegt werden. Bei der Bemessung der USt dürfen pauschal 20 Prozent für nicht vorsteuerbelastete Kfz-Kosten abgezogen werden.
- Bei der USt kann der private Nutzungsanteil auch **sachgerecht geschätzt** werden. Es werden dann nur die Kosten der USt unterworfen, bei denen ein Vorsteuerabzug möglich war.
- Kann die pauschale 1-Prozent-Methode nicht angewendet werden, werden die Kosten zugrunde gelegt, die nach dem **Fahrtenbuch** oder anderen Aufzeichnungen auf die privaten Fahrten des Gesellschafters entfallen. Es werden umsatzsteuerlich nur die Kosten erfasst, bei denen ein Vorsteuerabzug möglich ist.

Beispiel:

Eine offene Handelsgesellschaft (OHG) hat einen neuen Firmen-Pkw erworben, der im Zeitpunkt der Erstzulassung

einen **Bruttolistenpreis** von 39.120 Euro hatte. Gezahlt hat die OHG einen Betrag von 35.700 Euro (einschließlich 19 Prozent = 5.700 Euro USt). Der von der OHG angeschaffte Firmenwagen steht allein einem Gesellschafter für seine betrieblichen und privaten Fahrten zur Verfügung, wobei die betrieblichen Fahrten überwiegen.

Der Gesellschafter hat kein Fahrtenbuch geführt. Die OHG wendet daher sowohl für ertragsteuerliche als auch für umsatzsteuerliche Zwecke die 1-Prozent-Methode an. Weil nicht in allen Kfz-Kosten Vorsteuerbeträge enthalten sind, darf die OHG zur Bemessung der USt einen Abschlag von 20 Prozent vornehmen. Die OHG rechnet wie folgt:

gerundeter Bruttolistenpreis	9.100,00 Euro
x 1 Prozent x 12 Monate	4.692,00 Euro
abzüglich 20 Prozent	<u>938,40 Euro</u>
Anteil, für den die USt zu berechnen ist	<u>3.753,60 Euro</u>

Die OHG bucht die unentgeltliche Wertabgabe an den Gesellschafter mit (3.753,60 Euro + 713,18 Euro USt =) 4.466,78 Euro. 938,40 Euro werden als umsatzsteuerfreie Wertabgabe erfasst.

Bei den Vereinbarungen, die zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern getroffen werden, müssen die Unterschiede zwischen den ertrag- und den umsatzsteuerlichen Regelungen beachtet werden:

- Bei der **USt** ist die Personengesellschaft als eigenständiger Unternehmer anzusehen.
- **Ertragsteuerlich** versteuern die Gesellschafter ihren Gewinnanteil, nicht aber die Personengesellschaft.

Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern gehören zum Gewinn der Personengesellschaft und mindern nicht den Gewinn. Vielmehr sind die Vergütungen als **Gewinnanteil** des Gesellschafters zu behandeln. Betriebliche Aufwendungen, die der Gesellschafter unmittelbar getragen hat, sind im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen.

7 Rücküberlassung eines Firmenwagens an den Gesellschafter (= Vermieter): Steuerliche Auswirkungen

Nutzt der Gesellschafter sein Fahrzeug, das er der Gesellschaft insgesamt vermietet hat, auch für private Fahrten, ist die (Rück-)Überlassung des Fahrzeugs an den Gesellschafter zur privaten Nutzung als **unentgeltliche Wertabgabe** zu besteuern. Bei einer betrieblichen Nutzung von nicht mehr als 50 Prozent, muss der private Nutzungsanteil nach den tatsächlichen Kosten ermittelt werden.

Beispiel:

Gesellschafter A einer offenen Handelsgesellschaft (OHG) hat im Januar einen neuen Pkw erworben. Der Kaufpreis hat 30.000 Euro zuzüglich 5.700 Euro (19 Prozent) Umsatzsteuer (USt) betragen. A hat dieses Fahrzeug für ins-

gesamt 1.000 Euro zuzüglich 190 Euro USt pro Monat an die OHG vermietet.

Dieses Fahrzeug wird ausschließlich von A sowohl für betriebliche als auch für private Fahrten genutzt. Nach den Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten beträgt der Umfang der betrieblichen Fahrten 40 Prozent, sodass auf die Privatfahrten 60 Prozent entfallen. Die tatsächlichen Kosten sind dann nach dem Verhältnis der betrieblichen zu den privaten Kosten aufzuteilen. Die Kosten, die auf die private Nutzung entfallen, sind als Betriebseinnahmen zu erfassen, die im Rahmen der Gewinnermittlung allein dem Gesellschafter A zugerechnet werden. Die Kfz-Kosten sind deshalb für jedes Fahrzeug getrennt in der Buchführung zu erfassen.

Die private Nutzung des Firmenwagens unterliegt der USt. Das gilt auch bei Personengesellschaften, wenn ein Gesellschafter das Fahrzeug sowohl für betriebliche als auch für private Fahrten nutzt. Der USt unterliegen jedoch nur die Kosten, für die ein Vorsteuerabzug möglich war.

Laufende Betriebskosten erfasst der Gesellschafter in seiner getrennten Buchführung nur dann, wenn diese nicht von der Gesellschaft, sondern von ihm getragen werden. Die Buchungen erfolgen dann wie bei jedem Einzelunternehmer.

Ertragsteuerlich gehört der Pkw zum Betriebsvermögen (= Sonderbetriebsvermögen) der Personengesellschaft. Bei den Aufwendungen handelt es sich um Sonderbetriebsausgaben, die bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der Personengesellschaft berücksichtigt werden müssen. Die **Mietzahlungen an den Gesellschafter** dürfen den Gewinn nicht mindern und sind auf der anderen Seite dann auch nicht als Mieteinnahmen zu versteuern.

8 Fahrten des Gesellschafters zwischen Wohnung und einzelnen Betriebsstätten: Wann die Entfernungspauschale anzusetzen ist

Die Entfernungspauschale ist bei Unternehmern – somit auch bei Mitunternehmern – nur für die Fahrten zwischen Wohnung und der ersten Betriebsstätte (= Mittelpunkt einer dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit) anzusetzen. Das bedeutet, dass es sich um eine auswärtige Tätigkeit (= Geschäftsreise) handelt, wenn der Mitunternehmer zu einer **anderen Betriebsstätte** der Personengesellschaft fährt.

Konsequenz: Entsprechend der Regelung für Arbeitnehmer ist die Entfernungspauschale nur bei den Fahrten zu **einer Betriebsstätte** anzusetzen, das heißt, es kann **nur eine erste Betriebsstätte** geben. Fahrten des Mitunternehmers zwischen Wohnung und **anderen Betriebsstätten** finden im Rahmen einer auswärtigen Tätigkeit statt, sodass die Kosten voll abziehbar und nicht auf die Entfernungspauschale beschränkt sind.

9 Sonderabschreibung für kleine und mittlere Unternehmen: Verbesserung ab 2024

Die Sonderabschreibung für neue und gebrauchte bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beträgt

- **20 Prozent**, wenn sie **vor dem 1.1.2024** angeschafft oder hergestellt wurden bzw.
- **40 Prozent**, wenn sie **nach dem 31.12.2023** angeschafft oder hergestellt wurden oder werden.

Voraussetzung ist, dass die Wirtschaftsgüter

- im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im Folgejahr vermietet werden **oder**
- in einer inländischen Betriebsstätte (fast) ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Es sind nur Betriebe begünstigt, die im **zurückliegenden Wirtschaftsjahr** die Gewinngrenze von 200.000 Euro nicht überschritten haben. Bei der Ermittlung der Gewinngrenze von 200.000 Euro bleiben Investitionsabzugsbeträge ebenso unberücksichtigt wie eventuelle Hinzurechnungsbeträge. Auch bei Personengesellschaften ist die Gewinngrenze von 200.000 Euro maßgebend. Zur Ermittlung der Gewinngrenze der Personengesellschaft ist die Summe der Beträge maßgebend, die sich aus der Gesellschaftsbilanz und aus Ergänzungs- und Sonderbilanzen ergeben. Im Jahr der Betriebsgründung gibt es kein Vorjahr, sodass die Gewinngrenze nie überschritten wird.

Die Sonderabschreibung, die in einem **Begünstigungszeitraum von maximal fünf Jahren** beansprucht werden kann (bei beliebiger Verteilung), ist handelsrechtlich unzulässig. Die Sonderabschreibung wird im Jahr der Anschaffung nicht zeitanteilig gekürzt, sodass auch bei einer Anschaffung im Dezember der volle Betrag der Sonderabschreibung als Betriebsausgabe abgezogen werden kann.

Die Sonderabschreibung kann also nur beansprucht werden, wenn das neue und gebrauchte bewegliche Wirtschaftsgut des Anlagevermögens

- im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im Folgejahr vermietet wird oder
- in einer inländischen Betriebsstätte (fast) ausschließlich betrieblich genutzt wird.

Ein Wirtschaftsgut wird fast ausschließlich betrieblich genutzt, wenn der private Nutzungsanteil nicht mehr als 10 Prozent beträgt. Die ersten beiden Jahre sind somit entscheidend. Die fast ausschließliche betriebliche Nutzung muss unbedingt in **jedem der ersten beiden Jahre** vorliegen, also im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauffolgenden Wirtschaftsjahr. Es nutzt nichts, wenn die private Nutzung im ersten Jahr über 10 Prozent liegt und diese erst im zweiten Jahr auf 10 Prozent oder weniger reduziert wird oder die private Nutzung im ersten Jahr nicht mehr als 10 Prozent beträgt, aber im zweiten Jahr die 10-Prozent-Grenze überschreitet.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Personengesellschaften Nr. 3/2024

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 MoPeG (1), Auswirkungen	BMF-Schreiben vom 22.3.2024, Az. IV D 1 - S 0062/23/10005 :002 www.bundesfinanzministerium.de	–
2 MoPeG (2), Verfahrensrecht	BMF-Schreiben vom 29.12.2023, Az. IV D 1 - S 0062/23/10005 :001 www.bundesfinanzministerium.de	–
3 Abschreibung	§ 7 Abs. 2 EStG i.d.F. des Wachstumschancengesetzes vom 27.3.2024, Nr. 108 www.bgbl.de	–
4 VIP-Loge	BFH, Urteil vom 23.11.2023, Az. VI R 15/21 www.bundesfinanzhof.de	§ 37b EStG
5 Personengesellschaft	§ 15 Abs. 3 EStG www.gesetze-im-internet.de	BFH, Urteil vom 6.6.2019, Az. IV R 30/16
6 Pkw einer Personen- gesellschaft	§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG www.gesetze-im-internet.de	§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG
7 Rücküberlassung	§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG www.gesetze-im-internet.de	§ 3 Nr. 20 Buchstabe e GewStG
8 Fahrten des Gesell- schafters	Abschnitt 1.3 UStAE www.bundesfinanzministerium.de	–
9 Sonderabschreibung	§ 7g Abs. 5 EStG i.d.F. des Wachstumschancengesetzes vom 27.3.2024, Nr. 108 www.bgbl.de	–