

Uwe Perbey

Körperschaftsteuererklärung 2016

Kompakt

8. Auflage

Mit amtlichen Vordrucken und Einzelerläuterungen

Behandlung grundsätzlicher Fragen des
Körperschaftsteuerrechts

Mit aktueller Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen
und den neuesten Gesetzesänderungen

Mit einer umfangreichen Checkliste zur Erstellung der
Körperschaftsteuererklärung 2016

Mit den neuen Vordrucken Anlage AEV, Anlage GK,
Anlage Verluste

16.1.1 Zeilen 1 und 2 Anlage GK: Allgemeine Angaben

Zeile	Allgemeine Angaben	
	Bei mehreren Betrieben: Bezeichnung des Betriebs	
1		
	Wirtschaftsjahr	
2	vom	bis

In Zeile 1 der Anlage GK ist bei mehreren Betrieben die Bezeichnung des Betriebs einzutragen (eine Kapitalgesellschaft z.B. hat nur einen Betrieb). In Zeile 2 der Anlage GK ist das Wirtschaftsjahr einzutragen.

16.1.2 Zeilen 11 bis 19: Gewinnermittlung

Zeile	Bilanzielles Ergebnis	EUR	13
3 bis 10 frei			
11	Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Handels- oder Steuerbilanz 3 26 (bei Handelsbilanz: nach Berücksichtigung der Überleitungsrechnung nach §5b Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. §60 Abs. 2 EStDV zur Anpassung an die steuerlich maßgeblichen Wertansätze)		110
12	Gewinn/Verlust lt. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Bei Verwendung der Anlage EÜR: Betrag lt. Zeile 71 abzgl. Betrag lt. Zeile 72 der Anlage EÜR)		213
13	Bei partieller Steuerpflicht: Gewinn/Verlust aus dem steuerpflichtigen Bereich lt. gesonderter Ermittlung (nach Berücksichtigung des Abzugs nach § 10g EStG – Abzug höchstens bis auf 0 €)		165
14	Davon ab / Dazu: In den Beträgen lt. Zeilen 11 bis 13 enthaltener Gewinn/Verlust aus der Beteiligung an Personen- gesellschaften (siehe Zeilen 15 und 16) (lt. gesonderter Einzelaufstellung)		279
15	Dazu / Davon ab: Einkünfte aus der Beteiligung an Mitunternehmerschaften lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung (lt. gesonderter Einzelaufstellung) 26		179
16	Dazu / Davon ab: Einkünfte aus der Beteiligung an vermögensverwaltenden Personengesellschaften lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung (lt. gesonderter Einzelaufstellung)		280
17	Davon ab / Dazu: In den Beträgen lt. Zeilen 11 bis 13 enthaltener (tatsächlicher) Gewinn/Verlust aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, der nach § 5a EStG pauschal zu ermitteln ist (siehe Zeile 18)		281
18	Dazu / Davon ab: Pauschaler Gewinn/Verlust aus dem Betrieb von Handelsschiffen bei gesonderter Gewinnermittlung nach § 5a EStG		181
19	Zwischensumme		

Hinweis auf Zeile 1 R 7.1 KStR.

16.1.3 Zeile 11: Jahresüberschuss/-fehlbetrag laut Handels- oder Steuerbilanz

10 frei	Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Handels- oder Steuerbilanz 3 26 (bei Handelsbilanz: nach Berücksichtigung der Überleitungsrechnung nach §5b Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. §60 Abs. 2 EStDV zur Anpassung an die steuerlich maßgeblichen Wertansätze)	110
11		

Ausgangswert für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist grundsätzlich das Ergebnis (Gewinn oder Verlust) nach der Steuerbilanz angelehnt an die E-Bilanz.

Der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (§ 5b Abs. 1 i.V.m. § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG). Die gesetzliche Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung bezieht sich auf den Inhalt der Bilanz und – soweit vorhanden – der Gewinn- und Verlustrechnung. Alternativ ist entweder der Inhalt der Handelsbilanz, ergänzt um eine steuerliche Überleitungsrechnung, oder eine gesonderte Steuerbilanz zu übermitteln. Die hierzu herausgegebenen BMF-Schreiben sind im BStBl Teil I veröffentlicht und zudem, zusammen mit den Datensatzbeschreibungen/Taxonomien und weiteren Informationen, auf der Internetseite www.estuer.de abgelegt. Die Abgabe der steuerlichen

Gewinnermittlung in Papierform ist nur noch in begründeten Härtefällen zulässig (§ 5b Abs. 2 EStG i.V.m. § 150 Abs. AO).

Einzutragen ist der Jahresüberschuss/-fehlbetrag aus der Handels- oder Steuerbilanz. Der eingetragene Wert darf insbesondere nicht durch Zuführungen oder Auflösungen von Rücklagen und Verrechnung mit Verlust- oder Gewinnvorträgen beeinflusst sein, vgl. § 275 Abs. 4 HGB. Die handelsrechtliche Gewinnabführung aufgrund eines Gewinnabführungsvertrages muss hingegen berücksichtigt worden sein.

Weitere allgemeine Hinweise!

In der Steuerbilanz sind alle Vermögensmehrungen enthalten, auch solche, die nicht steuerbar oder nicht steuerpflichtig sind. Andererseits sind in der Steuerbilanz steuerpflichtige Einkommensteile, die keine Vermögensmehrungen bzw. steuerlich nicht berücksichtigungsfähige Vermögensminderungen sind, nicht enthalten, z.B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, verdeckte Gewinnausschüttungen und nicht abzugsfähige Verluste.

Diese werden außerhalb der Steuerbilanz bei der Einkommensermittlung hinzugerechnet.

Die **Ermittlung des zu versteuernden Einkommens** erfolgt (grob) in drei Stufen:

1. Gewinnermittlung (Ermittlung eines Jahresüberschusses/Jahresfehlbetrages) nach § 4 und § 5 EStG. Die Gewinnermittlung erfolgt regelmäßig innerbilanziell.
2. Verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist eine außerbilanzielle Gewinnkorrektur. Sie ist Teil der Gewinnermittlung ihre Korrektur erfolgt jedoch aus Gründen der Rechtssicherheit außerhalb der Bilanz.
3. Einkommensermittlung. Die Ermittlung des Einkommens umfasst im Wesentlichen außerbilanzielle steuerpolitische Korrekturen.

Eine Körperschaft ist nicht zur Erstellung einer Steuerbilanz verpflichtet. Sie ist nach § 60 Abs. 2 EStDV lediglich dazu verpflichtet, Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz dem Finanzamt mitzuteilen.

Enthält die Bilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind diese Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen. Der Steuerpflichtige kann auch eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz) beifügen.

Einzutragen ist der um die Zuführung zu bzw. Auflösung von Rücklagen erhöhte/verringerte Steuerbilanzgewinn bzw. -verlust (ohne Gewinn- bzw. Verlustvortrag).

Erbschaft als Betriebseinnahme einer Kapitalgesellschaft – Kein verfassungsrechtlicher Verstoß

Niedersächsisches Finanzgericht vom 28.06.2016, 10 K 285/15, EFG 2016, 1366–1367. Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 50/16). Verfahren ist erledigt durch: Urteil vom 06.12.2016, unbestanden.

Testamentarische Zuwendungen an eine Körperschaft unterliegen der Besteuerung nach dem KStG (Rn. 13).

Orientierungssatz

1. Zum LS: Die ausschließliche Übernahme des Regelungsinhalts des § 12 Nr. 3 und 4 EStG in § 10 Nr. 2 und 3 KStG stellt klar, dass sämtliche Zuflüsse in eine Körperschaft, die nicht auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erfolgen als Betriebseinnahmen zu erfassen sind (Rn. 13).
2. Die unterschiedliche ertragsteuerliche Behandlung von Kapitalgesellschaften und Mitunternehmerschaften stellt keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG dar (Rn. 17). Im Streitfall war die Kapitalgesellschaft hinsichtlich der Erbschaft auch nicht von einer Übermaßbesteuerung betroffen, weil zur erbschaftsteuerlichen Belastung in Höhe von 30 % nur noch

eine Körperschaftsteuerbelastung von 15 % hinzukam, eine zusätzliche Belastung mit Gewerbesteuer wegen der Betätigung nach § 3 Nr. 20 GewStG entfiel und die Gesamtbelastung somit unter 50 % lag.

16.1.4 Zeile 12 (neu ab dem Veranlagungszeitraum 2016): Gewinn/Verlust laut Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

12	Gewinn/Verlust lt. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Bei Verwendung der Anlage EÜR: Betrag lt. Zeile 71 abzgl. Betrag lt. Zeile 72 der Anlage EÜR)	213
----	--	-----

Da die Anlage GK auch Anlage zu den Steuererklärungsdrucke KSt 1 B und KSt 1 C ist, muss auch für diese Körperschaften, die nicht bilanzierungspflichtig sein müssen, eine Zeile für die vereinfachte Gewinnermittlung geschaffen werden, d.h. auch für diese Körperschaften braucht es eine Ausgangsgröße für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.

(Bei Verwendung der Anlage EÜR: Betrag lt. Zeile 71 abzgl. Betrag lt. Zeile 72 der Anlage EÜR)

16.1.5 Zeile 13: Gewinn/Verlust bei partieller Steuerpflicht

13	Bei partieller Steuerpflicht: Gewinn/Verlust aus dem steuerpflichtigen Bereich lt. gesonderter Ermittlung (nach Berücksichtigung des Abzugs nach § 10g EStG – Abzug höchstens bis auf 0 €)	165
----	---	-----

Zeile 13 Anlage GK ist auszufüllen, wenn die Körperschaft steuerbefreit ist (Zeile 16a KSt 1 A), aber mit einem Teil ihres Einkommens der **partiellen Steuerpflicht** unterliegt.

In diesem Fall ist in Zeile 13 Anlage GK nur der Gewinn (ggf. nach Berücksichtigung des Abzugs nach § 10g EStG) anzugeben, der der partiellen Steuerpflicht unterliegt. Die Gewinnermittlung selbst ist nicht im Vordruck Anlage GK darzustellen, sondern auf einem gesonderten Blatt zu erläutern. Der **partiellen Steuerpflicht** unterliegt:

- bei einer **steuerbefreiten Pensions- oder Unterstützungskasse** der Betrag der Einkünfte, der anteilig auf den Teil des Vermögens entfällt, um den die Kasse überdotiert ist;
- der **Gewinn aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei Berufsverbänden** bzw. Vermögensverwaltungsgesellschaften von Berufsverbänden (§ 5 Abs. 1 Nrn. 5, 6 KStG), bei gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich tätigen Körperschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG);
- bei **Genossenschaften sowie Vereinen**, die auf dem Gebiet des Wohnungswesens tätig sind, der Gewinn aus nicht begünstigten Geschäften, soweit die Einnahmen hieraus nicht 10 % der Gesamteinnahmen übersteigen;
- bei **gemeinnützigen Siedlungsunternehmen** (§ 5 Abs. 1 Nr. 12 KStG) der Gewinn aus nicht begünstigten Tätigkeiten, wenn die nicht begünstigten Einnahmen die begünstigten Einnahmen nicht übersteigen;
- bei **Genossenschaften und Vereinen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft** der Gewinn aus erzwungenen Nichtmitgliedergeschäften sowie der Gewinn aus sonstigen Nichtmitgliedergeschäften und Nebengeschäften, wenn die Einnahmen hieraus 10 % der Gesamteinnahmen nicht übersteigen;
- bei den **Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst** der Gewinn aus Tätigkeiten, die ihnen nicht durch Gesetz zugewiesen sind.

16.1.5.1 Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz

Wird **keine Steuerbilanz** erstellt, ist grundsätzlich Ausgangspunkt für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens die Handelsbilanz, aber nicht der Handelsbilanzgewinn oder -verlust, sondern der Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag, der im Gegensatz zum Handelsbilanzgewinn nicht durch Einstellungen in und Entnahmen aus Rücklagen und auch nicht durch Gewinn- oder Verlustvorträge beeinflusst ist.

Bei anderen Körperschaften als Kapitalgesellschaften ist entsprechend Ausgangspunkt der Einkommensermittlung der um Rücklagenveränderungen und Gewinn- und Verlustvortrag korrigierte Handelsbilanzgewinn bzw. -verlust.

Da der Vordruck KSt 1 A nur von Körperschaften auszufüllen ist, bei denen alle Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb sind (§ 8 Abs. 2 KStG), haben diese Körperschaften regelmäßig auch eine Handelsbilanz aufzustellen.

Bei **unbeschränkt Steuerpflichtigen** i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln (§ 8 Abs. 2 KStG).

Danach haben auch nicht nach Handelsrecht zur Führung von Büchern verpflichtete Körperschaften ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine Prüfung, ob die Körperschaft nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichtet ist, ist steuerrechtlich entbehrlich. Beispielhaft seien hier Körperschaften, die nach ausländischem Gesellschaftsrecht gegründet wurden und den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben, genannt. Für diese Körperschaften war die Prüfung einer Bilanzierungspflicht in der Praxis oft schwierig.

16.1.5.2 Korrekturen nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV

Ist Ausgangspunkt für die Einkommensermittlung die Handelsbilanz, sind ggf. **Korrekturen nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV** vorzunehmen, um das Handelsbilanzergebnis an die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften anzupassen.

§ 5 Abs. 1 EStG i.d.F. des BilMoG ist nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. Danach ist die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nicht mehr an die Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz gebunden. Änderungen in der Handelsbilanz, wie z.B. die Auflösung eines auf der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts beruhenden Sonderpostens mit Rücklagenanteil nach § 247 Abs. 3 HGB a.F., haben ab dem Veranlagungszeitraum 2009 keine Auswirkungen auf die Steuerbilanz.

Zur Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung hat das BMF mit Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239 ff. ausführlich Stellung genommen.

16.1.5.3 Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz/Rückstellung

Beispiel: Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz

Die Ruben Lichtenberg GmbH hat zum 31.12.2010 zutreffend nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften i.H.v. 100.000 € in ihrer Handelsbilanz passiviert. Steuerlich wurde der Aufwand nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigiert, da im Veranlagungszeitraum 2010 steuerlich Rückstellungen für drohende Verluste nicht gebildet werden durften (§ 5 Abs. 4a und Abs. 6 EStG).

Im Veranlagungszeitraum 2016 sind die Gründe für die Bildung der Rückstellung entfallen. Die Rückstellung wurde zum 31.12.2016 handelsbilanziell aufgelöst.

Lösung: Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz

Die in der Handelsbilanz zum 31.12.2010 zutreffend passivierte Rückstellung durfte im Veranlagungszeitraum 2010 nach § 5 Abs. 4a Satz 1 und Abs. 6 EStG steuerlich nicht zu Aufwand führen. Im Veranlagungszeitraum 2016 wurde der Betrag nach § 60 Abs. 2 EStDV durch eine außerbilanzielle Korrektur steuerlich neutralisiert. Durch die Auflösung der Rückstellung in 2016 wird handelsrechtlich ein Jahresüberschuss ausgewiesen der steuerlich wieder zu neutralisieren ist.

Stichwort	Zeile/Vordruck	Betrag
Jahresüberschuss		100.000 €
Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV		<u>./.</u> 100.000 €
Zwischensumme	Zeile 11 Anlage GK	0 €

16.1.5.4 Anpassung an die Außenprüfung

Beispiel: Anpassung an die Außenprüfung

Bei der Ruben Lichtenberg GmbH wurde in 2017 eine Außenprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 durchgeführt. Die Außenprüfung führte zu einer verdeckten Gewinnausschüttung wegen zu hoher Zinszahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer Ruben Lichtenberg i.H.v. 12.000 € p.a. Die überhöhten Zinszahlungen erfolgen auch in den Jahren 2013 bis 2016. 2017 wurden die Zinszahlungen den Feststellungen der Betriebsprüfung angepasst. Daneben wurden Anschaffungsnebenkosten für ein unbebautes Grundstück i.H.v. 9.000 € nachaktiviert. Der vorläufige Jahresüberschuss 2016 beträgt einschließlich der überhöhten Zinszahlungen aber ohne die Anpassungsbuchung 123.000 €. Weitere bilanzielle Korrekturen sind nicht erforderlich.

Lösung: Anpassung an die Außenprüfung

In der Handelsbilanz zum 31.12.2016 müssen die Anschaffungsnebenkosten nachaktiviert werden. Die Anpassungsbuchungen an die Werte der Außenprüfung sind Geschäftsvorfälle des Wirtschaftsjahres 2016. Die Anpassungsbuchungen sind erfolgswirksam vorzunehmen. Die verdeckte Gewinnausschüttung hinsichtlich der überhöhten Zinszahlung kann auch in 2016 nicht bilanziell, etwa durch die Aktivierung einer Forderung an den Gesellschafter, korrigiert werden. Eine Korrektur wäre selbst bei noch nicht abgeflossenen Beträgen ausgeschlossen.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung darf auch dann nicht im Wege der Bilanzkorrektur rückgängig gemacht werden, wenn der vereinbarte Vorteil an den Gesellschafter nicht ausgezahlt wurde und die Körperschaft noch eine entsprechende Verbindlichkeit ausweist (Schleswig-Holsteinisches FG Urteil vom 06.12.2007, 1 K 147/04).

Stichwort	Zeile/Vordruck	Betrag
Vorläufiger Jahresüberschuss		123.000 €
Anpassung Anschaffungskosten Grundstück		<u>+ 9.000 €</u>
Jahresüberschuss		132.000 €
Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV		<u>./.</u> 9.000 €
Zwischensumme	Zeile 11 Anlage GK	123.000 €
Überhöhte Zinszahlung 2015	Zeile 28 Anlage GK	<u>12.000 €</u>
Zwischensumme	Zeile 107 Anlage GK	135.000 €

Nachrichtlich		
Veranlagungszeitraum	verdeckte Gewinnausschüttung	
2010	12.000 €	
2011	12.000 €	Betriebsprüfung Zeitraum Änderung durch Betriebsprüfung
2012	12.000 €	
2013	12.000 €	Außerhalb der Betriebsprüfung Änderung durch Veranlagung
2014	12.000 €	Außerhalb der Betriebsprüfung Änderung durch Veranlagung
2015	12.000 €	Außerhalb der Betriebsprüfung Änderung durch Veranlagung
2016	12.000 €	Außerhalb der Betriebsprüfung Änderung durch Veranlagung

16.1.5.5 Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

Fall: Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (§§ 248 Abs. 2, 255 Abs. 2a und 266 Abs. 2 HGB)

Die Ruben Lichtenberg GmbH entwickelte im Jahr 2016 ein Patent für „Lächeln im Haushalt“. Nach Fertigstellung und Eintragung im Patentregister (vermutlich in 2016) ist das Patent zweifelsfrei einzeln verwertbar.

Bis zum 31.12.2016 sind Forschungskosten i.H.v. 50.000 € und Entwicklungskosten i.H.v. 30.000 € angefallen.

Lösung: Nach handelsrechtlichen Grundsätzen dürfen die Entwicklungskosten (nicht die Forschungskosten) aktiviert werden.

Steuerlich (§ 5 Abs. 2 EStG) dürfen die selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter nicht aktiviert werden.

Jahresüberschuss laut Handelsbilanz	+ 30.000 €	
Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV	./ 30.000 €	
Ausgangswert für die steuerliche Einkommensermittlung	0 €	Zeile 11 Anlage GK

Thomas Arndt

Einkommensteuererklärung 2016

Kompakt – 8. Auflage

**Mit umfangreicher Checkliste für die Bearbeitung
der Einkommensteuererklärung 2016**

**Praxistaugliche Hinweise an den Zeilen der Formulare erläutert –
Gestaltungen und Fehlerschwerpunkte werden hervorgehoben**

**Aktuelle Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und
Gesetzesänderungen bis einschließlich November 2016**

**Mehr als 140 zweifarbige Beispiele sowie über
270 zweifarbige Abbildungen**

**Abb. 10.7: Pauschalierungserlass für überlassene Fahrräder – E-Fahrräder
vom 23.11.2012, BStBl I 2012, 1224 und OFD Nordrhein-Westfalen
vom 03.05.2016 „Leasingerlass“**

Elektrofahrzeuge § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2
EStG Preis vermindert um (für 2016)
350 € je kW/h der Batteriekapazität.

Arbeitgeber vermietet
gewerblich Fahrräder
und überlässt dem
Arbeitnehmer ein Elek-
trofahrrad zur privaten
Nutzung.

§ 8 Abs. 3 EStG – BMF vom 23.11.2012, BStBl I 2012, 1224
96 % des auf 100 € abgerundeten unverbindliche Preisemp-
fehlung bei Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich
Umsatzsteuer.

Rabattfreibetrag 1.080 €.

Der Arbeitgeber **kann** die pauschale Lohnsteuer nach § 40
Abs. 1 EStG übernehmen.

Beispiel:

Neupreis 5.000 € × 96 % = 4.800 € Arbeitslohn.

Überschreitet Rabattfreibetrag von 1.080 € um **3.720 € =
steuerpflichtiger (Vorteil) = Arbeitslohn.**

Kann vom Arbeitgeber nach § 40 EStG pauschal versteuert
werden.

Diese Regelung gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber der wirtschaftliche Leasing-
nehmer ist (Nutzungsverhältnis ist arbeitsvertraglich auf die Dauer der Beschäfti-
gung begrenzt und der Arbeitgeber trägt alle Pflichten für das Fahrrad einschließlich
Versicherung etc.).

**Abb. 10.8: Pauschalierungserlass für überlassene Fahrräder – E-Fahrräder
vom 23.11.2012, BStBl I 2012, 1224 und OFD Nordrhein-Westfalen
vom 03.05.2016 „Leasingerlass“**

Der Arbeitnehmer ist wirtschaftlicher Leasingnehmer, wenn:

1. Der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das Fahrrad aufgrund einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung überlässt und
2. der Arbeitnehmer die Leasingraten zahlt und für Haftung, Instandsetzung, Sachmängel etc. allein haftet.

Folgen daraus wären:

- **Kein geldwerter Vorteil durch die Überlassung des Fahrrades.**
- **Privatnutzung bleibt steuerlich unbeachtlich.**
- **Wird die Leasingrate verbilligt überlassen, liegt insoweit ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil vor.**
- **Preisvorteile bei einem späteren Erwerb des Fahrrades stehen immer im Zusammen-
hang mit dem Dienstverhältnis und sind damit immer steuerpflichtiger Arbeitslohn.**

Abb. 10.9: Pauschalierungserlass für überlassene Fahrräder – E-Fahrräder vom 23.11.2012, BStBl I 2012, 1224 und OFD Nordrhein-Westfalen vom 03.05.2016 „Leasingerlass“

Arbeitgeber vermietet **nicht** gewerblich Fahrräder, die 25 km/h schnell sind und **als Kfz gelten** und überlässt seinem Arbeitnehmer eines dieser Elektrofahrräder zur privaten Nutzung und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

§ 8 Abs. 2 S. 2 EStG – BMF vom 23.11.2012, BStBl I 2012, 1224
Privatfahrten

1 % des auf 100 € abgerundeten unverbindliche Preisempfehlung bei Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich Umsatzsteuer.

Beispiel:

Neupreis 5.000 € × 12 % = **600 € jährlich Arbeitslohn.**

+

§ 8 Abs. 2 S. 3 EStG – BMF vom 23.11.2012, BStBl I 2012, 1224

Fahrten Wohnung : erste Tätigkeitsstätte

0,03 % des auf 100 € abgerundeten unverbindliche Preisempfehlung bei Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich Umsatzsteuer.

Beispiel:

Neupreis 5.000 € × 0,03 % × 10 km Entfernung × 12 Kalendermonate =

180 € jährlich Arbeitslohn.

Elektrofahrzeuge
§ 6 Abs. 1 Nr. 4
S. 2 EStG
Preis vermindert
um (für 2016)
350 € je kW/h der
Batteriekapazität.

10.2 Versorgungsbezüge (Zeilen 11–16)

Versorgungsbezüge sind nach § 19 Abs. 2 S. 2 EStG Ruhegehälter, Witwen- oder Waisengelder, Unterhaltsbeiträge oder ein gleichartiger Bezug:

- aufgrund **beamtenrechtlicher Vorschriften** oder Grundsätze von Körperschaften des öffentlichen Rechts, Anstalten, Stiftungen, Verbände,
- in anderen Fällen Bezüge und Vorteile **aus früheren Dienstleistungen** wegen Erreichens einer **Altersgrenze**, verminderter Erwerbstätigkeit oder Hinterbliebenenbezüge. Die Altersgrenze von grundsätzlich 63 Lebensjahren, bzw. für Schwerbehinderte das 60. Lebensjahr, ist Bedingung für die Gewährung des Versorgungsfreibetrages.

Wichtig ist die Eintragung in der **Zeile 13**. Dort wird die Grundlage für den zu ermittelnden Versorgungsfreibetrag gelegt. Der Versorgungsfreibetrag wird im Jahr des Versorgungsbeginns ermittelt und bleibt dann unverändert.

Eine Neuberechnung des Versorgungsfreibetrages erfolgt nur dann, wenn durch zusätzliche, andere Einkünfte der Versorgungsbezug verändert wird (erhöht oder vermindert). Regelmäßige Anpassungen des Versorgungsbezugs bleiben dagegen für den Versorgungsfreibetrag unerheblich. Einzelheiten hierzu und Beispiele (Rz. 179, 181, 183, 185) sind dem BMF-Schreiben vom 19.08.2013, BStBl I 2013, 1087, Rz. 170–188 zu entnehmen.

Der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag werden bis zum Kalenderjahr 2040 abgeschmolzen. Dabei ist zu beachten, dass nur die später beginnenden

Versorgungsbezüge den jeweils geringeren Versorgungsfreibetrag erhalten. Der einmal ermittelte Versorgungsfreibetrag bleibt für diesen Versorgungsempfänger unverändert.

In Zeile 13 muss also nicht das aktuelle Kalenderjahr 2016, sondern das Jahr des erstmaligen Versorgungsbezugs eingetragen werden.

Beispiel 10.4: Der Beamte Rudi Ruhig erhält ab dem 01.01.2005 seine verdiente Pension. In Zeile 13 trägt er daher das Kalenderjahr 2005 ein.

(Alternativ das **falsche** Kalenderjahr 2016)

Lösung: Der Versorgungsfreibetrag für Rudi Ruhig beträgt 40 % der Versorgungsbezüge, höchstens 3.000 € + 900 € Zuschlag, also insgesamt maximal **3.900 €**.

In der **falschen** Alternative beträgt der Versorgungsfreibetrag nur 22,4 % der Versorgungsbezüge, höchstens 1.680 € + 504 € Zuschlag, also insgesamt nur maximal **2.184 €**.

Mit dem BMF Schreiben vom 10.04.2015, IV C 5 – 2345/08/10001:006 DOK 2015/0294544 wird zum Zeitpunkt des Beginns des Versorgungsbezugs Stellung genommen.

Das BMF-Schreiben vom 19.08.2013 (BStBl I 2013, 1087), geändert durch das BMF-Schreiben vom 10.01.2014 (BStBl I 2014, 70), wird wie folgt geändert:

Nach Randziffer 171 wird folgende neue Randziffer 171a eingefügt:

„171a Das Jahr des Versorgungsbeginns (§ 19 Absatz 2 Satz 3 EStG) ist grundsätzlich das Jahr, in dem der Anspruch auf die Versorgungsbezüge (§ 19 Absatz 2 Satz 2 EStG) entstanden ist.

Bei Bezügen wegen Erreichens einer Altersgrenze im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG ist das Jahr des Versorgungsbeginns das Jahr, in dem erstmals zum einen der Anspruch auf die Bezüge besteht und zum anderen das 60. bzw. 63. Lebensjahr vollendet ist. Der Versorgungsbeginn tritt dagegen nicht ein, solange der Arbeitnehmer von einer bloßen Option, Versorgungsleistungen für einen Zeitraum ab dem Erreichen der maßgeblichen Altersgrenze zu beanspruchen, tatsächlich keinen Gebrauch macht, z.B. weil er die Leistungen erst ab einem späteren Zeitpunkt in Anspruch nehmen will.“

In Randziffer 185 wird das „Beispiel“ zum „Beispiel 1“ und es werden die Beispiele 2 bis 4 angefügt:

„Beispiel 2: Der Versorgungsempfänger vollendet sein 63. Lebensjahr am 1. September 2016. Bereits seit August 2012 bezieht er Versorgungsleistungen des Arbeitgebers aus einer Direktzusage. Die Versorgungsbezüge werden als (Teil-)Kapitalauszahlungen in jährlichen Raten von 4.800 € gewährt, erstmals am 1. August 2012.

Lösung: Das Jahr des Versorgungsbeginns ist das Jahr 2016, denn erstmals in 2016 besteht kumulativ ein Anspruch auf die Bezüge und das 63. Lebensjahr ist vollendet (vgl. Rz. 171a). Für 2016 sind jedoch keine Freibeträge für Versorgungsbezüge zu berücksichtigen, da die Ratenzahlung am 1. August 2016 vor Vollendung des 63. Lebensjahres geleistet wird. Der nach dem Versorgungsbeginn in 2016 maßgebende und ab 2017 zu berücksichtigende Versorgungsfreibetrag beträgt 1.076 € (22,4 % von 4.800 €, höchstens 1.680 €); der ab 2017 zu berücksichtigende Zuschlag

zum Versorgungsfreibetrag beträgt 504 €; eine Zwölftelung ist nicht vorzunehmen, da es sich bei den Versorgungsbezügen um (Teil-)Kapitalauszahlungen handelt (vgl. Rz. 184). In den Jahren 2012 bis 2016 werden keine Freibeträge für Versorgungsbezüge berücksichtigt, da der Versorgungsempfänger erst im Jahr 2017 im Zeitpunkt der Zahlung der Ratenzahlung am 1. August 2017 sein 63. Lebensjahr vollendet hat.

Beispiel 3: Der Versorgungsempfänger vollendet sein 63. Lebensjahr am 1. August 2015. Er könnte ab diesem Zeitpunkt monatliche Versorgungsleistungen des Arbeitgebers aus einer Direktzusage beziehen. Der Versorgungsempfänger entscheidet sich stattdessen für jährliche (Teil-)Kapitalauszahlungen von 4.800 €. Die erste Rate wird am 1. Februar 2016 ausgezahlt.

Lösung: Das Jahr des Versorgungsbeginns ist das Jahr 2015, denn erstmals in 2015 besteht kumulativ ein Anspruch auf die Bezüge und das 63. Lebensjahr ist vollendet (vgl. Rz. 171a). Der ab 2016 zu berücksichtigende Versorgungsfreibetrag beträgt aufgerundet 1.152 € (24,0 % von 4.800 €, höchstens 1.800 €); der ab 2016 zu berücksichtigende Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag beträgt 504 €; eine Zwölftelung ist nicht vorzunehmen, da es sich bei den Versorgungsbezügen um (Teil-)Kapitalauszahlungen handelt (vgl. Rz. 184). Im Jahr 2015 werden mangels Zufluss keine Freibeträge für Versorgungsbezüge berücksichtigt.

Beispiel 4: Der Versorgungsempfänger vollendet sein 63. Lebensjahr am 1. August 2015. Er könnte ab diesem Zeitpunkt monatliche Versorgungsleistungen des Arbeitgebers aus einer Direktzusage beziehen. Der Versorgungsempfänger entscheidet sich jedoch dafür, die Versorgungsleistungen erst ab dem 1. August 2016 in Anspruch zu nehmen, um höhere Versorgungsleistungen zu erhalten. Er wählt dabei jährliche (Teil-)Kapitalauszahlungen von 4.800 €. Die erste Rate wird am 1. Februar 2017 ausgezahlt.

Lösung: Das Jahr des Versorgungsbeginns ist das Jahr 2016, denn erstmals im Jahr 2016 besteht kumulativ ein Anspruch auf die Bezüge und das 63. Lebensjahr ist vollendet (vgl. Rz. 171a). Der ab 2017 zu berücksichtigende Versorgungsfreibetrag beträgt aufgerundet 1.076 € (22,4 % von 4.800 €, höchstens 1.680 €); der ab 2017 zu berücksichtigende Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag beträgt 504 €; eine Zwölftelung ist nicht vorzunehmen, da es sich bei den Versorgungsbezügen um eine (Teil-)Kapitalauszahlung handelt (vgl. Rz. 184). Im Jahr 2016 werden mangels Zufluss keine Freibeträge für Versorgungsbezüge berücksichtigt.“

Anlage
N

In **Zeile 15** sind Sterbegelder und Abfindungen zusätzlich unbedingt einzutragen, weil dafür ein gesonderter Versorgungsfreibetrag **zusätzlich** gewährt werden wird, wenn nicht schon der Maximalwert von 3.900 € aus 2005 bzw. 2.184 € für 2016 erreicht ist.

Besteuerung der Bezüge während der Freistellungsphase (Blockmodell, BFH vom 21.03.2013, VI R 5/12) – kein Versorgungsfreibetrag

Der BFH hat mit Urteil vom 21.03.2013, VI R 5/12 entschieden, dass Einkünfte, die in der Freistellungsphase im Rahmen der Altersteilzeit nach dem sog. Blockmodell erzielt

werden, regelmäßig keine Versorgungsbezüge sind. Es können daher weder Versorgungsfreibetrag noch der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag beansprucht werden.

In dem entschiedenen Sachverhalt war der 1948 geborene Kläger im Streitjahr 2009 als Beamter nichtselbstständig tätig. Die zuständige Behörde hatte ihm schon 2002 für den Zeitraum vom 1. August 2004 bis zum 30. November 2013 Altersteilzeit nach dem Blockmodell bewilligt. Der Kläger verrichtete danach bis zum 31. März 2009 den Dienst mit der regelmäßigen Arbeitszeit; seine Freistellungsphase begann am 1. April 2009. Ab diesem Zeitpunkt war der Kläger bis zum Eintritt in den Ruhestand mit Ablauf des 30. November 2013 von der Dienstleistung vollständig freigestellt. Der Kläger erklärte den auf den Zeitraum vom 1. April bis 31. Dezember 2009 entfallenden Teil der Bezüge als Versorgungsbezüge. Das Finanzamt und das Finanzgericht qualifizierten die Einnahmen dagegen als laufenden Lohn.

Der BFH hat diese Rechtsauffassung bestätigt. Die in der Freistellungsphase geleisteten Zahlungen sind danach kein dem Ruhegehalt gleichartiger Bezug i.S.d. § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG. Ein gleichartiger Bezug liegt nur vor, wenn er nach seinem Zuwendungsgrund mit einem Ruhegehalt, Witwen- und Waisengeld vergleichbar ist.

Der Bezug muss also, wie das Ruhegehalt auch, einem Versorgungszweck dienen, also letztlich ein vorgezogenes Ruhegehalt sein. Daran fehlte es bei den in der Freistellungsphase gezahlten Bezügen. Denn die in der Altersteilzeit erbrachten Bezüge sind Entlohnung für die aktive Tätigkeit des Teilzeitbeschäftigten, also laufende Dienstbezüge. Das zeigt sich insbesondere bei dem anderen Altersteilzeitmodell, wenn nämlich der Beamte in der gesamten Altersteilzeitphase durchgängig die Hälfte der regelmäßigen Arbeitszeit bei entsprechend geminderten Bezügen erbringt.

Abb. 10.10: Versorgungsbezüge – Freibetrag und Zuschlag seit 2005

Voraussetzungen:

1. Ruhegehalt, Witwen- oder Waisengeld, Unterhaltsbeitrag aufgrund von beamtenrechtlichen oder entsprechenden gesetzlichen Vorschriften (Beamtenpension)

2. In anderen Fällen wegen:

- Erreichens einer Altersgrenze,
- verminderter Erwerbsfähigkeit oder
- Hinterbliebenenversorgung

gelten als Versorgungsbezüge, wenn 63. Lebensjahr vollendet oder 50 % Schwerbehinderung + 60. Lebensjahr vollendet (Betriebspensionen)

Berechnung:

Versorgungsbezüge

x 40 % höchstens	3.000 €	gestaffelt abnehmend bis 2040
+ Zuschlag	900 €	gestaffelt abnehmend bis 2040
=	3.900 €	Versorgungsfreibetrag und Zuschlag

Der Arbeitnehmerpauschbetrag ist entfallen. Stattdessen gibt es jetzt einen Pauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1b EStG von nur noch 102 €.

Abb. 10.11: Beispiel für die Berechnung der zu versteuernden Pensionen in 2005

Beamtenpension	Betriebspension
Alter bei Pensionsbeginn: 55 Jahre Jahrespensionsbetrag: 12.000 € Berechnung:	Alter bei Pensionsbeginn: a) 60 Jahre b) 63 Jahre; Jahrespensionsbetrag: 12.000 € Berechnung:
1. Versorgungsfreibetrag: 12.000 € x 40 % = 4.800 € maximal 3.000 € Zuschlag 900 €	Lösung a): Kein Versorgungsfreibetrag, weil die Altersgrenze nicht erreicht ist (§ 19 Abs. 2 Nr. 2 EStG) Ermittlung der Einkünfte: Pension 12.000 € Arbeitnehmerpauschbetrag ./. 1.000 € Einkünfte 11.000 €
2. Einkünfte Pension 12.000 € Versorgungs-Freibetrag ./. 3.900 € Pauschbetrag ./. 102 € Einkünfte 7.998 €	Lösung b): Altersmäßige Voraussetzungen für den Versorgungsfreibetrag sind erreicht Lösung wie bei Beamtenpension

Abb. 10.12: Beispiel für die Berechnung der zu versteuernden Pensionen bei Beginn des Versorgungsbezugs in 2016

Beamtenpension	Betriebspension
Alter bei Pensionsbeginn: 55 Jahre Jahrespensionsbetrag: 12.000 € Berechnung:	Alter bei Pensionsbeginn: a) 60 Jahre b) 63 Jahre; Jahrespensionsbetrag: 12.000 € Berechnung:
1. Versorgungsfreibetrag: 12.000 € x 22,4 % = 2.688 € maximal 1.680 € Zuschlag 504 €	Lösung a): Kein Versorgungsfreibetrag, weil die Altersgrenze nicht erreicht ist (§ 19 Abs. 2 Nr. 2 EStG) Ermittlung der Einkünfte Pension 12.000 € Arbeitnehmerpauschbetrag ./. 1.000 € Einkünfte 11.000 €
2. Einkünfte Pension 12.000 € Versorgungs-Freibetrag ./. 2.184 € Pauschbetrag ./. 102 € Einkünfte 9.714 €	Lösung b): Altersmäßige Voraussetzungen für den Versorgungsfreibetrag sind erreicht Lösung wie bei Beamtenpension

10.3 Entschädigungen/Arbeitslohn für mehrere Kalenderjahre, BMF-Schreiben vom 01.11.2013, IV C 4 – S 2290/13/10002 DOK 2013/0929313 (Zeilen 17–19)

Außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG führen zu einem begünstigten Steuersatz nach § 34 Abs. 1 EStG, der sogenannten „**Fünftel-Methode**“. Dabei muss es sich jedoch um Vergütungen handeln, die für **mehrfürhrige Tätigkeiten** geleistet werden und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfassen.

Das können beispielsweise Lohnnachzahlungen, Prämien, Tantiemen oder dergleichen sein. Soweit sich diese Werte nicht schon aus der Lohnbescheinigung ergeben, sind diese Werte mit Einzelnachweis dem Finanzamt zu erklären.

Bedingung für die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG ist, dass die Entschädigungsleistungen zusammengeballt in einem Veranlagungszeitraum zufließen. Siehe hierzu Rz. 8–14 mit 5 Beispielen in dem BMF Schreiben vom 01.11.2013, BStBl I 2013, 1326.

Das System der „Fünftel-Methode“ führt aber dazu, dass im Spitzensteuersatz keine steuerliche Vergünstigung zu erreichen ist. Lediglich bis zur Progressionszone (ansteigend bis 42 %–45 %) kann aus dieser Berechnung ein Vorteil entstehen.

Beispiel 10.5: Der Arbeitnehmer Fleißig erhält in 2016 eine einmalige Prämie für geleistete Tätigkeiten in den letzten zehn Jahren von insgesamt 5.000 €. Das zu versteuernde Einkommen einschließlich der 5.000 € soll 60.000 € betragen.

Lösung: Tarifliche Einkommensteuer auf 55.000 €

= $0,42 \times 55.000 \text{ €} \text{ ./} 8.394,14 \text{ €}$ = **14.705 €**

Ein Fünftel der Prämie = 1.000 € = $0,42 \times 56.000 \text{ €} \text{ ./} 8.359,14 \text{ €}$ = 15.125 €

Differenz = 420 €

Diese Differenz $\times 5$ = **2.100 €**

Einkommensteuer insgesamt 14.705 € + 2.100 € = **16.805 €**

Ohne „Fünftel-Methode“ beträgt die Einkommensteuer für 60.000 €:

Tarifliche Einkommensteuer = $0,42 \times 60.000 \text{ €} \text{ ./} 8.394,14 \text{ €}$ = **16.805 €**

Daran ist zu erkennen, dass die „Fünftel-Methode“ **ohne Auswirkung bleibt**, wenn sich das um diese einmalige Prämie verminderte zu versteuernde Einkommen bereits im Steuersatz von 42 % befindet (2016 ab einem zu versteuernden Einkommen von 53.666 €!).

Ein steuerlicher Vorteil aus der Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG kann also nur dadurch erreicht werden, dass die begünstigte außerordentliche Zahlung in einen Veranlagungszeitraum fällt, in der der persönliche Steuersatz für die übrigen Einkünfte gering ist.

Uwe Perbey

Gewerbesteuererklärung 2016

Kompakt

8. Auflage

Mit amtlichen Vordrucken und Einzelerläuterungen

Behandlung grundsätzlicher Fragen des Gewerbesteuerrechts

**Enthält die aktuelle Rechtsprechung und
Verwaltungsanweisungen**

**Mit einer umfassenden Checkliste zur Bearbeitung der
Gewerbesteuererklärung 2016**

Die Ermittlung der maßgebenden Beträge kann nach Rücksprache mit dem zuständigen Finanzamt, insbesondere bei Mitunternehmerschaften mit einer außergewöhnlich hohen Anzahl von Mitunternehmern mit häufigen unterjährigen Wechseln im Gesellschafterbestand oder in der Beteiligungsquote, ggf. auch formlos erfolgen. In diesem Fall sind die Ergebnisse in die Zeilen 90–104c des Vordrucks GewSt 1 A einzutragen.

Der Vordruck Anlage EMU ist so aufgebaut, dass auf Seite eins die zusammengefassten Daten der Mitunternehmerschaft insgesamt einzutragen sind, während auf den Seiten zwei bis vier die Aufteilung auf insgesamt acht Mitunternehmer erfolgt. Sind mehr Mitunternehmer vorhanden, sind weitere Anlagen EMU abzugeben.

Die Anlage EMU ist wie folgt gegliedert:

Name der Gesellschaft, Steuernummer	Zeilen 1 bis 2
Angaben zur Gesellschaft	Zeilen 3 bis 9
Angaben zu den Beteiligten Die Summe der für die Mitunternehmer eingetragenen Beträge muss den Beträgen für die Mitunternehmerschaft auf S. 1 entsprechen.	Zeilen 14 bis 84 (insgesamt für acht Beteiligte) Zeilen 14–24 Zeilen 26–36 Zeilen 38–48 für zwei Beteiligte Zeilen 50–60 für zwei Beteiligte Zeilen 62–72 Zeilen 74–83

Die Anlage EMU im Einzelnen:

Zeilen 1–2

Allgemeine Angaben: Name der Gesellschaft und die Steuernummer.

2016

1	Name der Gesellschaft <input style="width: 90%;" type="text"/>	Anlage EMU zur Gewerbesteuererklärung (GewSt 1 A)
2	Steuernummer <input style="width: 90%;" type="text"/>	
		Lfd. Nr. Anlage <input style="width: 50%;" type="text"/>
Die Aufteilung erfolgt nach dem im Gesellschaftsvertrag für den Erhebungszeitraum festgelegten allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen (§ 10a Satz 4 GewStG).		
<div style="border: 1px solid black; display: inline-block; padding: 2px 5px;">22</div>		

In den Zeilen 1 und 2 Anlage EMU sind der Name der Gesellschaft und die Steuernummer der Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) anzugeben. Außerdem ist, wenn mehrere Anlagen EMU erforderlich sind, die laufende Nummer der Anlage EMU anzugeben. Die laufende Nummer der Anlage EMU soll auch in zukünftigen Erhebungszeiträumen erhalten bleiben.

Zeilen 3–9

Angaben zur Gesellschaft		Summe der Besteuerungsgrundlagen in EUR
3	Gewerbeertrag/Gewerbeverlust – Negativen Betrag mit Minuszeichen eintragen – – ggf. „0“ – – Zeilen 4 bis 13: Ohne Vorzeichen eintragen –	
4	Zum 31.12.2015 gesondert festgestellter vortragsfähiger Gewerbeverlust	40
5	Von einem anderen Steuerschuldner im Falle des Rechtsformwechsels übernommener Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel, soweit nach § 10a GewStG vortragsfähig	45
6	Übernommener Gewerbeverlust im Fall der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder der Verschmelzung von Personengesellschaften (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 5 Satz 1 und 2 GewStR 2009) oder im Fall der Anwachsung oder der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 GewStR 2009)	48
7	Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen	12
8	Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht ausgleichsfähiger Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums	13
9	Aufgrund der Veräußerung oder Aufgabe von Teilbetrieben wegfallender vortragsfähiger Gewerbeverlust und Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums	16

Die Zeilen 3–9 Anlage EMU enthalten die Angaben für die Mitunternehmerschaft, die Zeilen auf den nachfolgenden Seiten enthalten die entsprechenden Angaben für jeden Mitunternehmer. Die Summe der Beträge je Mitunternehmer muss identisch sein mit den Beträgen in den Zeilen 3–10 Anlage EMU für die Mitunternehmerschaft.

Zeile 3 Gewerbeertrag/Gewerbeverlust

3	Gewerbeertrag/Gewerbeverlust – Negativen Betrag mit Minuszeichen eintragen – – ggf. „0“ –	
---	--	--

In Zeile 3 Anlage EMU ist der Gewerbeertrag bzw. **(mit Minuszeichen)** der Gewerbeverlust der Mitunternehmerschaft im laufenden Erhebungszeitraum anzugeben. In den nachfolgenden Seiten sind jeweils die anteiligen Gewerbeerträge bzw. Gewerbeverluste der Mitunternehmer einzutragen.

Die Eintragung in Zeile 3 Anlage EMU muss mit einem entsprechenden Vorzeichen erfolgen.

Die nachfolgenden Zeilen 4–9 sind ohne Vorzeichen einzutragen.

Zeile 4 Gesondert festgestellter vortragsfähiger Gewerbeverlust

– Zeilen 4 bis 13: Ohne Vorzeichen eintragen –	
4	Zum 31.12.2015 gesondert festgestellter vortragsfähiger Gewerbeverlust

In Zeile 4 ist der auf den 31.12.2015 gesondert festgestellte verbleibende Verlustvortrag einzutragen.

Zeile 5 Rechtsformwechsel

5	Von einem anderen Steuerschuldner im Falle des Rechtsformwechsels übernommener Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel, soweit nach § 10a GewStG vortragsfähig
---	--

In Zeile 5 Anlage EMU ist der von einem anderen Steuerschuldner im Falle des Rechtsformwechsels übernommener Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel soweit nach § 10a GewStG vortragsfähig. Das ist der Fall, wenn die sachliche Gewerbesteuerpflicht bei einer Umwandlung bestehen bleibt, die persön-

liche Steuerpflicht (§ 5 GewStG) aber auf einen anderen Unternehmer übergegangen ist. Nach R 2.7 Abs. 2 GewStR betrifft dies ein Einzelunternehmen, das durch Hinzutritt weiterer Personen zu einer Personengesellschaft wird. Dann bleibt der Verlustvortrag des Einzelunternehmens erhalten; er kann bei der Personengesellschaft aber nur von dem auf den früheren Einzelunternehmer entfallenden Gewerbeertrag abgezogen werden.

Zeile 6 Übernommener Gewerbeverlust

Übernommener Gewerbeverlust im Fall der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder der Verschmelzung von Personengesellschaften (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 5 Satz 1 und 2 GewStR 2009) oder im Fall der Anwachsung oder der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 GewStR 2009)

48

In Zeile 6 Anlage EMU ist der übernommene Gewerbeverlust im Fall der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder die Verschmelzung von Personengesellschaften (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 5 Satz 1 und 2 GewStR) oder im Fall der Anwachsung (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 GewStR) einzutragen.

Der Gewerbeverlust einschließlich Verlustvortrag bleibt abzugsfähig, wenn der Betrieb einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft eingebracht wird oder wenn zwei Personengesellschaften verschmolzen werden. In beiden Sachverhalten ist Voraussetzung, dass die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft auch Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft werden. Der Verlust kann dann aber nur von den auf die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft entfallenden Gewerbeerträgen der übernehmenden Personengesellschaft abgezogen werden. Sind die Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft nicht identisch mit denen der übertragenden Personengesellschaft oder ändern sich die Beteiligungsquoten, ist eine gesellschaftsbezogener Verlustverrechnung erforderlich.

Entsprechendes gilt bei der Realteilung; dann kann jeder der ehemaligen Gesellschafter den Gewerbeverlust der realgeteilten Personengesellschaft insoweit fortführen, als er seiner Beteiligung an der Personengesellschaft entspricht.

Scheiden aus einer Personengesellschaft alle Gesellschafter bis auf einen aus (Anwachsung) oder wird die Personengesellschaft auf einen Gesellschafter verschmolzen, erwirbt dieser das Vermögen der Personengesellschaft. Der Gewerbeverlust der Personengesellschaft bleibt insoweit abziehbar, als er auf den übernehmenden Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote in der übertragenden Personengesellschaft entfällt. Dies gilt auch, wenn der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist.

Zeile 7 Nach § 10a Satz 10 GewStG nicht abziehbarer Verlust vorangegangener Erhebungszeiträume

Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen

12

Zeile 7 Anlage EMU ist nur zu verwenden, wenn und soweit Körperschaften an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind, da nur bei Körperschaften § 8c KStG anwendbar ist. In Zeile 7 Anlage EMU erfolgt eine Korrektur des vorgetragenen Verlusts.

In Zeile 7 Anlage EMU ist der Untergang des Gewerbeverlustrvortrags bei einem schädlichen Gesellschafterwechsel i.S.d. § 8c KStG bei dem Mitunternehmer zu erfassen. In diesen Fällen geht der Gewerbeverlustrvortrag der Mitunternehmerschaft in Höhe des Beteiligungsprozentsatzes unter, wenn bei der Körperschaft ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (Anteilsübertragung innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren an einen Erwerber bzw. einer Erwerbergruppe über 50 %) vorliegt. Der Verlustvortrag geht in Höhe der schädlichen Anteilsübertragung i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (Anteilsübertragung innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren an einen Erwerber bzw. einer Erwerbergruppe über 25 % bis 50 %) unter.

Hinweis!

Nach § 8d KStG ist § 8c KStG nach einem schädlichen Beteiligungserwerb auf Antrag nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum des schädlichen Ereignisses vorausgeht, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und in diesem Zeitraum bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs kein Ereignis i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG stattgefunden hat.

Der Antrag ist in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt.

Für die Gewerbesteuer vgl. § 10a Satz 10 GewStG.

Nach der Gesetzesbegründung ist der Antrag schriftlich, gemeinsam mit der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum einzureichen für den erstmals die Verlustnutzungsregelung des § 8d KStG gelten soll.

Von dem Antragswahlrecht kann für gewerbe- und körperschaftsteuerliche Zwecke nur einheitlich Gebrauch gemacht werden.

Zeile 8 Nach § 10a Satz 10 GewStG nicht abziehbarer Verlust des laufenden Erhebungszeitraums

8

Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht ausgleichsfähiger Gewerbe-
verlust des laufenden Erhebungszeitraums

13

In Zeile 8 Anlage EMU ist die entsprechende Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 KStG auf den laufenden Gewerbeverlustr zu berücksichtigen (§ 10a Satz 10 GewStG). Zeile 7 Anlage EMU. Diese Zeile ist nur auszufüllen, wenn und soweit Körperschaften an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind, da nur bei ihnen § 8c KStG anzuwenden ist.

In Zeile 8 Anlage EMU ist der Untergang des laufenden Gewerbeverlusts bei einem schädlichen Gesellschafterwechsel bei dem Mitunternehmer einzutragen. In diesen Fällen geht der laufende Gewerbeverlustr der Personengesellschaft in Höhe des Beteiligungsprozentsatzes unter, wenn bei der Kapitalgesellschaft ein schädlicher Beteiligungserwerb von mehr als 50 % vorliegt. Der laufende Verlust geht in

Höhe des Beteiligungsprozentsatzes multipliziert mit dem Prozentsatz des schädlichen Beteiligungserwerbs unter, wenn der schädliche Beteiligungserwerb mehr als 25 % beträgt.

Tritt der schädliche Beteiligungserwerb unterjährig ein, ist der Gewerbeverlust zeitanteilig auf die Zeit vor und nach dem Beteiligungserwerb aufzuteilen.

Zeile 9 Teilbetriebsveräußerung und vorangegangene Verluste

9	Aufgrund der Veräußerung oder Aufgabe von Teilbetrieben wegfallender vortragsfähiger Gewerbeverlust und Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums	16	
---	---	----	--

In Zeile 9 Anlage EMU ist der Teil des vortragsfähigen Gewerbeverlusts abzuziehen, der wegen Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs der Mitunternehmerschaft unabziehbar wird.

Infolge der Aufgabe oder Veräußerung eines Teilbetriebs entfällt insoweit die (Teil-)Unternehmensidentität. In Zeile 10 Anlage EMU ist der dadurch wegfallende Teil des laufenden Gewerbeverlusts anzugeben.

Zeilen 14–83 Angaben zu den Beteiligten

In den Zeilen 14 bis 83 sind die Angaben zu den einzelnen Beteiligten zu machen. In der Summe müssen die Eingaben, den Eingaben zu den Zeilen 3 bis 9 entsprechen.

Steuernummer		
Angaben zu den Beteiligten		17
Alle nachstehenden Eintragungen sind ausschließlich mit den auf den jeweiligen Beteiligten entfallenden Werten vorzunehmen!		
14	Name/Firma des Beteiligten	30
15	lfd. Nr. des Beteiligten lt. Anlage FB	
16	ID-Nummer des Beteiligten (bei natürlichen Personen)	28
17	Steuernummer des Beteiligten	27
	anteilige Besteuerungsgrundlagen in EUR / Cent	
18	Gewerbeertrag/Gewerbeverlust – Negativen Betrag mit Minuszeichen eintragen – – ggf. „0“ –	10
	– Zeilen 19 bis 25: Ohne Vorzeichen eintragen –	
19	Zum 31.12.2015 gesondert festgestellter vortragsfähiger Gewerbeverlust	40
20	Von einem anderen Steuerschuldner im Falle des Rechtsformwechsels übernommener Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel, soweit nach § 10a GewStG vortragsfähig	45
21	Übernommener Gewerbeverlust im Fall der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder der Verschmelzung von Personengesellschaften (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 5 Satz 1 und 2 GewStR 2009) oder im Fall der Anwachsung oder der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 GewStR 2009)	48
22	Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen	12
23	Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht ausgleichsfähiger Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums	13
24	Aufgrund der Veräußerung oder Aufgabe von Teilbetrieben wegfallender vortragsfähiger Gewerbeverlust und Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums	16

Die Angaben zu den Beteiligten sind ausschließlich mit den auf den jeweiligen Beteiligten entfallenden Werten einzutragen.

Zeilen 14–17

Angaben zu den Beteiligten		17
Alle nachstehenden Eintragungen sind ausschließlich mit den auf den jeweiligen Beteiligten entfallenden Werten vorzunehmen!		
14	Name/Firma des Beteiligten	30
15	lfd. Nr. des Beteiligten lt. Anlage FB	
16	ID-Nummer des Beteiligten (bei natürlichen Personen)	28
17	Steuernummer des Beteiligten	27

Name des Beteiligten, die ID oder StNr. des Beteiligten und das Datum des Eintritts bzw. Austritts.

Zeilen 18–24

	anteilige Besteuerungsgrundlagen in EUR / Cent
18 Gewerbeertrag/Gewerbeverlust – Negativen Betrag mit Minuszeichen eintragen – – ggf. „0“ –	10
– Zeilen 19 bis 25: Ohne Vorzeichen eintragen –	
19 Zum 31.12.2015 gesondert festgestellter vortragsfähiger Gewerbeverlust	40
20 Von einem anderen Steuerschuldner im Falle des Rechtsformwechsels übernommener Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel, soweit nach § 10a GewStG vortragsfähig	45
21 Übernommener Gewerbeverlust im Fall der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder der Verschmelzung von Personengesellschaften (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 5 Satz 1 und 2 GewStR 2009) oder im Fall der Anwachsung oder der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 GewStR 2009)	48
22 Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen	12
23 Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht ausgleichsfähiger Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums	13
24 Aufgrund der Veräußerung oder Aufgabe von Teilbetrieben wegfallender vortragsfähiger Gewerbeverlust und Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums	16

- Zeile 18 Anlage EMU: Gewerbeertrag/Gewerbeverlust im Erhebungszeitraum 2016.
- Zeile 19 Anlage EMU: Zum 31.12.2015 gesondert festgestellter vortragsfähiger Gewerbeverlust.
- Zeile 20 Anlage EMU: Von einem anderen Steuerschuldner im Falle des Rechtsformwechsels übernommener Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel soweit nach § 10a GewStG vortragsfähig.
- Zeile 21 Anlage EMU: Übernommener Gewerbeverlust im Fall der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder die Verschmelzung von Personengesellschaften (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 5 Satz 1 und 2 GewStR) oder im Fall der Anwachsung (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 GewStR).
- Zeile 22 Anlage EMU: Nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen.
- Zeile 23 Anlage EMU: Nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG nicht ausgleichsfähiger Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums.
- Zeile 24 Anlage EMU: Auf im Erhebungszeitraum 2016 veräußerte oder aufgegebene Teilbetriebe entfallen von dem Gewerbeverlust 2016.