

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 Gesamtnettoumsatzes 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.