

## 26. Anlage Zinsschranke (ab Veranlagungszeitraum 2010)

Die neue Anlage Zinsschranke ist eine Anlage zur **Ermittlung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen** (§ 8a KStG i.V.m. § 4h EStG) und dient zur Ergänzung für die Erklärungsvordrucke KSt 1A, KSt 1B und KSt 1C. Die bisherige Ermittlung der abzugsfähigen Zinsaufwendungen für Körperschaften, die ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen erfolgte in den Zeilen 103 bis 111 des Vordrucks KSt 1A 2009.

**Die Anlage ist nur auszufüllen, wenn die Zinsaufwendungen die Zinserträge um mindestens 3.000.000 € übersteigen ein Zinsvortrag festgestellt wurde und/oder zur Feststellung eines EBITDA-Vortrags.**

### 26.1 Gesetzliche Änderungen zur Zinsschranke

Vorschrift	Stichwort	Änderungsgesetz
§ 4h Abs. 1 EStG	EBITDA Vortrag	Wachstumsbeschleunigungsgesetz
§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG	Erhöhung des Toleranzrahmens beim Eigenkapital Escape von 1 auf 2 %	Wachstumsbeschleunigungsgesetz
§ 4h Abs. 4 EStG	Gesonderte Feststellung des EBITDA Vortrags	Wachstumsbeschleunigungsgesetz
§ 4h Abs. 5 EStG	Behandlung des EBITDA Vortrags bei Aufgabe bzw. Übertragung des Betriebs bzw. Ausscheiden eines Mitunternehmers	Wachstumsbeschleunigungsgesetz

### 26.2 Gliederung der Anlage Zinsschranke

Stichwort	Vordruck/Zeile
EBITDA Vortrag Ermittlung der abzugsfähigen Zinsen und des Zinsvortrags Allgemeine Fragen bei der Verwendung der Vordrucke KSt 1B und KSt 1C Zinsvortrag zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs	Zeilen 18–24 Zeilen 4–17 Zeilen 1–3  Bisher Zeile 103 KSt 1A <b>Neu: Zeile 4 Anlage Zinsschranke</b>
Verringerung des Zinsvortrags durch (ggf. unter Beachtung der § 2 Abs. 4, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG): <ul style="list-style-type: none"> <li>• schädlichen Beteiligungserwerb (§ 8a Abs. 1 Satz 3, § 8c KStG)</li> <li>• Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 8a Abs. 1 Satz 3 KStG i.V.m. § 4h Abs. 5 EStG)</li> <li>• Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis (§ 15 Satz 1 Nr. 3, § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG i.V.m. § 4h Abs. 5 EStG)</li> <li>• Abspaltung (§ 15 Abs. 3 UmwStG, § 16 UmwStG)</li> </ul>	Zeile 103a, 105 KSt 1A <b>Neu: Zeile 5 Anlage Zinsschranke</b>
Zwischensumme (bei Organgesellschaften: Zinsvortrag aus vororganenschaftlicher Zeit zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahrs)	<b>Neu: Zeile 6 Anlage Zinsschranke</b>

Stichwort	Vordruck/Zeile
Zinsaufwendungen des laufenden Wirtschaftsjahrs i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG	Bisher Zeile104 KSt 1A Betrag laut Zeile 14a Anlage A <b>Neu: Zeile 7 Anlage Zinsschranke</b>
Die Höhe der abziehbaren Zinsaufwendungen ist nach Anwendung der § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG unter Beachtung der §§ 2 Abs. 4, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG außerhalb der Körperschaftsteuererklärung zu ermitteln und für die Ermittlung des Zinsvortrags zu berücksichtigen	Bisher Zeile105 KSt 1A <b>Neu: Zeile 5 Anlage Zinsschranke</b>
Zinserträge des laufenden Wirtschaftsjahrs i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 2 und 4 EStG	<b>Neu: Zeile 9 Anlage Zinsschranke</b>
Nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG erster Halbsatz abziehbarer Betrag	<b>Neu: Zeile 10 Anlage Zinsschranke</b>
Verbleibende Zinsaufwendungen	<b>Neu: Zeile 11 Anlage Zinsschranke</b>
Voraussetzungen des § 8a KStG i.V.m. § 4h Abs. 2 Satz 1 EStG: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zinssaldo kleiner 3 Mio. €</li> <li>• Konzernklausel</li> <li>• Escape-Klausel</li> </ul> und abziehbare verbleibende Zinsaufwendungen	<b>Neu: Zeile 12 Anlage Zinsschranke</b>
Nach § 8a KStG i.V.m. § 4h Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG abziehbarer Betrag	<b>Neu: Zeile 13 Anlage Zinsschranke</b>
Im Wirtschaftsjahr insgesamt abziehbare Zinsaufwendungen	<b>Neu: Zeile 14 Anlage Zinsschranke</b>
Nicht abziehbare Zinsaufwendungen Zinsvortrag zum Schluss des Wirtschaftsjahres = Zinsvortrag	Bisher Zeile108 KSt 1A <b>Neu: Zeile 15 Anlage Zinsschranke</b>
Nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 EStG abgesetzte Beträge	Bisher Zeile110 KSt 1A <b>Neu: Zeile 16 Anlage Zinsschranke</b>
Vergütungen für Fremdkapital an wesentlich beteiligte Anteilseigner (§ 8a Abs. 2, 3 KStG)	Bisher Zeile111 KSt 1A <b>Neu: Zeile 17 Anlage Zinsschranke</b>
Ermittlung des EBITDA Vortrags	<b>Neu: Zeilen 18 bis 24 Anlage Zinsschranke</b>

### 26.3 Besonderheiten bei Organgesellschaften

Nach § 15 Nr. 3 KStG ist die Zinsschranke nicht bei der Organgesellschaft, sondern erst beim Organträger zu berücksichtigen, da beide hinsichtlich der Zinsschranke als ein Betrieb gelten:

- Organgesellschaften sind daher von der Hinzurechnung in Zeile 14a der Anlage A ausgenommen.

- Stattdessen muss der Organträger die Zinsaufwendungen der Organgesellschaft(en) in Zeile 14a der Anlage A mit berücksichtigen.
- Dazu werden dem Organträger die Zinsaufwendungen über die Zeile 44b der Anlage ORG (über die Anlage MO) mitgeteilt.
- Zudem werden dem Organträger über die Zeilen 44c bis 44e der Anlage ORG die Zinserträge, Abschreibungen sowie Vergütungen für Fremdkapital an wesentlich beteiligte Anteilseigner mitgeteilt, die bei diesem für die Ermittlung des abzugsfähigen Zinsaufwandes benötigt werden.

## 26.4 Gesonderte Feststellung des Zinsvortrags

Nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG sind Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen. Dieser Zinsvortrag ist nach § 4h Abs. 4 EStG gesondert festzustellen, wobei die Feststellung jeweils auf das Ende des Wirtschaftsjahrs vorzunehmen ist.

Die **gesonderte Feststellung des Zinsvortrags** wird nicht in einem eigenen Bescheid, sondern (wie der Zuwendungsvortrag) im Körperschaftsteuerbescheid vorgenommen.

Der Zinsvortrag kann erstmals im Veranlagungszeitraum 2008 (§ 4h EStG ist auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 01.01.2008 enden) erfolgen.

## 26.5 Allgemeine Hinweise

Grundgedanke der Zinsschranke ist die **allgemeine Begrenzung der Fremdfinanzierung** und damit die steuerliche Wirkung des Schuldzinsenabzugs.

**Die bisherigen Vorschriften zur Gesellschafterfremdfinanzierung wurden an die Neuregelung durch Änderung des § 8a KStG angepasst.**

Abweichend vom bisherigen Recht wird durch die Zinsschranke neben Vergütungen, die an wesentlich beteiligte Anteilseigner gezahlt werden, jede Art der Fremdfinanzierung erfasst, also auch oder insbesondere die Fremdfinanzierung über Banken.

Vereinfacht dargestellt werden der steuerliche Gewinn und der Zinsaufwand in Relation gesetzt.

Ist der Zinsaufwand zu hoch, können die Zinsaufwendungen nicht oder nicht vollständig sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden. Vielmehr werden sie dann, wie verrechenbare Verluste, erst in den Folgejahren unter Beachtung der Regelungen zur Zinsschranke berücksichtigt.

## 26.6 Betroffener Personenkreis

Die **Zinsschranke gilt für:**

- Personenunternehmen und
- Kapitalgesellschaften auch
- für Kapitalgesellschaften, die ihre Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG ermitteln.

**Von der Zinsschranke sind grundsätzlich nicht betroffen:**

- Einzelunternehmen, die keine weiteren Beteiligungen halten,
- Betriebsaufspaltungsfälle,
- Organkreise.

Darüber hinaus findet die **Zinsschranke keine Anwendung,**

- wenn die Zinsaufwendungen, die nach Saldierung mit den Zinserträgen die Freigrenze von 3.000.000 € nicht übersteigen (**§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG**),
- wenn der Betrieb nicht Teil eines Konzerns i.S.d. § 4h Abs. 3 EStG ist (**§ 4h Abs. 2 Buchstabe b EStG**).

Daher sind typischerweise Einzelunternehmer, die keine weiteren Beteiligungen halten, und Kapitalgesellschaften, die sich im Streubesitz befinden und ebenfalls keine weiteren Beteiligungen in ihrem Betriebsvermögen haben, von der Zinsabzugsbeschränkung nicht betroffen.

- die Zinsschranke findet keine Anwendung, wenn der Betrieb zwar Teil eines Konzerns ist, jedoch seine Eigenkapitalquote die Eigenkapitalquote des Konzerns, dem er angehört, nicht wesentlich überschreitet (§ 4h Abs. 2 Buchstabe c EStG). Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns um bis zu 2 % ist unschädlich.

## 26.7 Abzugsfähige Zinsaufwendungen und Zinsvortrag

Für den Abzug von Zinsaufwendungen eines Betriebs gelten folgende Grundsätze:

- Die Zinsaufwendungen sind stets i.H.d. Zinsertrags desselben Wirtschaftsjahrs abziehbar.
- Darüber hinausgehende Zinsaufwendungen dürfen nur **bis zur Höhe von 30 %**:
  - Des um die Zinsaufwendungen,
  - den Sofortabzug für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG),
  - den Aufwand aus der Abschreibung des Sammelpostens für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von mehr als 150 € bis zu 1.000 € (§ 6 Abs. 2a Satz 2 EStG),
  - die Abschreibungen nach § 7 EStG erhöhten
  - und um die Zinserträge
 verminderten maßgeblichen Gewinns abgezogen werden.

**Diese Abzugsbeschränkung ist nur bei der inländischen Gewinnermittlung zu beachten.**

Zinsaufwendungen, die in einem Jahr nicht abgezogen werden dürfen, werden in die folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen (sog. **Zinsvortrag**; § 4h Abs. 1 EStG). Diese Zinsaufwendungen dürfen in den Folgejahren nicht den maßgeblichen Gewinn erhöhen. Maßgeblicher Gewinn für die Berechnung der abzugsfähigen vortragsfähigen Zinsen ist der nach dem Einkommensteuergesetz mit Ausnahme des § 4h Abs. 1 EStG ermittelte steuerpflichtige Gewinn.

Damit wird sichergestellt, dass Zinsvorträge aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren nicht das Abzugsvolumen für den Abzug von Zinsaufwendungen des laufenden Wirtschaftsjahrs beeinflussen (§ 4h Abs. 1 Satz 3 EStG).

### Zinsaufwendungen

**Zinsaufwendungen** sind Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben, wenn die Rückzahlung des Fremdkapitals oder ein Entgelt für die Überlassung des Fremdkapitals zur Nutzung zugesagt oder gewährt worden ist, auch wenn die Höhe des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt (§ 4h Abs. 3 Satz 2 EStG).

### Zinserträge

**Zinserträge** sind Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, die den maßgeblichen Gewinn erhöht haben, wenn die Rückzahlung der Kapitalforderung oder ein Entgelt für die Überlassung der Kapitalforderung zur Nutzung zugesagt oder gewährt worden ist, auch wenn die Höhe des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt (§ 4h Abs. 3 Satz 3 EStG).

Nicht zu berücksichtigen:

- Zinsaufwendungen und Zinserträge aus der **vorübergehenden Überlassung von Geldkapital**.
- Hierunter fallen typischerweise die Gewährung oder Inanspruchnahme von **Darlehen**, nicht aber der Bezug von Dividenden. Aussetzungszinsen und Zinsen i.R.d. Vollverzinsung, aber auch andere Zinsen, die nach **§§ 233 ff. AO** festgesetzt werden, sind **nicht zu berücksichtigen**. Dies gilt auch für Skonti und Boni.
- Des Weiteren sind die aus der Auf- und Abzinsung unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen resultierenden Zinserträge und Zinsaufwendungen nicht zu erfassen.

- Schließlich sind auf Deckungsrückstellungen oder Rückstellungen für Beitragsrückerstattung beruhende Leistungen an Versicherungsnehmer ebenfalls außer Ansatz zu lassen, da insoweit keine Vergütungen für Fremdkapital vorliegen.

Erfolgt der Abzug der Zinsaufwendungen in einem späteren Zinsjahr als sog. Zinsvortrag, greift für die gesamten in diesem Wirtschaftsjahr zum Abzug zugelassenen Zinsaufwendungen die Hinzu-rechnung bei der Gewerbesteuer, und zwar unabhängig davon, ob es sich um Zinsaufwendungen aus dem Zinsvortrag oder um Zinsaufwendungen des jeweiligen Wirtschaftsjahrs handelt.

## 26.8 Freigrenze

**Die Freigrenze beträgt 3.000.000 €.**

Danach greift die Zinsschranke nur für Zinsaufwendungen, die nach Saldierung mit den Zinser-trägen die Freigrenze von 3.000.000 € übersteigen (**§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG**).

Da es sich hier um eine Freigrenze handelt, reicht bereits ein geringfügiger Betrag aus, der über 3.000.000 € hinausgeht, um die gesamten über die Zinserträge hinausgehenden Zinsaufwendungen eventuell in den Zinsvortrag „zu bringen“.

Durch die Freigrenze sind kleine und mittlere Betriebe von der Beschränkung der Abzugsfähig-keit der Zinsaufwendungen nicht betroffen.

## 26.9 Konzernzugehörigkeit

Die Zinsabzugsbeschränkung ist auch in den Fällen nicht anzuwenden, in denen der Betrieb nicht Teil eines Konzerns i.S.d. § 4h Abs. 3 EStG ist (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG).

Dies gilt auch für Betriebe, die nur anteilmäßig zu einem Konzern gehören.

**Ein Betrieb gehört zu einem Konzern**, wenn er nach bestimmten Rechnungslegungsstandards mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte.

Darüber hinaus gehört ein Betrieb zu einem Konzern, wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann (§ 4h Abs. 3 Satz 5 und 6 EStG).

Ein Betrieb gehört zu einem Konzern, wenn nach den Rechnungslegungsvorschriften ein Kon-zernabschluss zu erstellen ist und der betreffende Betrieb Teil dieses Konzernabschlusses ist. Dies gilt auch für die Fälle, in denen zwar kein handelsrechtlicher Konzernabschluss erstellt wird, jedoch der Betrieb in einen solchen Konzernabschluss einbezogen werden könnte und die Geschäftspoli-tik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann (sog. Beherr-schungsverhältnis nach IAS 27). In der Regel kann der Betrieb nur durch einen einzelnen mittelbar oder unmittelbar beteiligten Anteilseigner oder Gesellschafter beherrscht werden.

Nicht zu einem Konzern gehören sie, wenn sie nicht von einem einzelnen Rechtsträger beherrscht werden. Demnach fallen z.B. **PPP-Projektgesellschaften**, die nicht zu einem einzelnen Konzern gehören, nicht unter diese Vorschrift. Dies gilt auch für Verbriefungszweckgesellschaften im Rahmen von Asset-backed-securities-Gestaltungen, deren Unternehmensgegenstand in dem recht-lichen Erwerb von Forderungen aller Art bzw. der Übernahme von Risiken aus Forderungen und Versicherungen liegt, wenn eine Einbeziehung in den Konzernabschluss allein aufgrund einer wirt-schaftlichen Betrachtungsweise unter Berücksichtigung der Nutzen- und Risikoverteilung erfolgt ist.

Sind gemeinschaftlich geführte Unternehmen und andere nicht konzernangehörig, ist deren Ver-mögen zur Ermittlung der Eigenkapitalquote des Konzerns aus dem Konzernabschluss herauszu-rechnen.

**Konzerne** können auch dann vorliegen, wenn eine natürliche Person an der Spitze steht. Das ist der Fall, wenn eine natürliche Person die Beteiligung an zwei Kapitalgesellschaften hält, die sie

beherrscht. Ein Konzern ist auch dann anzunehmen, wenn eine natürliche Person ein Einzelunternehmen betreibt und darüber hinaus Gesellschafter einer GmbH ist, die sie beherrscht.

Dagegen ist ein Einzelunternehmer, der keine weiteren Beteiligungen in seinem Betriebsvermögen hält, auf keinen Fall als Konzernbetrieb anzusehen. Dies gilt auch für eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile sich im Streubesitz befinden und die ebenfalls im Betriebsvermögen keine weitere Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft hält.

Ein Einzelunternehmen oder eine Kapitalgesellschaft gehören nicht bereits deshalb zu einem Konzern, weil sie eine oder mehrere Betriebsstätten im Ausland haben.

Umfasst ein nicht konzerngebundenes Einzelunternehmen mehrere Betriebe oder ergibt sich die Gewerblichkeit eines Besitzunternehmens nur aufgrund einer personellen und sachlichen Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen (**Fälle der Betriebsaufspaltung**), liegt ebenfalls kein Konzern vor.

### 26.10 Konzernübliche Finanzierung

Die Zinsschranke findet schließlich keine Anwendung, wenn der Betrieb zwar zu einem Konzern i.S.d. § 4h Abs. 3 EStG gehört, jedoch die Eigenkapitalquote des Betriebs die Eigenkapitalquote des Konzerns, dem er angehört, nicht unterschreitet (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG).

### 26.11 Gesonderte Feststellung des Zinsvortrags

Der Zinsvortrag wird betriebsbezogen ermittelt und gesondert festgestellt (§ 4h Abs. 4 Satz 1 EStG). Zuständig für das Feststellungsverfahren ist das Finanzamt, das die **gesonderte Feststellung des Gewinns der Gesellschaft** durchführt, im Übrigen das für die Besteuerung der Gesellschaft zuständige Finanzamt (§ 4h Abs. 4 Satz 2 EStG). Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich der Zinsvortrag ändert. Ansonsten gelten die Vorschriften zur gesonderten Feststellung von Verlusten nach § 10d Abs. 4 EStG sinngemäß.

### 26.12 Vereinfachtes Prüfungsschema zur Zinsschranke

Zur Ermittlung der steuerlich abzugsfähigen Zinsen bietet sich grundsätzlich folgende Prüfung an, die die Prüfungsschritte der Zinsschranke im Einzelnen detailliert darstellt.

#### Ermittlung des Schuldzinsenüberhangs

Zunächst ist der Schuldzinsenüberhang, d.h. die Differenz aus Zinsaufwendungen und Zinserträgen zu ermitteln.

Liegt ein **negativer Schuldzinsenüberhang** vor, d.h. sind die Zinserträge höher als die Zinsaufwendungen, sind die Zinsaufwendungen in vollem Umfang steuerlich abzugsfähig.

Liegt ein **positiver Schuldzinsenüberhang** vor, d.h. die Zinserträge sind geringer als die Zinsaufwendungen, ist die Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen weiterhin auf den Zinsertrag zuzüglich 30 % des steuerlichen EBITDA beschränkt. Es sei denn, es liegen die Voraussetzungen der folgenden Ausnahmen vor:

- Freigrenze von 3.000.000 €,
- Konzernklausel (keine Zugehörigkeit zu einem Konzern),
- **Escapeklausel** (wenn der Betrieb zu einem Konzern gehört, er aber nachweisen kann, dass die Eigenkapitalquote des betrachteten Betriebs am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags gleich hoch oder höher ist als die Eigenkapitalquote des Konzerns (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c S. 1 EStG).

## 26.13 Beispiele zur Zinsschranke

**Beispiel 1:** Die Ruben Lichtenberg GmbH hatte in 2010 Zinsaufwendungen i.H.v. 1.320.000 €. Die Zinserträge im Veranlagungszeitraum 2010 betragen 1.430.000 €.

**Lösung 1:** Kein Anwendungsfall der Zinsschranke.

Zinsaufwendungen	1.320.000 €
Zinserträge	1.430.000 €
Zinserträge überwiegen	./ 110.000 €
Kein Eintrag in den Körperschaftsteuererklärungsdruck.	

**Beispiel 2:** Die Ruben Lichtenberg GmbH hatte in 2010 Zinsaufwendungen i.H.v. 1.320.000 €. Die Zinserträge im Veranlagungszeitraum 2010 betragen 430.000 €.

**Lösung 2:** Kein Anwendungsfall der Zinsschranke, zwar liegt ein positiver Schuldzinsenüberhang vor der jedoch unter der Freigrenze von 3.000.000 € liegt.

Zinsaufwendungen	1.320.000 €
Zinserträge	430.000 €
Zinsaufwendungen überwiegen	890.000 €
Kein Eintrag in den Körperschaftsteuererklärungsdruck.	

**Beispiel 3:** Die Ruben Lichtenberg GmbH hatte in 2010 Zinsaufwendungen i.H.v. 4.920.000 €. Es handelt sich nicht um Gesellschafterdarlehen. Die Zinserträge im Veranlagungszeitraum 2010 betragen 430.000 €. Die Gesellschaft gehört nicht zu einem Konzern i.S.d. § 4h EStG.

**Lösung 3:** Kein Anwendungsfall der Zinsschranke, zwar liegt ein positiver Schuldzinsenüberhang vor der zwar über der Freigrenze von 3.000.000 € liegt, aber die Gesellschaft gehört zu keinem Konzern.

Zinsaufwendungen	4.920.000 €
Zinserträge	430.000 €
Zinsaufwendungen überwiegen	4.490.000 €
Kein Eintrag in den Körperschaftsteuererklärungsdruck.	

**Beispiel 4:** Die Ruben Lichtenberg GmbH hatte in 2010 Zinsaufwendungen i.H.v. 4.000.000 €. Es handelt sich nicht um Gesellschafterdarlehen. Die Zinserträge im Veranlagungszeitraum 2010 betragen 500.000 €. Die Gesellschaft gehört zu einem Konzern i.S.d. § 4h EStG, kann aber nachweisen, dass die Eigenkapitalquote am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtages höher ist als die Eigenkapitalquote des Konzerns.

**Lösung 4:** Kein Anwendungsfall der Zinsschranke, zwar liegt ein positiver Schuldzinsenüberhang vor der zwar über der Freigrenze von 3.000.000 € liegt und die Gesellschaft gehört zu einem Konzern, kann jedoch nachweisen, dass die Eigenkapitalquote höher als im Konzern ist.

Zinsaufwendungen	4.000.000 €
Zinserträge	500.000 €
Zinsaufwendungen überwiegen	3.500.000 €
Kein Eintrag in den Körperschaftsteuererklärungsdruck.	

**Beispiel 5:** Die Ruben Lichtenberg GmbH hatte in 2010 Zinsaufwendungen i.H.v. 10.000.000 €. Es handelt sich nicht um Gesellschafterdarlehen. Die Zinserträge im Veranlagungszeitraum 2010 betragen 3.000.000 €. Die Gesellschaft gehört zu einem Konzern i.S.d. § 4h EStG, kann jedoch

## Checkliste Erstellung der Einkommensteuererklärung 2010

### I. Mantelbogen

#### I.1 Persönliche Daten

Name			
Vorname			
Straße			
PLZ, Ort			
Geburtsdatum			
ID-Nr.			
Steuer-Nr.:			
Familienstand			
Staatsangehörigkeit			
Religionszugehörigkeit	keine		
Veranlagungsform	Gütergemeinschaft	ja	nein
Eingetragene Lebenspartnerschaft?	Nachweis und Entscheidung BVerfG abwarten		
Bankverbindung	Bank:	Konto:	BLZ:
Letzter Einkommensteuerbescheid	Offene Fragen – Einspruch – Vorbehalt? – Besonderheiten? – Höhe der Vorauszahlungen – Erstattungszinsen?		
Auslandskonten	Liegen nachhaltige Geschäftsbeziehungen zu Kreditinstituten im Ausland vor? ja	ja	nein

#### I.2 Sonderausgaben

	Erforderliche Belege Änderung/Ergänzung	Geprüft
Wurden von Ihnen Renten bezahlt oder Unterhaltsleistungen erbracht?	Vertrag, Höhe der Zahlung	<input type="checkbox"/>
Wurden Teile Ihrer Rente im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs dem früheren Ehegatten überwiesen?	Vertrag, Höhe der Zahlung	<input type="checkbox"/>
Haben Sie im Veranlagungszeitraum Kirchensteuer bezahlt? Die auf die Abgeltungsteuer entfallende Kirchensteuer ist nicht abzugsfähig.	Bescheinigung der Kirche, Steuerbescheid. Auch die in Dänemark und Finnland geleistete Kirchensteuer ist abzugsfähig (BMF vom 16.11.2010, BStBl I 2010, 588)	<input type="checkbox"/>

	<b>Erforderliche Belege Änderung/Ergänzung</b>	<b>Geprüft</b>
Hatten Sie Ausgaben für Ihre eigene Berufsausbildung (Erstausbildung/-studium)? Keine Werbungskosten?	Belege für Arbeitsmittel, Fachliteratur etc. Entfernungspauschale	<input type="checkbox"/>
Aufwendungen für die steuerliche Beratung sind <b>keine</b> Sonderausgaben, können aber im Einzelfall anteilig Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein	Rechnungen – Zahlungsnachweise – Quittungen Zuordnung/Aufteilung und den jeweiligen Einkünften zurechnen	<input type="checkbox"/>
Haben Sie im Veranlagungszeitraum gespendet und oder Parteibeiträge bezahlt?	Spendenbescheinigungen im Original, Beitragsbestätigungen Elektronische Zuwendungsnachweise.	<input type="checkbox"/>

### 1.3 Außergewöhnliche Belastungen

	<b>Erforderliche Belege Änderung/Ergänzung</b>	<b>Geprüft</b>
Kommt für Sie der Behinderten- oder Hinterbliebenenpauschbetrag in Betracht?	Nachweis Versorgungsamt oder Behindertenausweis	<input type="checkbox"/>
Wurde von Ihnen im Veranlagungszeitraum eine hilflose Person unentgeltlich gepflegt?	Nachweis wie zuvor für die gepflegte Person	<input type="checkbox"/>
Wurden Unterhaltszahlungen an Großeltern, Eltern oder Kinder, für die Sie keinen Anspruch auf Kindergeld hatten, geleistet?	Nachweis der Zahlungen, Belege zu den eigenen Einkünften und Bezügen der Unterhaltsberechtigten. Zweisprachige Unterhaltsbescheinigung	<input type="checkbox"/>
Warum konnte die unterstützte Person nicht ihre eigene Arbeitskraft einsetzen? Erwerbsobliegenheit!	Krankheit, Arbeitslosigkeit, Behinderung (BMF vom 07.06.2010, BStBl I 2010, 582)	<input type="checkbox"/>

### 1.4 Andere Außergewöhnliche Belastungen

	<b>Erforderliche Belege Änderung/Ergänzung</b>	<b>Geprüft</b>
Sind Ihnen Kosten entstanden wegen Krankheit z.B. Zuzahlungen zu Zahnbehandlungen und Zahnersatz, Praxisgebühren, Zuzahlungen zu Kuren, Medikamenten und Hilfsmitteln?	Rechnungen, Quittungen, Abrechnungen der Krankenkassen und Beihilfestellen. Erstattungen der Krankenkassen – auch in späteren Jahren – sind abzuziehen.	<input type="checkbox"/>
Sind Ihnen Beerdigungskosten entstanden? Nachlassverbindlichkeit!	Sterbeurkunde, sämtliche Kostenbelege	<input type="checkbox"/>

## 2. Anlage Vorsorgeaufwand

Anlage  
Vorsorge-  
aufwand

Was ist neu	zur Zeile des Vordrucks
Wieder völlig neu gestaltetes Formular	<b>sämtliche</b>
In 2010 sind nun 70 % der Altersvorsorgeaufwendungen abzugsfähig	<b>4–10</b>
„Rürup-Verträge“ müssen nun zertifiziert und elektronisch übermittelt werden	<b>7</b>
Bürgerentlastungsgesetz – Krankenversicherung <b>Gesetzliche</b> Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge. Vorsicht! Kürzungen um 4 %. Nur in den Zeilen 14–17 und 26–29 erfolgt keine Kürzung!	<b>12–30</b>
<b>Private</b> Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge müssen per elektronischer Datenübermittlung mitgeteilt werden	<b>31–36</b>
Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge für andere Personen (Kinder, für die <b>kein</b> Anspruch auf Kindergeld/Kinderfreibetrag besteht und eingetragene Lebenspartner. Keine Sonderausgaben; ggf. außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1 EStG	<b>38–43</b>
Weitere Vorsorgeaufwendungen sind in den Zeilen 44–50 einzutragen. Neue Höchstbeträge	<b>44–50</b>

Stichwort	Fundstelle	zur Zeile des Vordrucks
Gesetzliche Grundlage	§§ 10 EStG	<b>keine</b>
Rentenbeiträge oder „der Faltentopf“	BMF vom 13.09.2010, BStBl I 2010, 681	<b>4–10</b>
Kürzung des Höchstbetrages bei Zuschuss zur Krankenversicherung	OFD Frankfurt am Main vom 28.03.2008, S 2221 A-78-St218	<b>11</b>

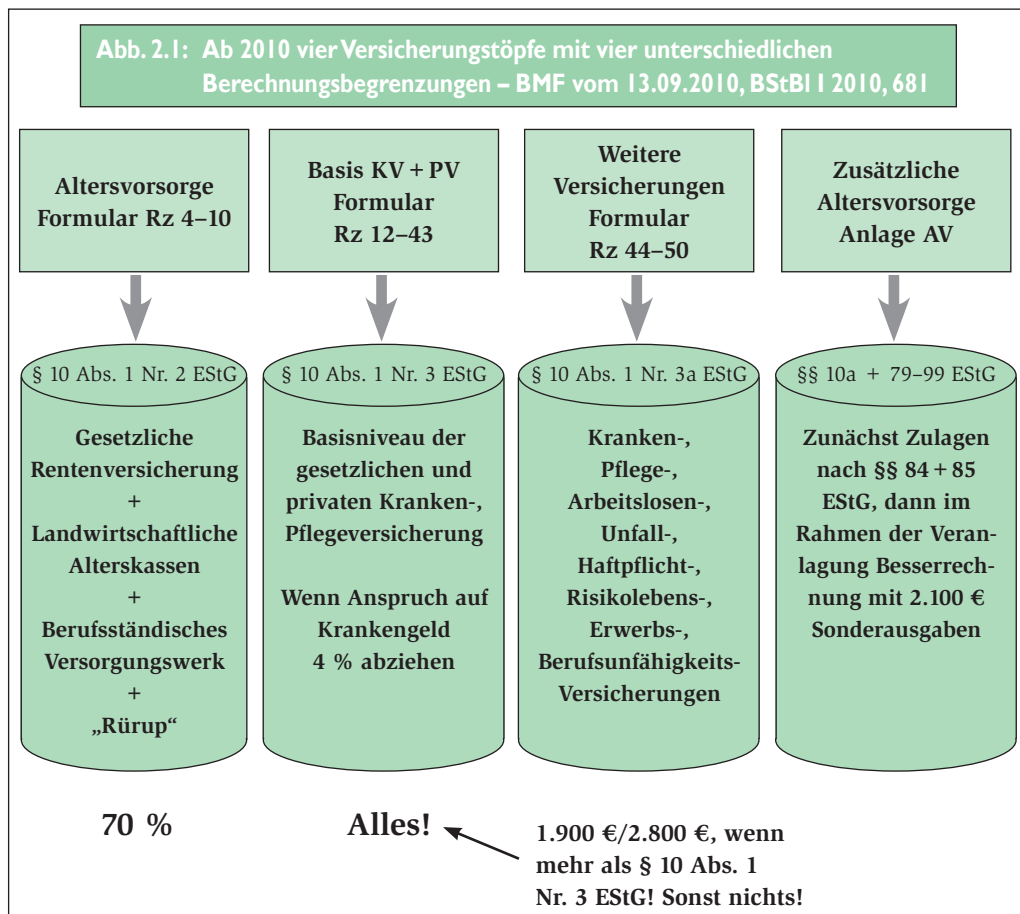
Die durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung erweiterten Berücksichtigungsmöglichkeiten von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen als Sonderausgaben erfordern zusätzliche Angaben. Die Anlage Vorsorgeaufwand musste daher **vollständig überarbeitet** werden. Aus Platzgründen musste die für 2009 abgeschaffte Anlage AV wieder neu eingeführt werden (siehe dazu Kapitel 2a).

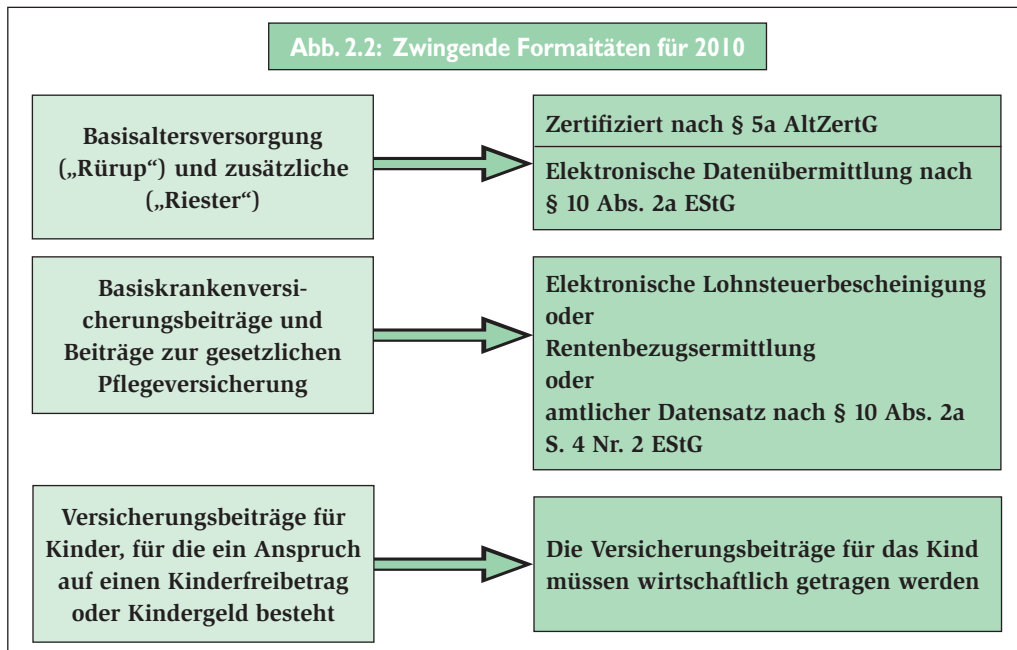
Erfreulich bleibt dabei, dass zumindest diese Anlage für beide Ehegatten gilt, so dass auch bei Ehegattenveranlagungen nur eine Anlage Vorsorgeaufwand abzugeben ist.

Die steuerliche Berücksichtigung der geleisteten Versicherungsbeiträge ist ab dem Kalenderjahr 2010 in **vier voneinander getrennte Berechnungskreise** aufgeteilt worden. Hierfür ist es von entscheidender Bedeutung, dass die geleisteten Versicherungsbeiträge auch dem richtigen Berechnungskreis zugeordnet werden.

Für diese **wichtige Trennung** der Eintragungen ist folgendes zu beachten:

1. „Echte“ Altersvorsorgeaufwendungen (Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung etc.),
2. Gesetzliche und private Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge,
3. „Weitere“ Versicherungsbeiträge (Arbeitslosen-, Haftpflicht-, Unfallversicherungsbeiträge etc.),
4. „Riesterrentenversicherungsbeiträge“ s. Kapitel 2a gesonderte Anlage AV.




 Anlage  
Vorsorge-  
aufwand

## 2.1 Beiträge zum Faltenopf, Altersvorsorgebeiträge ohne „Riester“ aber mit „Rürup“ (Zeilen 4–10)

**Problemzone: Welche Versicherungsbeiträge sind hier einzutragen und welche Folgen ergeben sich daraus?**

### Zeilen 4–10 Anlage Vorsorgeaufwand

§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG unterscheidet noch in den Buchstaben a + b die danach begünstigten Altersvorsorgebeiträge. Zum § 10 Abs. 1 Nr. 2 **Buchstabe a** EStG gehören Beiträge zu den

- gesetzlichen Rentenversicherungen
- landwirtschaftlichen Alterskassen und berufsständischen Versorgungswerken
- „Aufstockerbeiträge“ der Minijobber

**Zeile 4 Anlage Vorsorgeaufwand**

**Zeile 5 Anlage Vorsorgeaufwand**

**Zeile 6 Anlage Vorsorgeaufwand**

Diese Beiträge sind grundsätzlich den Lohn- und sonstigen Bescheinigungen zu entnehmen.

### Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung oder vergleichbarer Einrichtungen („Falten-Topf“ – weil Auszahlungen daraus erst im Renten/Faltenalter)

**§ 10 Abs. 1 Nr. 2a EStG** begünstigt Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständigen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen.

**§ 10 Abs. 1 Nr. 2b EStG** begünstigt hingegen Beiträge des Steuerpflichtigen zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung („Rürup“). Beiträge zu derartigen Versicherungen werden ab dem 01.01.2010 steuerrechtlich nur noch dann berücksichtigt, wenn die Beiträge zugunsten eines zertifizierten Vertrags geleistet wurden und der Steu-

erpflichtige gegenüber dem Anbieter in die Datenvermittlung nach § 10 Abs. 2a EStG eingewilligt hat (§ 10 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 und 2 EStG). Die genauen Versicherungsbedingungen, die zu einer steuerlichen Begünstigung nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG führen, sind dem BMF-Schreiben vom 13.09.2010, BStBl I 2010, 681 in den Rz. 8–25 zu entnehmen.

Nur die **vier** zuvor genannten Versicherungsarten sind einer **gesonderten Höchstbetragsberechnung** des **§ 10 Abs. 3 EStG** unterworfen und unbedingt von anderen Versicherungsbeiträgen zu trennen. Grundsätzlich sind danach Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG (also einschließlich Arbeitgeberanteil zur Rentenversicherung) bis zu 20.000 € kalenderjährig zu berücksichtigen. Bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt sich der Höchstbetrag auf 40.000 €.

**Dieser Höchstbetrag mindert sich** jedoch für Arbeitnehmer, die in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungsfrei sind oder aufgrund vergleichbarer Regelungen keine Beiträge leisten müssen. Eine genaue Aufzählung dieses Personenkreises des **§ 10 Abs. 3 S. 3 Nr. 1 Buchst. a EStG** ist der Rz. 33 des BMF-Schreibens vom 13.09.2010, BStBl I 2010, 681 zu entnehmen.

Zu dem **Personenkreis des § 10 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b EStG**, denen der vorgenannte Höchstbetrag ebenfalls zu kürzen ist, gehören insbesondere beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH oder Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft. Auch hier sind Einzelheiten der Rz. 36 und 37 des BMF-Schreibens vom 13.09.2010, BStBl I 2010, 681 zu entnehmen.

**Dem Personenkreis des § 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStG** gehören insbesondere Bundestagsabgeordnete, Landtagsabgeordnete und Abgeordnete des Europaparlaments an, die ebenfalls ohne eigene Beitragsleistung einen Anspruch auf Altersversorgung nach dem Abgeordnetengesetz, dem Europaabgeordnetengesetz oder entsprechenden Gesetzen der Länder erworben haben.

Der Freibetrag (20.000 €/40.000 €) ist um den Betrag zu kürzen, der, bezogen auf die Einnahmen aus der Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zum genannten Personenkreis begründen, dem Gesamtbetrag (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil) zur allgemeinen Rentenversicherung entspricht. Für den Veranlagungszeitraum 2010 wird ein Beitragsatz zur allgemeinen Rentenversicherung i.H.v. 19,9 % unterstellt.

**Zwischenergebnis:** Für Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung oder vergleichbarer Einrichtungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b EStG ist der Höchstbetrag von 20.000 €/40.000 € für bestimmte Personenkreise zu kürzen (Beamte, Gesellschafter-Geschäftsführer, Abgeordnete).

### Höchstbetragsberechnung

Nur die für diesen Bereich („**Faltentopf**“) geleisteten Versicherungsbeiträge sind für den Veranlagungszeitraum 2010 **mit 70 % zu berücksichtigen**. Dieser Wert ergibt sich aus § 10 Abs. 3 S. 4 EStG wonach beginnend ab dem Kalenderjahr 2005 zunächst 60 % zu gewähren waren, die kalenderjährig um 2 % ansteigen. Der sich danach ergebene Betrag – 70 % der gesamten Aufwendungen – ist dann **um den gesamten Arbeitgeberanteil (100 %) zu kürzen**.

**Beispiele:** Der Rz. 48 des BMF-Schreibens vom 13.09.2010, BStBl I 2010, 681 ist das Grundbeispiel eines ledigen Arbeitnehmers für das Kalenderjahr 2010 zu entnehmen. In den Rz. 49 und 50 werden Beispiele für den ledigen Beamten und für Eheleute, die eben-

falls im Jahr 2010 Versicherungsbeiträge für diesen Bereich geleistet haben, aufgeführt. Bei der Berechnung der Beispiele wurde ein Beitragssatz zur allgemeinen Rentenversicherung von 19,9 % unterstellt.

Anlage  
Vorsorge-  
aufwand

### Beispiel 2.1: Rz 48 BMF vom 13.09.2010, BStBl I 2010, 681

Ein **lediger Arbeitnehmer** zahlt im Jahr 2010 einen Arbeitnehmeranteil zur allgemeinen Rentenversicherung i.H.v. 4.000 €. Zusätzlich wird ein steuerfreier Arbeitgeberanteil in gleicher Höhe gezahlt. Daneben hat der Arbeitnehmer noch eine Leibrentenversicherung i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchstabe b EStG abgeschlossen und dort Beiträge i.H.v. 3.000 € eingezahlt.

Im Jahr 2010 können Altersvorsorgeaufwendungen i.H.v. 3.700 € als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 3 EStG abgezogen werden:

Arbeitnehmerbeitrag	4.000 €
Arbeitgeberbeitrag	4.000 €
Leibrentenversicherung	3.000 €
<b>insgesamt</b>	<b>11.000 €</b>

(Höchstbetrag 20.000 €)

70 % des geringeren Betrages	<b>7.700 €</b>
abzüglich steuerfreier Arbeitgeberanteil	<u>./. 4.000 €</u>
<b>verbleibender Betrag</b>	<b>3.700 €</b>

Zusammen mit dem steuerfreien Arbeitgeberbeitrag werden damit Altersvorsorgeaufwendungen i.H.v. 7.700 € von der Besteuerung freigestellt. Dies entspricht 70 % der insgesamt geleisteten Beiträge.

### Beispiel 2.2: Rz 49 BMF vom 13.09.2010, BStBl I 2010, 681

Ein **lediger Beamter** zahlt 3.000 € in eine begünstigte Leibrentenversicherung i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchstabe b EStG, um zusätzlich zu seinem Pensionsanspruch eine Altersversorgung zu erwerben. Seine Einnahmen aus dem Beamtenverhältnis betragen 40.202 €.

Im Jahr 2010 können Altersvorsorgeaufwendungen i.H.v. 2.100 € als Sonderausgaben abgezogen werden:

Leibrentenversicherung	3.000 €
Höchstbetrag	20.000 €
abzüglich fiktiver Gesamtbeitrag Rentenversicherung (40.202 € x 19,9 % =)	<u>./. 8.000 €</u>
<b>gekürzter Höchstbetrag</b>	<b>12.000 €</b>

70 % des geringeren Betrages **2.100 €**

Auch bei diesem Steuerpflichtigen werden **70 %** der Beiträge von der Besteuerung freigestellt.

## Abschnitt A

### Innergemeinschaftliche Erwerbe (vgl. Teil IV 8)

Folgende innergemeinschaftliche Erwerbe sind steuerfrei nach § 4b UStG:

- Wertpapiere,
- Organe und Blut von Menschen sowie Frauenmilch,
- Wasserfahrzeuge für die Seeschifffahrt,
- Luftfahrzeuge einschließlich ihrer Ausrüstungsgegenstände für den grenzüberschreitenden Luftverkehr,
- Anlagegold (§ 25c UStG),
- Gegenstände, deren Einfuhr nicht der Einfuhrumsatzsteuer unterliegt (z.B. Kleinsendungen bis zum Betrag von 22 €).

Steuerbefreit ist auch der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, die für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen (vgl. Teil III B 33) oder steuerfreie Ausfuhrlieferungen (vgl. Teil III B 38) verwendet werden.

#### Beispiel:

Händler L aus Leipzig erwirbt beim italienischen Hersteller T in Turin 50 Fernsehgeräte zum Stückpreis von 500 €. 40 Geräte werden an inländische Abnehmer verkauft und zehn Geräte an einen serbischen Unternehmer.

#### Lösung:

Der Erwerb der Fernsehgeräte ist zwar insgesamt steuerbar, unterliegt jedoch wegen der steuerfreien Ausfuhr von zehn Geräten nach Serbien nur teilweise der Umsatzsteuer. L hat den Einkauf wie folgt zu erklären:

Zeile 7 Anlage UR =	5.000 €
Zeile 9 Anlage UR =	20.000 € + Steuer 3.800 €
Zeile 63 Steuererklärung =	Vorsteuer 3.800 €

Wie bei anderen Lieferungen wird auch bei innergemeinschaftlichen Erwerben der Umsatz nach dem Entgelt bemessen. Dieses Entgelt ergibt sich grundsätzlich aus der vom Lieferer auszustellenden Rechnung. Verbrauchssteuern (z.B. Branntweinsteuer), die nicht im Entgelt enthalten sind, aber vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Zur Frage der Entstehung der Erwerbssteuer sind die Ausführungen zu Teil I 48 und Teil III B 22 Nr. 3 entsprechend anzuwenden.

Der auf die Bemessungsgrundlage anzuwendende Steuersatz bestimmt sich wie bei Lieferungen nach § 12 UStG. Insbesondere kommt der ermäßigte Steuersatz beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Betracht (vgl. Teil III A 36).

Der innergemeinschaftliche Erwerb neuer oder gebrauchter Fahrzeuge für das Unternehmen ist regelmäßig in Zeile 9 zu erklären. Nur der Erwerb eines **neuen** Fahr-

zeugs (vgl. hierzu Teil IV 8.4) von einem Lieferer ohne USt-IdNr. (z.B. von einer Privatperson) ist in Zeile 12 zu erklären.

- 13** Die Erwerbssteuer ist aufzurechnen und in Zeile 93 der Umsatzsteuererklärung bei der Ermittlung der Steuer zu berücksichtigen.

## Abschnitt B

### Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte

- 15** Werden Reihengeschäfte als innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte abgewickelt, ist § 25b UStG zu beachten. Diese Sonderregelung findet Anwendung, wenn
- Unternehmer zwei Umsätze als Reihengeschäft abwickeln (letzter Abnehmer kann auch eine nichtunternehmerische juristische Person sein);
  - der erste Lieferer, der erste und der letzte Abnehmer unter der USt-IdNr. von verschiedenen EU-Mitgliedsstaaten auftreten;
  - der Gegenstand vom ersten Unternehmer oder vom ersten Abnehmer aus einem EU-Mitgliedsstaat in einen anderen EU-Mitgliedsstaat befördert oder versendet wird;
  - der erste Abnehmer in dem Mitgliedsstaat nicht ansässig ist, in den die Ware gelangt;
  - der erste Abnehmer über seine Lieferung ohne Ausweis von Umsatzsteuer, aber mit Hinweis auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft abrechnet;
  - der letzte Abnehmer die USt-IdNr. des Mitgliedsstaates verwendet, in den die Ware gelangt.

#### Beispiel:

Der erste Lieferer AT (Wien) verkauft unter Angabe der österreichischen USt-IdNr. Bekleidung für 8.000 € an den ersten Abnehmer „Textilhandel DE“ in Bonn (Umsatz 1). DE liefert diese Ware für 10.000 € unter Angabe seiner deutschen USt-IdNr. an den letzten Abnehmer „Modehaus BE“ in Brüssel (Umsatz 2), der unter seiner belgischen USt-IdNr. bestellt hat. Die Ware wird von AT unmittelbar nach Brüssel versendet.

#### Lösung:

Die Voraussetzungen des § 25b UStG sind erfüllt. AT bewirkt mit Umsatz 1 eine in Österreich steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. DE hat Umsatz 2 als Lieferung eines ersten Abnehmers eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes zu erklären und das Nettoentgelt von 10.000 € in Zeile 15 einzutragen. Auch in der Rechnung an BE sowie in der Zusammenfassenden Meldung ist das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft besonders kenntlich zu machen. Dafür entfällt die steuerliche Erfassung und Umsatzbesteuerung in Belgien.

- 17-19** Die im jeweiligen Ankunftsmitgliedstaat zu entrichtende Umsatzsteuer wird in Fällen des § 25b UStG vom letzten Abnehmer geschuldet. Dieser kann unter den sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG die (für den ersten Abnehmer) entrichtete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (vgl. Teil III A 70).

**Beispiel:**

Der erste Lieferer AT (Wien) verkauft unter Angabe der österreichischen USt-IdNr. Bekleidung für 8.000 € an den ersten Abnehmer „Textilgroßhandel BE“ in Brüssel (Umsatz 1). BE liefert diese Ware für 10.000 € unter Angabe seiner belgischen USt-IdNr. an den letzten Abnehmer „Modehaus DE“ in Ulm (Umsatz 2), der unter seiner deutschen USt-IdNr. bestellt hat. Die Ware wird von BE in Wien abgeholt und nach Ulm verbracht.

**Lösung:**

Die Voraussetzungen des § 25b UStG sind erfüllt. BE hat Umsatz 2 als Lieferung eines ersten Abnehmers eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes in Belgien zu erklären und in der Rechnung an DE besonders kenntlich zu machen. Die für Umsatz 2 abzuführende Steuer von 1.900 € wird vom letzten Abnehmer DE geschuldet und ist in Zeile 17 zu erklären. DE kann diese Steuer unter den sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen (Eintragung in Zeile 70 der Umsatzsteuererklärung).

Auf Dreiecksgeschäfte mit den in der Anlage 2 zum UStG aufgeführten Gegenständen ist der ermäßigte Steuersatz anzuwenden (vgl. Teil III A 36).

Der ggf. durch Addition ermittelte Steuerbetrag ist in Zeile 94 der Umsatzsteuererklärung zu übertragen und bei der Berechnung der Jahressteuer zu berücksichtigen.

18

20

**Abschnitt C****Leistungsempfänger als Steuerschuldner (§ 13b UStG)****1. Allgemeine Grundsätze**

Nach der sog. **Reverse Charge-Regelung** (Verlagerung der Steuerschuldnerschaft) schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b UStG, wenn er ein **Unternehmer** ist oder eine **juristische Person** (die Begrenzung auf juristische Personen des öffentlichen Rechts ist zm 1.07.2010 weggefallen). § 13b UStG ist auch von Leistungsempfängern zu beachten, die nicht im Inland ansässig sind (BFH, Beschluss vom 6.04.2010, XI B 1/09).

22-25

Der Leistungsempfänger schuldet die Steuer auch dann, wenn die Leistung für den nicht unternehmerischen Bereich bezogen wird. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist nicht anzuwenden, wenn der leistende Unternehmer ein Kleinunternehmer ist (§ 19 Abs. 1 UStG). Findet § 13b UStG keine Anwendung (Umsätze werden **vollumfänglich** an Privatpersonen oder an Personengesellschaften ohne Unternehmereigenschaft ausgeführt, muss der leistende Unternehmer die Steuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren abführen (siehe III A 33-58); für ausländische Unternehmer sind bestimmte Finanzämter zuständig (siehe Übersicht zu III C 1-2).

**2. Ausnahme- und Sonderregelungen**

Bei den folgenden umsatzsteuerpflichtigen Leistungen ausländischer Unternehmer verlagert sich die Steuerschuldnerschaft nicht nach § 13b UStG auf den Leistungsempfänger:

- a) Personenbeförderungen, die mit einem Taxi oder im Gelegenheitsverkehr mit im Inland nicht zugelassenen Kraftomnibussen (§ 16 Abs. 5 UStG) durchgeführt werden (vgl. Teil III C 20-21);
- b) grenzüberschreitende Personenbeförderungen im Luftverkehr (vgl. auch Teil III B 60);
- c) Eintrittsberechtigungen für Messen, Ausstellungen und Kongresse im Inland;
- d) Leistungen von Durchführungsgesellschaften in Zusammenhang mit inländischen Messen und Ausstellungen an ausländische Leistungsempfänger;
- e) Restaurationsleistungen an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn.

Die ausländischen Unternehmer haben diese Umsätze im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu erklären (ggf. im Gelegenheitsverkehr auch durch Beförderungseinzelbesteuerung).

Eine Sonderregelung findet sich in § 30a UStDV. Danach ist § 13b UStG auch bei **unfreien Versendungen** anzuwenden, wenn im Inland eine Güterbeförderung durch ausländische Unternehmen durchgeführt oder besorgt wird.

**Beispiel:**

Verkauf von Ware durch A in Kehl an B in Berlin. Nach den Lieferbedingungen wird unfrei versendet. A beauftragt den in Straßburg ansässigen Frachtführer C mit der Wareneinfuhr. Dieser berechnet B die Frachtkosten von 1.000 €.

**Lösung:**

B schuldet 190 € nach § 13b UStG. Aus der Rechnung muss sich ergeben, dass B die Entrichtung des Frachttentgelts übernommen hat.

### 3. Entstehung und Anmeldung der Steuer

Die Umsatzsteuer entsteht beim Leistungsempfänger bei Voraus- oder Anzahlungen mit Entrichtung des Entgelts. Ansonsten entsteht die Steuer für den Monat der Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des Folgemonats nach Ausführung der Leistung. Bei den unter § 3a Abs. 2 UStG fallenden und in Zeile 22 einzutragenden sonstigen Leistungen entsteht die Umsatzsteuer für den Monat der Leistungsausführung (Sonderregelung ab 1.7.2010).

**Beispiel:**

Der in Belgien ansässige Unternehmer BE erhält am 18.10.2010 Anzahlungen seiner deutschen Kunden DE-A und DE-B in Höhe von jeweils 1.000 €. Die Restzahlungen von jeweils 1.000 € entrichten DE-A und DE-B nach Eingang der Rechnung vom 10.1.2011 im Januar 2011. Nach den Rechnungsangaben hat BE im Dezember 2010 in Hannover einen Messestand an DE-A vermietet und den Messestand von DE-B bewirtschaftet.

**Lösung:**

Die von DE-A und DE-B geschuldete Umsatzsteuer aus den Anzahlungen in Höhe von jeweils 190 € entsteht für den Monat Oktober 2010. Zu dem im Monat Dezember 2010 ausgeführten Dienstleistungen gilt Folgendes:

DE-A: Der Ort der Dienstleistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 UStG. Die restliche geschuldete Umsatzsteuer von 190 € entsteht somit für den Monat Dezember 2010.

DE-B: Der Ort der Dienstleistung bestimmt sich **nicht** nach § 3a Abs. 2 UStG, sondern nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe b UStG. Somit ist maßgebend der Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung oder der dem Monat der Umsatzausführung nachfolgende Monat. Obwohl die Restaurationsleistungen im Dezember 2010 bewirkt werden, entsteht die Steuer erst mit Ablauf des Monats Januar 2011 (Monat der Rechnungsstellung). Die Steuer entsteht auch dann für den Januar 2011, wenn DE-B die Rechnung erst im Februar 2011 oder später zugeht (Folge Monat zum Monat der Umsatzausführung).

DE-A hat für das Kalenderjahr 2010 in Zeile 22 eine Bemessungsgrundlage von 2.000 € und eine Steuer von 380 € zu erklären. DE-B hat für das Kalenderjahr 2010 in Zeile 23 eine Bemessungsgrundlage von 1.000 € und eine Steuer von 190 € zu erklären.

Unter den sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG – insbesondere Verwendung der Messeleistungen für steuerpflichtige Ausgangsumsätze – ist der Vorsteuerabzug von DE-A und DE-B entsprechend geltend zu machen.

Für **sonstige Leistungen, die dauerhaft über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht werden**, entsteht die Steuer mit Ablauf eines jeden Kalenderjahrs der Leistungsausführung, sofern und soweit die Steuer nicht bereits früher entstanden ist (An- oder Vorauszahlungen, Teilleistungen). Diese ab 1.7.2010 anzuwendende Regelung (§ 13b Abs. 3 UStG) gilt auch für dauerhaft erbrachte sonstige Leistungen, die in Zeile 22 einzutragen sind.

**4. Rechnungserteilung**

In den Fällen des § 13b UStG besteht eine generelle Verpflichtung zur Erteilung einer **Rechnung**. Dies gilt auch bei Tausch oder tauschähnlichen Umsätzen. Kleinbetragsrechnungen sind nicht zulässig (§ 33 Satz 3 UStDV). Die Rechnung muss alle Angaben des § 14 Abs. 4 UStG enthalten. In die Rechnung **ohne Steuerausweis** ist ein Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers aufzunehmen (§ 14a Abs. 4 UStG). Fehlt in der Rechnung dieser Hinweis, wird der Leistungsempfänger von der Steuerschuldnerschaft nicht entbunden.

**5. Berechnung der Steuer**

Bei den nach Nr. 4 auszustellenden „13b-Rechnungen“ ist das Entgelt jeweils ein Nettobetrag. Auf diesen Betrag ist die Steuer unter Anwendung der Steuersätze des § 12 UStG (vgl. Teil III A 33 und 36) zu berechnen.

## 6. Vorsteuerabzug

Nach § 13b UStG geschuldete Steuer berechtigt unter den sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG zum **Vorsteuerabzug** (vgl. Teil III A 66 und IV 20).

### 22-23 Steuerpflichtige sonstige Leistungen im Ausland ansässiger Unternehmer (§ 13b Abs. 4 UStG)

Vor Anwendung des § 13b UStG ist die Frage der Ansässigkeit des **leistenden** Unternehmers zu prüfen. Ein im **Inland nicht ansässiger Unternehmer** ist ein Unternehmer, der weder im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG) noch auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat. Durch eine **Betriebsstätte** wird eine Ansässigkeit im Inland begründet, soweit der konkrete Umsatz von dieser Betriebsstätte tatsächlich ausgeführt worden ist.

Für die Frage, ob ein Unternehmer im In- oder im Ausland ansässig ist, ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Leistung ausgeführt wird. Dieser Zeitpunkt ist auch dann maßgebend, wenn das Merkmal der Ansässigkeit bei Vertragsabschluss oder bei der Ausführung des Umsatzes noch nicht vorgelegen hat. Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, sind **in-soweit** als im Inland ansässig zu behandeln. Die Tatsache, dass ein Unternehmer bei einem Finanzamt im Inland umsatzsteuerlich geführt wird oder über eine deutsche USt-IdNr. verfügt, ist kein Merkmal dafür, dass er im Inland ansässig ist.

Ist es für den Leistungsempfänger nach den Umständen des Einzelfalls ungewiss, ob der leistende Unternehmer im Zeitpunkt der Gegenleistung im Inland ansässig ist (z.B. weil die Standortfrage in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht unklar ist oder die Angaben des leistenden Unternehmers zu Zweifeln Anlass geben), schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nur dann nicht, wenn ihm der leistende Unternehmer durch eine **Ansässigkeitsbescheinigung USt 1 TS** des zuständigen Finanzamts nachweist, dass er entweder im Inland ansässig ist oder der Umsatz durch eine inländische Betriebsstätte ausgeführt wird (aktuelles Muster siehe BStBl I 2010, 626). Da die Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten für sich allein keine Ansässigkeit im Inland begründet, kann aus einer **Freistellungsbescheinigung** nach § 48b Abs. 1 EStG eine Ansässigkeitsbescheinigung nicht hergeleitet werden.

Die Umsätze sind grundsätzlich in Zeile **23** zu erklären. In Zeile 23 sind auch **Lieferungen von Gas** und Elektrizität durch im Ausland ansässige Unternehmer an inländische Versorgungsunternehmen zu erklären (Abschn. 3g.1 UStAE).

Zeile **22** betrifft sonstige Leistungen von Unternehmern im übrigen Gemeinschaftsgebiet, bei denen sich der Ort der Dienstleistung nach § 3a Abs. 2 UStG in das Inland verlagert (vgl. Teil IV 11). Verlagert sich der Ort der Dienstleistung nach anderen Regelungen des § 3a UStG in das Inland oder handelt es sich um Werklieferungen im Inland sind die Umsätze in Zeile **23** zu erklären. In Zeile 23 sind auch Lieferungen von Gas und Elektrizität durch im Ausland ansässige Unternehmer an inländische Versorgungsunternehmen zu erklären (Abschn. 3g.1 UStAE).

## Lieferungen von sicherungsübereigneten Gegenständen und Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen 24

Einzutragen sind Lieferungen von sicherungsübereigneten Gegenständen durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens (Abschn. 13b.1 Abs. 1 Nr. 4 UStAE).

Ebenfalls in Zeile 24 einzutragen sind **steuerpflichtige** Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (§ 9 UStG), sofern keine Geschäftsveräußerung vorliegt (§ 1 Abs. 1a UStG). Die für eine Steuerpflicht unabdingbare Option nach § 9 Abs. 3 UStG kann nur in dem gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden. Vgl. hierzu Abschn. 13b.1 Abs. 1 Nr. 5 UStAE).

Sofern keine Geschäftsveräußerung vorliegt, ist bei der **Zwangsversteigerung von Grundstücken** der Verzicht auf die Steuerbefreiung nur bis zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig. Bei wirksamer Option hat der Ersteher das **Meistgebot** seiner Steuerberechnung als Nettobetrag zugrunde zu legen.

## Andere Leistungen im Inland ansässiger Unternehmer 25

Zu den in Zeile 25 einzutragenden anderen Leistungen gehören insbesondere Bauleistungen eines im Inland ansässigen Unternehmers an Baudienstleister – steuerpflichtige Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen – vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 3 bis 23 UStAE sowie zu Bauträgern das ergänzende BMF Schreiben vom 11.3.2010, BStBl I 2010, 254. Weiter sind hier einzutragen die nach dem 30.6.2010 ausgeführten Übertragungen von Berechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (sog. CO<sub>2</sub>-Zertifikate).

### Abschnitt D

#### Auslagerer als Steuerschuldner

In Zeile 29 sind die Lieferungen, die Auslagerungen von Gegenständen aus einem Umsatzsteuerlager vorangegangen sind, einzutragen (BMF vom 28.1.02004, BStBl I 2004, 242). Dem liefernden Unternehmer zuzurechnende Umsätze sind in den Zeilen 33, 36 bzw. 42 der Umsatzsteuererklärung einzutragen. Außerdem kann bei Umsätzen, die vor der Einfuhr ausgeführt werden, eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 4b UStG in Betracht kommen (vgl. hierzu Abschn. 4.4b.1 UStAE).

Der ermittelte Steuerbetrag ist in Zeile 96 der Umsatzsteuererklärung zu übertragen und bei der Berechnung der Jahressteuer zu berücksichtigen.

### Abschnitt E – Steuerfreie Umsätze

#### I. Steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug

##### I.1 Innergemeinschaftliche Lieferung

Bei Unternehmern, die nach den allgemeinen Vorschriften des UStG versteuern, sind Warenverkäufe in andere EU-Staaten als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (§§ 4 Nr. 1 Buchst. b und 6a UStG). 33

**Beispiel 1:**

Unternehmer D (Frankfurt) liefert an den Unternehmer F in Frankreich Waren für dessen Unternehmen.

**Lösung:**

D erbringt eine **innergemeinschaftliche Lieferung**. Lieferort ist Deutschland; die Lieferung ist steuerbar, aber **steuerfrei nach § 6a UStG**. F hat den Erwerb der Waren in Frankreich der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Die Steuerbefreiung nach § 6a UStG wird unter folgenden Voraussetzungen gewährt:

- Die Ware muss in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangen; dabei ist es gleichgültig, ob der Lieferer oder der Abnehmer den Gegenstand befördert oder versendet.
- Warenerwerb für unternehmerische Zwecke (bei juristischen Personen = unternehmerische und nichtunternehmerische Zwecke).
- Die **Rechnung** muss neben den üblichen Angaben (vgl. Teil IV 13) einen Hinweis auf die Steuerfreiheit nach § 6a UStG enthalten sowie die **USt-IdNr.** des Lieferers und des Abnehmers (§ 14a UStG).
- In der **Buchführung und in der Umsatzsteuer-Voranmeldung** muss die innergemeinschaftliche Lieferung besonders aufgezeichnet bzw. erklärt werden. Änderungen des Entgelts, z.B. Gutschriften oder sonstige Entgeltsberichtigungen, sind erst bei Eintritt zu berücksichtigen (§ 17 UStG). Gleiches gilt bei Rückgängigmachung einer innergemeinschaftlichen Lieferung.

Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch das Verbringen von Gegenständen zu einer nicht nur vorübergehenden Verwendung im übrigen Gemeinschaftsgebiet (§ 3 Abs. 1a UStG und Abschn. 1a.2 und 6a.1 Abs. 20 UStAE).

**Beispiel 2:**

Das Sägewerk U (Karlsruhe) unterhält in Brüssel ein Auslieferungslager. Ein bisher in Karlsruhe eingesetzter Ladekran wird von U auf Dauer in Brüssel verwendet. Die Anschaffungskosten des Ladekrans (Teilwert) betragen 20.000 €.

**Lösung:**

Das unternehmensinterne Verbringen des Krans durch U gilt als Lieferung (§ 3 Abs. 1a UStG), die als **innergemeinschaftliche Warenlieferung** nach § 6a Abs. 2 UStG steuerbefreit ist. U hat in Zeile 33 **20.000 €** zu erklären.

Innergemeinschaftliche Lieferungen oder innergemeinschaftliches Verbringen verbrauchssteuerpflichtiger Waren (vgl. Teil IV 8.2) sind auch dann nach § 6a UStG steuerbefreit, wenn die Abnehmer nicht unter Angabe einer USt-IdNr. einkaufen. Die Lieferer haben zu erklären:

- in Anlage UR Zeile 33 = Gesamtbetrag der Entgelte,
- in der ZM = **nur** Lieferungen an Abnehmer mit USt-IdNr.

In Zeile 96 sind die nicht mehr abzugsfähigen Verluste aus früheren Jahren, in Zeile 97 die nicht mehr ausgleichsfähigen Verluste des laufenden Erhebungszeitraumes einzutragen.

### Anlage MU – Verlustabzug bei Personengesellschaften

Bei einer gewerblich tätigen Personengesellschaft sind Unternehmer des Gewerbebetriebs und damit Träger des Rechts auf Verlustabzug die einzelnen Mitunternehmer, und nicht die Personengesellschaft als solche (vgl. GrS, Beschluss vom 3.5.1993, BStBl II 1993, 616; BFH-Urteil vom 26.8.1993, BStBl II 1995, 791 m.w.N.). Der **Verlustabzug bei Personengesellschaften** erfordert daher grundsätzlich eine auf den einzelnen Mitunternehmer bezogene Betrachtung (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.1989, BStBl II 1990, 436). Zur Erleichterung der Zuordnung der abzugsfähigen Fehlbeträge und maßgeblichen Gewerbeerträge den einzelnen Mitunternehmern wurde die Anlage MU aufgelegt.

Die **Anlage MU** ist auszufüllen, wenn ein vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt wurde oder sich für den laufenden Erhebungszeitraum ein Gewerbeverlust ergibt. Auf einer Anlage MU können die erforderlichen Berechnungen für bis zu vier Mitunternehmer dargestellt werden. Bei mehr als vier Mitunternehmern sind ggf. weitere Anlagen MU auszufüllen. In Abstimmung mit dem Finanzamt kann die Ermittlung auch formlos vorgenommen werden, z.B. bei Personengesellschaften mit einer außergewöhnlich hohen Anzahl von Mitunternehmern und häufigen unterjährigen Wechseln im Gesellschafterbestand oder in der Beteiligungsquote. In diesem Fall sind die Ergebnisse der formlosen Berechnungen in die Zeilen 98 bis 104 einzutragen.

Ein **Gewerbeverlust kann bei Personengesellschaften** nur berücksichtigt werden, wenn bei der Gesellschaft selbst im Entstehungsjahr ein negativer und im Abzugsjahr ein positiver Gewerbeertrag vorliegt; in die Ermittlung dieser Beträge sind Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen einzubeziehen (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.1989, BStBl II 1990, 436).

Ergibt sich für die **Personengesellschaft ein positiver Gewerbeertrag**, entfällt ein Verlustabzug, auch wenn einzelne Mitunternehmer nach der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung einen Verlust aus ihrer Beteiligung erzielen. Umgekehrt ist der Abzug eines bei der Gesellschaft entstandenen Verlustes nicht möglich, soweit die Gesellschaft in einem der Folgejahre einen negativen Gewerbeertrag aufweist; ob auf einzelne Mitunternehmer nach der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ein Gewinnanteil entfällt, ist unerheblich.

Bei sowohl in Bezug auf die Personen als auch deren jeweilige Beteiligungshöhe unverändertem Gesellschafterbestand bleibt das Gesamtergebnis der Personengesellschaft im Entstehungsjahr und im Abzugsjahr maßgebend; eine gesellschafterbezogene Berechnung kann in diesen Fällen unterbleiben (R 10a.3 Abs. 3 Satz 6 GewStR). Das BFH-Urteil vom 16.2.1994 (BStBl II 1994, 364), wonach unabhängig von einem Wechsel im Gesellschafterbestand bei der Ermittlung des möglichen gewerbesteuerlichen Verlustabzugs stets eine mitunternehmerbezogene Betrachtung unter entsprechender Berücksichtigung der Sonderbetriebseinnahmen und Sonder-

betriebsausgaben vorzunehmen ist, ist nach dem BMF-Schreiben vom 16.12.1996 (BStBl I 1996, 1392) nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. Die dem BFH-Urteil und dem BMF-Schreiben zugrunde liegende Problematik hat die OFD Köln in ihrer Verfügung vom 12.2.1997 (DStR 1997, 1046), auf die insoweit verwiesen wird, veranschaulicht.

Mit Urteil vom 17.1.2006 (BFH/NV 2006, 885) macht der BFH deutlich, dass er an seiner Rechtsprechung zur **mitunternehmerbezogenen Berechnung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes** festhält, und keinen Grund sieht, der Argumentation des BMF zu folgen. Die Finanzverwaltung hält allerdings eine Abweichung von dem Nichtanwendungserlass bislang nicht für geboten.

Bei einem **Wechsel im Gesellschafterbestand** oder bei **Änderung der Beteiligungsquote** kann allerdings aufgrund der Personenbezogenheit des Verlustabzugs nach § 10a GewStG auf eine mitunternehmerbezogene Betrachtung nicht verzichtet werden. Derartige Veränderungen wirken sich auf die Höhe des vortragsfähigen Gewerbeverlustes bzw. auf die Höhe des im Abzugsjahr verrechenbaren Verlustes aus.

Im Einzelnen gilt dabei Folgendes:

#### 1. **Ausscheiden eines Gesellschafters**

Das **Ausscheiden eines Gesellschafters** beeinträchtigt i.d.R. die sachlichen Grundlagen des Gewerbebetriebs und damit die Unternehmensidentität nicht. Da jedoch einer der bisherigen (Mit-)Unternehmer ausscheidet, liegt ein partieller Unternehmerwechsel vor, der zum anteiligen Untergang des vortragsfähigen Gewerbeverlustes führt.

Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmerwechsel auf entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung der Beteiligung, auf Erbfolge oder auf vorweggenommener Erbfolge beruht. Zum Ausscheiden durch Rechtsgeschäft unter fremden Dritten vgl. Beschluss des GrS des BFH vom 3.5.1993, BStBl II 1993, 616 und BFH-Urteil vom 7.12.1993, BFH/NV 1994, 573; zum Ausscheiden durch Tod vgl. BFH-Urteile vom 7.12.1993, BStBl II 1994, 331, und vom 15.3.1994, BStBl II 1994, 899.

Die **Höhe des anteilig untergehenden vortragsfähigen Gewerbeverlustes** errechnet sich gemäß § 10a Satz 4 und 5 GewStG nach der Quote, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter im Erhebungszeitraum der Verlustentstehung entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel an dem negativen Gewerbeertrag beteiligt war.

Bei einem **unterjährigem Gesellschafterwechsel** ist der Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft für den gesamten Erhebungszeitraum einheitlich zu ermitteln, sodass nach dem Gesellschafterwechsel entstandene Verluste mit vor dem Gesellschafterwechsel entstandenen Gewinnen und umgekehrt zu verrechnen sind. Die erforderliche Aufteilung des einheitlich ermittelten positiven oder negativen Gewerbeertrags kann aus Vereinfachungsgründen zeitanteilig zu erfolgen, sofern dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

Der auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfallende anteilige Gewerbever-  
lust ist je nach Fallgestaltung in den Zeilen 100 bzw. 101/102 oder Anlage MU  
Zeile 18 bzw. Zeile 23 einzutragen; auf die Ausführungen zu den Zeilen 100 bzw.  
101/102 wird verwiesen.

Eine **anteilige Kürzung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes** ist auch vorzu-  
nehmen, wenn aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft ein Gesellschafter  
ausscheidet und der verbleibende Gesellschafter das Einzelunternehmen fort-  
führt (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.1989, BStBl II 1990, 436 und GrS, Beschluss vom  
3.5.1993, BStBl II 1993, 616, 625). Dies gilt auch, wenn der den Gewerbebetrieb  
fortführende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist (vgl. BFH-Urteil vom  
2.3.1983, BStBl II 1983, 427). Der auf den verbleibenden Gesellschafter entfallende  
anteilige Verlust bleibt erhalten.

In derartigen Fällen sind Angaben zum weiterhin berücksichtigungsfähigen Ge-  
werbeverlust in Zeile 92 bzw. zum anteilig untergehenden Verlust in den Zeilen  
101/102 zu machen; auf die Ausführungen zu diesen Zeilen wird insoweit ver-  
wiesen.

Vgl. auch die Beispiele zu Veränderungen im Gesellschafterbestand in H 10a.3 (3)  
GewStH unter „Änderung des Gesellschafterbestandes“.

**2. Eintritt eines Gesellschafters**

**Tritt in eine bestehende Personengesellschaft eine weitere Person als Mitun-  
ternehmer ein**, so vermindert sich ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nicht, da  
die bisherigen Mitunternehmer, in deren Person der Gewerbeverlust entstanden  
ist, auch weiterhin als Mitunternehmer am Unternehmen beteiligt sind. Der un-  
verändert vortragsfähige Gewerbeverlust kann im Abzugsjahr allerdings nur  
von dem anteilig auf die früheren Mitunternehmer entfallenden Gewerbeertrag  
abgezogen werden (vgl. GrS, Beschluss vom 3.5.1993, BStBl II 1993, 616).

Der vom Verlustabzug insoweit ausgeschlossene anteilige Gewerbeertrag des  
neu eingetretenen Gesellschafters ist in den Zeilen 103/104 bzw. in Zeile 9a der  
Anlage MU einzutragen; auf die Ausführungen zu den Zeilen 103/104 wird ver-  
wiesen.

**Beispiel:**

An der A-KG sind die Gesellschafter A, B und C zu je einem Drittel beteiligt.  
Der vortragsfähige Gewerbeverlust der KG zum 31.12.2008 beträgt 900.000 €. Zum  
31.12.2009 scheidet C aus der Personengesellschaft aus und veräußert  
seinen Anteil an D. Die KG erzielt in 2009 einen Gewerbeertrag von 600.000 €. In  
2010 erzielt die KG einen Gewerbeertrag i.H.v. 150.000 €.

**Lösung:**

<b>Erhebungszeitraum 2009</b>	
Gewerbeertrag vor Verlustabzug	600.000 €
Verlustvortrag aus 2008	<u>./ 600.000 €</u>
Gewerbsteuerermessbetrag 2009	0 €

Vortragsfähiger Gewerbeverlust zum 31.12.2009	900.000 €
Verlustabzug 2009	<u>./. 600.000 €</u>
Verbleibender Betrag	300.000 €
Davon entfällt auf den zum 31.12.2009 ausgeschiedenen Gesellschafter C nach dem Gewinnverteilungsschlüssel 2008 ein Teilbetrag von	<u>./. 100.000 €</u>
<b>Zum 31.12.2009 gesondert festzustellender vortragsfähiger Gewerbeverlust</b>	<b>200.000 €</b>
<b>Erhebungszeitraum 2010</b>	
Gewerbeertrag vor Verlustabzug	150.000 €
Verlustabzug - von dem Gewerbeertrag entfallen auf A und B je 1/3, Verlustabzug somit	<u>./. 100.000 €</u>
<b>Gewerbesteuermessbetrag 2010</b>	<b>50.000 €</b>
Vortragsfähiger Gewerbeverlust zum 31.12.2009	200.000 €
Verlustabzug 2010	<u>./. 100.000 €</u>
<b>Zum 31.12.2010 gesondert festzustellender vortragsfähiger Gewerbeverlust</b>	<b>100.000 €</b>

Der auf D entfallende Teil des Gewerbeertrags 2010 darf nicht um den Verlustabzug gemindert werden. Der anteilig auf D entfallende Gewerbeertrag wäre in Zeile 103 bzw. prozentual in Zeile 104 zu vermerken.

Vgl. auch die Beispiele zu Veränderungen im Gesellschafterbestand in H 10a.3 (3) GewStH unter „Änderung des Gesellschafterbestandes“.

### 3. Veränderung der Beteiligungshöhe

Die für den Fall des Ausscheidens bzw. Eintretens eines Gesellschafters dargelegten Grundsätze gelten entsprechend in Fällen der Veränderung der Beteiligungshöhe zugunsten eines bereits an der Gesellschaft beteiligten Mitunternehmers.

**Verringert sich die Beteiligung eines Mitunternehmers nach dem Verlustentstehungsjahr**, behält er seinen vollen Anteil am vortragsfähigen Gewerbeverlust, allerdings kann er ihn künftig nur noch von den anteilig auf ihn entfallenden Gewerbeerträgen abziehen (BFH-Urteil vom 27.1.1994, BStBl II 1994, 477).

Entsprechend kann auch ein Mitunternehmer, dessen Anteil sich durch Zuerwerb erhöht, den vor der Veränderung in seiner Person entstandenen anteiligen Gewerbeverlust künftig von seinem vollen Anteil am Gewerbeertrag abziehen und nicht nur von einem Anteil, der seiner Beteiligungshöhe im Verlustentstehungsjahr entsprochen hätte.

#### Beispiel:

An der Y-OHG sind im Erhebungszeitraum 2009 A und B zu je 50 % beteiligt. Zum 01.01.2010 hat A 60 % seines Anteils auf B übertragen.

Die gewerbsteuerlichen Ergebnisse (einschließlich Hinzurechnungen und Kürzungen) betragen im Jahr 2009: ./. 100.000 € und im Jahr 2010: + 100.000 €.

**Lösung:**

Der im Jahr 2009 entstandene Fehlbetrag ist A und B gemäß § 10a Satz 4 GewStG i.H.v. jeweils 50.000 € zuzurechnen.

Der Gewerbeertrag des Jahres 2010 ist gemäß § 10a Satz 5 GewStG A i.H.v. 20.000 € und B i.H.v. 80.000 € zuzurechnen.

Die Verrechnung des Verlustvortrages stellt sich damit wie folgt dar:

A:  $\cdot / \cdot 50.000 \text{ €} + 20.000 \text{ €} = 0$ ; verbleibender Verlustabzugsbetrag 30.000 € (Verlustkonto für A).

B:  $\cdot / \cdot 50.000 \text{ €} + 80.000 \text{ €} = 30.000 \text{ €}$ ; verbleibender Verlustabzugsbetrag 0 €.

Für das Jahr 2010 ergibt sich ein Gewerbesteuermessbetrag von 30.000 €. Die Feststellung eines verbleibenden Verlustabzugsbetrages zum 31.12.2010 nach § 10a Satz 6 GewStG beläuft sich auf 30.000 €. Ab 2011 ist dieser Betrag nur von dem nach § 10a Satz 5 GewStG auf A entfallenden Anteil am Gewerbeertrag abziehbar.

#### 4. Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft

**Wird ein Mitunternehmeranteil nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft eingebracht**, geht der auf diesen Mitunternehmer entfallende anteilige Gewerbeverlust mangels Unternehmeridentität unter (§ 22 Abs. 4 UmwStG).

Wegen der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft wird auf die Ausführungen zur doppelstöckigen Personengesellschaft unter nachfolgend 6. verwiesen.

#### 5. Rechtsformwechsel eines Mitunternehmers

Handelt es sich bei dem Mitunternehmer um eine natürliche Person, bei der die Beteiligung zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehört, oder um eine Personengesellschaft und wird dieses Einzelunternehmen bzw. die Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt (§ 20 UmwStG), geht der anteilig auf diesen Mitunternehmer entfallende Gewerbeverlust mangels Unternehmeridentität unter. Wird aus dem bisherigen Einzelunternehmen eine Personengesellschaft bzw. aus der bisherigen Personengesellschaft ein Einzelunternehmen oder wird die Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft umgewandelt, gelten die nachfolgenden Ausführungen zur doppelstöckigen Personengesellschaft entsprechend.

**Handelt es sich bei dem Mitunternehmer um eine Kapitalgesellschaft und wird diese Kapitalgesellschaft in ein Einzelunternehmen oder in eine Personengesellschaft umgewandelt** (vgl. §§ 3 ff. UmwStG), geht der anteilig auf die Kapitalgesellschaft entfallende Gewerbeverlust unter (vgl. § 18 Abs. 1 UmwStG). Dies gilt auch, wenn das Vermögen der mitunternehmerisch beteiligten Kapitalgesellschaft im Wege der Verschmelzung oder Aufspaltung auf andere Kapitalgesellschaften übergeht. In Fällen der Abspaltung geht der anteilig auf die Kapitalgesellschaft entfallende Gewerbeverlust insoweit unter, als er auf den abgespaltenen Teilbetrieb entfällt (vgl. nach § 19 Abs. 1 i.V.m. § 15 Abs. 3 UmwStG).

wStG). Wird der **Mitunternehmeranteil auf eine andere Kapitalgesellschaft ausgegliedert** (§ 123 Abs. 3 UmwG), geht der anteilig auf die zunächst beteiligte Kapitalgesellschaft entfallende Gewerbeverlust unter (§ 22 Abs. 2 UmwStG).

#### 6. Doppelstöckige Personengesellschaft

Mit dem **gewerbesteuerlichen Verlustabzug bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft** hat sich der BFH in den Entscheidungen vom 13.11.1984, BStBl II 1985, 334, vom 26.6.1996, BStBl II 1997, 179 und vom 31.8.1999, BStBl II 1999, 794, befasst. Nach dem Urteil vom 13.11.1984 ist ein Gesellschafterwechsel bei der Obergesellschaft für den gewerbesteuerlichen Verlustabzug bei der Unter- gesellschaft unbeachtlich. Mit Urteil vom 26.6.1996 entschied der BFH, dass bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft durch die bisher unmittelbar an der Unter- gesellschaft beteiligten Gesellschafter der auf diese Gesellschafter entfallende anteilige Gewerbeverlust untergeht. Ergänzend dazu hat der BFH mit Beschluss vom 31.8.1999 entschieden, dass eine Verlustverrechnung gem. § 10a GewStG bei einem nur mittelbar an einer Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter auch nach Änderung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG durch das StÄndG 1992 nicht uneingeschränkt, sondern nur im Rahmen seines Sonderbetriebsbereichs zulässig ist. Vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 6.9.2000, BFH/NV 2000, 273.

Die danach geltende Rechtsauffassung ergibt sich aus R 10a.3 Abs. 3 Nr. 8 GewStR.

Bei der **Beteiligung einer Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft)** sind nicht die Gesellschafter der Obergesellschaft, sondern ist die Obergesellschaft als solche Gesellschafterin der Unter- gesellschaft. Ein Gesellschafterwechsel bei der Obergesellschaft hat daher keinen Einfluss auf einen vortragsfähigen Gewerbeverlust bei der Unter- gesellschaft. Träger des Rechts auf Verlustabzug ist demnach nur der unmittelbar beteiligte Mitunternehmer; eine Gleichstellung der mittelbaren mit der unmittelbaren Beteiligung entsprechend § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG erfolgt somit in Bezug auf den gewerbesteuerlichen Verlustabzug nicht.

#### Beispiel:

An der X-OHG (Untergesellschaft) sind je zur Hälfte A und die Y-OHG (Ober- gesellschaft) beteiligt. Gesellschafter der Y-OHG sind zu gleichen Teilen B und C. B veräußert zum 31.12.2009 seine Beteiligung an der Y-OHG an D. Die Unter- gesellschaft (X-OHG) erwirtschaftete in 2009 einen negativen Gewerbeertrag in Höhe von 50.000 €, in 2010 einen positiven Gewerbeertrag von 60.000 €.

#### Lösung:

Der negative Gewerbeertrag 2009 (50.000 €) kann in voller Höhe von dem positiven Gewerbeertrag 2010 (60.000 €) abgezogen werden, da der Gesellschafterwechsel bei der Y-OHG keinen Einfluss auf den Gesellschafterbestand bei der X-OHG hat.

Der auf die Obergesellschaft entfallende anteilige Gewerbeverlust geht somit nur dann unter, wenn die Obergesellschaft aus der Untergesellschaft ausscheidet.

Wird die Obergesellschaft in eine andere Personengesellschaft umgewandelt, bleibt demnach der anteilige Gewerbeverlust grundsätzlich erhalten. Der auf die (zwischen geschaltete) Obergesellschaft entfallende anteilige Gewerbeverlust geht allerdings auch dann unter, wenn die Anteile an der Untergesellschaft auf den mittelbaren Mitunternehmer übertragen werden.

**Beispiel:**

Ausgangsbeteiligungsverhältnisse wie im vorhergehenden Beispiel. B verkauft allerdings seine Anteile nicht an D, sondern an C, der damit unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligt ist.

Auch im Fall der Begründung einer doppelstöckigen Personengesellschaft durch Zwischenschaltung einer Personengesellschaft unter Beteiligung eines bisher unmittelbar beteiligten Mitunternehmers ist von einem Wegfall des anteiligen Gewerbeverlustes auszugehen.

**Beispiel:**

An der X-OHG sind je zur Hälfte A und B beteiligt. Nach dem Verlustentstehungsjahr gründet B mit C die Y-OHG und bringt seine bisherige unmittelbare Beteiligung an der X-OHG in die Y-OHG ein.

## 7. Einbringung des Betriebs der Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft bzw. Umwandlung der Personengesellschaft

Bei der **Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft** besteht die für den Verlustabzug erforderliche Unternehmeridentität, soweit die Gesellschafter der eingebrachten Gesellschaft auch Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft sind (vgl. BFH-Urteil vom 27.1.1994, BStBl II 1994, 477). Entsprechendes gilt bei der **Verschmelzung zweier Personengesellschaften** (vgl. BFH-Urteil vom 14.9.1993, BStBl II 1994, 764). Die Unternehmeridentität bleibt auch erhalten bei der formwechselnden Umwandlung (z.B. OHG in KG) einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft. Wird eine Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung oder des Formwechsels in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, besteht keine Unternehmeridentität mit der Folge, dass die Kapitalgesellschaft den bei der Personengesellschaft entstandenen Gewerbeverlust nicht abziehen kann (§ 22 Abs. 4 UmwStG).

## 8. Realteilung einer Personengesellschaft

Liegen bei der **Realteilung einer Personengesellschaft** die Voraussetzungen der Unternehmensidentität vor, kann jeder Inhaber des aus der Realteilung hervorgegangenen Teilbetriebs vom Gewerbeertrag dieses Unternehmens den vortragsfähigen Fehlbetrag der Personengesellschaft nur insoweit abziehen, als ihm dieser entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel im Verlustentstehungsjahr zuzurechnen war. Es kann jedoch höchstens nur der Teil des Fehlbetrages abgezogen werden, der dem übernommenen Teilbetrieb tatsächlich zugeordnet werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 5.9.1990, BStBl II 1991, 25).

**Beispiel:**

Die AB-OHG, an der A und B zu gleichen Teilen beteiligt sind, besteht aus zwei Teilbetrieben. Die AB-OHG wird zum 1.1.2010 real geteilt, wobei A den Teilbetrieb 1 und B den Teilbetrieb 2 übernimmt. Der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.2009 beträgt 400.000 €. Aus der Buchführung lässt sich nachvollziehen, dass der Gewerbeverlust i.H.v. 250.000 € auf den Teilbetrieb 1 und i.H.v. 150.000 € auf den Teilbetrieb 2 entfällt.

**Lösung:**

Das Recht auf den Abzug des bei der AB-OHG entstandenen Gewerbeverlustes steht A und B entsprechend ihres Anteils an der AB-OHG jeweils zur Hälfte zu. Daher können A und B aufgrund des Erfordernisses der Unternehmeridentität nur ihren Anteil des Gesamtfehlbetrages von je 200.000 € (50 % von 400.000 €) bei der Ermittlung des Gewerbeertrages ihrer Einzelunternehmen abziehen.

Die Voraussetzung der Unternehmensidentität ist grundsätzlich gegeben, weil die beiden Teilbetriebe über gesonderte Buchführungen verfügt haben. Bei B ist jedoch zu beachten, dass dem von ihm übernommenen Teilbetrieb nur ein Gewerbeverlust von 150.000 € zugeordnet werden kann. Er kann daher nur einen Betrag von 150.000 € von den zukünftigen positiven Gewerbeerträgen abziehen. Im Ergebnis geht also ein Verlustabzug i.H.v. 50.000 € verloren.

**Variante:**

Wie vorstehend, nur wird die AB-OHG in Personengesellschaften AB1 (Teilbetrieb 1) und AB2 (Teilbetrieb 2) aufgespalten. Gesellschafter der beiden Personengesellschaften sind weiterhin A und B zu je 50 %.

**Lösung:**

Bei der AB1-OHG kann der dem Teilbetrieb 1 zuzuordnende Gewerbeverlust i.H.v. 150.000 € abgezogen werden. Der restliche Gewerbeverlust i.H.v. 250.000 € kann von der AB2-OHG in Anspruch genommen werden.

Nach § 10a Satz 2 GewStG ist der der Gesellschaft verbleibende vortragsfähige Gewerbeverlust (aufgrund der mitunternehmerbezogenen Betrachtung = Summe der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden vortragsfähigen Gewerbeverluste) gesondert festzustellen. Die auf die Gesellschaft bezogene Verlustfeststellung steht als bloße verfahrenstechnische Regelung der ggf. erforderlichen mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung bei Personengesellschaften nicht entgegen. Die Aufteilung des negativen Gewerbeertrags auf die Mitunternehmer und die Verrechnung beim einzelnen Mitunternehmer im Abzugsjahr erfolgt lediglich im Wege einer Art Nebenrechnung zur gesellschaftsbezogenen gesonderten Verlustfeststellung; eine gesonderte Feststellung der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteile am vortragsfähigen Gewerbeverlust würde eine entsprechende Änderung des § 10a Satz 2 GewStG voraussetzen.