

## Mandanten-Rundschreiben für Personengesellschaften Nr. 5/2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

das BMF hat das Erste und Zweite Jahressteuergesetz auf den Weg gebracht. Auch wenn es bis zum Inkrafttreten noch ein langer Weg ist, ist es wichtig, sich frühzeitig auf die Neuerungen einzustellen (Nr. 9). Interessant ist auch, dass ein Mobilitätsbudget steuerlich gefördert (Nr. 2) und der Grenzwert für die Steuerfreiheit von Photovoltaikanlagen angehoben werden soll (Nr. 5). Einzelheiten hierzu und zu anderen praxisrelevanten Themen sind in dieser Information für Sie zusammengestellt.

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 **Firmen-Pkw:** Kostendeckelung bei der Personengesellschaft
- 2 **Mobilitätsbudget:** 25-prozentige Pauschalbesteuerung ab 2025
- 3 **Steuerakten:** Wann eine Einsicht der Steuerpflichtigen ausgeschlossen ist
- 4 **Leasingsonderzahlung:** Jährliche Gesamtaufwendungen
- 5 **Photovoltaikanlagen:** Erhöhung der Grenzwerte ab 2025
- 6 **Kraftfahrzeugsteuer:** Keine Haftung für Kfz-Steuer bei ungeklärter Erbfolge
- 7 **Firmenwagen:** Finanzierungsvarianten
- 8 **Personengesellschaft:** Arbeitszimmer im Betriebsvermögen
- 9 **Zweites Jahressteuergesetz 2024:** Welche Steueränderungen ab 2025 gelten sollen

## 1 Firmen-Pkw: Kostendeckelung bei der Personengesellschaft

Personengesellschaft und Gesellschafter sind umsatzsteuerlich zwei verschiedene Personen bzw. Unternehmer. Anders ist es bei der ertragsteuerlichen Behandlung. Hier sind z.B. Mietzahlungen der Personengesellschaft an den Gesellschafter als Vorabvergütung im Rahmen der Gewinnverteilung zu behandeln. Nutzt der Gesellschafter einer Personengesellschaft den Firmenwagen, der ihm zur Nutzung überlassen wurde, auch für private Fahrten, ist ohne Fahrtenbuch die 1-Prozent-Methode anzuwenden. Allerdings darf der pauschale Betrag nicht höher sein als die tatsächlich entstandenen Kosten (= Kostendeckelung). Bei der Beurteilung, ob eine **Kostendeckelung** in Betracht kommt, ist allein auf die Personengesellschaft abzustellen.

### Beispiel:

*Erwirbt der Gesellschafter einer Personengesellschaft einen Pkw, den er überwiegend für betriebliche Zwecke nutzt, ist dieser als Sonderbetriebsvermögen zu behandeln. Da Personengesellschaft und Gesellschafter umsatzsteuerlich zwei verschiedene Unternehmer sind, hat der Gesellschafter die Möglichkeit, einen Pkw mit Vorsteuerabzug anzuschaffen, um ihn umsatzsteuerpflichtig an die Personengesellschaft zu vermieten. Es ist dann auch zu kontrollieren, ob eine Kostendeckelung vorzunehmen ist.*

Die Kosten, die auf die private Nutzung entfallen, dürfen den Gewinn nicht mindern und sind deshalb gewinnerhöhend als „Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens 19 Prozent Umsatzsteuer (Kfz-Nutzung)“ zu buchen.

### Beispiel:

*Der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft (OHG) vermietet seinen Pkw (Bruttolistenpreis: 104.000 Euro) für 2.400 Euro zuzüglich 456 Euro Umsatzsteuer pro Monat an die OHG. Dieses Fahrzeug nutzt er als Gesellschafter auch für seine Privatfahrten. Ein Fahrtenbuch führt er nicht, sodass die private Nutzung mithilfe der 1-Prozent-Methode zu ermitteln ist. Die tatsächlichen Pkw-Kosten, die vom Gesellschafter getragen werden, betragen 4.200 Euro.*

*Somit ergibt sich folgendes Bild: Die Personengesellschaft zahlt für den Pkw eine Nettomiete an den Gesellschafter, im Jahr 28.800 Euro Miete = Gewinnanteil des Gesellschafters (Vorabvergütung). Die Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn der Gesellschaft beträgt 0 Euro. Die Sonderbetriebsausgaben (tatsächlichen Pkw-Kosten) betragen 4.200 Euro und der Jahreswert nach der 1-Prozent-Methode 12.480 Euro (104.000 Euro × 1 Prozent × 12).*

**Fazit:** Es gibt keine Kostendeckelung, weil die Miete von 28.800 Euro maßgebend ist und nicht die tatsächlichen Kosten von 4.200 Euro, die dem Gesellschafter entstanden sind.

**Behandlung beim Gesellschafter:** Der Gesellschafter ist unabhängig von der Gesellschaft umsatzsteuerlicher Unternehmer. Er muss für sich eine eigene Gewinnermittlung erstellen, in der er die steuerliche Behandlung des Pkw abwickelt. Der Gesellschafter muss hier die laufenden Kosten und auch die Mieteinnahmen erfassen.

**Firmen-Pkw-Privatnutzung:** Der Gesellschafter kann einen Pkw erwerben und an die Personengesellschaft vermieten, an der er beteiligt ist. Nutzt er diesen Pkw für Privatfahrten, muss die private Nutzung, wenn kein Fahrtenbuch geführt wird, nach der 1-Prozent-Methode ermittelt werden. Bei der Frage, ob eine Kostendeckelung vorzunehmen ist, ist laut BFH-Urteil vom 18.9.2012 (Az. VIII R 28/10) auf die Kosten abzustellen, die der Personengesellschaft durch die Miete entstanden sind. Das kann im Ergebnis zu einer Schlechterstellung gegenüber Einzelunternehmern führen. Das bedeutet für das vorhergehende Beispiel, dass bei der Frage, ob eine Kostendeckelung vorzunehmen ist, laut BFH auf die Kosten abzustellen ist, die der Personengesellschaft durch die Miete von 28.800 Euro entstanden sind. Es ist nicht auf die tatsächlichen Kosten von 4.200 Euro abzustellen, die vom Gesellschafter getragen worden sind. Für die Beurteilung, ob eine Kostendeckelung vorzunehmen ist, bleiben laut BFH-Rechtsprechung Sonderbilanz und Sonderbetriebsausgaben außer Ansatz. Der 1-Prozent-Wert von 12.480 Euro liegt somit deutlich niedriger als die Miete von 28.800 Euro. Das bedeutet, dass keine Kostendeckelung erfolgen kann.

## 2 Mobilitätsbudget: 25-prozentige Pauschalbesteuerung ab 2025

Das geplante Mobilitätsbudget bietet Mitarbeitern die Möglichkeit, im Rahmen eines vorher vereinbarten Budgets alternative Verkehrsmittel sowohl für dienstliche als auch für private Fahrten zu nutzen. Unternehmen stellen ihren Mitarbeitern also keinen festen Dienstwagen zur Verfügung, sondern ein flexibles Budget, das auch für umweltfreundliche Verkehrsmittel genutzt werden kann. Dazu zählen z.B. öffentliche Verkehrsmittel (Bus und Bahn), Carsharing oder (E-)Fahrräder. Das Budget kann dabei sogar auf verschiedene Verkehrsmittel aufgeteilt werden.

Als **Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung** sind die Aufwendungen des Arbeitgebers (einschließlich Umsatzsteuer) zugrunde zu legen, die er für das Mobilitätsbudget der Arbeitnehmer zur Verfügung stellt. Dies vereinfacht die lohnsteuerliche Behandlung von Mobilitätsbudgets durch den Arbeitgeber, da keine gesonderte Einordnung und Bewertung der Einzelleistungen erforderlich sind.

Die **pauschale Besteuerung mit 25 Prozent ist nur möglich**, wenn der Arbeitgeber oder auf seine Veranlassung ein Dritter den Arbeitnehmern **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** Leistungen aus einem Mobilitätsbudget gewährt, soweit die Leistungen den Betrag von **2.400 Euro im Kalenderjahr** nicht übersteigen. Mobili-

tätsbudget in diesem Sinne ist das den Arbeitnehmern zur Verfügung gestellte Angebot zur Nutzung von außerdienstlichen Mobilitätsleistungen unabhängig vom Verkehrsmittel in Form eines Sachbezugs oder Zuschusses. Dies gilt nicht für Luftfahrzeuge, private Kfz und die Kfz, die dem Arbeitnehmer dauerhaft überlassen werden einschließlich der betrieblichen Kfz. Andere Pauschalierungen schließen die Pauschalierung der Lohnsteuer im Zusammenhang mit dem Mobilitätsbudget aus.

Die einzelnen Mobilitätsdienstleistungen können in einem Paket gebündelt werden und vom jeweiligen Mitarbeiter individuell im Rahmen seines Budgets genutzt werden. Für solche Lösungen gibt es externe Dienstleister, die diese zusätzlichen Benefits für Mitarbeiter verwalten. Hier kann teilweise auch das Guthaben über die Monate angesammelt und anschließend für längere Fahrten genutzt werden.

Es gibt keine gesetzliche Regelung zum Mobilitätsbudget selbst, sodass das Budget im Arbeitsvertrag oder in einer betrieblichen Regelung ausgestaltet werden kann. Hat ein Mitarbeiter einen vertraglich zugesicherten Anspruch auf einen Dienstwagen mit Privatnutzung, kann dieser nur einvernehmlich durch ein Mobilitätsbudget ersetzt werden.

#### **Beispiel:**

*Dem Arbeitnehmer kann ein Mobilitätsbudget von 200 Euro im Monat zur Verfügung gestellt werden. Der Arbeitnehmer kann z.B. 100 Euro für Bahntickets verwenden und mit 100 Euro ein Fahrzeug beim örtlichen Carsharing-Anbieter mieten.*

**Begünstigt ist** die Nutzung an sich, nicht dagegen die Erstattung von Einzelkosten (z.B. Treibstoffkosten in Form von Tankkarten, Reparaturleistungen). Begünstigt sind Sachbezüge (z.B. bestimmte zweckgebundene Gutscheine einschließlich entsprechender Gutscheinkarten, digitaler Gutscheine, Gutscheincodes oder Gutscheinapplikationen/-Apps oder entsprechende Geldkarten einschließlich Wertguthabekarten in Form von Prepaid-Karten) und auch Zuschüsse (Geldleistungen wie z.B. nachträgliche Kostenerstattungen), die einem Arbeitnehmer zur Nutzung von Mobilitätsleistungen und somit zur individuellen Fortbewegung im außerdienstlichen Bereich (insbesondere private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Familienheimfahrten) gewährt werden.

Nicht steuerbare oder steuerfreie Arbeitgeberleistungen nach anderen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, z.B. die Sachbezugsfreigrenze von 50 Euro, die Gewährung eines Job-Tickets oder auch die steuerfreie Überlassung eines betrieblichen Fahrrads, sind nicht in die Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Pauschalierungsvorschrift einzubeziehen. Von der neuen Pauschalbesteuerung werden nur solche Leistungen erfasst, die beim Arbeitnehmer dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen. Die Pauschalbesteuerung nach dieser Regelung schließt die pauschale Besteuerung mit 30 Prozent aus. Hier sind die beiden Regelungen jeweils nur alternativ anwendbar.

Der Arbeitgeber hat die pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen im Lohnkonto aufzuzeichnen. Insofern dokumentiert der Arbeitgeber, auf welche Pauschalierungsvorschrift er sich im Falle der einzelnen Leistung innerhalb der Inanspruchnahme des Mobilitätsbudgets beruft.

### **3 Steuerakten: Wann eine Einsicht der Steuerpflichtigen ausgeschlossen ist**

Die Einsichtnahme in Steuerakten nach Abschluss des Besteuerungsverfahrens ist ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige hiermit **steuerverfahrensfremde** Zwecke verfolgt, wie z.B. die Prüfung eines Schadenersatzanspruchs gegen seinen Steuerberater. Hiervon unberührt bleibt allerdings ein Auskunftsanspruch über die Verarbeitung personenbezogener Daten nach der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO).

#### **Beispiel:**

*Das Finanzamt (FA) hatte gegen die Kläger Einkommensteuer für 2015 festgesetzt. Später beantragten sie Einsicht in ihre Einkommensteuerakte. Sie wollten überprüfen, ob ihr Steuerberater ordnungsgemäße Angaben zu den steuerlichen Verhältnissen gemacht hatte. Dies lehnte das FA ebenso ab, wie den späteren Antrag, Auskunft über die Verarbeitung personenbezogener Daten gemäß Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO durch Einsichtnahme in die Steuerakte zu erteilen. Das Finanzgericht trat dem entgegen und verpflichtete das FA, Akteneinsicht zu gewähren und den datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruch zu erfüllen.*

Der BFH hob die Verpflichtung des FA zur Gewährung von Akteneinsicht auf und wies die Klage insoweit ab. Die Kläger hätten die Einsichtnahme erst nach Durchführung der Einkommensteuerveranlagung beantragt, sodass der Anspruch auf rechtliches Gehör vor Erlass einer Verwaltungsentscheidung keine Rolle spielt. Das FA sei auch nicht verpflichtet, die Kläger bei deren Prüfung, ob ein Schadenersatzanspruch gegen den Steuerberater bestehe, durch eine nachträgliche Akteneinsicht zu unterstützen. Die Kläger verfolgten insofern Zwecke, die außerhalb des Besteuerungsverfahrens liegen.

**Aber:** Das FA sei verpflichtet, den Klägern gemäß Art. 15 DSGVO Auskunft darüber zu erteilen, welche personenbezogenen Daten verarbeitet worden seien. Gesetzliche Ausschlussgründe liegen nicht vor. Insbesondere sei kein zugunsten des Steuerberaters eingreifendes Steuergeheimnis zu beachten. Der datenschutzrechtliche Auskunftsanspruch sei allerdings nicht einem Akteneinsichtsrecht gleichzusetzen. Der Anspruch auf Übermittlung von Kopien gemäß Art. 15 Abs. 3 DSGVO beziehe sich grundsätzlich nur auf die personenbezogenen Daten selbst und nicht auf Dokumente. Etwas anderes gelte ausnahmsweise dann, wenn der Steuerpflichtige darlegt, dass die Übersendung von Dokumentenkopien unerlässlich sei, um wirksam datenschutzrechtliche Ansprüche zu verfolgen.

#### 4 Leasingsonderzahlung: Jährliche Gesamtaufwendungen

Der Anteil der Leasingsonderzahlung an den Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten eines Jahres ist nach dem Verhältnis der betrieblich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern des jeweiligen Jahres und zeitanteilig nach dem Verhältnis der vollen Monate des jeweiligen Jahres und der Laufzeit des Leasingvertrags zu ermitteln.

##### **Beispiel:**

*Der Kläger erzielte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Des Weiteren erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus nichtselbstständiger Arbeit. Der Kläger nutzte ein Leasingfahrzeug. Der Leasingvertrag lief ab dem 1.12.2013, hatte eine Laufzeit von 36 Monaten und sah keine Kaufoption oder Möglichkeit der Vertragsverlängerung vor. Eine Beteiligung des Klägers an möglichen Veräußerungserlösen war ebenfalls nicht vereinbart.*

*Der Kläger leistete für das Fahrzeug am 8.12.2023 eine Leasingsonderzahlung in Höhe von 36.490,88 Euro zuzüglich 6.933,27 Euro Umsatzsteuer, insgesamt also 43.424,15 Euro. Für das Jahr 2013 machte er 83,99 Prozent der Leasingsonderzahlung (30.648,69 Euro netto) als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit geltend. Das Finanzamt kürzte den Betriebsausgabenabzug für die Leasingsonderzahlung auf ein Sechsuudrdreißigstel von 83,99 Prozent des Nettobetrags.*

Der BFH hat die Revision zurückgewiesen, weil das Finanzgericht hinsichtlich der Höhe der Nutzungseinlage des abzugsfähigen Teils der Leasingsonderzahlung rechtsfehlerhaft einen zu weitgehenden Abzug berücksichtigt hat. Eine Leasingsonderzahlung dient dazu, die monatlichen Leasingraten während des Vertragszeitraums zu mindern. Eine Leasingsonderzahlung ist deshalb im Rahmen einer Nutzungseinlage auf die Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen. Das bedeutet, dass die Leasingsonderzahlung bei einem Fahrzeug, das teilweise betrieblich genutzt wird, zur Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten unabhängig vom Zeitpunkt des Abflusses auf die Laufzeit zu verteilen ist. Damit bestätigte der BFH die vom Finanzamt vorgenommene Verteilung der Leasingsonderzahlung.

#### 5 Photovoltaikanlagen: Erhöhung der Grenzwerte ab 2025

Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von vorhandenen Photovoltaikanlagen auf, an oder in Gebäuden (einschließlich Nebengebäuden) sind steuerfrei, wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 Kilowatt-Peak (kWp) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 kWp pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft beträgt. Mit dieser Änderung wird die für die Anwendung

der Steuerbefreiung zulässige Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 15 kWp **auf 30 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit erhöht**. Durch die Änderung wird weiter klargestellt, dass auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten, aber ohne Wohneinheiten, Photovoltaikanlagen bis zu 30 kWp je Gewerbeeinheit begünstigt sind. Es wird klargestellt, dass es sich bei der Steuerbefreiung **um eine Freigrenze** und nicht um einen Freibetrag handelt.

Diese Neuregelung ist **erstmalig für Photovoltaikanlagen anzuwenden**, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden.

#### 6 Kraftfahrzeugsteuer: Keine Haftung für Kfz-Steuer bei ungeklärter Erbfolge

Das Hauptzollamt (HZA) darf potenzielle Erben nicht für die Kfz-Steuer in Anspruch nehmen, die nach dem Tod der Erblasserin entstanden ist, wenn die Erbfolge noch nicht geklärt ist.

##### **Beispiel:**

*Die im Jahr 2022 verstorbene Großmutter der beiden Antragstellerinnen war Halterin von mehreren Kfz. Da neben den Antragstellerinnen auch ein Sohn der Großmutter die Erbenstellung beansprucht hat, war die Erbfolge noch nicht vollständig geklärt, sodass das Amtsgericht einen Nachlasspfleger einsetzte. Das HZA forderte die Antragstellerinnen auf, die bereits vor dem Tod der Großmutter festgesetzte Kfz-Steuer für Zeiträume nach deren Tod zu bezahlen. Gegen diese Leistungsgebote legten die Antragstellerinnen Einsprüche ein, da sie nicht Gesamtrechtsnachfolgerinnen ihrer Großmutter seien, und stellten zugleich einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung. Das HZA lehnte die Aussetzungsanträge ab und wies die Einsprüche als unbegründet ab. Da die Antragstellerinnen Erbscheine beantragt hätten, hätten sie konkludent die Erbschaft angenommen.*

Das Finanzgericht gab dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung statt, da ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Leistungsgebote bestünden. Zunächst stehe nicht fest, dass die Antragstellerinnen (Allein-)Erben ihrer Großmutter geworden seien. Die Erbfolge sei vielmehr ungeklärt, sodass Ansprüche gegen die unbekanntenen Erben, vertreten durch den Nachlasspfleger, zu richten seien. Eine persönliche Inanspruchnahme potenzieller Erben scheide aus.

Ungeklärt ist außerdem, wer Schuldner der festgesetzten Kfz-Steuer nach dem Tod des weiterhin eingetragenen Halters wird. In Betracht kämen

- die Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Halters, wodurch sich die Steuerschuld möglicherweise auf den Nachlass beschränken würde, oder
- die Erbengemeinschaft als neue Halterin („Vereinigung“ im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 3 der Fahrzeug-Zulassungsverordnung).

Dass die Kfz-Steuer an die Haltereigenschaft anknüpft und die Fahrzeuge weiterhin auf den Namen der Großmutter angemeldet sind, spricht dafür, die Kfz-Steuer als Nachlassverbindlichkeit anzusehen. Andererseits bestehe für Zeiträume nach dem Tod kein Bezug zum Nachlass. Da die Haltereigenschaft nicht vererbt werden kann, müssten die Erben die Fahrzeuge zunächst ummelden. Dies ist aber nicht möglich, solange die Erbfolge nicht geklärt ist. Für eine Abmeldung der Fahrzeuge müsse zunächst ermittelt werden, wer sich im Besitz der amtlichen Kennzeichen und der Bescheinigungen befindet. Damit liegt nicht nur eine Rechtsfrage vor, die bisher nicht entschieden ist, sondern auch ein ungeklärter Sachverhalt, der noch im Hauptsacheverfahren ermittelt werden muss.

Schließlich hat das HZA auch kein Auswahlermessen ausgeübt, denn auch der Sohn der Großmutter komme als weiterer Erbe in Betracht. Zudem hat es nicht darauf hingewiesen, dass die beiden Antragstellerinnen als Gesamtschuldnerinnen in Anspruch genommen werden.

## 7 Firmenwagen: Finanzierungsvarianten

Wenn zur Finanzierung des Firmenwagens ein Darlehen aufgenommen wird, stehen verschiedene Möglichkeiten zur Auswahl. Bei einem normal angelegten Tilgungsdarlehen fallen die monatlichen Raten (auch bei einer längeren Laufzeit) relativ hoch aus. Um die monatliche Rate niedrig zu halten, wird häufig eine Finanzierung angeboten, die mit dem Leasing vergleichbar ist. Die Finanzierung sieht dann wie folgt aus:

- Mit dem Autohändler bzw. mit der Bank wird vereinbart, dass die Tilgung nicht auf die gesamte Laufzeit gleichmäßig verteilt wird. Stattdessen fällt die monatliche Tilgung gering aus. Dafür muss am Ende der Laufzeit eine hohe Schlussrate gezahlt werden, und zwar in Höhe des bis dahin nicht getilgten Darlehens.
- Am Ende der Laufzeit wird die hohe Schlussrate gezahlt oder eine Anschlussfinanzierung vereinbart.
- Bei dieser Art der Finanzierung ist es regelmäßig so, dass der Händler vertraglich zusichert, am Ende der Darlehenslaufzeit das Fahrzeug zum garantierten Preis in Höhe der Schlussrate zurückzunehmen.

Durch eine hohe Schlussrate am Ende der Finanzierung kann die monatliche Belastung deutlich gesenkt werden. Diese Form der Finanzierung nennt man auch Ballon-Finanzierung, weil das „dicke Ende“ erst später kommt. Diese Form der Finanzierung ist vergleichbar mit einem Leasingvertrag. Der Unterschied besteht jedoch darin, dass der Erwerber Eigentümer des Fahrzeugs wird.

### Vorteil der Finanzierung gegenüber dem Leasing:

- Bei der Übernahme des Fahrzeugs kann aus dem Kaufpreis der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.
- Wenn vorab für die Anschaffung eines Fahrzeugs ein gewinnmindernder Investitionsabzugsbetrag gebildet wurde, wird eine begünstigte Investition getätigt, so-

dass kein rückwirkender Gewinnzuschlag vorzunehmen ist.

- Das Darlehen kann ggf. jederzeit zurückgezahlt und das Fahrzeug selbst veräußert werden. Die vorzeitige Beendigung eines Leasingvertrags ist dagegen mit zusätzlichen Kosten verbunden.

### Nachteil der Finanzierung gegenüber dem Leasing:

- Wird am Ende der Laufzeit das Fahrzeug zurückgegeben und dadurch das Restdarlehen getilgt, liegt darin eine Veräußerung des Fahrzeugs, bei der Umsatzsteuer anfällt. Der Verkaufserlös ist als Betriebseinnahme zu erfassen, hierdurch kann es zu Gewinnauswirkungen kommen.
- Entsteht bei der Rückgabe des Fahrzeugs ein Gewinn, muss dieser versteuert werden.
- Die Übernahme des Fahrzeugs nach der Leasinglaufzeit zum Restwert ist ein Erwerb, der den Vorsteuerabzug ermöglicht. Das ist bei der Tilgung des Restdarlehens nicht der Fall.

**Konsequenz:** Die Rückgabe eines Fahrzeugs am Ende der Finanzierungslaufzeit ist steuerlich anders als das Leasing zu behandeln, selbst wenn sich diese Form der Finanzierung und das Finanzierungsleasing ähnlich sind.

**Eckpunkte der Fremdfinanzierung:** Bei einer Fremdfinanzierung wird der Pkw gekauft, d.h.

- der Erwerber wird Eigentümer und
- weist den Pkw mit den Anschaffungskosten in der Bilanz aus,
- schreibt den Pkw über die amtliche Nutzungsdauer von sechs Jahren ab und
- zieht die Zinsaufwendungen als Betriebsausgaben ab.

**Rückgabe des Pkw = Veräußerung:** Hat der Unternehmer den Firmen-Pkw mit Vorsteuerabzug erworben, muss er für den Verkauf Umsatzsteuer zahlen. Mit der Rückgabe des Pkw tilgt der Autohändler das Restdarlehen z.B. in Höhe von 20.000 Euro. Das bedeutet, dass das Fahrzeug für 20.000 Euro verkauft wird. In den 20.000 Euro ist die Umsatzsteuer mit  $(20.000 \text{ Euro} \times 19/119 =)$  3.193,27 Euro enthalten, die der Unternehmer ans Finanzamt zahlen muss.

Der Leasinggeber ist immer der **rechtliche Eigentümer** des Leasinggegenstands. Steuerlich entscheidend ist jedoch nicht allein das rechtliche, sondern vielmehr das **wirtschaftliche Eigentum**. Ob der Leasingnehmer bei einem Leasingvertrag wirtschaftlicher Eigentümer wird, hängt von der **Risikoverteilung** und dem Verhältnis von Grundmietzeit und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer ab. Steuerlich ergeben sich folgende Konsequenzen:

- Wird der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer, weist er den Pkw in seinem Anlagevermögen aus und schreibt ihn ab.
- Ansonsten zieht er die Leasingraten im Zeitpunkt der Zahlung als Betriebsausgaben ab.
- Eine Leasing-Sonderzahlung zieht er sofort ab, wenn er seinen Gewinn mit einer Einnahmen-Über-

schuss-Rechnung ermittelt; bei Bilanzierung erfolgt eine Verteilung über die Leasingdauer.

Ist der Leasingnehmer **wirtschaftlicher Eigentümer**, wird der Leasingvertrag wie ein Finanzierungskauf behandelt. Er weist den Pkw in seinem Anlagevermögen aus und schreibt ihn ab. Seine Zahlungsverpflichtung weist er als Darlehen aus. Aus den Leasing-Raten kann dann nur der Zinsanteil als Betriebsausgabe abgezogen werden.

## 8 Personengesellschaft: Arbeitszimmer im 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.

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 Bruchteilvermögen einer Ehegattengemeinschaft (§ 741 Bürgerliches Gesetzbuch) oder zum Gesamthandsvermögen einer Erbengemeinschaft (§ 2032 Bürgerliches Gesetzbuch) gehört, wenn der Gesellschafter daran beteiligt ist. Etwas anderes gilt nur, soweit die überlassende Gemeinschaft nicht selbst als Mitunternehmerschaft zu beurteilen 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.*

*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 des Sonderbetriebsvermögens 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 Zweites Jahressteuergesetz 2024: Welche Steueränderungen ab 2025 gelten sollen

Das BMF plant umfangreiche steuerliche Entlastungen und Strukturveränderungen im Steuerrecht.

**Reform bei den Steuerklassen:** Die Steuerklassenkombination III/V bei Eheleuten, Lebenspartnerinnen und Lebenspartnern soll künftig wegfallen. Das sogenannte Faktorverfahren in Steuerklasse IV wird dann für diesen Personenkreis verpflichtend. Eine Steuerentlastung ist damit nicht verbunden. Vielmehr wird mit dem Faktorverfahren die Lohnsteuerbelastung gerechter auf die Eheleute, Lebenspartnerinnen und Lebenspartner verteilt, sodass Steuernachzahlungen bei einer Einkommensteuerveranlagung allein aufgrund der Steuerklassenwahl weitestgehend vermieden werden.

**Steuerliche Entlastungen:** Der Grundfreibetrag der Lohn- und Einkommensteuer soll **ab Januar 2025** um 300 Euro auf dann 12.084 Euro steigen. Außerdem soll der Grundfreibetrag noch in diesem Jahr **rückwirkend zum 1.1.2024** um 180 Euro auf 11.784 Euro steigen. Bis zu diesem Einkommen fällt keine Einkommensteuer an. **Für das Jahr 2026** ist eine weitere Anhebung um 252 Euro vorgesehen.

**Kinderfreibetrag/Kindergeld:** Der steuerliche Kinderfreibetrag soll für den Veranlagungszeitraum 2025 um 60 Euro auf 6.672 Euro und ab dem Veranlagungszeitraum 2026 um 156 Euro auf 6.828 Euro angehoben werden. Auch das Kindergeld soll erhöht werden. Es soll zum 1.1.2025 um 5 Euro auf 255 Euro pro Kind im Monat angehoben werden. Ab 2026 soll im Einkommensteuergesetz verankert werden, dass Kindergeld und Kinderfreibetrag weiter zeitgleich steigen.

**Hinweis:** Die Zahlen zum Grund- und Kinderfreibetrag können sich im Herbst nach Vorlage des sogenannten Progressionsberichts noch ändern. Außerdem soll auch der Steuertarif angepasst werden, um die sogenannte „kalte Progression“ auszugleichen – damit soll verhindert werden, dass durch die Inflation Lohnzuwächse zunichtegemacht werden.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Personengesellschaften Nr. 5/2024

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Firmen-Pkw</b>	BFH, Urteil vom 18.9.2012, Az. VIII R 28/10 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	-
2 <b>Mobilitätsbudget ab 2025</b>	§ 40 Abs. 2 Nr. 8 EStG i.d.F. des Art. 3 JStG 2024 (Entwurf) <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	Art. 3 JStG 2024 (Entwurf)
3 <b>Steuerakten</b>	BFH, Urteil vom 7.5.2024, Az. IX R 21/22 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	Art. 3 DSGVO
4 <b>Leasingsonderzahlung</b>	BFH, Urteil vom 12.3.2024, Az. VIII R 1/21 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	-
5 <b>Photovoltaikanlagen</b>	§ 3 Nr. 72 EStG <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	Art. 3 JStG 2024
6 <b>Kfz-Steuer</b>	FG Münster, Beschluss vom 18.6.2024, Az. 2 V 693/24 Kfz <a href="http://www.justiz.nrw.de">www.justiz.nrw.de</a>	-
7 <b>Firmenwagen</b>	BFH, Urteil vom 27.3.2024, Az. VI R 5/22 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	-
8 <b>Personengesellschaft</b>	BFH, Urteil vom 16.6.2020, Az. VIII R 15/17 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	-
9 <b>JStG II 2024</b>	<a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	-