

Uwe Perbey

Körperschaftsteuererklärung 2013

Kompakt

5. 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

HDS
erlag

9.41.1 Gesetzliche Neuregelung des § 8b Abs. 4 KStG ab dem 28.02.2013 (Zeile 44b)

Mit dem Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 vom 21.03.2013 wurde der § 8b Abs. 4 KStG geändert. Die Änderung dient der Gleichbehandlung bei der sog. Streubesitzdividendenbesteuerung“. Nach § 8b Abs. 4 KStG sind Bezüge des § 8b Abs. 1 KStG, die nach dem 28.02.2013 zufließen abweichend von § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs unmittelbar weniger als 10 % betragen hat.

Für Zwecke dieses Absatzes gilt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens zehn Prozent als zu Beginn des Kalenderjahrs erfolgt. Für die Frage, ob eine mindestens 10 %ige Beteiligung erworben wurde, ist dabei auf die Beteiligungshöhe zu Beginn des Kalenderjahres abzustellen. Nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG gilt für Zwecke der Streubesitzregelung der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt.

Die Rückbeziehung eines Erwerbs im laufenden Kalenderjahr auf den Beginn des Kalenderjahres nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG gilt ausschließlich für den Erwerb eines Anteilspaketes von mindestens 10 % durch einen einzelnen Erwerbsvorgang. Die Regelung hat keine Auswirkung auf die Behandlung von Anteilen, die zum Beginn des Kalenderjahres bereits bestehen und ist auch nicht anzuwenden, wenn im laufenden Kalenderjahr durch verschiedene Erwerbsvorgänge jeweils Anteile von weniger als 10 % erworben werden, die Erwerbe insgesamt aber die Grenze von 10 % erreichen.

9.41.2 Finanzunternehmerische Haupttätigkeit BFH Urteil vom 26.10.2011, I R 17/11, BFH/NV 2012, 613

Steuerpflichtige Beteiligungsveräußerung bei Finanzunternehmen

i.S.d. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG

Ob ein Finanzunternehmen i.S.d. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG Anteile mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben hat, ist eine „innere Tatsache“, die der tatrichterlichen Würdigung des FG unterliegt. Diese Würdigung kann in revisionsrechtlicher Hinsicht (§ 118 Abs. 2 FGO) bindend sein.

Finanzunternehmen i.S.v. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG 2002 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 1 KWG a.F. sind u.a. solche Unternehmen, die weder Kreditinstitute noch Finanzdienstleistungsinstitute sind und deren Haupttätigkeit u.a. darin besteht, Beteiligungen zu erwerben und zu halten, mit Finanzinstrumenten (dazu § 1 Abs. 11 Satz 1 KWG a.F., z.B. Wertpapieren) für eigene Rechnung zu handeln oder andere bei der Anlage in Finanzinstrumenten zu beraten (Anlageberatung) oder Unternehmen über die Kapitalstruktur, die individuelle Strategie und die damit verbundenen Fragen zu beraten sowie bei Zusammenschlüssen und Übernahmen von Unternehmen zu beraten und ihnen Dienstleistungen anzubieten (s. insoweit § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 5, 6, 7 KWG a.F.). Die Katalogtätigkeit des Erwerbs und des Haltens von Beteiligungen (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KWG a.F.) kann z.B. bei Holding- und Beteiligungsgesellschaften erfüllt sein. § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KWG a.F. erfordert dabei nicht, dass das Unternehmen seinen Beteiligungsbesitz fortwährend am Markt „umschlägt“ und dass es sich bei jenem Beteiligungsbesitz um seiner Art nach „typischerweise“ handelbaren Aktienbesitz handelt. Beteiligung in diesem Sinne ist jede beabsichtigte Überlassung von Vermögenswerten; auf die Dauerhaftigkeit kommt es nicht an (Senatsurteil vom 14.01.2009, I R 36/08, BStBl II 2009, 671; Senatsbeschluss vom 12.10.2010 I B 82/10, BFH/NV 2011, 69). Übt das Unternehmen auch Tätigkeiten aus, die nicht den „Finanzsektor“ betreffen, muss – nach bisher noch nicht abschließend geklärten Maßstäben (s. dazu z.B. einerseits BMF vom 25.07.2002, BStBl I 2002, 712, zu C.I. mit Verweis auf das BMF-Schreiben vom 15.12.1994, BStBl I 1995, 25 Tz. 80 f.; andererseits z.B. Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz. 565 ff.; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/

Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG, Rz. 269; Blümich/Rengers, § 8b KStG Rz. 443; Riegel, Die Unternehmensbesteuerung 2011, 121, 124 f.) – ermittelt werden, ob die Haupttätigkeit in diesem Sinne finanzunternehmerisch ist.

BFH Beschluss vom 16.10.2012, I B 63/12, BFH/NV 2013, 255

Finanzunternehmerische Haupttätigkeit (§ 8b Abs. 7 Satz 2 KStG)

Ein abstraktes Klärungsbedürfnis zum Abgrenzungsmaßstab für eine Qualifizierung als finanzunternehmerische Haupttätigkeit i.S.d. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG bei einer sog. gemischten Tätigkeit des Unternehmens reicht für eine Revisionszulassung nicht aus, wenn die Rechtsfrage im konkreten Fall in einem Revisionsverfahren offenbleiben könnte.

9.42 Zeilen 44a bis 44o: Inländische Sachverhalte i.S.d. § 8b KStG

In den Zeilen 44a bis 44o werden Korrekturen des Einkommens um nach § 8b KStG bei der Ermittlung des Einkommens **außer Ansatz bleibende inländische Vermögensmehrungen und -minderungen** berücksichtigt.

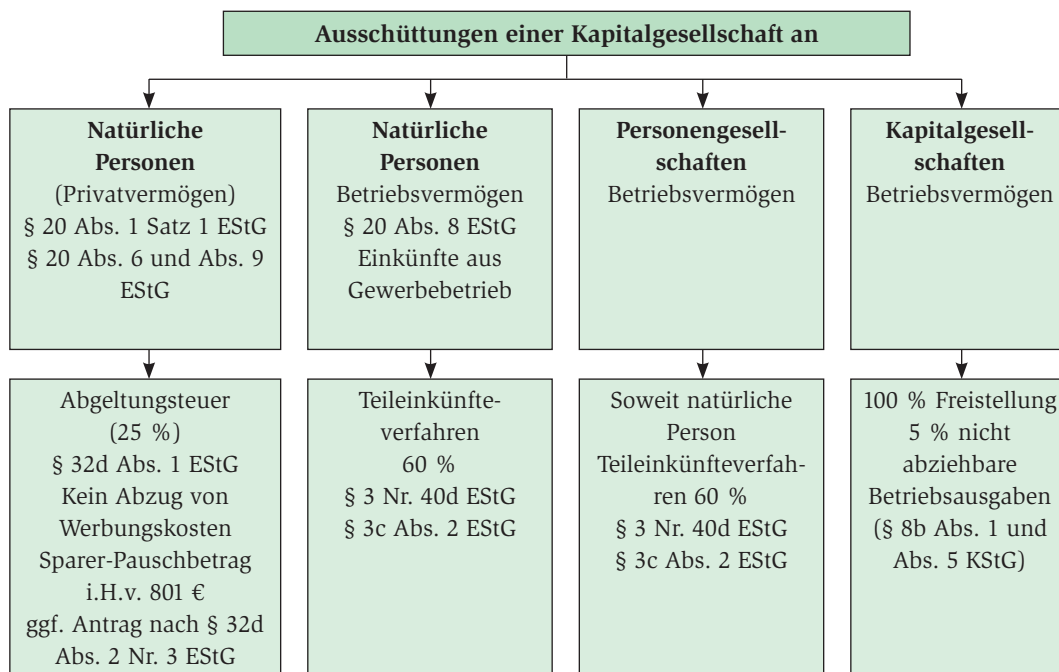
In der Vorspalte der Zeilen 44b bis 44g werden außer Ansatz bleibende Vermögensmehrungen und damit pauschal in Zusammenhang stehende nicht abziehbare Ausgaben (§ 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG) sowie sonstige nicht abziehbare Gewinnminderungen (Teilwertabschreibungen, Vermögensminderungen und -mehrungen aus Gesellschafterdarlehen) ermittelt und in die Hauptspalte übertragen.

Die Zeilen 44k bis 44m enthalten Hinzurechnungen und Kürzungen in den Sonderfällen des § 8b Abs. 8 und Abs. 10 KStG.

Die Zeilen 44c bis 44j und die Zeilen 44n und 44o sind für eine Organgesellschaft nicht auszufüllen; bei einem Organträger sind hier nur dessen eigene Werte zu erfassen, nicht die von der Organgesellschaft übernommenen Besteuerungsgrundlagen.

Siehe auch Kapitel 17 Hinweise zur Anlage ORG.

9.42.1 Vor Zeile 44a: Allgemeines zur Ausschüttung einer Körperschaft



9.43 Zeile 44a und 44b

44a	<p>Inländische Sachverhalte i. S. des § 8b KStG (ohne Beträge, für die § 8b Abs. 7 oder 8 KStG gilt)</p> <p>Zeilen 44a bis 44j: Nicht bei Organgesellschaften und – bei Organträgern – ohne von Organgesellschaften übernommene Beträge ④ ⑤</p> <p>Bei Beteiligungen an mehreren Kapitalgesellschaften und/oder mittelbarer Beteiligung an Kapitalgesellschaften über Personengesellschaften: Bitte Einzelaufstellung auf besonderem Blatt beifügen.</p> <p>Inländische Bezüge i. S. von § 8b Abs. 1 KStG (einschließlich der Einnahmen i. S. des § 7 UmwStG; ohne Beträge i. S. der Zeile 44n und – vorbehaltlich des § 19a Abs. 1 REITG – ohne Ausschüttungen einer REIT-Aktiengesellschaft; vgl. § 19 Abs. 3 REITG) ⑥ ⑦</p>	182	182
-----	--	-----	-----

In Zeile 44a sind in der Vorspalte nach § 8b Abs. 1 KStG **außer Ansatz bleibende Ausschüttungen und sonstige Bezüge von Körperschaften** einzutragen.

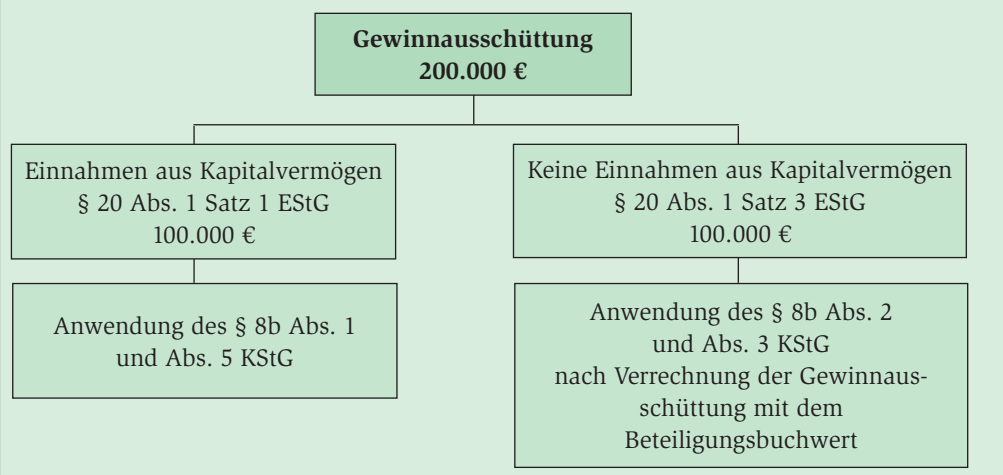
In Zeile 44a werden nur **Ausschüttungen inländischer Körperschaften** erfasst. Ausländische Einkünfte i.S.d. § 8b KStG werden über die Zeilen 13, 33 der Anlage AE und nachfolgenden Übertrag in Zeile 41 KSt 1 A bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt.

Zu erfassen sind alle Auskehrungen, die als Ausschüttungen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG anzusehen sind. Dies sind insbesondere:

- Gewinnanteile und sonstige Bezüge (einschließlich der verdeckten Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Auskehrungen, für die bei der auskehrenden Körperschaft Beträge des steuerlichen Einlagekontos verwendet wurden gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen. Einkommensteuerlich unterliegen die Beträge nach § 17 Abs. 4 EStG (soweit die Anforderungen an § 17 EStG erfüllt sind) der Besteuerung. Bei Körperschaften fallen die Beträge unter § 8b Abs. 2 KStG nach Verrechnung mit dem Beteiligungsbuchwert in der Steuerbilanz.

Beispiel: Die Ruben Lichtenberg GmbH erhält im Veranlagungszeitraum 2013 eine Gewinnausschüttung i.H.v. 200.000 €. Nach der Originalsteuerbescheinigung ist ein Betrag i.H.v. 100.000 € aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG verrechnet worden. Die Anschaffungskosten (= Buchwert) betrugen 20.000 €. Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag bleiben außer Ansatz.



Gewinnausschüttung 200.000 €		
Einnahmen aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 1 Satz 1 EStG 100.000 €	Keine Einnahmen aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG 100.000 €	
<div> <div>./.</div> <div>100.000 €</div> </div> <div> <div>+</div> <div>5.000 €</div> </div> <div> <div>./.</div> <div>95.000 €</div> </div>		<div> <div>100.000 €</div> </div> <div> <div>./.</div> <div>20.000 €</div> </div> <div> <div>=</div> <div>80.000 €</div> </div> <div> <div>./.</div> <div>80.000 €</div> </div> <div> <div>+</div> <div>4.000 €</div> </div> <div> <div>./.</div> <div>76.000 €</div> </div>
<p>Die Verrechnung der aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) stammenden Gewinnausschüttung mit dem Buchwert erfolgt ausschließlich in der Steuerbilanz.</p> <p>Danach sind von der Empfängerkörperschaft 9.000 € der Besteuerung zu unterwerfen.</p>		
Jahresüberschuss ohne Abschreibung der Beteiligung in der Handelsbilanz	200.000 €	Zeile 21 KSt 1A
Minderung Buchwert der Beteiligung in der Steuerbilanz	./.	20.000 € Zeile 22 KSt 1A
Zwischensumme	180.000 €	Zeile 23 KSt 1A
§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG	./.	100.000 € Zeile 44a Vorspalte
§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG	+	5.000 € Zeile 44d Vorspalte
Beteiligungsertrag nach Abzug der Betriebsausgaben		Zeile 44e
§ 8b Abs. 2 KStG	./.	80.000 € Zeile 44f Vorspalte
§ 8b Abs. 3 KStG	+	4.000 € Zeile 44g Vorspalte
Fiktiver Veräußerungsgewinn nach Abzug der Betriebsausgaben		Zeile 44h
zu versteuerndes Einkommen	9.000 €	Zeile 75
Körperschaftsteuer 15 %	1.350 €	Zeile 75a

- Bezüge aus der Auflösung der Körperschaft und aus einer Kapitalherabsetzung, soweit keine Rückzahlung von Nennkapital vorliegt, und Gewinnausschüttungen nach § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG);
- Einnahmen aus Leistungen einer nicht steuerbefreiten Körperschaft, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG);
- im Fall der Umwandlung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft, an der die den Vordruck verwendende Kapitalgesellschaft beteiligt ist: Einnahmen aus der fiktiven Auskehrung der Gewinnrücklagen der übertragenden Körperschaft nach § 7 UmwStG; auf diese (fiktiven) Einnahmen ist § 8b Abs. 1 KStG anzuwenden;

- Leistungen eines nicht steuerbefreiten Betriebs gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG).

Bezieht die Körperschaft **Ausschüttungen** i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG **aus einer inländischen REIT-AG**, ist für die Eintragung in Zeile 44a zu unterscheiden, ob diese Ausschüttungen bei der Körperschaft § 8b Abs. 1 KStG unterliegen oder nicht. Grundsätzlich ist § 8b Abs. 1 KStG auf Ausschüttungen einer REIT-AG nicht anwendbar (§ 19 Abs. 3 REITG); diese Auskehrungen sind steuerpflichtig und nicht in Zeile 44b einzutragen. Anders ist es jedoch, wenn die Auskehrung der REIT-AG nachweislich (§ 19a Abs. 4 REITG) mit einer Steuer vorbelastet ist.

Eine entsprechende Regelung gilt für **Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einem REIT**; dies wird in Zeile 44e berücksichtigt.

Einnahmen und Vermögensmehrungen aus anderen (ausländischen) REIT-Körperschaften werden in den Zeilen 13, 16 der Anlage AE berücksichtigt.

44b	Davon ab: In Zeile 44a enthaltene inländische Bezüge, auf die § 8b Abs. 4 KStG anzuwenden ist	282
-----	---	-----

282

In Zeile 44b sind die Beteiligungserträge zu erfassen, die unter § 8b Abs. 4 KStG fallen und in voller Höhe der Besteuerung zu unterwerfen sind.

Ausdrücklich gesetzlich geregelt wurde, dass für Gewinnausschüttungen, die aufgrund der Anwendung des § 8b Abs. 4 KStG in vollem Umfang der Besteuerung zu unterwerfen sind, keine pauschalen nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG zu berücksichtigen sind, § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG. Auch die tatsächlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Beteiligung bleiben in vollem Umfang abzugsfähig.

Beispiele:

Rückwirkung (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG)

Die Ruben Lichtenberg GmbH hat zu Beginn des Kalenderjahrs keine Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft. Im Laufe des Veranlagungszeitraums erfolgt ein Hinzuerwerb einer Beteiligung an der Nathalie Lichtenberg GmbH von 100 %. Zum Ende des Veranlagungszeitraums erfolgt eine Gewinnausschüttung.

§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG regelt, dass für Zwecke dieses Absatzes der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt. Durch diese Rückbeziehung findet § 8b Abs. 4 KStG auf Erträge aus dieser Beteiligung keine Anwendung, d.h. Beteiligungserträge blieben im Veranlagungszeitraum nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz.

Wäre diese Rückwirkung gesetzlich nicht zugelassen worden, käme es zu dem Ergebnis, dass selbst bei einer 100 %igen Beteiligung die Gewinnausschüttung im Veranlagungszeitraum des Erwerbes insgesamt der Besteuerung zu unterwerfen wäre.

Zukauf bis über 10 %, aber Hinzuerwerb unter 10 %

Die Ruben Lichtenberg GmbH ist an der Nathalie Lichtenberg GmbH zu Beginn des Kalenderjahrs mit 9 % beteiligt. Im laufenden Veranlagungszeitraum erfolgt ein Hinzuerwerb von 2 %.

Zu Beginn des Kalenderjahrs besteht eine Beteiligung von weniger als 10 %. Nach dem Hinzuerwerb ist die Ruben Lichtenberg GmbH zwar zu insgesamt 11 % beteiligt. Die Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ist jedoch nicht anzuwenden, da keine Beteiligung i.H.v. mindestens 10 % hinzuerworben wurde. Demzufolge sind die Beteiligungserträge in diesem Jahr in voller Höhe gemäß § 8b Abs. 4 KStG steuerpflichtig.

Zukauf bis über 10 % und Hinzuerwerb über 10 %

Die Ruben Lichtenberg GmbH ist zu Beginn des Kalenderjahrs mit 9 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH beteiligt. Im Laufe des Kalenderjahrs erfolgt ein Hinzuerwerb von 21 %.

Zu Beginn des Kalenderjahrs besteht eine Beteiligung von weniger als 10 %. Nach dem Hinzuerwerb ist die Ruben Lichtenberg GmbH zu insgesamt 30 % beteiligt. Die Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ist nur für den hinzuerworbenen Anteil von 21 % anzuwenden. Erzielt die Ruben Lichtenberg GmbH in diesem Veranlagungszeitraum Erträge aus der Beteiligung, sind diese insoweit nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen, als sie auf den hinzuerworbenen 21 %igen Anteil entfallen und steuerpflichtig nach § 8b Abs. 4 KStG, soweit sie auf den Anteil von 9 % entfallen.

Hinzuerwerb über und unter 10 %

Die Ruben Lichtenberg GmbH verfügt über keine Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs. Im Laufe des Veranlagungszeitraums erfolgt ein Hinzuerwerb am 24. Dezember von 30 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH, am 30. Dezember werden weitere 9 % und am 31. Dezember wiederum Anteile i.H.v. 9 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH erworben. Zum Ende des Veranlagungszeitraums beträgt die Beteiligungshöhe 48 %.

Die Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ist nur für den Erwerb der Beteiligung i.H.v. 30 % am 24. Dezember anzuwenden. Am 30. und am 31. Dezember wurden jeweils Beteiligungen von weniger als 10 % erworben, sodass die Rückbeziehung gemäß § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG nicht in Betracht kommt. Erzielt die Ruben Lichtenberg GmbH in diesem Veranlagungszeitraum Erträge aus der Beteiligung, sind diese daher insoweit nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen, als sie auf den am 24. Dezember erworbenen 30 %igen Anteil entfallen und steuerpflichtig gemäß § 8b Abs. 4 KStG, soweit sie auf die Anteile von insgesamt 18 % entfallen.

Hinzuerwerb unter 10 %

Die Ruben Lichtenberg GmbH verfügt zu Beginn des Kalenderjahrs über keine Beteiligung. Im Veranlagungszeitraum erfolgt ein Hinzuerwerb von 5 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH und von 5 % an der Sarah Lichtenberg GmbH.

Die Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ist nicht anzuwenden, da nicht in einem Erwerbsvorgang mindestens 10 % erworben werden. Demzufolge sind die Beteiligungserträge in diesem Veranlagungszeitraum in voller Höhe gemäß § 8b Abs. 4 KStG steuerpflichtig.

Hinzuerwerb und Veräußerung im Veranlagungszeitraum

Die Ruben Lichtenberg GmbH verfügt zu Beginn des Kalenderjahrs über keine Beteiligung. Im Laufe des Veranlagungszeitraums erfolgt Hinzuerwerb von 35 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH am 24.04. Am 27.08. werden 30 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH veräußert. Am 31.12. erfolgt eine Ausschüttung.

Der Erwerb der Beteiligung von 35 % gilt nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG als zum Beginn des Kalenderjahrs erfolgt. Durch diese Rückbeziehung findet § 8b Abs. 4 KStG auf Erträge aus dieser Beteiligung keine Anwendung, auch wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Ausschüttung nur noch zu 5 % beteiligt ist. Beteiligungserträge in diesem Jahr sind damit nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Der Erwerber der Beteiligung, der 30 % hinzuerwirbt, profitiert ebenfalls von der Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG und kann die auf diesen Anteil in diesem Jahr entfallenden Beteiligungserträge ebenfalls nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz lassen.

Uwe Perbey

Gewerbesteuererklärung 2013

Kompakt

5. 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 2013

HDS
 **erlag**

GewSt I A

41a	Im Betrag lt. Zeile 41 enthaltene Vergütungen i. S. des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG an beschränkt steuerpflichtige Zahlungsempfänger	37	
-----	--	----	--

[illegible]

79 Im Falle einer Aufspaltung oder Verschmelzung einer Organgesellschaft: Von der Organgesellschaft selbst zu versteuernder Gewerbebeitrag aus einem Übertragungsgewinn nach § 11 UmwStG 62

Die Zeile 22: Zwischensumme wurde gestrichen und deshalb wurde die Zeile 23a entbehrlich.

Der **Erklärungsvordruck GewSt 1 A** ist für **alle Arten von Gewerbebetrieben** bestimmt. Er gilt sowohl für Einzelunternehmen und Personengesellschaften als auch für Körperschaften und Vermögensmassen.

Sämtliche Festsetzungen des Gewerbesteuermessbetrags für Erhebungszeiträume ab 2008 sind im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer und der darauf entfallenden Nebenleistungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5b EStG) vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO durchzuführen. Ferner sind Festsetzungen des Gewerbesteuermessbetrags für Erhebungszeiträume ab 2008 mit Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 1 Buchstabe a, d oder e GewStG im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Hinzurechnungsvorschriften vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO durchzuführen, vgl. gleichlautende Ländererlasse vom 25.4.2013, BStBl I 2013, 460.

Mehrere gewerbliche Betriebe

Hat ein **Einzelgewerbetreibender** mehrere Betriebe **verschiedener Art** (z.B. ein Lebensmittelgeschäft und eine Tankstelle), so ist für jeden Betrieb eine besondere Erklärung abzugeben. Das gilt auch dann, wenn diese Betriebe in derselben Gemeinde liegen. Besteht zwischen den Betrieben jedoch nach der Verkehrsauffassung und nach den betrieblichen Verhältnissen ein enger Zusammenhang (z.B. Gastwirtschaft und Metzgerei), so ist ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen, für den nur eine Gewerbesteuererklärung abzugeben ist. Verschiedenartige Tätigkeiten können auch bei enger finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Verflechtung einen einheitlichen Gewerbebetrieb bilden, z.B. Tabakwareneinzelhandel und Toto- und Lotto-Annahmestelle (BFH-Urteil vom 19.11.1985, BStBl II 1986, 719) Mehrere Betriebe der **gleichen Art** sind regelmäßig zusammenzufassen. Kriterien für die Gleichartigkeit sind im Wesentlichen die Art der gewerblichen Betätigung, der Kunden- und Lieferantenkreis, die Geschäftsleitung, die Arbeitnehmerschaft, die Betriebsstätte, die Zusammensetzung und Finanzierung des Aktivvermögens sowie die Gleichartigkeit bzw. Ungleichartigkeit der Betätigungen. Vgl. dazu R 2.4 Abs. 1 und 2 GewStR und H 2.4 (1) und (2) GewStH.

Personengesellschaften

Zu den **Personengesellschaften** zählen insbesondere die Offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft und die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Übt eine Personengesellschaft auch nur teilweise eine gewerbliche Tätigkeit aus, gilt sie in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, R 15.8 Abs. 5 EStR und H 15.8 (5) EStH, sog. Abfärbetheorie). Das Bundesverfassungsgericht hat den Vorlagebeschluss des Niedersächsischen Finanzgerichts zur Verfassungsmäßigkeit der Abfärbetheorie mit Beschluss vom 17.11.1998 (BStBl II 1999, 509) als unzulässig zurückgewiesen. Mit Beschluss vom 15.1.2008 (1 BvR 2/04, BFH/NV 2008 Beilage, 247) hat das Bundesverfassungsgericht die Verfassungsmäßigkeit der sog. Abfärberegelung bestätigt. Nach dem BFH-Urteil vom 11.8.1999 (BStBl II 2000, 229) greift die Abfärbetheorie jedoch nicht bei äußerst geringfügiger gewerblicher Tätigkeit. Im Urteilsfall lag der Anteil der gewerblichen Einkünfte bei 1,25 %. Das FG Köln vertritt im Urteil vom 1.3.2011, 8 K 4450/08 die Auffassung, dass es nicht allein auf das prozentuale Verhältnis der Einnahmen, sondern auch auf die absolute Höhe der gewerblichen Einnahmen und die Verhältnismäßigkeit der Rechtsfolge ankomme. Die gegen dieses Urteil eingelegte Revision ist beim BFH unter dem Az. VIII R 16/11 anhängig. Ob die Höhe des Gewerbesteuerfreibetrages als Maßstab für die Geringfügigkeit herangezogen werden kann, ist Gegenstand der beim BFH unter den Az. IV R 54/11 und VIII R 41/11 anhängigen Verfahren. Im Verfahren IV R 54/11 wird die Frage zu klären sein, ob es nur eine relative und/oder auch eine absolute Geringfügigkeitsgrenze gibt unterhalb derer gewerbliche Einkünfte nicht zur Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG führen. Im Verfahren VIII R 41/11 wird die Frage zu klären sein, ob die gewerbesteuerrechtliche Freibetragsregelung des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG als Orientierung für die Bildung ei-

ner Geringfügigkeitsgrenze zur Abgrenzung von freiberuflichen und gewerblichen Einkünften dienen kann.

Die Tätigkeit einer Personengesellschaft bildet auch bei verschiedenartigen Tätigkeiten einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Hiervon abweichend ist allerdings zu prüfen, ob die verschiedenen Betätigungen einer Personengesellschaft u.U. in getrennten Personengesellschaften ausgeübt werden (BFH-Urteil vom 21.2.1980, BStBl II 1980, 465). Gewerblich geprägte Personengesellschaften – insbesondere die GmbH & Co. KG – sind auch dann gewerbesteuerpflichtig, wenn sie beispielsweise nur vermögensverwaltend tätig sind (§ 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, R 15.8 Abs. 6 EStR und H 15.8 (6) EStH). Mit Urteil vom 12.8.2010, K 12 K 2384/08 G bejahte das FG Düsseldorf die Gewerbesteuerpflicht einer Freiberufler-GmbH & Co. KG auch dann, wenn die das Haftungsrisiko tragende Komplementär-GmbH von der Geschäftsführung ausgeschlossen und nicht am Gewinn oder Verlust der KG beteiligt ist. Der BFH hat mit Urteil vom 10.12.2012 (Az. BFH VIII R 42/10), BFH/NV 2013, 317, die Auffassung des FG Düsseldorf bestätigt. Dem einzigen persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft kann zwar die Geschäftsführungsbefugnis, nicht aber die Vertretungsbefugnis entzogen werden (vgl. BGH Urteil vom 09.12.1968, II ZR 33/67). In einer Kommanditgesellschaft, die nur einen persönlich haftenden Gesellschafter hat, ist die Regelung der gesetzlichen Vertretungsverhältnisse nur in der Weise möglich, dass dieser Gesellschafter die alleinige Vertretungsbefugnis erhält.

Ausscheiden und Aufnahme eines Gesellschafters

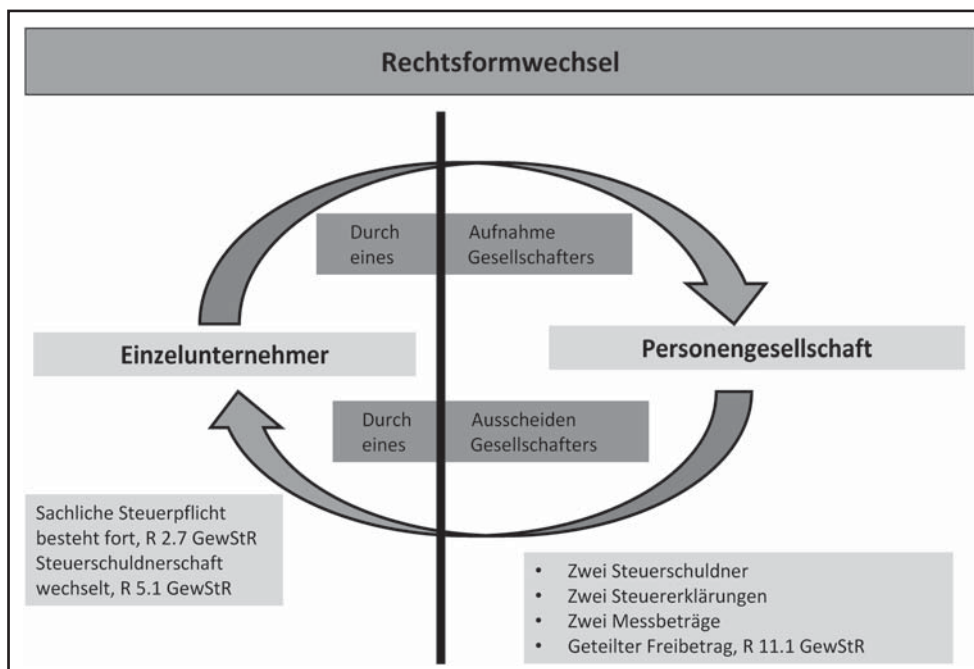


Abbildung 1: Rechtsformwechsel

Das FG Rheinland Pfalz hat mit Urteil vom 16.11.2012, 3 K 2305/10 entschieden, dass im Falle des unterjährigen Ausscheidens von Gesellschaftern einer Personengesellschaft die Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags zeitanteilig nach dem jeweils gültigen allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu erfolgen habe. Veräußerungsgewinne seien daher ohne Einfluss auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Die Aufteilung nach den tatsächlich angefallenen Gewerbeerträgen einschließlich der gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinne hat das FG abgelehnt. Die Entscheidung entspricht im Wesentlichen der Verwaltungsauffassung, Rz. 30 des BMF Schreibens vom 24.02.2009. Gegen die Entscheidung ist Revision eingelegt worden (Az. des BFH: IV R 48/12).

Arbeitsgemeinschaften

Eine Sonderregelung gilt für **Arbeitsgemeinschaften**. Da sie zu den Personengesellschaften (Gesellschaften bürgerlichen Rechts) gehören, müssen sie an sich selbständig zur Gewerbesteuer herangezogen werden. Eine selbständige gewerbesteuerliche Erfassung unterbleibt indessen, wenn eine Arbeitsgemeinschaft nur zur Erfüllung eines **einzigen** Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags gebildet wird. In diesem Fall gelten die Betriebsstätten der Arbeitsgemeinschaft anteilig als Betriebsstätten der beteiligten Unternehmen. Der anteilige Gewerbeertrag wird folglich bei diesen in die Besteuerung mit einbezogen (vgl. § 2a GewStG).

Körperschaften

Zu den **Körperschaften** und **Vermögensmassen** gehören insbesondere die Europäischen Gesellschaften, die Aktiengesellschaften, die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Vereine, Anstalten und Stiftungen. Die Kapitalgesellschaften, die Genossenschaften und die Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit sind kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtig, d.h. ihre Tätigkeit gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Der Bezug ergibt sich aus § 8 Abs. 2 KStG. Danach haben die Körperschaften, die nach § 1 Nr. 1 bis 3 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei Vereinen, Anstalten und Stiftungen beschränkt sich die Gewerbesteuerpflicht auf die von ihnen unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (ausgenommen Land- und Forstwirtschaft; vgl. § 2 Abs. 3 GewStG).

Ist eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 KStG, so muss für sie eine eigene Gewerbesteuererklärung abgegeben werden, obwohl ihr Gewerbeertrag aufgrund der gewerbesteuerlichen Betriebsstättenfiktion (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) dem Organträger als Besteuerungsgrundlage zugerechnet wird (vgl. R 2.3 Abs. 1 GewStR und H 2.3 Abs. 1 GewStH).

Die Frage, ob eine bestimmte Tätigkeit oder ein bestimmtes Unternehmen steuerlich als Gewerbebetrieb anzusehen ist, lässt sich abgesehen von den Fällen, in denen kraft Rechtsform stets Gewerbesteuerpflicht besteht, nicht immer ohne Weiteres beantworten.

Die Voraussetzungen der Gewerbesteuerpflicht müssen erforderlichenfalls im Einzelnen geprüft werden (s. Teil II Kapitel 1. bis 3.).

Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts (Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BFH/NV 2008 Beilage, 249) ist es mit dem Grundgesetz vereinbar, dass die Einkünfte der freien Berufe, der anderen Selbständigen und der Land- und Forstwirte nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Eine vorläufige Festsetzung der Gewerbesteuer kommt daher insoweit nicht mehr in Betracht; vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.10.2008 (BStBl I 2008, 934).

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind gewerbesteuerpflichtig, soweit sie einen stehenden Gewerbebetrieb unterhalten, vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV. Davon dürfte bei den sog. **Betrieben gewerblicher Art** i.S.v. § 4 KStG regelmäßig auszugehen sein; § 2 GewStDV ist der Regelung in § 4 KStG vergleichbar. Bezüglich des Umfangs des Gewerbebetriebs wird in § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV auf die in § 4 Abs. 6 Satz 1 geregelten Grundsätze zur Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art verwiesen. Wird eine Körperschaft des öffentlichen Rechts in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft unternehmerisch tätig, sind die Ausführungen zu Zeilen 9a/9b zu beachten.

Beginn der Gewerbesteuerpflicht

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer nur der stehende Gewerbebetrieb. Danach beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes erfüllt sind (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG) und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist. Beginn und Ende der sachlichen Gewerbesteuerpflicht sind nicht ausdrücklich im GewStG geregelt. Der Beginn eines Gewerbebetriebes in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht ist deshalb durch einschränkende Auslegung des Begriffs des Gewerbebetriebes in § 2 Abs. 1 GewStG und aus dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Betrieb bezogenen Sachsteuer, deren Aufkommen die Gemeinden für die durch den Betrieb verursachten Lasten entschädigen soll (Äquivalenzprinzip), zu bestimmen. Die Realsteuer knüpft an die steuerliche Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebes als solchem an (BFH-Urteil vom 22.11.1994, VIII R 44/92, BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 300). Während die Einkommensteuer als Personensteuer sämtliche betrieblichen Vorgänge von der ersten Vorbereitungshandlung zur Eröffnung eines Betriebes an erfasst, ist Gegenstand der Gewerbesteuer nur der auf den laufenden Betrieb entfallende, durch eigene gewerbliche Leistungen entstandene Gewinn. Entscheidend ist, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, sodass das Unternehmen sich mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen kann (BFH-Beschluss vom 28.11.2012, IV B 11/12, BFH/NV 2013, 773).

Aus der aktuellen Rechtsprechung zum Beginn der Gewerbesteuerpflicht

Der Gewerbebetrieb ist noch nicht in Gang gesetzt, wenn nur Vorbereitungshandlungen ergriffen werden. Die Entwicklung des Produkts ist dann keine Vorbereitungshandlung, sondern bereits die eine sachliche Gewerbesteuerpflicht auslösende

gewerbliche Tätigkeit, wenn die Entwicklung des Produkts geschuldet ist; dies gilt insbesondere dann, wenn ein Produkt individuell nach den Wünschen des Kunden zu entwickeln und herzustellen ist und der Kunde die Entwicklungskosten übernimmt, FG Nürnberg Urteil vom 03.07.2013, 3 K 1635/12.

BFH Beschluss vom 29.09.2011, IV B 56/10 (NV)

Bereits vor Wirksamwerden der genannten Richtlinien-Regelung und vor Ergehen des BFH-Urteils vom 22.11.1994, VIII R 44/92 (BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900) war höchststrichterlich geklärt, dass die Gewerbesteuerpflicht auch bei einer GmbH und Co KG erst mit dem Ingangsetzen des Gewerbebetriebs beginnt (BFH-Urteile vom 26.03.1985, VIII R 260/81, BFHE 143, 368, BStBl II 1985, 433; vom 17.04.1986, IV R 100/84, BFHE 146, 457, BStBl II 1986, 527).

Hinweis zu der gegen den Beschluss erhobenen Verfassungsbeschwerde:

BVerfG Beschluss vom 05.06.2013, 2 BvR 2677/11

1. Die Verfassungsbeschwerde einer GbR wegen angeblicher Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes durch die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist mangels eigener Betroffenheit unzulässig.
2. Die Anerkennung einer beschränkten Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft, die sich darauf bezieht, dass sie Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation ist, lässt die Grundentscheidung unberührt, dass Subjekte der Einkommensteuer allein die einzelnen Gesellschafter sind, an die sich der Gewinnfeststellungsbescheid inhaltlich richtet. Die Anerkennung zivilrechtlicher (Teil-)Rechtsfähigkeit der GbR ändert an der im Einkommensteuerrecht geltenden Rechtslage nichts.
3. Die im fachgerichtlichen Verfahren angeordnete Prozessstandschaft der (BGB-) Gesellschaft führt nicht zur Beschwerdebefugnis im Verfassungsbeschwerdeverfahren.

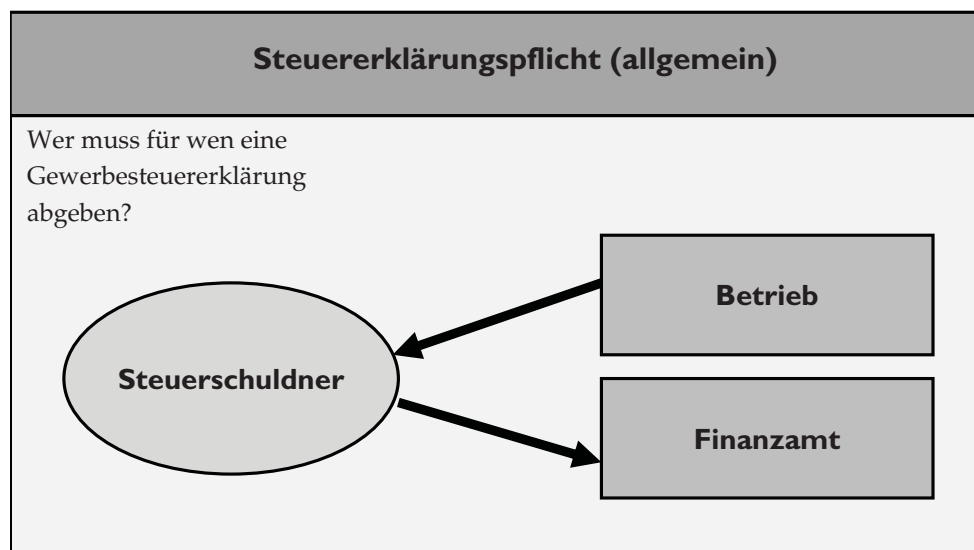


Abbildung 2: Wer muss eine Steuererklärung für wen abgeben

- Für steuerpflichtige Gewerbebetriebe ist eine Erklärung zur Festsetzung des Steuermessbetrags und in den Fällen des § 28 GewStG außerdem eine Zerlegungserklärung abzugeben.
- Zur Abgabe verpflichtet ist der Steuerschuldner (§ 5 GewStG).
- Die Erklärungen müssen von ihm oder von dem in § 34 AO bezeichneten Personen eigenhändig unterschrieben werden.

1. für alle gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen, deren Gewerbeertrag im Erhebungszeitraum den Betrag von 24.500 € überstiegen hat;
2. für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), wenn sie nicht von der Gewerbesteuer befreit sind;
3. für Genossenschaften einschließlich Europäischer Genossenschaften und für Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, wenn sie nicht von der Gewerbesteuer befreit sind. Für sonstige juristische Personen des privaten Rechts und für nichtrechtsfähige Vereine ist eine Gewerbesteuererklärung nur abzugeben, soweit diese Unternehmen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – ausgenommen Land- und Forstwirtschaft – unterhalten, dessen Gewerbeertrag im Erhebungszeitraum den Betrag von 5.000 € überstiegen hat;
4. für Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind und ihr Gewerbeertrag im Erhebungszeitraum den Betrag von 5.000 € überstiegen hat;
5. für Unternehmen i.S.d. § 3 Nr. 5, 6, 8, 9, 15, 17, 21, 26, 27, 28 und 29 GewStG nur, wenn sie neben der von der Gewerbesteuer befreiten Tätigkeit auch eine der Gewerbesteuer unterliegende Tätigkeit ausgeübt haben und ihr steuerpflichtiger Gewerbeertrag im Erhebungszeitraum den Betrag von 5.000 € überstiegen hat;
6. für Unternehmen, für die zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums vortragsfähige Fehlbeträge gesondert festgestellt worden sind;
7. für alle gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen, für die vom Finanzamt eine Gewerbesteuererklärung besonders verlangt wird.

Thomas Arndt

Einkommensteuererklärung 2013 Kompakt – 5. Auflage

**Mit umfangreicher Checkliste für die Bearbeitung
der Einkommensteuererklärung 2013**

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

**Aktuelle Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und
Gesetzesänderungen bis einschließlich November 2013**

**Mehr als 120 zweifarbige Beispiele sowie über 180
zweifarbige Abbildungen**

Checkliste Erstellung der Einkommensteuererklärung 2013

I. Mantelbogen

I.1 Persönliche Daten

Änderungen zum Vorjahr erfragen!

Nutzung Vollmachtsdatenbank möglich?

Elektronische Abgabe erforderlich?	Bei Einkunftsarten §§ 13, 15 und 18 EStG Pflicht zur elektronischen Übermittlung gem. § 25 Abs. 4 EStG; einschließlich EÜR; www.elster.de – Authentifizierung prüfen		
Name, Vorname			
Aktuelle Adresse			
Geburtsdatum und ID-Nr.			
Steuer-Nr. Familienstand			
Staatsangehörigkeit – Religion			
Veranlagungsform – Zusammen- oder Einzelveranlagung? Auch für eingetragene Lebenspartnerschaften	Gütergemeinschaft Zuordnung der Einkünfte beachten!	ja <input type="checkbox"/>	nein <input type="checkbox"/>
Bankverbindung	Bank:	IBAN:	BIC:
Letzter Einkommensteuerbescheid	Offene Fragen – Einspruch – Vorbehalt? – Besonderheiten? – Höhe der Vorauszahlungen – Erstattungszinsen? – erstattete Kirchensteuer?		
Auslandskonten	Liegen nachhaltige Geschäftsbeziehungen zu Kreditinstituten im Ausland vor?	ja <input type="checkbox"/>	nein <input type="checkbox"/>

I.2 Sonderausgaben

	Unterlagen/Änderung/Ergänzung	Geprüft
Wurden von Ihnen Renten bezahlt oder Unterhaltsleistungen erbracht?	Vertrag, Höhe der Zahlung Basiskrankenversicherungsbeiträge erhöhen den maximalen Abzugsbetrag	<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? Erstattungen?	Bescheinigung der Kirche, Steuerbescheid.	<input type="checkbox"/>
Hatten Sie Ausgaben für Ihre eigene Berufsausbildung (Erstausbildung/-studium)? Keine Werbungskosten?	Belege für Arbeitsmittel, Fachliteratur etc. Entfernungspauschale	<input type="checkbox"/>

	Unterlagen/Änderung/Ergänzung	Geprüft
Aufwendungen für die steuerliche Beratung sind keine Sonderausgaben (BFH vom 18.05.2011, X B 124/10 NV), Betriebsausgaben oder Werbungskosten?	Rechnungen – Zahlungsnachweise – Quittungen Zuordnung/Aufteilung und den jeweiligen Einkünften zurechnen	<input type="checkbox"/>
Haben Sie im Veranlagungszeitraum gespendet und oder Parteibeträge bezahlt?	Spendenbescheinigungen im Original, Beitragsbestätigungen	<input type="checkbox"/>

I.3 Außergewöhnliche Belastungen

	Unterlagen/Änderung/Ergänzung	Geprüft
Kommt für Sie der Behinderten- oder Hinterbliebenenpauschbetrag in Betracht?	Nachweis Versorgungsamt oder Behindertenausweis	<input type="checkbox"/>
Wurde 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 unter http://www.formulare-bfinv.de	<input type="checkbox"/>

I.4 Andere Außergewöhnliche Belastungen

	Unterlagen/Änderung/Ergänzung	Geprüft
Sind Ihnen Kosten entstanden wegen Krankheit z.B. Zuzahlungen zu Zahnbehandlungen und Zahnersatz, Praxisgebühren, Zuzahlungen zu Kuren, Medikamenten und Hilfsmitteln? Steuerbescheide sind wegen zumutbarer Belastung vorläufig!	Rechnungen, Quittungen, Abrechnungen der Krankenkassen und Beihilfestellen. Erstattungen der Krankenkassen sind abzuziehen, auch wenn sie erst in den Folgejahren erfolgen. Bedingungen für den Nachweis im neuen § 64 EStDV	<input type="checkbox"/>
Sind Ihnen Beerdigungskosten entstanden? Nachlassverbindlichkeit! Kosten sind nur bis 7.500 € angemessen; FG Köln vom 29.09.2010, EFG 2011, 242, 12 K 784/09	Sterbeurkunde, sämtliche Kostenbelege	<input type="checkbox"/>

	Unterlagen/Änderung/Ergänzung	Geprüft
Zivilprozesskosten sind bis 2012 zu berücksichtigen BFH vom 12.05.2011; VI R 42/10, aber Nicht-anwendungs-Erlass des BMF vom 20.12.2011, IV C 4 – S 2284/07/0031 – 002	Anwalts- und sonstige Kostenbelege Ab 2013 § 33 Abs. 2 S. 4 EStG ausgeschlossen	<input type="checkbox"/>

1.5 Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienst-/Handwerkerleistungen

	Unterlagen/Änderung/Ergänzung	Geprüft
Haben Sie eine Haushaltshilfe beschäftigt?	Bescheinigung der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See	<input type="checkbox"/>
Hatten Sie Aufwendungen für Pflege- und/oder Betreuungsleistungen oder für haushaltsnahe Dienstleistungen? Auch für Haustiere denkbar	Rechnungen und Kontoauszüge für diese Dienstleistungen z.B. Schornsteinfeger, Gärtner. Betriebs-/Heizkostenabrechnung	<input type="checkbox"/>
Hatten Sie Aufwendungen für Handwerkerleistungen, die in Ihrem Haushalt durchgeführt wurden?	Rechnungen und Kontoauszüge für jegliche handwerkliche Tätigkeit. Nebenkostenabrechnung der Mieter.	<input type="checkbox"/>

1.6 Sonstiges: Spendenvortrag/Verlustvortrag/Einkommensersatzleistungen

	Unterlagen/Änderung/Ergänzung	Geprüft
Wurde für das Vorjahr ein Spenden- und/oder Verlustvortrag festgestellt?	Feststellungsbescheide	<input type="checkbox"/>
Haben Sie im Veranlagungszeitraum Einkommensersatzleistungen bezogen?	Belege/Bescheide über Arbeitslosengeld, Krankengeld, Elterngeld etc. Nicht in Anlage N einzutragen, oder nur dort!	<input type="checkbox"/>

2. Anlage Vorsorgeaufwand

2.1 Altersvorsorgebeiträge

Verrechnung von Beitragsrück- erstattungen und Zuschüssen beachten	Unterlagen/Änderung/Ergänzung	Geprüft
Wurden neben den Eintragungen auf der Lohnbescheinigung weitere Beiträge an Landwirtschaftliche Alterskassen oder berufsständische Versorgungswerke geleistet?	Zahlungsnachweise und für neue Verträge die entsprechenden Vertragsunterlagen	<input type="checkbox"/>
Haben Sie einen sogenannten „Rürup-Vertrag“ abgeschlossen?	Vertrags- und Zahlungsunterlagen. Elektronische Datenübermittlung	<input type="checkbox"/>

2.2 Übrige Versicherungsbeiträge

Verrechnung von Beitragsrück- erstattungen und Zuschüssen beachten	Unterlagen/Änderung/Ergänzung	Geprüft
Gesetzliche und private Kranken- und Pflegeversicherungsbei- träge gesondert und in jedem Fall erfragen!	Basisbeiträge in jedem Fall erfragen. Nur diese sind voll abzugsfähig! Ansatz auch für Unterhaltsberech- tigte und Kinder möglich.	<input type="checkbox"/>
Kranken-, Pflege-, Unfall- und Haft- pflichtversicherungen, freiwillige Beiträge zur Arbeitslosen-, Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherung, Risikolebensversicherungen	Zahlungsnachweise und für neue Verträge die entsprechenden Ver- tragsunterlagen – wirken sich häufig steuerlich nicht aus!	<input type="checkbox"/>
Vorauszahlungen der Basis Kran- ken- und Pflegeversicherung sind im Jahr der Zahlung voll abzugsfähig	Begrenzung auf das 2,5 fache seit 2011 Siehe Beispiele im BMF-Schreiben vom 19.08.2013, IV C 3 – S 2221/12 10010 :004/IV C 5 – S 2345/08/0001 Rz. 126–141	<input type="checkbox"/>
Kapitallebensversicherungen, die vor dem 01.01.2005 abgeschlossen wurden		<input type="checkbox"/>
Bestand ein Anspruch auf steuerfreie Zuschüsse zur Krankenversicherung oder zu den Krankheitskosten?	Beamte, Gesellschafter-Geschäftsfüh- rer einer GmbH	<input type="checkbox"/>

3. Anlage AV

	Unterlagen/Änderung/Ergänzung	Geprüft
Haben Sie einen sogenannten „Riester-Vertrag“ abgeschlossen?	Anbieterbescheinigung nach § 10a EStG – Ab 2012 abgeschlossene Verträge mit neuer Altersgrenze	<input type="checkbox"/>
Wurden die Grund- und Kinder- zulagen für die „Riesterverträge“ beantragt?	Zulagenbescheinigung nach § 90 EStG	<input type="checkbox"/>
Elektronische Datenübermittlung ist gesetzlich vorgeschrieben	Nachweis des Datentransfers durch die jeweilige Gesellschaft	<input type="checkbox"/>

4. Anlage Kind

4.1 Persönliche Daten/Schulgeld/Kinderbetreuungskosten

Name, Vorname – Anschrift	
ID-Nr. des Kindes – Geburtsdatum	Für neugeborene Kinder Elterngeld beantragt?

1.1 Wer muss bis wann die Steuererklärungen abgeben

Die allgemeine Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2013 läuft gem. § 149 Abs. 2 AO bis Montag, den **31.05.2014**. Auf Antrag kann diese Frist verlängert werden. Zu beachten ist, dass bestimmte Einkommensteuererklärungen gesondert zu einem Termin zwischen Mai und Dezember angefordert werden. Diese Fristen gilt es einzuhalten, damit mögliche Verspätungszuschläge vermieden werden können.

Zunehmend setzen die Finanzämter Zwangsgeldandrohungen zur fristgerechten Abgabe der Steuererklärungen ein. Dies gilt insbesondere für die Fälle, in denen eine Fristverlängerung ins Folgejahr – z.B. bis zum 28.02.2014 – gewährt wurde.

Steuerpflichtige haben für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum (hier das Kalenderjahr 2013) eine Einkommensteuererklärung abzugeben; § 25 Abs. 3 EStG. Die Einkommensteuer wird dann festgesetzt (veranlagt), soweit nicht nach den §§ 43 Abs. 5 oder 46 EStG eine Veranlagung unterbleibt.

Seit dem Kalenderjahr 2012 besteht nach § 25 Abs. 4 EStG **die Pflicht**, die Erklärung nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Dies betrifft jedoch auch weiterhin nur die Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus **Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit** erzielen. Diese Pflicht greift aber dann nicht, wenn neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur geringfügige (bis 410 €) Einkünfte der zuvor genannten drei anderen Einkunftsarten vorliegen.

Für die elektronische authentifizierte Übermittlung wird ein Zertifikat benötigt, das im Anschluss an die Registrierung auf der Internetseite www.elsteronline.de/eportal abgerufen werden kann.

Problemzone: Abgabe der Steuererklärung

§ 43 Abs. 5 EStG betrifft die Steuerpflichtigen, die nur Einkünfte erzielten, die der **Abgeltungsteuer** unterlagen, also „nur Geld“ und keine anderen Einkünfte hatten. Die danach abgegoltenen Kapitalerträge müssen nicht erklärt werden. Davon zu unterscheiden sind jedoch die Kapitalerträge, die noch nicht dem Steuerabzug unterlegen haben (z.B. Kredite im Privatbereich). Hierfür besteht die **Erklärungspflicht** gem. § 32d Abs. 3 EStG. In vielen Fällen wird es jedoch sinnvoll sein, auch die bereits versteuerten Kapitalerträge zu erklären, damit nach § 32d Abs. 4 EStG ein nicht ausgeschöpfter Sparer-Pauschbetrag oder Verluste berücksichtigt werden können.

§ 46 EStG betrifft die **Arbeitnehmer, die ihren Lohn versteuert haben** und keine Freibeträge auf der Lohnsteuerkarte eingetragen hatten, nicht die Steuerklasse unterjährig änderten, oder andere Einkünfte von mehr als 410 € im Kalenderjahr 2013 erzielten. Haben Ehegatten beide Arbeitslohn bezogen und die Steuerklassen V oder VI genutzt, besteht jedoch die Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung, genau, wie bei der (eher seltenen) Nutzung des Faktorverfahrens nach § 39f EStG.

Ob die Nichtabgabe der Steuererklärung wirklich sinnvoll ist, sollte in jedem Einzelfall geprüft werden, insbesondere bei weiten Wegen zur Arbeit und den deshalb zu gewährenden Werbungskosten im Rahmen der Entfernungspauschale.

Bei geringen Einkünften **entfällt die Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2013** nach § 56 EStDV. Hier ist folgende Grenze zu beachten:

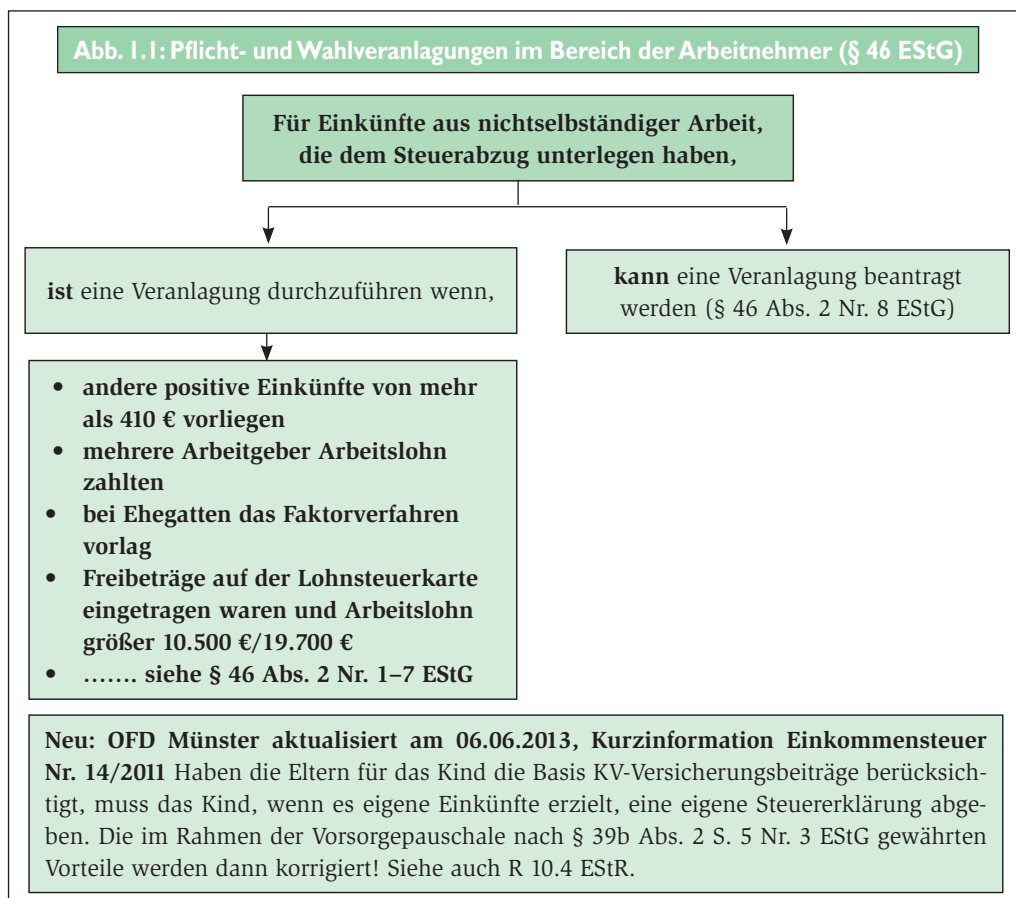
- Für **Einzelveranlagte**: der Gesamtbetrag der Einkünfte darf **8.130 €** nicht überschreiten haben.

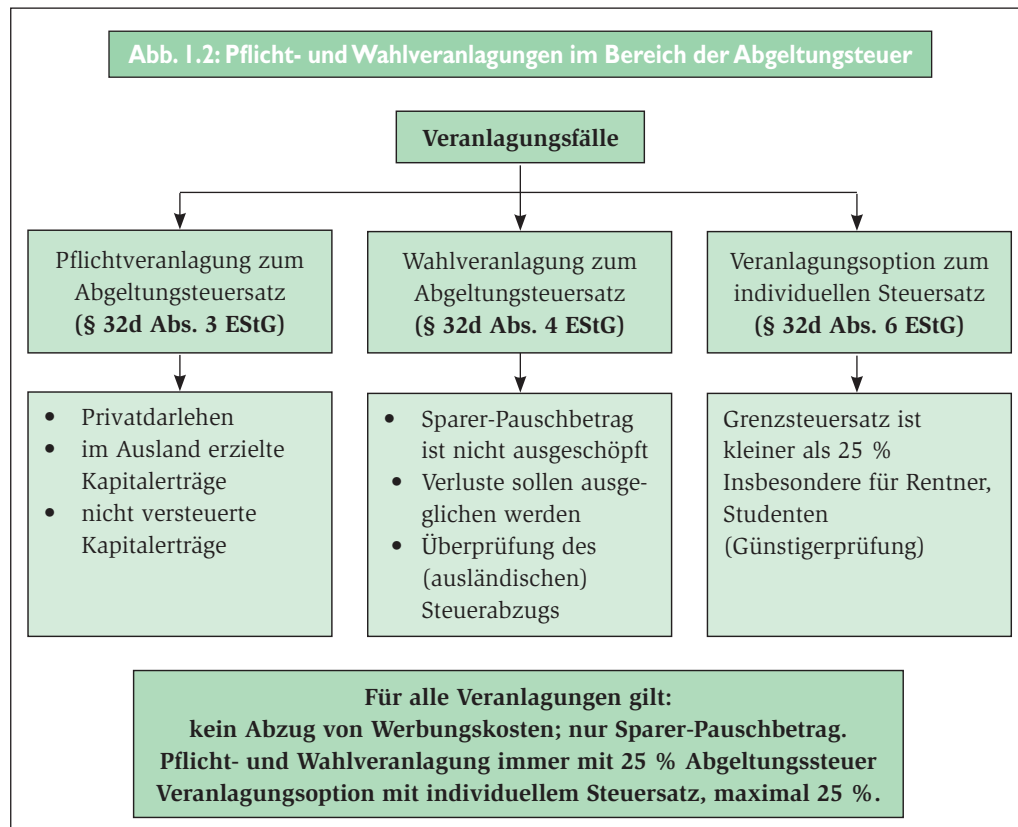
- Für **Zusammenveranlagte**: der Gesamtbetrag der Einkünfte darf **16.260 €** nicht überschritten haben.

Insbesondere die zunehmende Erfassungsdichte der Renteneinkünfte führt in einigen Fällen zu Irritationen. Aus der Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung wegen Renteneinkünften muss nicht zwingend eine Steuernachzahlung erwachsen. In vielen Fällen ist durch den Ansatz der Freibeträge für Körperbehinderungen und Sonderausgaben eine Minderung des Gesamtbetrags der Einkünfte unterhalb des Grundfreibetrages möglich. Für im Ausland lebende Rentner ist dabei zu beachten, dass der Grundfreibetrag nicht gewährt wird. Hier gilt es, die Möglichkeiten der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG zu prüfen.

Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung eines steuerlich zu berücksichtigenden Kindes können bei den Eltern als Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt werden; § 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG. Die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes bleiben seit 2012 unbeachtlich.

Hat das Kind aber z.B. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, wird bei dem Kind die Vorsorgepauschale nach § 39b Abs. 2 S. 5 Nr. 3 EStG gewährt. Hat das Kind keine weiteren Versicherungsbeiträge geleistet, werden dadurch zu wenig Lohnsteuern einbehalten. Beträgt der Arbeitslohn des Kindes mehr als 10.500 €, ist das Kind nach § 46 Abs. 2 Nr. 3 EStG zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet. Die Finanzverwaltung will durch Kontrollmitteilungen die Veranlagungen der Kinder sicherstellen.





1.2 Vorausgefüllte Steuererklärung (VaSt)

Ab dem Kalenderjahr 2014 wird allen Bürgern auf Wunsch eine vorausgefüllte Steuererklärung zur Verfügung gestellt. Der Steuerpflichtige kann dann über ELSTER auf seine persönlichen Steuerdaten, die der Steuerverwaltung vorliegen, elektronisch zugreifen und diese direkt in die elektronische Steuererklärung übernehmen.

Dazu gehören neben Name und Adresse auch die vom Arbeitgeber bescheinigten Lohnsteuerdaten, Bescheinigungen über den Bezug von Rentenleistungen, Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen und Vorsorgeaufwendungen. Der Umfang der bereitgestellten Daten soll nach dem BMF Schreiben vom 10.10.2013, IV A 3 – S 0202/11/10001 sukzessive erweitert werden.

Nach **Prüfung und ggf. Ergänzung der Angaben** sendet der Steuerpflichtige seine Einkommensteuererklärung dann an das Finanzamt.

- **Schritt 1:** Die gespeicherten Steuerdaten können (wie?) elektronisch abgerufen und automatisch in die Steuererklärung übernommen werden. Hier handelt es sich dann insbesondere um Namen, Adresse, vom Arbeitgeber bescheinigte Lohnsteuerdaten, Bescheinigungen über den Bezug von Rentenleistungen, Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen und Vorsorgeaufwendungen.
- **Schritt 2:** Diese Angaben sind zu überprüfen und zu ergänzen.
- **Schritt 3:** Nach Prüfung und ggf. Ergänzung der Angaben senden Sie Ihre Einkommensteuererklärung über ihren Computer an das Finanzamt (ELSTER).

Markus Deutsch/Annette Lähn

**Umsatzsteuer-Erklärung 2013
Umsatzsteuer-Voranmeldung 2014
Kompakt
5. Auflage**

Mit amtlichen Vordrucken und Einzelerläuterungen

Behandlung grundsätzlicher Fragen des Umsatzsteuerrechts

**Enthält die Neuregelungen zum 1.1.2014 sowie die aktuelle
Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen**

**Mit Checkliste zur Bearbeitung der Umsatzsteuer-
Erklärung 2013/Umsatzsteuer-Voranmeldung 2014**

HDS
 **erlag**

(gegliedert nach den am Rand des beigefügten amtlichen Musters angegebenen Zahlen)

2013

- Bitte weiße Felder ausfüllen oder ☒ ankreuzen, Anleitung beachten -

Zeile	Steuernummer		
1	Name des Unternehmers		
2			
3			
4			
5	Anlage UR zur Umsatzsteuererklärung		99 11
6	A. Innergemeinschaftliche Erwerbe	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR	Steuer EUR Ct
7	Steuerfreie innergemeinschaftliche Erwerbe nach §§ 4b und 25c UStG	791	
8	Steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe (§ 1a UStG)		
9	zum Steuersatz von 19 %	781	
10	zum Steuersatz von 7 %	793	
11	zu anderen Steuersätzen	798	799
12	neuer Fahrzeuge von Lieferanten ohne USt-IdNr. zum allgemeinen Steuersatz (§ 1b UStG)	794	796
13	Summe	(zu übertragen in Zeile 93 der Steuererklärung)	
14	B. Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte (§ 25b UStG)	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR	Steuer EUR Ct
15	Lieferungen des ersten Abnehmers	742	
16	Lieferungen, für die der letzte Abnehmer die Umsatz- steuer schuldet		
17	zum Steuersatz von 19 %	751	
18	zum Steuersatz von 7 %	746	
19	zu anderen Steuersätzen	747	748
20	Summe	(zu übertragen in Zeile 94 der Steuererklärung)	
21	C. Leistungsempfänger als Steuerschuldner (§ 13b UStG)	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR	Steuer EUR Ct
22	Steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemein- schaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG)	846	847
23	Andere Leistungen eines im Ausland ansässigen Unterneh- mers (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 und 5 Buchst. a UStG)	871	872
24	Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände und Umsät- ze, die unter das GrEStG fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 und 3 UStG)	873	874
25	Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schalt- kreisen (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG)	844	845
26	Andere Leistungen eines im Inland ansässigen Unterneh- mers (§ 13b Abs. 2 Nr. 4, 5 Buchst. b und Nr. 6 bis 9 UStG)	877	878
27	Summe	(zu übertragen in Zeile 95 der Steuererklärung)	
28	D. Auslagerer als Steuerschuldner (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG)	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR	Steuer EUR Ct
29	Lieferungen, die der Auslagerung vorangegangen sind (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG)	852	853
30	Summe	(zu übertragen in Zeile 96 der Steuererklärung)	

2013AnlageUR521

- Mai 2013 -

2013AnlageUR521

- 2 -

Zeile	E. Steuerfreie Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR
31	Steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug	
32	a) Innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG)	
33	an Abnehmer mit USt-IdNr.	741
34	neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne USt-IdNr.	744
35	neuer Fahrzeuge außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG)	749
36	b) Weitere steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug (z. B. nach § 4 Nr. 1 Buchst. a, 2 bis 7 UStG)	
37	Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG)	
38	Umsätze nach § UStG	
39	Umsätze im Sinne des Offshore-Steuerabkommens, des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut und des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere	
40	Reiseleistungen nach § 25 Abs. 2 UStG	
41	Summe der Zeilen 37 bis 40	237
42	Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug	
43	a) nicht zum Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) gehörend nach § 4 Nr. 12 UStG (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken usw.)	286
44	nach § 4 Nr. UStG	287
45	Summe der Zeilen 43 und 44	
46	b) zum Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) gehörend	
47	nach § 4 Nr. UStG	
48	nach § UStG	
49	Summe der Zeilen 47 und 48	240
50	F. Ergänzende Angaben zu Umsätzen	
51	Umsätze, die auf Grund eines Verzichts auf Steuerbefreiung (§ 9 UStG) als steuerpflichtig behandelt worden sind	
52	Steuerpflichtige Umsätze im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 2 bis 4, 5 Buchst. b und Nr. 6 bis 9 UStG eines im Inland ansässigen Unternehmers, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet	209
53	Steuerpflichtige Umsätze im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG eines im Inland ansässigen Unternehmers, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet	210
54	Beförderungs- und Versandungslieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 3c UStG)	
55	a) in Abschnitt C der Steuererklärung (Hauptvordruck USt 2 A) enthalten	208
56	b) in anderen EU-Mitgliedstaaten zu versteuern	206
57	Nicht steuerbare sonstige Leistungen gem. § 18b Satz 1 Nr. 2 UStG	721
58	Übrige nicht steuerbare Umsätze (Leistungsort nicht im Inland)	205
59	In den Zeilen 56 bis 58 enthaltene Umsätze, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen	204
60	Grenzüberschreitende Personenbeförderungen im Luftverkehr (§ 26 Abs. 3 UStG)	

2013AnlageUR522

Auf die Vorbemerkungen zum Vordruck USt 2 A sowie die Ausführungen zu Teil III A 27 und 28 wird Bezug genommen. Danach ist die Anlage UR auszufüllen, wenn einer der dort genannten Tatbestände vorliegt. Die Anlage stellt dann einen notwendigen Bestandteil der Steuererklärung dar und auf dem Deckblatt der Umsatzsteuererklärung ist der Hinweis auf Anlage UR vorzunehmen, Zeile 27 beigefügt, Zeile 28 nicht erforderlich, da keine entsprechenden Umsätze getätigt werden.

Abschnitt A

7 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 37) verwendet werden. Da der Unternehmer für diese Ausgangssumsätze zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wird es nicht beanstandet, wenn in diesen Fällen der innergemeinschaftliche Erwerb steuerpflichtig behandelt wird, A 4b.1 Abs. 3 UStAE.

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, kann aber auch die Vereinfachungsregel in Anspruch nehmen und den Erwerb insgesamt steuerpflichtig erklären:

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

- 9** 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.

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

12

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

13

Abschnitt B

Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte

Werden Reihengeschäfte als innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte abgewickelt, ist § 25b UStG zu beachten. Diese Sonderregelung findet Anwendung, wenn

15

- Unternehmer zwei Umsätze als Reihengeschäft abwickeln (letzter Abnehmer kann auch eine nichtunternehmerische juristische Person sein), laut Verwaltung ist aber auch ein Dreiecksgeschäft mit mehr als zwei Umsätzen denkbar, wenn die Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes bei den letzten drei Unternehmen vorliegen;
- 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.

Die im jeweiligen Ankunftsmitgliedsstaat (tatsächliches Transportende) zu entrichtende Umsatzsteuer wird in Fällen des § 25b UStG vom letzten Abnehmer geschul-

17-19

det. Dieser kann unter den sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG die (für den ersten Abnehmer) entrichtete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (vgl. Teil III A 70), es ist zu beachten, dass die Rechnung die Umsatzsteuer nicht gesondert ausweisen darf.

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).

- 18** Auf Dreiecksgeschäfte mit den in der Anlage 2 zum UStG aufgeführten Gegenständen ist der ermäßigte Steuersatz anzuwenden (vgl. Teil III A 36).
- 20** Der ggf. durch Addition ermittelte Steuerbetrag ist in Zeile 94 der Umsatzsteuererklärung zu übertragen und bei der Berechnung der Jahressteuer zu berücksichtigen.

Abschnitt C

Leistungsempfänger als Steuerschuldner (§ 13b UStG)

1. Allgemeine Grundsätze

- 22-26** 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**. § 13b UStG ist auch von Leistungsempfängern zu beachten, die nicht im Inland ansässig sind (BFH, Beschluss vom 6.4.2010, XI B 1/09).

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 selbst 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 Frachtentgelts 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.

Beispiel: Der in Belgien ansässige Unternehmer BE erhält am 18.10.2013 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 10.1.2014 im Januar 2014. Nach den Rechnungsangaben hat BE im Dezember 2013 in Hannover einen Messestand an DE-A vermietet und den Messestand von DE-B bewirtschaftet (separater Leistungsaustausch).

Lösung: Die von DE-A und DE-B geschuldete Umsatzsteuer aus den Anzahlungen in Höhe von jeweils 190 € entsteht für den Monat Oktober 2013. Zu den im Monat Dezember 2013 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 2013.

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 2013 bewirkt werden, entsteht die Steuer erst mit Ablauf des Monats Januar 2014 (Monat der Rechnungsstellung). Die Steuer entsteht auch dann für den Januar 2014, wenn DE-B die Rechnung erst im Februar 2014 oder später zugehen würde.

DE-A hat für das Kalenderjahr 2013 in Zeile 22 eine Bemessungsgrundlage von 2.000 € und eine Steuer von 380 € zu erklären. DE-B hat für das Kalenderjahr 2013 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 Sonderregelung (§ 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 aber auch nicht von der Steuerschuldnerschaft entbunden. Hierzu führt das BMF aus, dass für die Rechnungserteilung grundsätzlich die Vorschriften des Landes gelten, aus dem der Leistende stammt. Für diese Zwecke wurde folgende Übersicht veröffentlicht, die die jeweiligen Landessprachen berücksichtigt: