

Mandanten-Rundschreiben für Personengesellschaften Nr. 4/2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

wenn Personengesellschaften, deren Gesellschafter ausschließlich Freiberufler sind, auch teilweise gewerbliche Einkünfte erzielen, droht der Gesellschaft die Gewerbesteuer (Nr. 1). Wirtschaftsgüter, die sowohl unternehmerisch als auch privat genutzt werden, können dem umsatzsteuerlichen Unternehmen entweder gar nicht oder nur teilweise oder in vollem Umfang zugeordnet werden (Nr. 4 und 5). Die Lohnsteuerpauschalierung für Aufwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen kann auch dann gewählt werden, wenn die Veranstaltung nicht allen Betriebsangehörigen offensteht (Nr. 6).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Personengesellschaft:** Wann einem Zusammenschluss von Freiberuflern die Gewerbesteuer droht
- 2 E-Rechnungen:** Verwendung ab 2025
- 3 Veräußerung eines Mitunternehmeranteils:** Steuerliche Behandlung nachträglicher Kaufpreisbestandteile
- 4 Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen (1):** Steuerliche Konsequenzen
- 5 Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen (2):** Nachweis der Zuordnung
- 6 Betriebsveranstaltungen:** Voraussetzungen für die Lohnsteuerpauschalierung
- 7 Verlustvortrag:** Erweiterung ab 2024
- 8 Beschäftigung von Werkstudenten und Praktikanten:** Welche Nachweise müssen angefordert werden?
- 9 Finanzierungsleasing:** Wem ist das Wirtschaftsgut zuzurechnen?
- 10 Alternative Investmentfonds:** Ausgestaltung und Steuerpflicht

1 Personengesellschaft: Wann einem Zusammenschluss von Freiberuflern die Gewerbesteuer droht

Bei einer Personengesellschaft, die gewerbliche Einkünfte erzielt, werden alle Einkünfte als gewerblich eingestuft. Nach dieser sogenannten Abfärbetheorie werden dann aus den freiberuflichen Einkünften ebenfalls gewerbliche Einkünfte. Dies kann nur vermieden werden, wenn von Anfang an eine strikte Trennung nach Einkunftsarten vorgenommen wird. Im Gegensatz dazu können Einzelunternehmen mehrere unterschiedliche Tätigkeiten zunächst in einer Buchführung erfassen. Die Trennung bzw. Zuordnung von Einnahmen und Betriebsausgaben darf nachträglich vorgenommen werden, z.B. beim Jahresabschluss.

Beispiel:

Eine augenärztliche Gemeinschaftspraxis erzielt freiberufliche Einkünfte. Wenn die Gemeinschaftspraxis neben der augenärztlichen Tätigkeit auch Kontaktlinsen verkauft, übt sie neben der freiberuflichen zusätzlich eine gewerbliche Tätigkeit aus. Das kann dazu führen, dass die augenärztliche Gemeinschaftspraxis insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt. Es ist unerheblich, ob der gewerblichen Tätigkeit im Rahmen des gesamten Unternehmens nur geringfügige wirtschaftliche Bedeutung zukommt.

Die Abfärbewirkung kann dadurch vermieden werden, dass die gewerbliche Betätigung von einer **zweiten Personengesellschaft** der gemeinschaftlich tätigen Ärzte ausgeübt wird. Ob tatsächlich eine zweite personenidentische Gesellschaft gegründet worden ist und diese die gewerblichen Leistungen erbringt, ist aufgrund der objektiven Gegebenheiten des Einzelfalls zu entscheiden. Unabdingbare Voraussetzung für die Annahme einer zweiten Personengesellschaft ist, dass die zweite Gesellschaft nach außen erkennbar geworden ist. Im Übrigen ist aufgrund von Beweisanzeichen (z.B. getrennte Bankkonten und Kassen, verschiedene Rechnungsvordrucke, eigenständige Buchführung) festzustellen, ob und inwieweit die zweite Gesellschaft eine von der ersten Gesellschaft abgrenzbare Tätigkeit entfaltet hat. Nicht erforderlich zur steuerlichen Anerkennung der Gesellschaft ist, dass einem rechtlich bzw. steuerrechtlich nicht kundigen Kunden/Patienten die unterschiedliche Organisationsform des Vertragspartners ersichtlich wird.

Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat, gilt folgende **Bagatellgrenze**: Zu einer Umqualifizierung der freiberuflichen in gewerbliche Einkünfte kommt es nicht, wenn die originär gewerblichen Nettoerlöse 3 Prozent der Gesamtnettoerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 Euro im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen.

Fazit: Damit die freiberuflichen Einkünfte freiberuflich bleiben, ist es grundsätzlich erforderlich

- eine zweite Personengesellschaft zu gründen, die auch aus denselben Gesellschaftern mit demselben Beteiligungsverhältnis bestehen kann,

- getrennte Bankkonten zu verwenden,
- getrennt abzurechnen und
- von vornherein getrennte Buchführungen einzurichten.

2 E-Rechnungen: Verwendung ab 2025

Mit dem Wachstumschancengesetz wurde die Verpflichtung, E-Rechnungen im Business-to-Business-Bereich (B2B) auszustellen, im Bundesrat verabschiedet. Danach muss jedes Unternehmen im B2B-Bereich ab dem 1.1.2025 in der Lage sein, E-Rechnungen zu erhalten und zu verarbeiten. Damit entfällt der Vorrang von Papierrechnungen, weil jedes Unternehmen im B2B-Bereich E-Rechnungen versenden kann. Unternehmen mit einem **Vorjahresumsatz von mehr als 800.000 Euro sind ab dem 1.1.2027** zum Versand von E-Rechnungen verpflichtet. Ab dem 1.1.2028 müssen dann alle Unternehmen im B2B-Bereich E-Rechnungen versenden. Steuerfreie Lieferungen und Leistungen sowie Kleinbetragsrechnungen bis 250 Euro und Fahrausweise sind von dieser Verpflichtung ausgenommen.

Die zwingende Verwendung von E-Rechnungen ist Voraussetzung für die geplante Verpflichtung zur transaktionsbezogenen Meldung im B2B-Bereich. Nur noch eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht (nach den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU), wird als E-Rechnung gelten. Rechnungen, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt werden, fallen unter den neuen Begriff der „sonstigen Rechnung“.

Für Kleinbetragsrechnungen und für Fahrausweise können weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden. Die Übergangsregelungen wurden nochmals erweitert. Zu einem zwischen dem 1.1.2025 und 31.12.2026 ausgeführten Umsatz kann befristet bis zum 31.12.2026 statt einer E-Rechnung auch eine sonstige Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format (mit Zustimmung des Empfängers) ausgestellt werden.

Fazit: Da jedes Unternehmen im B2B-Bereich ab dem 1.1.2025 in der Lage sein muss, E-Rechnungen zu erhalten und zu verarbeiten, muss die Umstellung im Laufe des Jahres 2024 erfolgen, selbst wenn man selber noch nicht verpflichtet ist, E-Rechnungen auszustellen.

3 Veräußerung eines Mitunternehmeranteils: Steuerliche Behandlung nachträglicher Kaufpreisbestandteile

Veräußert ein Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil und vereinbart er neben dem Festkaufpreis einen später zu leistenden gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisbestandteil, so ist dieser Teil vom Veräußerer erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahme zu versteuern. Dieser gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisbestandteil erhöht nicht den Veräußerungsge-

winn, der im Jahr der Veräußerung entstanden ist. Das gilt auch für sogenannte „Earn-Out-Klauseln“, bei denen das Entstehen der variablen Kaufpreisbestandteile sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist.

Beispiel:

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die M-GmbH, die am Vermögen der Klägerin nicht beteiligt ist. Die alleinige Kommanditistin hielt zugleich 100 Prozent der Anteile an der M-GmbH. Diese Anteile waren dem Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zugeordnet. Mit notariellem Vertrag veräußerte die Kommanditistin ihren Kommanditanteil sowie sämtliche Geschäftsanteile an der M-GmbH an die R-GmbH. Der Verkauf erfolgte zum Ablauf des 30.6.2010 („Übertragungstichtag“) auf die Käuferin. Die Veräußerung der Anteile an der Komplementärin, der M-GmbH, erfolgte wirtschaftlich zum Übertragungstichtag.

Für den Kommanditanteil und die Geschäftsanteile an der M-GmbH wurde ein fester Betrag vereinbart. Der Kaufpreis war am 15.10.2010 fällig. Zusätzlich zum Kaufpreis erhielt die Verkäuferin eine Vergütung in Form eines variablen Entgelts. Grundlage der Ermittlung des variablen Entgelts war die in den Geschäftsjahren 2011, 2012 und 2013 erzielte Rohgewinnmarge.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2010 bis 2014 gelangte der Betriebsprüfer zu der Auffassung, die in den Jahren 2011 bis 2013 geleisteten Kaufpreiszahlungen in Höhe von insgesamt 815.819 Euro (= Earn-Out) seien als nachträgliche Kaufpreiszahlungen im Jahr der Veräußerung (2010) zu berücksichtigen.

Das Finanzgericht – und ihm folgend der BFH – vertraten die Auffassung, dass die variablen Kaufpreisbestandteile den zu ermittelnden Veräußerungsgewinn im Streitjahr nicht erhöhen. Im Streitfall hatte die Kommanditistin ihren Mitunternehmeranteil an der Klägerin im Jahr 2010 veräußert. Der Tatbestand der Veräußerung des Mitunternehmeranteils ist mit der Übertragung der wirtschaftlichen Inhaberstellung auf den Erwerber verwirklicht. Der Veräußerungsgewinn entsteht grundsätzlich im Veräußerungszeitpunkt, das heißt mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen, und zwar unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig oder in Raten zahlbar war oder langfristig gestundet wurde und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufluss.

4 Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen (1): Steuerliche Konsequenzen

Beabsichtigt ein Unternehmer, einen einheitlichen Gegenstand sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Tätigkeiten zu verwenden, hat er ein Zuordnungswahlrecht. Zu den unternehmerischen Tätigkeiten gehören auch steuerfreie Umsätze (z.B. steuerfreie Vermietungsumsätze). Konsequenz ist, dass ein Unternehmer, der einen Gegenstand teilweise zu unternehmeri-

schen und teilweise zu nichtunternehmerischen Zwecken nutzt, den Gegenstand entweder

- insgesamt seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen oder
- insgesamt seinem nichtunternehmerischen (privaten) Bereich oder
- anteilig entsprechend seinem unternehmerischen Nutzungsanteil dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuordnen kann.

Die vollständige oder teilweise Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen erfordert aus diesem Grund eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentcheidung des Unternehmers.

Der Unternehmer hat **kein Wahlrecht** bei Gegenständen, die er ausschließlich für unternehmerische oder nichtunternehmerische Zwecke nutzt. Schafft er einen Gegenstand (z.B. ein Grundstück) an, den er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch (z.B. zu eigenen Wohnzwecken) nutzt, darf er diesen Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen, wenn er ihn zumindest zu 10 Prozent für unternehmerische Zwecke nutzt.

Unternehmen können einen Gegenstand insgesamt ihrem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuordnen, auch wenn der Vorsteuerabzug für den privat genutzten Teil nicht möglich ist. Diese Zuordnung bringt keine Nachteile mit sich. **Vorteil der Zuordnung:** Bei einer Nutzungsänderung besteht später die Möglichkeit, innerhalb des Korrekturzeitraums bisher nicht beanspruchte Vorsteuerbeträge nachträglich geltend zu machen. Ohne ausdrückliche Zuordnung entfällt diese Möglichkeit.

Besonderheiten bei der Zuordnung eines Firmenwagens, der auch privat genutzt wird: Ein Pkw kann umsatzsteuerlich dem Unternehmen zugeordnet werden, wenn er zu mindestens 10 Prozent unternehmerisch genutzt wird. Maßgebend ist das Verhältnis der unternehmerisch gefahrenen Kilometer zu den Jahreskilometern des Fahrzeugs. Umsatzsteuerlich spielt es keine Rolle, ob der Pkw zum Gesamthandsvermögen oder zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehört. Die umsatzsteuerliche Zuordnung zum Unternehmen richtet sich grundsätzlich nicht nach den ertragsteuerlichen Merkmalen.

Beispiel:

Ein Gesellschafter schafft am 5.2. für 35.700 Euro (einschließlich 5.700 Euro Umsatzsteuer) einen Pkw an. Der Gesellschafter nutzt den Pkw zu 40 Prozent für betriebliche/unternehmerische Zwecke. Der Pkw ist kein notwendiges Betriebsvermögen. Er kann z.B. entweder die Kilometerpauschale oder die anteiligen tatsächlichen Kosten für betriebliche Fahrten als Sonderbetriebsausgaben geltend machen.

Bei der Umsatzsteuer kann er den Pkw seinem Privatvermögen zuordnen. Der Vorsteuerabzug scheidet dann aus. Er darf aber auch in diesem Fall die Vorsteuer aus Kos-

ten geltend machen, die einer unternehmerischen Fahrt unmittelbar zugeordnet werden können, z.B. aus Reparaturkosten aufgrund eines Unfalls auf einer betrieblichen Fahrt.

Alternative: Beim selben Sachverhalt wie zuvor ordnet der Gesellschafter den Pkw zu 100 Prozent seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen zu. Er macht die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten und den laufenden Kosten zu 100 Prozent geltend. Die private Nutzung des Pkw unterliegt dann der Umsatzsteuer, ebenso der spätere Verkauf des Fahrzeugs.

Alternative: Beim selben Sachverhalt wie zuvor ordnet der Gesellschafter den Pkw zu 40 Prozent seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen zu. Er macht die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten und den laufenden Kosten zu 40 Prozent geltend. Die private Nutzung des Pkw unterliegt nicht der Umsatzsteuer.

5 Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen (2): Nachweis der Zuordnung

Ein Unternehmer, der einen einheitlichen Gegenstand sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Tätigkeiten verwenden will, hat ein Zuordnungswahlrecht (siehe Beitrag Nr. 4).

Die vollständige oder teilweise Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen erfordert spätestens **bis zum 31.7. des Folgejahres** eine durch **Beweisanzeichen** gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers. Die Zuordnung zum Unternehmen hängt also davon ab, wie sich der Steuerpflichtige beim Erwerb des Gegenstands verhält. Die Zuordnung kann auch konkludent (durch schlüssiges Verhalten) erfolgen. Für die Dokumentation der Zuordnung ist keine fristgebundene Mitteilung an die Finanzbehörde erforderlich. Liegen innerhalb der Dokumentationsfrist nach außen hin objektiv erkennbare Beweisanzeichen (Anhaltspunkte) für eine Zuordnung vor, können diese der Finanzbehörde auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden.

Die (durch konkludentes Handeln erfolgte) Zuordnung einer Photovoltaikanlage zum Unternehmen kann z.B. dadurch erfolgen, dass im Lauf des Jahres, in dem die Anlage erworben wurde, ein Vertrag mit dem Recht zum Weiterverkauf des gesamten von der Anlage erzeugten Stroms **zuzüglich Umsatzsteuer** abgeschlossen wurde. Da hier das Recht zum Weiterverkauf des gesamten Stroms besteht, führt der später tatsächlich selbst verbrauchte Strom zu keinem anderen Zuordnungsumfang.

Gegenstände (u.a. Gebäude), die teilweise zu unternehmerischen und teilweise zu nichtunternehmerischen Zwecken genutzt werden, können ganz oder teilweise dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet werden. Unterlässt der Unternehmer den **Vorsteuerabzug**, spricht dies gegen eine Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen. Ist kein Vorsteuerabzug möglich, muss die Zu-

ordnung auf andere Weise dokumentiert werden. Gibt es für eine Zuordnung zum Unternehmen keine anderen Beweisanzeichen, kann die Zuordnung auch nicht unterstellt werden. Dies gilt sowohl für die konkludente Zuordnung des unternehmerischen als auch des unternehmensfremd genutzten Anteils.

Im Einzelfall kann bei entsprechenden Beweisanzeichen daher auch von einer nur anteiligen Zuordnung auszugehen sein. Eine Zuordnung über die vorliegenden Beweisanzeichen hinaus ist in einem solchen Fall nicht objektiv erkennbar und der Gegenstand damit insoweit nicht dem Unternehmen zugeordnet. Eine später (außerhalb der Dokumentationsfrist) getroffene Entscheidung, einen höheren Anteil der Leistung unternehmerisch zu nutzen, wirkt nicht zurück und führt daher nicht dazu, dass sich der Vorsteuerabzug erhöht. Auch eine konkludente Zuordnung setzt die unternehmerische Mindestnutzung des Gegenstands von 10 Prozent voraus.

Wichtig: Die Vorsteuer ist immer nur entsprechend der originären unternehmerischen Nutzung abziehbar. Bei einer 100-prozentigen Zuordnung kann es somit bei einem späteren Nutzungswechsel erforderlich werden, eine Vorsteuerkorrektur durchzuführen.

6 Betriebsveranstaltungen: Voraussetzungen für die Lohnsteuerpauschalierung

Eine Betriebsveranstaltung kann auch dann vorliegen, wenn sie nicht allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

Beispiel:

Die Klägerin veranstaltete in eigenen Räumlichkeiten eine Weihnachtsfeier, zu der nur die Vorstandsmitglieder eingeladen waren. Die Kosten betragen insgesamt 8.034 Euro. Darüber hinaus richtete die Klägerin im selben Jahr eine Weihnachtsfeier für Mitarbeiter des oberen Führungskreises bzw. Konzernführungskreises an einem anderen Standort aus. Dabei handelte es sich um Mitarbeiter, die eine bestimmte Karrierestufe erreicht hatten, aber keinen eigenständigen Betriebsteil bildeten. Für diese Veranstaltung wendete die Klägerin insgesamt 168.439 Euro auf. Die ihren Vorstandsmitgliedern und dem Führungskreis mit den jeweiligen Weihnachtsfeiern zugewandten Vorteile unterwarf die Klägerin nicht dem Lohnsteuerabzug. Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Klägerin habe die Lohnversteuerung zu Unrecht unterlassen. Die beantragte Lohnsteuerpauschalierung mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) lehnte das Finanzamt ab.

Der BFH hat entschieden, dass es sich bei den Weihnachtsfeiern des Vorstands und der Führungskräfte um Betriebsveranstaltungen handelte, die pauschal versteuert werden können. Dass die Veranstaltungen nicht allen Betriebsangehörigen offenstanden, steht dem nicht ent-

gegen. Die Lohnsteuernachforderung beim Arbeitgeber kommt in Betracht, wenn die Lohnsteuer vorschriftswidrig nicht angemeldet worden ist und es sich um eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers handelt. Eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers liegt u.a. vor, wenn die Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 EStG gegeben sind.

Bis zu der gesetzlichen Neuregelung zum 1.1.2015 hat der BFH in ständiger Rechtsprechung unter den Begriff der Betriebsveranstaltung nur Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter erfasst, bei denen die Teilnahme grundsätzlich allen Betriebsangehörigen offenstand. Das bisherige Begriffsverständnis des „Offenstehens“ hat in der gesetzlichen Definition der Betriebsveranstaltung keinen Niederschlag gefunden. Diese Voraussetzung findet sich nunmehr in § 19 Abs. 1 EStG wieder und gilt damit **nur noch in Verbindung mit der Gewährung des Freibetrags** in Höhe von 110 Euro.

Eine Betriebsveranstaltung setzt ab 2015 mithin nur noch eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter voraus. Eine Veranstaltung, an der ausschließlich Beschäftigte des Betriebs und deren Begleitpersonen teilnehmen können, ist eine solche Betriebsveranstaltung, auch wenn diese Veranstaltung nicht allen Angehörigen eines Betriebs offensteht.

7 Verlustvortrag: Erweiterung ab 2024

Bisher einschließlich 2023 galt, dass der Verlustvortrag für jedes Verlustvortragsjahr bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. Euro (bzw. 2 Mio. Euro bei Ehegatten) unbeschränkt möglich war. Soweit dieser Sockelbetrag überschritten wurde, war der Verlustvortrag **auf 60 Prozent** des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres beschränkt.

Für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027 wird der Verlustvortrag durch das Wachstumschancengesetz **auf 70 Prozent** des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres begrenzt. Die Erweiterung des Verlustvortrags gilt auch für die Körperschaftsteuer. Ab dem Veranlagungszeitraum 2028 wird die Grenze von 60 Prozent wieder angewendet.

8 Beschäftigung von Werkstudenten und Praktikanten: Welche Nachweise müssen angefordert werden?

Für Studierende, die neben ihrem Studium einen Job ausüben, besteht während der Beschäftigung Versicherungsfreiheit in der Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung (**Werkstudentenprivileg**). Voraussetzung ist, dass das Studium im Vordergrund steht. Werkstudenten sind allerdings rentenversicherungspflichtig und können sich von dieser Versicherungspflicht auch nicht befreien lassen.

Praktikanten: Für die versicherungsrechtliche Beurteilung von **Praktikanten** ist es wichtig, ob es sich um ein frei-

williges Praktikum handelt oder ob der Ausbildungsweg das Praktikum vorschreibt. Außerdem werden Praktika, die vor oder nach dem Studium absolviert werden, anders beurteilt als Praktika, die während des Studiums (Zwischenpraktika) ausgeübt werden. Auch die Tatsache, ob während des Praktikums Arbeitsentgelt gezahlt wird, spielt bei der versicherungs- und beitragsrechtlichen Beurteilung von Vor- oder Nachpraktika eine Rolle.

Schülerjobs: Jugendliche, die eine Schule besuchen, sind in einer Beschäftigung grundsätzlich sozialversicherungspflichtig. Wird eine allgemeinbildende Schule besucht, besteht lediglich in der Arbeitslosenversicherung Versicherungsfreiheit. Handelt es sich um einen Minijob, gelten die Regeln einer **geringfügigen Beschäftigung**. Bei der versicherungsrechtlichen Beurteilung von Jugendlichen, die die Schule beendet haben, ist die Frage nach Berufsmäßigkeit ihrer Beschäftigung von Bedeutung.

Entgeltunterlagen für Praktika und Jobs während Schule oder Studium: Um die Entgeltabrechnung zu erleichtern und z.B. bei einer Betriebsprüfung alle Unterlagen vorlegen zu können, fügen Arbeitgeber folgende Nachweise den Entgeltunterlagen von Studenten, Schülern und Praktikanten bei:

- Studienbescheinigung oder Schulnachweis,
- Kopien von Arbeitsverträgen oder Arbeitsnachweisen, wenn der Student weitere Beschäftigungen ausübt oder innerhalb der letzten zwölf Monate ausgeübt hat,
- Gegebenenfalls schriftliche Erklärung des Studenten, dass keine weiteren Beschäftigungen ausgeübt werden,
- Im Fall einer befristeten Beschäftigung den Beginn und das Ende der Beschäftigung im Unternehmen (Arbeitsvertrag),
- Im Fall einer Beschäftigung von mehr als 20 Wochenstunden in den Semesterferien: Nachweis der Hochschule über Semesterferienzeiten,
- Bei Praktikantinnen und Praktikanten: Nachweis darüber, dass es sich um ein vorgeschriebenes Praktikum handelt.

Die Entgeltunterlagen sind seit dem 1.1.2022 grundsätzlich elektronisch zu führen.

9 Finanzierungsleasing: Wem ist das Wirtschaftsgut zuzurechnen?

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-Überschuss-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 Verbindlichkeit aus. Aus den Leasing-Raten kann dann nur der Zinsanteil als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Zuordnung nach dem Leasingerlass der Finanzverwaltung (entsprechend dem Verhältnis von Grundmietzeit und Nutzungsdauer):

- Die Grundmietzeit beträgt mehr als 90 Prozent der Nutzungsdauer: Zurechnung beim Leasingnehmer; Grenzwert für Pkw: mehr als 64 Monate
- Die Grundmietzeit beträgt weniger als 40 Prozent der Nutzungsdauer: Zurechnung beim Leasingnehmer; Grenzwert für Pkw: bis 28 Monate
- Die Grundmietzeit beträgt mindestens 40 Prozent und höchstens 90 Prozent der Nutzungsdauer: Zurechnung beim Leasinggeber; Grenzwert für Pkw: mindestens 29, höchstens 64 Monate
- Die Grundmietzeit beträgt mindestens 40 Prozent und höchstens 90 Prozent der Nutzungsdauer, wenn eine Kaufoption unter Restbuchwert nach linearer Abschreibung oder niedrigerem gemeinen Wert vereinbart wird bzw. bei Mietverlängerungsoption unter üblicher Miete (andere Optionen sind zulässig): Zurechnung beim Leasingnehmer; Zurechnung für Pkw hängt ausschließlich von den Optionsvereinbarungen ab

Grundmietzeit ist die vereinbarte Leasingdauer. **Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** ist die Nutzungsdauer, die sich nach der amtlichen Abschreibungstabelle ergibt, z.B. sechs Jahre für einen Pkw.

Optionsrecht: Der Leasingnehmer hat nach Ablauf der Grundmietzeit die Wahl zwischen Rückgabe, Mietverlängerung oder Kauf.

Der Leasingnehmer kann unfreiwillig wirtschaftlicher Eigentümer werden, wenn die Grundmietzeit zwar zwischen 40 und 90 Prozent der Nutzungsdauer liegt, er aber eine ungewöhnliche Vertragsgestaltung vereinbart hat.

Beispiel:

Der Gesellschafter einer Personengesellschaft least einen Pkw, der netto 36.000 Euro kostet, für drei Jahre. Die Leasingrate wurde auf der Basis eines Restwerts von 5.000 Euro kalkuliert. Nach dem Ende der Laufzeit von

drei Jahren hat der Pkw noch einen tatsächlichen Wert von 18.000 Euro. Der Gesellschafter hat mit dem Händler vereinbart, dass sein Ehegatte den Pkw am Ende der Laufzeit zum Restwert von 5.000 Euro übernimmt.

Der Gesellschafter zieht die hohen Leasingraten als Sonderbetriebsausgaben ab, und sein Ehegatte verkauft den Pkw am Ende der Laufzeit für 18.000 Euro. Der Gewinn von (18.000 Euro - 5.000 Euro =) 13.000 Euro ist nicht steuerfrei. Der Gesellschafter muss 13.000 Euro als Entnahmegewinn versteuern, weil er wirtschaftlicher Eigentümer war.

10 Alternative Investmentfonds: Ausgestaltung und Steuerpflicht

Unter Alternativen Investmentfonds (AIF) versteht man Investmentfonds, deren Investment- oder Sondervermögen in der Regel nicht aus den sogenannten klassischen Effekten besteht. Solche klassischen Effekte sind Wertpapiere, wie **Aktien oder Anleihen**. Bei den AIF handelt es sich um ein Gegenstück zu **Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW)**, welche nach der OGAW-Richtlinie nur in klassische Anlagefelder investieren. Im Gegensatz dazu gewährt ein AIF dem Anleger die Möglichkeit zur Beteiligung an Großprojekten. Typische Beispiele sind Hedgefonds, Private-Equity- und Immobilienfonds. Aber auch als Spezialfonds werden AIF gelegentlich eingesetzt.

Die Anteile an AIF sind typischerweise unternehmerische Beteiligungen an Sachwerten. Im Gegensatz zu vielen anderen klassischen Anlageprodukten werden AIF nicht an der Börse gehandelt. Dementsprechend mangelt es an einer festen Verzinsung. Beteiligt sind die Anleger vielmehr am erwirtschafteten Ergebnis der Fonds.

Eine Vielzahl von AIF verzichtet auf eine Fremdfinanzierung und sind als reine Eigenkapitalbeteiligungen konzipiert. Nachdem das geplante Volumen durch Eigenkapitalbeteiligungen erreicht wurde, ist die weitere Beteiligung am AIF, über das erreichte Volumen hinaus, ausgeschlossen. Anleger sind für die im Emissionsprospekt vorgesehene Laufzeit an die jeweilige Beteiligung gebunden.

Hinter jedem AIF steht eine Kapitalverwaltungsgesellschaft, welche diesen Fonds anbietet. Die jeweilige Kapitalverwaltungsgesellschaft ist für die Verwaltung des Vermögens zuständig und entscheidet darüber, wie das eingesammelte Kapital der Anleger investiert wird. Die Beteiligung darf Anlegern ohne Genehmigung der BaFin nicht angeboten werden.

Inländische AIF werden grundsätzlich als transparent angesehen. Demzufolge ist der Fonds selbst nicht steuerpflichtig; vielmehr sind die Einkünfte auf Ebene der Anteilseigner zu versteuern, so wie bei einem Direktinvestment.

Mit Schreiben vom 17.5.2024 hat das BMF die Verwaltung von AIF zudem von der Umsatzsteuer befreit.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Personengesellschaften Nr. 4/2024

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Personengesellschaft	§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG; BFH, Urteil vom 27.8.2014, Az. VIII R 6/12 www.bundesfinanzhof.de	EStH 15.8 (5) „Bagatellgrenze“
2 E-Rechnungen ab 2025	§ 14 Abs. 1 Satz 2 bis 8, Abs. 2 und 3 UStG www.bundesfinanzministerium.de	§ 27 Abs. 38 UStG. §§ 33 und 34 UStDV
3 Veräußerung des Mitunternehmeranteils	BFH, Urteil vom 9.11.2023, Az. IV R 9/21 www.bundesfinanzhof.de	–
4 Zuordnung zum Unternehmen (1)	Abschnitt 15.2c Abs. 3 UStAE	–
5 Zuordnung zum Unternehmen (2)	BFH, Urteil vom 15.12.2011, Az. V R 48/10 www.bundesfinanzhof.de	–
6 Betriebsveranstaltungen	BFH, Urteil vom 27.3.2024, Az. VI R 5/22 www.bundesfinanzhof.de	–
7 Verlustvortrag	§ 10d Abs. 2 EStG (neu) www.gesetze-im-internet.de	EStG i.d.F. vom 27.3.2024, BStBl. I 2024 Nr. 108
8 Werkstudenten	www.bundesfinanzministerium.de	Mitteilung der AOK Hamburg/Rheinland 4/2024
9 Finanzierungsleasing	BMF-Schreiben vom 19.4.1971, Az. IV B/2 - S 2170 - 31/71 www.bundesfinanzministerium.de	FG Niedersachsen, Urteil vom 19.6.2002, Az. 2 K 457/99
10 Alternative Investmentfonds	BMF-Schreiben vom 17.5.2024, Az. III C 3 - S 7160-h/22/10001 :016 www.bundesfinanzministerium.de	§ 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG i.d.F. des ZuFinG