ADDISON | AKTE Körperschaftsteuer

Anleitung zur Körperschaftsteuer-Erklärung 2021

Wolters Kluwer

Lizenzausgabe der Stollfuß Medien GmbH & Co. KG

Körperschaftsteuer-/Gewerbesteuer-/ Umsatzsteuer-Erklärung 2021

bearbeitet von

Björn Claudy
Dipl.-Finanzwirt (FH)
Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main
Frankfurt am Main

Frank Henseler
Dipl.-Finanzwirt
Salzgitter-Thiede

Andreas Kümpel
Dipl.-Finanzwirt
Finanzamt für Groß- und
Konzernprüfung Köln
Köln

Annette Staats
Dipl.-Finanzwirtin
Finanzamt Essen-Süd
Essen

16., aktualisierte und neubearbeitete Auflage 2022

Stollfuß

A. Körperschaftsteuererklärung

I. Einführung

1. Körperschaftsteuerpflicht

a) Unbeschränkte Steuerpflicht

Wie die Einkommensteuer unterscheidet auch die Körperschaftsteuer zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. 1

Der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht können nur die nachfolgenden in § 1 Abs. 1 KStG abschließend aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit **Geschäftsleitung oder Sitz im Inland** unterliegen: 2

- Kapitalgesellschaften (insb. Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung einschließlich der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)),
- Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, die nach § 1a KStG wirksam zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft optiert haben (→ Rz. 10),
- Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften,
- Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit,
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts,
- nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts sowie
- Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Unmaßgeblich ist, ob es sich bei dem Steuersubjekt um ein Rechtsgebilde nach deutschem Recht oder nach dem Recht eines ausl. Staates handelt. In letzterem Fall reicht es aus, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse dem Typ und der tatsächlichen Handhabung nach einer nach deutschem Recht gegründeten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse entspricht[1]. Sie sind in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihre Geschäftsleitung im Inland haben.[2] Dies gilt selbst dann, wenn nach dem Zivilrecht die ausl. Gesellschaft als Personengesellschaft zu behandeln ist. 3

Praxishinweis:
Eine nach britischem Recht gegründete Limited ist eine Gesellschaft, auf die grundsätzlich das britische Gesellschaftsrecht anzuwenden ist. Da sie aber von der Struktur her mit einer deutschen GmbH vergleichbar ist, ist sie unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Dies gilt auch nach dem Brexit. Verfahrensrechtlich wird sie allerdings wie eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen behandelt.[3]

Der **Ort der Geschäftsleitung** befindet sich gem. § 10 AO im Inland, wenn hier der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung belegen ist, d.h. wenn von hier aus die wesentlichsten Entscheidungen des Alltagsgeschäfts getroffen werden. 4

Die unbeschränkte Steuerpflicht kann aber auch dadurch begründet werden, dass sich im Inland lediglich der Sitz des Unternehmens befindet. Ihren **Sitz** hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen als Sitz bestimmt ist (§ 11 AO). 5

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich gem. § 1 Abs. 2 KStG auf sämtliche Einkünfte des Steuersubjekts. Damit werden durch sie – soweit nicht Regelungen eines DBA greifen – grundsätzlich **alle Einkünfte aus dem In- und Ausland** ertragsteuerlich erfasst. 6

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht beginnt nicht erst mit Erlangung der Rechtsfähigkeit durch Eintragung in ein öffentliches Register, wie z.B. das Handelsregister, sondern erstreckt sich bereits auf die durch Abschluss des notariell beurkundeten Gründungsvertrags errichtete Vorgesellschaft. Diese ist jedoch abzugrenzen von der Vorgründungsgesellschaft, der eventuelle Rechtshandlungen der Gesellschafter vor notarieller Beurkundung des Gründungsvertrags zuzurechnen sind. 7

b) Beschränkte Steuerpflicht

Der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen gem. § 2 KStG zwei Personengruppen. 8

Zunächst werden von ihr Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erfasst, die **weder** ihre **Geschäftsleitung noch** ihren **Sitz im Inland** haben, aber über **inl. Einkünfte i.S.d. § 49 EStG** verfügen (§ 2 Nr. 1 KStG). Das tatsächliche Besteuerungsrecht Deutschlands kann jedoch durch Doppelbesteuerungsabkommen weiter eingeschränkt sein. Bei dieser Personengruppe beschränkt sich die inl. Körperschaftsteuerpflicht auf die vorgenannten Einkünfte. Die Steuerpflicht beginnt mit dem erstmaligen Bezug von Einkünften i.S.d. § 49 EStG.

---

1) Zu den Kriterien für einen Rechtstypenvergleich siehe BMF-Schreiben v. 19.3.2004, BStBl I 2004, 411 und v. 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076.
2) BFH v. 23.6.1992, IX R 182/87, BStBl II 1992, 972 und v. 16.12.1998, I R 138/97, BStBl II 1999, 437.
3) Vgl. BMF-Schreiben v. 30.12.2020, IV A 3 — S 0284/20/10006 :003, BStBl I 2021, 46.

9 Bei der zweiten Personengruppe handelt es sich um **sonstige nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen**, d.h. um Steuersubjekte, die zwar ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, aber dennoch nicht von § 1 KStG erfasst sind. Namentlich betrifft dies insb. inl. juristische Personen des öffentlichen Rechts außerhalb eines Betriebs gewerblicher Art sowie Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 KStG oder nach einem anderen Gesetz steuerbefreit sind. Die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 KStG wird nämlich durch § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, ausdrücklich ausgeschlossen.

Die vorgenannten Steuersubjekte unterliegen aber der **Steuerpflicht nur mit solchen inl. Einkünften, die gem. § 43 Abs. 3 EStG ganz oder teilweise einem Steuerabzug zu unterwerfen sind** (§ 2 Nr. 2 KStG). Zugleich ist die beschränkte Steuerpflicht mit der Erhebung der Abzugssteuer an der Quelle abgegolten, so dass für diesen Personenkreis **keine Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung** besteht (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG).

Hinsichtlich der Steuerpflicht für Investmentfonds wird auf → Rz. 763 ff. verwiesen.

c) Option zur Besteuerung als Körperschaft für bestimmte Personengesellschaften nach § 1a KStG

10 Durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts[1] (KöMoG) hat der Gesetzgeber für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften (Personengesellschaften) die Möglichkeit geschaffen, zur Anwendung der Besteuerung als Körperschaft zu **optieren**. Personenhandelsgesellschaften sind die Offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft und die Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung. Unter einer Partnerschaftsgesellschaft wird eine Partnerschaft i.S.d. Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes verstanden.

Um zur Besteuerung als Körperschaft zu optieren, muss die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft einen Antrag stellen, der von der Gesellschafterversammlung mit der nach § 217 UmwG maßgebenden Mehrheit der Stimmen gefasst werden muss, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG. Nach § 217 UmwG ist grundsätzlich die **Zustimmung aller Gesellschafter** erforderlich, vgl. § 217 Abs. 1 Satz 1 UmwG. Eine Mehrheitsentscheidung ist jedoch anzuerkennen, wenn sie im Gesellschaftsvertrag für den Fall des **echten Formwechsels oder der Option** zur Körperschaftsbesteuerung vorgesehen ist und die Mehrheit mindestens **drei Viertel der abgegebenen** Stimmen beträgt, vgl. § 217 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwG[2].

Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zuständigen Finanzamt spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG. Dieser Antrag ist nicht Teil der Körperschaftsteuererklärung.

Dies ist auch für Personengesellschaften möglich, die nach ausl. Recht gegründet worden sind und auch im Ausland ansässig sind. Nach dem Rechtstypenvergleich muss die ausl. Gesellschaft als Personengesellschaft qualifiziert werden und zusätzlich ein Handelsgewerbe betreiben.[3] Allerdings muss hier sichergestellt sein, dass die im Ausland ansässige Personengesellschaft im ausl. Staat einer der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 KStG. Mit anderen Worten muss die Option zur Körperschaftsbesteuerung auch im ausl. Staat gegeben und ausgeübt worden sein.

Da der Antrag von der Personengesellschaft gestellt werden muss, kann er bei Neugründungen nicht für das erste Wirtschaftsjahr gestellt werden.[4]

Liegt ein gültiger Antrag vor, kommt es zu einem **fiktiven Formwechsel der Personengesellschaft** in eine Kapitalgesellschaft, vgl. § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG. Einbringungszeitpunkt ist das Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung der Körperschaftsbesteuerung vorangeht, vgl. § 1a Abs. 2 Satz 3 KStG. Da der Antrag erstmalig für Wirtschaftsjahre gestellt werden kann, die am 1.1.2022 beginnen, kann also bereits für den **31.12.2021 eine juristische Sekunde Körperschaftsteuerpflicht bestehen** und die o.g. Erklärungen abzugeben sein. Dies ist insbesondere für die Erfassung des Eigenkapitals auf dem steuerlichen Einlagekonto nach § 1a Abs. 2 Satz 4 KStG relevant (→ Rz. 1284).

2. Verpflichtung zur Abgabe von Körperschaftsteuer- und Feststellungserklärungen nebst Anlagen

11 Beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften haben für den VZ eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben, vgl. § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG i.V.m. § 31 Abs. 1 KStG. Auch Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften, die nach § 1a KStG wirksam optiert haben, haben eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben. In bestimmten Fällen sind auch Investmentfonds zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung verpflichtet. Zur Abgabeverpflichtung von Investmentfonds siehe → Rz. 765.

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften i.S.d. § 2 Nr. 2 KStG, bei denen die KSt mit Erhebung der Abzugssteuer abgegolten ist (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG), müssen keine Körperschaftsteuererklärung abgeben.

Auch für nach § 5 KStG steuerbefreite Körperschaften (z.B. gemeinnütziger Verein) besteht die Pflicht zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung. Auch in diesen Fällen besteht eine unbeschränkte Steuerpflicht und somit auch grundsätzlich die Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung. Zwar müssen, soweit keine steu-

1) Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889, vgl. auch WKGT/BDI, Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts 2021, 2. Aufl. 2021.
2) Vgl. Rz. 12 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.
3) Vgl. Rz. 3 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.
4) Vgl. Rz. 18 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.

erpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterhalten werden oder nach anderen Vorschriften doch eine Steuer festgesetzt wird (partielle Steuerpflicht), keine Angaben zu den Einkünften gemacht werden. Die Steuerbefreiung wird aber dem Grunde nach durch die Körperschaftsteuererklärung überprüft. Der Körperschaftsteuererklärung sind dann spezielle Anlagen zur Steuerbefreiung beizufügen. Da Körperschaften als nichtnatürliche Personen nicht selbst tatsächlich handeln können, müssen ihre Pflichten durch ihre gesetzlichen Vertreter erfüllt werden, vgl. § 34 Abs. 1 Satz 1 AO. Das sind z.B.:

- bei der GmbH: die Geschäftsführer als Gesamtheit, es sei denn, der Gesellschaftsvertrag ordnet Einzelvertretungsberechtigung an, vgl. § 35 GmbHG,
- bei der AG: der Vorstand, es sei denn, der Gesellschaftsvertrag ordnet Einzelvertretungsberechtigung einzelner oder aller Vorstandsmitglieder an, vgl. § 78 AktG.

Besteht Einzelvertretungsberechtigung (Regelfall) ist jeder Vertretungsberechtigte (Geschäftsführer/Vorstand) zur Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben verpflichtet.

12 Im Fall der **Liquidation** unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, Genossenschaften oder Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit tritt an die Stelle des VZ als Besteuerungsabschnitt der gesamte Abwicklungszeitraum, höchstens jedoch ein Zeitraum von drei Jahren (§ 11 Abs. 1 KStG). In diesem Fall ist für den gesamten bis zu drei Jahren umfassenden Besteuerungszeitraum eine einheitliche Körperschaftsteuererklärung abzugeben. Erst danach ist wieder zur jährlichen Abgabe von Steuererklärungen zurückzukehren. Dies gilt auch für Abwicklungshandlungen im Rahmen eines **Insolvenzverfahrens** (§ 11 Abs. 7 KStG). In Fällen, in denen die Auflösung im Laufe eines Wj. erfolgt, lässt die FinVerw. aus Vereinfachungsgründen auch die Einbeziehung des Zeitraums vom Beginn des Wj., in das die Auflösung fällt, bis zum Auflösungsstichtag in den einheitlichen Besteuerungszeitraum zu (R 11 Abs. 1 KStR 2015). Dies gilt allerdings nicht für das Insolvenzverfahren.

13 Im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung ist es erforderlich, für bestimmte, in den Einzelsteuergesetzen ausdrücklich benannte Besteuerungsgrundlagen **gesonderte Feststellungen nach §§ 179 ff. AO** durchzuführen. Derartige gesonderte Feststellungen sehen das EStG und das KStG u.a. für folgende Besteuerungsgrundlagen vor:

- gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags (§ 31 Abs. 1, § 8 Abs. 1, § 8c KStG, § 10d Abs. 4, § 57 Abs. 4 EStG),
- gesonderte Feststellung des verbleibenden Zuwendungsvortrags (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 und 4 KStG, § 10d Abs. 4 EStG),
- gesonderte Feststellung des Zinsvortrags (§ 8a KStG i.V.m. § 4h Abs. 4 EStG),
- gesonderte Feststellung des EBITDA-Vortrags (§ 8a KStG i.V.m. § 4h Abs. 1 Satz 3 und Abs. 4 EStG),
- gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 KStG),
- gesonderte Feststellung des sog. Sonderausweises für das durch Umwandlung von Rücklagen entstandene Nennkapital (§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG),
- gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens und sonstiger damit im Zusammenhang stehender Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG,
- Feststellung verbleibender negativer ausl. Einkünfte nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG,
- Feststellung verbleibender Verluste aus gewerblicher Tierzucht und -haltung und aus Termingeschäften nach § 15 Abs. 4 Satz 1 bis 3 EStG,
- Feststellung verbleibender Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften nach § 15 Abs. 4 Satz 6 ff. EStG,
- Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a EStG bei Beteiligung der Stpfl. an einem anderen Handelsgewerbe als typisch stiller Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 i.V.m. § 15a Abs. 4 EStG[1)] und
- die Feststellung der nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte nach § 6 Abs. 8 InvStG.

14 Die für die o.g. Feststellungen erforderlichen Angaben werden in der Körperschaftsteuererklärung abgefragt bzw. können durch freie Erläuterungen erklärt werden. Für das steuerliche Einlagekonto besteht mit § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG eine Verpflichtung zur Abgabe einer gesonderten Steuererklärung. Allerdings gibt es eine eigene Feststellungserklärung hierfür nicht mehr. Die Angaben zum Einlagekonto sind Teil des Körperschaftsteuererklärungssatzes (Anlagen KSt 1 F und KSt 1 Fa). Dies ist sinnvoll, da zwischen der Festsetzung der Körperschaftsteuer und den Feststellungen im Zusammenhang mit dem Einlagekonto viele Querbeziehungen bestehen und eine Abgabe der Körperschaftsteuererklärung ohne Feststellungserklärung zum Einlagekonto nicht sinnvoll bearbeitet werden kann. Körperschaftsteuererklärung und Feststellungserklärung bleiben zwar rechtlich getrennte Erklärungen, werden aber nur in einem Vordrucksatz angeboten.

Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und sonstige damit im Zusammenhang stehende Besteuerungsgrundlagen werden gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt, vgl. § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG. Die Verwaltung folgert aus § 14 Abs. 5 Satz 5 KStG, dass hierfür eine gesonderte Fest-

1) Bei der Beteiligung an Mitunternehmerschaften (auch atypisch stillen Gesellschaften) erfolgt die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlusts durch das für die Besteuerung der Mitunternehmerschaft zuständige FA.

stellungserklärung abgegeben werden muss. Da die Feststellung sowohl für Organgesellschaft und Organträger verbindlich ist, sind beide abgabeverpflichtet, vgl. § 181 Abs. 2 Satz 1 AO. Die Abgabe der Feststellungserklärung durch den einen befreit den anderen von der Erklärungsabgabe, vgl. § 181 Abs. 2 Satz 3 AO. Eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG[1] ist regelmäßig mit der Körperschaftsteuererklärung zu verbinden und ist deshalb ebenfalls Teil des Körperschaftsteuererklärungssatzes.

Praxishinweis:
Die Feststellungserklärung sollte immer durch die Organgesellschaft abgegeben werden, da die Abgabe durch den Organträger die Organgesellschaft nicht von der Abgabe ihrer eigenen Körperschaftsteuererklärung befreit. Außerdem ist die Abgabe der Feststellungserklärung durch den Organträger zwar auf den Papiervordrucken, nicht jedoch in ELSTER vorgesehen.

3. Fristen für die Abgabe der Körperschaftsteuererklärung und der Feststellungserklärungen zur Körperschaftsteuer

15 Die Körperschaftsteuererklärung und die mit ihr verbundenen Feststellungserklärungen sind nach § 149 Abs. 2 AO spätestens sieben Monate nach Ablauf des VZ, also des Kalenderjahres abzugeben. Wenn die Körperschaftsteuererklärung von einer zur Hilfe in Steuersachen befugten Person erstellt wird, ist diese bis zum Ablauf des Monats Februar des zweiten auf den VZ folgenden Jahres abzugeben, vgl. § 149 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 KStG.[2]

Für den VZ 2019 ist diese Frist für beratene Stpfl. auf Grund der Corona-Pandemie auf den 31.8.2021 verlängert worden[3]. Für den VZ 2020 wurde die Frist für nicht beratene Stpfl. auf den 31.10.2021 und für beratene Stpfl. auf den 31.5.2022 verlängert worden[4]. Für den VZ 2021 wurden bis zum Redaktionsschluss keine Erleichterungen gewährt.

16 Die o.g. Fristen gelten jedoch nicht, wenn das FA die Abgabe der Erklärung vor Ablauf der obigen Fristen anordnet (vorzeitige Anforderung), vgl. § 149 Abs. 4 AO.

Hierzu ist das FA befugt, wenn die steuerpflichtige Körperschaft:

1. für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum Erklärungen nicht oder verspätet abgegeben hat,
2. für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum innerhalb von drei Monaten vor Abgabe der Steuererklärung oder innerhalb von drei Monaten vor dem Beginn des Zinslaufs i.S.d. § 233a Abs. 2 Satz 1 AO nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,
3. Vorauszahlungen für den Besteuerungszeitraum außerhalb einer Veranlagung herabgesetzt wurden,
4. die Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum zu einer Abschlusszahlung von mindestens 25 % der festgesetzten Steuer oder mehr als 10 000 € geführt hat,
5. die Steuerfestsetzung auf Grund einer Steuererklärung i.S.d. § 149 Abs. 3 Nr. 1, 2 oder 4 AO voraussichtlich zu einer Abschlusszahlung von mehr als 10 000 € führen wird,
6. eine Außenprüfung vorgesehen ist,
7. im Besteuerungszeitraum gegründet wurde oder ihren Betrieb eingestellt hat oder
8. auf Grund einer Zufallsauswahl zur vorzeitigen Abgabe ausgewählt wurde (§ 149 Abs. 4 Satz 3 AO).

Das FA muss die vorzeitige Abgabe der Steuererklärung formell anordnen. Die Anordnung ist ein Verwaltungsakt, gegen den der Einspruch gegeben ist. Für die Befolgung der Anordnung ist eine Frist von vier Monaten zu setzen, vgl. § 149 Abs. 4 Satz 2 AO. Die Praxis der Fristenerlasse wurde mit der Neuregelung aufgegeben.

17 Kommt die Körperschaft ihrer Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung bzw. Feststellungserklärung nicht oder nicht in der ihr gesetzten Frist nach, kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden (Ermessensentscheidung). Das FA muss jedoch nach § 152 Abs. 2 und 3 AO einen Verspätungszuschlag festsetzen, wenn

- die Körperschaftsteuererklärung (inkl. der Feststellungserklärung zum steuerlichen Einlagekonto) später als 14 Monate (bei Land- und Forstwirtschaft 1 Monate) nach Ablauf des VZ oder bei einer besonderen Anordnung nach § 149 Abs. 4 AO (bevorzugte Anforderung) nach dem Zeitpunkt der Anforderung eingereicht wurde,
- die Frist nicht über diesen Zeitpunkt hinaus verlängert wurde (eine rückwirkende Verlängerung ist möglich),
- die Körperschaftsteuer nicht mit null oder negativ festgesetzt wurde und
- die festgesetzte Körperschaftsteuer die festgesetzten Vorauszahlungen sowie die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge nicht übersteigt.

Liegen die vorgenannten Voraussetzungen nicht vor, hat das FA weiterhin ein Ermessen dem Grunde nach, ob ein Verspätungszuschlag festgesetzt wird, vgl. § 152 Abs. 1 Satz 1 AO. Von der Festsetzung des Verspätungszuschlags ist abzusehen, wenn der Erklärungspflichtige glaubhaft macht, dass die Verspätung entschuldbar ist, vgl. § 152 Abs. 1 Satz 2 AO.

Die Höhe des Verspätungszuschlags unterliegt nicht mehr der Ermessensentscheidung des FA, sondern beträgt für die verspätet eingereichte Körperschaftsteuererklärung für jeden angefangenen Monat der Verspätung 0,25 % der

1) An einer dem § 25 Abs. 3 EStG i.V.m. § 31 Abs. 1 KStG vergleichbaren Abgabeverpflichtung fehlt es bei § 14 Abs. 5 KStG.
2) Für Körperschaften, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beziehen gelten ggf. andere Fristen, vgl. § 149 Abs. 2 Satz 2 AO.
3) Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO.
4) Art. 97 § 36 Abs. 3 EGAO.

festgesetzten Körperschaftsteuer vermindert um Steueranrechnungsbeträge und Vorauszahlungen, mindestens jedoch 25 €, vgl. § 152 Abs. 5 Satz 2 AO. Der Verspätungszuschlag ist auf volle Euro abzurunden und darf 25 000 € nicht überschreiten, vgl. § 152 Abs. 10 AO.

Ferner kann die Abgabe der Steuer- bzw. Feststellungserklärung mittels Anwendung von Zwangsmitteln durchgesetzt werden. In Betracht kommt hierbei in erster Linie die Festsetzung von Zwangsgeldern (§ 329 AO), wobei das einzelne Zwangsgeld 25 000 € nicht übersteigen darf. Die Festsetzung kann hier wahlweise gegen die Körperschaft selbst oder gegen ihren gesetzlichen Vertreter erfolgen. Ist ein gegen eine natürliche Person festgesetztes Zwangsgeld uneinbringlich, kann das Amtsgericht auf Antrag der Finanzbehörde nach Anhörung des Pflichtigen auch Ersatzzwangshaft anordnen (§ 334 AO). Als weitere Möglichkeit bleibt der Finanzbehörde im Falle der Missachtung der Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen auch die **Schätzung der Besteuerungsgrundlagen** (§ 162 AO).

Anträge von Körperschaften und Personenvereinigungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, **auf Feststellung der als Leistungen i.S.d. § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG zu berücksichtigenden Beträge** müssen **bis zum Ablauf des dem Kalenderjahr der Leistung nachfolgenden Kalenderjahres** dem örtlich zuständigen FA bzw. in Ermangelung der örtlichen Zuständigkeit eines bundesdeutschen FA dem Bundeszentralamt für Steuer vorliegen (Ausschlussfrist – § 27 Abs. 8 Satz 4 bis 6 KStG). Dabei ist der Antrag auf dem amtlichen Vordruck KSt 1 F – 27 (8) (→ Rz. 1270) zu stellen. 18

4. Gesetzliche Vorgaben zur Übermittlung der Steuer- und Feststellungserklärungen durch Datenfernübertragung

In **§ 31 Abs. 1a KStG** ordnet der Gesetzgeber an, dass die Körperschaftsteuererklärung und die ggf. damit verbundene Erklärung zu den gesonderten Feststellungen nach den §§ 27, 28 und 38 KStG **nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch in authentifizierter Form** an die FinVerw. **zu übermitteln** sind. 19

Für die authentifizierte Übermittlung muss zunächst eine Registrierung bei der FinVerw. unter www.elster.de erfolgen. Hierbei ist zu beachten, dass der Registrierungsvorgang bis zu zwei Wochen dauern kann. Die FinVerw. bietet eine kostenlose Möglichkeit zur Erstellung und Übermittlung der Körperschaftsteuererklärung an. Eine Übersicht über weitere (kostenpflichtige) Programme, die die authentifizierte Übermittlung unterstützen, findet man im ELSTER-Online-Portal.[1)]

Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten **auf eine elektronische Übermittlung verzichten**. In diesem Fall sind die Erklärungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und vom gesetzlichen Vertreter des Stpfl. eigenhändig zu unterschreiben (§ 31 Abs. 1a Satz 2 KStG). Solche unbilligen Härten dürften bei Körperschaften nicht vorliegen. Nach § 150 Abs. 8 AO ist eine unbillige Härte gegeben, wenn die Möglichkeit der Datenfernübertragung nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre oder wenn der Stpfl. nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt dazu in der Lage ist, die Steuererklärung elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der Körperschaftsteuer ist kostenlos über www.elster.de möglich. Eine unbillige Härte erscheint hier nicht möglich. Auch mit der zweiten Variante (Mangel an persönlichen Fähigkeiten) wird man nur schwer argumentieren können. Dies gilt – von besonderen Einzelfällen abgesehen – auch für steuerbefreite Körperschaften (einschließlich Vereine) und für alle Fälle, bei denen die Körperschaftsteuererklärung von einem Steuerberater (oder einer sonstigen zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugten Person) erstellt wird.

Auch wenn das Gesetz eine Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz vorschreibt, gibt es keinen amtlichen Datensatz im engerem Sinne, sondern lediglich eine technische Schnittstelle, die die einzelnen Softwareanbieter in ihre Systeme integrieren müssen.

Praxishinweis:

Elektronisch übermittelte Steuererklärungen werden durch die verwendete Software häufig nur noch in der sog. „komprimierten" Form dargestellt. In dieser Form werden nur die Zeilen der Steuererklärung ausgegeben, zu denen auch tatsächlich Angaben gemacht wurden. Der BFH hat entschieden[2)], dass ein Steuerberater grob fahrlässig handelt, wenn der dem Mandanten zur Prüfung lediglich eine „komprimierte" Fassung der Steuererklärung überlässt. Es ist daher darauf zu achten, dass die vom gesetzlichen Vertreter der Körperschaft zu zeichnende Ausfertigung immer in nichtkomprimierter Form erfolgt.

5. Übersicht über die Vordrucke

a) Körperschaftsteuervordrucksatz

Ab dem VZ 2017 gibt es nur noch eine Körperschaftsteuererklärung. Die frühere Trennung in drei Hauptvordrucke (KSt 1 A, KSt 1 B, KSt 1 C) und die Freistellungsvordrucke entfällt. Der Hauptvordruck KSt 1 ist von allen Körperschaftsteuerpflichtigen zu verwenden. Der Körperschaftsteuervordrucksatz umfasst die rechtlich eigenständige Körperschaftsteuererklärung, Erklärung zur Feststellung des Einlagekontos und ggf. die Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG. Die Verbindung mehrerer rechtlich eigenständiger Steuer-/Feststellungserklärungen ist dabei nur organisatorischer Natur. Insbesondere sind weiterhin ein getrenntes Mahnverfahren und auch eine getrennte Festsetzung von Zwangsgeldern sowie von Verspätungszuschlägen möglich. 20

1) https://www.elster.de/elsterweb/softwareprodukt.
2) BFH v. 16.5.2013, III R 12/12, BStBl I 2016, 512.

Angaben zur Steuerbefreiung waren bis VZ 2016 in eigenständige Freistellungserklärungen ausgelagert. Ab dem VZ 2017 ist auch für vollständig steuerbefreite Körperschaften ein Hauptvordruck KSt 1 und eine steuerbefreiungsspezifische Anlage mit den Angaben zur Steuerbefreiung zu übermitteln. Eigenständige Freistellungserklärungen können ab dem VZ 2017 nicht mehr beim FA in Papier eingereicht werden. Elektronisch war die Abgabe der Freistellungserklärungen noch nie möglich. Rechtlich betrachtet war eine Freistellungserklärung schon immer eine Körperschaftsteuererklärung.

21 Jede Körperschaftsteuererklärung besteht aus dem **Hauptvordruck KSt 1** (→ Rz. 54 ff.) und mindestens einer, im Regelfall aber mehreren Anlagen. Neben allgemeinen Angaben (Name, Anschrift) enthält der Hauptvordruck Abfragen zur grundsätzlichen Eigenschaften der Körperschaft (z.B. Rechtsform, sachliche Steuerbefreiung).

aa) Anlagen zur Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

22 Auf der **Anlage GK** (→ Rz. 196 ff.) erfolgt die **Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb**. Sie ist pro Wj. und Gewerbebetrieb abzugeben und ergänzt jeweils den Hauptvordruck. Sie stellt die wichtigste Anlage des Körperschaftsteuervordrucksatzes dar.

23 Die **Anlage EÜR**, die der standardisierten und mit Erfassungskennziffern versehenen **Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG** dienen soll, ist nach § 60 Abs. 4 EStDV von allen Stpfl., die ihren Gewinn durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermitteln, der Körperschaftsteuererklärung beizufügen. Im Falle der elektronischen Übermittlung ist für die Anlage EÜR ein eigenständiges Übermittlungsverfahren in ELSTER vorgesehen. Die Anlage EÜR ist dann nicht Teil des an die FinVerw. zu übermittelnden Datensatzes der Körperschaftsteuererklärung. Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kommt bei Kapitalgesellschaften naturgemäß nicht in Betracht, da eine handelsrechtliche Verpflichtung zur Buchführung besteht. Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kommt insbesondere für Regiebetriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts und für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von steuerbefreiten Körperschaften in Betracht, außerdem für Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit, wenn keine Bilanz erstellt wird. Die Ergebnisse der Anlage EÜR (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) sind auf die **Anlage GK** (→ Rz. 196 ff.) zu übertragen.

24 Die **Anlage GR** (→ Rz. 512 ff.) ergänzt die Anlage GK für **Genossenschaften**. Sie ist wirtschaftsjahrbezogen abzugeben. Auf ihr werden Angaben zu genossenschaftlichen Rückvergütungen gemacht und die Höhe der nicht abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen ermittelt, die dann auf die jeweilige Anlage GK zu berücksichtigen sind.

25 Die **Anlage Zinsschranke (KSt)** (→ Rz. 863 ff.) ist in Fällen steuerlicher Relevanz zur **Ermittlung der** nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG insg. **abziehbaren Zinsaufwendungen** sowie des **Zinsvortrags zum Schluss des laufenden Wj.** zu verwenden. Sie dient darüber hinaus auch zur Berechnung des **verrechenbaren EBITDA** und des **EBITDA-Vortrags.** Die Anlage ergänzt die Anlage GK.

bb) Anlagen zur Ermittlung der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte und des zu versteuernden Einkommens

26 Auf der **Anlage ZVE** (→ Rz. 920 ff.) wird die Summe der Einkünfte, der Gesamtbetrag der Einkünfte, das Einkommen und das **zu versteuernde Einkommen** berechnet. Neben der Anlage GK ist die Anlage ZVE eine der wichtigsten Anlagen zur Körperschaftsteuererklärung.

27 Die **Anlage AEV** (→ Rz. 162 ff.) dient der Ermittlung der verbleibenden **negativen Einkünfte/Gewinnminderungen nach § 2a Abs. 1 EStG**. Mit ihr wird gleichzeitig die Verrechnung positiver Einkünfte nach § 2a EStG des laufenden VZ mit zum Schluss des vorangegangenen VZ festgestellten verbleibenden negativen Einkünften/Gewinnminderungen vorgenommen. Die Anlage ist jeweils pro Staat und Art der Einkünfte i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG abzugeben. Die Ergebnisse der Anlage AEV sind auf die Anlage ZVE zu übertragen.

28 Die **Anlage AESt** (→ Rz. 96 ff.) ergänzt die Anlage ZVE um Angaben zur Anrechnung und zum Abzug ausl. Steuern nach § 34c Abs. 1 und 2 EStG. Dieser Vordruck ist pro Staat/Fonds abzugeben, für den die Voraussetzungen für den Abzug bzw. die Anrechnung ausl. Steuern vorliegen. Außerdem können hier die nach § 34c Abs. 3 EStG abzuziehenden ausl. Steuern – also solche, die nicht die Voraussetzungen zur Anrechnung erfüllen – aus eigener Tätigkeit eingetragen werden.

29 **Organträger** müssen für **jede Organgesellschaft**, an der sie direkt beteiligt sind, eine **Anlage OT** (→ Rz. 586 ff.) abgeben. Auf der Anlage OT sind die Ergebnisse des Feststellungsbescheids nach § 14 Abs. 5 KStG, der durch das für die Besteuerung der Organgesellschaft zuständige FA erlassen wurde, einzutragen.

30 Die **Anlage OG** (→ Rz. 538 ff.) ist von Organgesellschaften abzugeben. Die Angaben dienen in erster Linie zur Erstellung des Feststellungsbescheids nach § 14 Abs. 5 KStG über das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und sonstiger damit im Zusammenhang stehender Besteuerungsgrundlagen.

31 Die **Anlage ÖHK** (→ Rz. 625 ff.) dient der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte und des abziehbaren Verlustes bzw. Verlustvortrags für die einzelnen Sparten bei Gesellschaften i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG (auch soweit Organgesellschaft) und bei Gesellschaften oder BgA, die Organträger solcher Gesellschaften sind. Die Ergebnisse der Anlage ÖHK sind auf die Anlage ZVE zu übertragen.

32 Falls zum Ende des vorangegangenen VZ ein Verlustvortrag besteht oder im laufenden VZ ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte besteht, ist die Berechnung des zum Ende des VZ festzustellenden Verlustvortrags auf der

Anlage Verluste (→ Rz. 726 ff.) vorzunehmen. Auch die Ermittlung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG für Verluste nach § 10d EStG wird auf der Anlage Verluste vorgenommen.

Die **Anlage Invest-Verluste** dient der Feststellung der verbleibenden negativen Einkünfte nach § 6 Abs. 8 InvStG und ist nur von körperschaftsteuerpflichtigen Investmentfonds auszufüllen (→ Rz. 786 ff.). 33

Auf der **Anlage Z** (→ Rz. 851 ff.) ist die Ermittlung des verbleibenden Zuwendungsvortrags und der abzugsfähigen Zuwendungen vorzunehmen. Die Anlage Z kann pro Steuererklärung höchstens einmal abgegeben werden. Sie ist immer dann abzugeben, wenn zum Ende des vorangegangenen VZ ein Zuwendungsvortrag festgestellt oder im laufenden VZ Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke nicht abziehbar sind. 34

Die **Anlage WA** (→ Rz. 799 ff.) dient der Erfassung von weiteren Angaben, wie Abzugssteuern, vertraglichen Vereinbarungen mit Anteilseignern, Aufsichtsratvergütungen und Vergütungen nach § 50a EStG. Darüber hinaus ist hier ein Antrag auf Nichtanwendung des § 8c KStG nach § 8d KStG zu stellen (fortführungsgebundene Verluste). Außerdem sind Angaben zum länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen nach § 138a AO zu machen. 35

Im VZ 2021 hat die FinVerw. die **Anlage Steuergestaltung** (→ Rz. 793 ff.) eingeführt. Sie dient der Erfüllung der Pflicht zur Anzeige von Mitteilungen von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nach § 138k AO in der Steuererklärung. 36

Auf der **Anlage SAN** (→ Rz. 691 ff.) wird die Verrechnung eines Sanierungsgewinns mit Verlustvorträgen und ähnlichen Tatbeständen vorgenommen. Die Anlage SAN hat steht in Verbindung mit den Anlagen AEV, Verluste und ZVE. 37

cc) Anlagen zur Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos, des Sonderausweises und der Ermittlung des fortgeschriebenen EK 04

Auf der **Anlage KSt 1 F** (→ Rz. 1011) sind für den Regelfall Angaben zur Ermittlung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos bzw. des Sonderausweises i.S.d. § 28 KStG zu machen. Darüber hinaus auch zu den im Wj. abgeflossenen Gewinnausschüttungen und sonstigen Leistungen. Die Anlage KSt 1 F ist wirtschaftsjahrbezogen abzugeben. 38

An die Stelle des Anlage KSt 1 F tritt **bei BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit und bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen** der **Vordruck KSt 1 Fa** (→ Rz. 1171 ff.). 39

Die **Anlage KSt 1 F-38** ist ab dem VZ 2021 nicht mehr abzugeben, da die Vorschrift nun endgültig ausgelaufen ist. 40

dd) Anlagen zur Überprüfung der Steuerbefreiung

Es gibt folgende Anlagen zur Überprüfung von Steuerbefreiungen: 41

Auf der **Anlage Gem** (→ Rz. 1398 ff.) werden Angaben zur Überprüfung der Steuerbefreiung von Körperschaften gemacht, die **gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken** nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG dienen (→ Rz. 1398 ff.). 42

Mit der **Anlage Ber** (→ Rz. 1379 ff.) wird die Steuerbefreiung von **Berufsverbänden** ohne öffentlich-rechtlichen Charakter nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG überprüft. 43

Mit der **Anlage Geno/Ver** (→ Rz. 1459 ff.) wird die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 und 14 KStG überprüft. 44

Die **Anlage Kassen** (→ Rz. 1504 ff.) dient der Überprüfung der Steuerbefreiung von **Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen** nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG bzw. der Ermittlung der Höhe einer etwaigen Steuerpflicht auf Grund von Überdotierung. 45

Politische Parteien i.S.d. § 2 PartG und ihre Gliedverbände sowie **kommunale Wählervereinigungen** und ihre Dachverbände müssen Angaben zur Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG auf der **Anlage Part** machen. 46

Mit der **Anlage WiFö** steht ein Vordruck zur Erfassung von Angaben zur Steuerbefreiung von **Wirtschaftsförderungsgesellschaften** (§ 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG, § 3 Nr. 25 GewStG) zur Verfügung. 47

b) Anlagen zur Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung bei Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts an einer Personengesellschaft

Infolge ihrer unmittelbaren Auswirkungen auf die Besteuerung von Körperschaften sollen an dieser Stelle weitere Vordrucke erwähnt werden, die zwar nicht als Anlage zur Körperschaftsteuererklärung Verwendung finden, aber im Falle der Beteiligung einer Körperschaft an einer Personengesellschaft als **Anlagen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung** dienen und für die spätere Durchführung der Körperschaftsteuerveranlagung unerlässlich sind. Der Zuschnitt der Anlagen wurde im VZ 2021 im Rahmen der Umstellung der Feststellungserklärung für Personengesellschaften ebenfalls grundsätzlich reformiert: 48

Die **Anlage FE-K** (→ Rz. 1312 ff.) ist **von allen Personengesellschaften auszufüllen**, **zu deren Gesellschaftern** ein oder mehrere **Körperschaftsteuersubjekte zählen**. Sie gilt aber auch für Personengesellschaften, an denen eine Körperschaft letztlich nur mittelbar über andere Personengesellschaften beteiligt ist. Auf ihr sind alle Tatbestände des § 8b KStG zu erfassen, die nicht im Zusammenhang mit laufenden Bezügen der Personengesellschaft aus Beteiligungen an Körperschaften (§ 8b Abs. 1 und Abs. 4 KStG) stehen. 49

Die hier ermittelten Werte gehen in die Berechnung der Einkünfte aus der Personengesellschaft ein und sind für Mitunternehmer relevant, die Körperschaften sind.

50 Die **Anlage FE-K-Bet** (→ Rz. 1335 ff.) dient der Ermittlung der nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfreien Bezüge unter Berücksichtigung des § 8b Abs. 4 KStG (Streubesitzregelung). Danach ist die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG für Gewinnausschüttungen im Regelfall nur noch anwendbar, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals der ausschüttenden Körperschaft betragen hat. Ist eine Körperschaft an der Gewinnausschüttung nur mittelbar über eine zwischengeschaltete Personengesellschaft an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt, ist ihr die Beteiligung zur Prüfung der Steuerfreiheit des auf sie entfallenden Beteiligungsertrags nur anteilig zuzurechnen. Die hierzu erforderlichen Angaben werden über diese Anlage erhoben.

51 Die **Anlage FE-OT** (→ Rz. 1361 ff.) ist abzugeben, wenn die **Mitunternehmerschaft Organträgerin** i.S.d. § 14 KStG einer Organgesellschaft ist. Sie ist ebenfalls abzugeben, wenn die Mitunternehmerschaft zwar nicht selbst Organträgerin ist, aber selbst (mittelbar) an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, die Organträgerin i.S.d. § 14 KStG ist. Sie entspricht inhaltlich der Anlage OT für Körperschaften, die Organträger sind, berücksichtigt aber die besonderen Erfordernisse von Mitunternehmerschaften.

c) Antrag auf Feststellung der als Einlagenrückgewähr zu behandelnden Leistungen einer im Ausland ansässigen Körperschaft

52 **Körperschaften und Personenvereinigungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen**, können auf Antrag die als **Einlagerückgewähr** zu berücksichtigen Leistungen gesondert feststellen lassen (§ 27 Abs. 8 KStG). Ein entsprechender **Antrag** ist bis zum Ende des Kalenderjahres zu stellen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung erbracht wurde (§ 27 Abs. 8 Satz 4 KStG, zur Ausschlussfrist → Rz. 18). Zur Antragstellung ist der amtliche **Vordruck KSt F – 27 (8)** zu verwenden (→ Rz. 1270 ff.).

6. Allgemeine Hinweise zum Ausfüllen der Vordrucke

53 Soweit es in den Vordrucken nicht anders vorgesehen ist (wie z.B. bei der Eintragung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge in den Zeilen 3 bis 7 der Anlage WA sowie generell bei den Anlagen zur Feststellungserklärung für Personengesellschaften (Anlagen FE-K, FE-K-Bet und FE-OT), sind die Eintragungen nur mit vollen Euro-Beträgen vorzunehmen, wobei die erforderliche **Auf- oder Abrundung** stets zugunsten des Stpfl. zu erfolgen hat.

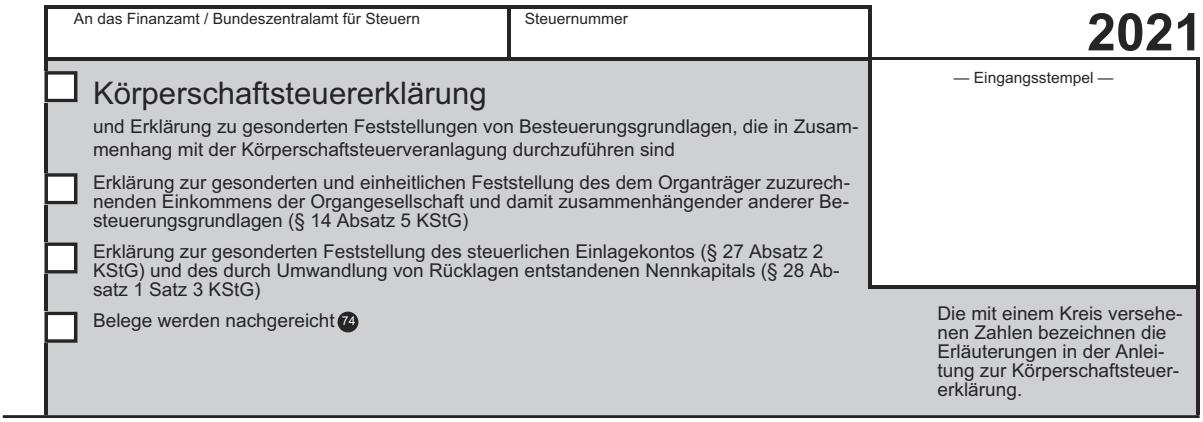
II. KSt 1 – Hauptvordruck

1. Anwendungsbereich des Vordrucks

Ab dem VZ 2017 gibt es in der Körperschaftsteuer nur noch einen Hauptvordruck. Die bisherigen Hauptvordrucke KSt 1 A, KSt 1 B und KSt 1 C gehen in ihm auf. Eine Differenzierung nach der Art der Steuerpflicht und den möglichen Einkunftsarten erfolgt nicht mehr. **54**

Der Vordruck KSt 1 ist von jeder Körperschaft zu verwenden, die eine Körperschaftsteuererklärung, eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung des Einlagekontos oder eine Erklärung nach § 14 Abs. 5 KStG abzugeben hat. Auch teilweise oder vollständig steuerbefreite Kapitalgesellschaften müssen den Vordruck abgeben. Der Vordruck ist in diesen Fällen aber um die unter (→ Rz. 48) aufgeführten Vordrucke zu ergänzen. Auch Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, die gem. § 1a KStG wirksam zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft (→ Rz. 10) optiert haben, müssen den Vordruck verwenden. **55**

2. Erklärungskopf


An das Finanzamt / Bundeszentralamt für Steuern

Steuernummer

2021

— Eingangsstempel —

☐ Körperschaftsteuererklärung

und Erklärung zu gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die in Zusammenhang mit der Körperschaftsteuerveranlagung durchzuführen sind

☐ Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen (§ 14 Absatz 5 KStG)

☐ Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Absatz 2 KStG) und des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Absatz 1 Satz 3 KStG)

☐ Belege werden nachgereicht 74

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Zunächst ist zu bestimmen, an welche **Finanzbehörde** die Körperschaftsteuererklärung zu übermitteln ist. Elektronisch kann die Körperschaftsteuererklärung nur an ein FA übermittelt werden. Die örtliche Zuständigkeit richtet sich nach § 20 AO. Ist der Ort der Geschäftsleitung im Inland belegen, ist das FA zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet. Ist die Geschäftsleitung im Ausland belegen, richtet sich die örtliche Zuständigkeit nach dem inl. Sitz der Gesellschaft. Ist weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland belegen, richtet sich die Zuständigkeit nach dem Vermögen der Stpfl. In diesen Fällen ist das FA zuständig, in dessen Bezirk sich der wertvollste Teil des Vermögens befindet. Wenn die Körperschaft im Inland kein Vermögen hält, ist das FA örtlich zuständig, in dem die Körperschaft vorwiegend tätig wird oder Rechte verwertet werden. **56**

Zu berücksichtigen ist, dass einzelne Bundesländer im Rahmen ihrer Zuständigkeitsverordnung die örtliche Zuständigkeit eigenständig regeln können. So gibt es beispielsweise in manchen Bundesländern Finanzämter, die nur für die Besteuerung von Körperschaften zuständig sind, während andere Finanzämter überhaupt keine Körperschaften führen (z.B. in Berlin). In anderen Bundesländern (z.B. Hessen) haben manche Finanzämter (KSt-Zentralämter) neben den „normalen" Zuständigkeiten zusätzlich die Zuständigkeit für die Körperschaften, die nicht steuerbefreit sind, für die Bezirke anderer Finanzämter.

Das **Bundeszentralamt für Steuern** ist für Antragsveranlagungen von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften zuständig, wenn alle Einkünfte der Körperschaft dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG (künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende und ähnliche Darbietungen sowie dazugehörige Verwertungserlöse, vgl. Zeilen 17 und 18 der Anlage ZVE) unterlegen haben, siehe § 5 Abs. 1 Nr. 12 FVG. In diesen Fällen ist die Steuererklärung dem Bundeszentralamt für Steuern zuzuleiten. Da die FinVerw. keine Möglichkeit der elektronischen Übermittlung an das Bundeszentralamt für Steuern zur Verfügung stellt, ist in diesen Fällen eine Papiererklärung auszufüllen. Erzielt die Körperschaft neben den dem Abzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG unterliegenden Betriebseinnahmen noch weitere Betriebseinnahmen, die nicht durch den Steuerabzug abgegolten sind, bleibt das FA für die Besteuerung zuständig. **57**

Die Körperschaftsteuererklärung und die Erklärung zur Feststellung nach §§ 27, 28 und 38 KStG bilden einen einheitlichen Vordrucksatz (→ Rz. 14). Dies wird auch im Kopf des Hauptvordrucks KSt 1 deutlich, der drei Ankreuzmöglichkeiten (Körperschaftsteuererklärung, Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG für Organschaft und Erklärung zur gesonderten Feststellung nach §§ 27, 28 und 38 KStG) zulässt. Zunächst muss entschieden werden, um wie viele Steuer-/Feststellungserklärungen es sich handelt. **58**

Im ersten Ankreuzfeld ist zu entscheiden, ob es sich um eine Körperschaftsteuererklärung handelt. Dies wird regelmäßig zu bejahen sein, da alle beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften eine Körperschaftsteuererklärung abgeben müssen. Auch (vollständig) steuerbefreite Körperschaften müssen eine Körperschaftsteuererklärung abgeben (früher auch Freistellungserklärung genannt), die um eine Anlage zur Überprüfung der jeweiligen Steuerbefreiung ergänzt wurde. Das Ankreuzfeld muss also im Regelfall angekreuzt werden.

59 Einzige Ausnahme hiervon ist die Abgabe der Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG durch den Organträger. Bei Organgesellschaften ist über das zweite Ankreuzfeld deutlich zu machen, dass es sich bei der Körperschaftsteuererklärung zugleich um die Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG handelt. Darüber hinaus muss eine Anlage OG mit weiteren Angaben zum Organschaftsverhältnis abgegeben werden. Die FinVerw. folgert aus § 14 Abs. 5 Satz 5 KStG die Verpflichtung zur Abgabe einer eigenen Feststellungserklärung für das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen. Abgabeverpflichtet sind hierfür sowohl Organträger als auch Organgesellschaft (vgl. § 181 Abs. 2 Satz 1 AO). Theoretisch könnte also der Organträger die Feststellungserklärung abgeben. Das würde die Organgesellschaft allerdings nicht von der Abgabeverpflichtung für ihre Körperschaftsteuererklärung entbinden.

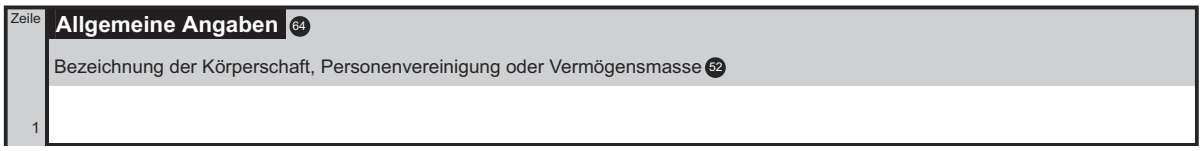
Praxishinweis:
Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, Organgesellschaft, sollte die Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG mit der Körperschaftsteuererklärung verbunden werden, d.h. beide Felder sind anzukreuzen. Im Übrigen wird eine gesonderte Abgabe der Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG durch den Organträger nicht im Rahmen des elektronischen Übermittlungsverfahrens (ELSTER) unterstützt.

Die eigentlichen, für die Besteuerung relevanten Angaben zum Organschaftsverhältnis sind auf den Anlagen OG und OT zu erklären.

60 Im dritten Ankreuzfeld muss entschieden werden, ob es sich um eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos und des Sonderausweises handelt. In diesen Fällen ist der Erklärung eine der Anlagen KSt 1 F oder KSt 1 Fa beizufügen. Nach § 27 Abs. 1 und 2 KStG sind zur Abgabe zunächst Kapitalgesellschaften verpflichtet. Nach § 27 Abs. 7 KStG wird dies aber auch auf Körperschaften ausgedehnt, die Leistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG erbringen können. Damit sind auch Genossenschaften, steuerbefreite Körperschaften mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art, Stiftungen usw. zur Abgabe einer Feststellungserklärung verpflichtet. Bei Betrieben gewerblicher Art, die die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht erfüllen, kann u.U. auf die Feststellung des Einlagekontos verzichtet werden (→ Rz. 93). Der Antrag wird in Zeile 21 gestellt. Wird auf die Feststellung des Einlagekontos verzichtet, darf das dritte Ankreuzfeld nicht angekreuzt werden und keine Anlage KSt 1 Fa abgegeben werden.

Regelmäßig nicht zur Abgabe der Feststellungserklärung zum Einlagekonto verpflichtet sind vollständig steuerbefreite Körperschaften und beschränkt Stpfl. Für letztere gibt es aber – wenn sie im EU-Ausland ansässig sind – ein besonderes Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 8 KStG (→ Rz. 1270 ff.).

3. Allgemeine Angaben (Zeile 1)



61 In der Zeile 1 ist die „**Bezeichnung der Körperschaft/Personenvereinigung oder Vermögensmasse**“ anzugeben. Viele Körperschaften (z.B. Kapitalgesellschaften, Genossenschaften) erlangen ihre Rechtsfähigkeit durch Eintragung in ein öffentliches Register (z.B. Handels- oder Vereinsregister, aber auch ausl. Register, bei nach ausl. Recht gegründeten Gesellschaften). Bei diesen Körperschaften ist der im Register eingetragene Name auch in Zeile 1 einzutragen. In manchen Fällen hängt die Rechtsfähigkeit von der Anerkennung durch eine staatliche Aufsichtsbehörde ab. In diesen Fällen ergibt sich der hier einzutragende Name aus der Anerkennungsurkunde. Bei Betrieben gewerblicher Art ist hier die Bezeichnung der Trägerkörperschaft anzugeben (also z.B. „Stadt Wetzlar“ oder „Land Hessen“).

Bei nichtrechtsfähigen Vereinen und nichtrechtsfähigen Stiftungen gibt es regelmäßig keinen, in einem öffentlichen Register oder in der Anerkennungsurkunde bestimmten Namen. Die Bezeichnung muss sich dann aus der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft ergeben. Bei sonstigen Zweckvermögen kann es unter Umständen keinen allgemein verwendbaren Namen geben. Hier muss ein Name gefunden werden, der eine ausreichend genaue Abgrenzung ermöglicht. Zu Eintragungen bei Investmentfonds siehe → Rz. 767.

62 Ab dem VZ 2020 ist die Geschäftsanschrift in der Körperschaftsteuererklärung nicht mehr anzugeben. Änderungen der Geschäftsanschrift sind dem zuständigen FA außerhalb der Steuererklärung elektronisch (www.elster.de oder mit geeigneter Software) oder schriftlich zu übermitteln. Die Geschäftsanschrift ist die Anschrift, unter der der Körperschaft Post zugestellt werden kann (ladungsfähige Anschrift). Die Geschäftsanschrift ist identisch mit der beim Handelsregister anzumelden Geschäftsanschrift nach § 29 HGB. Geschäftsanschrift und Ort der Geschäftsleitung sind im Regelfall (aber nicht zwingend) identisch.

Körperschaften, die nicht in das Handelsregister einzutragen sind (z.B. Vereine), sind nicht zur Anmeldung einer Geschäftsanschrift verpflichtet. Hier kann auch die Anschrift der nach den internen Regelungen der Körperschaft für die Steuerangelegenheiten der Körperschaft zuständigen Person (z.B. Kassenwart) angegeben werden. Soweit eine solche nicht vorliegt, ist die Anschrift eines gesetzlichen Vertreters der Körperschaft anzugeben. Die Ge-

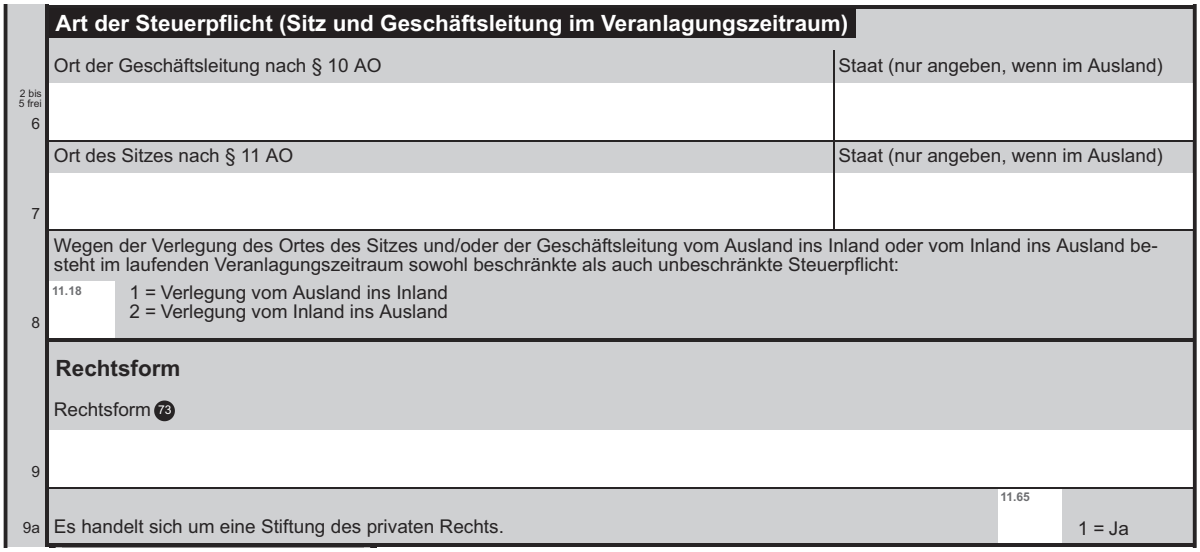
schäftsanschrift benötigt das FA zur Zustellung von Schreiben aller Art[1]. Pro Körperschaft kann jedoch nur eine Geschäftsanschrift gespeichert werden. Die Angabe der Adresse in allen Steuererklärungen muss wiederum mit der bei der FinVerw. gespeicherten Adresse verglichen werden. Dies ist vor allem bei Körperschaften unnötig, da eine einmal gespeicherte Adresse meist über viele Jahre gültig bleibt.

Adressänderungen können dem FA elektronisch über www.elster.de → Formular & Leistungen → Alle Formulare → Anträge, Einspruch und Mitteilungen → Änderung der Adresse oder formlos per Schreiben mitgeteilt werden.

Praxishinweis:
Für die Bekanntgabe von Steuerbescheiden ins Ausland gilt eine verlängerte Bekanntgabefrist von einem Monat anstatt von drei Tagen, vgl. § 122 Abs. 2 AO. Allerdings lehnen manche Staaten außerhalb der Europäischen Union (z.B. Ägypten, Brasilien, China) die Bekanntgabe mit einfachem Brief oder Einschreiben mit Rückschein ab, so dass das FA den Steuerbescheid im Regelfall öffentlich zustellen wird[2]. Insb. in Erstattungsfällen und für Rechtsbehelfsverfahren ist dies oft nicht zielführend. Es sollte daher erwogen werden, die inl. Geschäftsanschrift anzugeben oder einen Empfangsbevollmächtigten zu bestellen.

Auch die Angabe der Bankverbindung ist ab dem VZ 2020 entfallen. Änderungen der Bankverbindung sind dem FA formlos zu übermitteln oder können über www.elster.de → Formular & Leistungen → Alle Formulare → Anträge, Einspruch und Mitteilungen → Änderung der Bankverbindung elektronisch mitgeteilt werden.

4. Art der Steuerpflicht (Sitz und Geschäftsleitung) (Zeilen 6–9a)



Art der Steuerpflicht (Sitz und Geschäftsleitung im Veranlagungszeitraum)

	Ort der Geschäftsleitung nach § 10 AO	Staat (nur angeben, wenn im Ausland)
2 bis 5 frei 6		
	Ort des Sitzes nach § 11 AO	**Staat (nur angeben, wenn im Ausland)**
7		

Wegen der Verlegung des Ortes des Sitzes und/oder der Geschäftsleitung vom Ausland ins Inland oder vom Inland ins Ausland besteht im laufenden Veranlagungszeitraum sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Steuerpflicht:

8 — 11.18 — 1 = Verlegung vom Ausland ins Inland; 2 = Verlegung vom Inland ins Ausland

Rechtsform

Rechtsform 73

9

9a — Es handelt sich um eine Stiftung des privaten Rechts. — 11.65 — 1 = Ja

In der **Zeile 6** ist der **Ort der Geschäftsleitung** der Körperschaft einzutragen. Der Ort der Geschäftsleitung bestimmt **63**
sich nach § 10 AO und ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung der Körperschaft. Das ist regelmäßig der Ort, von dem aus die vertretungsberechtigten Organe (Geschäftsführer oder Vorstand) den überwiegenden Teil ihrer Alltagsgeschäfte erledigen. Es sind aber auch hiervon abweichende Orte der Geschäftsleitung möglich. Eine Angabe ist immer erforderlich. Die Angabe ist sowohl für die Bestimmung der Zuständigkeit des FA als auch zur Prüfung der Art der Steuerpflicht (beschränkt oder unbeschränkt) erforderlich. Die Angabe des Staates ist nur dann erforderlich und zulässig, wenn der Ort der Geschäftsleitung außerhalb der Bundesrepublik Deutschland liegt. Wurde der Ort der Geschäftsleitung im Laufe des VZ aus dem Ausland ins Inland verlegt oder bei nach ausl. Recht gegründeten Körperschaften aus dem Inland ins Ausland verlegt, sollte immer der inl. Ort der Geschäftsleitung angegeben werden. Weitere Eintragungen in Zeile 8 sind dann ggf. erforderlich.

Der **Sitz** der Körperschaft ist in **Zeile 7** einzutragen. Eine Angabe ist immer erforderlich. Der Sitz ist der Ort, der **64**
für die Körperschaft durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen als solcher bestimmt ist (§ 11 AO). Die meisten Körperschaften verfügen über einen Sitz. Lediglich Personen und Vermögensmassen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG (z.B. Zweck- und Sondervermögen) verfügen über keinen Sitz. Als Sitz wird keine Anschrift, sondern lediglich ein Ort, wie z.B. „Wetzlar" festgelegt. Der Staat, in dem der Sitz der Gesellschaft liegt, darf nur angegeben werden, wenn der Sitz im Ausland ist. Auf Grund des deutschen Gesellschaftsrechts ist eine Sitzverlegung von Deutschland ins Ausland oder vom Ausland nach Deutschland nicht möglich. Einzige Ausnahme bilden die europäischen Gesellschaftsformen (Societas Europaea usw.).

In **Zeile 8** wird abgefragt, ob im VZ sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Steuerpflicht bestanden hat. Eine **65**
„1" ist einzutragen, wenn eine nach ausl. Recht gegründete Gesellschaft, die bisher beschränkt steuerpflichtig war, ins Inland verlegt wird (z.B. durch Verlegung des Orts der Geschäftsleitung). Eine „2" ist einzutragen, wenn eine im Inland bisher unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ins Ausland verlegt wurde, jedoch eine beschränkte Steuerpflicht bestehen bleibt. Eine unbeschränkte Steuerpflicht ist gegeben, wenn Sitz oder (!) Ort der Geschäfts-

1) Vgl. Tz. 2.8.1.1 zu § 122 AEAO.
2) Vgl. Tz. 1.8.4 und 3.1.4 AEAO zu § 122 AO.

leitung im Inland liegen. Auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Restriktionen des deutschen Rechts kann es zivilrechtlich nur selten zu einer Sitzverlegung kommen. Nach inl. Recht gegründete Körperschaften gelten als aufgelöst, wenn sie ihren Sitz außerhalb Deutschlands verlegen. Lediglich bei europäischen Gesellschaftsformen kann es überhaupt zu einer Sitzverlegung außerhalb Deutschlands kommen. Verlegen außerhalb Deutschlands gegründete Körperschaften ihren Sitz nach Deutschland, gelten sie gesellschaftsrechtlich als neu gegründet. Praxisrelevant wird die Frage bei Verlegung des Orts der Geschäftsleitung einer im Ausland gegründeten Körperschaft vom Ausland in das Inland oder bei Verlegung vom Inland in das Ausland. Über diese Angabe können die weiteren Plausibilitätsprüfungen im elektronischen Datensatz gesteuert werden. So sind Eintragungen zu anderen Einkünften als solchen aus Gewerbebetrieb auch für Kapitalgesellschaften möglich, wenn in Zeile 8 eine Angabe gemacht wurde. In diesen Fällen ist allerdings darauf zu achten, dass in diesen Feldern nur Einkünfte aus der Zeit der beschränkten Steuerpflicht eingetragen werden dürfen. Während der unbeschränkten Steuerpflicht erzielte Einkünfte gelten nach § 8 Abs. 2 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

66 In **Zeile 9** wird die **Rechtsform der Körperschaft** abgefragt. Die möglichen Rechtsformen sind dabei nach den Rechtsformgruppen des § 1 Abs. 1 KStG gegliedert. Über die Kombination aus Rechtsform und Sitz sowie Ort der Geschäftsleitung kann geprüft werden, ob beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht besteht und ob § 8 Abs. 2 KStG greift. Dies ist für die weiteren Plausibilitätsprüfungen im elektronischen Datensatz relevant. Zu Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften, die die Option nach § 1a KStG ausgeübt haben siehe → Rz. 69.

Wenn also sowohl der Staat in Zeile 6 (Ort der Geschäftsleitung), als auch der Staat in Zeile 7 (Sitz) angegeben wurden, liegt eine beschränkte Steuerpflicht vor. Ist dies nicht der Fall, liegt eine unbeschränkte Steuerpflicht vor. Bei der unbeschränkten Steuerpflicht kann über die angegebene Rechtsform differenziert werden, ob alle Einkünfte nach § 8 Abs. 2 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden müssen. Dies ist der Fall, wenn eine Rechtsform der Rechtsformgruppen § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 oder 6 KStG ausgewählt wurde. Zwar sind in § 8 Abs. 2 KStG nur die Rechtsformgruppen § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG erwähnt, jedoch können Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Vermögensverwaltende Tätigkeiten sind nicht von der Steuerpflicht erfasst.

Inl. Investmentfonds gelten nach § 6 Abs. 1 InvStG als Zweckvermögen i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Die für Investmentfonds möglichen Rechtsformen sind das Sondervermögen (Regelfall), die Investmentaktiengesellschaft und die Investmentkommanditgesellschaft. Diese Rechtsformen sind auch einzutragen, wenn es sich um einen ausl. Investmentfonds handelt, da dieser als Vermögensmasse i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG gilt, vgl. § 6 Abs. 1 InvStG.

67 Außer zur Rechtsformgruppe § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG wird in jeder Rechtsformgruppe als Auffangtatbestand „vergleichbare ausländische Rechtsform" angeboten. Bei ausl. Rechtsformen ist mittels eines Rechtstypenvergleichs zu bestimmen, welcher Rechtsformgruppe die ausl. Körperschaft am ähnlichsten ist. Die englische Limited muss nach diesen Grundsätzen der „sonstigen ausländischen Rechtsform" des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG zugeordnet werden.

68 Wird der Vordruck in Papier abgegeben, ist in **Zeile 9a** eine „1" einzutragen, wenn es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, um eine Stiftung des privaten Rechts handelt. Auf die Rechtsfähigkeit der Stiftung kommt es nicht an. Im elektronischen Datensatz wird diese Information aus der eingegebenen Rechtsform automatisch ermittelt. Die Angabe ist relevant, weil Stiftungen nicht über Anteilseigner verfügen. Aus der Plausibilisierung des elektronischen Datensatzes kann man erkennen, dass für Stiftungen des privaten Rechts die Abgabe der Anlage KSt 1 F nicht zulässig ist und damit auch kein Einlagekonto festgestellt wird.

Beratungshinweis:
Ein gesondertes Einlagekonto ist nach § 27 Abs. 7 KStG auch für Körperschaften festzustellen, die Leistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 KStG erbringen. Stiftungen des privaten Rechts können solche Leistungen erbringen, folglich muss auch ein Einlagekonto festgestellt werden. Fraglich ist allerdings, ob Personen, die keine Anteilseigner sind, Einlagen leisten können.

69 Nach § 1a KStG können Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften unter weiteren Voraussetzungen (→ Rz. 10) zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft wechseln. Die Personengesellschaft wird dann (nach einem fiktiven Formwechsel) als Körperschaft besteuert und muss auch eine Körperschaftsteuererklärung abgeben. Zivilrechtlich ändert sich an der Rechtsform jedoch nichts, sodass hier weiterhin die Personengesellschaft eingetragen werden muss. Zur Verfügung steht die Option zur Körperschaftssteuer nach § 1a KStG für die Offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft, die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung und die Partnerschaft. Weitere Angaben zur Ausübung der Option sind in der Körperschaftsteuererklärung nicht vorgesehen. Über die Kombination der Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung mit der Rechtsform einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft kann jedoch erkannt werden, dass die Ersteller der Steuererklärung von einer wirksamen Ausübung der Option zu Gunsten der Körperschaftsbesteuerung ausgehen.

5. Angaben zur Steuerbefreiung (Zeilen 10–11)

	Angaben zur Steuerbefreiung		
10	Die Körperschaft ist nach der folgenden Nummer des § 5 Absatz 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit: 209	11.15	
11	Die Körperschaft ist vollumfänglich von der Körperschaftsteuer befreit.		1 = Ja

Ist die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, hat sie in **Zeile 10** des Hauptvordrucks die für sie maßgebliche **Steuerbefreiungsnorm des § 5 KStG** näher anzugeben. Grundsätzlich ist jede Steuerbefreiung mithilfe einer speziellen Anlage zu überprüfen. Folgende Übersicht zeigt die im elektronischen Datensatz möglichen Eintragungswerte: **70**

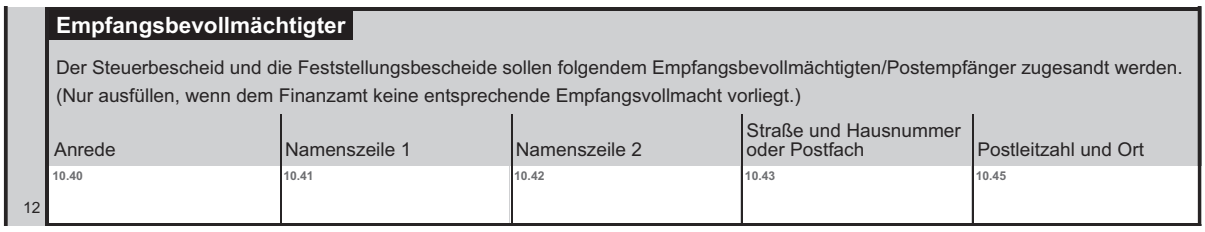
§ 5 Abs. 1 Nr.	Bezeichnung	Korrespondierende Anlage
3	steuerbefreite rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen	Anlage Kassen
5	Steuerbefreite Berufsverbände	Anlage Ber
7	Parteien und kommunale Wählervereinigungen	Anlage Part
9	Körperschaften, die wegen Verfolgung ausschließlich gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke steuerbefreit sind	Anlage Gem
10	Genossenschaften und Vereine in der Wohnungswirtschaft	Anlage Geno/Ver
14	Genossenschaften und Vereine mit land- und forstwirtschaftlichem Bezug	Anlage Geno/Ver
16	Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen des Einlagensicherungssystems	keine
18	steuerbefreite Wirtschaftsförderungsgesellschaften	Anlage WiFö
19	Gesamthafenbetriebe	keine
21	nicht öffentlich-rechtliche Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst	keine
22	gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien	keine
23	öffentlich-rechtlich Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, soweit sie begünstigte Auftragsforschung betreiben	keine

Die übrigen Steuerbefreiungstatbestände des § 5 Abs. 1 KStG befreien die Körperschaft vollumfänglich, d.h. eine partielle Steuerpflicht ist in diesen Fällen nicht möglich. Dementsprechend muss auch keine Steuererklärung abgegeben werden. Soweit die Befreiung vom Einbehalt der Kapitalertragsteuer begehrt wird, ist eine Bescheinigung nach § 44a Abs. 4 bzw. Abs. 8 EStG zu beantragen. **71**

Das FA wird anhand der beigefügten Anlage zur Steuerbefreiung und ggf. weiterer Unterlagen prüfen, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung tatsächlich vorliegen. Sofern die steuerbefreite Körperschaft wirtschaftliche Geschäftsbetriebe betreibt oder bei Berufsverbänden Parteispenden geleistet werden, sind auch weitere Anlagen zur Ermittlung des Einkommens anzugeben. Gleiches gilt bei Pensions-, Sterbe- und Unterstützungskassen, die nach § 6 KStG überdotiert sind. **72**

In **Zeile 11** muss angegeben werden, ob die Körperschaft **vollumfänglich** steuerbefreit ist. Dies ist der Fall, wenn eine Steuerbefreiung vorliegt (Zeile 10) und keine wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe betrieben werden bzw. nach anderen Regelungen keine steuerpflichtigen Tatbestände vorliegen. Solche anderen Tatbestände sind beispielsweise bei Berufsverbänden Spenden an Parteien oder bei Pensions-, Sterbe- und Unterstützungskassen eine Überdotierung nach § 6 KStG. Die Angabe dient der weiteren Verplausibilisierung. Wird hier eine „1“ eingetragen, sind außer der Anlage zur Überprüfung der Steuerbefreiung keine weiteren Anlagen zulässig. **73**

6. Abweichender Empfangsbevollmächtigter (Zeile 12)



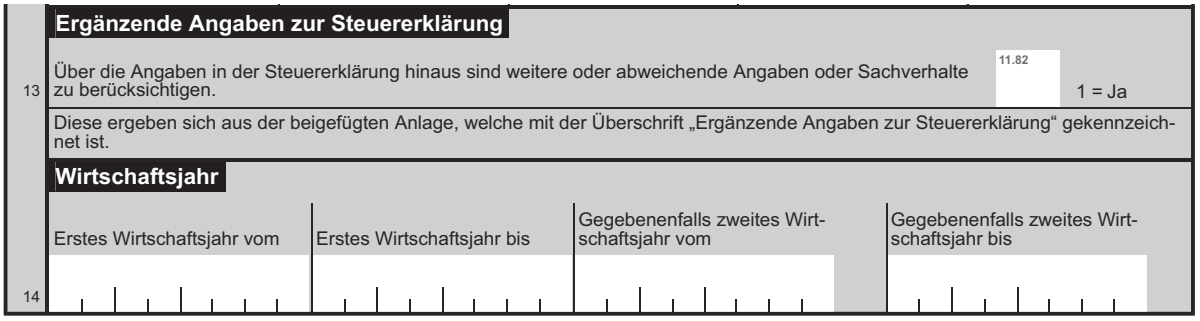
In **Zeile 12** kann ein **abweichender Empfangsbevollmächtigter** eingetragen werden. Grundsätzlich stellt das FA Bescheide an die Körperschaft als Inhaltsadressaten des Verwaltungsakts selbst zu. Sofern einem Dritten (z.B. Steuerberater) eine allgemeine Empfangsbevollmächtigung erteilt wurde, wird diese in den Grunddaten der Körperschaft beim FA gespeichert und automatisch zur Adressierung der Bescheide verwendet. Diese Empfangsvollmacht wird regelmäßig getrennt von einer Steuererklärung an das FA übermittelt. Soll die Bekanntgabe der Steuerbescheide an den allgemeinen Empfangsbevollmächtigten erfolgen, sind in Zeile 12 keine (!) Eintragungen erforderlich. **74**

Eintragungen müssen hier nur erfolgen, wenn an einen anderen als den allgemeinen Empfangsbevollmächtigten bekannt gegeben werden soll. Das ist insbesondere sinnvoll, wenn für unterschiedliche Steuerarten unterschiedliche Steuerberater beauftragt oder keine allgemeine Empfangsvollmacht erteilt wurde, sondern nur eine einmalige. Eine hier eingetragene besondere Empfangsvollmacht geht einer allgemeinen Empfangsvollmacht vor.

Beratungshinweis:
Nach § 123 AO hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland der Finanzbehörde auf deren Verlangen hin innerhalb angemessener Frist einen inl. Empfangsbevollmächtigten zu benennen. Unterlässt sie dies, ergeben sich hieraus zwar keine unmittelbaren Sanktionen, ein an die ausl. Anschrift der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gerichtetes Schriftstück gilt dann aber einen Monat nach Aufgabe zur Post und ein elektronisch übermitteltes Dokument am dritten Tag nach Absendung als zugegangen. Dies gilt nur dann nicht, wenn feststeht, dass das Schriftstück den Empfänger nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt erreicht hat. Auf diese Rechtsfolgen der Unterlassung ist der Beteiligte hinzuweisen.

Wegen dieser für den Stpfl. nachteiligen Zugangsvermutung ist die Erteilung einer Empfangsvollmacht dringend anzuraten.

7. Weitere Angaben (Zeilen 13–17a)



Ergänzende Angaben zur Steuererklärung

13 Über die Angaben in der Steuererklärung hinaus sind weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte zu berücksichtigen. 11.82 1 = Ja

Diese ergeben sich aus der beigefügten Anlage, welche mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung" gekennzeichnet ist.

Wirtschaftsjahr

	Erstes Wirtschaftsjahr vom	Erstes Wirtschaftsjahr bis	Gegebenenfalls zweites Wirtschaftsjahr vom	Gegebenenfalls zweites Wirtschaftsjahr bis
14				

KSt1 - Okt. 2021 - Version 3.6.1.0 Bekanntgabe

Steuernummer - 2 -

Zeile			
14a	Die Körperschaft wurde im Veranlagungszeitraum neu gegründet.		1 = Ja
15	Die Körperschaft wurde aufgelöst und befindet sich in Abwicklung (Liquidation). Als Wirtschaftsjahr wurde der Besteuerungszeitraum nach § 11 KStG angegeben. Datum der Auflösung:		
	Weitere Angaben		
16	Das Unternehmen hält Anteile, auf die § 8b Absatz 7 KStG anzuwenden ist.	11.69	1 = Ja
17	Es handelt sich um ein Unternehmen, auf das § 8 Absatz 9 KStG anzuwenden ist, oder um eine Organgesellschaft, auf deren Organträger § 8 Absatz 9 KStG anzuwenden ist (wenn ja: zusätzlich Anlage(n) ÖHK übermitteln). (53)	11.68	1 = Ja 2 = Nein
17a	Bei Investmentfonds: Art des Investmentfonds:	11.66	1 = Investmentfonds im Sinne des § 1 Absatz 2 InvStG 2 = Spezial-Investmentfonds im Sinne des § 26 InvStG

75 In der **Zeile 13** muss eine „1" eingetragen werden, wenn dem FA weitere Informationen mitgeteilt werden sollen, die bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen sind. Sie dient der Umsetzung des § 150 Abs. 7 AO. Danach muss es dem Stpfl. möglich sein, das FA auf besondere Umstände oder Anträge aufmerksam zu machen, die eine personelle Bearbeitung des Falls durch einen (menschlichen) Bearbeiter erforderlich macht. Anlass hierfür ist die Einführung von technischen Verfahren, die es dem FA ermöglicht, Körperschaftsteuerfestsetzungen allein aus den Erklärungsdaten ohne Eingriff eines (menschlichen) Bearbeiters durchzuführen.

Die besonderen Umstände oder Anträge müssen dem FA auf einer formlosen Anlage erläutert werden. Es bietet sich an, dieses Feld auch dann zu verwenden, wenn von der in Richtlinien und BMF-Schreiben veröffentlichten Verwaltungsauffassung abgewichen wurde oder eine von der Vordrucksystematik abweichende Besteuerung begehrt wird.

76 Bei Stpfl., die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen, ist der Gewinn nach dem **Wj.** zu ermitteln, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen. Darüber hinaus kann auf kleine Betriebe, Verbände und Vereine, die einer j.P.d.ö.R. angeschlossen sind oder von ihr verwaltet werden, sowie auf technische Überwachungsvereine, soweit sie gezwungen werden, ihre Abschlüsse abweichend vom Kalenderjahr aufzustellen, § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG entsprechend angewendet werden.[1)] Auch für **steuerbefreite Körperschaften** mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wj., die ohne Verpflichtung nach den Vorschriften des HGB Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, kann in entsprechender Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG auf Antrag das vom Kalenderjahr abweichende Wj. der Besteuerung des **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** zu Grunde gelegt werden.[2)] **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft** werden regelmäßig nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wj. ermittelt, das vom 1.7. bis 30.6. reicht (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG). Anders als bei Gewerbetreibenden ist hier

1) R 7.3 Abs. 1 KStR 2015.
2) R 7.3 Abs. 2 KStR 2015.

der Gewinn des Wj. auf das Kalenderjahr, in dem das Wj. beginnt, und auf das Kalenderjahr, in dem das Wj. endet, entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen und zwar unabhängig davon, ob der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) ermittelt wird. Lediglich Veräußerungsgewinne i.S.d. § 14 EStG werden ausschließlich dem Kalenderjahr zugerechnet, in dem sie entstanden sind (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG).

Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wj. gilt der Gewinn aus Gewerbebetrieb dann als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wj. endet (§ 7 Abs. 4 KStG). In **Zeile 14** sind **Beginn und Ende des ersten** (und meist einzigen) **Wj.** immer anzugeben (Pflichteingabe). Eine Angabe ist allerdings bei nicht steuerbefreiten Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG (z.B. wirtschaftliche Vereine) nicht vorzunehmen, wenn mehrere Betriebe existieren. In allen anderen Fällen existiert nur ein Gewerbebetrieb. Die Angaben zum ersten Wj. sind dann immer erforderlich. Liegen mehrere Gewerbebetriebe mit mehreren Wj. vor, sind Eintragungen in Zeile 14 nicht sinnvoll möglich. Ist die Körperschaft nicht zur Buchführung verpflichtet (z.B. bei Regiebetrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts), ist das Kalenderjahr das Wj.

Das zweite Wj. ist anzugeben, wenn im VZ zwei Wj. enden. Dies kommt nur bei Umstellung des Wj. in Betracht.

Beispiel:

Die A-GmbH hat ein kalenderjahrgleiches Wj. Die Wj. werden nun mehrmals umgestellt. Es werden (mit Zustimmung des FA) folgende Beginnzeitpunkte des Wj. festgelegt:

01.05.01

01.04.02

01.06.03

01.01.05 (Rückumstellung auf kalenderjahrgleiches Wj.)

Es ergeben sich die folgenden Wj.

01.01.01–30.04.01 (Rumpfwirtschaftsjahr)	Erstes Wj. in der Steuererklärung 01
01.05.01–31.03.02 (Rumpfwirtschaftsjahr)	Erstes Wj. in der Steuererklärung 02
01.04.02–31.03.03 (Abweichendes Wj.)	Erstes Wj. in der Steuererklärung 03
01.04.03–31.05.03 (Rumpfwirtschaftsjahr)	Zweites Wj. in der Steuererklärung 03
01.06.03–31.05.04 (Abweichendes Wj.)	Erstes Wj. 04
01.06.04–31.12.04 (Rumpfwirtschaftsjahr	Zweites Wj. 04
01.01.05–31.12.05 (Kalenderjahrgleiches Wj.	Erstes Wj. 05

Wie man an dem obigen Beispiel sieht, können im Regelfall nur dann zwei Wj. in einem VZ enden, wenn von einem abweichenden Wj. auf ein kalenderjahrgleiches Wj. umgestellt wird, oder wenn ein abweichendes Wj. so geändert wird, dass der neue Beginn des abweichenden Wj. nach dem bisherigen Anfang liegt.

Das Wj. ergibt sich bei Kapitalgesellschaften aus dem Gesellschaftsvertrag. Werden keine besonderen Regelungen getroffen, ist das Wj. das Kalenderjahr.

Beratungshinweis:

Der Zeitraum, für den die Körperschaft regelmäßig Abschlüsse macht (Wj.), ist im Gesellschaftsvertrag festgelegt. Soll dieser Gewinnermittlungszeitraum geändert werden, bedarf dies zuvor einer durch Beschluss der Gesellschafterversammlung herbeizuführenden Abänderung des Gesellschaftsvertrags, die notariell zu beurkunden ist und erst mit Eintragung im Handelsregister Wirkung erlangt (§§ 53 und 54 GmbHG). Zudem ist § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG zu beachten. Danach ist die Umstellung des Wj. auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum steuerlich nur wirksam, wenn sie im Einvernehmen mit dem FA vorgenommen wird. Zweckmäßigerweise sollte die erforderliche Einverständniserklärung der Behörde noch vor Beschlussfassung über die Änderung des Gesellschaftsvertrags eingeholt werden.

In **Zeile 14a** ist eine „1" einzutragen, wenn die Körperschaft in diesem VZ neu gegründet wurde. Anhand dieser Angabe werden im elektronischen Datensatz weitere Verplausibilisierungen vorgenommen. Neugründungen sind auch durch Umwandlungsvorgänge (z.B. Aufspaltung) denkbar. **77**

Wurde die Körperschaft aufgelöst, ist das Datum der Auflösung in **Zeile 15** einzutragen. Nicht alle Körperschaften können aufgelöst werden, jedoch alle Kapitalgesellschaften. Diese werden regelmäßig durch einen Gesellschafterbeschluss aufgelöst. Soweit sich aus dem Auflösungsbeschluss kein anderes Datum ergibt, beginnt die Auflösung im Zeitpunkt der Beschlussfassung.[1)] Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird eine Kapitalgesellschaft ebenfalls aufgelöst, vgl. § 262 Abs. 1 Nr. 3 AktG, § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG. In diesen Fällen ist das Datum der Eröffnung des Insolvenzverfahrens hier einzutragen (Beschluss des Insolvenzgerichts). Nach § 11 KStG wird der im Zeitraum der Abwicklung ermittelte Gewinn der Besteuerung zu Grunde gelegt. Der Besteuerungszeitraum soll jedoch drei Jahre nicht übersteigen. Der jeweils zu berücksichtigende Besteuerungszeitraum ist als Wirtschaftsjahr in der Zeile 14 einzutragen. R 11 Abs. 1 KStR 2015 lässt für die Zeit vom Schluss des vorangegangen Wj. bis zum Beginn der Liquidation wahlweise die Bildung eines gesonderten Rumpfwirtschaftsjahres (so die handelsrechtliche Regelung in § 71 Abs. 1 GmbHG) oder die Einbeziehung in den einheitlichen Liquidationsbesteuerungsabschnitt zu, wobei dann dieses Rumpfwirtschaftsjahr nicht auf den Drei-Jahres-Zeitraum angerechnet wird. Fällt die Auflösung der Körperschaft in den VZ, sind auch Angaben zur fiktiven Herabsetzung des Nennkapitals in Zeile 30a der **78**

1) Vgl. BFH v. 9.3.1983, I R 202/79, BStBl II 1983, 433.

Anlage KSt 1 F erforderlich. Erfolgt im laufenden VZ die Schlussauskehrung, sind weitere Angaben in Zeile 121 der Anlage KSt 1 F erforderlich.

79 In **Zeile 16** ist durch Eintragung einer „1" anzugeben, ob die Körperschaft Anteile an anderen Körperschaften hält, auf die § 8b Abs. 7 KStG anzuwenden ist. Für diese Anteile gilt die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 und 2 KStG (aber auch die Hinzurechnung von Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 KStG) nicht. Nach § 8b Abs. 7 KStG ist zwischen Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten auf der einen und Finanzunternehmen auf der anderen Seite zu differenzieren.

80 **Kreditinstitute** sind Unternehmen, die Bankgeschäfte (z.B. Einlagen-, Kredit- und Depotgeschäfte) gewerbsmäßig oder in einem Umfang betreiben, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, vgl. § 1 Abs. 1 KWG. Finanzdienstleistungsinstitute sind Unternehmen, die Finanzdienstleistungen erbringen (z.B. Anlagevermittlung und -beratung, Factoring), vgl. § 1 Abs. 1a KWG. Sie bedürfen der aufsichtsrechtlichen Genehmigung, vgl. § 32 Abs. 1 KWG.

81 Bei Kredit- und Finanzdienstleistungen ist § 8b Abs. 7 KStG anzuwenden, wenn Anteile dem Handelsbestand i.S.d. § 340e Abs. 3 HGB zuzuordnen sind. Dies ist der Fall, wenn diese weder der Liquiditätsreserve noch dem Anlagebestand zuzuordnen sind und wenn sie mit der Absicht einer kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben werden.[1)]

Finanzunternehmen sind Unternehmen, die keine Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute und keine Kapitalverwaltungsgesellschaften oder extern verwaltete Investmentgesellschaften sind und deren Haupttätigkeit darin besteht:

- Beteiligungen zu erwerben und zu halten,
- Geldforderungen entgeltlich zu erwerben,
- Leasing-Objektgesellschaft zu sein,
- mit Finanzinstrumenten für eigene Rechnung zu handeln,
- andere bei der Anlage in Finanzinstrumenten zu beraten,
- Unternehmen über die Kapitalstruktur, die industrielle Strategie und die damit verbundenen Fragen zu beraten sowie bei Zusammenschlüssen und Übernahmen von Unternehmen diese zu beraten und ihnen Dienstleistungen anzubieten oder
- Darlehen zwischen Kreditinstituten zu vermitteln (Geldmaklergeschäfte), vgl. § 1 Abs. 3 KWG.

Finanzunternehmen bedürfen keiner Erlaubnis durch die Aufsichtsbehörden. Insbesondere Holdinggesellschaften können Finanzunternehmen i.S.d. § 8b Abs. 7 KStG sein, wenn ihre Haupttätigkeit darin besteht, Beteiligungen zu erwerben und zu halten. § 8b Abs. 7 KStG ist für sie allerdings nur anzuwenden, wenn an ihnen Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute (ggf. mittelbar) zu mehr als 50 % beteiligt sind.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG (und die Nichtberücksichtigung von Veräußerungsverlusten und anderen Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 KStG) nicht anzuwenden, soweit Anteile im Umlaufvermögen ausgewiesen werden.

82 Liegen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 KStG vor, ist eine „1" einzutragen, andernfalls eine „2". Eintragungen zu dieser Zeile sind im elektronischen Datensatz immer zu machen (Pflichteingabe). Zur Vermeidung von Rückfragen empfiehlt es sich, auch bei Verwendung des Papiervordrucks hier immer eine Eintragung vorzunehmen.

83 In **Zeile 17** wird abgefragt, ob es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, um ein Unternehmen handelt, auf das § 8 Abs. 9 KStG anzuwenden ist. Nur Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt, können überhaupt unter § 8 Abs. 9 KStG fallen. Betreiben solche Gesellschaften Dauerverlustgeschäfte i.S.v. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG und werden diese nachweislich ausschließlich von Körperschaften des öffentlichen Rechts getragen, findet im Rahmen der Einkommensermittlung § 8 Abs. 9 KStG Anwendung. Dauerverlustgeschäfte im Sinne der Vorschrift liegen vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird, oder das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört.

84 **§ 8 Abs. 9 KStG** sieht in diesen Fällen eine **getrennte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach gewissen Sparten** vor. Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte darf dabei nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden. Er mindert jedoch nach Maßgabe des § 10d EStG die positiven Gesamtbeträge der Einkünfte, die sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden VZ für dieselbe Sparte ergeben.

85 Ist § 8 Abs. 9 KStG auf die Körperschaft anzuwenden, ist eine „1" einzutragen, andernfalls eine „2". Eintragungen zu dieser Zeile sind im elektronischen Datensatz immer zu machen (Pflichteingabe). Zur Vermeidung von Rückfragen empfiehlt es sich, auch bei Verwendung des Papiervordrucks hier immer eine Eintragung vorzunehmen.

1) BT-Drucks. 18/9536, 54.

Kommt § 8 Abs. 9 KStG zur Anwendung, muss zusätzlich pro Sparte eine Anlage ÖHK (→ Rz. 625) beigefügt werden.

In **Zeile 17a** ist kenntlich zu machen, wenn die Körperschaftsteuererklärung für einen Investmentfonds erstellt wird. Eine „1" ist einzutragen, wenn es sich um einen „normalen" Investmentfonds (Publikums-Investmentfonds) handelt. Eine „2" ist einzutragen, wenn es sich um einen Spezial-Investmentfonds handelt. Zur Abgrenzung von normalen und Spezial-Investmentfonds siehe → Rz. 766. **86**

8. Weitere Angaben zu Betrieben gewerblicher Art i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 4 EStG (Zeilen 17b–21)

	Weitere Angaben zu Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 6 KStG und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b Satz 4 EStG		
17b	Nur bei Stiftungen des öffentlichen Rechts: Die Trägerkörperschaft dient ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken. Eine Bescheinigung nach § 44a Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 in Verbindung mit Satz 2 EStG wurde ausgestellt (NV-Art 36).	11.67	1 = Ja
18	Organisationsform des Betriebs gewerblicher Art:	11.61	1 = Betrieb gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit 2 = Regiebetrieb 3 = Eigenbetrieb / eigenbetriebsähnliche Einrichtung
	Nur bei Regiebetrieben und bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von Körperschaften, die nicht nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG steuerbefreit sind und die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 3 EStG (Einnahmenüberschussrechnung) ermitteln:		
			EUR
19	Umsätze des Kalenderjahres einschließlich der steuerfreien Umsätze, jedoch ohne Umsätze nach § 4 Nummer 8 bis 10 UStG	11.62	
20	Gewinn/Verlust im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b EStG; gegebenenfalls geschätzt laut Randnummer 27 oder Gewinn laut Randnummer 31 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019, BStBl I 2019, 97	11.63	
21	Die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos wird gemäß Randnummer 46 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019, BStBl I 2019, 97 beantragt:	11.64	1 = Ja 2 = Nein

Mit der im VZ 2020 neu eingefügten **Zeile 17b** wird ein Spezialfall abgebildet. Mit Hilfe der Zeile kann geprüft werden, ob die Abgabe der Anlage KSt 1 Fa erforderlich ist. **87**

Eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ist auch für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts grundsätzlich erforderlich, vgl. § 27 Abs. 8 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG. Allerdings ist bei Leistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG die Kapitalertragsteuer nicht zu erheben, wenn sie an nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaften, an Stiftungen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen oder an juristische Personen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen, geleistet werden. In diesen Fällen führt also sowohl die Leistung (Ausschüttung) als auch die Einlagenrückgewähr nicht zu einer Steuerpflicht, so dass eine Abgrenzung der beiden Tatbestände nicht notwendig ist und die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos unterbleiben kann. Dies kann bei nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaften über die Eintragung in Zeile 10 und bei kirchlichen Zwecken dienenden Körperschaften bereits über die Rechtsform „öffentlich-rechtliche Religionsgesellschaft" in Zeile 9 erkannt werden. Eine öffentlich-rechtliche Stiftung kann zwar aus der Angabe der Rechtsform in Zeile 9 erkannt werden, allerdings nicht, ob sie gemeinnützigen Zwecken i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (Zeile 10) dient. Öffentlich-rechtliche Religionsgesellschaften hingegen dienen immer kirchlichen Zwecken i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

Öffentlich-rechtliche Körperschaften sind nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art steuerpflichtig. Unterhält beispielsweise eine öffentlich-rechtliche Stiftung einen Betrieb gewerblicher Art, ist dieser Betrieb nicht (unbedingt) steuerbefreit und muss eine entsprechende Körperschaftsteuererklärung abgeben. Dient die **öffentlich-rechtliche Stiftung** (Trägerkörperschaft) jedoch **ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtägigen Zwecken**, ist in Zeile 17b eine „1" einzutragen. Der Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos und der Abgabe der Anlage KSt 1 Fa bedarf es in diesen Fällen nicht.

Mit den folgenden Zeilen kann für Betriebe gewerblicher Art und für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von ansonsten steuerbefreiten Körperschaften ermittelt werden, ob eine Feststellung des Einlagekontos erfolgen muss oder nicht. Eine Feststellung des Einlagekontos ist nach § 27 Abs. 1 KStG grundsätzlich nur für Kapitalgesellschaften vorgesehen. Allerdings dehnt § 27 Abs. 7 KStG die Feststellung auch auf Körperschaften aus, die Leistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG erbringen können. Das sind insbesondere Genossenschaften, Stiftungen und Betriebe gewerblicher Art sowie steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. **88**

Gerade für nicht buchführungsverpflichtete Betriebe gewerblicher Art (Regiebetriebe) und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe hängt die Steuerpflicht der Ausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b von Umsatz- und Gewinngrenzen ab. Obwohl es auf die konkrete Steuerpflicht der Ausschüttung nicht ankommt, stellt es die FinVerw. diesen Betrieben gewerblicher Art und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben frei, ob eine Feststellung erfol- **89**

gen soll.[1] Die Angaben der Zeilen 18 bis 21 dienen (auch) der Prüfung der Voraussetzungen der Feststellung bzw. Nichtfeststellung des Einlagekontos.

Praxishinweis

Die Praxis der Nichtfeststellung des steuerlichen Einlagekontos für Regiebetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die unter den Umsatz- und Gewinngrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG liegen, wurde vom BFH[2] zu Recht als unzulässig eingestuft. Die Regelung des § 27 Abs. 8 KStG macht die Anwendung des Einlagekontos davon abhängig, dass die Körperschaft Leistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG erbringen kann. Es kommt daher nur auf die abstrakte Möglichkeit an, nicht darauf, dass die Körperschaft auch tatsächlich solche Leistungen erbringt. Bisher hat sich die FinVerw. zur Anwendung des Urteils nicht geäußert, obwohl es den Regelungen im BMF-Schreiben v. 28.1.2019[3] offensichtlich widerspricht.

Keine Eintragungen sind hier erforderlich, wenn die Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke steuerbefreit wurde. Zwar sind auch hier die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG grundsätzlich erfüllt, Kapitalertragsteuer wird in diesen Fällen jedoch auf Grund von § 44a Abs. 7 Nr. 1 und 2 EStG nicht erhoben. Da es demnach keiner Abgrenzung der Leistungen in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil bedarf, muss auch das Einlagekonto nicht festgestellt werden.

Auch bei nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG steuerbefreiten Kassen müssen hier keine Eintragungen vornehmen, da sie keine Leistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erbringen können.

90 In **Zeile 18** ist zunächst die **Organisationsform des Betriebs gewerblicher Art** einzutragen. Eine Eintragung ist hier erforderlich, wenn in Zeile 9 eine Rechtsform der Gruppe § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG (öffentlich-rechtliche Körperschaft) eingetragen wurde.

Eine „1" ist einzutragen, wenn es sich um einen **Betrieb gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit** handelt. Hierunter versteht man eine juristische Person, die keine hoheitliche Tätigkeit ausübt und ausschließlich gewerblich tätig ist. Dies sind z.B. **Sparkassen** (Anstalten des öffentlichen Rechts) und Landesbanken. Diese Körperschaften können Leistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG erbringen. Für solche Körperschaften ist ein Einlagekonto unter Zuhilfenahme der Anlage KSt 1 F zu ermitteln und festzustellen.

Eine „2" ist einzutragen, wenn es sich um einen **Regiebetrieb** einer Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt. Der Begriff des Regiebetriebs stammt aus dem Kommunalrecht. Ein Regiebetrieb liegt vor, wenn die hoheitliche Tätigkeit der Körperschaft des öffentlichen Rechts vermögensmäßig nicht von der steuerlich relevanten Betätigung (Betrieb gewerblicher Art) getrennt ist.

Eine „3" ist bei **Eigenbetrieben** und **eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen** einzutragen. Unter einem Eigenbetrieb versteht man ein finanzwirtschaftliches Sondervermögen im haushaltsrechtlichen Sinn, das organisatorisch verselbstständigt, gleichwohl aber rechtlich unselbständiger Teil der Körperschaft öffentlichen Rechts ist.[4] Die genauen Voraussetzungen für die Einrichtung eines Eigenbetriebs ergeben sich aus den Landeshaushaltsordnungen und aus den jeweiligen Kommunalordnungen der Bundesländer. Eigenbetriebsähnliche Einrichtungen sind nach den Vorschriften einiger Bundesländer Regiebetriebe, die nach den Vorschriften für Eigenbetriebe geführt werden. Sie sind steuerrechtlich wie Eigenbetriebe zu behandeln.[5] Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen sind nach dem Kommunalrecht zur Buchführung verpflichtet. Ihre Leistungen sind daher – ohne Rücksicht auf Umsatz- und Gewinngrenzen – nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bei der Trägerkörperschaft steuerpflichtig. Ein steuerliches Einlagekonto muss daher unter Verwendung der Anlage KSt 1 Fa ermittelt und festgestellt werden.

Praxishinweis:

Unklar ist die Rechtslage, wenn sich der kommunalrechtliche Eigenbetrieb nicht mit dem steuerrechtlichen Betrieb gewerblicher Art deckt. Dies kommt z.B. regelmäßig bei den als Eigenbetrieb geführten Wasserwerken zum Tragen. Die Wasserversorgung ist ein Betrieb gewerblicher Art, während die Abwasserentsorgung zur hoheitlichen Tätigkeit zählt. Der Eigenbetrieb umfasst aber Wasserver- und -entsorgung.

Deckt sich der kommunalrechtliche Eigenbetrieb nicht mit dem steuerrechtlichen Betrieb gewerblicher Art, sollte m.E. bei der Organisationsform eine „2" (Regiebetrieb) eingetragen werden, da auch hier das Vermögen des steuerpflichtigen und des hoheitlichen Bereichs nicht buchhalterisch voneinander abgegrenzt ist.

91 In **Zeile 19** sind die **Umsätze des Kalenderjahres** einschließlich der steuerfreien Umsätze jedoch ohne Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG einzutragen. Eine Angabe ist bei steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von ansonsten steuerbefreiten Körperschaften (z.B. Berufsverbände) und bei Regiebetrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts (siehe Zeile 18) erforderlich. Für die Hauptgruppe der gemeinnützigen Vereine (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) ist jedoch nichts anzugeben, weil für diese kein steuerliches Einlagekonto festgestellt wird (vgl. → Rz. 87).

Es ist der umsatzsteuerliche Umsatzbegriff zu Grunde zu legen. Auszunehmen sind Umsätze nach § 4 Nr. 8 UStG (Umsätze im Zusammenhang mit Finanzdienstleistungen), § 4 Nr. 9 UStG (Umsätze im Zusammenhang mit grunderwerbsteuerlichen Vorgängen und bestimmte Umsätze im Zusammenhang mit Rennwett- und Lotteriedienstleis-

1) Rz. 46 des BMF-Schreibens v. 28.1.2019, BStBl I 2019, 97.
2) BFH v. 30.9.2020, I R 12/17, BFHE 270, 450.
3) Rz. 46 des BMF-Schreibens v. 28.1.2019, BStBl I 2019, 97.
4) Rz. 17 des BMF-Schreibens v. 28.1.2019, BStBl I 2019, 97.
5) Rz. 17 des BMF-Schreibens v. 28.1.2019, BStBl I 2019, 97.

tungen) und § 4 Nr. 10 UStG (Versicherungsleistungen). Die Angabe wird benötigt, um zu prüfen, ob auf die Feststellung des Einlagekontos verzichtet werden darf (siehe auch Zeile 21).

Die Angabe des **Gewinns oder Verlusts** ist bei Regiebetrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts und bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von ansonsten steuerbefreiten Körperschaften in **Zeile 20** einzutragen. Die Angabe wird benötigt, um zu prüfen, ob auf die Feststellung des Einlagekontos verzichtet werden darf (siehe auch Zeile 21). Der hier eingetragene Betrag soll den von der Trägerkörperschaft für außerhalb des Betriebs gewerblicher Art verwendbaren Gewinn bezeichnen. Dies entspricht nach Verwaltungsauffassung dem steuerbilanziellen Jahresüberschuss/-fehlbetrag. Im Regelfall wird der Gewinn von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und von Regiebetrieben nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. In dieser Zeile muss der steuerbilanzielle Jahresüberschuss/-fehlbetrag geschätzt werden.[1] **92**

In **Zeile 21** kann der **die Feststellung des Einlagekontos** bei Regiebetrieben und bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben beantragt werden. Die Verwaltung stellt das steuerliche Einlagekonto bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und bei Betrieben gewerblicher Art auf Antrag nicht fest, wenn die Körperschaft im Wj. keine Leistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erbringt. Um den Antrag stellten zu können, darf keine der folgenden Bedingungen erfüllt sein: **93**

1. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich
2. Umsätze (ohne steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG) von mehr als 350 000 € oder
3. Gewinn von mehr als 30 000 €.

Da Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen (Zeile 18) nach den Eigenbetriebsverordnungen der Länder buchführungspflichtig sind, muss für diese immer ein Einlagekonto festgestellt werden. Regiebetriebe sind grundsätzlich kommunal- und handelsrechtlich zu einer (separaten) Buchführung nicht verpflichtet.

Praxishinweis:
Durch die Nichtfeststellung des Einlagekontos entstehen regelmäßig keine Nachteile, weil – sollten die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG – später wieder erfüllt sein, das Einlagekonto fiktiv weiterentwickelt werden kann.[2] Vorteil einer Feststellung auch in den Jahren, in denen die betragsmäßigen Voraussetzungen des § 20 Abs.1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht vorliegen, ist die dadurch gegebene Rechtssicherheit. In diesen Zwischenjahren ist dann jedoch sorgfältig darauf zu achten, dass Einlagen auf der Anlage KSt 1 Fa erklärt werden.

9. Name und Anschrift der Anteilseigner (Zeilen 21a–27)

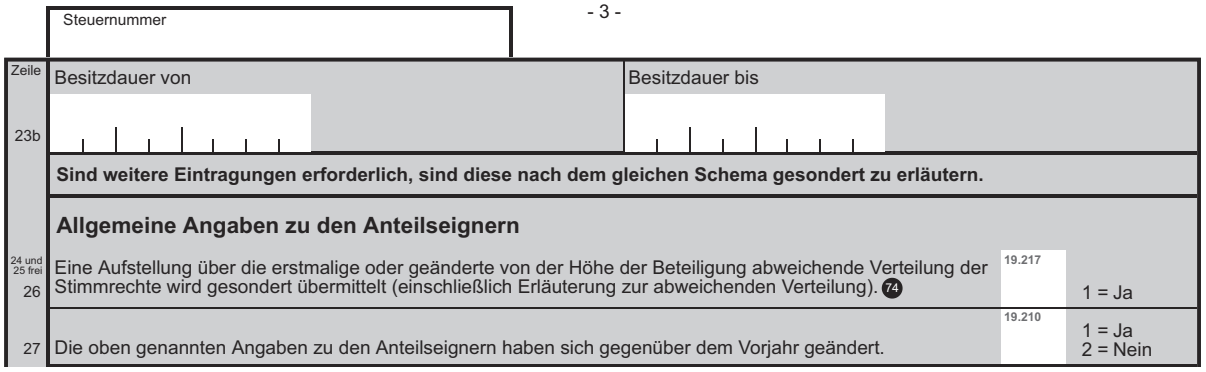
Name und Anschrift der Anteilseigner

Auszufüllen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie vergleichbaren ausländischen Rechtsformen. Beteiligungen unter 1 Prozent beziehungsweise Anteile im Streubesitz können jeweils in einer Position als Summe eingetragen werden.

Einzelaufstellung der Angaben zu Anteilseignern

21a	Die Angaben haben sich bei diesem Anteilseigner gegenüber dem Vorjahr geändert.	1 = Ja 2 = Nein
22	Steuernummer	
22a	Identifikationsnummer	
	Name (bei natürlichen Personen Vor- und Nachname)	
22b		
	Straße und Hausnummer	
22c		
	Postleitzahl und Wohnort	
22d		
	1. Besitzdauer	
		EUR Ct
23	Höhe der Beteiligung in EUR	
23a	Höhe der Beteiligung (in Prozent)	

1) Rz. 27 des BMF-Schreibens v. 28.1.2019, BStBl I 2019, 97.
2) Rz. 46 des BMF-Schreibens v. 28.1.2019, BStBl I 2019, 97.



94 In diesem Abschnitt sind Angaben zu allen **Anteilseignern** der Körperschaft vorzunehmen. Zwar wird die Körperschaft getrennt von ihren Anteilseignern besteuert, dennoch beeinflussen Vorgänge auf Ebene der Körperschaft ihre Anteilseigner (z.B. Gewinnausschüttungen) und umgekehrt (z.B. § 8c KStG).

Die Angabe der Anteilseigner ist entbehrlich, wenn die Körperschaft keine Anteilseigner hat. Dies ist der Fall bei:

- sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG (rechtsfähige Vereine, Stiftungen des privaten Rechts) und nichtrechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG.
- Versicherungs- und Pensionsvereinen a.G. i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG und
- Betrieben gewerblicher Art von j.P.d.ö.R.

Aus diesem Grund sind die Angaben auch nur noch von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG) zu machen.

Im Einzelnen sind pro Anteilseigner anzugeben:

In **Zeile 21a** ist anzugeben, ob sich die Angaben zum Anteilseigner gegenüber dem Vorjahr geändert haben. So kann das FA feststellen, bei welchem Anwender sich die Änderungen ergeben haben.

Die **Steuernummer** des Anteilseigners wird in **Zeile 22** erfasst. Bei im Inland ansässigen Anteilseignern sollte die Steuernummer bekannt sein. Bei im Ausland ansässigen Anteilseignern ist eine inl. Steuernummer nicht vorhanden – jedenfalls nicht, wenn keine beschränkte Steuerpflicht besteht. Für natürliche Personen, die im Inland ansässig sind, ist in **Zeile 22a** die **Identifikationsnummer** anzugeben. Eine solche kann bei natürlichen Personen, die im Ausland ansässig sind und keiner beschränkten Steuerpflicht unterliegen, nicht vergeben worden sein. Über Steuernummer und Identifikationsnummer kann das FA den Anteilseigner genau identifizieren und ggf. mit dem zuständigen FA leichter Kontakt aufnehmen, wenn Sachverhalte zu erörtern sind, die sowohl den Anteilseigner als auch die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, betreffen.

Der **Name** des Anteilseigners ist in **Zeile 22b** einzutragen. Bei natürlichen Personen ist die Reihenfolge Vorname und Nachname einzuhalten. Bei Körperschaften und Personengesellschaften ist der Name gemäß der Registereintragung (o.Ä.) einzutragen. Ist ein solcher Name nicht vorhanden, ist der im allgemeinen Geschäftsverkehr übliche Name zu verwenden.

In den **Zeilen 22c und 22d** ist die Geschäftsanschrift (ladungsfähige Anschrift) des Anteilseigners einzutragen. Bei natürlichen Personen die Adresse eines Wohnsitzes.

Pro Anteilseigner können pro VZ maximal drei Angaben zur Besitzdauer gemacht werden. In **Zeile 23** ist die **Höhe der Beteiligung in Euro**, in **Zeile 23a** in **Prozent** anzugeben. Außerdem sind in **Zeile 23b** der Beginn der Besitzdauer und das Ende zu benennen.

Sind für mehr als vier Anteilseigner entsprechende Angaben zu machen, müssen weitere Angaben auf einem gesonderten Blatt vorgenommen werden. Der elektronische Datensatz ermöglicht die Angabe von deutlich mehr als den vier auf dem Papiervordruck vorgesehenen Anteilseignern.

Beratungshinweis:
Im Falle von Anteilsübertragungen von mehr als 25 % bzw. mehr als 50 % innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren an einen Erwerber oder eine diesem nahestehende Person treten für die bis dahin nicht genutzten Verluste die Rechtsfolgen des § 8c KStG ein.

In **Zeile 26** ist darüber hinaus anzugeben, ob es eine von der Höhe der Beteiligung abweichende Stimmrechtsverteilung gibt. Falls dies zu bejahen ist, muss dies auf der einer gesonderten Anlage gegenüber dem FA erläutert werden.

Haben sich die Angaben zu den Anteilseignern im Vergleich zum Vorjahr geändert, ist in **Zeile 27** eine „1" einzutragen, andernfalls eine „2". Dies dient dem FA der Überprüfung von Tatbeständen, die von den Anteilseignern abhängig sind, wie z.B. § 8c KStG.

10. Schlusserklärung (Zeilen 100–105)

Schlusserklärung

Datenschutzhinweis: Die mit den Erklärungen angeforderten Daten werden auf Grund § 149, § 150 und § 181 Absatz 2 Satz 1 AO in Verbindung mit § 14 Absatz 5 KStG, § 27 Absatz 2 Satz 4 KStG, § 28 Absatz 1 Satz 4 KStG und § 38 Absatz 1 Satz 2 KStG, § 31 KStG und § 25 EStG verlangt.

Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Finanzverwaltung. Dieses Informationsschreiben finden Sie unter **www.finanzamt.de** (unter der Rubrik "Datenschutz") oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.

Mitwirkung bei der Anfertigung der Steuererklärung

28 bis 99 frei

100 Die Steuererklärung wurde unter Mitwirkung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe im Sinne der §§ 3 und 4 StBerG angefertigt. 1 = Ja

Bei der Anfertigung dieser Erklärung hat mitgewirkt:

	Name	Vorname	Straße, Hausnummer	Postleitzahl, Ort
101				
	Telefon	**zusätzliche Angaben**	**Mandantennummer**	**Bearbeiterkennzeichen**
102				

Feststellungserklärung im Sinne des § 14 Absatz 5 KStG als Organträger

103 Ich gebe die Feststellungserklärung im Sinne des § 14 Absatz 5 KStG als Organträger / als gesetzlicher Vertreter des Organträgers ab. 1 = Ja

Unterschrift

	Ort	Datum
104		
	Unterschrift	
105		

Steuererklärungen sind vom gesetzlichen Vertreter des Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben.

Die Schlusserklärung beginnt mit dem vom Datenschutzgesetz geforderten Hinweis, dass die mit der Steuererklärung geforderten Daten auf Grund des § 149, § 150 und § 181 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 14 Abs. 5, § 27 Abs. 2 Satz 4, § 28 Abs. 1 Satz 4, § 38 Abs. 1 Satz 2, § 31 KStG und § 25 EStG gefordert werden. **95**

In **Zeile 100** ist eine „1“ einzutragen, ob die Steuererklärung unter Mitwirkung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe (z.B. **Steuerberater bzw. Steuerberatungsgesellschaft**) angefertigt wurde. In den Zeilen 101 und 102 ist der an der Erstellung der Steuererklärung mitwirkende Angehörige der steuerberatenden Berufe zu bezeichnen. Neben dem Namen bzw. der Firma der betreffenden Person werden hier auch deren Anschrift und Telefonnummer gefordert. Hinsichtlich der Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen wird auf die Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes verwiesen.

Für den Sonderfall, dass der Organträger die Feststellungserklärung für die Ermittlung des ihm zuzurechnenden Einkommens und der sonstigen damit im Zusammenhang stehenden Besteuerungsgrundlagen abgibt, muss er dies durch Eintragung einer „1“ in **Zeile 103** kenntlich machen. In diesem Fall ist sie vom **gesetzlichen Vertreter des Organträgers** zu unterschreiben. Eine elektronische Datenübermittlung wird von der FinVerw. für diesen Fall nicht zugelassen.

Bei Verwendung des Papiervordrucks ist die Steuererklärung in **Zeile 105** vom gesetzlichen Vertreter der Körperschaft unter Angabe von Ort und Datum der Unterzeichnung **eigenhändig zu unterschreiben**. Wer gesetzlicher Vertreter der Körperschaft ist, bestimmt sich nach dem für die Körperschaft geltenden (ggf. ausl.) Zivilrecht. Hat die Körperschaft mehrere gesetzliche Vertreter, reicht die Unterzeichnung eines zur Gesamtvertretung berechtigten gesetzlichen Vertreters aus. Die Unterschrift gilt zugleich für alle dem Hauptvordruck beizufügenden amtlichen, aber auch nicht amtlichen Anlagen, d.h., diese müssen nicht separat unterzeichnet werden.

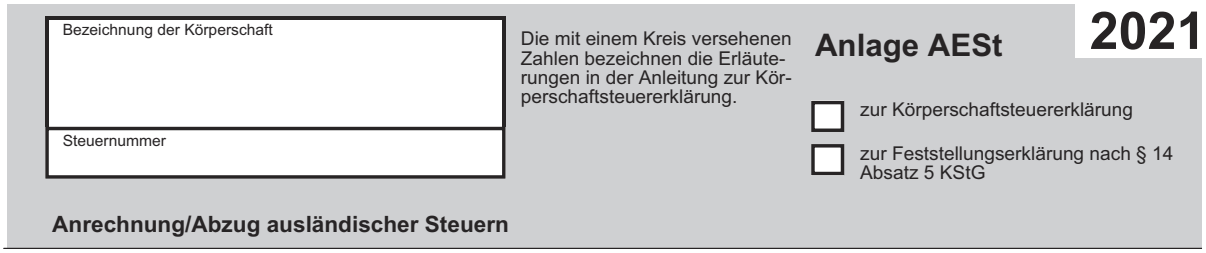
Bei Übermittlung durch Datenfernübertragung müssen die Daten grundsätzlich vom gesetzlichen Vertreter der Körperschaft an die FinVerw. übermittelt werden. Es ist jedoch auch zulässig einen Dritten, i.d.R. den steuerlichen Berater mit der Übermittlung zu beauftragen (§ 150 Abs. 7 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 2 StDÜV). Wird die Steuererklärung durch einen Dritten übermittelt, muss dieser dem gesetzlichen Vertreter unverzüglich in leicht nachprüfbarer Form zur Überprüfung zur Verfügung zu stellen, vgl. § 6 StDÜV. Der gesetzliche Vertreter der Körperschaft hat die Daten unverzüglich auf ihre Richtigkeit zu überprüfen, vgl. § 6 Abs. 2 Satz 2 StDÜV.

Praxishinweis:
Elektronisch übermittelte Steuererklärungen werden durch die verwendete Software häufig nur noch in der sog. „komprimierten" Form dargestellt. In dieser Form werden nur die Zeilen der Steuererklärung ausgegeben, zu denen auch tatsächlich Angaben gemacht wurden. Der BFH hat entschieden,[1)] dass ein Steuerberater grob fahrlässig handelt, wenn er dem Mandanten zur Prüfung lediglich eine „komprimierte" Fassung der Steuererklärung überlässt. Es ist daher darauf zu achten, dass die vom gesetzlichen Vertreter der Körperschaft zu zeichnende Ausfertigung immer in nichtkomprimierter Form erfolgt.

1) BFH v. 16.5.2013, III R 12/12, BStBl I 2016, 512.

III. Anlage AESt – Anrechnung/Abzug ausländischer Steuern

1. Anwendungsbereich des Vordrucks


Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage AESt **2021**

☐ zur Körperschaftsteuererklärung

☐ zur Feststellungserklärung nach § 14 Absatz 5 KStG

Anrechnung/Abzug ausländischer Steuern

Die **Anlage AESt** dient einerseits der Erfassung der für die Steueranrechnung bzw. den Steuerabzug nach § 34c Abs. 1 und 2 EStG benötigten Angaben, andererseits wird auf ihr das Wahlrecht auf Steuerabzug nach § 34c Abs. 2 EStG ausgeübt. Außerdem werden mit der Anlage AESt die für den Steuerabzug nach § 34c Abs. 3 EStG notwendigen Angaben erfasst, soweit die Voraussetzungen von der Körperschaft unmittelbar durch ihre eigene Tätigkeit verwirklich wurden. Eine Anlage AESt muss nur abgegeben werden, wenn tatsächlich eine ausl. Quellensteuer, die keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt, angefallen ist. Soweit im Ausland keine Quellensteuer angefallen ist, erübrigt sich die Abgabe der Anlage AESt. **96**

Im Ausland einbehaltenen Quellensteuern sind, soweit es sich um Steuern vom Einkommen oder sonstige Personensteuern handelt, grundsätzlich nicht abzugsfähig, vgl. § 10 Nr. 2 KStG. Da sie den bilanziellen Gewinn gemindert haben, müssen sie durch Eintragung in Zeile 57 der Anlage GK außerbilanziell wieder hinzugerechnet und damit neutralisiert werden. Soweit die ausl. Steuern in anderen Einkunftsarten angefallen sind, dürfen sie die Einkünfte nicht gemindert haben. **97**

Es existieren eine ganze Reihe von Vorschriften zur Anrechnung ausl. Steuern: **98**

- § 34c Abs. 1 EStG,
- § 34c Abs. 6 EStG, wonach § 34c Abs. 1 und 2 EStG – etwas vereinfacht – für anwendbar erklärt werden, wenn die Anrechnung der ausl. Steuer auf Grund eines DBA erfolgt,
- § 50 Abs. 3 EStG, wonach die Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG i.V.m. § 26 Abs. 1 Nr. 2 KStG in bestimmten Fällen auch bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften vorzunehmen ist (inl. Betriebsstätte),
- § 47 Abs. 1 InvStG zur Anrechnung ausl. Steuern auf ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche Erträge aus Spezial-Investmentfonds,
- § 3 Abs. 3, § 11 Abs. 3, § 20 Abs. 7 oder 8 UmwStG zur Anrechnung ausl. Steuern auf Übertragungsgewinne in bestimmten Fällen der Anwendung der Fusionsrichtlinie[1)],
- § 20 Abs. 2 AStG in bestimmten Fällen von Zwischeneinkünften i.S.d. AStG,
- § 12 AStG zur Anrechnung ausl. Steuern auf Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG; diese Anrechnung ist jedoch in Zeile 61 bis 63 auf der Anlage GK zu erklären,
- § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG zur Anrechnung ausl. Steuern bei bestimmten Sonderbetriebseinnahmen; diese Anrechnung ist jedoch in Zeile 11 und 12 der Anlage WA zu erklären.

Allen diesen Vorschriften ist jedoch gemein, dass sie auf das Grundsystem des § 34c EStG verweisen oder diesen wörtlich übernehmen. § 34c EStG eröffnet für den Regelfall zwei Optionen zur Berücksichtigung ausl. Steuern: **99**

1. die Anrechnung der ausl. Steuer
2. den Abzug der ausl. Steuer.

Dabei ist die Anrechnung der Regelfall, der Abzug erfolgt nur auf Antrag, vgl. § 34c Abs. 2 KStG. In den Zeilen 6 bis 9 ist die ausl. Steuer ohne Rücksicht auf die Ausübung des Wahlrechts nach § 34c Abs. 2 KStG einzutragen. Über die eigentliche Ausübung des Wahlrechts auf Abzug wird in Zeile 41 staatenbezogen entschieden. **100**

Die Anrechnung ausl. Steuern erfolgt staatenbezogen (sog. „per-country-limitation"). Die Anlage AESt ist daher pro Staat abzugeben. Eine Besonderheit gilt allerdings für Spezial-Investmentfonds. Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, an einem Spezial-Investmentfonds beteiligt und sind der Körperschaft im Rahmen von ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen ausl. Einkünfte und ausl. Steuern zuzurechnen, erfolgt die Anrechnung nicht staatenbezogen. Vielmehr erfolgt sie dann pro Spezial-Investmentfonds, vgl. § 47 Abs. 1 Satz 1 InvStG. Eine Anlage AESt ist daher auch für jeden Spezial-Investmentfonds abzugeben, bei dem ausl. Steuern angerechnet oder abgezogen werden sollen. Der elektronische Datensatz kann maximal 999 Anlagen AESt enthalten. **101**

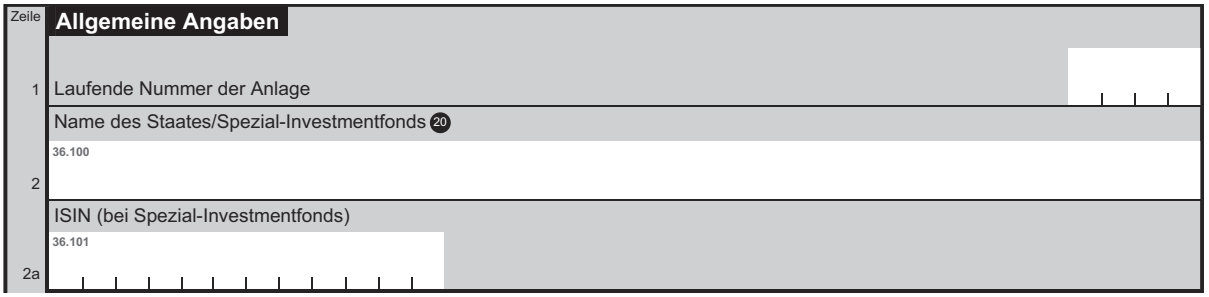
1) Art. 10 der Richtlinie 90/434/EWG.

102 Die Anlage AESt ist in drei Abschnitte geteilt (eigene Tätigkeit, Mitunternehmerschaften, Organgesellschaften). Für die Steueranrechnung bzw. den Abzug sind Tatbestände, die die Körperschaft unmittelbar oder über Personengesellschaften oder von Organgesellschaften zugerechnet bekommt, zwar zusammenzufassen. Die Erfassung erfolgt auf der Anlage AESt aber getrennt. Die rechnerische Zusammenfassung, die Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrags nach § 34c Abs. 2 EStG und die Begrenzung der Anrechnung auf diesen Höchstbetrag erfolgen nicht auf dem Vordruck, sondern werden von der FinVerw. von Amts wegen vorgenommen. Es muss unbedingt sichergestellt werden, dass bei der Erklärung die Ergebnisse aus eigener Tätigkeit, aus Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften staatenbezogen[1] in einer Anlage AESt erklärt werden, wenn sie aus demselben Staat[2] stammen. Das Wahlrecht auf Abzug der ausl. Steuer nach § 34c Abs. 2 EStG wird im vierten Abschnitt des Vordrucks (Zeile 41) ausgeübt.

Praxishinweis:
Die Trennung in die drei Tätigkeitsbereiche (eigene, Mitunternehmerschaften, Organgesellschaften) dient der besseren Nachvollziehbarkeit. Sie erleichtert dem FA die Auswertung der gesonderten Feststellungen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO bzw. nach § 14 Abs. 5 KStG in Organschaftsfällen. Die in den Zeilen 31 bis 40 einzutragenden Werte ergeben sich aus den jeweiligen gesonderten und einheitlichen Feststellungen und sind zwingend zu übernehmen (Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis).

103 Auch Organgesellschaften müssen auf der Anlage AESt Eintragungen vornehmen, wenn sie eine Steueranrechnung oder den -abzug auf Ebene des Organträgers erreichen wollen. Zum besonderen Problem der Ausübung des Wahlrechts auf Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG im Organkreis siehe → Rz. 158 ff. Die ausl. Einkünfte fließen bei Organgesellschaften ggf. in die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG ein.

2. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–2a)



104 Pro Staat, für den die Anrechnung oder Abzug ausl. Steuern beantrag wird, muss eine eigene Anlage AESt abgegeben werden. Bei Verwendung des Papiervordrucks ist die laufende Nummer der Anlage in **Zeile 1** zu vermerken. Diese Angabe entfällt bei elektronischer Übermittlung.

105 In **Zeile 2** ist der **Name des Staates** oder – bei Anrechnung ausl. Steuern aus einem Spezial-Investmentfonds – der Name des Investmentfonds einzutragen. Falls es sich um eine Organgesellschaft handelt, wird der hier eingetragene Name in die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG einfließen.

Bei Spezial-Investmentfonds ist zusätzlich in **Zeile 2a** die ISIN[3] einzutragen. Mit der ISIN werden Fonds und andere Wertpapiere eindeutig identifiziert. ISIN und Name des Spezial-Investmentfonds ergeben sich in der Regel aus der Steuerbescheinigung.

3. Ausländische Einkünfte aus eigener Tätigkeit (Zeilen 3–30a)

a) Grundstruktur

106 Die **Ermittlung** der ausl. Einkünfte hat grundsätzlich **nach deutschem Steuerrecht** zu erfolgen. Demnach sind auch außerbilanzielle Korrekturen vorzunehmen. Steuerbescheide ausl. Finanzbehörden können daher hinsichtlich der Einkünfteermittlung nicht in jedem Fall übernommen werden. Als problematisch erweisen sich vor allem Steuerbefreiungen, die in ihrer Höhe von der Eigenschaft desjenigen abhängig sind, der sie versteuern muss. Dies sind vor allem die Steuerbefreiung nach § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG und die Teilfreistellungen des InvStG.

Die Anlage AESt erfasst bei den Einkünften aus eigener Tätigkeit folgende Tatbestände getrennt:

1. Dividenden (Zeilen 3-8),
2. Investmenterträge aus Aktienfonds (Zeilen 9-14),
3. Investmenterträge aus Mischfonds (Zeilen 15-20),
4. Investmenterträge aus Immobilienfonds (Zeilen 21-23),
5. Investmenterträge aus Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland (Zeilen 24-26),

1) Oder pro Spezial-Investmentfonds.
2) Oder Spezial-Investmentfonds.
3) International Securities Identification Number gem. ISO 6166.

6. übrige ausländische Einkünfte (Zeilen 27 bis 30) und

7. fiktive ausländische Steuer (Zeile 30a).

Dabei darf nicht verkannt werden, dass der Regelfall der Eintragung sich wohl auf die übrigen ausl. Einkünfte beziehen wird.

Der Aufbau des Vordrucks folgt dabei immer dem gleichen Schema. In der ersten Zeile werden die ausl. Einkünfte erfasst. In der folgenden Zeile die darauf entfallende ausl. Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG und in der darauf folgenden Zeile die ausl. Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG.

Ausl. Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei sind (z.B. Betriebsstätteneinkünfte) dürfen hier nicht eingetragen werden, da für sie die Anrechnung ausgeschlossen ist, vgl. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG. Dies gilt jedoch nicht für Dividenden und ähnlichen Gewinnausschüttungen, für die **sowohl** eine **Steuerbefreiung** nach einem **Doppelbesteuerungsabkommen als auch** eine Steuerfreistellung nach **§ 8b KStG** gegeben ist (sog. „Schachtelbeteiligung"). **107**

Soweit es sich bei den negativen Einkünften um **Einkünfte i.S.d. § 2a Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG** handelt, ist aber zu beachten, dass diese dabei nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und – mit Ausnahme der Fälle der Nr. 6 Buchst. b – aus demselben Staat, in den Fällen der Nr. 7 auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat, ausgeglichen werden dürfen, da für solche negativen Einkünften **darüber hinaus** ein **Verlustausgleichsverbot** besteht (§ 2a Abs. 1 Satz 1 EStG). Sind bestimmte ausl. Verluste danach nicht ausgleichsfähig, mindern sie die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die die Körperschaft in den folgenden VZ aus demselben Staat, in den Fällen der Nr. 7 auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat, erzielt (**Verlustabzug nach § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG**). Werden positive ausl. Einkünfte ganz oder z.T. durch einen **Verlustausgleich oder Verlustvortrag gem. § 2a Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG** freigestellt, ist in Zeile 3 nur der danach verbleibende Betrag (ggf. 0 €) einzutragen. **108**

Die Verlustverrechnung (Verlustausgleich und Verlustabzug) selbst ist auf der Anlage AEV vorzunehmen.

Auch bei einer **beschränkt steuerpflichtigen** Körperschaft, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird, können sich anrechenbare ausl. Steuerbeträge ergeben, da in diesen Fällen § 34c Abs. 1 bis 3 EStG entsprechend anzuwenden ist (§ 26 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. **§ 50 Abs. 3 EStG**). Die Anrechnung ist jedoch ausgeschlossen, wenn die beschränkt steuerpflichtige Körperschaft in dem ausl. Staat mit den dort erzielten Einkünften in einem der unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird. **109**

b) Dividenden (Zeilen 3–8)

	Ausländische Einkünfte und Steuern aus eigener Tätigkeit (74)	EUR
	Bezüge und Veräußerungsgewinne nach § 8b KStG	
3	Steuerfreie Bezüge und Veräußerungsgewinne nach § 8b Absatz 1 und 2 KStG, gekürzt um Gewinnminderungen nach § 8b Absatz 3 Satz 2 folgende KStG	36.113
4	Auf die Beträge laut Zeile 3 entfallende ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer entsprechen, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch laut Nachweis (74)	36.122
5	Auf die Beträge laut Zeile 3 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis (74)	36.141
	Bezüge und Veräußerungsgewinne nach § 3 Nummer 40 EStG	
	Zeilen 6 bis 8: Nur bei Organgesellschaften	
6	Einnahmen im Sinne des § 3 Nummer 40 EStG einschließlich eines Anteils an einem Übernahmegewinn im Sinne des § 4 Absatz 7 UmwStG und der Einnahmen im Sinne des § 7 UmwStG gekürzt um Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten und weitere Beträge im Sinne des § 3c Absatz 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG, die mit den dem § 3 Nummer 40 EStG zugrundeliegenden Betriebsvermögensmehrungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen	36.116
7	Auf die Beträge laut Zeile 6 entfallende ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer entsprechen, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch laut Nachweis (74)	36.123
8	Auf die Beträge laut Zeile 6 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis (74)	36.142

In **Zeile 3** sind Bezüge (**Dividenden** und sonstige Gewinnausschüttungen) von Kapitalgesellschaften einzutragen, die in dem in Zeile 2 bezeichneten Staat ansässig sind**.** Einzutragen sind auch Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn diese ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Ausland haben, vgl. § 34d Nr. 4 Buchst. b EStG. Teilwertabschreibungen sind negativ einzutragen. Die entsprechenden Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung der Anteile müssen eingetragen werden, auch wenn im Ausland für diese Einkünfte keine Quellensteuer einbehalten worden ist. **110**

Die Eintragung erfolgt ungemindert (brutto). Kürzungen auf Grund von § 8b Abs. 1 und 2 KStG dürfen ebenso wenig berücksichtigt werden wie die Hinzurechnung fiktiver Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 Satz 1 oder Abs. 3

Satz 1 KStG. Die Anwendung der Freistellungsprozentsätze ist unzulässig. Hier nicht erfasst werden dürfen Dividenden, die zwar nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei sind, die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG jedoch nicht erfüllen. Dies sind hauptsächlich Dividenden aus Körperschaften, an denen die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, zu weniger als 10 % beteiligt ist. Solche Dividenden bleiben voll steuerpflichtig und sind in Zeile 27 bei den übrigen ausl. Einkünften zu berücksichtigen. Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds ausgefüllt, sind hier die in der Ausschüttung oder den ausschüttungsgleichen Erträgen oder dem Veräußerungsgewinn/-verlust enthaltenen Beträge, auf die § 8b KStG anzuwenden ist, einzutragen, vgl. § 42 Abs. 2 KStG. Der entsprechende Wert ergibt sich mit bindender Wirkung aus der gesonderten Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG (Zeile 34 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG).

Zur Auswirkung des hier eingetragenen Werts auf die steuerpflichtigen ausl. Einkünfte siehe → Rz. 153.

111 In **Zeile 4** ist die **festgesetzte und gezahlte ausl. Steuer** aus dem jeweiligen Staat einzutragen, die die Voraussetzungen des § 34c Abs. 1 EStG erfüllt und auf Bezüge und Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG entfällt. Die ausl. Steuer muss der deutschen Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer entsprechen. Entspricht die ausl. Steuer nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer oder liegen keine ausl. Einkünfte vor, kommt ein Abzug der ausl. Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG in Betracht (→ Rz. 133).

Besteht mit dem ausl. Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen, werden die Steuern, die unter das Abkommen fallen, dort explizit genannt. Für Staaten, mit denen die Bundesrepublik kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, hat die FinVerw. eine amtliche Übersicht der der deutschen Körperschaftsteuer/Einkommensteuer entsprechenden Steuern veröffentlicht[1]. Der Nachweis über die festgesetzte und gezahlte ausl. Steuer wird durch die entsprechenden Steuerbescheide geführt, vgl. § 68b Satz 1 EStDV. Soweit die ausl. Steuer eine Anmeldesteuer ist, dürfte auch die Vorlage der entsprechenden Steueranmeldung genügen. Die Umrechnung von in Fremdwährungen gezahlter ausl. Steuer ist auf Basis der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse vorzunehmen, vgl. R 34c Abs. 1 EStR 2021. Nicht enthalten sein dürfen allerdings ausl. Steuern, die auf nach DBA steuerfreie Einkünfte entfallen. Für diese ist die Anrechnung nach § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG ausgeschlossen.

Viele Staaten (auch Deutschland) erheben Steuern auf bestimmte Einkünfte im Wege des Direktabzuges an der Einkunftsquelle (z.B. Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer). Der Prozentsatz der einbehaltenen Steuer ist oftmals größer als der Prozentsatz, der dem ausl. Staat durch ein Doppelbesteuerungsabkommen zusteht. In Höhe der Differenz zwischen der tatsächlich einbehaltenen Steuer und dem Prozentsatz lt. Doppelbesteuerungsabkommen[2] besteht ein Ermäßigungsanspruch, der nach den jeweiligen nationalen Regelungen des ausl. Staats eingefordert werden kann. Falls ein solcher Ermäßigungsanspruch besteht, ist dieser von der ausl. Steuer abzuziehen – ohne Rücksicht darauf, ob der Ermäßigungsanspruch von der Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, auch geltend gemacht wurde. Wurde vom ausl. Staat tatsächlich weniger Steuer erhoben als lt. DBA möglich gewesen wäre, ist der tatsächlich einbehaltene Betrag einzutragen.

Aus der gesonderten Erfassung der nach § 8b KStG steuerfreien Bezüge und Veräußerungsgewinnen darf jedoch nicht gefolgert werden, dass ausl. Steuern hierauf automatisch abzugsfähig wären. Die FinVerw. stellt steuerfreie Bezüge nach § 8b Abs. 1 und Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG in voller Höhe frei. Die fiktiven Betriebsausgaben von 5 % werden hingegen nicht berücksichtigt. Im Detail siehe → Rz. 154.

Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds ausgefüllt, ergibt sich die hier einzutragende ausl. Steuer aus Zeile 41 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG.

Sieht ein DBA die Anrechnung von ausl. Steuer auf Dividenden vor, auch wenn diese tatsächlich gar nicht gezahlt wurde (fiktive Quellensteuer), ist diese nicht hier, sondern in Zeile 29 einzutragen. Zur Anrechnung fiktiver Quellensteuer siehe → Rz. 132. In Betracht kommen Dividenden aus folgenden Staaten: Ägypten, Argentinien, Bangladesch, Elfenbeinküste, Indonesien, Jamaika, Kenia, Liberia, Marokko, Mongolei, Portugal, Sri Lanka, Trinidad und Tobago, Tunesien und Venezuela.

112 In **Zeile 5** sind ausl. Steuern **nach § 34c Abs. 3 EStG** einzutragen, die auf steuerfreie Bezüge nach § 8b Abs. 1 oder Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG entfallen. Das sind solche ausl. Steuern, die

1. nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer entsprechen oder
2. die nicht in dem Staat erhoben werden, aus dem die Einkünfte stammen oder
3. gezahlt wurden, obwohl keine ausl. Einkünfte i.S.d. § 34d EStG vorliegen.

Ausländische Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG sind grundsätzlich vom Einkommen abzuziehen, soweit sie auf steuerpflichtige Einkünfte entfallen. Obwohl nach § 8b Abs. 1 oder 2 KStG steuerfreie Bezüge und Veräußerungsgewinne durch die Hinzurechnung fiktiver Betriebsausgaben von 5 % de facto nur zu 95 % steuerbefreit sind, kürzt die FinVerw. trotzdem 100 % der ausl. Steuern, sodass eine Minderung des Einkommens vollständig unterbleibt.

---

1) Anhang 12 II des Amtlichen Handbuchs zur Einkommensteuer 2020.
2) Übersicht über die Ermäßigungsansprüche unter https://www.bzst.de/SharedDocs/Downloads/DE/EU_OECD/anrechenbare_ausl_quellensteuer_2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

In den Zeilen 6-8 sind zusätzliche Angaben zu § 3 Nr. 40 EStG zu machen, wenn die Körperschaft eine Organgesellschaft ist. Da auf Ebene der Organgesellschaft nicht (unbedingt) bekannt ist, ob der (letzte) Organträger eine Körperschaft oder eine natürliche Person ist, sind für die Bruttofeststellung immer ergänzende Angaben für natürliche Personen erforderlich. **113**

Die **Zeile 6** entspricht systematisch der Zeile 3 für natürliche Personen. Die in Zeile 3 einzutragenden § 8b-KStG-Tatbestände und die in Zeile 6 einzutragenden Teileinkünfte (brutto) dürften regelmäßig nicht identisch sein, da gem. § 3 Nr. 40 EStG die tatsächlich – auch mittelbar – im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben zu kürzen sind, während dies bei § 8b KStG irrelevant ist. Außerdem sind laufende Bezüge (Dividenden) nach § 8b KStG nur dann steuerbefreit, wenn eine Mindestbeteiligung erreicht wird, vgl. § 8b Abs. 4 EStG. Da § 3 Nr. 40 EStG keine dem § 8b Abs. 4 KStG entsprechende Streubesitzregelung enthält, sind Dividenden von ausl. Körperschaften hier immer zu berücksichtigen. **114**

Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds ausgefüllt, sind hier die in der Ausschüttung oder den ausschüttungsgleichen Erträgen oder dem Veräußerungsgewinn/-verlust enthaltenen Beträge, auf die § 3 Nr. 40 EStG anzuwenden ist, einzutragen, vgl. § 42 Abs. 2 KStG. Der entsprechende Wert ergibt sich mit bindender Wirkung aus der gesonderten Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG (Zeile 33 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG).

Die **Zeile 7** entspricht systematisch der Zeile 4 für natürliche Personen. Die Eintragung kann von der in Zeile 4 abweichen, wenn Beteiligungen bestehen, für die nach § 8b Abs. 4 KStG keine Steuerbefreiung vorliegt, jedoch eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG greift. Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds ausgefüllt, ergibt sich die hier einzutragende ausl. Steuer aus Zeile 40 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG. **115**

Die **Zeile 8** entspricht systematisch der Zeile 5 für natürliche Personen.

c) Investmenterträge aus Aktienfonds (Zeilen 9–14)

	Aktienfonds	
9	Investmenterträge aus Aktienfonds im Sinne des § 2 Absatz 6 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung) gekürzt um Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und weitere Beträge im Sinne des § 21 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 44 InvStG) - ohne Beträge, die in Zeile 12 einzutragen sind	36.150
10	Auf die Beträge laut Zeile 9 entfallende ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer entsprechen, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch laut Nachweis 74	36.160
11	Auf die Beträge laut Zeile 9 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis 74	36.170
12	Investmenterträge aus Aktienfonds im Sinne des § 2 Absatz 6 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung), die den Kapitalanlagen eines Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens beziehungsweise einem Pensionsfonds zuzurechnen sind oder wenn die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 2 InvStG erfüllt sind, gekürzt um Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und weitere Beträge im Sinne des § 21 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 44 InvStG)	36.151
13	Auf die Beträge laut Zeile 12 entfallende ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer entsprechen, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch laut Nachweis 74	36.161
14	Auf die Beträge laut Zeile 12 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis 74	36.171

In **Zeile 9** sind **Investmenterträge aus Aktienfonds** einzutragen, die in dem in Zeile 2 bezeichneten Staat ansässig sind. Zu den Voraussetzungen zur Einstufung als Aktienfonds siehe → Rz. 426. Solche Investmenterträge sind nach § 20 Abs. 1 Satz 3 KStG zu 80 % steuerfrei (Teilfreistellung), wenn der Anleger eine Körperschaft ist. Die Eintragung erfolgt ungemindert, d.h. vor Berücksichtigung der Teilfreistellung (brutto). Die Teilfreistellung wird vom FA bei der Berechnung der ausl. Einkünfte berücksichtigt. Ist die Körperschaft ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen oder ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut, können die Investmenterträge auch in Zeile 12 zu berücksichtigen sein. Näheres siehe → Rz. 119. **116**

Investmenterträge bestehen nach § 16 InvStG aus Ausschüttungen, Vorabpauschalen und Veräußerungsgewinnen und -verlusten. Ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d Nr. 6 EStG liegen in jedem Fall bei Ausschüttungen vor, wenn der ausschüttende Investmentfonds (Schuldner der Ausschüttung) Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland hat. Bei Vorabpauschalen gibt es keinen Schuldner. Folglich können Vorabpauschalen niemals ausl. Einkünfte i.d.S. sein. Unklar ist die Erfassung von Veräußerungsgewinnen/-verlusten. Hier kommt nur ein Schuldner des Kaufpreises

in Betracht. Es erscheint indes nicht sachgerecht, darauf abzustellen, wo der Schuldner des Kaufpreises ansässig ist. Auch ist der Kaufpreis kein Kapitalertrag im engeren Sinne.

Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds ausgefüllt, sind hier die in der Ausschüttung oder den ausschüttungsgleichen Erträgen oder dem Veräußerungsgewinn/-verlust enthaltenen Investmenterträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus Aktienfonds einzutragen. Der entsprechende Wert ergibt sich mit bindender Wirkung aus der gesonderten Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG (Zeile 35 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG).

117 In **Zeile 10** ist die **festgesetzte und gezahlte ausl. Steuer** aus dem jeweiligen Staat einzutragen, die die Voraussetzungen des § 34c Abs. 1 EStG erfüllt und auf **Investmenterträge aus Aktienfonds** entfällt. Die ausl. Steuer muss der deutschen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer entsprechen. Entspricht die ausl. Steuer nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer oder liegen keine ausl. Einkünfte vor, kommt ein Abzug der ausl. Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG in Betracht (→ Rz. 118).

Besteht mit dem ausl. Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen, werden die Steuern, die unter das Abkommen fallen, dort explizit genannt. Für Staaten, mit denen die Bundesrepublik kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, hat die FinVerw. eine amtliche Übersicht der der deutschen Körperschaftsteuer/Einkommensteuer entsprechenden Steuern veröffentlicht.[1)] Der Nachweis über die festgesetzte und gezahlte ausl. Steuer wird bei Fonds regelmäßig durch Vorlage der nach amtlichem Muster erstellen Steuerbescheinigung geführt. Die Umrechnung von in Fremdwährungen gezahlter ausl. Steuer ist auf Basis der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse vorzunehmen, vgl. R 34c Abs. 1 EStR 2021. Bei Spezial-Investmentfonds ergibt sich der hier einzutragende Wert aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG.

Viele Staaten (auch Deutschland) erheben Steuern auf bestimmte Einkünfte im Abzugsweg direkt an der Einkunftsquelle (z.B. Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer). Der Prozentsatz der einbehaltenen Steuer ist oftmals größer als der Prozentsatz, der dem ausl. Staat durch ein Doppelbesteuerungsabkommen zusteht. In Höhe der Differenz zwischen der tatsächlich einbehaltenen Steuer und dem Prozentsatz lt. Doppelbesteuerungsabkommen[2)] besteht ein Ermäßigungsanspruch, der nach den jeweiligen nationalen Regelungen des ausl. Staats eingefordert werden kann. Falls ein solcher Ermäßigungsanspruch besteht, ist dieser von der ausl. Steuer abzuziehen – ohne Rücksicht darauf, ob der Ermäßigungsanspruch von der Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, auch geltend gemacht wurde. Wurde vom ausl. Staat tatsächlich weniger Steuer erhoben, als lt. DBA möglich gewesen wäre, ist der tatsächlich einbehaltene Betrag einzutragen.

Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem **Spezial-Investmentfonds** ausgefüllt, ergibt sich die hier einzutragende ausl. Steuer aus Zeile 42 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG).

118 In **Zeile 11** sind ausl. Steuern **nach § 34c Abs. 3 EStG** einzutragen, die auf Investmenterträge aus Aktienfonds entfallen. Das sind solche ausl. Steuern, die

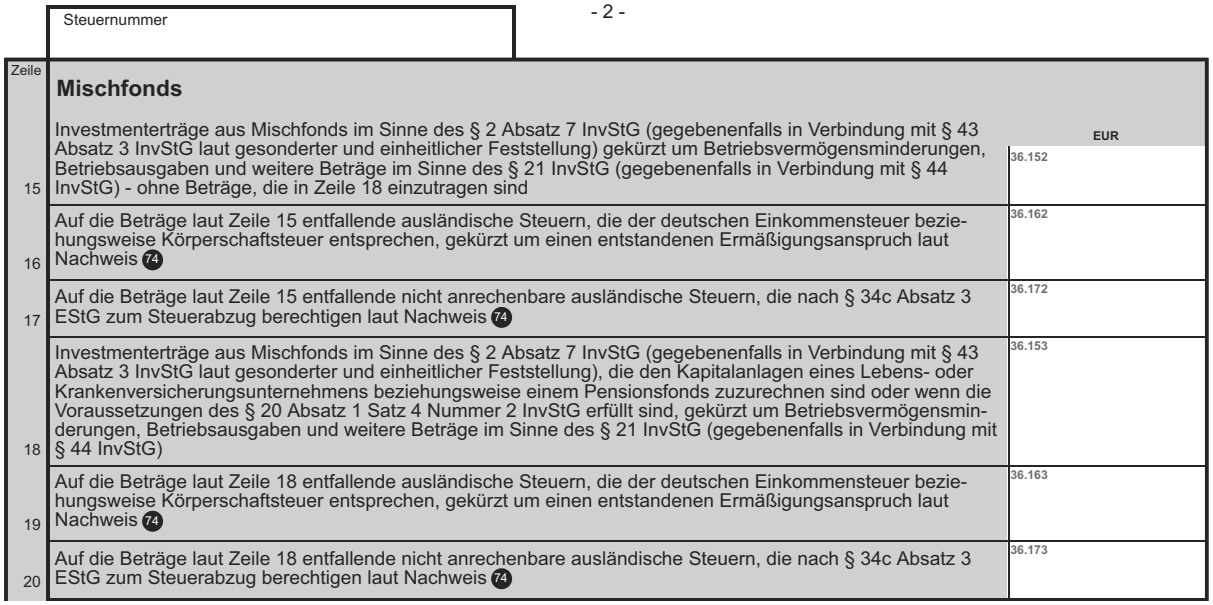
1. nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer entsprechen oder
2. die nicht in dem Staat erhoben werden, aus dem die Einkünfte stammen oder
3. gezahlt wurden, obwohl keine ausl. Einkünfte i.S.d. § 34d EStG vorliegen.

Ausländische Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG sind grundsätzlich vom Einkommen abzuziehen, soweit sie auf steuerpflichtige Einkünfte entfallen. Die hier eingetragenen ausl. Steuern können folglich nur zu 20 % vom Einkommen abgezogen werden, da die Investmenterträge aus Aktienfonds in Zeile 9 zu 80 % steuerbefreit sind.

119 Die **Zeilen 12 bis 14** kommen nur für **Lebens- und Krankenversicherungen** in Betracht und für Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute i.S.d. § 8b Abs. 7 KStG. Handelt es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird um eine Lebens- oder Krankenversicherung und ist der Investmentanteil den Kapitalanlagen zuzuordnen beträgt die Steuerbefreiung nicht 80 %, sondern lediglich 30 %, vgl. § 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 InvStG. Gleiches gilt für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, bei denen der Investmentanteil dem Handelsbuch zuzurechnen ist oder mit dem Ziel des kurzfristigen Eigenhandelserfolgs erworben wurde, vgl. § 20 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 InvStG. Die Bezüge sind in Zeile 12, die darauf entfallende ausl. Steuer nach § 34c Abs. 1 in Zeile 13 bzw. die ausl. Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG in Zeile 14 einzutragen.

1) Anhang 12 II des Amtlichen Handbuchs zur Einkommensteuer 2020.
2) Übersicht über die Ermäßigungsansprüche unter https://www.bzst.de/SharedDocs/Downloads/DE/EU_OECD/anrechenbare_ausl_quellensteuer_2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

d) Investmenterträge aus Mischfonds (Zeilen 15–20)



Steuernummer

- 2 -

Zeile	Mischfonds	EUR
15	Investmenterträge aus Mischfonds im Sinne des § 2 Absatz 7 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung) gekürzt um Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und weitere Beträge im Sinne des § 21 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 44 InvStG) - ohne Beträge, die in Zeile 18 einzutragen sind	36.152
16	Auf die Beträge laut Zeile 15 entfallende ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer entsprechen, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch laut Nachweis 74	36.162
17	Auf die Beträge laut Zeile 15 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis 74	36.172
18	Investmenterträge aus Mischfonds im Sinne des § 2 Absatz 7 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung), die den Kapitalanlagen eines Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens beziehungsweise einem Pensionsfonds zuzurechnen sind oder wenn die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 2 InvStG erfüllt sind, gekürzt um Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und weitere Beträge im Sinne des § 21 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 44 InvStG)	36.153
19	Auf die Beträge laut Zeile 18 entfallende ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer entsprechen, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch laut Nachweis 74	36.163
20	Auf die Beträge laut Zeile 18 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis 74	36.173

In **Zeile 15** sind **Investmenterträge aus Mischfonds** einzutragen, die in dem in Zeile 2 bezeichneten Staat ansässig sind. Zu den Voraussetzungen zur Einstufung als Mischfonds siehe → Rz. 432. Solche Investmenterträge sind nach § 20 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 3 KStG zu 40 % steuerfrei (Teilfreistellung), wenn der Anleger eine Körperschaft ist. Die Eintragung erfolgt ungemindert, d.h. vor Berücksichtigung der Teilfreistellung (brutto). Die Teilfreistellung wird vom FA bei der Berechnung der ausl. Einkünfte berücksichtigt. Ist die Körperschaft ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen oder ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut, können die Investmenterträge auch in Zeile 18 zu berücksichtigen sein. Näheres siehe → Rz. 123. Zu den einzelnen Investmenterträgen siehe → Rz. 116. **120**

Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds ausgefüllt, sind hier die in der Ausschüttung oder den ausschüttungsgleichen Erträgen oder dem Veräußerungsgewinn/-verlust enthaltenen Investmenterträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus Mischfonds einzutragen. Der entsprechende Wert ergibt sich mit bindender Wirkung aus der gesonderten Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG (Zeile 36 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG).

In **Zeile 16** ist die **festgesetzte und gezahlte ausl. Steuer** aus dem jeweiligen Staat einzutragen, die die Voraussetzungen des § 34c Abs. 1 EStG erfüllt und auf **Investmenterträge aus Mischfonds** entfällt. Die ausl. Steuer muss der deutschen Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer entsprechen. Entspricht die ausl. Steuer nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer oder liegen keine ausl. Einkünfte vor, kommt ein Abzug der ausl. Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG in Betracht (→ Rz. 122). Zur ausl. Steuer allgemein und zum Nachweis der ausl. Steuer siehe → Rz. 117. **121**

Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem **Spezial-Investmentfonds** ausgefüllt, ergibt sich die hier einzutragende ausl. Steuer aus Zeile 43 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG).

In **Zeile 17** sind ausl. Steuern **nach § 34c Abs. 3 EStG** einzutragen. Zu den Voraussetzungen → Rz. 133. Ausländische Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG sind grundsätzlich vom Einkommen abzuziehen, soweit sie auf steuerpflichtige Einkünfte entfallen. Die hier eingetragenen ausl. Steuern können folglich nur zu 60 % vom Einkommen abgezogen werden, da die Investmenterträge aus Mischfonds in Zeile 15 zu 40 % steuerbefreit sind. **122**

Die **Zeilen 18 bis 20** kommen nur für **Lebens- und Krankenversicherungen** und für Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute i.S.d. § 8b Abs. 7 KStG in Betracht. Handelt es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird um eine Lebens- oder Krankenversicherung und ist der Investmentanteil den Kapitalanlagen zuzuordnen, beträgt die Steuerbefreiung nicht 40 %, sondern lediglich 15 %, vgl. § 20 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 InvStG. Gleiches gilt für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, bei denen der Investmentanteil dem Handelsbuch zuzurechnen ist oder mit dem Ziel des kurzfristigen Eigenhandelserfolgs erworben wurde, vgl. § 20 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 InvStG. Die Bezüge sind in **Zeile 18**, die darauf entfallende ausl. Steuer nach § 34c Abs. 1 in **Zeile 19** bzw. die ausl. Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG in **Zeile 20** einzutragen. **123**

e) Investmenterträge aus Immobilienfonds (Zeilen 21–23)

	Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 1 InvStG	
21	Investmenterträge aus Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 1 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung) gekürzt um Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und weitere Beträge im Sinne des § 21 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 44 InvStG)	36.154
22	Auf die Beträge laut Zeile 21 entfallende ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer entsprechen, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch laut Nachweis 74	36.164
23	Auf die Beträge laut Zeile 21 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis 74	36.174

124 In **Zeile 21** sind **Investmenterträge aus Immobilienfonds** einzutragen, die in dem in Zeile 2 bezeichneten Staat ansässig sind. Zu den Voraussetzungen zur Einstufung als Immobilienfonds siehe → Rz. 430. Solche Investmenterträge sind nach § 20 Abs. 3 Nr. 1 InvStG zu 60 % steuerfrei (Teilfreistellung). Die Eintragung erfolgt ungemindert, d.h. vor Berücksichtigung der Teilfreistellung (brutto). Hat der Immobilienfonds einen Anlageschwerpunkt im Ausland, erfolgt die Eintragung in die Zeile 24. Näheres siehe → Rz. 123.

Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds ausgefüllt, sind hier die in der Ausschüttung oder den ausschüttungsgleichen Erträgen oder dem Veräußerungsgewinn/-verlust enthaltenen Investmenterträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus Mischfonds einzutragen. Der entsprechende Wert ergibt sich mit bindender Wirkung aus der gesonderten Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG (Zeile 37 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG).

125 In **Zeile 22** ist die **festgesetzte und gezahlte ausl. Steuer** aus dem jeweiligen Staat einzutragen, die die Voraussetzungen des § 34c Abs. 1 EStG erfüllt und auf **Investmenterträge aus Immobilienfonds** entfällt. Die ausl. Steuer muss der deutschen Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer entsprechen. Entspricht die ausl. Steuer nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer oder liegen keine ausl. Einkünfte vor, kommt ein Abzug der ausl. Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG in Betracht (→ Rz. 126). Zur ausl. Steuer allgemein und zum Nachweis der ausl. Steuer siehe → Rz. 117.

Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem **Spezial-Investmentfonds** ausgefüllt, ergibt sich die hier einzutragende ausl. Steuer aus Zeile 44 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG.

126 In **Zeile 23** sind ausl. Steuern **nach § 34c Abs. 3 EStG** einzutragen, die auf Investmenterträge aus Immobilienfonds entfallen. Zu den Voraussetzungen siehe → Rz. 133. Ausl. Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG sind grundsätzlich vom Einkommen abzuziehen, soweit sie auf steuerpflichtige Einkünfte entfallen. Die hier eingetragenen ausl. Steuern können folglich nur zu 40 % vom Einkommen abgezogen werden, da die Investmenterträge aus Mischfonds in Zeile 20 zu 60 % steuerbefreit sind.

f) Investmenterträge aus Auslands-Immobilienfonds (Zeilen 24–26)

	Auslands-Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 2 InvStG	
24	Investmenterträge aus Auslands-Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 2 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung) gekürzt um Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und weitere Beträge im Sinne des § 21 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 44 InvStG)	36.155
25	Auf die Beträge laut Zeile 24 entfallende ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer entsprechen, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch laut Nachweis 74	36.165
26	Auf die Beträge laut Zeile 24 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis 74	36.175

127 In **Zeile 24** sind **Investmenterträge aus Auslands-Immobilienfonds** i.S.d. § 2 Abs. 9 Satz 2 InvStG einzutragen, die in dem in Zeile 2 bezeichneten Staat ansässig sind. Zu den Voraussetzungen zur Einstufung als Immobilienfonds siehe → Rz. 442. Solche Investmenterträge sind nach § 20 Abs. 3 Nr. 2 InvStG zu 80 % steuerfrei (Teilfreistellung). Die Eintragung erfolgt ungemindert, d. h. vor Berücksichtigung der Teilfreistellung (brutto). Näheres siehe → Rz. 123.

Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds ausgefüllt, sind hier die in der Ausschüttung oder den ausschüttungsgleichen Erträgen oder dem Veräußerungsgewinn/-verlust enthaltenen Investmenterträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus Mischfonds einzutragen. Der entsprechende Wert ergibt sich mit bindender Wirkung aus der gesonderten Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG (Zeile 38 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG).

128 In **Zeile 25** ist die **festgesetzte und gezahlte ausl. Steuer** aus dem jeweiligen Staat einzutragen, die die Voraussetzungen des § 34c Abs. 1 EStG erfüllt und auf **Investmenterträge aus Auslands-Immobilienfonds** entfällt. Die ausl. Steuer muss der deutschen Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer entsprechen. Entspricht die ausl. Steuer

nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer oder liegen keine ausl. Einkünfte vor, kommt ein Abzug der ausl. Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG in Betracht (→ Rz. 118). Zur ausl. Steuer allgemein und zum Nachweis der ausl. Steuer siehe → Rz. 117.

Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem **Spezial-Investmentfonds** ausgefüllt, ergibt sich die hier einzutragende ausl. Steuer aus Zeile 45 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG.

In **Zeile 26** sind ausl. Steuern **nach § 34c Abs. 3 EStG** einzutragen, die auf Investmenterträge aus Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland entfallen. Zu den Voraussetzungen siehe → Rz. 133. **129**

Ausl. Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG sind grundsätzlich vom Einkommen abzuziehen, soweit sie auf steuerpflichtige Einkünfte entfallen. Die hier eingetragenen ausl. Steuern können folglich nur zu 20 % vom Einkommen abgezogen werden, da die Investmenterträge aus Mischfonds in Zeile 24 zu 80 % steuerbefreit sind.

g) Übrige ausländische Einkünfte (Zeilen 27–30a)

	Übrige ausländische Einkünfte	
27	Übrige ausländische Einkünfte, die nicht in den Zeilen 3, 6, 9, 12, 15, 18, 21 und 24 einzutragen sind, einschließlich Übertragungsgewinne im Sinne des § 3 Absatz 3, § 11 Absatz 3 UmwStG oder Einbringungsgewinne im Sinne des § 20 Absatz 7 oder 8 UmwStG (einschließlich ausländischer Steuer; nach Verlustausgleich und Verlustabzug nach § 2a Absatz 1 EStG; gegebenenfalls ausländische Einkünfte im Sinne des § 50 Absatz 3 EStG)	36.119
28	Auf die Beträge laut Zeile 27 entfallende ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer entsprechen, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch laut Nachweis 74	36.133
29 frei		
30	Auf die Beträge laut Zeile 27 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis 74	36.143
	Fiktive ausländische Steuer	
30a	Laut DBA anzurechnende fiktive ausländische Steuer	36.121

In **Zeile 27** sind die übrigen ausl. Einkünfte einzutragen, also die ausl. Einkünfte, die weder steuerfreie Dividenden noch Investmenterträge sind. In Betracht kommen hier vor allem: **130**

1. Zinseinnahmen
2. Dividenden, die nicht die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG erfüllen
3. Betriebsstätteneinkünfte aus Staaten mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht.

Da **Einkünfte** einzutragen sind, müssen die ausl. (Betriebs-) Einnahmen um damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) gekürzt werden. Erzielt die Körperschaft Einkünfte i.S.d. § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c EStG (hauptsächlich originär private Einkunftsarten) innerhalb ihres Gewerbebetriebs, müssen die ausl. Einkünfte auch um damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben gekürzt werden, vgl. § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG. Dabei genügt ein mittelbarer Zusammenhang, sodass auch angemessene Teile von Gemeinkosten (z.B. Finanzierungskosten) zu berücksichtigen sind. Die ausl. Steuern dürfen die Einkünfte nicht gemindert haben. Soweit ausl. Steuern direkt von der Körperschaft gezahlt werden, haben sie regelmäßig den Jahresüberschuss gemindert und sind durch Eintragung in Zeile 56 der Anlage GK zu neutralisieren. Wird die Anlage AESt für einen Spezial-Investmentfonds ausgefüllt, ergibt sich der hier einzutragende Wert aus Zeile 22 vermindert um die Summe der Beträge lt. Zeilen 23 bis 28 des Feststellungsbescheids nach § 51 Abs. 1 InvStG.

In **Zeile 28** ist die **festgesetzte und gezahlte ausl. Steuer** aus dem jeweiligen Staat einzutragen, die auf die übrigen ausl. Einkünfte entfällt. Die ausl. Steuer muss der deutschen Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer entsprechen. Entspricht die ausl. Steuer nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer oder liegen keine ausl. Einkünfte vor, kommt ein Abzug der ausl. Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG in Betracht (→ Rz. 112). **131**

Besteht mit dem ausl. Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen, werden die Steuern, die unter das Abkommen fallen, dort explizit genannt. Für Staaten, mit denen die Bundesrepublik kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, hat die FinVerw. eine amtliche Übersicht der der deutschen Körperschaftsteuer/Einkommensteuer entsprechenden Steuern veröffentlicht.[1)] Der Nachweis über die festgesetzte und gezahlte ausl. Steuer wird durch die entsprechenden Steuerbescheide geführt, vgl. § 68b Satz 1 EStDV. Soweit die ausl. Steuer eine Anmeldesteuer ist, dürfte auch die Vorlage der entsprechenden Steueranmeldung genügen. Die Umrechnung von in Fremdwährungen gezahlter ausl. Steuer ist auf Basis der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse vorzunehmen, vgl. R 34c Abs. 1 EStR 2021. Nicht enthalten sein dürfen allerdings ausl. Steuern, die auf nach DBA steuerfreie Einkünfte entfallen. Für diese ist die Anrechnung nach § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG ausgeschlossen.

1) Anhang 12 II des Amtlichen Handbuchs zur Einkommensteuer 2020.

Viele Staaten (auch Deutschland) erheben Steuern auf bestimmte Einkünfte im Abzugsweg direkt an der Einkunftsquelle (z.B. Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer). Der Prozentsatz der einbehaltenen Steuer ist oftmals größer als der Prozentsatz, der dem ausl. Staat durch ein Doppelbesteuerungsabkommen zusteht. In Höhe der Differenz zwischen der tatsächlich einbehaltenen Steuer und dem Prozentsatz lt. Doppelbesteuerungsabkommen[1] besteht ein Ermäßigungsanspruch, der nach den jeweiligen nationalen Regelungen des ausl. Staats eingefordert werden kann. Falls ein solcher Ermäßigungsanspruch besteht, ist dieser von der ausl. Steuer abzuziehen – ohne Rücksicht darauf, ob der Ermäßigungsanspruch von der Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, auch geltend gemacht wurde. Wurde vom ausl. Staat tatsächlich weniger Steuer erhoben, als lt. DBA möglich gewesen wäre, ist der tatsächlich einbehaltene Betrag einzutragen.

Wird die Anlage AESt für die Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds ausgefüllt, ergibt sich die hier einzutragende ausl. Steuer aus Zeile 39 vermindert um die Summe der Beträge lt. Zeilen 40 bis 46 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung/Anlage FB-InvSt-Thesaurierung der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG.

132 In **Zeile 30a** sind die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens anzurechnenden **fiktiven Quellensteuern** einzutragen. Einige DBA, die die Bundesrepublik **mit Entwicklungsländern** abgeschlossen hat, sehen die Anrechnung solcher fiktiven Quellensteuern vor.[2] Zur Stärkung der Investitionsbereitschaft deutscher Investoren in diesen Ländern darf auf die deutsche Körperschaftsteuer eine höhere ausl. Steuer angerechnet werden, als im ausl. Staat tatsächlich erhoben wird. Nach DBA anzurechnende fiktive Quellensteuern dürfen nicht nach § 34c Abs. 2 EStG abgezogen werden, vgl. § 34c Abs. 6 Satz 2 letzter Teilsatz EStG. Wird in Zeile 41 der Abzug der ausl. Steuern beantragt, wird die FinVerw. den in Zeile 30a eingetragenen Wert nicht vom Einkommen abziehen.

Übersicht der Doppelbesteuerungsabkommen, die eine Anrechnung von fiktiver Quellensteuer vorsehen

Staat	DBA-Norm	Begünstigte Einkunftsquellen	Höhe
Ägypten	Art. 24 Abs. 1 Buchst. c	Dividenden und Zinsen, die nach speziellen ägyptischen Rechtsnormen von den ägyptischen Steuern befreit sind	soweit ägyptische Steuern ohne die Steuerbefreiung entstanden wären
Argentinien	Art. 23 Abs. 3 Buchst. a	Dividenden und Lizenzgebühren	20 % des Bruttobetrags
	Art. 23 Abs. 3 Buchst. b	Zinsen	15 % des Bruttobetrags
Bangladesch	Art. 22 Abs. 1 Buchst. c	Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren	15 % des Bruttobetrags
Bolivien	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c	Zinsen und Lizenzgebühren	20 % des Bruttobetrags
Ecuador	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c	Zinsen und Lizenzgebühren	20 % des Bruttobetrags
Elfenbeinküste	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c-d	Dividenden und Zinsen, die wegen der wirtschaftlichen Entwicklung der Elfenbeinküste steuerbefreit oder niedriger besteuert werden	15 % des Bruttobetrags
Griechenland	Art. XVII Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb	Zinsen, die auf Grund besonderer griechischer Rechtsvorschriften über die Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von der griechischen Steuer befreit sind	10 % des Bruttobetrags
Indonesien	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c	Dividenden (ohne Schachtelbeteiligungen), Zinsen, Lizenzgebühren, Gebühren für technische Dienstleistungen, Aufsichtsrats- und Verwaltungsvergütungen, Einkünfte der Künstler und Sportler, Lotteriegewinne, Preise und Einkünften aus der Vermietung beweglichen Vermögens	10 % des Bruttobetrags, falls die indonesische Steuer niedriger ist
Jamaika	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c	Dividenden (ohne Schachtelbeteiligungen), Zinsen, Lizenzgebühren, Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens und von Betriebsvermögen einer Betriebsstätte, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen, Einkünfte der Künstler und Sportler, die nach jamaikanischem Recht zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung nicht oder ermäßigt besteuert werden	In Höhe des Betrags, der ohne die Steuerermäßigung oder Freistellung nach jamaikanischem Recht angefallen wäre
Kenia	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c Nr. i i.V.m. Art. 10, 11 und 12	Dividenden, Zinsen und Geschäftsleitungsvergütungen, die auf Grund von Sondermaßnahmen nach kenianischem Recht zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung steuerbefreit sind oder ermäßigt besteuert werden	15 % des Bruttobetrags
	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c Nr. ii	Lizenzgebühren	20 % des Bruttobetrags

1) Übersicht über die Ermäßigungsansprüche unter https://www.bzst.de/SharedDocs/Downloads/DE/EU_OECD/anrechenbare_ausl_quellensteuer_2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3.
2) Vgl. BMF-Schreiben v. 3.8.2017, BStBl I 2017, 1225.

Staat	DBA-Norm	Begünstigte Einkunftsquellen	Höhe
Liberia	Art. 23 Abs. 1 Buchst. b i.V.m. Art. 10 Abs. 2	Dividenden aus Gesellschaften, die nicht die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs erfüllen, aber über eine Personengesellschaft gemeinschaftlich mit anderen Gesellschaften eine Beteiligung von 25 % halten	15 % des Bruttobetrags
	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c	Zinsen oder Dividenden, die nicht unter Art. 10 Abs. 2 fallen und deren Besteuerung auf Grund von Sondermaßnahmen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung auf weniger als 10 % ermäßigt worden	10 % des Bruttobetrags
Marokko	Art. 23 Abs. 1 Nr. 3	Dividenden (ohne Schachtelbeteiligungen), die zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung in Marokko steuerbefreit sind oder mit weniger als 15 % besteuert werden	15 % des Bruttobetrags
	Art. 23 Abs. 1 Nr. 4	Zinsen, die zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung in Marokko steuerfrei sind oder mit weniger als 10 % besteuert werden	10 % des Bruttobetrags
		Zinsen von bestimmten im Schlussprotokoll des DBA aufgezählten Institutionen	15 % des Bruttobetrags
Mongolei	Art. 23 Abs. 1 Buchst. C	Dividenden von Gesellschaften, an denen die Körperschaft unmittelbar zu weniger als 10 % beteiligt ist, sowie Zinsen und Lizenzgebühren	10 % des Bruttobetrags
Portugal	Art. 24 Abs. 2 Buchst. c	Dividenden (ohne Schachtelbeteiligungen), Zinsen und Lizenzgebühren	15 % des Bruttobetrags
Sri Lanka	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa und cc	Dividenden und Lizenzgebühren	20 % des Bruttobetrags
	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb	Zinsen	15 % des Bruttobetrags
Trinidad und Tobago	Art. 22 Abs. 1 Buchst. c	Dividenden (ohne Schachtelbeteiligungen), Zinsen und Lizenzgebühren, die auf Grund von Sondermaßnahmen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung steuerfrei oder ermäßigt besteuert werden	In Höhe des Betrags, der ohne die Steuerermäßigung oder Freistellung nach dem Recht von Trinidad und Tobago angefallen wäre
Tunesien	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c	Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren, die zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung steuerfrei oder ermäßigt besteuert werden	In Höhe des Betrags, der ohne die Steuerermäßigung oder Freistellung nach tunesischem Recht angefallen wäre
Venezuela	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa	Dividenden, die auf Grund eines zeitlich begrenzten Programms zur Schaffung steuerlicher Anreize steuerfrei oder ermäßigt besteuert werden	15 % des Bruttobetrags
	Art. 23 Abs. 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb	Zinsen und Lizenzgebühren, die auf Grund eines zeitlich begrenzten Programms zur Schaffung steuerlicher Anreize steuerfrei oder ermäßigt besteuert werden	5 % des Bruttobetrags

In **Zeile 30** sind ausl. Steuern **nach § 34c Abs. 3 EStG** einzutragen, die auf Investmenterträge aus Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland entfallen. Das sind solche ausl. Steuern, die **133**

1. nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer entsprechen oder
2. die nicht in dem Staat erhoben werden, aus dem die Einkünfte stammen oder
3. gezahlt wurden, obwohl keine ausl. Einkünfte i.S.d. § 34d EStG vorliegen.

Ausl. Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG sind grundsätzlich vom Einkommen abzuziehen, soweit sie auf steuerpflichtige Einkünfte entfallen. Die hier eingetragenen ausl. Steuern können folglich nur zu 20 % vom Einkommen abgezogen werden, da die Investmenterträge aus Mischfonds in Zeile 24 zu 80 % steuerbefreit sind.

4. Ausländische Einkünfte und Steuern aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften (Zeilen 31–35)

Zeile	Ausländische Einkünfte und Steuern aus Beteiligungen an Personengesellschaften laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (50)	
31	Ausländische Einkünfte nach § 34c Absatz 1 EStG (bei Organgesellschaften: wenn der Organträger der Körperschaftsteuer unterliegt)	36.134
32	Nur bei Organgesellschaften: Ausländische Einkünfte nach § 34c Absatz 1 EStG, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt	36.135
33	Ausländische Steuern nach § 34c Absatz 1 EStG	36.136

Steuernummer

Zeile		EUR
34	Ausländische Steuern im Sinne des § 34c Absatz 2 EStG (bei Organgesellschaften: wenn der Organträger der Körperschaftsteuer unterliegt)	36.137
35	Nur bei Organgesellschaften: Ausländische Steuern im Sinne des § 34c Absatz 2 EStG, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt	36.138

134 In den **Zeilen 31 bis 35** sind ausl. Einkünfte und ausl. Steuern einzutragen, die die Körperschaft mittelbar über die Beteiligung an Personengesellschaft verwirklicht. Die Erfassung wurde – wohl auf Grund der Investmentsteuerreform – wiederum komplett umgestellt. Obwohl in der Überschrift nur Mitunternehmerschaften genannt sind, müssen hier – mangels anderweitiger Eintragungsmöglichkeiten – auch ausl. Einkünfte und Steuern aus vermögensverwaltenden Personengesellschaften eingetragen werden. Die hier einzutragenden Werte ergeben sich im Prinzip aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Allerdings werden in der Feststellungserklärung der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) die erforderlichen Werte nicht so abgefragt bzw. festgestellt, dass sie direkt in die Eingabezeilen überführt werden könnten.

Praxishinweis:
Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO dürfen die ausl. Steuern die Einkünfte nicht gekürzt haben, selbst wenn dort der Abzug beantragt wurde. Die Feststellung erfolgt bei den ausl. Einkünften immer mit dem ungekürzten Wert. Zur Frage der Wahlrechtsausübung siehe → Rz. 584 ff. Die Beträge der Personengesellschaft dürfen demnach nicht nochmal über die Anlage GK hinzugerechnet werden. Gleiches gilt für Organgesellschaften.

135 Die Anlage FE-AUS 1 zur Feststellungserklärung der Personengesellschaft sieht die Feststellung folgender Besteuerungsgrundlagen im Zusammenhang mit der Anrechnung bzw. dem Abzug ausl. Steuern nach § 34c Abs. 1 bis 3 EStG vor:

Zeile	Beschreibung
Zeile 9	ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG insgesamt
Zeile 10	in diesen Einkünften enthaltene Einkünfte i.S.d. §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG (100 %)
Zeile 11	auf die ausl. Einkünfte entfallende ausl. Steuern
Zeile 12	hiervon auf Einkünfte i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG entfallende ausl. Steuern
Zeile 13	in den ausl. Steuern enthaltene fiktive ausl. Steuern nach DBA

Anders als bei der Körperschaftsteuer werden bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO für einen Staat ggf. mehrere Feststellungen getroffen (siehe nachfolgendes Beispiel). Diese sind dann ggf. für die Körperschaftsteuer wiederum auf einer Anlage AESt zusammenzufassen.

Beispiel:
An der KG ist die GmbH zu 100 % beteiligt. Die KG erzielt Zinsen, Dividenden und Investmenterträge aus dem A-Staat jeweils i.H.v. 10 000 €. Auf Grund der Eintragungssystematik der Feststellungsvordrucke werden zwei Anlagen FE-AUS 1 abgegeben. Auf der einen Anlage FE-AUS 1 werden die Zins- und Dividendenerträge erklärt, während auf der anderen FE-AUS 1 ausschließlich die Investmenterträge aus Aktienfonds erklärt werden müssen. Es erfolgen dann auch zwei Feststellungen für den A-Staat. Auf Ebene der Körperschaftsteuer müssen diese beiden Feststellungen nun wieder auf einer Anlage AESt zusammengeführt werden.

136 In der **Zeile 31** sind die **ausl. Einkünfte** i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG aus dem jeweiligen Staat/Spezial-Investmentfonds einzutragen, die die **Körperschaft** mittelbar über eine Personengesellschaft verwirklicht. Da für den Fall der Organschaft ausl. Einkünfte getrennt nach Organträgern die der Körperschaftsteuer bzw. (ggf. mittelbar) der Einkommensteuer (Zeile 32) unterliegen abgefragt werden, muss hieraus geschlossen werden, dass außerbilanzielle Korrekturen nach § 8b KStG und nach § 20 InvStG bereits berücksichtigt sein müssen (**Nettowert**). Dies gilt im Umkehrschluss auch für den Fall, dass es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird nicht um eine Organgesellschaft handelt.

Die Erträge aus der Personengesellschaft werden saldiert erfasst. D.h., es werden die Einkünfte und jeweils ein Korrekturbetrag für natürliche Personen und ein Korrekturbetrag für Körperschaften erfasst. Dies ist sinnvoll, da neben § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG noch die Teilfreistellungen des Investmentsteuergesetzes und weitere Sondertatbestände erfasst werden müssten. Die Erfassung des Nettowerts verstößt nicht gegen die in § 15 Nr. 2 und 2a KStG angeordnete der Anwendung der Steuerbefreiungen auf den Organträger, da es sich hierbei lediglich um eine materiell-rechtliche Regelung, nicht um eine verfahrensrechtliche handelt. Ausgehend von den in → Rz. 135 festgestellten Besteuerungsgrundlagen ergibt sich der hier einzutragende Wert nach folgendem Rechenschema:

	ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG insgesamt (Zeile 9)
./.	in diesen Einkünften enthaltene Einkünfte i.S.d. §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG (100 %) (Zeile 10)[1]
=	in Zeile 31 einzutragender Wert

Beratungshinweis:
Die FinVerw. geht davon aus, dass nach § 8b KStG steuerfreie Bezüge zu 100 % nicht bei der Berechnung der ausl. Einkünfte berechnet werden dürfen. Da jedoch außerbilanzielle Korrekturen bei der Berechnung der ausl. Einkünfte berücksichtigt werden müssen, spricht viel dafür, auch § 8b Abs. 3 und 5 KStG (fiktive Betriebsausgaben von 5 %) hier mit zu berücksichtigen. Vertritt man diesen Ansatz dürfen nur 95 % der ausl. Einkünfte hier abgezogen werden. Ein Hinweis auf dieses Vorgehen in Zeile 13 des Mantelbogens wird empfohlen. Zur Thematik allgemein siehe → Rz. 153.

Liegen mehrere Feststellungen zu einem Staat vor bzw. wurden ausl. Investmenterträge festgestellt, müssen die unterschiedlichen Feststellungen auf einer Anlage AESt zusammengeführt werden. Der einzutragende Wert nach folgendem Rechenschema

	ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs.1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung, in der keine Investmenterträge enthalten sind
./.	in diesen Einkünften enthaltene Einkünfte i.S.d. §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG (100 %) aus der Feststellung, in der keine Investmenterträge enthalten sind (Zeile 10)[2]
+	20 % der ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung, für Aktienfonds
+	70 % der ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung, für Aktienfonds, die die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG erfüllen
+	40 % der ausl. Einkünfte § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung für Mischfonds
+	85 % der ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung, für Mischfonds, die die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG erfüllen
+	40 % der ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung für Immobilienfonds
+	20 % der ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung für Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland
=	in Zeile 31 einzutragender Wert

Praxishinweis: **137**
Die Multiplikation der ausl. Einkünfte, für die § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b KStG Anwendung findet, mit 95 % ist nicht in allen Fällen zutreffend. § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG unterscheiden sich insoweit, als bei § 3 Nr. 40 EStG grundsätzlich damit im Zusammenhang stehende Ausgaben nach § 3c Abs. 2 KStG zu kürzen sind, während die tatsächlichen Betriebsausgaben bei § 8b KStG keine Relevanz haben. Auch existiert mit § 8b Abs. 4 KStG eine Schachtelregelung für Körperschaften, die bei § 3 Nr. 40 EStG nicht besteht. Eine sinnvolle Eintragung in Zeile 10 der Anlage FE-AUS 1 und damit auch eine entsprechende Feststellung ist daher nicht möglich. Maßgebend für die Körperschaftsteuer ist jedoch der nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO festgestellte Wert. Ob eine „fehlerhafte" Feststellung auf Ebene der Körperschaftsteuerfestsetzung noch behoben werden kann, darf allerdings bezweifelt werden. Es empfiehlt sich daher in einschlägigen Fällen gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ein Rechtsmittel zu führen und auf die Feststellung korrekter § 8b KStG-Werte zu bestehen.

In der **Zeile 32** sind bei Organgesellschaften die **ausl. Einkünfte** i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG einzutragen, die die Körperschaft mittelbar über Beteiligungen an Personengesellschaften bezieht und der Organträger der Einkommensteuer unterliegt – also eine natürliche Person ist. Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird keine Organgesellschaft, darf hier nichts eingetragen werden. Steuerbefreiungen, die für natürliche Personen gewährt werden (z.B. § 3 Nr. 40 EStG, aber auch § 20 InvStG mit den Freistellungssätzen für natürliche Personen) müssen bereits abgezogen worden sein. **138**

Ausgehend von den in → Rz. 135 festgestellten Besteuerungsgrundlagen ergibt sich der hier einzutragende Wert nach folgendem Rechenschema:

	ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG insgesamt (Zeile 9)
./.	40 % der in diesen Einkünften enthaltene Einkünfte i.S.d. §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG (Zeile 10)[3]
=	in Zeile 32 einzutragender Wert

1) Siehe aber → Rz. 137.
2) Siehe aber → Rz. 137.
3) Siehe aber → Rz. 137.

Liegen mehrere Feststellungen zu einem Staat vor bzw. wurden ausl. Investmenterträge festgestellt, müssen die unterschiedlichen Feststellungen auf einer Anlage AESt zusammengeführt werden. Der einzutragende Wert nach folgendem Rechenschema:

	ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung, in der keine Investmenterträge enthalten sind
./.	40 % der in diesen Einkünften enthaltene Einkünfte i.S.d. §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG (Zeile 10) aus der Feststellung, in der keine Investmenterträge enthalten sind (Zeile 10)[1]
+	40 % der ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung, für Aktienfonds
+	70 % der ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung, für Aktienfonds, die die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG erfüllen
+	70 % der ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung für Mischfonds
+	85 % der ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung, für Mischfonds, die die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG erfüllen
+	40 % der ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung für Immobilienfonds
+	20 % der ausl. Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG (Zeile 9) aus der Feststellung für Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland
=	in Zeile 32 einzutragender Wert

139 In **Zeile 33** ist die **ausl. Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG** einzutragen, die von der Körperschaft als Gesellschafterin (Mitunternehmerin) mittelbar gezahlt wurde. Enthalten sein müssen auch fiktive ausl. Steuern. Ausgehend von den in → Rz. 135 festgestellten Besteuerungsgrundlagen ergibt sich der hier einzutragende Wert aus der Zeile 11.

140 In der **Zeilen 34** sind die **ausl. Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG** einzutragen, die die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird mittelbar über Personengesellschaften bezieht. Ausl. Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG sind solche, die auf Antrag vom Einkommen abzuziehen sind. Sie unterscheiden sich von den ausl. Steuern nach § 34c Abs. 1 EStG dadurch, dass sie nur insoweit vom Einkommen abgezogen werden dürfen, als sie auf steuerpflichtige ausl. Einkünfte entfallen.

Ausgehend von den in → Rz. 135 festgestellten Besteuerungsgrundlagen ergibt sich der hier einzutragende Wert nach folgendem Rechenschema:

	auf die ausl. Einkünfte entfallende ausl. Steuern
./.	hiervon auf Einkünfte i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG entfallende ausl. Steuern
=	in Zeile 34 einzutragender Wert

Wie bei den ausl. Einkünften könnte man auch hier die Auffassung vertreten, dass die ausl. Steuern nur zu 95 % abzuziehen sind, da eine Steuerbefreiung im Saldo nur i.H.v. 95 % vorliegt (siehe → Rz. 136).

Liegen mehrere Feststellungen zu einem Staat vor bzw. wurden ausl. Investmenterträge festgestellt, müssen die unterschiedlichen Feststellungen auf einer Anlage AESt zusammengeführt werden. Der einzutragende Wert nach folgendem Rechenschema:

	auf die ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern aus der Feststellung, in der keine Investmenterträge enthalten sind
./.	hiervon auf Einkünfte i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG entfallende ausl. Steuern aus der Feststellung, in der keine Investmenterträge enthalten sind (Zeile 10)[2]
+	20 % der auf die ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern aus der Feststellung für Aktienfonds
+	70 % der auf die ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern aus der Feststellung für Aktienfonds, die die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG erfüllen
+	40 % der auf die ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern aus der Feststellung für Mischfonds
+	85 % der auf die ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern aus der Feststellung, für Mischfonds, die die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG erfüllen
+	40 % der auf ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern aus der Feststellung für Immobilienfonds
+	20 % der der auf ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern mit Anlageschwerpunkt im Ausland
=	in Zeile 32 einzutragender Wert

141 In der **Zeile 35** sind **bei Organgesellschaften** die **ausl. Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG** einzutragen, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt. Ausgehend von den in → Rz. 135 festgestellten Besteuerungsgrundlagen ergibt sich der hier einzutragende Wert nach folgendem Rechenschema:

	auf die ausl. Einkünfte entfallende ausl. Steuern
./.	40 % der auf Einkünfte i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG entfallende ausl. Steuern
=	in Zeile 34 einzutragender Wert

1) Siehe aber → Rz. 137.
2) Siehe aber → Rz. 137.

Liegen mehrere Feststellungen zu einem Staat vor bzw. wurden ausl. Investmenterträge festgestellt, müssen die unterschiedlichen Feststellungen auf einer Anlage AESt zusammengeführt werden. Der einzutragende Wert nach folgendem Rechenschema:

	auf die ausl. Einkünfte entfallende ausl. Steuern aus der Feststellung, in der keine Investmenterträge enthalten sind
./.	40 % der in diesen Einkünften enthaltene Einkünfte i.S.d. §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG (Zeile 10) aus der Feststellung, in der keine Investmenterträge enthalten sind (Zeile 10)[1)]
+	40 % der auf die ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern aus der Feststellung für Aktienfonds
+	70 % der auf die ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern aus der Feststellung für Aktienfonds, die die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG erfüllen
+	70 % der auf die ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern aus der Feststellung für Mischfonds
+	85 % der auf die ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern aus der Feststellung, für Mischfonds, die die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG erfüllen
+	40 % der auf ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern aus der Feststellung für Immobilienfonds
+	20 % der der auf ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuern mit Anlageschwerpunkt im Ausland
=	in Zeile 32 einzutragender Wert

Angaben zu den abzuziehenden Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG fehlen hier, da dem Grunde nach über den Abzug auf Ebene der gesonderten und einheitlichen Feststellung abschließend entschieden wurde. Eine Aufgliederung nach Staaten ist demnach nicht mehr notwendig. Auf Ebene der Personengesellschaft nach § 34c Abs. 3 EStG müssen die Einkünfte aus Personengesellschaften, die in Zeile 14 der Anlage GK einzutragen sind bereits abgezogen worden sein. Handelt es sich um eine Organgesellschaft, sind nach § 34c Abs. 3 EStG nur teilweise abziehbare ausländische Steuern bei den Eintragungen in Zeile 30a und 30b der Anlage OG zu berücksichtigen. **142**

5. Ausländische Einkünfte und Steuern aus Organgesellschaften (Zeilen 36–40)

	Ausländische Einkünfte und Steuern der Organgesellschaften laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (50)	
36	Ausländische Einkünfte nach § 34c Absatz 1 EStG, wenn der Organträger der Körperschaftsteuer unterliegt	36.144
37	Ausländische Einkünfte nach § 34c Absatz 1 EStG, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt	36.145
38	Ausländische Steuern nach § 34c Absatz 1 EStG	36.146
39	Ausländische Steuern im Sinne des § 34c Absatz 2 EStG, wenn der Organträger der Körperschaftsteuer unterliegt	36.147
40	Ausländische Steuern im Sinne des § 34c Absatz 2 EStG, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt	36.148

In den Zeilen 36 bis 40 sind Angaben zu ausl. Einkünften und ausl. Steuern zu machen, die der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird als Organträger zuzurechnen sind. Die hier einzutragenden Werte ergeben sich bindend aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG. Anders als bei Personengesellschaften ist hier eine Übernahme der entsprechenden Ergebnisse aus dem Feststellungsbescheid direkt möglich. **143**

In der **Zeile 36** sind die **ausl. Einkünfte** i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG aus dem jeweiligen Staat/Spezial-Investmentfonds einzutragen, die der **Körperschaft als Organträger zuzurechnen sind**. Da für den Fall der Organschaft ausl. Einkünfte getrennt nach Organträgern die der Körperschaftsteuer bzw. (ggf. mittelbar) der Einkommensteuer (Zeile 32) unterliegen abgefragt werden, muss hieraus geschlossen werden, dass außerbilanzielle Korrekturen nach § 8b KStG und nach § 20 InvStG bereits berücksichtigt sein müssen (**Nettowert**). **144**

Die FinVerw. erfasst hier saldierte Werte, d.h. die ausl. Einkünfte und jeweils Korrekturbeträge für natürliche Personen und Körperschaften. Dies ist sinnvoll, da so der Erfassungsaufwand deutlich reduziert werden kann. Die hierfür benötigten Werte werden im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG verbindlich festgestellt. Die Erfassung des Nettowerts verstößt nicht gegen die in § 15 Nr. 2 und 2a KStG angeordnete der Anwendung der Steuerbefreiungen auf den Organträger, da es sich hierbei lediglich um eine materiellrechtliche Regelung, nicht um eine verfahrensrechtliche handelt.

Beratungshinweis:

Die FinVerw. geht davon aus, dass nach § 8b KStG steuerfreie Bezüge zu 100 % nicht bei der Berechnung der ausl. Einkünfte berechnet werden dürfen. Da jedoch außerbilanzielle Korrekturen bei der Berechnung der ausl. Einkünfte berücksichtigt werden müssen, spricht viel dafür, auch § 8b Abs. 3 und 5 KStG (fiktive Betriebsausgaben von 5 %) hier ebenfalls zu berücksichtigen. Vertritt man diesen Ansatz dürfen nur 95 % der ausl. Einkünfte hier abgezogen werden. Ein Hinweis auf dieses Vorgehen in Zeile 13 des Mantelbogens wird empfohlen. Zur Thematik allgemein siehe → Rz. 153.

1) Siehe aber → Rz. 137.

145 In der **Zeile 37** sind die **ausl. Einkünfte** i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG einzutragen, die der Körperschaft für die die Steuererklärung ausgefüllt wird als Organträger zuzurechnen sind, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt – also eine natürliche Person ist einzutragen. Die Erfassung eines Wertes in Zeile 37 ist daher nur für Zwischengesellschaften (sowohl Organträger als auch Organgesellschaft) erforderlich bzw. zulässig. Steuerbefreiungen, die für natürliche Personen gewährt werden (z.B. § 3 Nr. 40 EStG, aber auch § 20 InvStG mit den Freistellungssätzen für natürliche Personen) müssen bereits abgezogen worden sein.

146 In **Zeile 38** ist die **ausl. Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG** einzutragen, die der Körperschaft als Organträger zugerechnet werden. Enthalten sein müssen auch fiktive ausl. Steuern.

147 In der **Zeile 39** sind die **ausl. Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG** einzutragen, die der Körperschaft als Organträger zuzurechnen sind. Ausl. Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG sind solche, die auf Antrag vom Einkommen abzuziehen sind. Sie unterscheiden sich von den ausl. Steuern nach § 34c Abs. 1 EStG dadurch, dass sie nur insoweit vom Einkommen abgezogen werden dürfen, als sie auf steuerpflichtige ausl. Einkünfte entfallen.

148 In der **Zeile 40** sind **bei Zwischengesellschaften** die **ausl. Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG** einzutragen, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt. Der hier eingetragene Wert wird in der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG addiert um von der Körperschaft selbst verwirklichte Tatbestände an den Organträger weitergeleitet.

149 Angaben zu den abzuziehenden Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG fehlen hier, da dem Grunde nach über den Abzug auf Ebene der gesonderten und einheitlichen Feststellung abschließend entschieden wurde. Eine Aufgliederung nach Staaten ist demnach nicht mehr notwendig. Abzuziehende ausl. Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG aus Organgesellschaften sind in den Zeilen 25a und 25b der Anlage OT einzutragen.

6. Ausübung des Wahlrechts auf Abzug der ausländischen Steuer (Zeilen 41 und 42)

Abzuziehende ausländische Steuern nach § 34c Absatz 2 EStG

41	Nicht bei Organgesellschaften: Der Antrag auf Abzug vom Einkommen gemäß § 34c Absatz 2 EStG wird gestellt 17	36.132	1 = Ja
42	Abzuziehende ausländische Steuern nach § 34c Absatz 2 EStG (wenn Antrag laut Zeile 41 gestellt: Summe aus 20 Prozent des Betrages laut Zeile 10, 70 Prozent des Betrages laut Zeile 13, 60 Prozent des Betrages laut Zeile 16, 85 Prozent des Betrages laut Zeile 19, 40 Prozent des Betrages laut Zeile 22 und 20 Prozent des Betrages laut Zeile 25 zuzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 28, 34 und 39) - (Übertrag nach Zeile 20 der Anlage ZVE) 17 42		EUR

150 Die Anrechnung ausl. Steuern wird in der Erklärung nicht dargestellt. Sie erfolgt grundsätzlich von Amts wegen. Der Stpfl. hat aber die Möglichkeit, die ausl. Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG auf Antrag vom Einkommen abzuziehen, vgl. § 34c Abs. 2 EStG. Die Ausübung des Wahlrechts hat für den jeweiligen Staat einheitlich zu erfolgen.

Der **Antrag** ist einheitlich für alle ausl. Steuern nach § 34c Abs. 1 EStG aus diesem Staat in **Zeile 41** durch Eintragung einer „1" zu stellen. Der Antrag kann bis zur Bestandskraft der Körperschaftsteuerfestsetzung gestellt und zurückgezogen werden. Dies gilt jedoch nur eingeschränkt, wenn ausl. Einkünfte auch aus Personengesellschaften bezogen werden (→ Rz. 156).

151 Die Anrechnung der ausl. Steuer ist begrenzt auf die auf die ausl. Einkünfte entfallenden Teil der Körperschaftsteuer. Die auf die ausl. Einkünfte entfallende Körperschaftsteuer wird nach folgender Formel ermittelt (§ 34c Abs. 1 EStG i.V.m. § 26 Abs. 2 KStG):

$$\frac{\text{ausländische Einkünfte aus dem jeweiligen Staat}}{\text{Summe der Einkünfte}} \times \text{Körperschaftsteuer}$$

152 Körperschaftsteuer ist dabei die Körperschaftsteuer, die sich ohne Berücksichtigung von KSt-Erhöhungs- oder -minderungsbeträge nach §§ 37, 38 KStG und ohne Anrechnung der ausl. Steuer ergibt, vgl. § 26 Abs. 2 KStG. Die Summe der Einkünfte ist – außer bei Organträgern – identisch mit dem in Zeile 32 der Anlage ZVE eingetragenen Wert. Handelt es sich um einen Organträger, setzt sich die für Zwecke der Anrechnung verwendete Summe der Einkünfte aus dem Betrag lt. Zeile 32 der Anlage ZVE und der Summe der einzelnen Summen der Einkünfte der Organgesellschaft zusammen, die in Zeile 26 der Anlage OT eingetragen werden.

Für die Anrechnung berechnen sich die ausl. Einkünfte nach § 34c Abs. 1 EStG aus diesem Staat wie folgt (zu Organgesellschaften siehe → Rz. 159): **153**

0 % der steuerfreien Bezüge und Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG (Zeile 3)
\+ 20 % der Investmenterträge aus Aktienfonds (Zeile 9)
\+ 30 % der Investmenterträge aus Aktienfonds nach § 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 InvStG (Zeile 12)
\+ 60 % der Investmenterträge aus Mischfonds (Zeile 15)
\+ 85 %der Investmenterträge aus Mischfonds nach § 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 InvStG (Zeile 18)
\+ 40 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds (Zeile 21)
\+ 20 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland (Zeile 24)
\+ übrigen ausl. Einkünfte (Zeile 27)
\+ ausl. Einkünfte nach § 34c Abs. 1 EStG aus Personengesellschaften (Zeile 31)
\+ ausl. Einkünfte nach § 34c Abs. 1 EStG aus Organgesellschaften (Zeile 36)
= Gesamtbetrag der ausl. Einkünfte aus diesem Staat/Spezial-Investmentfonds

Die Berücksichtigung der steuerfreien Bezüge und Veräußerungsgewinne nach § 8b KStG mit 0 % begegnet systematischen Bedenken. Die ausl. Einkünfte nach § 34c Abs. 1 EStG sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Berücksichtigt man die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 oder 2 KStG, muss man auch die nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 KStG berücksichtigen. Einen Ausschluss steuerbefreiter Einkünfte – wie in § 34c Abs. 2 EStG – existiert für § 34c Abs. 1 EStG nicht.

Für den Abzug ist zu berücksichtigen, dass sich der das Einkommen mindernde Betrag wie folgt berechnet: **154**

0 % der auf steuerfreie Bezüge und Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG entfallenden ausl. Steuer (Zeile 4)
\+ 20 % der auf Investmenterträge aus Aktienfonds entfallenden ausl. Steuer (Zeile 10)
\+ 30 % der auf Investmenterträge aus Aktienfonds nach § 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 InvStG entfallenden ausl. Steuer (Zeile 13)
\+ 60 % der auf Investmenterträge aus Mischfonds entfallenden ausl. Steuer (Zeile 16)
\+ 85 % der auf Investmenterträge aus Mischfonds nach § 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 InvStG entfallenden ausl. Steuer (Zeile 19)
\+ 40 % der auf Investmenterträge aus Immobilienfonds entfallenden ausl. Steuer (Zeile 22)
\+ 20 % der auf Investmenterträge aus Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland entfallenden ausl. Steuer (Zeile 25)
\+ der auf die übrigen ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuer (Zeile 28)
\+ ausl. Steuern nach § 34c Abs. 1 EStG aus Personengesellschaften (Zeile 34)
\+ ausl. Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG aus Organgesellschaften (Zeile 39)
= Gesamtbetrag der abzuziehenden ausl. Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG aus diesem Staat/Spezial-Investmentfonds

Zu berücksichtigen ist, dass sich nach einem DBA fiktiv anrechenbare ausl. Steuer bei Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG nicht berücksichtigt werden darf, weil die DBAs immer nur die Anrechnung, nicht den Abzug vorsehen. Auch hier berücksichtigt FinVerw. nach § 8b KStG steuerfreie Bezüge und Veräußerungsgewinne nicht. Insoweit kann sich die FinVerw. auf § 34c Abs. 2 EStG stützen, wonach ausl. Steuern nur abgezogen werden dürfen soweit sie auf ausl. Einkünfte entfallen, die nicht steuerbefreit sind.

Ob die Anrechnung oder der Abzug günstiger ist, richtet sich nach folgenden Kriterien: **155**

1. Beträgt die Körperschaftsteuer (z.B. auf Grund eines Verlustvortrags) 0 €, ist der Abzug immer günstiger und kann für alle Staaten gestellt werden.
2. Beträgt die für die Anrechnung der ausl. Steuer maßgebende Summe der Einkünfte (→ Rz. 152) 0 € oder ist sie negativ, ist ein Abzug ebenfalls in allen Fällen günstiger und kann für alle Staaten gestellt werden.
3. Sind die maßgebenden ausl. Einkünfte (Berechnung siehe → Rz. 153) aus dem jeweiligen Staat 0 oder negativ, ist ein Abzug für diesen Staat günstiger. Ein Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG sollte dann nur für diesen Staat gestellt werden.
4. Die unterschiedlichen Belastungen müssen mittels einer Vergleichsrechnung exakt bestimmt werden. Bei der Vergleichsrechnung ist zu berücksichtigen, dass sich ein Abzug auch auf die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer auswirkt, während die Anrechnung nur auf die Körperschaftsteuer (maximale Auswirkung 15 %) hat.

a) Ausübung des Wahlrechts bei Beteiligungen an Personengesellschaften

Erzielt die Körperschaft ausl. Einkünfte über eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, muss über den Abzug bzw. die Anrechnung der ausl. Steuern schon im Feststellungsbescheid der Personengesellschaft entschieden werden, vgl. R 34c Abs. 4 Satz 3 EStR 2021. Dabei kann jeder Beteiligte einen eigenen Antrag stellen. Wird kein Antrag auf Abzug gestellt, wird im Rahmen der Feststellung von Amts wegen von einer Anrechnung ausgegangen. **156**

Praxishinweis:
Obwohl der Antrag auf Abzug schon in der Feststellungserklärung (Anlage FE-AUS 1) gestellt wird, wird im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. Buchst. a AO lediglich (bindend) festgestellt, dass ein Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG gestellt wurde bzw. dass er nicht gestellt wurde. Die tatsächliche Minderung der Einkünfte erfolgt immer erst auf Ebene des Beteiligten (auch bei § 34c Abs. 3 EStG).

157 Die im Rahmen der Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO festgestellte Anrechnung bzw. der Abzug ist für die Körperschaftsteuer bindend und kann auf Ebene der Körperschaft grundsätzlich nicht mehr geändert werden (siehe aber → Rz. 158).

Beratungshinweis:
Ob die Anrechnung oder der Abzug günstiger sind, kann auf Ebene der Personengesellschaft nicht entschieden werden, da hierfür die persönlichen Verhältnisse des Beteiligten ausschlaggebend sind. Es empfiehlt sich Vorkehrungen zu treffen und frühzeitig in Kontakt mit der Personengesellschaft zu treten, da ein Antrag auf Abzug der ausl. Steuer im Regelfall mit deren Feststellungserklärung gestellt wird.

158 Zwar können die Feststellungen zur Anrechnung bzw. dem Abzug, die auf Ebene der Personengesellschaft getroffen wurden grundsätzlich nicht mehr geändert werden, erzielt die Körperschaft aus einem Staat jedoch Einkünfte aus eigener Tätigkeit und mittelbar über eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, muss das Wahlrecht auf Abzug trotzdem für alle Einkünfte aus diesem Staat einheitlich getroffen werden, R 34c Abs. 4 Satz 1 EStR 2021. Die Ausübung des Wahlrechts richtet sich in diesen Fällen nach dem zuerst eingegangenen Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG – im Regelfall also nach der zuerst eingegangenen Steuererklärung, vgl. R 34c Abs. 4 Satz 6 EStR 2021. Dies gilt auch für mehrstöckige Personengesellschaften. Im Einzelfall kann die Ermittlung des „Ersten-Antrags" sehr aufwändig sein.

Praxishinweis:
Da auf Ebene der Personengesellschaft nicht bekannt ist, ob die Körperschaft noch eigene ausl. Einkünfte aus dem jeweiligen Staat/Fonds bezieht, werden im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Personengesellschaft immer die ungemilderten ausl. Einkünfte festgestellt (Bruttofeststellung). Wurde bereits auf Ebene der Personengesellschaft ein Antrag auf Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG gestellt und bleibt es dabei, weil die Körperschaft selbst keine Einkünfte aus diesem Staat erzielt oder die Feststellungserklärung früher als die Körperschaftsteuererklärung eingegangen ist, erfolgt die tatsächliche Minderung des Einkommens durch Eintragung in Zeile 11.

Beispiel:
Die GmbH ist an der KG und der OHG beteiligt. Alle drei Gesellschaften erzielen Einkünfte aus Paraguay, die dort zu einer der deutschen Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen wurden. Die jeweiligen Steuererklärungen gehen wie folgt ein:

	Einkünfte	QSt	Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG
OHG am 04.04.	–200	2	ja
KG am 01.05.	100	15	nein
GmbH am 02.05.	200	40	nein

Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung wird der Abzug der Quellensteuer nicht vorgenommen. Die Einkünfte der Personengesellschaft müssen jedoch um die Quellensteuer erhöht werden (nicht abzugsfähige Betriebsausgabe nach § 10 Nr. 2 KStG).

Die Ausübung des Wahlrechts auf Abzug der ausl. Steuer ist für die Einkünfte aus Paraguay einheitlich vorzunehmen, und zwar unabhängig davon ob sie der Körperschaft direkt oder mittelbar über die Personengesellschaften zuzurechnen. Maßgebend ist die zuerst eingegangene Erklärung. Im Beispiel ist das die Erklärung der OHG, weshalb einheitlich ein Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG vorzunehmen ist. Die Eintragungen müssen wie folgt vorgenommen werden:

	Übrige ausländische Einkünfte	
27	Übrige ausländische Einkünfte, die nicht in den Zeilen 3, 6, 9, 12, 15, 18, 21 und 24 einzutragen sind, einschließlich Übertragungsgewinne im Sinne des § 3 Absatz 3, § 11 Absatz 3 UmwStG oder Einbringungsgewinne im Sinne des § 20 Absatz 7 oder 8 UmwStG (einschließlich ausländischer Steuer; nach Verlustausgleich und Verlustabzug nach § 2a Absatz 1 EStG; gegebenenfalls ausländische Einkünfte im Sinne des § 50 Absatz 3 EStG)	36.119 200
28	Auf die Beträge laut Zeile 27 entfallende ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer entsprechen, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch laut Nachweis	36.133 40
29 frei 30	Auf die Beträge laut Zeile 27 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis	36.143
	Fiktive ausländische Steuer	
30a	Laut DBA anzurechnende fiktive ausländische Steuer	36.121
	Ausländische Einkünfte und Steuern aus Beteiligungen an Personengesellschaften laut gesonderter und einheitlicher Feststellung 50	
31	Ausländische Einkünfte nach § 34c Absatz 1 EStG (bei Organgesellschaften: wenn der Organträger der Körperschaftsteuer unterliegt)	36.134 -100
32	Nur bei Organgesellschaften: Ausländische Einkünfte nach § 34c Absatz 1 EStG, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt	36.135
33	Ausländische Steuern nach § 34c Absatz 1 EStG	36.136 17

Steuernummer

- 3 -

Zeile		EUR
34	Ausländische Steuern im Sinne des § 34c Absatz 2 EStG (bei Organgesellschaften: wenn der Organträger der Körperschaftsteuer unterliegt)	36.137 17
35	Nur bei Organgesellschaften: Ausländische Steuern im Sinne des § 34c Absatz 2 EStG, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt	36.138
	Ausländische Einkünfte und Steuern der Organgesellschaften laut gesonderter und einheitlicher Feststellung 50	
36	Ausländische Einkünfte nach § 34c Absatz 1 EStG, wenn der Organträger der Körperschaftsteuer unterliegt	36.144
37	Ausländische Einkünfte nach § 34c Absatz 1 EStG, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt	36.145
38	Ausländische Steuern nach § 34c Absatz 1 EStG	36.146
39	Ausländische Steuern im Sinne des § 34c Absatz 2 EStG, wenn der Organträger der Körperschaftsteuer unterliegt	36.147
40	Ausländische Steuern im Sinne des § 34c Absatz 2 EStG, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt	36.148
	Abzuziehende ausländische Steuern nach § 34c Absatz 2 EStG	
41	Nicht bei Organgesellschaften: Der Antrag auf Abzug vom Einkommen gemäß § 34c Absatz 2 EStG wird gestellt 17	36.132 1 (1 = Ja)
42	Abzuziehende ausländische Steuern nach § 34c Absatz 2 EStG (wenn Antrag laut Zeile 41 gestellt: Summe aus 20 Prozent des Betrages laut Zeile 10, 70 Prozent des Betrages laut Zeile 13, 60 Prozent des Betrages laut Zeile 16, 85 Prozent des Betrages laut Zeile 19, 40 Prozent des Betrages laut Zeile 22 und 20 Prozent des Betrages laut Zeile 25 zuzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 28, 34 und 39) - (Übertrag nach Zeile 20 der Anlage ZVE) 17 42	EUR 57

Beratungshinweis:
Gerade in komplexeren Strukturen erscheint es sinnvoll, frühzeitig zu planen, wie die jeweiligen Wahlrechte ausgeübt werden sollen und dies frühzeitig gegenüber den jeweiligen Personengesellschaften bzw. deren steuerlichen Beratern zu kommunizieren.

b) Ausübung des Wahlrechts bei Organgesellschaften

Ein ähnliches Problem wie bei Personengesellschaften stellt sich bei Organgesellschaften. Eine Steueranrechnung kann bei der Organgesellschaft nicht erfolgen, da bei dieser regelmäßig keine Körperschaftsteuer entsteht und das Anrechnungsvolumen folglich null wäre. Nach § 19 Abs. 1 KStG ist die Steueranrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG als Tarifvorschrift beim Organträger anzuwenden, als wären die Voraussetzungen bei ihm selbst erfüllt. **159**

Es stellt sich zunächst die Frage, ob die Organgesellschaft das Abzugswahlrecht des § 34c Abs. 2 EStG abweichend vom Organträger ausüben kann. Wenn man davon ausgeht, dass die Entscheidung über den Abzug einheitlich im **160**

Organkreis getroffen werden muss, schließt sich die Frage an, wer das Wahlrecht ausübt. Zu diesem Komplex werden im Schrifttum unterschiedliche Auffassungen vertreten[1]. Nach der Rechtsprechung des BFH zum alten Recht war bis VZ 2013 eine abschließende Entscheidung auf Ebene des Organträgers möglich[2]. Diese Rechtsprechung ist auf die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG jedoch nicht mehr ohne weiteres übertragbar.

161 Auf Grund der verfahrensrechtlichen Vergleichbarkeit der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei Personengesellschaften mit der Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG spricht einiges dafür, die Richtlinienregelung bei Personengesellschaften auf Organgesellschaften zu übertragen. Andererseits spricht vieles dafür, die Anwendung des § 34c EStG als Ganzes von der Organgesellschaft auf den Organträger zu übertragen, vgl. § 19 Abs. 1 KStG. Eine Übertragung nur der Anrechnung auf den Organträger, während der Abzug beim Organträger verbleibt ist systematisch äußerst fragwürdig. Zumal die Prüfung, ob der Abzug oder die Anrechnung günstiger sind nur auf Ebene des letzten Organträgers erfolgen kann – jedenfalls solange man von der einheitlichen Ausübung des Wahlrechts im ganzen Organkreis ausgeht.

Im Vordruck hat sich die Verwaltung für die abschließende Entscheidung auf Ebene des Organträgers entschieden, da Zeile 41 nur ausgefüllt werden darf, wenn es sich nicht um eine Organgesellschaft handelt (siehe auch ausdrücklich Nummer 17 der Amtlichen Erläuterung).

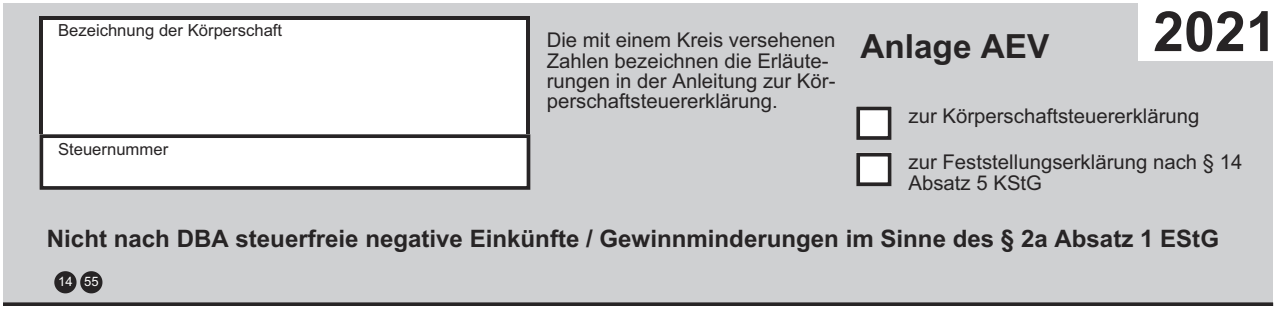
Wenn in Zeile 41 der Antrag auf Abzug gestellt wird, ist in Zeile 42 die **abzuziehende ausl. Steuer nach § 34c Abs. 2 EStG** nach dem in → Rz. 154 beschriebenen Schema zu berechnen und in **Zeile 42** einzutragen.

1) Für eine völlig separate Ausübung des Wahlrechts vgl. Pohl, BB 2017, 1825. Für eine Entscheidung im Rahmen der Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG mit Bindungswirkung für den Organträger Dötsch in D/P/M, § 19 KStG, Rz. 17. Frotscher sieht in Frotscher/Drüen, § 19 KStG Rz. 14 grundsätzlich eine materiell-rechtliche Verpflichtung für eine einheitliche Entscheidung, will jedoch verfahrensrechtlich auch abweichende Entscheidungen akzeptieren. Für eine einheitliche Entscheidung für den ganzen Organkreis durch den Organträger Maas, BB 1985, 2228; Voß in H/H/R, § 19 KStG Rz. 28, Kuhn in H/H/R, § 34c EStG Rz. 107; Claudy, Ubg 2017, 621.

2) Vgl. BFH v. 6.3.2008, IV R 74/05, BStBl II 2008, 663.

IV. Anlage AEV – Nicht nach DBA steuerfreie negative Einkünfte/Gewinnminderungen i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG

1. Anwendungsbereich des Vordrucks



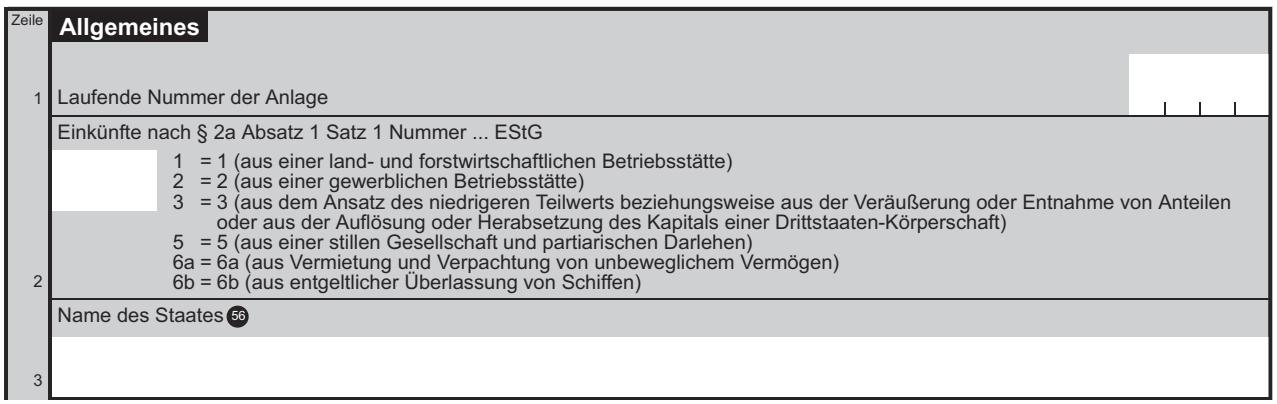
Die Anlage AEV dient der Berechnung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a EStG. Mit ihr werden sowohl die nicht ausgleichsfähigen negativen Einkünfte des laufenden Veranlagungszeitraums, die verbleibenden negativen Einkünfte und die Verrechnung positiver Einkünfte mit den verbleibenden negativen Einkünften zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ermittelt. **162**

Negative Einkünfte aus ausl. Drittstaaten, die die Kriterien des § 2a Abs. Abs. 1 EStG erfüllen, dürfen nur mit positiven Einkünften derselben Art und demselben Staat ausgeglichen werden. Nicht ausgeglichene Einkünfte mindern jedoch die positiven Einkünfte derselben Art und aus demselben Staat der Folgejahre. Die pro Art und pro Staat ermittelten negativen Einkünfte bilden jeweils einen eigenen Verlustverrechnungskreis (Einzelheiten zu den Verlustverrechnungskreisen siehe → Rz. 171). Die nicht ausgeglichenen Einkünfte sind zum Schluss des Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen, vgl. § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG. **163**

Die Anwendung des § 2a EStG ist auf Drittstaaten beschränkt, die nicht Mitgliedsstaaten der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) sind (Norwegen, Island und Liechtenstein). Zwar hat die Schweiz dem EWR-Vertrag vergleichbare bilaterale Vereinbarungen getroffen, doch ist sie nicht Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraums und damit Drittland i.S.d. § 2a EStG. **164**

Die Anlage AEV ist pro Verlustverrechnungskreis (zum Verrechnungskreis siehe → Rz. 171) abzugeben. Eine Abgabe erübrigt sich, wenn aus dem einzelnen Staat und der jeweiligen Art positive Einkünfte erzielt werden. Dies gilt jedoch nicht, wenn zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums verbleibende negative Einkünfte (also ein Verlustvortrag) festgestellt wurden. In diesen Fällen ist auch bei positiven Einkünften eine Anlage AEV abzugeben, da die Verlustverrechnung auch mit der Anlage AEV vorgenommen wird. **165**

2. Allgemeines (Zeilen 1–3)



In **Zeile 1** ist zunächst die **laufende Nummer** der Anlage anzugeben. Die Anlage AEV muss wie oben ausgeführt pro Staat und pro Art der Einkünfte abgegeben werden. Im elektronischen Datensatz entfällt diese Angabe. **166**

Die **Art der Einkünfte i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG** ist in **Zeile 2** einzutragen. Unter die Verrechnungsbeschränkung fallen nach § 2a EStG die folgenden näher bezeichneten Arten von negativen Einkünften aus Drittstaaten (die fett gesetzten Tatbestände sind für Körperschaften relevant): **167**

1. **land- und forstwirtschaftliche Betriebsstätten**,
2. **gewerbliche Betriebsstätten** (beachte → Rz. 173),
3. Gewinnminderungen aus dem Ansatz eines niedrigeren Teilwerts beziehungsweise aus der Veräußerung oder Entnahme von Anteilen oder aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals einer **Drittstaaten-Körperschaft**,

5. **Negative Einkünfte aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner in einem Drittstaat ansässig ist**,

6a. **Negative Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen in Drittstaaten und**,

6b. **Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen**.

168 In **Zeile 3** ist der **Name des Staates** anzugeben, für den die Anlage AEV abgegeben wird. Nicht eingetragen werden dürfen Mitgliedstaaten der EU und des EWR, da § 2a EStG nur auf Drittstaaten Anwendung findet. Diese Zeile ist ebenfalls leer zu lassen, wenn Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen (§ 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b EStG) erzielt werden. § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b EStG bildet einen staatenübergreifenden Verlustverrechnungskreis (→ Rz. 171).

169 In § 2a Abs. 1 EStG wird die Art der Einkünfte selbständig nur für die Anwendung des § 2a EStG definiert. Der Grundsatz der Einheitlichkeit des Gewerbebetriebs bei Kapitalgesellschaften[1)] nach § 8 Abs. 2 KStG gilt nicht. So kann eine in Deutschland ansässige GmbH durchaus in einem Drittstaat eine land- und forstwirtschaftliche Betriebsstätte nach § 2a Abs. 1 Nr. 1 EStG betreiben, obwohl die Einkünfte aus dieser Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 8 Abs. 2 KStG sind.

170 Für Körperschaften können die negativen Einkünfte aus der Veräußerung oder der Teilwertabschreibungen von Anteilen an Körperschaften in Drittstaaten ignoriert werden (Nr. 3, 4 und 7), da sie auch ohne § 2a EStG nach § 8b Abs. 3 KStG nicht abzugsfähig sind. § 2a EStG wird insoweit von § 8b Abs. 3 KStG überlagert. Dies gilt allerdings nicht, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, unter § 8b Abs. 7 KStG (Kredit-, Wertpapier- und Finanzdienstleistungsinstitute, bei denen die Anteile dem Handelsbuch zuzuordnen sind) oder § 8b Abs. 8 KStG fällt (Kranken- und Lebensversicherungsunternehmen). Ebenfalls relevant wird die Frage, wenn es sich um eine Organgesellschaft handelt, deren Organträger (ggf. mittelbar) eine natürliche Person ist. Auch in diesen Fällen werden § 2a Abs. 1 Nr. 3, 4 und 7 EStG nicht durch § 8b KStG verdrängt.

171 Die Kombination des Staates (Zeile 3) und der Art der Einkünfte (Zeile 2) bilden den **Verlustverrechnungskreis**. Pro Verlustverrechnungskreis ist eine Anlage AEV abzugeben. Nach § 2a Abs. 1 Satz 1 EStG ist die Verrechnung negativer Einkünfte mit positiven Einkünften auf die derselben Art und desselben Staates beschränkt. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, was Einkünfte derselben Art bedeutet. Nach R 2a Abs. 1 Satz 1 EStR 2021 sind damit grundsätzlich alle unter einer Nummer aufgeführten Tatbestände gemeint. Die Nummern 3 und 4 sollen jedoch eine einheitliche Gruppe bilden, vgl. R 2a Abs. 1 Satz 2 EStR 2021. Daraus folgt, dass die Buchstabenuntergliederungen der Nummern des § 2a Abs. 1 EStG keinen eigenen Verlustverrechnungskreis bilden.

172 Eine Besonderheit gilt bei der **entgeltlichen Überlassung von Schiffen** nach § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b EStG. Für sie ist die Verrechnung nur hinsichtlich der Art, nicht jedoch hinsichtlich des Staates beschränkt, vgl. § 2a Abs. 1 Satz 1 EStG. Dies macht Sinn, da Schiffe – anders als unbewegliches Vermögen – häufig Staatsgrenzen überfahren bzw. in internationalen Gewässern verkehren. Die jeweiligen Einkünfte ausl. Staaten zuzuordnen wäre tatsächlich nahezu unmöglich. Eine staatenübergreifende Verlustverrechnung ist aber auch möglich, wenn die Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung des Schiffes ausschließlich in einem Drittstaat erzielt werden (z.B. Binnenschifffahrt). Nach § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b EStG kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass das Schiff ausschließlich oder fast ausschließlich in EU/EWR-Staaten eingesetzt wurde (zu weiteren Ausnahmen siehe § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. aa bis cc EStG). In diesen Fällen können die negativen Einkünfte uneingeschränkt mit anderen Einkünften verrechnet werden.

173 Für negative Einkünfte aus einer im Drittland belegenen **gewerblichen Betriebsstätte** (§ 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG) gelten die Einschränkungen des § 2a Abs. 2 EStG ebenfalls. Danach sind negative Einkünfte aus einer im Drittland belegenen Betriebsstätte vollständig mit anderen positiven Einkünften verrechenbar, wenn die Körperschaft nachweist, dass die gewerbliche Betriebsstätte eine **aktive Betriebsstätte** ist, d.h. die Einkünfte aus Herstellung oder Lieferung von Waren, die Gewinnung von Bodenschätzen oder durch die Erbringung gewerblicher Leistungen erzielt werden, vgl. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG. Nicht begünstigt ist allerdings

- die Herstellung oder Lieferung von Waffen,
- die Errichtung oder der Betrieb von Anlagen des Fremdenverkehrs,
- die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und sonstigen Kenntnissen.

174 Zu den weiteren Voraussetzungen im Zusammenhang mit dem Halten von Beteiligungen an anderen Körperschaften und den Nachweiserfordernissen siehe § 2a Abs. 2 EStG. Liegen die Voraussetzungen für eine aktive Betriebsstätte i.S.d. § 2a Abs. 2 EStG vor, muss für diese keine Anlage AEV abgegeben werden. Der Nachweis über die aktive Betriebsstätte kann formlos innerhalb oder außerhalb der Steuererklärung erbracht werden.

1) Genauer von Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 EStG.

3. Anfangsbestand (Zeilen 4–8a)

	Anfangsbestand	EUR
4	Verbleibende negative Einkünfte / Gewinnminderungen zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums	
4a	Davon ab: Untergang der festgestellten verbleibenden fortführungsgebundenen negativen Einkünfte / Gewinnminderungen aufgrund eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG (Betrag laut Zeile 17)	
4b	Dazu: Erhalt der fortführungsgebundenen verbleibenden negativen Einkünfte / Gewinnminderungen nach § 8d Absatz 2 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG durch entsprechende Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 5 bis 8 KStG bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven (höchstens Betrag laut Zeile 4a; laut gesonderter Ermittlung) 74	
5	Davon ab: Nicht zu berücksichtigende negative Einkünfte / Gewinnminderungen nach § 8c KStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG) 22	
6 frei 7	Davon ab: Im Falle der Abspaltung: Verringerung der verbleibenden negativen Einkünfte / Gewinnminderungen bei der übertragenden Körperschaft (§ 15 Absatz 3, § 16 UmwStG)	
8	Zwischensumme	
8a	Davon ab: Minderung der verbleibenden negativen Einkünfte / Gewinnminderungen nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe d EStG (gegebenenfalls anteiliger Betrag laut Zeile 29 der Anlage SAN)	

In **Zeile 4** sind die gesondert festgestellten verbleibenden negativen Einkünfte des vorangegangenen Veranlagungszeitraums einzutragen. Ist keine gesonderte Feststellung vorgenommen worden kann hier keine Eintragung erfolgen, selbst wenn in den Vorjahren negative Einkünfte nicht ausgeglichen oder verrechnet werden konnten (Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis). **175**

Beratungshinweis:
Eine Nachholung der Feststellung der verbleibenden negativen Einkünfte nach § 2a EStG ist möglich, wenn das FA die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat, vgl. § 2a Abs. 1 Satz 5 i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG. Dies ist insbesondere der Fall, wenn negative Einkünfte im Vorjahr dem Einkommen hinzugerechnet wurden, jedoch keine Verlustfeststellung erfolgt ist oder ein bestehender Verlustvortrag nicht fortentwickelt wurde.

Die Zeilen 4a bis 5 dienen der Behandlung der Rechtsfolgen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG und dem damit verbundenen Problemkreis des § 8d KStG. Zu § 8c KStG vgl. die grundsätzlichen Ausführungen in → Rz. 733 ff., zu § 8d KStG unter → Rz. 728 ff. **176**

§ 8d KStG erstreckt sich neben dem Verlustvortrag nach § 10d EStG auch noch auf alle weiteren nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte und Verlustverrechnungskreise, folglich auch auf § 2a EStG. Ist im laufenden VZ ein **schädliches Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG** eingetreten, gehen die zum Ende des vorangegangenen VZ festgestellten fortführungsgebundenen negativen Einkünfte aus diesem Staat und dieser Art der Einkünfte unter. Der Betrag in **Zeile 4a** entspricht folglich dem Betrag lt. Zeile 17. Ob ein schädliches Ereignis eingetreten ist, muss in Zeile 13 der Anlage WA eingetragen werden. Sollten die fortführungsgebundenen negativen Einkünfte durch stille Reserven gedeckt sein, bleiben diese insoweit erhalten. Dies ist jedoch nicht in Zeile 4a, sondern in Zeile 4b einzutragen.

In **Zeile 4b** ist einzutragen, inwieweit ein lt. Zeile 4a auf Grund eines schädlichen Ereignisses wegfallende **negative Einkünfte nach § 2a EStG** durch **stille Reserven i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 KStG** gedeckt sind. Insoweit bleiben die fortführungsgebundenen negativen Einkünfte erhalten und werden wieder in „normale" negative Einkünfte umqualifiziert. Gerade wenn mehrere Verlustverrechnungskreise oder laufende negative Einkünfte bestehen, ist die Reihenfolge der Berücksichtigung stiller Reserven im Gesetz nicht geregelt. Nach Auffassung der FinVerw. ist die Nutzung stiller Reserven für mehrere Verlustverrechnungskreise nicht zulässig.[1)] Stille Reserven sind zunächst zur Erhaltung eines laufenden Verlusts und danach in der gleichen Reihenfolge zum Erhalt von Verlustvorträgen zu verwenden, in der im Fall der Realisierung der stillen Reserven die Verluste aufgebraucht werden würden. **177**

In **Zeile 5** ist ein bestehender Verlustvortrag zu mindern, wenn die Voraussetzungen des **§ 8c KStG** vorliegen. Nach der Neuregelung des § 8c KStG[2)] entfallen verbleibende, nicht ausgeglichene negative Einkünfte, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden (**schädlicher Beteiligungserwerb**). **178**

Beratungshinweis:
Das BVerfG hat die Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a. F. (Erwerb von mehr als 25 %, aber weniger als 50 %) für verfassungswidrig erklärt und den Gesetzgeber zum Erlass einer verfassungskonformen Regelung bis zum 31.12.2018 verpflichtet. Daraufhin hat der Gesetzgeber § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. aufgehoben. Zur vollständigen Kürzung negativer Einkünfte kommt es jetzt ab einer Übertragung von mehr als 50 % der Anteile.

1) Rz. 61 des BMF-Schreibens v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.
2) § 8c KStG i.d.F. des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377.

Die vom BVerfG geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken sind jedoch so grundsätzlich, dass in Fällen mit schädlichem Beteiligungserwerb in jedem Fall ein Rechtsbehelfsverfahren in Betracht gezogen werden sollte. Vor dem BVerfG ist momentan unter dem Aktenzeichen 2 BvL 19/17 ein Verfahren zur Klärung der Verfassungskonformität des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (Erwerb von mindestens 50 %) anhängig. Rechtsbehelfsverfahren können bis zur Entscheidung des BVerfG ruhen.

179 Zum vollständigen oder teilweisen Wegfall der verbleibenden negativen Einkünfte kommt es aber nicht, wenn die Konzern- oder die Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 bis 9 KStG greifen. Hinsichtlich der weiteren Voraussetzungen zu § 8c KStG vgl. → Rz. 53 ff. Zur Aufteilung der stillen Reserven beim Vorhandensein mehrerer Verlustverrechnungskreise → Rz. 741 f.

180 In **Zeile 7** ist die Minderung der verbleibenden negativen Einkünfte im Falle der **Abspaltung** vorzunehmen. Bei Abspaltung mindern sich die verbleibenden negativen Einkünfte nach § 2a EStG im Verhältnis des gemeinen Werts des übertragenen Vermögens zum Gesamtvermögen, vgl. § 15 Abs. 3 UmwStG. Der ausgerechnete Kürzungsbetrag ist in Zeile 7 einzutragen.

181 Wenn die Körperschaft im laufenden VZ einen Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung erhalten hat (Sanierungsertrag) ist dieser nach § 3a Abs. 1 EStG grundsätzlich steuerfrei. Er mindert jedoch – nach Abzug der im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nach dem in § 3a Abs. 3 EStG festgelegten Schema – die Verlustvorträge. Die Minderung der Verlustvorträge und sonstigen jahresübergreifenden Vorträge sind auf der Anlage SAN abgebildet. Soweit der verbleibende Sanierungsertrag die negativen Einkünfte nach § 2a EStG aus diesem Staat und dieser Art mindert, sind diese in **Zeile 8a** einzutragen.

182 Zu berücksichtigen ist auch, dass mit § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 22 Buchst. d EStG zwar die Verrechnung mit negativen Einkünften nach § 2a EStG angeordnet wird, das Gesetz jedoch keine Reihenfolge der Berücksichtigung vorgibt, wenn mehrere negative Einkünfte aus unterschiedlichen Staaten und Arten festgestellt wurden. Daraus muss geschlossen werden, dass hier ein Wahlrecht für den Stpfl. besteht. Es empfiehlt sich, den verbleibenden Sanierungsertrag mit den negativen Einkünften aus den Staaten und Arten bevorzugt zu verrechnen, in denen in absehbarer Zukunft keine positiven Einkünfte erwartet werden.

4. Negative Einkünfte/Gewinnminderungen des laufenden Veranlagungszeitraums (Zeilen 9–10a)

	Negative Einkünfte / Gewinnminderungen des laufenden Veranlagungszeitraums	
9	Dazu: negative Einkünfte / Gewinnminderungen des laufenden Veranlagungszeitraums (ohne solche aus Mitunternehmerschaften; Übertrag nach Zeile 26 der Anlage ZVE)	
10	Dazu: negative Einkünfte / Gewinnminderungen des laufenden Veranlagungszeitraums aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften (laut gesonderter und einheitlicher Feststellung; Übertrag nach Zeile 26 der Anlage ZVE) 50	
10a	Davon ab: Minderung der negativen Einkünfte / Gewinnminderungen des laufenden Veranlagungszeitraums im Sinne der Zeilen 9 und 10 nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe d EStG (gegebenenfalls anteiliger Betrag laut Zeile 29 der Anlage SAN)	

183 In den **Zeilen 9 und 10** sind die laufenden negativen Einkünfte des laufenden Veranlagungszeitraums einzutragen. Die negativen Einkünfte müssen sich dabei auf den bilanziellen Jahresüberschuss ausgewirkt haben. Nicht unter § 2a EStG fallen negative Einkünfte, für die die Doppelbesteuerung durch Steuerfreistellung vermieden wird. Diese nach DBA steuerfreien negativen Einkünfte sind bereits durch Hinzurechnung in Zeile 75 der Anlage GK zu neutralisieren. Liegt ein Doppelbesteuerungsabkommen vor[1)], wird die Doppelbesteuerung für die Einkünfte aus im anderen Staat belegenen unbeweglichen Vermögen (Land- und Forstwirtschaft) und gewerblichen Betriebsstätten regelmäßig durch Steuerfreistellung vermieden. Für diese Tatbestände greift § 2a EStG in der Regel also nicht.

184 Natürliche Personen unterliegen mit nach DBA steuerfreien ausl. Einkünften dem Progressionsvorbehalt. Sind die nach DBA steuerfreien Einkünfte negativ, unterliegen sie dem negativen Progressionsvorbehalt. Mit § 32b Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG wird der negative Progressionsvorbehalt für natürliche Personen vergleichbar dem § 2a EStG beschränkt.[2)] Mangels progressivem Steuertarif geht die Vorschrift für Körperschaften ins Leere. Das gilt jedoch nicht, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, Organgesellschaft ist und Organträger eine natürliche Person oder Organträger eine Personengesellschaft ist, an der (ggf. mittelbar) natürliche Personen beteiligt sind. Angaben zum negativen Progressionsvorbehalt i.V.m. § 2a EStG sind jedoch nicht auf dieser Anlage, sondern in Zeile 32 der Anlage OG vorzunehmen.

185 Ist mit dem ausl. Staat kein DBA abgeschlossen worden oder sieht das Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnung der ausl. Steuer vor, ist § 2a EStG grundsätzlich anwendbar. Die in den Zeilen 9 und 10 einzutragenden ausl. Einkünfte sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln.

1) Eine Liste der Staaten mit denen Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat, kann auf der Internetpräsenz des BMF unter Steuern/Internationales Steuerrecht/Allgemeine Informationen (Stand der DBA am 1.1.2021) eingesehen werden: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=4.

2) Teilweise durch synonyme Formulierung, teils durch expliziten Verweis.

Der Vordruck trennt zwischen **negativen Einkünften**, die die Körperschaft selbst **unmittelbar** erzielt (einzutragen in **Zeile 9**) und solchen, die die Körperschaft **mittelbar** über Beteiligungen an **Mitunternehmerschaften** erzielt (einzutragen in **Zeile 10**). Auf Grund des Transparenzprinzips kann § 2a EStG auf Ebene einer Mitunternehmerschaft nicht abschließend angewendet werden. Erzielt die Mitunternehmerschaft negative Einkünfte aus einer Art und einem Staat und erzielt die an der Personengesellschaft beteiligte Körperschaft unmittelbar ebenfalls Einkünfte derselben Art und aus demselben Staat, können die Einkünfte miteinander verrechnet werden. **186**

Die Höhe der Einkünfte, der Staat aus dem sie stammen und die Art der Einkünfte sind als sonstige Besteuerungsgrundlagen in die Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einzubeziehen. Das für die Besteuerung der Körperschaft zuständige FA hat hier keine eigene Entscheidungsbefugnis (Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis). Einwendungen gegen die Höhe der Einkünfte, die Art oder den Staat aus dem sie stammen, können ausschließlich mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO geltend gemacht werden. **187**

Der Vordruck schränkt die Verlustverrechnung für **Organgesellschaften** nicht ein. Dies ist zutreffend, da § 15 Nr. 2 KStG den Verlustabzug nur für Verluste nach § 10d EStG vorsieht.[1] In der Literatur wird jedoch durchaus die Auffassung vertreten, dass das Verlustabzugsverbot nach § 15 Nr. 2 KStG für alle Verluste der Organgesellschaft gilt.[2] Dieser Auffassung schließt sich die FinVerw. offensichtlich nicht an. Die Auswirkungen des § 2a EStG schlagen auf das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft durch, werden beim Organträger aber nicht gesondert erfasst. **188**

Die Summe der negativen Einkünfte der Zeilen 9 und 10 ist über alle Anlagen AEV zu addieren und in Zeile 26 der Anlage ZVE dem Einkommen hinzuzurechnen. Da die negativen Einkünfte den Jahresüberschuss gemindert haben, wird hierdurch die Einkommensauswirkung neutralisiert. **189**

In der neuen **Zeile 10a** sind Eintragungen zu machen, wenn die **laufenden negativen Einkünfte mit einem verbleibenden Sanierungsertrag zu verrechnen** sind. Näheres siehe Erläuterungen zur Anlage SAN (→ Rz. 720). **190**

5. Positive Einkünfte des laufenden Veranlagungszeitraums und Endbestand (Zeilen 11–16)

Positive Einkünfte des laufenden Veranlagungszeitraums

		EUR
11	Zwischensumme	
12	Positive Einkünfte des laufenden Veranlagungszeitraums (ohne solche aus Mitunternehmerschaften)	
13	Positive Einkünfte des laufenden Veranlagungszeitraums aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften (laut gesonderter und einheitlicher Feststellung) 50	
14	Zwischensumme	
15	Davon ab: Betrag laut Zeile 14 Vorspalte, höchstens Betrag aus Zeile 11 (Übertrag nach Zeile 27 der Anlage ZVE)	

Steuernummer

- 2 -

Endbestand

Zeile		EUR
16	Verbleibende negative Einkünfte / Gewinnminderungen zum Schluss des Veranlagungszeitraums	

In **Zeile 11** ist eine Zwischensumme zu bilden, die den **Höchstbetrag für den Abzug positiver Einkünfte** des laufenden VZ bildet. **191**

In den Zeilen 12 und 13 sind die positiven Einkünfte des laufenden Veranlagungszeitraums einzutragen. Genau wie bei den negativen Einkünften sind diese getrennt nach ihrer unmittelbaren oder mittelbaren Erzielung über Personengesellschaften einzutragen. Die Erfassung erfolgt zunächst in einer Vorspalte, da die Verrechnung mit negativen Einkünften nur insoweit erfolgen darf, als in Zeile 11 negative Einkünfte nach § 2a EStG verblieben sind.

In **Zeile 12** sind die **positiven Einkünfte** einzutragen, die die Körperschaft selbst **unmittelbar** erzielt hat. Die **positiven Einkünfte**, die der Körperschaft mittelbar als Mitunternehmerin zuzurechnen sind, sind in **Zeile 13** einzutragen. Sie sind zwingend aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu übernehmen (Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis). Einwendungen gegen die Höhe der Einkünfte, die Art **192**

1) Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 15 KStG Rz. 38.
2) Dötsch/Krämer/Pung in D/P/M, § 15 KStG Rz. 6; Frotscher in Frotscher/Drüen, § 15 KStG Rz. 8; Walter in Bott/Walter, § 15 KStG Rz. 8.

oder den Staat aus dem sie stammen können ausschließlich mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO geltend gemacht werden.

Beratungshinweis:
Auf Ebene der Personengesellschaft werden positive Einkünfte nach § 2a EStG grundsätzlich nur festgestellt, wenn vorher negative Einkünfte erzielt wurden. Das für die Besteuerung der Personengesellschaft zuständige FA hat keine Kenntnis der evtl. nach § 2a EStG nicht ausgleichsfähigen negativen Einkünfte der beteiligten Körperschaft. Es sollte daher darauf geachtet werden, dass bei der Feststellungserklärung der Personengesellschaft positive Einkünfte nach § 2a EStG in Zeilen 36 bis 40 der Anlage FE-AUS 1 erklärt werden.

193 In **Zeile 14** ist eine **Zwischensumme** zu bilden, die gedanklich die Gesamtsumme der positiven Einkünfte des laufenden Veranlagungszeitraums aus dem in Zeile 2 bezeichneten Staat und der in Zeile 3 bezeichneten Art bildet. Eine **Verrechnung mit den negativen Einkünften** erfolgt dann in **Zeile 15**. Die Verrechnung ist betragsmäßig auf die verbleibenden negativen Einkünfte in Zeile 11 beschränkt. Eine Mindestbesteuerung wie bei § 10d Abs. 1 EStG gibt es bei § 2a EStG nicht. Die Summe der verrechneten Beträge ist über alle Anlage AEV zu addieren und in Zeile 27 der Anlage ZVE vom Einkommen abzuziehen.

194 In **Zeile 16** ergeben sich dann die verbleibenden negativen Einkünfte zum Schluss des Veranlagungszeitraums. Diese sind gesondert festzustellen, vgl. § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG. Sie bilden den Anfangsbestand der Anlage AEV für das Folgejahr.

6. Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG (Zeilen 17–25)

	Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG	
17	Verbleibende fortführungsgebundene negative Einkünfte / Gewinnminderungen zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums	
18	Davon ab: Untergang der festgestellten verbleibenden fortführungsgebundenen negativen Einkünfte / Gewinnminderungen aufgrund eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG (Betrag laut Zeile 17)	
19	Davon ab: Wegfall der Fortführungsgebundenheit bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG (Betrag laut Zeile 17)	
20	Davon ab: In den wegfallenden negativen Einkünften / Gewinnminderungen enthaltene fortführungsgebundene negative Einkünfte / Gewinnminderungen (im Betrag laut Zeile 7 enthalten, höchstens Betrag laut Zeile 17 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 18 und 19)	
21 frei 22	Davon ab: Verrechnung mit den fortführungsgebundenen negativen Einkünften / Gewinnminderungen (Beträge laut Zeilen 8a und 15, höchstens Betrag laut Zeile 17 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 18 bis 20)	
23 frei 24	Wenn im Veranlagungszeitraum ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG erfolgte und die Voraussetzungen zur Anwendung des § 8d KStG erfüllt sind: Dazu: Zugang zu den fortführungsgebundenen negativen Einkünften / Gewinnminderungen (Betrag laut Zeile 16 abzüglich Betrag laut Zeile 17 zuzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 18 bis 22)	
25	Im Betrag laut Zeile 16 enthaltene zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibende fortführungsgebundene negative Einkünfte / Gewinnminderungen	

195 Wie man den Zeilen 17 bis 25 entnehmen kann, geht die FinVerw. davon aus, dass ein Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG auch auf negative Einkünfte nach § 2a EStG wirkt. Zu fortführungsgebundenen Verlustvorträgen grundsätzlich (auch hinsichtlich ungeklärter Rechtsfragen und problematischen Verwaltungsauffassungen) → Rz. 752 ff.

In **Zeile 17** ist der Bestand der fortführungsgebundenen negativen Einkünfte aus dem **Vorjahr** einzutragen. Hier herrscht ein Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis zur vorangegangenen Feststellung. Einwendungen gegen den hier einzutragenden Wert können nur mit Rechtsbehelfen gegen den vorangegangenen Feststellungsbescheid nach § 2a EStG geltend gemacht werden.

Liegt im laufenden Jahr ein **schädliches Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG** vor, fallen die fortführungsgebundenen negativen Einkünfte weg, vgl. § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG. In diesem Fall sind die verbleibenden fortführungsgebundenen negativen Einkünfte lt. Zeile 17 auch in **Zeile 18** einzutragen. Das Vorliegen eines schädlichen Ereignisses ist nicht hier, sondern in Zeile 13 der Anlage WA einzutragen.

Soweit stille Reserven vorliegen und hier zu berücksichtigen sind, gehen die negativen Einkünfte nicht unter, sondern werden nach der Systematik des Vordrucks wieder zu nicht-fortführungsgebundenen negativen Einkünften, sie sind daher in **Zeile 19** einzutragen. Kommt es also zu einem schädlichen Beteiligungserwerb, für den kein Antrag nach § 8d KStG gestellt werden kann oder wird, gehen fortführungsgebundene Verluste entweder unter (Zeile 4b und Zeile 18) oder ihre Fortführungsgebundenheit fällt weg (Zeile 19), bleiben aber im Übrigen bestehen, weil sie nicht in Zeile 4b eingetragen worden sind.

In **Zeile 20** wird die Minderung der fortführungsgebundenen negativen Einkünfte auf Grund des § 8c KStG, von Abspaltungen und von Verrechnungen mit einem verbleibenden Sanierungsertrag eingetragen.

Die **Zeile 22** ist hingegen für die Verrechnung der fortführungsgebundenen negativen Einkünfte mit positiven Einkünften des laufenden VZ vorgesehen.

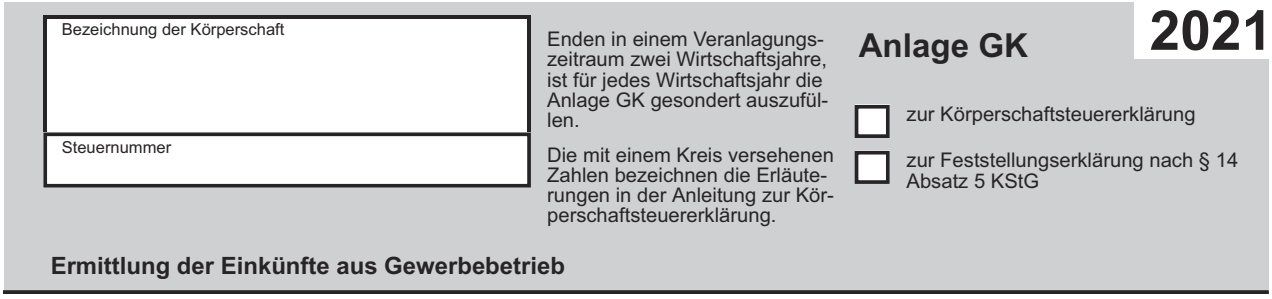
Liegt im laufenden VZ ein schädlicher Beteiligungserwerb vor und stellt die Körperschaft einen **Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG** (zu den Voraussetzungen siehe Erläuterungen zur Zeile 12 der Anlage WA) werden die am Ende des

VZ verbleibenden negativen Einkünfte (Wert lt. Zeile 16) zu fortführungsgebundenen negativen Einkünften. Der Wert lt. Zeile 16 ist – gemindert um einen etwaigen Bestand lt. Zeile 23 – in **Zeile 24** einzutragen. Der Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG wird auf der Anlage WA gestellt und wirkt für alle bestehenden Verlustverrechnungskreise, also auch für § 2a EStG.

In **Zeile 25** ergeben sich dann die in den negativen Einkünften enthaltenen verbleibenden negativen fortführungsgebundenen Einkünfte zum Schluss des VZ.

V. Anlage GK – Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

1. Anwendungsbereich des Vordrucks


Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Enden in einem Veranlagungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, ist für jedes Wirtschaftsjahr die Anlage GK gesondert auszufüllen.

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage GK **2021**

☐ zur Körperschaftsteuererklärung

☐ zur Feststellungserklärung nach § 14 Absatz 5 KStG

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

196 Die Anlage GK ist – neben dem Hauptvordruck und der Anlage ZVE – die wichtigste Anlage der Körperschaftsteuererklärung. Mit diesem Vordruck werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgehend vom Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Handels-/Steuerbilanz über alle außerbilanziellen Korrekturen ermittelt. Der Vordruck ist prinzipiell für bilanzierende Körperschaften gedacht. Er ist aber auch zu verwenden, wenn keine Bilanz aufgestellt und die Einkünfte durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG (ggf. auf der Anlage EÜR) ermittelt wurden.

197 Die Anlage ist pro Betrieb und Wj. auszufüllen. Da unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG (vor allem Kapitalgesellschaften) nur über einen einheitlichen Betrieb verfügen, ist die Anlage GK in diesen Fällen nur einmal abzugeben, es sei denn, im VZ enden mehrere Wj.

198 Im Ausland ansässige Kapitalgesellschaften können im Inland grundsätzlich mehrere Betriebe unterhalten. Unterhalten sie im Inland mehrere Betriebsstätten, bilden diese aber nicht notwendigerweise jeweils eigene Betriebe. Hier kommt es auf die konkrete Tätigkeit der Betriebsstätten an:

Beispiel:
Die FR SA hat Sitz und Geschäftsleitung in Paris. Sie unterhält in Deutschland an drei Standorten Fertigungsstätten. Am Standort Bad Homburg werden Leiterplatinen produziert, die zusammen mit Komponenten von Drittanbietern am Standort Wetzlar zu Kameras zusammengesetzt werden. Am Standort Frankfurt werden Dienstleistungen für die Bankindustrie angeboten.

Lösung: Auf Grund der engen wirtschaftlichen und technischen Verflechtung bilden die Standorte (Betriebsstätten) Bad Homburg und Wetzlar einen einheitlichen Betrieb, für den eine einheitliche Anlage GK abzugeben ist. Der Standort Frankfurt wiederum ist ein eigenständiger Betrieb, für den eine eigene Anlage GK abzugeben ist.

Vermietet eine im Ausland ansässige Kapitalgesellschaft inl. unbewegliches Vermögen, erzielt sie hierdurch Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG. Diese Einkünfte sind jedoch nicht auf der Anlage GK, sondern sind auf der Anlage ZVE in Zeile 8 einzutragen.

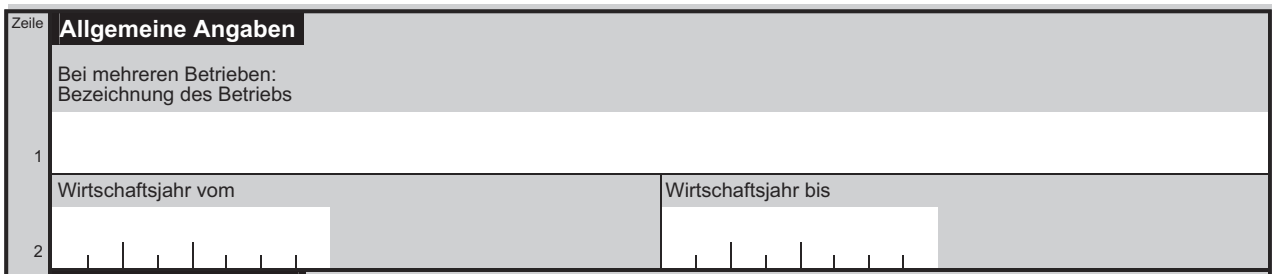
199 Bei Körperschaften des öffentlichen Rechts wird die Körperschaftsteuer für jeden steuerpflichtigen BgA getrennt festgesetzt. Körperschaftsteuererklärungen sind ebenfalls für jeden BgA getrennt abzugeben, sodass pro Körperschaftsteuererklärung nur ein Betrieb vorliegen kann. Auch hier ist demzufolge die Anlage GK nur einmal abzugeben, es sei denn es enden mehr als ein Wj. im VZ.

200 Körperschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG (sonstige juristische Personen des privaten Rechts z.B. eingetragene Vereine, nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts) können grundsätzlich mehrere Betriebe unterhalten und demnach auch mehrere Anlagen GK abgegeben. Bei nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Vereinen ist allerdings die Besonderheit zu beachten, dass alle steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe als ein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln sind, vgl. § 64 Abs. 2 AO. In diesen Fällen ist ebenfalls nur eine Anlage GK abzugeben – es sei denn, es enden mehrere Wj. in einem VZ. Eine Anlage GK muss nicht abgegeben werden, wenn der (einheitliche) wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht steuerpflichtig ist, z.B. weil die Einnahmen 35 000 € unterschreiten oder die Einkünfte unter den Freibeträgen nach §§ 24 und 25 KStG liegen. In diesen Fällen sind aber Angaben auf der Anlage Gem zu machen.

201 Die Anlage GK selbst wird durch weitere Anlagen ergänzt. Hierbei handelt es sich um Sachverhalte, die eher selten auftreten:

- Anlage BE – Ergänzende Angaben zu § 8b Abs. 4 KStG bei unterjährigem Erwerb oder bei mittelbarer Beteiligung (→ Rz. 199 ff.),
- Anlage GR – Ermittlung der genossenschaftlichen Rückvergütung (→ Rz. 512 ff.) und
- Anlage Zinsschranke – Ermittlung der abzugsfähigen Zinsaufwendungen und des Zins- oder EBITDA-Vortrags (→ Rz. 863 ff.).

2. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–2)

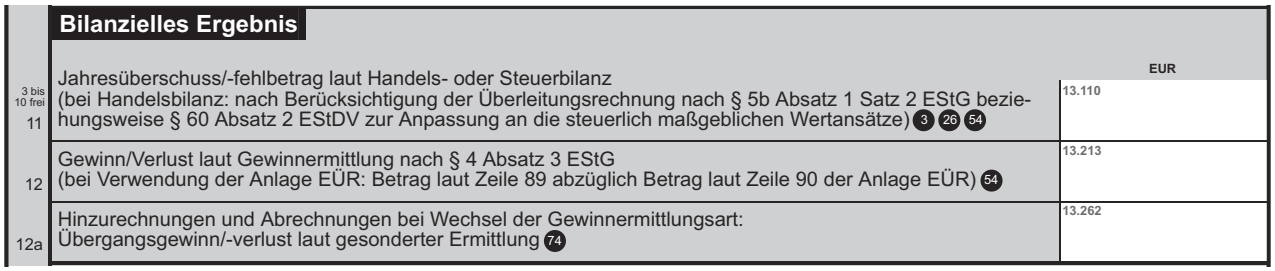


In **Zeile 1** ist zunächst der Betrieb zu bezeichnen, für den die Anlage GK ausgefüllt wird. Eine Bezeichnung des Betriebs ist jedoch nur erforderlich, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung abgegeben wird, über mehrere Betriebe verfügt. Dies ist in der Praxis jedoch nur selten der Fall (siehe → Rz. 197 ff.). Liegen tatsächlich mehrere Betriebe vor, ist hier eine Kurzbezeichnung des Betriebs einzutragen. **202**

In **Zeile 2** ist das Wj. zu bezeichnen, für das die Gewinnermittlung vorgenommen wird. Eine Eintragung ist nur zulässig und erforderlich, wenn mehrere Anlagen GK abgegeben werden (mehrere Betriebe oder mehrere Wj.). Zum Wj. im Allgemeinen siehe (→ Rz. 76). Eintragungen hier sollten denjenigen in Zeile 14 des Hauptvordrucks entsprechen. **203**

3. Bilanzielles Ergebnis (Zeilen 11–24)

a) Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Bilanz und Anlage EÜR (Zeilen 11–12a)



Im zweiten Abschnitt der Anlage GK wird der Ausgangspunkt für die Einkommensermittlung abgefragt. Hier sind zunächst zwei Fallgruppen zu unterscheiden: **204**

1. Die Körperschaft ist zur Aufstellung einer Bilanz nach Handels- oder Steuerrecht verpflichtet (Regelfall für Kapitalgesellschaften) oder bilanziert freiwillig (weiter bei → Rz. 205 bzw. Zeile 11).
2. Die Körperschaft ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmenüberschussrechnung, EÜR), weil keine Bilanzierungsverpflichtung vorliegt und auch nicht freiwillig bilanziert wird (z.B. Regiebetriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die die Grenzen des § 141 AO nicht überschreiten; weiter bei → Rz. 217 bzw. Zeile 12).

Diese Unterscheidung gilt auch, wenn die Körperschaft grundsätzlich steuerbefreit, jedoch partiell steuerpflichtig ist.

Ausgangspunkt für die Einkommensermittlung ist bei bilanzierungspflichtigen Körperschaften (Regelfall) der in **Zeile 11** einzutragende **Jahresüberschuss/-fehlbetrag** der Gewinn- und Verlustrechnung. Kapitalgesellschaften sind als Formkaufleute verpflichtet, für jedes Wj. eine Handelsbilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung (Jahresabschluss) aufzustellen (§ 6 Abs. 1 i.V.m. § 242 HGB). Auch Körperschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, im Inland jedoch Zweigniederlassungen[1)] unterhalten sind buchführungspflichtig.[2)] Eine im Inland unterhaltene Betriebsstätte, die nicht die Voraussetzungen für eine Zweigniederlassung erfüllt, ist nur buchführungspflichtig, wenn sie die Grenzen des § 141 AO überschreitet und vom FA zur Buchführung aufgefordert wurde. Liegt dies nicht vor, kommt eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in Betracht (weiter bei Zeile 12). **205**

Die handelsrechtlichen Werte sind grundsätzlich für die Besteuerung zu übernehmen (sog. „Maßgeblichkeit"), vgl. § 5 Abs. 1 EStG. Auf Grund besonderer steuerlicher Bilanzierungsvorschriften (z.B. Verbot von Drohverlustrückstellungen nach § 5 Abs. 4a EStG) oder Bewertungswahlrechte können sich die steuerlichen von den handelsrechtlichen Wertansätzen unterscheiden. Der Stpfl. hat die Wahl, ob er die steuerlichen Wertansätze durch eine **Überleitungsrechnung** von der Handelsbilanz zu den steuerlichen Wertansätzen (§ 5b Abs. 1 Satz 2 EStG) oder durch die **206**

1) Zweigniederlassungen nach Handelsrecht sind immer Betriebsstätten i.S.d. § 12 AO, jedoch ist nicht jede Betriebsstätte auch Zweigniederlassung i.S.d. Handelsrechts.
2) Winkeljohann/Klein in BeckBilKomm, 12. Aufl. 2020, § 238 HGB Rz. 37; Adler/Düring/Schmalz, 6. Aufl. 1995, § 238 HGB Rz. 18; Merkt in Baumbach/Hopt, 40. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 10.

Aufstellung einer **Steuerbilanz** (§ 5b Abs. 1 Satz 3 EStG) ermittelt. Die Steuerbilanz oder die Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung sind dem FA nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, vgl. § 5b Abs. 1 Satz 1 EStG. Nach § 5b Abs. 2 EStG kann das FA in Härtefällen auf eine elektronische Übermittlung verzichten.

207 Bei der Körperschaftsteuer gilt der Grundsatz, dass steuerliche Modifikationen, die sich auf Bilanzansätze beziehen, in der Steuerbilanz bzw. der Überleitungsrechnung zu berücksichtigen sind, während Modifikationen, die sich nur auf die Einkommensermittlung beziehen (außerbilanzielle Korrekturen), im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung zu erklären sind. In anderen Steuererklärungen (z.B. Feststellungserklärung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO oder Einkommensteuererklärung) wird abweichend verfahren. Hier werden außerbilanzielle Korrekturen (unvollständig) in der E-Bilanz abgebildet.

Praxishinweis:

Nicht abzugsfähige Aufwendungen i.S.d. § 10 KStG mindern auch in der Steuerbilanz das Betriebsergebnis. Im Gegenzug erhöhen auch steuerfreie Vermögensmehrungen den Steuerbilanzgewinn. Die hier erforderlichen Hinzurechnungen bzw. Kürzungen erfolgen daher erst im Laufe der weiteren Einkommensermittlung und nicht bereits an dieser Stelle.

208 In der Körperschaftsteuererklärung wird nicht unterschieden, ob eine Steuerbilanz aufgestellt oder ob die steuerlichen Werte aus der Handelsbilanz mittels Überleitungsrechnung ermittelt wurden. In **Zeile 11** ist der **Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Bilanz** einzutragen. Wenn keine Steuerbilanz aufgestellt wurde, muss der hier eingetragene Wert bereits die Überleitungsrechnung nach § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. § 60 Abs. 2 EStDV berücksichtigen. Der hier einzutragende Wert muss daher im Ergebnis immer den nach steuerlichen Grundsätzen ermittelten Jahresüberschuss/-fehlbetrag wiederspiegeln. Wird eine Überleitungsrechnung erstellt, ist diese als Bestandteil der E-Bilanz zu übermitteln.

Praxishinweis:

Der hier eingetragene Werte sollte bei Aufstellung einer Steuerbilanz identisch sein mit dem Wert „/Gewinn- und Verlustrechnung/Gewinn- und Verlustrechnung/Jahresüberschuss/-fehlbetrag“ der E-Bilanz (Technischer Name: „is.netIncome“).

Bei Übermittlung einer Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung sollte der hier eingetragene Wert dem Saldo der Felder

- „/Gewinn- und Verlustrechnung/Gewinn- und Verlustrechnung/Jahresüberschuss/-fehlbetrag“ (Technischer Name: „is.netIncome“),
- „/Steuerliche Modifikationen/Überleitungsrechnung der Wertansätze aus der Handelsbilanz zur Steuerbilanz / Umgliederungsrechnung/Überleitung Handelsbilanzposten auf Steuerbilanzposten/GuV-Posten mit erfolgswirksamen Abweichungen (Technischer Name: „hbst.transfer.isChangeNetIncome“) und
- „/Steuerliche Modifikationen/Überleitungsrechnung der Wertansätze aus der Handelsbilanz zur Steuerbilanz / Umgliederungsrechnung/Überleitung Handelsbilanzposten auf Steuerbilanzposten/Position der Ergebnisverwendung mit erfolgswirksamen Abweichungen“ (Technischer Name: „hbst.transfer.netProfitUseRecogInTheIncomeStatement“) entsprechen.

209 Der Datensatz für die elektronische Bilanz unterscheidet hinsichtlich der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nicht zwischen Handels- und Steuerbilanz. Die FinVerw. geht folglich davon aus, dass das gesetzliche Gliederungsschema für die Handelsbilanz identisch für die Steuerbilanz gilt. Das muss auch für die Fälle gelten, bei denen keine handelsrechtliche Bilanzierungsverpflichtung, sondern nur eine nach Steuerrecht besteht. Auch in der Steuerbilanz wird demnach ein Jahresüberschuss/-fehlbetrag ermittelt, auch wenn sich dieser Begriff weder im Einkommen- noch im Körperschaftsteuergesetz[1)] findet.

210 Im gesetzlichen Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung bilden Jahresüberschuss/-fehlbetrag das Ergebnis der Körperschaft **vor** der Ergebnisverwendung ab, vgl. § 275 Abs. 2 Nr. 17 und Abs. 3 Nr. 16 HGB. Der Gewinn/Verlust darf nicht um Einstellungen in Rücklagen, Verrechnungen mit Verlustvorträgen gemindert bzw. um Auflösungen von Rücklagen und Verrechnung mit Gewinnvorträgen erhöht worden sein, deshalb darf die Bildung oder Auflösung von Gewinn- oder Kapitalrücklagen erst nach dem Jahresüberschuss/-fehlbetrag erfolgen, vgl. § 275 Abs. 4 HGB. Gleiches gilt für Ausschüttungen.

211 Die Möglichkeit, die Bilanz schon unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Gewinnverwendung aufzustellen gilt nicht für die Gewinn- und Verlustrechnung, sondern nur für die Bilanz, vgl. § 268 Abs. 1 HGB. Für die Anlage GK ist nicht der Bilanzgewinn, sondern der Jahresüberschuss/-fehlbetrag der Gewinn- und Verlustrechnung maßgebend.

212 Ist die Körperschaft an einem Investmentfonds beteiligt, kann sie Investmenterträge aus Ausschüttungen, Vorabpauschalen oder aus Veräußerungen erzielen, vgl. § 16 Abs. 1 InvStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Ist sie an einem Spezial-Investmentfonds beteiligt, kann sie Investmenterträge aus Ausschüttungen, ausschüttungsgleiche Erträge oder Veräußerungsgewinne oder -verluste erzielen, vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG i.V.m. § 34 InvStG. Näheres hierzu siehe → Rz. 412 und → Rz. 413.

Bei den Vorabpauschalen (§ 18 InvStG) und den ausschüttungsgleichen Erträgen (§ 36 InvStG) handelt es sich um fiktive Erträge, denen kein Geldfluss und keine tatsächliche Vermögensveränderung gegenüberstehen. Insofern spricht einiges dafür, Vorabpauschalen und ausschüttungsgleiche Erträge außerbilanziell zu korrigieren. Dem Vernehmen nach geht die FinVerw. jedoch davon aus, dass Vorabpauschalen und ausschüttungsgleiche Erträge steuerbilanziell mit Ausgleichsposten abgebildet werden müssen (näheres siehe → Rz. 414 und → Rz. 450). Folglich

1) Tatsächlich wird der Begriff Jahresüberschuss in § 14 KStG erwähnt, jedoch ohne einen Zusammenhang zur Einkommensermittlung.

müssen die Investmenterträge im steuerbilanziellen Jahresüberschuss berücksichtigt worden sein. Die Teilfreistellungen nach § 20 InvStG dürfen jedoch nicht (!) berücksichtigt worden sein. Die Teilfreistellung wird in den Zeilen 109-162 der Anlage GK erfasst.

213 Im Jahresüberschuss/-fehlbetrag müssen Beteiligungen an Personengesellschaften bereits mit der Spiegelbildmethode berücksichtigt worden sein (weiterführend siehe → Rz. 223). Insbesondere müssen (ggf. in der Überleitungsrechnung) Erträge aus Gewinnausschüttungen/Entnahmen aus der Personengesellschaft neutralisiert und Gewinn- bzw. Verlustanteile unabhängig von ihrer Auszahlung berücksichtigt worden sein.

214 Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, **Organgesellschaft** i.S.d. § 14 KStG, ist hier ebenfalls der Jahresüberschuss/-fehlbetrag einzutragen. Zu berücksichtigen ist, dass die Gewinnabführung handelsrechtlich für die Organgesellschaft einen Aufwand darstellt bzw. die Verlustübernahme einen Ertrag. Die Gewinnabführung/Verlustübernahme muss sich folglich auf den Jahresüberschuss/-fehlbetrag bereits ausgewirkt haben. Falls keine Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz vorliegen, ist hier regelmäßig eine „0" einzutragen, da das Ergebnis des laufenden Jahres vollständig an den Organträger abzuführen ist. Im Rahmen der Einkünfteermittlung wird die Gewinnabführung/Verlustübernahme für die Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens wieder rückgängig gemacht (siehe Erläuterungen zu den Zeilen 120 und 121 der Anlage GK).

215 Kommt es zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz (z.B. wegen Beteiligung der Organgesellschaft an Mitunternehmerschaften) entspricht der hier einzutragende Wert dem Saldo dieser Abweichungen, da Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz keine Auswirkung auf die Gewinnabführung/Verlustübernahme haben. Der hier einzutragende Wert ist der Ausgangspunkt für die Ermittlung der organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen in Zeile 53 der Anlage KSt 1 F.

216 Ist die Körperschaft persönlich nach § 5 KStG steuerbefreit, aber trotzdem bilanzierungspflichtig, darf in Zeile 11 nur der (partiell) steuerpflichtige Teil des Jahresüberschusses/-fehlbetrags eingetragen werden. Bei **partieller Steuerpflicht** einer ansonsten **steuerbefreiten Körperschaft** ist es sinnvoll, bereits in der Buchführung eine Trennung zwischen steuerpflichtigem und steuerfreiem Bereich vorzusehen.

217 Besteht keine steuer- oder handelsrechtliche Bilanzierungsverpflichtung und bilanziert die Körperschaft auch nicht freiwillig, ist der **Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG** zu ermitteln. Der so unter Zuhilfenahme der Anlage EÜR ermittelte Gewinn oder Verlust ist in der **Zeile 12** einzutragen. Eintragungen kommen hier vor allem für **Regiebetriebe** (BgA) von Körperschaften des öffentlichen Rechts und für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von im Übrigen nach § 5 KStG steuerbefreiten Körperschaften in Betracht.

218 Während Eigenbetriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts nach den Eigenbetriebsverordnungen der Bundesländer regelmäßig buchführungs- und bilanzierungsverpflichtet sind, gilt dies nicht für Regiebetriebe. Sie sind nur zur Buchführung verpflichtet, wenn sie die Grenzen des § 141 AO (Umsätze größer als 600 000 € oder Gewinn größer als 60 000 €) überschreiten und vom FA auf die Verpflichtung zur Buchführung hingewiesen wurden.

219 Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kommt des Weiteren für inl. Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Körperschaften in Betracht, die nicht die Voraussetzungen für eine Zweigniederlassung (§ 13 ff. HGB) erfüllen und die Grenzen des § 141 AO (Umsätze größer als 600 000 € oder Gewinn größer als 60 000 €) nicht überschreiten bzw. vom FA nicht zur Buchführung aufgefordert wurden.

220 Liegen die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vor, ist der Gewinn grundsätzlich mit der Anlage EÜR zu ermitteln. Diese ist als eigenständiger Datensatz elektronisch an die FinVerw. zu übermitteln, vgl. § 60 Abs. 4 EStDV.

221 Der in Zeile 12 einzutragende Wert ergibt sich bei Verwendung der Anlage EÜR rechnerisch aus der Differenz der Zeilen 89 und 90 der Anlage EÜR. Systematisch ermittelt die Anlage EÜR die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (dort ungenau als „Steuerpflichtiger Gewinn/Verlust" bezeichnet) in Zeile 109. Die Anlage GK stellt demgegenüber jedoch auf den Saldo der Zeilen 89 und 90 der Anlage EÜR ab. Dadurch wird sichergestellt, dass Angaben auf der Anlage GK und der Anlage EÜR – wie z.B. Angaben zu Investitionsabzugsbetrag nicht doppelt abgefragt werden. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gibt es keine außerbilanziellen Korrekturen. Eintragungen auf der Anlage GK, die lediglich bilanzielle Werte korrigieren, sind daher im Regelfall nicht zulässig. Eintragungen sind auf der Anlage GK daher insbesondere für folgende Zeilen zulässig und ggf. auch erforderlich:

Zeile(n)	Beschreibung
13-15a	Beteiligung an Personengesellschaften
16-17	Gewinnanteile nach § 5a EStG aus dem Betrieb von Schiffen im internationalen Verkehr
42-45	Angaben zum Investitionsabzugsbetrag
46	Verdeckte Gewinnausschüttungen
49a	Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG
85-108	§ 8b KStG
109-162	Investmenterträge

222 Die Zeile 12a ergänzt das Rechenschema um eine Eintragungsmöglichkeit für die Fälle des Wechsels der Gewinnermittlungsart. In Betracht kommen vor allem Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die in der Form des Regiebetriebs betrieben werden und die Umsatz- oder Gewinngrenzen des § 141 AO

überschreiten oder wieder unterschreiten. Ebenfalls in Betracht kommen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von ansonsten steuerbefreiten Körperschaften oder Gewerbebetriebe von Körperschaften, die nicht unter § 8 Abs. 2 KStG fallen (z.B. nicht steuerbefreite privatrechtliche Stiftungen).

Geht ein Betrieb von der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Bilanzierung über, ist ein Übergangsgewinn/-verlust zu ermitteln.[1] Das Gleiche gilt, wenn von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG gewechselt wird. Ein solcher Gewinn ist im Jahresüberschuss der elektronischen Bilanz nicht enthalten. Er wird allerdings gesondert ausgewiesen und kann betragsmäßig aus der elektronischen Bilanz entnommen werden.[2]

b) Korrekturen bei Beteiligungen an Personengesellschaften und für Tonnagebesteuerung (Zeilen 13–17)

	Korrekturen bei Beteiligungen an Personengesellschaften laut gesonderter Einzelaufstellung	
13	Davon ab / Dazu: Im Betrag laut Zeile 11 enthaltener Gewinn/Verlust aus der Beteiligung an Personengesellschaften	13.279
14	Nicht bei Organgesellschaften: Dazu / Davon ab: Steuerpflichtige Einkünfte aus der Beteiligung an Mitunternehmerschaften laut gesonderter und einheitlicher Feststellung nach Anwendung aller außerbilanziellen Korrekturen (zum Beispiel § 8b KStG) sowie von Verlustverrechnungsbeschränkungen, die auf Ebene der Mitunternehmerschaft anzuwenden sind (zum Beispiel § 15a EStG) 28 50	13.179
14a	Nur bei Organgesellschaften: Dazu / Davon ab: Einkünfte aus der Beteiligung an Mitunternehmerschaften laut gesonderter und einheitlicher Feststellung vor Anwendung der aufgrund § 15 Satz 1 Nummer 2 und 2a und § 15 Satz 2 KStG nicht vorzunehmenden außerbilanziellen Korrekturen 28 50	17.262
15	Nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 KStG, die keine Organgesellschaften sind: Dazu / Davon ab: Steuerpflichtige Einkünfte aus der Beteiligung an vermögensverwaltenden Personengesellschaften (Überleitung nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 29.04.1994, BStBl I 1994, 282) nach Anwendung aller außerbilanziellen Korrekturen (zum Beispiel § 8b KStG) sowie von Verlustverrechnungsbeschränkungen, die auf Ebene der Personengesellschaft anzuwenden sind	13.280
15a	Nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 KStG, die Organgesellschaften sind: Dazu / Davon ab: Einkünfte aus der Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften (Überleitung nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 29.04.1994, BStBl I 1994, 282) vor Anwendung der aufgrund § 15 Satz 1 Nummer 2 und 2a und § 15 Satz 2 KStG nicht vorzunehmenden außerbilanziellen Korrekturen	17.263
	Korrekturen für die Tonnagebesteuerung im Sinne des § 5a EStG - Nur wenn die Körperschaft das Handelsschiff im internationalen Verkehr unmittelbar betreibt. Einkünfte im Sinne des § 5a EStG aus der Beteiligung an Personengesellschaften sind in Zeile 13 folgende einzutragen. -	
16	Davon ab / Dazu: Im Betrag laut Zeile 11 enthaltener (tatsächlicher) Gewinn/Verlust aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, der nach § 5a EStG pauschal zu ermitteln ist	13.281
17	Dazu / Davon ab: Pauschaler Gewinn/Verlust aus dem Betrieb von Handelsschiffen und Hinzurechnungen bei gesonderter Gewinnermittlung nach § 5a EStG	13.181

223 Der handelsrechtliche Gewinn-/Verlustanteil wird nach folgendem System in die steuerpflichtigen Einkünfte übergeleitet:

auf den Gesellschafter entfallender handelsrechtlicher Gewinn-/Verlustanteil

+/- 1. Transformation auf Grund des spiegelbildlichen Ansatzes der Wirtschaftsgüter (Spiegelbildmethode)

= steuerbilanzieller Wert

+/- 2. Transformation auf Grund außerbilanzieller Korrekturen
   a) unabhängig vom Gesellschafter (z.B. Gewerbesteuer, sonstige nicht abziehbare Betriebsausgaben des § 4 Abs. 5 EStG)
   b) abhängig vom Gesellschafter (z.B. § 8b KStG, § 3 Nr. 40 EStG, § 20 InvStG)

+/- 3. Transformation auf Grund von Verlustausgleichsbeschränkungen (z. B. § 15a EStG)

= Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft

Die **erste Transformation** ist notwendig, da die Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften handelsbilanziell und steuerbilanziell grundlegend voneinander abweicht. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt handelsrechtlich (genauso wie die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft) einen Vermögensgegenstand dar. Dieser ist grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen, vgl. § 253 Abs. 1 HGB. Handelsrechtlich sind Erträge aus der Personengesellschaft erst dann zu erfassen, wenn ein Anspruch auf Auszahlung von Gewinnanteilen gegenüber der Personengesellschaft besteht (Forderung). Auch Teilwertabschreibungen sind grundsätzlich möglich.

1) Vgl. Anlage zu R 4.6 EStR 2012.
2) Übergangsgewinn/Übergangsverlust (technischer Name: tpl).

Steuerrechtlich ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft kein Wirtschaftsgut. Auf Grund des Transparenzprinzips sind dem Feststellungsbeteiligten die Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft nach Maßgabe seiner Beteiligungsquote zuzurechnen, vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Für die Bilanzierung in der Steuerbilanz gilt die **Spiegelbildtheorie**, wonach die Eigenkapitalkonten (Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanz) des Beteiligten bei der Personengesellschaft spiegelbildlich in seiner eigenen Bilanz abzubilden sind (Betragsidentität). Durch die **Spiegelbildmethode** sind Gewinne der Personengesellschaft in der Steuerbilanz bereits mit Ablauf des Wj. der Personengesellschaft zu erfassen. Die spätere Gewinnauszahlung ist – anders als in der Handelsbilanz – gewinnneutral vorzunehmen. Dies gilt mit umgekehrten Vorzeichen für Verluste. Beteiligungen an Personengesellschaften führen beim buchführungspflichtigen Gesellschafter also regelmäßig zu Abweichungen der Steuer- von der Handelsbilanz.

Der nach der Spiegelbildmethode ermittelte Gewinn/Verlust aus der Beteiligung (steuerbilanzieller Wert) muss also in dem steuerlichen Jahresüberschuss/-fehlbetrag, der in Zeile 11 einzutragen ist, berücksichtigt worden sein.

224 Dieser Wert, also **der im Jahresüberschuss/-fehlbetrag** lt. Zeile 11 **berücksichtigte Wert aus allen Beteiligungen an Personengesellschaften** ist auch in **Zeile 13** einzutragen und wird durch die gegenläufige Rechenoperation in einem ersten Schritt zunächst aus dem Einkommen ausgeschieden (neutralisiert).

Der Wert kann **nicht** dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Personengesellschaft oder der Feststellungserklärung der Personengesellschaft entnommen werden, sondern muss aus der Buchführung der Körperschaft ermittelt werden, für die die Steuererklärung erstellt wird. In Zeile 13 können hinsichtlich der Erfassung in der Buchführung Beteiligungen an Mitunternehmerschaften und Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften zusammengefasst werden. Wichtig ist, dass hier auch Erträge und Aufwendungen berücksichtigt sein müssen, die im Sonderbetriebsvermögen erzielt werden. Dies sollte bei Bilanzierung nach der Spiegelbildmethode berücksichtigt werden.

Beispiel:
Gewährt die Körperschaft der KG, an der sie beteiligt ist, ein Darlehen, sind die Zinsen hierauf bei der Körperschaft regelmäßig als Zinseinnahmen verbucht worden. Steuerrechtlich handelt es sich jedoch um Sonderbetriebseinnahmen, die in die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einfließen. Im Rahmen der Erstellung der Steuerbilanz müssen die handelsrechtlich als Darlehenszinsen gebuchten Erträge in die GuV-Position „Erträge aus Beteiligungen an Personengesellschaften" (technischer Name der E-Bilanz: is.netIncome.regular.fin.netParticipation.earnings.partnerships, is.netIncome.regular.fin.netParticipation.earningSecurities.partnerships) umgebucht werden. Erfolgt dies nicht, werden die Erträge im Ergebnis doppelt erfasst, einmal als Darlehenszinsen und ein zweites Mal auf Grund der Einkünftezurechnung in den Zeilen 14 und 15.

225 Es bedarf jedoch eines zweiten Schritts, um den Wert anzusetzen, der sich nach der **zweiten und dritten Transformation** letztlich auf das Einkommen auswirken muss (Einkünfte aus der Personengesellschaft). Hierfür stehen die Zeilen 14 bis 15a zur Verfügung. Der Betrag, mit dem sich die Beteiligung an der Personengesellschaft auf das Einkommen auswirkt, ergibt sich verfahrensrechtlich grundsätzlich aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Das FA ist an den gesondert und einheitlich festgestellten Betrag gebunden. Einwendungen gegen den festgestellten Wert müssen mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung geltend gemacht werden.

Materiell-rechtlich ist die zweite Transformation (außerbilanzielle Korrekturen) in zwei Unterschritte zu unterteilen. Die meisten Einkünfteermittlungsvorschriften des KStG und des EStG führen zu außerbilanziellen Korrekturen. Lediglich wenn das Gesetz eine zwingende Änderung des Bilanzansatzes oder gar ein Ansatzverbot ausspricht, kommt es zu einer innerbilanziellen Korrektur (z.B. Drohverlustrückstellungen, Pensionsrückstellungen). Die meisten dieser Einkünfteermittlungsvorschriften treffen Körperschaften genauso wie natürliche Personen und Personengesellschaften (z.B. Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG, nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 KStG, der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG usw.).

Seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (heute Teileinkünfteverfahren) gibt es jedoch außerbilanzielle Korrekturen, die davon abhängig sind, ob die Person, die letztlich mit Ertragsteuer belastet wird, eine natürliche Person oder eine Körperschaft ist. Für natürliche Personen ist § 3 Nr. 40 EStG anwendbar, für Körperschaften § 8b KStG. Mit dem Investmentsteuerreformgesetz 2018 sind weitere von der Person des Anlegers abhängige Steuerfreistellungen hinzugetreten.

226 Da Personengesellschaften transparent besteuert werden (vgl. § 15 Nr. 2 EStG), setzt die zutreffende Ermittlung der körper- oder einkommensteuerpflichtigen Einkünfte die Kenntnis der Beteiligungsstruktur der Personengesellschaft voraus. Auf Grund des Transparenzprinzips genügt es dabei nicht, nur Kenntnis der unmittelbar übergeordneten Gesellschafterebene zu erlangen. Vielmehr muss die Beteiligungskette so lange erforscht werden (mehrstufige Beteiligung), bis ausschließlich natürliche Personen oder Körperschaften ermittelt wurden, die keine Organgesellschaften sind.

Da dies sowohl für die Erstellung der Feststellungserklärung als auch für die FinVerw. aufwendig ist, hat die FinVerw. das sog. **Bruttoverfahren** entwickelt. Im Bruttoverfahren werden alle für die Besteuerung einer natürlichen Person wie auch einer Körperschaft notwendigen Besteuerungsgrundlagen ermittelt und festgestellt. Transparente Personengesellschaften oder transparenzähnliche Organgesellschaften leiten die entsprechenden Werte (ggf. anteilig) an die jeweils übergeordneten Personen weiter. Erst bei der Person, bei der es tatsächlich zu einer Besteuerung kommt, werden die jeweils maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen angesetzt und die unmaßgeblichen Besteuerungsgrundlagen ignoriert.

227 Die Anwendung des Bruttoverfahrens ist jedoch nicht möglich, wenn es neben dem zweiten Transformationsschritt zu einem dritten Transformationsschritt kommt. Mit dem dritten Transformationsschritt werden Verlustausgleichsbeschränkungen beschrieben, die auf Ebene der Personengesellschaft angewendet werden. Der häufigste Anwendungsfall ist § 15a EStG, aber auch § 15b EStG und § 15 Abs. 4 Satz 1 bis 5 EStG sind möglich. Diese stellen grundsätzlich auf die Einkünfte ab, also einen Wert nach Anwendung der außerbilanziellen Korrekturen. Bei Anwendung des § 15a EStG ist es also nicht möglich, die Ermittlung der konkreten Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte auf einer übergeordneten Ebene vornehmen zu lassen. In diesen Fällen ist es also notwendig auf Ebene der Personengesellschaft, sowohl die tatsächlich steuerpflichtigen Einkünfte als auch die Beteiligungsstruktur bis ins letzte Glied zu ermitteln (sog. **Nettofeststellung**).

Da bei Anwendung des § 15a EStG regelmäßig ein Nettowert zu ermitteln ist, wäre es eigentlich logisch, in allen Fällen einheitlich das Nettoverfahren anzuwenden. Leider wendet die FinVerw. bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sowohl das Brutto- als auch das Nettoverfahren an. Die Anwendung des Nettoverfahrens bleibt auch nicht ausschließlich auf die Fälle der besonderen Verlustausgleichsbeschränkungen beschränkt, da für die Anwendung des § 15a EStG Kapitalkonten bereits in „guten Zeiten", also vor Entstehung der Verluste, geführt werden müssen.

In der Praxis führt dies oft zu Verwirrung, da auf Ebene des Gesellschafters nicht immer zweifelsfrei und vor allem auf den ersten Blick erkennbar ist, ob das Brutto- oder das Nettoverfahren angewendet wurde. Auch im Nettoverfahren werden alle Bruttowerte ausgewiesen.

228 Für die Körperschaftsteuererklärung führte dies dazu, dass die Eingabezeilen auch von dem bei der Feststellung angewendeten Verfahren abhingen.

Ab dem VZ 2019 wird die Erfassung von Ergebnissen aus Personengesellschaften neu strukturiert.

Die FinVerw. stellt die bis zum VZ 2018 parallel angewendete Brutto- und Nettoerfassung **ab** dem **VZ 2019** auf eine **ausschließliche Nettoerfassung** um (Ausnahme Organgesellschaft). Im elektronischen Datensatz sind Angaben pro Beteiligung vorzunehmen. Es empfiehlt sich, vergleichbare Angaben bei Abgabe in Papierform vorzusehen.

229 Der in den Zeilen 14 bis 15a vorzunehmende zweite Schritt dient also der Erfassung der Nettoeinkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft, also nach Anwendung aller außerbilanziellen Korrekturen (inkl. § 8b KStG, § 20 InvStG). Der amtliche Vordruck unterscheidet hier zunächst zwischen Personengesellschaften, die betriebliche Einkünfte erzielen (Mitunternehmerschaften) und Personengesellschaften, die vermögensverwaltende Einkünfte erzielen, die jedoch in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden (vermögensverwaltende Personengesellschaften).

Die Trennung zwischen Mitunternehmerschaften und vermögensverwaltenden Personengesellschaften erfolgt wegen der gewerbesteuerlichen Behandlung. Einkünfte aus Mitunternehmerschaften werden nach § 9 Nr. 2 bzw. § 8 Nr. 8 GewStG beim Gewerbeertrag vollständig neutralisiert, während Einkünfte aus vermögensverwaltenden Personengesellschaften in voller Höhe der Gewerbesteuer unterliegen. Die Angaben dienen folglich dem Abgleich mit der Gewerbesteuererklärung.

Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, eine Organgesellschaft, gelten besondere Regelungen (Zeilen 14a und 15a, → Rz. 233 und → Rz. 237).

Die Trennung zwischen Organgesellschaften und Nicht-Organgesellschaften ist hingegen durch § 15 Nr. 2 und 2a KStG begründet, nach denen bestimmte außerbilanzielle Korrekturen (laufende Bezüge und Veräußerungen aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften und Investmentfonds) nicht auf Ebene der Organgesellschaft angewendet werden dürfen. Dies gilt auch, wenn diese Tatbestände mittelbar über eine Personengesellschaft verwirklicht werden.

230 In **Zeile 14** sind also Eintragungen vorzunehmen, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, keine Organgesellschaft ist und aus der Beteiligung an der Personengesellschaft betriebliche Einkünfte erzielt (Regelfall). Einzutragen sind die Einkünfte nach Anwendung **aller außerbilanzieller Korrekturen** und **nach** Berücksichtigung von **Verlustverrechnungsvorschriften**. Der hier einzutragende Wert ergibt sich aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO bzw. ist aus dieser Feststellung mittels einer Nebenrechnung abzuleiten. Der hier anzusetzende Wert ergibt sich zwingend aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Personengesellschaft (Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis). Einwendungen gegen die Höhe der Einkünfte müssen durch Rechtsbehelfe gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung geltend gemacht werden. In Zeile 14 nicht einzutragen sind Einkünfte aus der Beteiligung an vermögensverwaltenden Personengesellschaften (diese sind in Zeile 15 einzutragen).

Falls noch keine gesonderte und einheitliche Feststellung ergangen ist, muss hier der Wert eingetragen werden, der sich voraussichtlich ergeben wird. Dieser kann aber aus der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO abgeleitet werden. Im Feststellungszeitraum 2021 wurden die Feststellungsvordrucke umfassend neu gestaltet. Zwar wurde die bisherige Gliederung in FE-1 bis FE-5 beibehalten, auf den Vordrucken selbst wurden nunmehr jedoch die Einkunftsarten getrennt. Außerdem gibt es nun einen Bereich des Vordrucks, der zur Eingabe der die gesamte Gesellschaft betreffenden Besteuerungsgrundlagen gedacht ist und einen Bereich, der wiederum pro Gesellschafter abgegeben werden muss. Nicht alle Felder des Gesellschaftsbereichs sind im Gesellschafterbereich enthalten und umgekehrt. Diese Trennung war im elektronischen Datensatz schon länger vorhanden.

Im Folgenden wird die Berechnung des einzutragenden Werts beschrieben. Soweit Werte in der Spalte „aufteilen" mit „Ja" ausgewiesen sind, bedeutet dies, dass der Wert, der im Gesellschaftsbereich eingetragen ist nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels auf die beteiligte Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, umgerechnet werden muss:

	Gesamthandsbilanz	**aufteilen**	**Anlage**
	laufende Einkünfte (ohne zuzurechnendes Organeinkommen) nach Schlüssel verteilt	Ja	FE 1 Zeile 17
+	laufende Einkünfte (ohne zuzurechnendes Organeinkommen) abweichend vom allgemeinen Schlüssel verteilt		FE 1 Zeile 75
+	Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (z.B. Vorabvergütungen, Zinsen für Kapitalanteile)		FE 1 Zeile 76
+	Gewinn aus Tonnagebesteuerung		FE 2 Zeile 124
+	sonstige Hinzurechnungen i.S.d. § 5a Abs. 4 und 5 EStG		FE 2 Zeile 127
+	laufender Gewinn, der neben der Tonnagebesteuerung anzusetzen ist		FE 2 Zeile 128
+	nach Wegfall der Anwendung der Tonnagebesteuerung hinzuzurechnender Betrag nach § 5a Abs. 4 und 5 EStG nach Schlüssel zu verteilen	Ja	FE 1 Zeile 22
+	nach Wegfall der Anwendung der Tonnagebesteuerung hinzuzurechnender Betrag nach § 5a Abs. 4 und 5 EStG abweichend vom allgemeinen Schlüssel verteilt		FE 1 Zeile 78
./.	steuerfreie Bezüge nach § 8b Abs. 1 und Abs. 4 KStG (Summe aller Beträge lt. Zeile 324 aller Anlagen FE-K-Bet, bei denen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG vorliegen und es sich um Gesamthandsvermögen handelt)[1)]		FE-K-Bet
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		FE-K Zeile 321
+	5 % der Summe der laufenden steuerfreien Bezüge nach § 8b Abs. 1 und Abs. 4 KStG und der Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		
+	Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE-K Zeile 322
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG		FE-K Zeile 323
+	nach § 8b Abs. 10 Satz 1 KStG nicht abziehbare Aufwendungen, soweit sie sich auf die überlassenen Anteile beziehen		FE-K Zeile 381
+	fiktive Einnahmen i.S.d. § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG, soweit es sich dabei um Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 oder Abs. 2 KStG handelt		FE-K Zeile 382
./.	Beträge im Sinne der vorhergehenden Zeile, soweit es sich dabei um Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG handelt, auf die § 8b Abs. 4 KStG nicht anzuwenden ist, und/oder um Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG handelt		FE-K Zeile 383
./.	5 % der Bezüge nach § 8b Abs. 1 bzw. Abs. 2 KStG, soweit es sich um entliehene Anteile i.S.d. § 8b Abs. 10 KStG handelt		FE-K Zeile 384
./.	80 % der Investmenterträge aus Aktienfonds, soweit Gesamthandsvermögen	Ja	FE 1 Zeile 29 (80 %)
./.	30 % der Investmenterträge aus Aktienfonds auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG), soweit Gesamthandsvermögen	Ja	FE 1 Zeile 30 (30 %)
./.	40 % der Investmenterträge aus Mischfonds, soweit Gesamthandsvermögen	Ja	FE 1 Zeile 31 (40 %)
./.	15 % der Investmenterträge aus Mischfonds auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG), soweit Gesamthandsvermögen	Ja	FE 1 Zeile 32 (15 %)
./.	60 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds, soweit Gesamthandsvermögen	Ja	FE 1 Zeile 33 (60 %)
./.	80 % der Investmenterträge aus Auslands-Immobilienfonds, soweit Gesamthandsvermögen	Ja	FE 1 Zeile 34 (80 %)
+	Veräußerungs-/Aufgabegewinne		FE 2 Zeile 111
./.	im Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltener Gewinn nach § 8b Abs. 2 KStG		FE-K Zeile 351
+	nicht abziehbare Betriebsausgaben zur vorherigen Zeile [5 % des Betrags lt. Anlage FE-K Zeile 351]		
+	im Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltene Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE-K Zeile 352
./.	80 % der Investmenterträge aus Aktienfonds		FE 2 Zeile 118 (80 %)
./.	30 % der Investmenterträge aus Aktienfonds, auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG)		FE 2 Zeile 119 (30 %)
./.	40 % der Investmenterträge aus Mischfonds		FE 2 Zeile 120 (40 %)
./.	15 % der Investmenterträge aus Mischfonds, auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG)		FE 2 Zeile 121 (15 %)

1) Das gilt auch für Fälle, bei denen die zu berücksichtigende Beteiligung bei der Personengesellschaft bezogen auf die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, unter 10 % liegt, jedoch durch Zusammenfassung mit weiteren Beteiligungen der Körperschaft die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG erfüllt werden.

./.	60 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds		FE 2 Zeile 122 (60 %)
./.	80 % der Investmenterträge aus Auslands-Immobilienfonds		FE 2 Zeile 123 (80 %)
	Ergänzungsbilanz		
+	laufende Einkünfte		FE 1 Zeile 75
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		FE-K Zeile 321
+	5 % der Summe der Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		
+	Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE-K Zeile 322
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG		FE-K Zeile 323
+	Mehr- oder Mindervermögen aus einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn		FE 2 Zeile 112
./.	darin enthaltene Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		FE-K Zeile 361
+	5 % der Summe der Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		
+	Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE-K Zeile 362
	Verlustausgleichsbeschränkungen		
+	nicht abziehbarer Verlust auf Grund von § 15a EStG		
./.	Verlustverrechnung mit einem Verlust nach § 15a EStG		
+	nicht abziehbarer Verlust auf Grund von § 15b EStG		
./.	Verlustverrechnung mit einem Verlust nach § 15b EStG		
	Sonderbilanz		
+	Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben oder aus Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten		FE 1 Zeile 77
+	Sonderbetriebseinnahmen bei Tonnagebesteuerung nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG		FE 2 Zeile 125
./.	steuerfreie Bezüge nach § 8b Abs. 1 und Abs. 4 KStG (Summe aller Beträge lt. Zeile 324 aller Anlagen FE-K-Bet, bei denen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG vorliegen und es sich um Gesamthandsvermögen handelt		FE-K-Bet
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		FE-K Zeile 341
+	5 % der Summe der laufenden steuerfreien Bezüge nach § 8b Abs. 1 und Abs. 4 KStG und der Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		
+	Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE-K Zeile 342
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG		FE-K Zeile 343
./.	80 % der Investmenterträge aus Aktienfonds		FE 1 Zeile 29 (80 %) soweit SBV
./.	30 % der Investmenterträge aus Aktienfonds, auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG)		FE 1 Zeile 30 (30 %) soweit SBV
./.	40 % der Investmenterträge aus Mischfonds		FE 1 Zeile 31 (40 %) soweit SBV
./.	15 % der Investmenterträge aus Mischfonds, auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG)		FE 1 Zeile 32 (15 %) soweit SBV
./.	60 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds		FE 1 Zeile 33 (60 %) soweit SBV
./.	80 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland		FE 1 Zeile 34 (80 %) soweit SBV
+	Veräußerungs-/Aufgabegewinn		FE 2 Zeile 113
+	Veräußerungsgewinn, der neben dem Gewinn nach § 5a EStG anzusetzen ist		FE 2 Zeile 114
./.	im Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltener Gewinn nach § 8b Abs. 2 KStG		FE-K Zeile 351
+	nicht abziehbare Betriebsausgaben zur vorherigen Zeile [5 % des Betrags lt. Anlage FE-K 2 Zeile 12]		
+	im Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltene Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE 2 Zeile 352
=	**Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft**		

231 Die Höhe der mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft zum Beginn des Kalenderjahres wird im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung verfahrensrechtlich verbindlich festgestellt (FE-K-Bet → Rz. 1335). Das für die Besteuerung der Körperschaft zuständige FA ist an die Feststellung gebunden.

Praxishinweis:
Es muss sorgfältig darauf geachtet werden, die mittelbaren Beteiligungen (ggf. über mehrere Ebenen) bereits im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei der Personengesellschaft zu erklären. Ohne gesonderte und einheitliche Feststellung können materiell-rechtlich steuerfreie Bezüge u.U. nicht berücksichtigt werden.

Nach § 8b Abs. 4 Satz 4 KStG ist die Beteiligung der Personengesellschaft an der ausschüttenden Körperschaft den an der Personengesellschaft beteiligten Mitunternehmern nach Maßgabe der Beteiligung an der Personengesellschaft zuzurechnen. Die Vorschrift setzt damit das auch im Rahmen des § 8b KStG geltende Transparenzprinzip bei Verwirklichung von § 8b KStG-Tatbeständen über Personengesellschaften (§ 8b Abs. 6 Satz 1 KStG) für den § 8b Abs. 4 KStG um.

Über Personengesellschaften gehaltene Beteiligungen gelten für die Beteiligungsgrenze als eigene, direkte Beteiligungen, vgl. § 8b Abs. 4 Satz 5 KStG. Zu berücksichtigen ist, dass der Anteil des Mitunternehmers seiner Beteiligungsquote an der Personengesellschaft mit dem Anteil der Personengesellschaft an der ausschüttenden Körperschaft multipliziert wird. Selbst wenn die Personengesellschaft selbst zu mehr als 10 % an der ausschüttenden Körperschaft beteiligt ist, muss der einzelne Mitunternehmer nicht zwingend nach § 8b Abs. 4 KStG begünstigt sein.

Endgültige Aussagen über eine Steuerbefreiung können daher erst auf Ebene der Körperschaft getroffen werden. Hier müssen die direkten und die mittelbar über Personengesellschaften gehaltenen Anteile zusammengefasst und über die Steuerbefreiung entschieden werden. Die Beteiligungen sind getrennt nach eigenen Bezügen (Zeile 86) und Bezügen aus Personengesellschaften (hier) zu berücksichtigen. Beträgt die festgestellte Höhe der Beteiligung über die Personengesellschaft weniger als 10 %, kommt es jedoch unter Berücksichtigung unmittelbarer oder anderer mittelbarer Beteiligungen über Personengesellschaften zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG, sind die entsprechend festgestellten Beträge aus der Personengesellschaft trotzdem hier in Abzug zu bringen.

232 Handelt es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, um eine Organgesellschaft, dürfen die in § 15 Nr. 2 und Nr. 2a KStG genannten außerbilanziellen Korrekturen (§ 8b KStG, § 20 InvStG) nicht auf Ebene der Organgesellschaft vorgenommen werden, sondern müssen auf Ebene des Organträgers angewendet werden. Ist der Organträger (ggf. mittelbar über eine Personengesellschaft) eine natürliche Person, kommt § 3 Nr. 40 EStG bzw. die Teilfreistellungssätze nach § 20 InvStG für natürliche Personen, die die Investmentanteile im Betriebsvermögen halten, zur Anwendung. Dies gilt auch, wenn die Organgesellschaft die Anteile mittelbar über eine Beteiligung über eine Personengesellschaft hält. Es ist also offensichtlich, dass der in Zeile 14 eingetragene Wert für Organgesellschaften keine Anwendung finden kann.

Beim Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft gilt das sog. optimierte Bruttoverfahren. Das bedeutet, dass das dem Organträger zuzurechnende Einkommen ohne die Auswirkung der nach § 15 Nr. 2 und 2a KStG auf Ebene des Organträgers anzuwendenden außerbilanziellen Korrekturen festgestellt wird und daneben zwei Korrekturbeträge ermittelt und festgestellt werden, die die Einkommenskorrekturen nach § 15 Nr. 2 und 2a KStG jeweils für Körperschaften und für natürliche Personen beziffern. Die einzelnen Tatbestände, die zu den Korrekturen führen, werden nicht mehr detailliert aufgeschlüsselt (siehe Zeilen 13 bis 14a der Anlage OT).

Da – wie gesagt – § 15 Nr. 2 und 2a KStG auch bei mittelbarer Verwirklichung von Tatbeständen über Personengesellschaften gilt, muss die Dreiteilung (Einkünfte, Korrekturbetrag für Körperschaften, Korrekturbetrag für natürliche Personen) auch hergestellt werden, wenn eine Organgesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligt ist.

Die Einkünfte vor Anwendung des § 15 Nr. 2 und 2a KStG sind in Zeile 14a, die Korrekturbeträge hingegen mit weiteren Angaben in Zeilen 30a und 30b der Anlage OG vorzunehmen.

233 In **Zeile 14a** sind demnach die Einkünfte aus der Personengesellschaft vor Anwendung der nach § 15 Nr. 2 und 2a KStG auf Ebene des Organträgers anzuwendenden außerbilanziellen Korrekturen einzutragen, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, eine Organgesellschaft ist und die Personengesellschaft, an der sie beteiligt ist, betriebliche Einkünfte bezieht.

Der hier einzutragende Wert ergibt sich aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO bzw. ist aus dieser Feststellung mittels einer Nebenrechnung abzuleiten. Der hier anzusetzende Wert ergibt sich zwingend aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Personengesellschaft (Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis). Einwendungen gegen die Höhe der Einkünfte müssen durch Rechtsbehelfe gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung geltend gemacht werden.

Falls noch keine gesonderte und einheitliche Feststellung ergangen ist, muss hier der Wert eingetragen werden, der sich voraussichtlich ergeben wird. Dieser kann wie folgt aus der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO abgeleitet werden:

	Gesamthandsbilanz	**Aufteilen**	**Anlage**
	laufende Einkünfte (ohne zuzurechnendes Organeinkommen) nach Schlüssel verteilt	Ja	FE 1 Zeile 17
+	laufende Einkünfte (ohne zuzurechnendes Organeinkommen) abweichend vom allgemeinen Schlüssel verteilt		FE 1 Zeile 75
+	Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (z.B. Vorabvergütungen, Zinsen für Kapitalanteile)		FE 1 Zeile 76
+	Gewinn aus Tonnagebesteuerung		FE 2 Zeile 124
+	sonstige Hinzurechnungen i.S.d. § 5a Abs. 4 und 5 EStG		FE 2 Zeile 127
+	laufender Gewinn, der neben der Tonnagebesteuerung anzusetzen ist		FE 2 Zeile 128

+	nach Wegfall der Anwendung der Tonnagebesteuerung hinzuzurechnender Betrag nach § 5a Abs. 4 und 5 EStG, nach Schlüssel zu verteilen	Ja	FE 1 Zeile 22
+	nach Wegfall der Anwendung der Tonnagebesteuerung hinzuzurechnender Betrag nach § 5a Abs. 4 und 5 EStG, abweichend vom allgemeinen Schlüssel verteilt		FE 1 Zeile 78
+	nach § 8b Abs. 10 Satz 1 KStG nicht abziehbare Aufwendungen, soweit sie sich auf die überlassenen Anteile beziehen		FE-K Zeile 382
+	fiktive Einnahmen i.S.d. § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG, soweit es sich dabei um Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 oder Abs. 2 KStG handelt		FE-K Zeile 383
./.	30 % der Investmenterträge aus Aktienfonds auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG)		FE 1 Zeile 30 (30 %)
./.	15 % der Investmenterträge aus Mischfonds auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG)		FE 1 Zeile 32 (15 %)
+	Veräußerungs-/Aufgabegewinne		FE 2 Zeile 111
./.	30 % der in den Veräußerungs-/Aufgabegewinnen enthaltenen Investmenterträge aus Aktienfonds, auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG)		FE 2 Zeile 119 (30 %)
./.	15 % der in den Veräußerungs-/Aufgabegewinnen enthaltenen Investmenterträge aus Mischfonds, auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG)		FE 2 Zeile 121 (15 %)
	Ergänzungsbilanz		
+	laufende Einkünfte		FE 1 Zeile 75
+	Mehr- oder Mindervermögen aus einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn		FE 2 Zeile 112
	Verlustausgleichsbeschränkungen		
+	nicht abziehbarer Verlust auf Grund von § 15a EStG		
./.	Verlustverrechnung mit einem Verlust nach § 15a EStG		
+	nicht abziehbarer Verlust auf Grund von § 15b EStG		
./.	Verlustverrechnung mit einem Verlust nach § 15b EStG		
	Sonderbilanz		
+	Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben oder aus Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten		FE 1 Zeile 77
+	Sonderbetriebseinnahmen bei Tonnagebesteuerung nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG		FE 2 Zeile 125
./.	30 % der Investmenterträge aus Aktienfonds, auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG)		FE 1 Zeile 30 (30 %) soweit SBV
./.	15 % der Investmenterträge aus Mischfonds, auf die § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG anzuwenden ist (LV/KV/KWG)		FE 1 Zeile 32 (15 %) soweit SBV
+	Veräußerungs-/Aufgabegewinn		FE 2 Zeile 113
+	Veräußerungsgewinn, der neben dem Gewinn nach § 5a EStG anzusetzen ist		FE 2 Zeile 114
=	**Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft**		

Der Korrekturbetrag in Zeile 30a der Anlage OG ist wie folgt zu ermitteln:

	Gesamthandsbilanz	**Aufteilen**	**Anlage**
./.	steuerfreie Bezüge nach § 8b Abs. 1 und Abs. 4 KStG (Summe aller Beträge lt. Zeile 324 aller Anlagen FE-K-Bet, bei denen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG vorliegen und es sich um Gesamthandsvermögen handelt)[1)]		FE-K-Bet
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		FE-K Zeile 321
+	5 % der Summe der laufenden steuerfreien Bezüge nach § 8b Abs. 1 und Abs. 4 KStG und der Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		
+	Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE-K Zeile 322
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG		FE-K Zeile 323
./.	Beträge im Sinne der vorhergehenden Zeile, soweit es sich dabei um Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG handelt, auf die § 8b Abs. 4 KStG nicht anzuwenden ist, und/oder um Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG handelt		FE-K Zeile 383
./.	5 % der Bezüge nach § 8b Abs. 1 bzw. Abs. 2 KStG, soweit es sich um entliehene Anteile i.S.d. § 8b Abs. 10 KStG handelt		FE-K Zeile 384
./.	80 % der Investmenterträge aus Aktienfonds, soweit Gesamthandsvermögen	Ja	FE 1 Zeile 29 (80 %)
./.	40 % der Investmenterträge aus Mischfonds, soweit Gesamthandsvermögen	Ja	FE 1 Zeile 31 (40 %)

1) Das gilt auch für Fälle, bei denen die zu berücksichtigende Beteiligung bei der Personengesellschaft bezogen auf die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, unter 10 % liegt, jedoch durch Zusammenfassung mit weiteren Beteiligungen der Körperschaft die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG erfüllt werden.

./.	60 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds, soweit Gesamthandsvermögen	Ja	FE 1 Zeile 33 (60 %)
./.	80 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland, soweit Gesamthandsvermögen	Ja	FE 1 Zeile 34 (80 %)
./.	im Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltener Gewinn nach § 8b Abs. 2 KStG, soweit Gesamthandsvermögen		FE-K Zeile 351
+	nicht abziehbare Betriebsausgaben zur vorherigen Zeile [5 % des Betrags lt. Anlage FE-K 2 Zeile 4]		
+	im Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltene Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE-K Zeile 352
	Ergänzungsbilanz		
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		FE-K Zeile 321
+	5 % der Summe der Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		
+	Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE-K Zeile 322
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG		FE-K Zeile 323
./.	darin enthaltene Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		FE-K Zeile 361
+	5 % der Summe der Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		
+	Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE-K Zeile 362
	Sonderbilanz		
./.	steuerfreie Bezüge nach § 8b Abs. 1 und Abs. 4 KStG (Summe aller Beträge lt. Zeile 324 aller Anlagen FE-K1, bei denen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG vorliegen und es sich um Gesamthandsvermögen handelt)[1)]		FE-K-Bet
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		FE-K Zeile 341
+	5 % der Summe der laufenden steuerfreien Bezüge nach § 8b Abs. 1 und Abs. 4 KStG und der Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG		
+	Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE-K Zeile 342
./.	Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG		FE-K Zeile 343
./.	80 % der Investmenterträge aus Aktienfonds		FE 1 Zeile 29 (80 %) soweit SBV betroffen
./.	40 % der Investmenterträge aus Mischfonds		FE 1 Zeile 31 (40 %) soweit SBV betroffen
./.	60 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds		FE 1 Zeile 33 (60 %) soweit SBV betroffen
./.	80 % der Investmenterträge aus Auslands-Immobilienfonds		FE 1 Zeile 34 (80 %) soweit SBV betroffen
./.	im Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltener Gewinn nach § 8b Abs. 2 KStG		FE-K Zeile 351
+	nicht abziehbare Betriebsausgaben zur vorherigen Zeile [5 % des Betrags lt. Anlage FE-K 2 Zeile 12]		
+	im Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltene Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG		FE-K Zeile 352
=	**Korrekturbetrag nach § 15 Nr. 2 und 2a KStG für Körperschaften**		

Der Korrekturbetrag in Zeile 30b der Anlage OG ist wie folgt zu ermitteln:

	Gesamthandsbilanz	**Aufteilen**	**Anlage**
./.	40 % der laufenden steuerfreien Teileinkünfte nach Schlüssel verteilt	Ja	FE 1 Zeile 24 (40 %)
./.	40 % der laufenden steuerfreien Teileinkünfte abweichend vom Schlüssel verteilt		FE 1 Zeile 79 (40 %)
./.	60 % der Investmenterträge aus Aktienfonds		FE 1 Zeile 29 (60 %)
./.	30 % der Investmenterträge aus Mischfonds		FE 1 Zeile 31 (30 %)
./.	60 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds		FE 1 Zeile 33 (60 %)
./.	80 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland		FE 1 Zeile 34 (80 %)
./.	40 % der in einem Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltenen Teileinkünfte nach Schlüssel verteilt	Ja	FE 2 Zeile 31 (40 %)
./.	40 % der in einem Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltenen Teileinkünfte abweichend vom Schlüssel verteilt		FE 2 Zeile 115 (40 %)

1) Das gilt auch für Fälle, bei denen die zu berücksichtigende Beteiligung bei der Personengesellschaft bezogen auf die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, unter 10 % liegt, jedoch durch Zusammenfassung mit weiteren Beteiligungen der Körperschaft die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG erfüllt werden.

	Ergänzungsbilanz		
./.	40 % der laufenden steuerfreien Teileinkünfte nach Schlüssel verteilt		FE 1 Zeile 80 (40 %)
./.	40 % der im Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltenen Teileinkünfte		FE 2 Zeile 33 (40 %)
	Sonderbilanz		
./.	40 % der laufenden steuerfreien Teileinkünfte nach Schlüssel verteilt		FE 1 Zeile 81 (40 %)
./.	40 % der im Veräußerungs-/Aufgabegewinn enthaltenen Teileinkünfte		FE 2 Zeile 117 (40 %)
./.	60 % der Investmenterträge aus Aktienfonds, soweit Sonderbilanz		FE 1 Zeile 29 (60 %)
./.	30 % der Investmenterträge aus Mischfonds, soweit Sonderbilanz		FE 1 Zeile 31 (30 %)
./.	60 % der Investmenterträge aus Immobilienfonds, soweit Sonderbilanz		FE 1 Zeile 33 (60 %)
./.	80 % der Investmenterträge aus Auslands-Immobilienfonds, soweit Sonderbilanz		FE 1 Zeile 34 (80 %)
=	**Korrekturbetrag nach § 15 Nr. 2 und 2a KStG für natürliche Personen**		

234 Neben der Korrektur der Einkünfte hat die Beteiligung an einer Personengesellschaft u.U. noch weitere Auswirkungen. In Betracht kommen insbesondere:

Tatbestand	Vordruck	Zeile
anrechenbare und abzuziehende ausl. Steuern nach § 34c Abs. 1 und 2 EStG	Anlage AESt	Zeilen 31-35
positive oder negative Einkünfte nach § 2a EStG	Anlage AEV	Zeile 10 oder 13
Spenden	Anlage Z	Zeile 7
anzurechnende Kapitalertragsteuer	Anlage WA	Zeile 4
anzurechnender Solidaritätszuschlag	Anlage WA	Zeile 5

235 Im Rahmen des elektronischen Datensatzes sind die Angaben zu dem im bilanziellen Ergebnis enthaltenen Gewinn/Verlust und den anzusetzenden Einkünften pro Beteiligung an einer Personengesellschaft zu machen. Bei Verwendung des Papiervordrucks empfiehlt es sich, vergleichbare Angaben auf einer formlosen Anlage beizufügen.

Beispiel:

Die GmbH ist an der KG mit einer Vermögenseinlage von 100 000 € als Kommanditistin beteiligt. Für beide Gesellschaften ist das Wj. das Kalenderjahr. Im laufenden Wj. hat die KG an die GmbH einen Gewinnanteil für das Vorjahr von 150 000 € ausgezahlt. Im laufenden Wj. entfällt vom Verlust der KG auf die GmbH ein Verlustanteil von 220 000 €, der mit einem bestehenden Gewinnvortrag verrechnet wird. Auf Grund einer Betriebsprüfung bei der KG entsteht im laufenden Wj. eine Gewerbesteuernachzahlung, die i.H.v. 40 000 € auf die GmbH entfällt. Weitere außerbilanzielle Korrekturen liegen bei der KG nicht vor.

Stellt die GmbH eine Handelsbilanz auf, wäre die Auszahlung des Gewinnanteils von 150 000 € gewinnwirksam zu erfassen. Der Verlustanteil des laufenden Wj. ist handelsrechtlich ein Vorfall auf Ebene der Personengesellschaft, der bei der GmbH nicht zu bilanzieren ist. Hat die GmbH keine weiteren Geschäftsvorfälle, beträgt der handelsrechtliche Jahresüberschuss 150 000 €.

Im Rahmen der Überleitungsrechnung von der Handels- zur Steuerbilanz muss die Auszahlung von 150 000 € wieder neutralisiert, d.h. vom handelsrechtlichen Jahresüberschuss abgezogen werden. Der Verlustanteil von 220 000 € hat sich bisher im handelsrechtlichen Überschuss noch nicht ausgewirkt, muss also auf Grund des Transparenzprinzips ebenfalls abgezogen werden (da es sich um einen Verlust handelt, ein Gewinn hätte hinzugerechnet werden müssen). Die Tatsache der Verrechnung mit einem Gewinnvortrag auf Ebene der Personengesellschaft ist unbeachtlich.

Basierend auf dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss von 150 000 € ergibt sich nach der Minderung um die Gewinnausschüttung von 150 000 € und der Minderung um den Verlustanteil von 220 000 € ein steuerlicher Jahresfehlbetrag von 220 000 €. Dieser ist mit einem negativen Vorzeichen versehen in Zeile 11 einzutragen.

Stellt die GmbH eine Steuerbilanz auf, muss auf Grund der Spiegelbildmethode das Ergebnis aus der Beteiligung an der KG im Steuerbilanzgewinn mit -220 000 € berücksichtigt worden sein. Hat die GmbH keine weiteren Geschäftsvorfälle, müsste in Zeile 11 ebenfalls ein Betrag von -220 000 € eingetragen werden.

In Zeile 13 muss der bilanziell berücksichtigte Wert aus der Beteiligung an Personengesellschaften neutralisiert werden. Einzutragen sind demnach -220 000 €, die dem Einkommen zunächst durch Umkehrung des Vorzeichens wieder hinzugerechnet werden. Würde man hinter Zeile 13 eine Zwischensumme ziehen, wäre das Zwischenergebnis 0 €, d.h. die Ergebnisse aus der Beteiligung der KG wären vollständig neutralisiert worden.

Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden nun Einkünfte von -180 000 € für die GmbH festgestellt, da die Gewerbesteuer bei der KG außerbilanziell hinzuzurechnen war, vgl. § 4 Abs. 5b EStG. Die gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte sind nun in Zeile 14 einzutragen und mindern (durch Umkehrung des Vorzeichens) das Einkommen wieder. Im Saldo wurde im Einkommen jetzt ein Betrag von -180 000 € berücksichtigt.

236 In **Zeile 15** sind Angaben zu machen, wenn die Personengesellschaft Einkünfte aus privaten Einkunftsarten (Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen oder sonstige Einkünfte) erzielt, diese jedoch in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden und es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, nicht um eine Organgesellschaft handelt. Dies betrifft vor allem Körperschaften, die unter § 8 Abs. 2 KStG fallen (vor allem Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften), aber auch andere Körperschaften, bei denen die Beteiligung an der Personengesellschaft dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist.

Handelt es sich um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft und zählt die Beteiligung bei dem Gesellschafter zum Betriebsvermögen (sog. Zebragesellschaft), müssen die vermögensverwaltenden Einkünfte auf Ebene des Gesellschafters in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden.[1] Im Kontext von Kapitalgesellschaften kommt dieser Umqualifizierung besondere Bedeutung zu, da die Einkünfte bei privaten Einkunftsarten im Regelfall durch Gegenüberstellung der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden. Kapitalgesellschaften sind dagegen zur Bilanzierung verpflichtet.

Das bedeutet, dass auf Ebene des Gesellschafters eine völlig eigenständige Gewinnermittlung nach bilanziellen Grundsätzen vorzunehmen ist. Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, zu weniger als 10 % an der Personengesellschaft beteiligt, gilt eine Vereinfachungsregelung, wonach die Einkünfte aus Gewerbebetrieb geschätzt werden können.[2]

Praxishinweis:
Das für die Besteuerung der Personengesellschaft zuständige FA teilt in den meisten Fällen den nach bilanziellen Grundsätzen ermittelten Gewinn nachrichtlich mit. Verfahrensrechtlich ist dieser Wert nicht bindend, wird jedoch in den meisten Fällen von dem für die Besteuerung des Gesellschafters zuständigen FA übernommen werden. Soweit Einwendungen gegen diesen Wert seitens des Gesellschafters bestehen, empfiehlt es sich, hier frühzeitig Kontakt mit dem für die Besteuerung des Gesellschafters zuständigen FA aufzunehmen. Verfahrensrechtlich entscheidet das FA des Gesellschafters und nicht das für die Besteuerung der Personengesellschaft zuständige FA über den zu berücksichtigenden Wert.

Auch beim hier einzutragenden Wert müssen alle außerbilanziellen Korrekturen (inkl. § 8b KStG und § 20 InvStG) berücksichtigt worden sein.

In **Zeile 15a** sind die Einkünfte aus vermögensverwaltenden Personengesellschaften einzutragen, die in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, eine Organgesellschaft ist. Hier dürfen die außerbilanziellen Korrekturen, die von der Person des Organträgers abhängen (z.B. § 8b KStG und § 20 InvStG), noch nicht abgezogen worden sein. Die Ausführungen zu → Rz. 233 ff. gelten sinngemäß. **237**

In den Zeilen 16 und 17 sind Eintragungen vorzunehmen, wenn die Körperschaft ihren Gewinn ganz oder teilweise aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt und einen Antrag auf Gewinnermittlung nach § 5a EStG gestellt hat (sog. Tonnagebesteuerung). Zu weiteren Einzelheiten, auch zur Frage der Behandlung und Zuordnung nicht abziehbarer Ausgaben in Fällen, in denen teilweise die Tonnagebesteuerung und teilweise die reguläre Besteuerung greift, sowie zum Übergang zur Tonnagebesteuerung und zur Rückkehr zur regulären Besteuerung wird auf die BMF-Schreiben vom 24.3.2000,[3] vom 12.6.2002[4] und vom 31.10.2008[5] verwiesen. Bezieht die Körperschaft Gewinne nach § 5a EStG über eine Personengesellschaft, sind die Eintragungen nicht in den Zeilen 16 und 17 vorzunehmen, sondern in den Zeilen 13 und 14. Soweit hier die über eine Personengesellschaft erzielten Gewinne nach § 5a EStG eingetragen werden, müssen auch die Ergebnisse aus der Sonderbilanz berücksichtigt sein, vgl. § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG. **238**

In **Zeile 16** ist zunächst der in der Handelsbilanz bzw. Steuerbilanz berücksichtigte Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zu neutralisieren. Bei der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a EStG handelt es sich nur um eine steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschrift. Die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften bleiben hiervon unberührt, sodass die Körperschaft weiterhin eine Handelsbilanz aufstellen muss. Auch die steuerrechtlichen **Bilanzierungsvorschriften gelten weiterhin**, wenn die Körperschaft **nicht ausschließlich** Handelsschiffe im internationalen Verkehr betreibt. **239**

In **Zeile 17** sind dann die **nach § 5a EStG pauschal ermittelten Gewinne** anzusetzen. **240**

c) Pauschalierungen bei steuerbefreiten Körperschaften (Zeilen 18–24)

Einnahmen aus der Verwertung von Altmaterial im Sinne des § 64 Absatz 5 AO sowie aus Tätigkeiten im Sinne des § 64 Absatz 6 AO bei nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG steuerbefreiten Körperschaften

Zeilen 18 bis 24 nur ausfüllen, wenn ein Antrag nach § 64 Absatz 5 oder 6 AO gestellt wird

18	Davon ab: Einnahmen aus der Verwertung von Altpapier, das unentgeltlich außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle erworben wurde (ohne Umsatzsteuer)	13.290

1) Vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751.
2) Vgl. Tz. 3 Buchst. c des BMF-Schreibens v. 29.4.1994, BStBl I 1994, 282
3) BMF v. 24.3.2000, IV C 6 – S 1900 – 22/00, BStBl I 2000, 453.
4) BMF v. 12.6.2002, IV C 6 – S 2133a – 11/02/IV A 6 – S 2133a – 7/02, BStBl I 2002, 614.
5) BMF v. 31.10.2008, IV C 6 – S 2133-a/07/10001, BStBl I 2008, 956.

Zeile		EUR
18a	Bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG: Davon ab: Vereinnahmte Umsatzsteuer auf Einnahmen aus der Verwertung von Altpapier, das unentgeltlich außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle erworben wurde	13.296
19	Davon ab: Einnahmen aus der Verwertung von Altmaterial (außer Altpapier), das unentgeltlich außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle erworben wurde (ohne Umsatzsteuer)	13.291
19a	Bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG: Davon ab: Vereinnahmte Umsatzsteuer auf Einnahmen aus der Verwertung von Altmaterial (außer Altpapier), das unentgeltlich außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle erworben wurde	13.298
20	Dazu: Mit den Einnahmen laut Zeilen 18 und 19 in Zusammenhang stehende tatsächliche Aufwendungen (bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG: einschließlich Umsatzsteuer) 234	13.292
21	Dazu: Anzusetzender branchenüblicher Reingewinn aus der Verwertung von Altmaterial nach § 64 Absatz 5 AO (5 Prozent des Betrages laut Zeile 18 zuzüglich 20 Prozent des Betrages laut Zeile 19) 231	
22	Davon ab: Einnahmen aus Tätigkeiten nach § 64 Absatz 6 AO (ohne Umsatzsteuer) 232	13.293
22a	Bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG: Davon ab: Vereinnahmte Umsatzsteuer auf Einnahmen aus Tätigkeiten nach § 64 Absatz 6 AO	13.295
23	Dazu: Mit den Einnahmen laut Zeile 22 in Zusammenhang stehende tatsächliche Aufwendungen (bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG: einschließlich Umsatzsteuer) 234	13.294
24	Dazu: Pauschalierter Gewinn nach § 64 Absatz 6 AO (15 Prozent des Betrages laut Zeile 22)	

241 In diesem Abschnitt werden die Regelungen des § 64 Abs. 5 und 6 AO für Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, berücksichtigt. Die Zeilen 18 bis 21 dienen dabei der Berücksichtigung der Pauschalierung des Gewinns aus unentgeltlich erworbenem Altmaterial (§ 64 Abs. 5 AO), während die Zeilen 22 bis 24 der Umsetzung des § 64 Abs. 6 AO (Werbung, Totalisatorbetriebe und Zweite Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste) dienen. Mit den Pauschalierungsregelungen des § 64 Abs. 5 und 6 AO werden die dort genannten Geschäfte günstiger besteuert. Sie sind nur auf Antrag anzuwenden. Im Regelfall wird es also sinnvoll sein, die Eintragungen in den Zeilen 18 bis 24 vorzunehmen, da sie regelmäßig zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung führen werden. Betreibt die Körperschaft jedoch nur die dort genannten Dienste und wird im Übrigen kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb betrieben oder liegen dessen Einnahmen insgesamt unter der in § 64 Abs. 3 AO genannten Schwelle von 45 000 €, muss keine Anlage GK abgegeben werden und die entsprechenden Angaben erübrigen sich auch hier.

Schematisch geht der Vordruck wie folgt vor:

1. Neutralisierung der tatsächlichen Einnahmen (Zeilen 18, 18a, 19, 19a, 22 und 22a)
2. Neutralisierung der tatsächlichen Ausgaben (Zeilen 20 und 23)
3. Ansatz des pauschalierten Gewinns (Zeilen 21 und 24).

Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass im Jahresüberschuss/-fehlbetrag oder im nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Gewinn die Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit den in § 64 Abs. 5 und 6 AO genannten Tätigkeiten noch ungemildert enthalten sein müssen.

242 Die Zeilen 18 bis 21 bilden die Regelung des § 64 Abs. 5 AO zur Altmaterialsammlung ab. Begünstigt werden soll das Sammeln von Altmaterial (z.B. Altpapier, Altkleider, Lumpen, Altgold). Der Erwerb des Altmaterials muss dabei unentgeltlich erfolgt sein, d.h. dem bisherigen Eigentümer darf keine Gegenleistung für die Überlassung des Altmaterials gewährt werden. Wird eine Gegenleistung erbracht, kommt eine Pauschalierung nach § 64 Abs. 5 AO nicht in Betracht, es verbleibt bei der normalen Steuerpflicht. Der Erwerb des Altmaterials muss auch außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle erfolgt sein.

Das unentgeltlich erworbene Material wird dann veräußert. Die hieraus entstehenden Betriebseinnahmen erhöhen den Gewinn des (einheitlichen) wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Nach § 64 Abs. 5 AO ist der Gewinn aus diesem Geschäft mit dem branchenüblichen Reingewinn zu schätzen. Die Verwaltung hat diesen branchenüblichen Reingewinnsatz für Altpapier auf 5 % und von anderem Altmaterial auf 20 % festgesetzt.[1)]

243 In **Zeile 18** sind die **Einnahmen aus der Veräußerung von unentgeltlich erworbenem Altpapier** außerhalb einer dafür ständig vorgehaltenen Verkaufsstelle einzutragen, wenn eine Pauschalierung nach § 64 Abs. 5 AO begehrt wird. Die Eintragung erfolgt ohne Umsatzsteuer, da die Pauschalierung auf Basis des Nettowerts erfolgen muss.

In **Zeile 18a** ist bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Umsatzsteuer, die auf Einnahmen aus der Veräußerung von unentgeltlich erworbenem Altpapier beruht, einzutragen. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist die vereinnahmte Umsatzsteuer eine Betriebseinnahme, erhöht also den Gewinn. Die Abführung der Umsatzsteuer an das FA ist dann wiederum Betriebsausgabe und mindert den Gewinn, sodass die Umsatzsteuer auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG neutral bleibt. Augenscheinlich geht die FinVerw. davon aus, dass die vereinnahmte Umsatzsteuer zu dem Überschuss nach § 64 Abs. 5 AO gehört, der aus dem Gesamtgewinn ausgeschie-

1) Tz. 31 zu § 64 AEAO.

den werden muss. Nicht ausdrücklich erwähnt, aber aus systematischen Gründen trotzdem hier einzutragen sind Vorsteuererstattungen des FA.

In **Zeile 19** sind die entsprechenden Einnahmen aus der Veräußerung von **anderem Altmaterial** einzutragen. Die Einnahmen sind hier immer ohne Umsatzsteuer einzutragen. Dies ergibt sich bei buchführenden Körperschaften ohnehin, da die Umsatzsteuer hier nicht ertragswirksam ist. Dies gilt aber auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. In Zeile 19a ist vergleichbar der **Zeile 18a** bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die vereinnahmte Umsatzsteuer und die vom FA erstattete Vorsteuer, die sich als Betriebseinnahme auf den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ausgewirkt hat, abzuziehen.

In **Zeile 20** sind die mit den Einnahmen aus der **Verwertung von Altmaterial im Zusammenhang stehenden Kosten** einzutragen. Hier sind angemessene Anteile der Gemeinkosten, aber auch spezifische Kosten (z.B. Werbemaßnahmen für die Sammlungsaktion) denkbar. Ebenfalls einzutragen ist hier die an das FA abgeführte Umsatzsteuer und die gezahlte Vorsteuer auf Einnahmen nach § 64 Abs. 5 AO. **244**

Praxishinweis:

Da die Regelung nach § 64 Abs. 5 AO zum Ansatz eines Prozentsatzes der Einnahmen führt, ist die Pauschalisierung dieser Gewinne im Prinzip fast immer vorteilhaft, da wohl nicht davon auszugehen ist, dass die im Zusammenhang stehenden Kosten größer als die Einnahmen sind. Es kann jedoch sinnvoll sein, einen Antrag auf Pauschalierung nicht zu stellen, wenn die Einnahmen zum Ausgleich anderweitiger Verluste des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs benötigt werden. Ergibt sich bei dem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ein Verlust, droht der Verlust der Gemeinnützigkeit und damit der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

In **Zeile 21** wird dann der zu **berücksichtigende Gewinn** nach § 64 Abs. 5 AO durch Anwendung der o.g. Prozentsätze auf die Beträge in den Zeilen 18 und 19 ermittelt. **245**

Beispiel:

Anlässlich des St.-Martin-Festes am 6.12. führt der gemeinnützige Verein regelmäßig eine Lumpensammlung durch. Neben der Lumpensammlung beteiligt sich der Verein am Johannistag noch mit einer Apfelweinbude am örtlichen Johannismarkt. Für die Lumpensammlung hat der Verein diverse Lkw angemietet. Hierfür hat er Ausgaben von 1 000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer, also von 1 190 € aufgewendet, die er auch als Betriebsausgaben in der § 4 Abs. 3 EStG-Rechnung berücksichtigt hat. Die Lumpen wurden am 8.12.01 an einen Händler veräußert. Dieser überwies am 23.12.01 einen Betrag von 10 000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer, also 11 900 €. Auf dem Johannismarkt wurden Betriebseinnahmen von netto 40 000 € (Umsatzsteuer hierauf 7 600 €) erzielt. Die aufgewendeten Betriebsausgaben betrugen 10 000 € (Umsatzsteuer hierauf 1 190 €).

Der Verein meldet die Umsatzsteuer und Vorsteuer im zutreffenden Quartal in der Umsatzsteuervoranmeldung, die jeweils am dritten Tag nach Quartalsende beim FA eingeht. Die Zahllast wird korrekt am jeweils achten Tag nach Quartalsende auf einem Konto des FA gutgeschrieben.

Der nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Gewinn beträgt (in Euro)

Betriebseinnahmen Straßenfest (netto)	40 000
Betriebseinnahmen Umsatzsteuer hierauf	7 600
Betriebseinnahmen Lumpenverkauf	10 000
Betriebseinnahmen Umsatzsteuer hierauf	1 190
Betriebseinnahme Vorsteuererstattung Straßenfest II/01	1 190
Betriebseinnahme Vorsteuererstattung Lkw-Anmietung IV/01	190
Betriebsausgaben Material Johannismarkt (netto)	10 000
Betriebsausgabe Vorsteuer hierauf	1 190
Betriebsausgaben Lkw (netto)	1 000
Betriebsausgabe Vorsteuer hierauf	-190
Betriebsausgabe Umsatzsteuerzahlung II/01	7 600
Betriebsausgabe Umsatzsteuerzahlung IV/01	1 190
Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG lt. Anlage EÜR	39 000

Dieser Betrag ist in Zeile 12 der Anlage GK einzutragen. Die Zahlung der Umsatzsteuerschuld der am 3.1.02 für das Quartal IV/01 beim FA eingegangenen Umsatzsteuervoranmeldung am 8.1.02 an das FA ist trotzdem noch dem VZ 01 zuzuordnen, vgl. § 11 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG.

In Zeile 19 sind die Nettoeinnahmen aus dem Verkauf der Lumpen i.H.v. 10 000 € einzutragen. In Zeile 19a muss die vereinnahmte Umsatzsteuer hierauf (1 190 €) und die erstattete Vorsteuer für die Anmietung des Lkw (190 €), also insgesamt 1 380 € eingetragen werden.

In Zeile 20 müssen die abgeführte Umsatzsteuer (1 190 €), die Kosten für die Lkw-Anmietung (1 000 €) und die hierfür verausgabte Vorsteuer (190 €), also 2 380 € eingetragen werden.

In Zeile 21 sind 2 000 €, also 20 % des Nettoerlöses aus dem Verkauf der Lumpen einzutragen.

Die Eintragungssystematik der FinVerw. scheint komplizierter als nötig zu sein. Mit der Eintragung der Netto-Einnahmen in den Zeilen 18, 19 und 21 und der Nettoausgaben in den Zeilen 19, 20 und 22 käme man zum gleichen Ergebnis.

246 In den Zeilen 22 bis 24 wird die Regelung des § 64 Abs. 6 AO abgebildet. Hier hat der Gesetzgeber ebenfalls die Möglichkeit einer Pauschalierung und damit einer Vergünstigung für folgende Tätigkeiten eingeräumt:

1. Werbung für Unternehmen als Nebentätigkeit einer steuerbegünstigten Tätigkeit (z.B. Banden- und Trikotwerbung bei Sportvereinen). Hier sind in Zeile 22 die Einnahmen aus der Werbung einzutragen. In Zeile 23 sind die damit im Zusammenhang stehenden Kosten einzutragen.
2. Totalisatorbetriebe gemeinnütziger Pferderennvereine. In einem Totalisatorbetrieb werden Wetten auf Pferderennen angenommen, Gewinnquoten ausgerechnet und die Gewinne ausgezahlt. Nicht alle der platzierten Wetten werden an die Gewinner ausgezahlt. Es verbleibt ein Restbetrag beim Totalisatorbetrieb. In Zeile 22 sind die Wetteinnahmen einzutragen. In Zeile 23 sind die Rennwettsteuer (Totalisatorabgabe) und die Zahlungen an die Gewinner einzutragen.[1)]
3. die zweite Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste. Blutspenden sind in der Regel nicht lange lagerfähig. Deshalb wird das Blut in seine Bestandteile zerlegt (fraktioniert). Die erste Stufe dieser Fraktionierung gehört noch zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens nach § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO, während die zweite Fraktionierungsstufe – soweit sie vom eigentlich steuerbefreiten Blutspendedienst durchgeführt wird – zum (einheitlichen) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehört. Einnahmen aus der zweiten Fraktionierungsstufe sind in Zeile 22 einzutragen. Damit im Zusammenhang stehende Kosten in Zeile 23.

Diese Pauschalierungsmöglichkeit wurde eingeführt, weil die oben genannten Tätigkeiten (wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) jeweils in einem engen Zusammenhang mit einem steuerfreien Zweckbetrieb (Sportliche Veranstaltungen, Veranstaltung von Pferderennen und Blutspende) stehen. Aufwendungen, die sowohl auf den Zweckbetrieb als auch auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entfallen sind nach der Rechtsprechung des BFH aufzuteilen.[2)] Im bilanziellen Jahresüberschuss/-fehlbetrag bzw. dem nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Gewinn dürfen Aufwendungen, die auf den steuerfreien Zweckbetrieb entfallen, nicht mehr enthalten sein.

247 In **Zeile 22** sind die Einnahmen aus den begünstigten Tätigkeiten nach § 64 Abs. 6 AO ohne Umsatzsteuer einzutragen. In der **Zeile 22a** ist bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die vereinnahmte Umsatzsteuer und die vom FA erstattete Vorsteuer auf Aufwendungen, die mit den begünstigten Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, in Abzug zu bringen (siehe → Rz. 243). Die tatsächlichen Aufwendungen, die mit den begünstigten Tätigkeiten in Zusammenhang stehen, sind in **Zeile 23** einzutragen. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist hier die an das FA abgeführte Umsatzsteuer und verausgabte Vorsteuer für Aufwendungen, die mit den begünstigten Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, einzutragen.

In **Zeile 24** wird dann der anzusetzende **pauschale Gewinn nach § 64 Abs. 6 AO** durch Anwendung des Prozentsatzes von 15 % auf die in Zeile 22 eingetragenen Einnahmen ermittelt.

Praxishinweis:
Bei Tätigkeiten, die unter § 64 Abs. 6 AO fallen, muss individuell geprüft werden, ob die Ausübung des Wahlrechts sinnvoll ist. Hier müssen die im Zusammenhang stehenden Kosten geprüft werden. Betragen diese mehr als 75 % der Einnahmen ist die Stellung des Antrags nicht sinnvoll. Es kann auch sinnvoll sein, einen Antrag auf Pauschalierung nicht zu stellen, wenn die Einnahmen zum Ausgleich anderweitiger Verluste des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs benötigt werden. Ergibt sich bei dem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ein Verlust, droht der Verlust der Gemeinnützigkeit und damit der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

4. Außerbilanzielle Korrekturen (Zeilen 26–28)

	Außerbilanzielle Korrekturen	
25 frei		
26	Dazu / Davon ab: Betrag nach § 4e Absatz 3 EStG	13.241
27	Dazu / Davon ab: Betrag nach § 4f EStG	13.242
27a	Dazu: Nichtabziehbare Aufwendungen für Besteuerungsinkongruenzen nach § 4k EStG	13.248
	Nichtabziehbare Aufwendungen für Rechteüberlassungen nach § 4j Absatz 3 EStG laut gesonderter Einzelaufstellung	
28	Dazu: Nichtabziehbare Aufwendungen für Rechteüberlassungen nach § 4j Absatz 3 EStG	13.243

248 Die Vorschrift des **§ 4e Abs. 3 EStG** ermöglicht es Stpfl., die zur teilweisen oder vollständigen Übernahme einer bestehenden Versorgungsverpflichtung oder Versorgungsanwartschaft erforderlichen Leistungen an einen Pensionsfonds auf Antrag abweichend von § 4e Abs. 1 EStG nicht im Jahr der Beitragszahlung, sondern erst in den dem Wj. der Übertragung folgenden zehn Wj. gleichmäßig verteilt als Betriebsausgaben abzuziehen. Ist eine Pensions-

1) Tz. 35 zu § 64 AEAO.
2) Beschluss des Großen Senats des BFH v. 21.9.2009, GrS 1/06, BStBl II 2010, 672; BFH-Urteil v. 15.1.2015, I R 48/13, BStBl II 2015, 713.

rückstellung nach § 6a EStG gewinnerhöhend aufzulösen, sind die Leistungen an den Pensionsfonds im Wj. der Übertragung in Höhe der aufgelösten Rückstellung in Abzug zu bringen. Der die aufgelöste Rückstellung übersteigende Betrag ist in den dem Wj. der Übertragung folgenden zehn Wj. gleichmäßig verteilt als Betriebsausgaben geltend zu machen.

Die hierdurch erforderlichen Hinzurechnungen bzw. Kürzungen sind unter **Zeile 26** der Anlage GK vorzunehmen.

249 In **Zeile 27** sind außerbilanzielle Korrekturen einzutragen, die auf Grund des § 4f EStG bei **Übertragung von Verpflichtungen mit Ansatzverboten und -beschränkungen** entstehen können. Verpflichtungen mit Ansatzverboten oder -beschränkungen führen i.d.R. zum Entstehen von stillen Lasten, d.h. die tatsächliche Verpflichtung ist höher als der steuerlich zu passivierende Betrag. Übertrug der Stpfl. derartige Verpflichtungen gegen Zahlungen eines Entgelts (das im Regelfall dem tatsächlichen Betrag entsprach) auf einen Dritten, entstand nach gefestigter Rechtsprechung[1] in Höhe der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und dem Bilanzansatz ein sofort abzugsfähiger Aufwand. Der Erwerber bilanzierte die Verpflichtung mit den Anschaffungskosten und musste keinen entsprechenden gegenläufigen „Erwerbsgewinn" versteuern[2]. Er unterlag auch nicht den Ansatzverboten und -beschränkungen des Übertragenden.

Bei Übertragung von Verpflichtungen in Wj., die nach dem 28.11.2013 enden, gilt § 4f EStG für den Übertragenden und § 5 Abs. 7 EStG für den Erwerber der stillen Last. Im Grundsatz erkennt das Gesetz die Rechtsprechung des BFH nun an, verteilt den beim Erwerber entstehenden Aufwand aus der Aufdeckung der stillen Last jedoch gleichmäßig auf das laufende und die nachfolgenden vierzehn Wj., vgl. § 4f Abs. Satz 1 EStG. Die Korrektur erfolgt dabei außerbilanziell. Im Wj. der Übertragung von Verpflichtungen mit Ansatzverboten und -beschränkungen muss der Aufwand aus der Aufdeckung der stillen Last im Jahresüberschuss/-fehlbetrag gewinnmindernd berücksichtigt worden sein. In Zeile 27 sind 14/15 des Aufwands außerbilanziell hinzuzurechnen (positives Vorzeichen). In den folgenden vierzehn Wj. sind jeweils 1/15 des ursprünglichen Aufwands gewinnmindernd (negatives Vorzeichen) zu berücksichtigen.

Einer Verteilung auf das laufende und die folgenden vierzehn Wj. bedarf es nach § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG nicht, wenn:

- die Übertragung im Rahmen der Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebs erfolgt,
- bei Übertragung von Pensionsansprüchen der Arbeitnehmer seinen erworbenen Pensionsanspruch zu einem neuen Arbeitgeber mitnimmt oder
- wenn das Betriebsvermögen 235 000 € nicht überschreitet (§ 7g Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG).

Beim Erwerber gelten durch § 5 Abs. 7 EStG die Ansatzverbote und -beschränkungen des Übertragenden weiter. Die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem steuerlich anzusetzenden Wert wirkt sich gewinnerhöhend aus. Dieser Erwerbsgewinn kann auf Antrag auf das laufende und die folgenden vierzehn Wj. verteilt werden. Hierfür ist eine bilanzielle steuerliche Rücklage zu bilden, vgl. § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG. Entsprechende Korrekturbeträge müssen daher im Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Zeile 11 berücksichtigt worden sein.

250 Mit dem durch das ATADUmsG eingeführten § 4k EStG[3] will der Gesetzgeber gegen hybride Gestaltungen vorgehen, also Gestaltungen, in denen durch geschicktes Ausnutzen unterschiedlicher Steuersysteme Gewinne in keinem Staat besteuert werden oder Betriebsausgaben in mehreren Staaten abgezogen werden. Der Gesetzgeber setzt mit § 4k EStG auf internationaler Ebene getroffene Vereinbarungen[4] und die ATAD-Richtlinien[5] der Europäischen Union um.

In **Zeile 27a** sind die Aufwendungen einzutragen, die auf Grund der Regelung des § 4k EStG nicht abziehbar sind. Das Abzugsverbot richtet sich zunächst auf Aufwendungen, die für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen entstanden sind, also beispielsweise Schuldzinsen, § 4k Abs. 1 EStG. Nach § 4k Abs. 6 EStG sind weiterhin folgende Voraussetzungen zu erfüllen, damit überhaupt eine Einzelprüfung nach § 4k EStG erfolgt:

1. der Leistende (die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird) und der Empfänger sind nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG oder
2. die Zahlungen erfolgen zwischen der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird und ihrer im Ausland belegenen Betriebsstätte oder
3. Leistender und Empfänger wirken durch ein abgestimmtes Verhalten zusammen (strukturierte Gestaltung).

1) BFH v. 17.10.2007, I R 61/06, BStBl II 2008, 555 und v. 26.4.2012, IV R 43/09, BStBl II 2017, 1228.
2) BFH v. 16.12.2009, I R 102/08, BStBl II 2011, 566; v. 14.12.2011, I R 72/10, BStBl II 2017, 1226; v. 12.12.2012, I R 28/11, BStBl II 2017, 1265; v. 12.12.2012, I R 69/11, BStBl II 2017, 1232.
3) ATADUmsG v. 25.6.2021, BGBl I 2021, 2035 = BStBl I 2021, 874.
4) Vgl. BEPS-Aktionspunkt 2 des Abschlussberichts 2015 der OECD/G20-Tagung.
5) Vgl. Art. 9 und Art. 9b der ATAD-Richtlinie EU 2016/1164 v. 12.7.2016, ABl.EU 2016 Nr. L 193, 1 geändert durch ATAD-II Richtlinie EU 2017/952 v. 29.5.2017, ABl.EU 2017 Nr. L 144, 1.

Ist dies gegeben (Aufwendungen, die durch die Nutzung oder die Übertragung von Kapitalvermögen entstanden sind und nahestehende Personen (u.a.)) sind folgende Fallgruppen definiert:

1. Die Erträge aus der Nutzung oder Übertragung des Kapitalvermögens werden auf Grund einer vom deutschen Recht **abweichenden steuerlichen Qualifikation** oder abweichenden **Zurechnung nicht oder niedriger** als im deutschen Recht **besteuert** (§ 4k Abs. 1 EStG).
2. Die Erträge unterliegen auf Grund einer vom deutschen Recht **abweichenden** steuerlichen **Behandlung** des **Stpfl.** oder auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Beurteilung von **anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen** i.S.d. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG in **keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung** (§ 4k Abs. 2 EStG).
3. Die Erträge unterliegen auf Grund **abweichender steuerlicher Zuordnung oder Zurechnung** nach den **Rechtsvorschriften anderer Staaten** in **keinem Staat** einer **tatsächlichen** Besteuerung (§ 4k Abs. 3 EStG).
4. Die Aufwendungen werden **auch in einem anderen Staat** als **Betriebsausgaben** berücksichtigt (§ 4k Abs. 4 EStG).
5. Den (auch mittelbaren) Erträgen stehen Aufwendungen gegenüber, deren Abzug bei entsprechender Anwendung des § 4k EStG versagt werden würde (§ 4k Abs. 5 EStG).

Zu jeder Fallgruppe gibt es weitergehende Spezialregelungen, die die Anwendung erweitern oder reduzieren. Weitere Prüfungen sind hier notwendig, die den Rahmen dieses Werks sprengen.[1] Soweit nach dieser Prüfung von nicht abziehbaren Aufwendungen auszugehen ist, sind sie durch Eintragung in Zeile 27a zu neutralisieren. Der Abzug im Rahmen der Steuerbilanz wird durch die Eintragung außerbilanziell rückgängig gemacht.

251 In **Zeile 28** sind nicht abzugsfähige Lizenzaufwendungen auf Grund der **Lizenzschranke** des § 4j EStG einzutragen. Lizenzaufwendungen sind Aufwendungen, die für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z.B. Plänen, Mustern und Verfahren, geleistet werden, vgl. § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG.

Der Abzug dieser Lizenzaufwendungen ist der Höhe nach begrenzt, wenn die Lizenzaufwendungen

1. beim Empfänger einer von der Regelbesteuerung abweichenden niedrigeren Besteuerung unterliegen (Präferenzregelung) und
2. an eine der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG gezahlt werden.

252 Ob die Zahlungen beim Empfänger einer von der Regelbesteuerung abweichenden niedrigeren Besteuerung unterliegen, richtet sich nach § 4j Abs. 2 EStG. **Erste** Voraussetzung ist, dass überhaupt eine spezielle Regelung existiert, die Lizenzzahlungen geringer besteuert als die sog. „Regelbesteuerung" (Präferenzregelung). Solche Regelungen bestehen in vielen Staaten (sog. IP-Boxen oder Lizenzboxen). Als **zweite** Voraussetzung muss die ermäßigte Besteuerung zu einer Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 % führen.[2]

Welche Steuern Ertragssteuern in diesem Sinne sind, richtet sich nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 3 AStG.[3] Liegen demnach die Voraussetzungen des § 4j Abs. 2 EStG vor, kann dennoch ein vollständiger Abzug erfolgen, wenn die Präferenzregelung dem sog. „Nexus-Ansatz" („Nexus-Approach") entspricht, vgl. § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG. Der zwischen den OECD-Mitgliedsstaaten im Rahmen des BEPS-Projekts festgelegte Nexus-Ansatz prüft, ob eine Präferenzregelung der Forschungs- und Entwicklungsförderung dient. Nur insoweit ist ein Sondersteuersatz zulässig.[4] Nahestehende Personen i.S.d. § des § 1 Abs. 2 AStG sind in Konzernstrukturen regelmäßig gegeben. In Betracht kommt hier vor allem § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG, wonach eine (ggf. mittelbare) Beteiligung von 25 % oder das Bestehen eines beherrschenden Einflusses genügt.

253 Liegen die o.g. Voraussetzungen für einen Staat vor, sind die gezahlten Lizenzaufwendungen pro Staat nach folgendem Rechenschema nicht abzugsfähig:

$$\frac{25\,\% - \text{Belastung durch Ertragsteuern in \%}}{25\,\%}$$

Die nicht abzugsfähigen Lizenzaufwendungen der jeweils betroffenen Staaten sind zu addieren und in Zeile 28 einzutragen. Eine gesonderte Feststellung der nicht abziehbaren Aufwendungen für Rechteüberlassungen erfolgt nicht. Die Aufwendungen sind endgültig nicht abziehbar.

1) Vgl. Frase in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, eKomm Ab VZ 2020, § 4k EStG Rz. 1 (Aktualisierung v. 16.7.2020).
2) So würde beispielsweise die Besteuerung in Deutschland mit 15 % nicht die Voraussetzungen des § 4j Abs. 2 EStG erfüllen, da kein besonderer Besteuerungstarif für Lizenzzahlungen gegeben ist; vielmehr handelt es sich bei den 15 % um den Regelsteuersatz.
3) So jedenfalls Hagemann/Kahlenberg in Hermann/Heuer/Raupach, Rz. 46 zu § 4j EStG.
4) Hagemann/Kahlenberg in Hermann/Heuer/Raupach, Rz. 35 zu § 4j EStG.

a) Besondere Verlustverrechnungsvorschriften (Zeilen 29–39)

Zeile		
	Verlustausgleichsbeschränkung bei Steuerstundungsmodellen nach § 15b EStG 43 - ohne Beträge laut Zeile 14 -	
29	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste im Sinne des § 15b EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG (ohne Beträge aus Beteiligungen an Personengesellschaften)	13.328
30	Davon ab: Verlustverrechnung nach § 15b EStG, gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG (ohne Beträge aus Beteiligungen an Personengesellschaften)	13.329
	Verlustausgleichsbeschränkung bei gewerblicher Tierzucht/-haltung nach § 15 Absatz 4 Satz 1 und 2 EStG 43	
31	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste aus gewerblicher Tierzucht/-haltung im Sinne des § 15 Absatz 4 Satz 1 EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG	13.320
32	Davon ab: Verrechnung von Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht/-haltung des laufenden Jahres mit dem Verlustvortrag und dem Verlustrücktrag aus dem folgenden Veranlagungszeitraum nach § 15 Absatz 4 Satz 2 EStG, gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG	13.321
	Verlustausgleichsbeschränkung bei Termingeschäften nach § 15 Absatz 4 Satz 3 EStG 43	
33 frei 34	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste aus Termingeschäften im Sinne des § 15 Absatz 4 Satz 3 EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG	13.322
35	Davon ab: Verrechnung von Gewinnen aus Termingeschäften des laufenden Jahres mit dem Verlustvortrag und dem Verlustrücktrag aus dem folgenden Veranlagungszeitraum nach § 15 Absatz 4 Satz 3 in Verbindung mit Satz 2 EStG, gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG	13.323
	Verlustausgleichsbeschränkung als atypisch stiller Gesellschafter nach § 15 Absatz 4 Satz 6 bis 8 EStG 43 laut gesonderter Einzelaufstellung	
36	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste als atypisch stiller Gesellschafter im Sinne des § 15 Absatz 4 Satz 6 bis 8 EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG	13.324

Steuernummer

- 3 -

Zeile		EUR
37	Davon ab: Verrechnung von Gewinnen als atypisch stiller Gesellschafter mit dem Verlustvortrag und dem Verlustrücktrag aus dem folgenden Veranlagungszeitraum nach § 15 Absatz 4 Satz 6 bis 8 EStG, gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG	13.325
	Verlustausgleichsbeschränkung als typisch stiller Gesellschafter nach § 20 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 in Verbindung mit § 15 Absatz 4 Satz 6 und 8 und § 15a EStG 43 laut gesonderter Einzelaufstellung	
38	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste als typisch stiller Gesellschafter im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 15 Absatz 4 Satz 6 und 8 und § 15a EStG und gegebenenfalls § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG	13.326
39	Davon ab: Verrechnung von Gewinnen als typisch stiller Gesellschafter im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 EStG mit dem Verlustvortrag und dem Verlustrücktrag aus dem folgenden Veranlagungszeitraum nach § 20 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 15 Absatz 4 Satz 6 bis 8 EStG oder mit dem Verlustvortrag nach § 15a EStG und gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG	13.327

In diesem Abschnitt des Vordrucks sind **diverse außerbilanzielle Korrekturen** auf Grund von speziellen Verlustverrechnungsbeschränkungen zu erfassen. In diesem Abschnitt werden (mit Ausnahme von Beteiligungen an stillen Gesellschaften) keine Verlustverrechnungsbeschränkungen erfasst, die bereits auf Ebene der Personengesellschaft angewendet werden (z.B. § 15a EStG). Diese müssen bereits in den Eintragungen zu den Zeilen 14 und 15 berücksichtigt sein. In diesem Abschnitt sind nur noch solche Verlustverrechnungsbeschränkungen zu erfassen, die auf Ebene der Körperschaft direkt angewendet werden. **254**

Die in diesem Abschnitt eingetragenen Werte wirken sich nicht auf den Gewerbeertrag aus, da die einkommen- und körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnungsbeschränkungen nicht auf die Gewerbesteuer wirken, vgl. R 7.1 Abs. 3 GewStR 2009.

Die besondere Verlustverrechnungsvorschrift des § 2a EStG ist nicht hier, sondern auf der Anlage AEV zu erklären. **255**

§ 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG ist auch für die o.g. besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen anzuwenden. Demnach dürfen positive Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum nicht mit negativen Einkünften und (besonderen) Verlustvorträgen (z.B. nach § 15 Abs. 4 EStG) des übernehmenden Rechtsträgers (die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird) verrechnet werden. Die Berechnungssystematik der Zeilen 46-51 der Anlage ZVE und der Zeilen 19-24 der Anlage Verluste können sinngemäß übernommen werden (detaillierte Erläuterungen zur Systematik → Rz. 985 ff. und → Rz. 748). **256**

Entsprechendes gilt nach **§ 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG** für den Fall der **Einbringung mit steuerlicher Rückwirkung**.

Praxishinweis:
§ 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG haben für die besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen in der Praxis eine untergeordnete Bedeutung, da sowohl der übernehmende als auch der übertragende Rechtsträger die Tatbestände der Verlustverrechnungsbeschränkung erfüllen müssen. So ist es unwahrscheinlich, dass sowohl der übernehmende als auch der übertragende Rechtsträger Termingeschäfte oder gewerbliche Tierzucht betreiben. Für § 15b EStG besteht nur dann eine Relevanz, wenn sowohl der übernehmende als auch der übertragende Rechtsträger Einkünfte aus demselben Steuerstundungsmodell erzielen.

257 Nach **§ 15b Abs. 1 EStG** dürfen Verluste in Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Sie mindern lediglich solche Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Wj. aus **derselben** Einkunftsquelle erzielt. Ein Steuerstundungsmodell liegt vor, wenn auf Grund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen, vgl. § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG. Zu den Details wird auf das BMF-Schreiben vom 15.8.2007[1)] verwiesen. Anders als bei § 15a EStG oder § 2b EStG ist die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15b EStG nicht auf Personengesellschaften beschränkt. Soweit die Voraussetzungen für ein **Steuerstundungsmodell** bei der Körperschaft selbst erfüllt sind, ist ein laufender Verlust in **Zeile 29** einzutragen.

Der nicht ausgleichsfähige laufende Verlust führt zur Feststellung oder zur Erhöhung eines verrechenbaren Verlusts, vgl. § 15b Abs. 4 EStG. Die Berechnung und Fortentwicklung dieses verrechenbaren Verlusts wird von der FinVerw. außerhalb eines amtlichen Vordrucks vorgenommen.

Kommt es in den Folgejahren zu positiven laufenden Einkünften aus dem gleichen Steuerstundungsmodell, können diese mit einem verrechenbaren Verlust verrechnet werden. Soweit eine **Verrechnung** möglich ist, ist diese in **Zeile 30** einzutragen.

Die Körperschaft kann mehrere Steuerstundungsmodelle nebeneinander betreiben. In diesem Fall bildet jedes Steuerstundungsmodell einen eigenen Verlustverrechnungskreis. Eine Saldierung ist nicht zulässig. Da dies aber nur sehr selten vorkommen dürfte, verzichtet die FinVerw. hier auf eine detaillierte Aufgliederung. Sollte die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, dennoch mehrere Steuerstundungsmodelle betreiben, sollte eine formlose Aufgliederung der Steuererklärung beigefügt werden.

Die Bildung und Auflösung des verrechenbaren Verlusts nach § 15b EStG erfolgt dabei nach folgendem Schema (ohne fortführungsgebundene Verluste und § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG):

1	verrechenbarer Verlust zum Schluss des vorangegangenen VZ		
2	davon ab: Nicht zu berücksichtigender Verlustvortrag nach § 8c KStG (ggf. i.V.m. § 2 Abs. 4 Satz 1 und 2, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG)		
3	davon ab: Im Falle der Abspaltung: Verringerung des verrechenbaren Verlusts bei der übertragenden Körperschaft (§ 15 Abs. 3, § 16 UmwStG)		
4	dazu: laufender Verlust (Betrag lt. Zeile 29)		
5	davon ab: Nicht zu berücksichtigender Verlust nach § 8c KStG (ggf. i.V.m. § 2 Abs. 4 Satz 1, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG)		
6	Zwischensumme		
7	laufender Gewinn		
8	davon ab: Verlustabzug (Betrag lt. Zeile 7 Vorspalte, höchstens Betrag lt. Zeile 6) (Übertrag in Zeile 30 der Anlage GK)		
9	verrechenbarer Verlust nach § 15b EStG zum Schluss des VZ		

Beratungshinweis:
Es ist darauf zu achten, dass die verrechenbaren Verluste nach § 15b EStG gesondert und einheitlich festgestellt werden, da eine spätere Verlustverrechnung (Einkommensminderung) nur möglich ist, wenn der Verlust im Verlustentstehungsjahr festgestellt wurde (Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis).

Die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlusts nach § 15b EStG ist grundsätzlich möglich und folgt den allgemeinen Regelungen (→ Rz. 752 ff).

258 **§ 15 Abs. 4 Satz 1 EStG** verbietet den Ausgleich von **Verlusten aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung**. Da entsprechende Verluste in der Handels-/Steuerbilanz enthalten sind, müssen sie in **Zeile 31** hinzugerechnet werden. So hinzugerechnete Verluste gehen jedoch nicht unter, sondern sind in einem gesonderten Verlustfeststellungsbescheid festzustellen, vgl. § 15 Abs. 4 Satz 2 EStG. Da nach § 15 Abs. 4 Satz 2 EStG die Verlustverrechnung nach Maßgabe des § 10d EStG erfolgt, sind für diesen Verlust sowohl die Mindestbesteuerung als auch der Verlustrücktrag anwendbar. Laufende Verluste können also in das Vorjahr zurückgetragen, allerdings nur mit Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht verrechnet werden.

Kommt es in den Folgejahren zu Gewinnen aus der gewerblichen Tierzucht und damit zur **Verlustverrechnung**, ist der Betrag der Verlustverrechnung in **Zeile 32** einzutragen. Dadurch werden die im Jahresüberschuss/-fehlbetrag

1) BMF-Schreiben v. 17.7.2007, BStBl I 2007, 542.

enthaltenen Gewinne aus gewerblicher Tierzucht und -haltung neutralisiert. Ein Verlustrücktrag aus dem Folgejahr ist in dieser Zeile ebenfalls zu erfassen.

Die Bildung und Fortentwicklung der verrechenbaren Verluste erfolgt nach folgendem Schema (ohne fortführungsgebundene Verluste und § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG):

1	verrechenbarer Verlust aus Termingeschäften zum Schluss des vorangegangenen VZ		
2	davon ab: Nicht zu berücksichtigender Verlustvortrag nach § 8c KStG (ggf. i.V.m. § 2 Abs. 4 Satz 1 und 2, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG)		
3	davon ab: Im Falle der Abspaltung: Verringerung des verrechenbaren Verlusts bei der übertragenden Körperschaft (§ 15 Abs. 3, § 16 UmwStG)		
4	dazu: laufender Verlust (Betrag lt. Zeile 31)		
5	davon ab: Nach § 8c KStG nicht zu berücksichtigender laufender Verlust		
6	davon ab: Verlustrücktrag auf positive Einkünfte aus der gewerblichen Tierzucht des vorangegangenen VZ		
7	Zwischensumme		
8	laufender Gewinn		
9	davon ab: Verlustabzug nach § 10d Abs. 2 Satz 1 erste Alternative EStG (niedrigerer Betrag aus Zeilen 7 und 8, höchstens 1 Mio. €)		
10	Zwischensumme		
11	davon ab: Verlustabzug nach § 10d Abs. 2 Satz 1 zweite Alternative EStG (Betrag lt. Zeile 10 Vorspalte, höchstens 60 % des Betrags lt. Zeile 10 Hauptspalte) (Übertrag in Zeile 31 der Anlage GK)		
12	verrechenbarer Verlust aus Termingeschäften zum Schluss des VZ		

Die Verwaltung fordert für Verluste aus gewerblicher Tierzucht keine gesonderte Einzelaufstellung. Das mag daran liegen, dass bei Körperschaften, die unter § 8 Abs. 2 KStG fallen, auch nur eine gewerbliche Tierzucht vorliegen kann, die die Körperschaft selbst betreibt. Über Personengesellschaften verwirklichte Verlustverrechnungsbeschränkungen nach § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG dürfen nicht hier eingetragen werden, sondern sind auf Ebene der Personengesellschaft durchzuführen.

Beratungshinweis:
Es ist darauf zu achten, dass nicht ausgleichsfähige Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder -haltung gesondert und einheitlich festgestellt werden, da eine spätere Verlustverrechnung (Einkommensminderung) nur möglich ist, wenn der Verlust im Verlustentstehungsjahr festgestellt wurde (Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis).

259 Nach **§ 15 Abs. 4 Satz 3 EStG** gilt entsprechendes für **Verluste aus Termingeschäften**, durch die der Stpfl. einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderten Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Von der Vorschrift ausgenommen sind lediglich Geschäfte, die zum gewöhnlichen Geschäftsbereich bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen i.S.d. Kreditwesengesetzes gehören oder die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen. **Laufende Verluste aus Termingeschäften** sind in **Zeile 34** einzutragen, während die **Verlustverrechnung** in **Zeile 35** einzutragen ist. Die grundsätzlichen Ausführungen und das Berechnungsschema (→ Rz. 258) gelten sinngemäß auch für Verluste aus Termingeschäften.

Beratungshinweis:
Es ist darauf zu achten, dass nicht ausgleichsfähige Verluste aus Termingeschäften gesondert und einheitlich festgestellt werden, da eine spätere Verlustverrechnung (Einkommensminderung) nur möglich ist, wenn der Verlust im Verlustentstehungsjahr festgestellt wurde (Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis).

260 Nach **§ 15 Abs. 4 Satz 6 EStG** dürfen **Verluste aus typisch stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften**, bei denen die Körperschaft als Mitunternehmer anzusehen ist, weder mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb noch aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Sie mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d EStG die Gewinne, die die Körperschaft in dem unmittelbar vorangegangenen Wj. oder in den folgenden Wj. aus derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder sonstigen Innengesellschaft bezieht.

Im Unterschied zu den bisher beschriebenen Verlustausgleichsbeschränkungen kommt es bei der atypischen stillen Gesellschaft zu einer gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO, da eine Mitunternehmerschaft vorliegt. Atypisch stille Gesellschaften unterliegen auch der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG, die auf Ebene der Mitunternehmerschaft anzuwenden ist, vgl. § 15a Abs. 5 Nr. 1 EStG. Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15 Abs. 5 Satz 6 EStG ist hingegen ausschließlich auf Ebene des Mitunternehmers anzuwenden.[1)] Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG ist auf die Einkünfte aus der atypisch stillen Gesellschaft anzuwenden, die nach Anwendung des § 15a (und ggf. § 15b) EStG verbleiben.

1) Rz. 5 des BMF-Schreibens v. 19.11.2008, BStBl I 2008, 970.

Jede Beteiligung an einer atypisch stillen Gesellschaft, die an einer anderen Körperschaft begründet wird, bildet dabei einen eigenen Verlustverrechnungskreis. Aus diesem Grund müssen im elektronischen Datensatz für jede atypisch stille Gesellschaft Angaben gemacht werden.

In der **Zeile 36** sind die **laufenden negativen Einkünfte aus atypisch stillen Gesellschaften an Körperschaften**, die nach Anwendung des § 15a EStG (und ggf. § 15b EStG) lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung verbleiben, einzutragen. Dieser Betrag muss bereits in Zeile 14 berücksichtigt worden sein.

Erzielt die atypisch stille Gesellschaft positive Einkünfte und werden diese nicht mit verrechenbaren Verlusten nach § 15a (oder § 15b EStG) verrechnet, können diese mit verbleibenden Verlustvorträgen nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG verrechnet werden. Auch hier gilt auf Grund der Verlustverrechnung nach Maßgabe des § 10d EStG der Verlustrücktrag und die Mindestbesteuerung. Eine entsprechende **Verlustverrechnung** ist in **Zeile 37** einzutragen. Der **Verlustrücktrag aus dem Folgejahr** ist hier ebenfalls zu berücksichtigen. Die grundsätzlichen Ausführungen und das Berechnungsschema in → Rz. 258 können sinngemäß angewendet werden.

Beratungshinweis:
Es ist darauf zu achten, dass nicht ausgleichsfähige Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften gesondert und einheitlich festgestellt werden, da eine spätere Verlustverrechnung (Einkommensminderung) nur möglich ist, wenn der Verlust im Verlustentstehungsjahr festgestellt wurde (Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis).

261 Gemäß **§ 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG** sind § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG und §§ 15a und 15b EStG auch auf **Verluste der Körperschaft aus einer typisch stillen Beteiligung** anzuwenden. Im Unterschied zur atypisch stillen Gesellschaften werden diese Vorschriften nicht auf unterschiedlichen Ebenen (Mitunternehmerschaft/Mitunternehmer) angewendet, sondern nur auf einer Ebene (nämlich der des stillen Gesellschafters).

§ 15a EStG ist bei typisch stillen Gesellschaften grundsätzlich immer anzuwenden.[1)] Die Feststellung des verrechenbaren Verlusts erfolgt durch das für die Besteuerung des typisch stillen Gesellschafters zuständigen FA. Mangels anderer Regelungen ist die Reihenfolge der Anwendung des § 15a EStG vor der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG auch bei typisch stillen Gesellschaftern einzuhalten.

Zu berücksichtigen ist allerdings, dass § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG nicht in allen Fällen der typischen stillen Gesellschaft anzuwenden ist. Voraussetzung hierfür ist, dass die stille Gesellschaft[2)] an dem Handelsgewerbe einer Kapitalgesellschaft begründet werden muss.

Der Ertrag oder Aufwand aus einer typisch stillen Gesellschaft muss im Jahresüberschuss/-fehlbetrag enthalten sein. In **Zeile 38** sind die **laufenden Verluste aus allen typischen Gesellschaften** einzutragen. Im Rahmen der Verlustfeststellung muss jedoch zwischen nicht ausgleichsfähigen Verlusten nach § 15a EStG und solchen nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG unterschieden werden (siehe Beispiel).

Gewinne aus typisch stillen Gesellschaften können mit Verlusten nach § 15a EStG und mit Verlustvorträgen nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG aus derselben stillen Gesellschaft verrechnet werden. Der tatsächliche **Betrag der Verlustverrechnung** ist gesondert zu ermitteln und in der Summe über alle stillen Gesellschaften in **Zeile 39** einzutragen. Im elektronischen Datensatz sind entsprechende Einzelangaben zur jeweiligen stillen Gesellschaft zu machen. Es empfiehlt sich bei Verwendung des Papiervordrucks vergleichbare Angaben auf einer formlosen Anlage beizufügen.

Die Ausführungen und das Rechenschema in → Rz. 258 gelten für typisch stille Gesellschaften sinngemäß.

Beispiel:
Die A GmbH ist an der S GmbH als typisch stille Gesellschafterin beteiligt. Als stille Einlage war ein Betrag von 1,5 Mio. € zu erbringen, der auch tatsächlich geleistet wurde. Die Anteile der A GmbH aus der stillen Gesellschaft betrugen:

01: – 1 700 000 €

02: + 40 000 €

03: + 1 260 000 €

In 01 wird auf den Verlust i.H.v. 1,7 Mio. € zuerst § 15a EStG angewendet. Auf Grund der stillen Einlage ist ein Betrag von 1,5 Mio. € nach § 15a EStG ausgleichsfähig. Der Rest i.H.v. 200 000 € ist als verrechenbarer Verlust nach § 15a EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG gesondert festzustellen. Auf den nach § 15a EStG zu berücksichtigenden Verlust von 1,5 Mio. € ist § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG anzuwenden, mit der Folge, dass dieser Betrag ebenfalls nur verrechenbar ist. In Zeile 38 ist in 01 folglich ein Betrag von 1,7 Mio. € einzutragen. Der Verlust mindert in voller Höhe nicht das Einkommen der A GmbH.

In 02 ergibt sich ein Gewinn von 40 000 € aus der stillen Beteiligung. Dieser ist vorrangig mit dem verrechenbaren Verlust nach § 15a EStG zu verrechnen. In Zeile 38 ist in 02 ein Betrag von 40 000 € einzutragen. Der verrechenbare Verlust nach § 15a EStG ist zum 31.12.02 i.H.v. 160 000 € festzustellen, während der nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG unverändert mit 1,5 Mio. € festzustellen ist.

In 03 sind die positiven Einkünfte zunächst mit dem noch verbleibenden verrechenbaren Verlust nach § 15a EStG i.H.v. 160 000 € zu verrechnen. Es verbleiben folglich noch positive Einkünfte i.H.v. 1,1 Mio. €. Diese sind mit den verrechenbaren Verlusten nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG i.H.v. 1,5 Mio. € zu verrechnen. Allerdings greift hier die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG. In

1) Nicht immer kommt es aber zur Beschränkung des Verlustausgleichs, da ja auch ein ausreichend positives Kapitalkonto bestehen kann.
2) Oder Unterbeteiligung oder sonstige Innengesellschaft.

Höhe von 1 Mio. € ist die Verlustverrechnung unbeschränkt vorzunehmen. Vom verbleibenden Restbetrag von 500 000 € können jedoch nur noch 60 %, also 300 000 € verrechnet werden. In Zeile 39 dürfen in 03 daher lediglich 1 460 000 € (§ 15a EStG: 160 000 € und § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG: 1,3 Mio. €) eingetragen werden.

Der **Verlustrücktrag aus dem Folgejahr** ist ebenfalls in dieser Zeile zu erfassen.

b) Erhöhungen bzw. Kürzungen nach § 19 Abs. 4 REITG und Zinszuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG (Zeilen 40–40a)

	Verlustausgleichsbeschränkung nach § 19 Absatz 4 REITG bei Anteilen an REIT-Körperschaften	
40	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste aus Anteilen an REIT-Körperschaften im Sinne des § 19 Absatz 4 REITG gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG (vorbehaltlich des § 19a Absatz 1 Satz 2 REITG) 43	13.318
40a	Davon ab: Verrechnung von Gewinnen aus Anteilen an REIT-Körperschaften des laufenden Jahres mit dem Verlustvortrag und dem Verlustrücktrag aus dem folgenden Veranlagungszeitraum nach § 19 Absatz 4 REITG, gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG 43	13.319

In **Zeile 40** sind die sich nach **§ 19 Abs. 4 REITG** ergebenden Erhöhungsbeträge hinzuzurechnen. Kürzungen nach § 19 Abs. 4 REITG sind mit negativem Vorzeichen in **Zeile 40a** einzutragen. **262**

c) Investitionsabzugsbetrag (Zeilen 42–45)

	Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG	
41 frei		
42	Davon ab: Investitionsabzugsbeträge des laufenden Wirtschaftsjahres nach § 7g Absatz 1 EStG	13.239
42a	Dazu: Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung: Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG aus 2017	13.244
43	Dazu: Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung: Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG aus 2018	13.245
44	Dazu: Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung: Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG aus 2019	13.246
45	Dazu: Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung: Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG aus 2020	13.247

Die **Zeilen 42 bis 45** dienen der **Bildung und Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen** nach § 7g EStG. Mit dem Investitionsabzugsbetrag sollen kleine und mittelgroße Betriebe gefördert werden, indem Anschaffungs- und Herstellungskosten bereits vor Anschaffung oder Herstellung teilweise außerbilanziell gewinnmindernd berücksichtigt werden dürfen (§ 7g Abs. 1 EStG). Bei Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts in einem späteren Wj. ist der abgezogene Investitionsabzugsbetrag wieder außerbilanziell hinzuzurechnen (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG). In gleicher Höhe können (Wahlrecht) jedoch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten innerbilanziell gemindert werden, sodass sich bei Anschaffung des Wirtschaftsguts im Saldo eine Auswirkung auf das Einkommen von null ergibt. Wird das Wirtschaftsgut nicht innerhalb einer Frist von drei Wj. angeschafft, ist die Bildung des Investitionsabzugsbetrags im Wj. der Bildung rückgängig zu machen (Zeilen 38 bis 41 der Anlage WA). Gleiches gilt unter Umständen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten niedriger sind als seinerzeit angegeben. **263**

Die im laufenden Jahr **abzuziehenden Investitionsabzugsbeträge** werden in **Zeile 42** eingetragen. Ein Investitionsabzugsbetrag darf nur gebildet werden, wenn das Betriebsvermögen bei buchführenden Körperschaften (Regelfall) 235 000 € nicht überschreitet. Bei Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln (z.B. Regiebetriebe oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) darf der Gewinn 100 000 € nicht überschreiten. **264**

Begünstigt sind nur abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Die Höhe des Investitionsabzugsbetrags darf 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschreiten. Ein niedrigerer Prozentsatz darf aber durchaus gewählt werden. In Zeile 42 sind folglich die voraussichtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten multipliziert mit einem Prozentsatz von maximal 40 % einzutragen.

Abzugsbeträge können auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. Die Summe der Beträge, die im Wj. des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wj. insgesamt nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG abgezogen und nicht nach § 7g Abs. 2 EStG hinzugerechnet oder nach § 7g Abs. 3 oder 4 EStG rückgängig gemacht wurden, darf je Betrieb 200 000 € nicht übersteigen (§ 7g Abs. 1 Satz 4 EStG).

Beratungshinweis:
Im Hinblick auf die 6-prozentige Verzinsung eines nicht oder nicht in voller Höhe in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags kann es durchaus empfehlenswert sein, einen niedrigeren Prozentsatz als 40 % zu wählen.

Praxishinweis:
Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und Verwendung der Anlage EÜR sind die Angaben zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG in Zeile 77 der Anlage EÜR für die Festsetzung der Körperschaftsteuer ohne Bedeutung. Im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung sind allein die Angaben auf der Anlage GK maßgebend.

265 Im **Wj. der Anschaffung oder Herstellung** des begünstigten Wirtschaftsguts sind 40 % der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch Eintragung in **Zeilen 42a bis 45** außerbilanziell hinzuzurechnen, wobei der **Hinzurechnungsbetrag** den ursprünglich berücksichtigten Investitionsabzugsbetrag nicht übersteigen darf (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG). Gleichzeitig können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts um bis zu 40 %, höchstens jedoch bis zur Höhe des Hinzurechnungsbetrags, gewinnmindernd herabgesetzt werden (§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG),[1] so dass sich im Ergebnis im Investitionsjahr die zusätzliche Gewinnminderung durch die außerbilanzielle Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags wieder aufhebt. Die vorgenannte Gewinnminderung führt gleichzeitig zu einer Verringerung der AfA-Bemessungsgrundlage. Die Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten erfolgt innerbilanziell und muss daher im Jahresüberschuss/-fehlbetrag (Zeile 11) bereits gewinnmindernd berücksichtigt worden sein. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Eintragungen zu § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG in Zeile 32 der Anlage EÜR vorzunehmen. Die Minderung der Herstellungskosten hat sich auf den in Zeile 12 einzutragenden Wert also ebenfalls bereits ausgewirkt.

Ab dem Investitionsjahr wird die lineare AfA auf das Wirtschaftsgut nach § 7 Abs. 1 EStG gewährt (ggf. im Erstjahr zeitanteilig). Außerdem kommt u.U. eine Sonder-AfA nach § 7g Abs. 5 EStG i.H.v. 20 % der (geminderten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Betracht. Auch die Sonderabschreibung erfolgt innerbilanziell und muss im Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Zeile 11 bereits berücksichtigt sein. Gleiches gilt für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG i.V.m. der Anlage EÜR (Zeile 31).

266 Wird das Wirtschaftsgut, für das ein Investitionsabzugsbetrag gewährt wurde, nicht bis zum Ende des dritten, auf das Wj. des Abzugs folgenden Wj. angeschafft oder hergestellt ist der Abzugsbetrag durch Änderung des für das Abzugsjahr ergangenen Steuerbescheids in voller Höhe rückgängig zu machen, vgl. § 7g Abs. 3 EStG. Auf Grund der Corona-Pandemie hat der Gesetzgeber jedoch für Investitionsabzugsbeträge, die im Zeitraum vom 31.12.2016 bis 31.12.2017 gebildet wurden, eine fünfjährige Frist festgelegt, vgl. § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG. Für Investitionsabzugsbeträge, die in zwischen dem 1.1.2018 bis zum 31.12.2018 endenden Wirtschaftsjahren gebildet wurden, wurde eine vierjährige Frist festgelegt, vgl. § 52 Abs. 16 Satz 4 EStG.

Soweit die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten niedriger waren als der Betrag, der bei Bildung des Investitionsabzugsbetrages zugrunde gelegt wurde, verbleibt der Restbetrag für Folgeanschaffungen. Ist der ursprünglich gebildete Investitionsabzugsbetrag nicht bis zum dritten auf das Wj. der Bildung folgende Wj. hinzugerechnet worden, ist der Abzug des Investitionsabzugsbetrags im VZ des Abzugs insoweit rückgängig zu machen. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VZ abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Abzugsjahr folgende Wj. endet (§ 7g Abs. 3 EStG).

Mit § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG existiert für die Rückgängigmachung im Jahr der Bildung eine eigene verfahrensrechtliche Korrekturnorm. Allerdings sind regelmäßig auch die Voraussetzungen für ein rückwirkendes Ereignis gegeben.[2] Da der Gesetzgeber jedoch im Falle der Rückgängigmachung eine Verzinsung der Nachforderung angestrebt hat, wird mit § 7g Abs. 3 Satz 4 EStG die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO – der zur Nicht-Verzinsung geführt hätte – explizit ausgeschlossen.

Die gleichen Rechtsfolgen treten ein, wenn das Wirtschaftsgut zwar innerhalb der vorgegebenen Frist angeschafft oder hergestellt wurde, aber nicht mindestens bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wj. in einer inl. Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. In diesem Fall ist aber nicht nur die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags nachträglich zu versagen, sondern es sind auch für das Investitionsjahr die Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage für die AfA und die außerbilanzielle Hinzurechnung rückgängig zu machen, was ggf. eine Änderung beider Steuerfestsetzungen erfordert.

Nach Auffassung der FinVerw. ist die Körperschaft verpflichtet, dem FA die nicht erfolgte Anschaffung/Herstellung oder die Nichteinhaltung der Verbleibensvoraussetzungen anzuzeigen.[3] Da dies keine Auswirkung auf das Einkommen des dritten auf das Wj. des Abzugs des Investitionsabzugsbetrags folgenden Wj. hat, sind die entsprechenden Angaben zu den Zeilen 38 bis 41 der Anlage WA zu machen.

1) Die Herabsetzung muss in der elektronischen Bilanz unter der Position „dim_changes.nt.ass.gross“ ausgewiesen worden sein.
2) BFH-Urteil v. 11.7.2013, IV R 9/12, BStBl II 2014, 609.
3) Vgl. Rz. 64 des BMF-Schreibens v. 20.11.2013, BStBl I 2013, 1493.

d) Verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen die unter das Korrespondenzprinzip des § 8 Abs. 3 Satz 4 EStG fallen (Zeilen 46–49a)

	Verdeckte Gewinnausschüttungen laut gesonderter Einzelaufstellung	
46	Nicht bei Organgesellschaften: Dazu: Verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG	13.116
	Weitere außerbilanzielle Korrekturen	
47	Davon ab: Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit versteuerten verdeckten Gewinnausschüttungen (gemäß BMF-Schreiben vom 28.05.2002, BStBl I 2002, 603)	13.166
48	Dazu: Nichtabziehbare genossenschaftliche Rückvergütungen - verdeckte Gewinnausschüttungen nach R 22 Absatz 13 KStR 2015 (Betrag laut Zeile 18 der Anlage GR)	13.216
49	Dazu: Nicht erfolgswirksam gebuchte Einlagen im Sinne des § 8 Absatz 3 Satz 4 KStG	13.226
49a	Dazu: Gewinnzuschlag nach § 6b Absatz 7 EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 6c EStG	13.139

267 Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dürfen **verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)** das Einkommen der Körperschaft nicht mindern. In der Handels- und auch in der Steuerbilanz führt eine vGA zu einer Minderung des Betriebsvermögens oder zu einer unterlassenen Vermögensmehrung.[1] Der Ausgleich erfolgt nach dem System der zweistufigen Einkommensermittlung durch eine **außerbilanzielle Hinzurechnung in Zeile 46** des Hauptvordrucks. Im elektronischen Datensatz der Körperschaftsteuererklärung sind Einzelangaben zu Grund und Höhe jeder verdeckten Gewinnausschüttung zu machen. Bei Verwendung des Papiervordrucks empfiehlt es sich, gleichartige Angaben auf einer formlosen Anlage zu machen. Die bisher in dieser Zeile ebenfalls zu berücksichtigenden nicht abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen sind in der Zeile 47 einzutragen (→ Rz. 270).

Hinzuzurechnen ist regelmäßig nur der Betrag der vGA selbst, nicht auch die auf sie entfallende Körperschaftsteuerbelastung. Das gilt auch für eine eventuelle Körperschaftsteuererhöhung i.S.d. § 38 KStG (nur noch im Fall eines Antrags nach § 34 Abs. 16 KStG). Soweit derartige Steuerbelastungen in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwandsposten erfasst sind, sind sie als nicht abziehbare Aufwendungen i.S.d. § 10 Nr. 2 KStG in die Zeilen 51 bzw. 52 einzutragen und erhöhen somit das Einkommen der Körperschaft. Lediglich eine von der Körperschaft zu Lasten ihres Betriebsergebnisses übernommene Kapitalertragsteuer auf vGA erhöht den Wert der vGA.

VGA einer Organgesellschaft sind nicht hier, sondern in den Zeilen 175 und 176 dieser Anlage einzutragen. Verdeckte Gewinnausschüttungen einer Organgesellschaft an den Organträger sind als vorweggenommene Gewinnabführung zu werten.[2] Verdeckte Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an außenstehende Anteilseigner werden wie Ausgleichszahlungen behandelt und müssen bei der Organgesellschaft versteuert werden.[3] Die Eintragungen in den Zeilen 175 und 176 dieser Anlage führen ebenfalls zur Erhöhung des Einkommens. Eine nochmalige Eintragung in Zeile 46 würde zu einer doppelten Hinzurechnung führen.

268 Die Hinzurechnung einer vGA in Zeile 46 dieser Anlage hat grundsätzlich für das Wj. zu erfolgen, in dem die Gewinnminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft eingetreten ist. Auf den Zeitpunkt des Abflusses bei der Körperschaft oder gar den Zeitpunkt des Zuflusses beim Gesellschafter ist nicht abzustellen.

Daher muss die Eintragung nicht zwingend mit dem Wert laut Zeile 2 der Anlage KSt 1 F übereinstimmen. Die dortige Eintragung dient der Prüfung, ob gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG eine Verrechnung mit dem steuerlichen Einlagekonto zu erfolgen hat, und bezieht sich folglich auf die im Wj. abgeflossenen anderen Gewinnausschüttungen und sonstige Leistungen, zu denen auch vGA zählen.

269 Die Tatsache, dass die vGA nach dem System der zweistufigen Einkommensermittlung unabhängig von ihrem Abfluss bereits mit Eintritt der Gewinnminderung außerhalb der Bilanz dem Gewinn wieder hinzuzurechnen ist, darf nicht zu einer steuerlichen Doppelerfassung führen. Ist in Höhe der vGA in der Bilanz lediglich ein Passivposten gebildet worden und wird dieser von der Körperschaft in einem späteren Wj. wieder erfolgswirksam aufgelöst, ohne dass es zu einem Abfluss der vGA kommt, muss in Höhe des zuvor im Entstehungsjahr der vGA erfolgten außerbilanziellen Hinzurechnung nunmehr eine **außerbilanzielle Gewinnminderung** erfolgen. Diese wird in **Zeile 47** des Vordrucks vorgenommen.

Das BMF-Schreiben vom 28.5.2002[4] regelt dies formell durch Festhalten zweier Zahlenwerte, den sog. Teilbeträgen I und II. Im Teilbetrag I wird die Höhe eines durch das Gesellschaftsverhältnis begründeten Passivpostens festgehalten, und zwar zunächst unabhängig davon, ob hierfür tatsächlich nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG eine außerbilanzielle Hinzurechnung einer vGA erfolgte. Im Teilbetrag II wird dagegen festgehalten, inwieweit für den Teilbetrag I auch eine außerbilanzielle Hinzurechnung im Rahmen der Einkommensermittlung vorgenommen wurde.

1) R 8.5 Abs. 1 KStR 2015.
2) R 14 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015.
3) R 14 Abs. 4 Satz 4 KStR 2015.
4) BMF v. 28.5.2002, IV A 2 – S 2742 – 32/02, BStBl I 2002, 603.

Wird nun der Passivposten in der Steuerbilanz eines späteren Wj. gewinnerhöhend aufgelöst, ist die eingetretene Gewinnerhöhung zur Vermeidung einer Doppelerfassung bis zur Höhe des damit gleichsam aufzulösenden Teilbetrags II außerbilanziell wieder durch Eintragung in Zeile 47 in Abzug zu bringen.

Beispiel:

Die A-GmbH hat im Wj. 01 einen Betrag von 20 000 € und im Wj. 02 einen Betrag i.H.v. 30 000 € gewinnmindernd einer Rückstellung für Umsatztantiemenzahlungen an den Gesellschafter A zugeführt. Die zur Annahme einer vGA führenden Aufwendungen wurden jedoch lediglich im Rahmen der Veranlagung für 02 mit 30 000 € gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG außerbilanziell dem Gewinn hinzugerechnet. Im Wj. 03 verzichtet der Gesellschafter A zwecks Abbau einer ansonsten anzunehmenden Überschuldung auf die Auszahlung der zu diesem Zeitpunkt bereits wertlosen Forderung i.H.v. 50 000 €. Die A-GmbH löst daraufhin die Rückstellung in ihrer Bilanz zum 31.12.03 erfolgswirksam auf.

Da im Jahr 02 bereits ein Betrag i.H.v. 30 000 € nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen der Körperschaft erhöht hat, muss zur Vermeidung einer Doppelerfassung im Wj. 03 in Höhe dieses Teilbetrags eine außerbilanzielle Kürzung erfolgen. Hierzu ist der Betrag in Zeile 47 zu erfassen.

270 Bei Genossenschaften ist die Abziehbarkeit genossenschaftlicher Rückvergütungen nach Maßgabe des § 22 KStG mithilfe der Anlage GR zu überprüfen (→ Rz. 533). Ergeben sich auf der Anlage GR **nicht abziehbare genossenschaftliche Rückvergütungen,** stellen diese ebenfalls vGA dar (R 22 Abs. 13 KStR 2015) und sind in **Zeile 48** einzutragen.

271 In **Zeile 49** sind **Einlagen**, die bisher beim **Empfänger** der Einlage **nicht erfolgswirksam** gebucht wurden, dem Einkommen hinzuzurechnen, wenn diese beim **Leistenden einkommensmindernd** berücksichtigt wurden (Verstoß gegen das materielle Korrespondenzprinzip). Offene Einlagen (z.B. Erhöhung der Kapitalrücklage) führen handels- und steuerbilanziell nicht zu Erträgen und damit auch nicht zur Erhöhung des Einkommens, vgl. § 275 Abs. 4 HGB. Anders verhält es sich jedoch bei verdeckten Einlagen. Hier führt die gesellschaftsrechtliche Veranlassung dazu, dass ein schuldrechtliches Rechtsgeschäft nicht zu gewinnerhöhenden Erträgen, sondern zu einer gewinnneutralen Einlage wird. Handels- und steuerbilanziell bleibt es jedoch bei der Erfassung als Ertrag und damit (zunächst) bei der Einkommenserhöhung. Nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG dürfen verdeckte Einlagen das Einkommen grundsätzlich aber nicht erhöhen. Um dennoch die Einkommensneutralität zu erreichen müssen sie außerbilanziell in den Zeilen 63 und 64 dieser Anlage abgerechnet werden. Die in Zeile 63 (bis zum Ende des Wj. geleistete Einlagen) vorgenommenen Eintragungen führen auch zu einer Erhöhung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG). Auf Gesellschafterebene führt die Aufdeckung einer verdeckten Einlage regelmäßig zu einer Aktivierung nachträglicher Anschaffungskosten auf dem Beteiligungskonto.

272 Eine Ausnahme von dem in § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG enthaltenen Grundsatz, dass verdeckte Einlagen das Einkommen der Empfängerkörperschaft nicht erhöhen dürfen, greift aber nach **§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG** für den Fall, dass die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters entgegen der materiell zutreffenden Verfahrensweise gemindert hat und die dortige Veranlagung aus verfahrensrechtlicher Sicht keiner Änderung mehr zugänglich ist. Für diesen Fall sieht die Rechtsnorm ausdrücklich eine Erhöhung des Einkommens der Empfängerkörperschaft um den Wert der verdeckten Einlage vor. Hierdurch wird – wie auch bei der vGA – eine korrespondierende Behandlung bei der Gesellschaft und ihrem Anteilseigner hergestellt.

Beispiel:

Die M-AG zahlt an ihre Tochtergesellschaft T-GmbH für ein ihr von der T-GmbH gewährtes Darlehen Zinsen, die im Fremdvergleich als um 20 000 € überhöht zu werten sind. Im Rahmen der Veranlagung der M-AG wurde auch der erhöhte Teil der Zinsen als Betriebsausgabe anerkannt. Der Körperschaftsteuerbescheid der M-AG ist bestandskräftig und keiner Änderung mehr zugänglich. Die Veranlagung der T-GmbH ist indes noch offen.

Obwohl in Höhe der Mehrzahlung von 20 000 € der Tatbestand einer verdeckten Einlage verwirklicht ist, ist dieser Ertrag im Rahmen der Einkommensermittlung der T-GmbH steuerpflichtig. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG stellt insoweit sicher, dass die verdeckte Einlage nur dann bei der Einkommensermittlung der T-GmbH abgezogen werden darf, wenn sie auch auf der Ebene der Gesellschafterin das Einkommen nicht gemindert hat, also insbesondere keine Betriebsausgabe geltend gemacht wurde. Damit wird eine Besteuerungslücke vermieden.

273 Eine Hinzurechnung der verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG in Zeile 49 wird in der Praxis jedoch nur sehr selten vorliegen. Im Normalfall hat die verdeckte Einlage das Einkommen erhöht, da sie als Ertrag zu buchen ist. Greift nun § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG durch, so hat die Neutralisierung (Abrechnung) in den Zeilen 63 und 64 zu unterbleiben. Im Saldo hat die verdeckte Einlage dann das Einkommen erhöht.

Eine Eintragung in Zeile 49 ist daher nur erforderlich, wenn die verdeckte Einlage, für die § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG greift, das Einkommen bisher nicht erhöht hat, d.h. einkommensneutral z.B. als Erhöhung der Kapitalrücklage verbucht wurde, beim Leistenden jedoch das Einkommen gemindert hat. Da die Erhöhung der Kapitalrücklage typischerweise einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang darstellt, sind derartige Fehler extrem unwahrscheinlich.

274 § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer vGA einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn die vGA hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert. Dabei erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 8 Abs. 3 Satz 5 und 6 KStG).

275 In **Zeile 49a** ist der **fiktive Zinszuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG** einzutragen.

Nach § 6b Abs. 3 EStG kann für Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Jahr der Veräußerung für die Dauer von maximal vier bzw. sechs Jahren eine **Reinvestitionsrücklage** gebildet werden. Die vorgenannten Fristen verlängern sich bei einer zum Zwecke der Vorbereitung oder Durchführung

städtebaulicher Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen vorgenommenen Veräußerung unter den Voraussetzungen des § 6b Abs. 8 EStG um weitere drei Jahre. Die Rücklage kann dann in den auf das Jahr der Veräußerung folgenden Jahren steuerneutral mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten neu angeschaffter oder hergestellter Ersatzwirtschaftsgüter verrechnet werden.

Soweit der Stpfl. innerhalb der vorgenannten Fristen keine entsprechende Reinvestition tätigt, hat er die Rücklage spätestens mit Fristablauf gewinnerhöhend aufzulösen. Dabei ist der Gewinn des Wj., in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wj., in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen (fiktiver Zinszuschlag; § 6b Abs. 7 EStG).

e) Nichtabziehbare Aufwendungen nach § 10 KStG und § 4 Abs. 5 EStG (Zeilen 50–62)

50	Dazu: Aufwendungen für satzungsmäßige Zwecke (§ 10 Nummer 1 KStG)	14.12
51	Dazu: Körperschaftsteuer 72	14.15
52	Dazu: Solidaritätszuschlag 12	14.30
53	Dazu: Kapitalertragsteuer auf vereinnahmte Kapitalerträge	14.17
54	Dazu: Gewerbesteuer ab Erhebungszeitraum 2008	14.43
55	Dazu: Sonstige Personensteuern (zum Beispiel Vermögensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer)	14.21
56	Dazu: Nach § 10 Nummer 2 KStG nichtabziehbarer Teil der Umsatzsteuer und Vorsteuerbeträge	14.25

Steuernummer

- 4 -

Zeile		EUR
57	Dazu: Ausländische Personensteuern und ausländische Steuern vom Einkommen im Sinne des § 10 Nummer 2 KStG 14	14.26
58	Dazu: Nebenleistungen zu den Steuern laut Zeilen 51 bis 57 (zum Beispiel Säumnis- und Verspätungszuschläge, Zwangsgelder, Zinsen nach §§ 234 bis 237 AO, Nachzahlungszinsen nach § 233a AO, Zuschläge nach § 162 Absatz 4 AO, Gebühren nach §§ 89 und 178a AO) 15	14.31
59	Dazu: Die Hälfte der Vergütungen aller Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden (einschließlich des von der Körperschaft getragenen Steuerabzugs nach § 50a Absatz 1 Nummer 4 EStG und des Solidaritätszuschlags; § 10 Nummer 4 KStG) - Zeilen 20 bis 20g und 30 bis 37 der Anlage WA sind zusätzlich auszufüllen -	14.32
60 frei 61	Dazu: Sonstige nichtabziehbare Aufwendungen; insbesondere nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 7, 8, 8a, 10 und Absatz 6 bis 8 EStG, §§ 4c und 4d EStG, § 160 Absatz 1 AO, § 10 Nummer 3 KStG	14.33
61a	Dazu: Nichtabziehbare Beitragsrückerstattungen nach § 21 KStG	14.45
62	Dazu: Sämtliche Spenden und nicht als Betriebsausgaben abziehbare Beiträge	14.35

In diesem Abschnitt sind alle nach § 10 KStG, § 4 Abs. 5 bis 8 EStG, §§ 4c und 4d EStG und § 160 Abs. 1 AO nicht abziehbaren Aufwendungen zu erfassen. Die entsprechenden Aufwendungen müssen den Jahresüberschuss/-fehlbetrag gemindert haben, da z.B. Steuern und Aufsichtsratsvergütungen handelsrechtlich Aufwand darstellen. Ist die bilanzielle Aufwandsbuchung unterblieben, ist die Gewinn- und Verlustrechnung und die Bilanz fehlerhaft und entsprechend zu korrigieren. Der korrigierte Jahresüberschuss/-fehlbetrag ist dann wiederum in Zeile 11 der Anlage GK einzutragen. **276**

Die außerbilanziellen Korrekturen in diesem Abschnitt machen im Regelfall Aufwandsbuchungen der Gewinn- und Verlustrechnung rückgängig. Die in diesem Abschnitt einzutragenden Aufwendungen (und in seltenen Fällen auch Erträge) sind allesamt zwingend gewinnwirksam in der Buchführung zu erfassen.

Beispiel:

Für die Körperschaft wurden zu den vier Vorauszahlungsterminen Beträge i.H.v. jeweils 100 000 € festgesetzt. Die Zahlung zum 10.12. wird irrtümlich als Gewinnausschüttung gebucht. Weitere Zahlungen auf die Körperschaftsteuer wurden nicht geleistet.

Theoretisch könnte man durch Eintragung von 3 × 100 000 €, also 300 000 € in Zeile 51 zwar das korrekte Einkommen ermitteln, jedoch wäre dann der steuerbilanzielle Jahresüberschuss falsch ermittelt worden. Richtig wäre, den Jahresüberschuss um 100 000 € zu mindern und in Zeile 51 dann einen Betrag von 400 000 € zu erfassen.

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wird über die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bereits auf der Anlage EÜR entschieden, Eintragungen in diesem Abschnitt sind in diesen Fällen daher unzulässig.

277 In diesem Abschnitt dürfen nur Tatbestände eingetragen werden, die die Körperschaft selbst direkt und unmittelbar verwirklicht hat. Tatbestände, die sie mittelbar über Mitunternehmerschaften oder vermögensverwaltende Personengesellschaften verwirklicht hat oder die ihr von ihren Organgesellschaften zuzurechnen sind, dürfen nicht in diesem Abschnitt eingetragen werden. Sie fließen in die in Zeile 14 und 15 zu erfassende Einkünfte aus Mitunternehmerschaften/vermögensverwaltenden Personengesellschaften bzw. in das dem Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaften in Zeile 13 der Anlage OT (→ Rz. 597 ff.) mit ein. Einzutragen sind jedoch die von einer Organgesellschaft selbst direkt und unmittelbar verwirklichten Tatbestände. Nur so kann die zutreffende Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft erfolgen.

278 **Erträge aus** der **Erstattung nicht abziehbarer Aufwendungen** sind in den entsprechenden Zeilen dieses Abschnitts mit laufenden Aufwendungen zu saldieren. Ergibt sich ein Überhang der Erträge, ist dieser mit negativem Vorzeichen zu versehen.

279 Die Untergliederung der einzelnen Aufwendungen dient dem FA zur Abstimmung mit den entsprechenden Aufwandspositionen der Gewinn- und Verlustrechnung sowie den als anrechenbare Abzugssteuern in den Zeilen 2 bis 9 der Anlage WA geltend gemachten Beträgen.

280 In **Zeile 50** sind **Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Stpfl., die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind** einzutragen, vgl. § 10 Nr. 1 KStG. Die Regelung ist grundsätzlich mit § 12 Nr. 1 EStG vergleichbar, wonach Kosten der privaten Lebensführung bei natürlichen Personen nicht abzugsfähig sind. § 10 Nr. 1 KStG ist darüber hinaus Ausdruck des Grundsatzes, dass das Einkommen der Körperschaft **vor der Gewinnverwendung** der Besteuerung unterliegen soll.

Für Kapitalgesellschaften hat die Vorschrift praktisch keine Relevanz, da hier in den seltensten Fällen im Gesellschaftsvertrag satzungsmäßige Zwecke vorgeschrieben werden. Relevanz hat die Vorschrift allerdings für gemeinnützige Körperschaften (auch Kapitalgesellschaften) oder Stiftungen. Gerade bei privatrechtlich errichteten Stiftungen kann Stiftungszweck auch die Zahlung von Renten an bestimmte Personen oder Familien sein. Diese Zahlungen dürfen nach § 10 Nr. 1 KStG das Einkommen nicht mindern. Da diese handels- und steuerbilanziell jedoch Aufwand darstellen, sind sie durch Hinzurechnung in Zeile 50 zu neutralisieren.

Regelt der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung, dass der Gewinn (teilweise) an eine ausschließlich und unmittelbar gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich tätige Körperschaft zu zahlen ist, ist der an diese Körperschaft zu zahlende Gewinn nicht in Zeile 50 einzutragen. Der an die steuerbegünstigte Körperschaft zu zahlende Betrag ist als „normale" Zuwendung im Rahmen der Grenzen des § 9 Nr. 2 KStG abzugsfähig, vgl. § 10 Nr. 1 Satz 2 KStG. Der Betrag ist (ggf. zusammen mit Zuwendungen, die nicht auf Grund der Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag gezahlt werden) in Zeile 62 einzutragen.

281 In **Zeile 51** des Vordrucks ist der handels- und steuerbilanziell gewinnmindernd gebuchte **Körperschaftsteueraufwand** durch Hinzurechnung zu neutralisieren, vgl. § 10 Nr. 2 KStG. Dieser erfasst i.d.R.:

1. Körperschaftsteuervorauszahlungen,
2. Körperschaftsteuernachzahlungen auf Grund der Bekanntgabe von Körperschaftsteuerbescheiden für andere VZ im laufenden Wj. (z.B. durch Veranlagung des Vorjahres oder durch Änderungen nach Betriebsprüfung),
3. Körperschaftsteuererstattungen auf Grund der Bekanntgabe von Körperschaftsteuerbescheiden für andere VZ im laufenden Wj. (z.B. durch Veranlagung des Vorjahres oder durch Änderungen nach Betriebsprüfung),
4. Aufwand aus der Bildung einer Körperschaftsteuerrückstellung und
5. Erträge aus der Auflösung einer Körperschaftsteuerrückstellung.

Nicht enthalten sein darf die Kapitalertragsteuer, da sie gesondert in Zeile 53 abgefragt wird.[1)]

Soweit sich im Saldo ein **Körperschaftsteuerertrag** ergibt, ist dieser **mit negativem Vorzeichen** einzutragen.

Ebenfalls nicht in Zeile 51 anzugeben sind ausl. Steuern vom Einkommen, und zwar unabhängig davon, ob sie auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen sind oder nicht. Sie sind vielmehr einheitlich in Zeile 57 der Anlage GK gesondert zu erfassen.

282 In **Zeile 52** ist der gesamte zu Lasten des Betriebsergebnisses gebuchte **Solidaritätszuschlag** nach dem Solidaritätszuschlagsgesetz einzutragen. Dieser umfasst regelmäßig:

1. Solidaritätszuschlag zu Körperschaftsteuervorauszahlungen,
2. Solidaritätszuschlag zu Körperschaftsteuernachzahlungen auf Grund der Bekanntgabe von Körperschaftsteuerbescheiden für andere VZ im laufenden Wj. (z.B. durch Veranlagung des Vorjahres oder durch Änderungen nach Betriebsprüfung),
3. Erstattung des Solidaritätszuschlags auf Grund der Bekanntgabe von Körperschaftsteuerbescheiden für andere VZ im laufenden Wj. (z.B. durch Veranlagung des Vorjahres oder durch Änderungen nach Betriebsprüfung),
4. Aufwand aus der Bildung einer Rückstellung zur Zahlung des Solidaritätszuschlags,

1) Im Übrigen wird die Kapitalertragsteuer auch buchhalterisch im Regelfall getrennt von der Körperschaftsteuer erfasst.

5. Erträge aus der Auflösung einer Rückstellung für den Solidaritätszuschlag,
6. Aufwand oder Ertrag aus dem Einbehalt von Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer, die zu Lasten der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, von der leistenden Körperschaft oder der Zahlstelle (Kreditinstitut) einbehalten wurde.

Die Ausführungen zu Zeile 51 gelten sinngemäß für den Solidaritätszuschlag.

Nicht einzutragen ist bei einem Organträger **der auf eine Organgesellschaft entfallende Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer**, da dieser bereits im Rahmen der Einkommensermittlung für die Organgesellschaft über deren Anlage GK hinzugerechnet wird und folglich das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft erhöht hat. Andernfalls würde der Aufwand systemwidrig doppelt hinzugerechnet. Das gleiche gilt für Solidaritätszuschlag, der durch die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, mittelbar über eine Personengesellschaft verwirklicht wird. Auch hier muss die Korrektur der Einkünfte auf Ebene der Personengesellschaft erfolgen.

In **Zeile 53** ist die als **Aufwand gebuchte Kapitalertragsteuer**, die zu Gunsten der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, einbehalten wurde, einzutragen. **283**

Einbehaltene Kapitalertragsteuer ist handels- und steuerbilanziell als Aufwand zu erfassen – und zwar unabhängig davon, ob die Kapitalertragsteuer anrechenbar ist oder nicht. Ein etwaiger Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer wirkt sich in der Buchführung nicht auf den Kapitalertragsteueraufwand aus. Bei der Körperschaftsteuerveranlagung wird keine Kapitalertragsteuer erstattet, sondern vielmehr wird die Kapitalertragsteuer auf die Körperschaftsteuer angerechnet. Übersteigt die anrechenbare Kapitalertragsteuer die Körperschaftsteuer, ergibt sich ein Körperschaftsteuer-, kein Kapitalertragsteuererstattungsanspruch. Der Körperschaftsteuererstattungsanspruch ist dann ggf. zu aktivieren.[1)]

Die Hinzurechnung der Kapitalertragsteuer erfolgt auf Grund des Abzugsverbots für Personensteuern nach § 10 Nr. 2 KStG, das auch für die Kapitalertragsteuer als besondere Erhebungsform der Körperschaftsteuer (Einkommensteuer) anzuwenden ist. Die Hinzurechnung ist unabhängig davon, ob die Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden kann. Über die Anrechnung wird auf Grund der Eintragungen in der Anlage WA (Zeilen 2-9) entschieden.

Kapitalertragsteuer, die von der Körperschaft **von eigenen Ausschüttungen** einbehalten und an die Finanzbehörde abgeführt wird, darf in Zeile 53 nicht enthalten sein. Sie stellt einen Teil des ausgeschütteten Gewinns dar und darf demnach bereits nach § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG das Einkommen der ausschüttenden Körperschaft nicht mindern. **284**

Auch wird die von eigenen Ausschüttungen einbehaltene Kapitalertragsteuer regelmäßig bereits im Jahresabschluss gewinnneutral zusammen mit dem Nettoausschüttungsbetrag vom Jahresüberschuss in Abzug gebracht, sodass sich eine außerbilanzielle Hinzurechnung erübrigt.

Problematischer gestaltet sich der Sachverhalt allerdings, wenn die Körperschaft es versäumt hat, vom Bruttobetrag der Gewinnausschüttung Kapitalertragsteuer einzubehalten, und den Betrag auch später nicht von ihren Anteilseignern nachfordert, sondern auf eigene Rechnung begleicht. Abgesehen davon, dass sich die Kapitalertragsteuer mit ihrer **Übernahme durch den Schuldner des Kapitalertrags** von 25 % des Kapitalertrags auf 33 $^1/_3$ % des tatsächlich ausgezahlten Betrags erhöht, vergrößert sie den Umfang der Gewinnausschüttung. **285**

Die Erhöhung ist regelmäßig nicht durch den Gewinnverwendungsbeschluss gedeckt und stellt daher eine **verdeckte Gewinnausschüttung** i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dar, die im Rahmen der Einkommensermittlung über eine Erfassung in Zeile 46 der Anlage GK dem Gewinn hinzuzurechnen ist. Eine zusätzliche Erfassung über die Zeile 53 entfällt damit.

Ist dagegen die Übernahme der Kapitalertragsteuer durch die Schuldnerin des Kapitalertrags ausdrücklich im Gewinnverwendungsbeschluss vereinbart, erhöht sie den Betrag der festgelegten Nettoausschüttung und ist folglich ebenso wie diese erfolgsneutral mit dem Jahresüberschuss zu verrechnen. Mangels Aufwandsbuchung erübrigt sich dann eine außerbilanzielle Korrektur gänzlich.

In **Zeile 54** ist der **Gewerbesteueraufwand** für **Erhebungszeiträume ab 2008** dem Einkommen wieder hinzuzurechnen und damit zu neutralisieren. Die Gewerbesteuer zählt zu den nichtabziehbaren Aufwendungen, vgl. § 4 Abs. 5b EStG. Das Abzugsverbot findet hier aber erst auf Gewerbesteuerbeträge Anwendung, die **für Erhebungszeiträume** festgesetzt werden, die **nach dem 31.12.2007** enden (§ 52 Abs. 12 Satz 7 EStG). Nachträgliche Aufwendungen für frühere Erhebungszeiträume fallen dagegen noch nicht unter die gesetzliche Neuregelung. Ergeben sich Gewerbesteuererstattungen für Erhebungszeiträume ab 2008 sind diese mit den Zahlungsverpflichtungen zu saldieren. Übersteigen die Erträge die Aufwendungen muss der Betrag mit negativem Vorzeichen eingetragen werden. **286**

Beispiel:

Im laufenden Wj. hat die Körperschaft 2,5 Mio. € an Vorauszahlungen auf die Gewerbesteuer des laufenden Erhebungszeitraums geleistet. In einem anhängigen Klageverfahren für die GewSt 2007 hat die Körperschaft obsiegt, sodass die Stadt mit Bescheid vom 01.04. des laufenden Wj. einen Erstattungsanspruch von 6 Mio. € festgesetzt und wenige Tage später auch gezahlt hat. Für den lau-

1) Vgl. Tiedchen in Hermann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz. 398.

fenden Erhebungszeitraum ergibt sich voraussichtlich eine Gewerbesteuernachzahlung von 500 000 €, die der Gewerbesteuerrückstellung zugeführt wurden.

Lösung: Die laufenden Vorauszahlungen (2,5 Mio. €) und die voraussichtliche Nachzahlung für den laufenden Erhebungszeitraum (500 000 €) sind als Aufwand zu buchen. Da sie für Erhebungszeiträume ab 2008 angefallen sind, sind sie mit 3 Mio. € in Zeile 54 zu erfassen und dem Einkommen wieder hinzuzurechnen, sodass sie sich im Saldo nicht ausgewirkt haben. Die Erstattung der Gewerbesteuer i.H.v. 6 Mio. € muss als Ertrag verbucht werden. Sie darf nicht gegenkorrigiert werden, da sie zwar im laufenden Wj. festgesetzt wurde, jedoch den Erhebungszeitraum 2007, also einen Erhebungszeitraum vor 2008 betrifft. Sie ist also in voller Höhe körperschaftsteuerpflichtig.

287 In **Zeile 55** sind **sonstige inl. Personensteuern** einzutragen. Dies können Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungssteuer sein.

Die in Deutschland für VZ vor 1997 erhobene **Vermögensteuer** führt als sonstige Personensteuer zu nichtabziehbaren Aufwendungen i.S.d. § 10 Nr. 2 KStG. Da der Beschluss des BVerfG vom 22.6.1995[1] die Erhebung von Vermögensteuer für VZ bis einschließlich 1996 nicht in Frage stellt,[2] können hierfür auch in späteren Jahren durch Erlass entsprechender Nachforderungsbescheide noch Aufwendungen entstehen, die dem Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG unterliegen. Daher sieht die Zeile 55 der Anlage GK immer noch die Hinzurechnung von Vermögensteuer vor.

Zu den nicht abziehbaren sonstigen Personensteuern zählen daneben auch **Erbschaft- und Schenkungsteueraufwendungen**, die die Körperschaft zu tragen hat. In Betracht kommt hier – neben normalen Schenkungen – vor allem Schenkungssteuer auf Werterhöhungen von Gesellschaftsanteilen (§ 7 Abs. 8 ErbStG) und die sog. Ersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bei Stiftungen, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet sind.

288 Für die **von ausl. Staaten erhobene Vermögensteuer sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer** sind die Eintragungen nicht in Zeile 55, sondern in Zeile 57 („ausl. Personensteuern") vorzunehmen. Soweit ausl. Vermögensteuerbeträge mit nach DBA steuerfreien ausl. Einkünften in Zusammenhang stehen, erfolgt die Hinzurechnung in Zeile 76 der Anlage GK. Eine zusätzliche Erfassung in Zeile 55 oder 57 darf nicht erfolgen.

289 In **Zeile 56** sind **Vorsteuern** auf **nicht abziehbare Betriebsausgaben** i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 1 bis 4 und 7 oder Abs. 7 EStG einzutragen, vgl. § 10 Nr. 2 KStG.[3] Entgegen dem Wortlaut von § 10 Nr. 2 KStG und dem Text der Zeile ist die Umsatzsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen nicht hier einzutragen, sondern muss bereits bei der Bemessung der verdeckten Gewinnausschüttung in Zeile 46 der Anlage GK berücksichtigt werden. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten, dies schließt eine etwaige Umsatzsteuer mit ein. In dem in Zeile 46 einzutragenden Wert ist die Umsatzsteuer daher bereits berücksichtigt und darf nicht noch einmal in Zeile 56 hinzugerechnet werden, vgl. auch R 8.6 KStR 2015.

Durch die Hinzurechnung der vorgenannten Vorsteuerbeträge wird sichergestellt, dass die Körperschaft für diese Umsätze wie ein Endverbraucher behandelt wird.

290 Im Ergebnis sind in der Zeile 56 also **lediglich die nach § 15 Abs. 1a UStG nicht abziehbaren** und demzufolge Aufwand darstellenden **Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen** i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 und Abs. 7 EStG einzutragen. Es handelt sich hierbei um die Vorsteuern auf ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigende Repräsentationskosten wie z.B.

- Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Stpfl. sind und bei denen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je Empfänger im Wj. 35 € übersteigen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG),
- Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen ist (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG),
- Aufwendungen für Einrichtungen des Stpfl., soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen dienen, die nicht Arbeitnehmer des Stpfl. sind (Gästehäuser) und sich außerhalb des Orts eines Betriebs des Stpfl. befinden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG),
- Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG),
- andere Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, soweit sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG) und
- Aufwendungen, für die die gesonderte Aufzeichnungspflicht des § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG nicht beachtet wurde (§ 4 Abs. 7 Satz 2 EStG).

291 **Ausl. Personensteuern** jeglicher Art (einschließlich ausl. Quellensteuern) sind in **Zeile 57** der Anlage GK einzutragen. Hierzu zählen nicht nur **ausl. Steuern vom Einkommen**, sondern auch eine **ausl. Vermögensteuer sowie eine ausl. Erbschaft- oder Schenkungsteuer**. Rechtliche Grundlage hierfür ist § 10 Nr. 2 KStG, wonach die Hinzurechnung von Steuern vom Einkommen und Personensteuern nicht auf inl. Steuern beschränkt ist.

---

1) Vgl. BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BStBl II 1995, 655.
2) Vgl. BFH v. 18.6.1997, II B 33/97, BStBl II 1997, 515; v. 30.7.1997, II R 9/95, BStBl II 1997, 635.
3) Der ebenfalls aufgeführte Begriff der „Entnahmen" hat für die Körperschaftsteuer keine Bedeutung, vgl. Graffe in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 10 KStG Rz. 28.

Die Erfassung und Hinzurechnung ausl. Personensteuern hat dabei unabhängig davon zu erfolgen, ob diese im Rahmen der Einkommensermittlung an anderer Stelle (Anlage AESt) wieder gem. § 26 Abs. 6 KStG i.V.m. § 34c Abs. 2 und 3 EStG in Abzug zu bringen oder auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen sind.

Im Fall eines **Organträgers** sind in Zeile 57 lediglich die den Organträger selbst betreffenden ausl. Steuern zu vermerken. Die Hinzurechnung der bei den Organgesellschaften angefallenen ausl. Steuern erfolgt bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft. Dieses muss bereits auf Ebene der Organgesellschaft um die ausl. Personensteuern erhöht worden sein.

292 Von der Hinzurechnung nach § 10 Nr. 2 KStG bzw. § 4 Abs. 5b EStG sind neben den in den Vorschriften genannten Steuern aus den Zeilen 51 bis 57 der Anlage GK auch sämtliche auf diese Steuern entfallende Nebenleistungen betroffen. Ihre Eintragung erfolgt in **Zeile 58** der Anlage GK.

Nicht abziehbaren Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) auf Personensteuern sind:

- Verzögerungsgelder nach § 146 Abs. 2b AO,
- Verspätungszuschläge nach § 152 AO,
- Unsicherheitszuschläge nach § 162 Abs. 4 AO,
- Zinsen auf Steuernachforderungen nach § 233a AO,
- Stundungszinsen nach § 234 AO,
- Hinterziehungszinsen nach § 235 AO,
- Aussetzungszinsen nach § 237 AO,
- Säumniszuschläge nach § 240 AO,
- Zwangsgelder nach § 329 AO,
- Vollstreckungskosten nach §§ 337 bis 345 AO,
- Gebühren nach § 89 AO für die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und
- Gebühren nach § 178a AO,

soweit sie dem Stpfl. **in Zusammenhang mit den in § 10 Nr. 2 KStG bzw. § 4 Abs. 5b EStG genannten Steuern** vom Einkommen und Ertrag, sonstigen Personensteuern, der Umsatzsteuer auf vGA oder den nicht abzugsfähigen Vorsteuern auf Aufwendungen erwachsen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder Abs. 7 EStG gilt.

293 Während Erstattungen nicht abziehbarer Aufwendungen regelmäßig mit den nicht abziehbaren Aufwendungen zu saldieren sind und auch zu einem negativen Saldo führen können, gilt dies **nicht** für **Erstattungszinsen i.S.d. §§ 233-237 AO**. Obwohl der BFH bei natürlichen Personen entschieden hatte,[1] dass Erstattungszinsen dem nichtsteuerbaren Bereich zuzuordnen sind, kann dies nicht ohne Weiteres auf Körperschaften übertragen werden. Körperschaften, die unter § 8 Abs. 2 KStG fallen (z.B. Kapitalgesellschaften), verfügen über keine außerbetriebliche Sphäre, weshalb die Zinseinnahmen steuerpflichtig, Zinsaufwendungen hingegen nicht abzugsfähig sind.[2] In Zeile 58 sind daher nur die Zinsaufwendungen, nicht die Zinserträge einzutragen.

Zur Vermeidung unbilliger Härten wird die FinVerw. allerdings auf Antrag Erstattungszinsen i.S.d. § 233a AO nach § 163 AO nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbeziehen, soweit diesen nicht abziehbare Nachforderungszinsen gegenüberstehen, die auf ein und demselben Ereignis beruhen. Dabei sind die Erstattungszinsen und die diesen gegenüberstehenden Nachforderungszinsen auf den Betrag der jeweils tatsächlich festgesetzten Zinsen begrenzt. Der Antrag muss bei dem für die Personensteuer örtlich zuständigen FA gestellt werden.[3] Soweit dem Antrag seitens des FA entsprochen wird, können die Erstattungszinsen mit den Aufwendungen laut Zeile 58 saldiert werden.

294 Die grundsätzlich zu steuerpflichtigen Erträgen führenden Erstattungszinsen sind allerdings von den **zurückgezahlten Nachzahlungszinsen** zu unterscheiden, welche erfolgsneutral zu behandeln sind und daher auch mit anderen nicht abziehbaren Aufwendungen saldiert werden können.[4]

Beratungshinweis:
Es empfiehlt sich daher, auf die genaue Differenzierung im Zinsbescheid zu achten (Ausweis dort unter „Minderung von Nachzahlungszinsen").

295 Nach § 10 Nr. 4 KStG führt auch die **Hälfte der Vergütungen** jeder Art, die **an Mitglieder des Aufsichtsrats**, Verwaltungsrats **oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen** gewährt werden, zu nichtabziehbaren Aufwendungen. Der hälftige Betrag des vorgenannten Aufwands ist **in Zeile 59** der Anlage GK einzutragen.

1) BFH v. 15.6.2010, VIII R 33/07, BStBl II 2011, 503
2) Vgl. R 10.1 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015 und BFH-Beschluss v. 15.2.2012, I B 97/11, BStBl II 2012, 697. Die gegen den BFH-Beschluss eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde ohne Begründung nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. BVerfG-Beschluss v. 12.5.2015, 2 BvR 1407/12.
3) Vgl. BMF v. 5.10.2000, IV C 1 – S 2252 – 231/00, BStBl I 2000, 1508.
4) R 10.1 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015.

Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung sind alle Leistungen, die als Entgelt für die Tätigkeit gewährt werden. Hierzu gehören auch Tagegelder, Sitzungsgelder, Reisegelder und sonstige Aufwandsentschädigungen. Unter das hälftige Abzugsverbot fällt jedoch nicht der dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied aus der Wahrnehmung seiner Tätigkeit erwachsene Aufwand, soweit ihm dieser Aufwand gesondert erstattet worden ist.[1)]

Unterliegt das Aufsichtsratsmitglied bei der **Umsatzsteuer** der Regelbesteuerung und nimmt die Körperschaft den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG in Anspruch, ist bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft lediglich die Hälfte des Nettobetrags der Aufsichtsratsvergütung (ohne Umsatzsteuer) hinzuzurechnen. Ist die Vorsteuer dagegen nicht oder nicht in vollem Umfang abzugsfähig, erhöht sich der nach § 10 Nr. 4 KStG nicht abzugsfähige Betrag um die Hälfte der vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Umsatzsteuer.[2)]

Auch ein von der Körperschaft für beschränkt steuerpflichtige Aufsichtsratsmitglieder übernommener **Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG zzgl. des hierauf entfallenden Solidaritätszuschlags** wird in die Bemessungsgrundlage für die hälftige Hinzurechnung mit einbezogen.

Die an die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder im VZ tatsächlich gezahlten Vergütungen sind zudem für unbeschränkt steuerpflichtige Empfänger in den **Zeilen 20 bis 20g** und für beschränkt steuerpflichtige Empfänger in den **Zeilen 30 bis 37 der Anlage WA** einzutragen. Auf der Anlage WA sind allerdings nur die Beträge einzutragen, die im laufenden VZ tatsächlich abgeflossen sind, während auf der Anlage GK die Beträge einzutragen sind, die von der Körperschaft als Aufwand gebucht wurden und die tatsächliche Zahlung erst später erfolgt.

296 In **Zeile 61** der Anlage GK sind insb. **folgende nicht abziehbare Aufwendungen** einzutragen:

- die nicht abziehbaren Aufwendungen i.S.d. **§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7, 8, 8a, 10 und Abs. 6 bis 8 EStG**. Hierbei handelt es sich um Geschenke, 30 % der Bewirtungskosten, gewisse Repräsentationskosten, Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder, Bestechungsgelder sowie Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke. Zinsen auf hinterzogene Steuern nach § 235 AO sind hier nur einzutragen soweit sie nicht bereits in Zeile 41 zu erfassen sind.
- der nach den **§§ 4c und 4d EStG** nicht abziehbare Teil der Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen,
- die nach **§ 160 Abs. 1 AO** wegen nicht ausreichender Empfängerbenennung vom Abzug ausgeschlossenen Aufwendungen,
- die nach **§ 10 Nr. 3 KStG** nicht abziehbaren Geldstrafen sowie
- **sonstige** nach Steuergesetzen **nicht abziehbare Aufwendungen**, soweit ihre Hinzurechnung nicht bereits anderweitig berücksichtigt wurde.

Einzutragen ist die Gesamtsumme aller zuvor genannten Aufwendungen nach Saldierung mit Erträgen aus entsprechenden Erstattungen.

297 Die gem. § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG in Fällen körperschaftsteuerlicher Organschaft i.S.d. §§ 14, 17 oder 18 KStG nicht abzugsfähigen **Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner** werden erst im Abschnitt „Gewinnkorrekturen bei Organschaft" in Zeile 175 und für verdeckte Gewinnausschüttungen an außenstehende Anteilseigner in Zeile 176 auf dieser Anlage erfasst und dürfen daher nicht in Zeile 61 eingetragen werden.

298 In **Zeile 61a** sind nicht abziehbare Beitragsrückerstattungen nach § 21 KStG einzutragen. Solche können für Versicherungen und Pensionsfonds entstehen.

299 In **Zeile 62** der Anlage GK sind **sämtliche Zuwendungen (Spenden und nicht als Betriebsausgaben abziehbare Beiträge)** einzutragen. Sie werden in einem ersten Schritt zunächst unabhängig von ihrer Abzugsfähigkeit dem Einkommen hinzugerechnet. Die bilanzielle Aufwandsbuchung wird folglich rückgängig gemacht. Die abzugsfähigen Zuwendungen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) werden in einem zweiten Schritt auf der Anlage Z berechnet und dann in Zeile 34 der Anlage ZVE wieder vom Einkommen abgezogen. Im Saldo haben sich dann nur die abzugsfähigen Zuwendungen einkommensmindernd ausgewirkt.

Der Vordruck folgt nicht der gesetzlichen Systematik, wonach die nicht abzugsfähigen Zuwendungen hinzugerechnet werden müssten, vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG („Abziehbare Aufwendungen sind auch …"). Die Erhöhung der Summe der Einkünfte um die Zuwendungen ist von der Gesetzessystematik her in einer Nebenrechnung vorzunehmen, vgl. § 9 Abs. 2 Satz 1 KStG. Da die Vordrucksystematik aber zum gleichen Ergebnis kommt wie die Gesetzessystematik, ist dies nicht zu beanstanden.

Da in Zeile 62 nur die bilanzielle Aufwandsbuchung rückgängig gemacht wird, dürfen in dieser Zeile weder Zuwendungen vorgelagerter Organgesellschaften noch Zuwendungen, die der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird mittelbar über eine Personengesellschaft zugerechnet werden berücksichtigt sein. Die Neutralisierung der Zuwendungen für die gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO muss bereits auf Ebene der Personengesellschaft erfolgt sein. Für die Prüfung der Abzugsfähigkeit dieser Zuwendungen sind jedoch ggf. Eintragungen in Zeile 4 der Anlage Z vorzunehmen, wenn die Zuwendungen gesondert und einheitlich festgestellt wurden. Für Organgesellschaften wird auf Ebene der Organgesellschaft ein eigener Spenden-

1) R 10.3 Abs. 1 KStR 2015.
2) R 10.3 Abs. 2 KStR 2015.

abzug durchgeführt. Werte von vorgelagerten Organgesellschaften dürfen weder in Zeile 62 der Anlage GK noch auf der Anlage Z eingetragen werden.

f) Nicht der Körperschaftsteuer unterliegende Vermögensmehrungen und -minderungen (Zeilen 63–69)

63	Davon ab: Einlagen der Gesellschafter (§ 8 Absatz 3 Satz 3 KStG), die erfolgswirksam gebucht und bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleistet wurden (einschließlich eines Erhöhungsbetrages im Sinne des § 23 Absatz 2 und 3 UmwStG) 30	13.140
64	Davon ab: Einlagen der Gesellschafter (§ 8 Absatz 3 Satz 3 KStG), die erfolgswirksam gebucht, aber nicht bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleistet wurden	13.148
65	Davon ab: Gewinnerhöhung aus der Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes (§ 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG)	13.220
66 und 67 frei		
68	Davon ab: Investitionszulage (zurückgeforderte Investitionszulage mit negativem Vorzeichen eintragen)	13.131
68a	Dazu: Einkommenserhöhung aus der Steuerentstrickung nach § 12 Absatz 1 Satz 1 und 2 KStG, § 16 Absatz 3a EStG (soweit im Betrag laut Zeilen 11 und 12 nicht erfasst)	13.221
	Sonstige steuerfreie Einnahmen laut gesonderter Einzelaufstellung	
69	Davon ab: Sonstige steuerfreie Einnahmen, vermindert um damit im Zusammenhang stehende nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gemäß § 3c Absatz 1 EStG	13.130

Die **Zeilen 63 bis 69** der Anlage GK bereinigen den Jahresüberschuss/-fehlbetrag laut Handels- bzw. Steuerbilanz um nicht der Körperschaftsteuer unterliegende Vermögensmehrungen und -minderungen. Die hier genannten Vermögensmehrungen müssen den Jahresüberschuss lt. Zeile 11 erhöht bzw. Vermögensminderungen müssen den Jahresüberschuss gemindert haben. Falls sie keine Auswirkung auf den Jahresüberschuss/-fehlbetrag gehabt haben, muss auch keine Korrektur erfolgen. **300**

In den **Zeilen 63 und 64** sind **Einlagen der Anteilseigner** abzuziehen, die nicht das Nennkapital, aber den Jahresüberschuss der Körperschaft erhöht haben. Offenen Einlagen, also Einlagen, die auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen Regelung geleistet werden (z.B. Aufgeld oder Erhöhung der Kapitalrücklage) erhöhen regelmäßig nicht den Jahresüberschuss, vgl. § 246 Abs. 4 HGB, sondern werden erfolgsneutral verbucht. Sie dürfen daher nicht in den Zeilen 63 und 64 erfasst werden. Unter diesen Zeilen werden also regelmäßig **verdeckte Einlagen** einzutragen sein. Verdeckte Einlagen liegen vor, wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, vgl. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG und R 8.9 Abs. 1 KStR 2015. Bei der verdeckten Einlage überlagert die Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis das eigentliche schuldrechtliche Rechtsgeschäft. Handels- und steuerbilanziell muss jedoch das schuldrechtliche Rechtsgeschäft abgebildet werden. Es erhöht also regelmäßig den Jahresüberschuss. Um dennoch die Einkommensneutralität des Vorgangs zu erreichen, muss die Einkommenserhöhung durch Abrechnung wieder rückgängig gemacht werden. **301**

Nicht eingetragen werden dürfen allerdings Einlagen, die gewinnwirksam gebucht wurden, beim Anteilseigner jedoch (fälschlicherweise) einkommenswirksam abgezogen wurden (Verstoß gegen das sog. materielle Korrespondenzprinzip). Nach § 8 Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG soll bei einer verdeckten Einlage ein Gleichklang zwischen dem Anteilseigner und der Gesellschaft hergestellt werden. Verdeckte Einlagen erhöhen beim Anteilseigner die Anschaffungskosten der Beteiligung und dürfen nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Es würde zu einem Missverhältnis führen, wenn der Anteilseigner eine verdeckte Einlage fälschlicherweise einkommensmindernd berücksichtigt hätte, die verdeckte Einlage bei der Gesellschaft nicht zur Erhöhung des Einkommens, aber zur Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos führen würde. Aus diesem Grund erhöht nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG die verdeckte Einlage das Einkommen, wenn sie beim Anteilseigner das Einkommen gemindert hat. Hat die verdeckte Einlage handels- und steuerbilanziell den Jahresüberschuss bereits erhöht (Regelfall) darf in den Zeilen 63 und 64 keine Rückkorrektur erfolgen. Hat die verdeckte Einlage den Jahresüberschuss noch nicht erhöht, aber das Einkommen des Anteilseigners gemindert, ist sie in Zeile 49 dem Einkommen hinzuzurechnen.

Dabei sind die Einlagen grundsätzlich mit dem **Teilwert** im Zeitpunkt der Zuführung zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Das ist insbesondere im Fall des Verzichts eines Gesellschafters auf ein nicht mehr voll werthaltiges Gesellschafterdarlehen zu beachten. Während die Ausbuchung der Verbindlichkeit in der Bilanz der Körperschaft einen außerordentlichen Ertrag in Höhe des Buchwerts der Verbindlichkeit begründet, darf die außerbilanzielle Kürzung nur in Höhe des niedrigeren Teilwerts der Gesellschafterforderung erfolgen. **302**

Den Einlagen gleichgestellt wird ein **Erhöhungsbetrag i.S.d. § 23 Abs. 2 und 3 UmwStG.** Soweit in den Fällen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) der Einbringende die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert, ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wj. der Einbringung als Gewinn des Einbringenden i.S.d. § 16 EStG zu versteuern. Dabei gilt als Einbringungsgewinn der Betrag, um den der gemeine Wert des eingebrachten Betriebsvermögens im Einbringungszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft dieses eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat, übersteigt, vermindert um jeweils ein **303**

Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufenen Zeitjahr. Der Einbringungsgewinn gilt als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile (§ 22 Abs. 1 UmwStG).

In diesem Fall kann die übernehmende Gesellschaft auf Antrag den vom Einbringenden versteuerten Einbringungsgewinn im Wj. der Veräußerung der Anteile als Erhöhungsbetrag ansetzen. Dieser bleibt ohne Auswirkung auf den Gewinn, d.h., er wird faktisch einer Einlage gleichgestellt (§ 23 Abs. 2 UmwStG).

304 Im Hinblick auf die Auswirkungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG) erfolgt die Eintragung der in Abzug zu bringenden Einlagen getrennt danach, ob sie bis zum Ende des Wj. auch tatsächlich geleistet wurden oder ob sie lediglich als Einlageforderung das Betriebsvermögen erhöht haben. In das steuerliche Einlagekonto sind sie nämlich als Eigenkapital erst einzustellen, wenn sie der Körperschaft zugeflossen sind.[1)]

In **Zeile 63** sind die der Körperschaft bis zum Ende des Wj. **tatsächlich zugeflossenen Einlagen** zu vermerken. Sie erhöhen zugleich in Zeile 49 der Anlage KSt 1 F den Bestand des steuerlichen Einlagekontos.

In **Zeile 64** sind dagegen solche Einlagen der Gesellschafter zu vermerken, die zwar im abgelaufenen Wj. das Eigenkapital der Körperschaft erhöht haben, aber der Körperschaft **noch nicht zugeflossen** sind. Für sie ist lediglich eine **Einlageforderung** in der Bilanz ausgewiesen. Wird die Einlage in den folgenden VZ tatsächlich geleistet, erhöht sie das Einlagekonto durch Eintragung in Zeile 52 der Anlage KSt 1 F. Eine Eintragung auf der Anlage GK darf nicht mehr erfolgen.

305 Besonderheiten gelten für den Fall des sog. „**Forderungsverzichts gegen Besserungsschein**". Hier verzichtet ein Gesellschafter auf Forderungen gegenüber der Gesellschaft. Wenn vertraglich bestimmte Bedingungen eintreten (z.B. die Körperschaft wurde erfolgreich saniert) lebt die ursprüngliche Forderung (ggf. teilweise) wieder auf. Der Forderungsverzicht führt handels- und steuerbilanziell zu einer Ertragsbuchung in Höhe des Nominalbetrags. In Zeile 63 kann jedoch nur der werthaltige Teil der Forderung gegenkorrigiert werden. In Höhe des werthaltigen Teils der Forderung kommt es ebenfalls zur Erhöhung des Einlagekontos. Das Wiederaufleben der Forderung führt handels- und steuerbilanziell i.H.d. wiederauflebenden Betrages zu einer Aufwandsbuchung. Bis zur Höhe des Betrages, der beim Forderungsverzicht das Einlagekonto erhöht hat, muss das Einlagekonto nun wieder gemindert werden. Dies geschieht durch Eintragung des Betrages mit negativem Vorzeichen (siehe Nr. 30 der Amtlichen Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung).

306 Nach **§ 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 EStG** steht die **Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland** hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts einer **Einlage** gleich. Soweit sich durch den Eintritt dieser Steuerverstrickung in der Handels- oder Steuerbilanz der Körperschaft eine Gewinnerhöhung ergibt, ist diese für die Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens in Abzug zu bringen. Dieser **Abzug** erfolgt in **Zeile 65**.

307 In **Zeile 68** ist der Jahresüberschuss/-fehlbetrag (Zeile 11) um darin enthaltene **Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz** zu kürzen. Dabei hat die Eintragung derartiger Erträge ohne Vorzeichen zu erfolgen.

Investitionszulagen gehören nach den Regelungen in den jeweiligen Investitionszulagengesetzen nicht zu den Einkünften i.S.d. Einkommensteuergesetzes. Sie mindert auch nicht die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder die Erhaltungsaufwendungen des jeweiligen Wirtschaftsguts.

Im Gegenzug dürfen **Aufwendungen aus der Rückzahlung von Investitionszulagen** die steuerpflichtigen Einkünfte der Körperschaft nicht mindern (§ 3c EStG). Sie sind daher **in Zeile 68 hinzuzurechnen**. Die Eintragung diesbezüglicher Aufwendungen ist mit einem Minuszeichen zu versehen.

308 In **Zeile 68a** sind **Einkommenserhöhungen aus der Steuerentstrickung nach § 12 Abs. 1 KStG, § 16 Abs. 3a EStG** hinzuzurechnen.

Wird das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern ausgeschlossen oder beschränkt, gilt dies als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert, vgl. § 12 Abs. 1 KStG. Eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts liegt insbesondere dann vor, wenn ein bisher einer inl. Betriebsstätte zugeordnetes Wirtschaftsgut einer im Ausland belegenen Betriebsstätte zugeordnet wird, vgl. § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG. Die Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert muss nach § 12 Abs. 1 KStG besteuert werden. Die Aufdeckung von stillen Reserven führt zu einer Erhöhung des Buchwerts, die in der steuerlichen Buchführung durch eine Ertragsbuchung umgesetzt werden muss.[2)] Eine Eintragung dieser Sachverhalte in Zeile 68a kommt daher niemals in Betracht, da der Betrag immer in den Zeilen 11 und 12 der Anlage GK erfasst sein muss.

Davon zu trennen ist der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts durch Verlagerung eines Betriebs oder Teilbetriebs ins Ausland nach **§ 16 Abs. 3a EStG**. Die Verlagerung eines Teilbetriebs ins Ausland ist von der Rechtsfolge mit § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG vergleichbar und muss ebenfalls ausschließlich steuerbilanziell realisiert werden.

Die Aufgabe eines Betriebs kommt nur für Körperschaften in Betracht, die nicht unter § 8 Abs. 2 KStG fallen (also Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG) oder beschränkt steuerpflichtig sind. Die entsprechenden Ver-

1) Vgl. hierzu zur vergleichbaren Fragestellung beim EK 04 BFH v. 29.5.1996, I R 118/93, BStBl II 1997, 92 und v. 31.3.2004, I R 72/03, BFH/NV 2004, 1423, sowie zum Einlagekonto BMF v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Tz. 26.
2) Vgl. Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 KStG Rz. 36 m.w.N.

äußerungsgewinne sind aber ebenfalls nicht hier, sondern als Aufgabegewinn in den Zeilen 5 bis 7 der Anlage ZVE einzutragen.

Sofern ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens in eine EU-Betriebsstätte des gleichen Stpfl. überführt wird, besteht allerdings nach § 12 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 4g EStG die Möglichkeit, für die durch die fiktive Veräußerung aufzudeckenden stillen Reserven einen (bilanziellen) Ausgleichsposten zu bilden. Dieser ist dann im Jahr seiner Bildung und in den kommenden vier Jahren mit jeweils einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen.

In **Zeile 69** sind die **sonstigen steuerfreien Einnahmen,** die nicht in anderen Zeilen einzutragen sind, abzuziehen. **309**
Sie müssen im Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Zeile 11 gewinnerhöhend enthalten sein. In Betracht kommen u.a.

- die nach § 3 EStG steuerfreien Erträge; dazu gehören insbesondere die nach § 3 Nr. 21 EStG steuerfreien Zinsen (nicht jedoch Einnahmen nach § 3 Nr. 41 EStG, die in Zeile 90 bzw. 96 einzutragen sind),
- Gewinne und Verluste, deren Besteuerung durch die Erhebung der Spielbankabgabe abgegolten ist, sowie
- Vermögenszu- und -abgänge nach § 6 Altschuldenhilfegesetz.

Nicht in Betracht kommen hier Corona-Beihilfen, die für laufende Aufwendungen gezahlt wurden. Diese sind zwar im Ergebnis steuerneutral, weil die Aufwendungen abzugsfähig bleiben. Würden sie hier wiederum abgezogen, ergäbe sich eine Doppelbegünstigung. Die auszahlenden Stellen sind verpflichtet, die gezahlten Corona-Beihilfen an das zuständige FA elektronisch zu übermitteln.

Im elektronischen Datensatz sind die steuerfreien Einnahmen detailliert zu erklären. So ist die Rechtsgrundlage für die Steuerbefreiung und die Art der sonstigen steuerfreien Eingabe zu bezeichnen.

Die Ausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang zu den steuerfreien Einnahmen stehen, sind nicht abzugsfähig, vgl. § 3c Abs. 1 EStG. Allerdings ist die Nichtabziehbarkeit auf die Höhe der Einnahmen begrenzt.

Der Saldo der Ausgaben und Einnahmen fließt in die in Zeile 69 einzutragende Summe der steuerfreien Einnahmen ein. Übersteigen die Ausgaben die steuerfreien Einnahmen, sind die Ausgaben maximal i.H. der Einnahmen einzutragen. Bei den Einnahmen muss jedoch ein negativer Wert eingetragen werden, wenn in den Vorjahren steuerfreie Betriebseinnahmen im laufenden Wj. zurückgezahlt werden.

g) Sachverhalte des Umwandlungssteuergesetzes (Zeilen 70–75)

Dieser Abschnitt teilt sich systematisch in drei Unterabschnitte auf. Im ersten Unterabschnitt (Zeilen 70a bis 70m) **310**
werden die Rechtsfolgen aus der Umwandlung auf die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird (Übernahmegewinn oder -verlust) gezogen. Dem folgt die Erfassung des Einbringungsgewinns I in Zeile 73 und in den Zeilen 74 und 75 die Erfassung von Tatbeständen im Zusammenhang mit Umwandlungen, die in anderen Wj. zu berücksichtigen sind.

Kommt es zu einer Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf die Körperschaft, für die die Steuererklärung **311**
ausgefüllt wird, werden ihrem Betriebsvermögen Wirtschaftsgüter und Schulden zugeführt. Hinsichtlich des Wertansatzes dieser Wirtschaftsgüter kann zwischen mehreren Wertansätzen (u. a. auch Buchwert und gemeiner Wert) gewählt werden.[1] Handelsrechtlich werden solche Vermögenszugänge grundsätzlich nicht gewinnwirksam, sondern ausschließlich auf das Nennkapital oder die Kapitalrücklage gebucht.[2] Eine Ausnahme besteht, wenn der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist (im Folgenden als Aufwärtsverschmelzung bezeichnet). Hält der übernehmende Rechtsträger alle Anteile am übertragenden Rechtsträger, ist der Differenzbetrag zwischen dem Wertansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter und dem Buchwert der Anteile am übertragenden Rechtsträger gewinnwirksam zu erfassen.[3] Ist der übernehmende Rechtsträger nicht zu 100 % beteiligt, ist die Übernahme in zwei Vorgänge aufzuteilen. Soweit keine Beteiligung besteht, werden neue Anteile ausgegeben und insoweit sind die übergegangenen Wirtschaftsgüter ergebnisneutral zu übernehmen (Buchung auf Nennwert und Kapitalrücklage).[4] Soweit die Beteiligung bestand, ist die vorgenannte Differenz gewinnwirksam abzubilden.[5]

Steuerlich bleibt nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG der Gewinn oder Verlust aus der Differenz zwischen dem Wert- **312**
ansatz des übernommenen Vermögens und dem Buchwert der untergehenden Anteile außer Ansatz. Da die handelsrechtlichen Grundsätze für die Steuerbilanz zu übernehmen sind, ist dies für alle Verschmelzungsvorgänge unter Körperschaften bis auf den Fall der Beteiligung am übertragenden Rechtsträger ohnehin der Fall. Zwar gilt handelsrechtlich für die Wahl des Wertansatzes keine Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz,[6] dennoch sind die allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätze für die Steuerbilanz grundsätzlich zu berücksichtigen. Dies gilt umso mehr, als die steuerliche Behandlung von Umwandlungen auf Basis der handelsrechtlichen Tauschgrundsätze entwickelt wurde.[7]

1) Vgl. Rz. 35 der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkung einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 42).
2) Vgl. Rz. 43, 46, 47, 68, 74 der IDW RS HFA 42.
3) Vgl. Rz. 72 der IDW RS HFA 42.
4) Vgl. Rz. 41 ff. der IDW RS HFA 42.
5) Vgl. Rz. 54 ff. der IDW RS HFA 42.
6) Vgl. Rz. 11.05 UmwStE.
7) Vgl. Rz. 00.02 UmwStE.

313 In Höhe der Differenz zwischen dem Wert, mit dem das übernommene Betriebsvermögen angesetzt wird, und dem Buchwert der Anteile sowie der Veräußerungskosten ist § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden, vgl. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG. Dies bedeutet, dass hier keine vollständige, sondern lediglich eine Steuerbefreiung i. H. v. 95 % vorgenommen werden darf.

314 Da mehrere Übertragungen auf eine Körperschaft möglich sind, sieht die FinVerw. im elektronischen Datensatz Einzelangaben zu jeder Umwandlung auf die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, in den Zeilen 70a bis 70j vor. Wird die Steuererklärung in Papierform abgegeben und liegen mehrere Umwandlungen auf die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, vor, sind gleichartige Angaben in einer personellen Anlage beizufügen. Eintragungen sind nach der Verwaltungsauffassung[1] auch erforderlich, wenn der übernehmende Rechtsträger (Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird) nicht am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist. Die Systematik wurde in 2021 geändert, sodass Eintragungen auch erforderlich sind, wenn die Vermögensübernahme in der Handels- und Steuerbilanz gewinnneutral vorgenommen wurde (siehe auch Erläuterungen zur Zeile 70j → Rz. 316).

aa) Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung auf die Körperschaft (Zeilen 70–70j)

	Sachverhalte des UmwStG	
	Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung auf die Körperschaft	
	Einzelangaben zum Übernahmegewinn/-verlust nach § 12 Absatz 2 UmwStG	
70	Steuernummer des übertragenden Rechtsträgers	
	Name des übertragenden Rechtsträgers	
70a		
		EUR
70b	Wert mit dem das übernommene Betriebsvermögen in der Steuerbilanz angesetzt wurde	
70c	Davon ab: Buchwert der Anteile am übertragenden Rechtsträger	
70d frei 70e	Davon ab: Kosten für den Vermögensübergang	
70f	Übernahmegewinn/-verlust nach § 12 Absatz 2 UmwStG	
70g	Übernahmegewinn nach § 12 Absatz 2 Satz 2 UmwStG	
70h	Übernahmegewinn nach § 12 Absatz 2 Satz 1 UmwStG (Positiver Betrag laut Zeile 70f abzüglich Betrag laut Zeile 70g)	
70i	Übernahmeverlust nach § 12 Absatz 2 Satz 1 UmwStG (Negativer Betrag laut Zeile 70f)	
70j	Betrag des in der Steuerbilanz erfolgsneutral angesetzten übernommenen Vermögens	

315 In den **Zeilen 70 und 70a** ist zunächst die Körperschaft (**übertragender Rechtsträger**) zu bezeichnen, die auf die Körperschaft übertragen wurde, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird.

Ab dem VZ 2021 ist das gesetzliche Berechnungsschema zur Ermittlung des Übernahmegewinns-/verlusts in den Vordruck aufgenommen worden, vgl. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG. In **Zeile 70b** ist zunächst der **Wert,** mit dem das **übernommene Betriebsvermögen** in der Steuerbilanz angesetzt wurde, einzutragen. Maßgebend für den hier einzutragenden Wert ist der vom **übertragenden Rechtsträger gewählte Wertansatz** (Buchwert, Zwischenwert, gemeiner Wert), vgl. § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG. Die Zeile ist auch auszufüllen, wenn der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger nicht beteiligt ist. Ist die Beteiligung weniger als 100 %, ist trotzdem der Wert des ganzen übernommenen Betriebsvermögens einzutragen. Zu berücksichtigen ist, dass Umwandlungskosten beim Ansatz des gemeinen Werts handelsrechtlich die Anschaffungskosten erhöhen[2]. Steuerrechtlich sind sie jedoch nach § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG nicht abzugsfähig, sodass die Umwandlungskosten in der Steuerbilanz nicht zu Anschaffungskosten führen dürfen und demnach in dem hier einzutragenden Wert nicht enthalten sein dürfen.

316 In **Zeile 70c** ist der **Buchwert der Anteile am übertragenden Rechtsträger einzutragen**. Bestand keine Beteiligung, sind hier 0 € einzutragen. Auch wenn die Beteiligung weniger als 100 % betrug, ist hier der ungekürzte Buchwert der Anteile einzutragen. Der Buchwert der Anteile mindert den Übernahmegewinn bzw. erhöht der Übernahmeverlust.

1) Vgl. Rz. 12.05 UmwStE.
2) Umkehrschluss aus Rz. 62 IDW RS HFA 42.

Ebenfalls mindernd wirken sich die in **Zeile 70e** einzutragenden Kosten aus, die im Zusammenhang mit dem Vermögensübergang entstanden sind (**Umwandlungskosten**). Solche entstehen bei jeder Umwandlung. Typische Umwandlungskosten sind Eintragungsgebühren beim Registergericht, Beurkundungsgebühren des Notars, weitere Rechts- und Beratungskosten, Kosten für Gutachten, die mit der Umwandlung im Zusammenhang stehen. Übernimmt die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, als übernehmender Rechtsträger entsprechende Kosten, die eigentlich vom übertragenden Rechtsträger zu tragen wären, sind dies ebenfalls Umwandlungskosten, die hier einzutragen sind. Die Eintragung ist auch erforderlich, wenn die Körperschaft am übertragenden Rechtsträger nicht beteiligt ist. Es sind die ungekürzten Kosten einzutragen. Zu beachten ist, dass auch bei abweichender handelsrechtlicher Beurteilung Umwandlungskosten nicht als Anschaffungskosten angesetzt werden dürfen, da § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG die handelsrechtlichen Wertansätze verdrängt (Abweichung der Steuer- von der Handelsbilanz).

In **Zeile 70f** ermittelt sich nun ein **Übernahmegewinn oder -verlust**. Hier ist nun wie folgt zu differenzieren. Ein **Übernahmeverlust ist immer in voller Höhe** nicht abziehbar und nach **Zeile 70i** zu übertragen, vgl. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG. Bei einem Übernahmegewinn hängt die weitere Behandlung davon ab, ob und wenn ja in welchem Verhältnis die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird (übernehmender Rechtsträger), am übertragenden Rechtsträger beteiligt war. Soweit die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, **nicht** (!) **am übertragenden Rechtsträger (direkt) beteiligt** war, ist der Übernahmegewinn in voller Höhe steuerfrei und nach **Zeile 70h** zu übertragen. Soweit die Körperschaft jedoch **am übertragenden Rechtsträger beteiligt** war, ist § 8b KStG anzuwenden mit der Folge, dass lediglich 95 % des Übernahmegewinns steuerbefreit sind, vgl. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG. In diesen Fällen muss der Übernahmegewinn in **Zeile 70g** übertragen werden. Ist die Körperschaft nicht in voller Höhe an der übertragenden Körperschaft beteiligt, muss der Vorgang aufgeteilt werden und anteilig in die Zeilen 70g und 70h übertragen werden.

Als letzte Einzelangabe muss in Zeile 70j nun eingetragen werden, inwieweit der Umwandlungsvorgang in der Steuerbilanz der Körperschaft **erfolgsneutral** behandelt wurde. In Höhe der Differenz zwischen den in Zeilen 70g bis 70i ausgewiesenen Beträgen zum Betrag in Zeile 70j ergibt sich nun die konkrete Auswirkung auf das Einkommen. Wie in → Rz. 311 erläutert, sind die Vermögenszugänge handels- und steuerbilanziell gewinnneutral abzubilden. Regelmäßig entspricht der in Zeile 70j einzutragende Wert also der Differenz zwischen Zeile 70b und Zeile 70c. Etwas anderes gilt nur, soweit der übernehmende am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist, in diesem Fall ist der Vorgang gewinnwirksam abzubilden, sodass in **Zeile 70j** 0 € einzutragen sind.

bb) Weitere Eintragung (Zeilen 70k–70m)

	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.	
70k	Dazu / Davon ab: Betrag des in der Steuerbilanz erfolgsneutral angesetzten übernommenen Vermögens (Summe der Beträge aller Zeilen 70j)	13.203

Steuernummer

- 5 -

Zeile		EUR	EUR
70l	Übernahmegewinn nach § 12 Absatz 2 Satz 2 UmwStG in Verbindung mit § 8b Absatz 2 KStG (Vorspalte: Summe der Beträge aller Zeilen 70g; nicht bei Organgesellschaften: Übertrag in Hauptspalte in Höhe von 95 Prozent mit umgekehrtem Vorzeichen)	13.204	
70m	Übernahmegewinne/-verluste nach § 12 Absatz 2 Satz 1 UmwStG (Summe der Beträge aller Zeilen 70h und 70i; nicht bei Organgesellschaften: Übertrag in die Hauptspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)	13.205	

Die Einzelangaben zu den jeweiligen Übertragungen auf die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, müssen nun hinsichtlich ihrer Auswirkung auf das Einkommen summiert und in den Zeilen 70k bis 70m eingetragen werden. **317**

In **Zeile 70k** wird zunächst die **Gewinnwirksamkeit des Umwandlungsvorgangs hergestellt**, wenn diese auf Grund der handelsrechtlich gewinnneutralen Buchungsverpflichtung nicht gegeben war. Der hier einzutragende Wert ergibt sich aus der Summe aller in Zeile 70j eingetragenen Werte.

Soweit ein **Übernahmegewinn nach § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG** vorliegt (Eintragung in Zeile 70g) kommt es nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zur Anwendung von § 8b KStG. Handelt es sich nicht (!) um eine Organgesellschaft, entspricht der in **Zeile 70l Vorspalte** einzutragende Wert der Summe der Einzeleintragungen zu Zeile 70g. Lediglich 95 % des Werts sind von der Vor- in die Hauptspalte zu übertragen und mindern das Einkommen. In Höhe von 5 % bleibt der Übernahmegewinn also steuerpflichtig. Dies ist folgerichtig, weil durch die Umwandlung die Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger gegen die Wirtschaftsgüter des übernehmenden Rechtsträgers getauscht wird. Der Untergang der Anteile am übertragenden Rechtsträger entspricht folglich wirtschaftlich einer Veräußerung, weshalb dieser einer Veräußerung nach § 8b Abs. 2 KStG vergleichbar behandelt werden muss. **318**

Handelt es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird (übernehmender Rechtsträger), um eine Organgesellschaft, gelten besondere Regelungen. Der Übernahmegewinn ist nach § 15 Nr. 2 Satz 2 KStG auf Ebene des (letzten) Organträger nach § 8b Abs. 2 KStG oder nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei zu stellen. Auf Ebene der Organgesellschaft ist § 8b KStG nicht anwendbar, vgl. § 15 Nr. 1 Satz 1 KStG. Ein Übertrag von der Vor- in die Hauptspalte ist daher nicht zulässig. Allerdings sind die Beträge nach § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG bei der Ermitt-

lung der Korrekturbeträge für natürliche Personen und Körperschaften im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG zu berücksichtigen.

319 In **Zeile 70m Vorspalte** sind die **Übernahmegewinne und -verluste nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG** einzutragen. Sie ergeben sich durch Aufsummierung der Einzelangaben zu den Zeilen 70h und 70i. Verluste sind nicht abziehbar, was systematisch überzeugt, da die Wertdifferenzen nur aus dem Umwandlungsvorgang herrühren und tatsächlich keine Gewinne oder Verluste erzielt wurden. Hinsichtlich der Veräußerungsverluste bei Aufwärtsverschmelzungen ist die Nichtabziehbarkeit ebenfalls systematisch überzeugend, da ein entsprechender Veräußerungsverlust nach § 8b Abs. 3 Satz 2 ff. KStG ebenfalls nicht abziehbar wäre.

Soweit die Körperschaft nicht am übertragenden Rechtsträger beteiligt war, führt die Eintragungssystematik zur Nichtabziehbarkeit der Umwandlungskosten.

Durch Übertragung von der Vor- in die Hauptspalte wird das Einkommen um die Übernahmeverluste erhöht und um Übernahmegewinne vermindert. Durch die Wechselwirkung mit Zeile 70k bleibt es im Ergebnis in den meisten Fällen bei der bilanziell ohnehin gegebenen Gewinnneutralität. Lediglich die Umwandlungskosten werden steuerlich nicht abziehbar. In Fällen der Beteiligung der Körperschaft am übertragenden Rechtsträger wird die bilanziell gegebene Gewinnwirksamkeit nach Maßgabe des § 12 Abs. 2 KStG neutralisiert.

Handelt es sich bei der Körperschaft um eine Organgesellschaft, darf ein Übertrag von der Vor- in die Hauptspalte nicht erfolgen. Nach § 15 Nr. 2 KStG wird auch hier die Anwendung von der Ebene der Organgesellschaft auf den (jeweils) letzten Organträger übertragen. Da § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG jedoch nicht die Nichtabziehbarkeit eines Verlusts bzw. die volle Steuerbefreiung des Gewinns anordnet, ist die Gewinnauswirkung gleich. Ein Abzug des Veräußerungsverlustes nur zu 40 % – wie es nach § 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG eigentlich angemessen wäre – ist auf Grund der nicht ausdrücklichen Anwendung von § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG für den Veräußerungsverlust nicht möglich. Es bleibt bei der in § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ausdrücklich angeordneten Nichtabziehbarkeit.

cc) Einbringungsgewinn I (Zeilen 73–75)

	Einbringungsgewinn I	
71 und 72 frei 73	Dazu: Im laufenden Wirtschaftsjahr zu versteuernder "Einbringungsgewinn I" im Sinne des § 22 Absatz 1 UmwStG	13.225
	Im laufenden Jahr zu berücksichtigende Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit Übernahmegewinnen/-verlusten und Einbringungsgewinnen I laut gesonderter Einzelaufstellung	
74	Davon ab / Dazu: In einem anderen Wirtschaftsjahr entstandene Aufwendungen beziehungsweise Erträge, die im Zusammenhang mit dem im laufenden Wirtschaftsjahr nach § 12 Absatz 2 Satz 1 UmwStG zu berücksichtigenden Übernahmegewinn/-verlust und/oder zu versteuernden "Einbringungsgewinn I" im Sinne des § 22 Absatz 1 UmwStG stehen	13.237
	Im laufenden Jahr entstandene, aber nicht zu berücksichtigende Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit Übernahmegewinnen/-verlusten und Einbringungsgewinnen I laut gesonderter Einzelaufstellung	
75	Dazu / Davon ab: Im laufenden Wirtschaftsjahr entstandene Aufwendungen beziehungsweise Erträge, die im Zusammenhang mit dem in einem anderen Wirtschaftsjahr nach § 12 Absatz 2 Satz 1 UmwStG zu berücksichtigenden Übernahmegewinn/-verlust und/oder zu versteuernden "Einbringungsgewinn I" im Sinne des § 22 Absatz 1 UmwStG stehen	13.238

320 Der nachzuversteuernde **Einbringungsgewinn I** ist in der Steuererklärung für das Einbringungsjahr in **Zeile 73** einzutragen. Ein solcher entsteht, wenn bei einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG n.F.) der Einbringende die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert. Der Gewinn aus der Einbringung ist rückwirkend im Wj. der Einbringung als Gewinn i.S.v. § 16 EStG zu versteuern **(§ 22 Abs. 1 UmwStG)**. Die Veräußerung der erhaltenen Anteile gilt insoweit als rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Zur Ermittlung des nachzuversteuernden Betrags (im Gesetz als **Einbringungsgewinn I** bezeichnet) wird zunächst nachträglich der gemeine Wert des übergegangenen Vermögens im Zeitpunkt der Einbringung ermittelt. Einbringungsgewinn I ist dann der Differenzbetrag zwischen diesem gemeinen Wert und dem Wert (Buchwert oder Zwischenwert), mit dem das Vermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG n.F. tatsächlich im Rahmen der Einbringung angesetzt wurde, vermindert um je ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Jahr.

Praxishinweis:
Der Einbringungsgewinn I ist zwar im Jahr der Einbringung zu versteuern, dass ihn auslösende Ereignis (Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile) liegt jedoch erst in einem Folgejahr vor, sodass diese Zeile bei Erstellung der Steuererklärung nur sehr selten auszufüllen sein wird. Denkbar ist es nur, wenn die Veräußerung vor Erstellung der Steuererklärung für das Einbringungsjahr erfolgt.

In den Zeilen 74 und 75 sind außerbilanzielle Korrekturen im Zusammenhang mit Aufwendungen und Erträgen einzutragen, die nicht im Wj. der bilanziellen Berücksichtigung, sondern im Wj. der Umwandlung bzw. der Einbringung zu berücksichtigen sind. Sie wurden auf Grund der Rechtsprechung des BFH[1] zu Veräußerungskosten bei Anteilsveräußerungen i.S.d. § 8b Abs. 2 und 3 KStG eingeführt. Nach Auffassung des BFH ist die Veräußerung eines Anteils an einer anderen Körperschaft ein punktuelles Ereignis. Vorhergehende oder nachfolgende Wertveränderungen sind unabhängig davon, welchem Wj. sie nach den bilanziellen Regelungen zeitlich zuzuordnen wären, steuerlich im Wj. der Veräußerung des Anteils zu berücksichtigen. Da die abweichende zeitliche Zurechnung nicht durch Änderung der Bilanzen erreicht werden kann, muss dies durch außerbilanzielle Korrekturen geschehen.[2] Diese Grundsätze sind auch auf Umwandlungen und Einbringungen übertragbar. Entstehen also in einem anderen Wj. Aufwendungen oder Erträge, die mit dem punktuellen Ereignis der Umwandlung oder Einbringung im Zusammenhang stehen, sind diese in das Wj. der Umwandlung/Einbringung zu verlagern. **321**

In **Zeile 74** sind die **Aufwendungen oder Erträge** einzutragen, die in einem **anderen Wj. bilanziell berücksichtigt** wurden, jedoch mit einer **Umwandlung oder Einbringung im Zusammenhang stehen, die dem laufenden Wj.** zuzuordnen ist. Aufwendungen werden ohne Vorzeichen eingetragen und vom Einkommen abgezogen. Erträge müssen mit negativem Vorzeichen eingetragen werden, erhöhen dann aber durch Umkehrung des Vorzeichens das Einkommen. Liegen sowohl Aufwendungen und Erträge vor, ist ein Saldo zu bilden. Übersteigen die Aufwendungen die Erträge, erfolgt die Eintragung ohne Vorzeichen. Im umgekehrten Fall muss der Saldo mit negativem Vorzeichen eingetragen werden. **322**

In **Zeile 75** sind dagegen Aufwendungen oder Erträge einzutragen, die **bilanziell dem Wj.** zuzuordnen sind, für das die Erklärung ausgefüllt wird, sich jedoch auf eine Umwandlung oder Einbringung beziehen, die in einem **anderen** Wj. zu berücksichtigen ist. Aufwendungen werden ohne Vorzeichen eingetragen und erhöhen das Einkommen (Neutralisierung). Erträge müssen mit negativem Vorzeichen eingetragen werden und mindern das Einkommen. Liegen sowohl Aufwendungen und Erträge vor, ist ein Saldo zu bilden. Übersteigen die Aufwendungen die Erträge, erfolgt die Eintragung ohne Vorzeichen. Im umgekehrten Fall muss der Saldo mit negativem Vorzeichen eingetragen werden. **323**

Die **Zeilen 74 und 75 stehen in Wechselwirkung zueinander** und müssen sich über die VZ hinaus **ausgleichen**. Der außerbilanziellen Zurechnung (Zeile 75) in einem Wj. steht immer eine außerbilanzielle Abrechnung (Zeile 74) in einem anderen Wj. gegenüber. Für die Eintragungen in Zeilen 74 und 75 kommen im Regelfall Aufwendungen (z.B. Rechtsanwalts- und Notarkosten für die Umwandlung, Gutachterkosten zur Bestimmung des gemeinen Werts) in Betracht. Es sind jedoch auch Erträge denkbar. **324**

h) Sachverhalte mit Auslandsbezug (Zeilen 76–81)

	Sachverhalte mit Auslandsbezug	
	Nach DBA steuerfreie Einkünfte	
	laut gesonderter Einzelaufstellung	
76	Davon ab: Ausländische Einkünfte, die aufgrund von DBA steuerfrei sind (ohne Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a EStG aus der Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft) 14	16.111
77	Dazu: Mit den ausländischen Einkünften laut Zeile 76 im Zusammenhang stehende nichtabziehbare inländische Betriebsausgaben	16.112
	Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG; Anrechnung ausländischer Steuern nach § 12 AStG 14	
	laut gesonderter Einzelaufstellung	
78	Dazu: Nach § 10 AStG anzusetzender Hinzurechnungsbetrag laut gesonderter (und einheitlicher) Feststellung nach § 18 AStG 50	16.277
79	Dazu: Auf Antrag nach § 12 Absatz 1 AStG anzurechnende ausländische Steuer laut gesonderter (und einheitlicher) Feststellung nach § 18 AStG 50	16.278
80	Auf Antrag nach § 12 Absatz 3 AStG anzurechnende ausländische Steuer laut gesonderter (und einheitlicher) Feststellung nach § 18 AStG (nicht einkommenswirksam) 50	16.288
	Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG	
	laut gesonderter Einzelaufstellung	
81	Dazu / Davon ab: Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG laut gesonderter Ermittlung 14 74	16.175

In **Zeile 76** sind die **ausl. Einkünfte** zu erfassen, **die auf Grund eines DBA steuerfrei** sind. Hierunter fallen sowohl positive als auch negative Einkünfte aus ausl. Betriebsstätten, für die die meisten DBA eine Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anwendung der Freistellungsmethode vorsehen. Ebenfalls einzutragen sind auf Grund **325**

1) BFH v. 22.12.2010, I R 58/10, BStBl II 2015, 668 und v. 12.3.2014, I R 55/13, BStBl II 2015, 658.
2) BMF v. 24.7.2015, IV C 2 – S 2750-a/07/10002:002, 2015/0606474, BStBl I 2015, 612.

eines DBA steuerfreie ausl. Einkünfte, die über einen Spezial-Investmentfonds bezogen werden. Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 InvStG sind auf Grund eines DBA steuerfreie ausl. Einkünfte, die in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen enthalten sind, beim Anleger ebenfalls steuerfrei zu stellen, soweit es sich nicht um Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 EStG (Dividenden oder Investmenterträge) handelt, vgl. § 43 Abs. 1 Satz 2 InvStG. Sollte für Dividenden von bestimmten im Ausland ansässigen Gesellschaften (z.B. ÖPP-Gesellschaften oder Immobilien-Gesellschaften) nach § 42 Abs. 1 Satz 3 InvStG trotzdem eine Steuerbefreiung nach DBA in Betracht kommen, ist diese nicht hier, sondern in Zeile 86 einzutragen (→ Rz. 353). Der hier einzutragende Wert ergibt sich bei Spezial-Investmentfonds aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Einwendungen gegen den festgestellten Wert sind nur mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung möglich.

326 **Nicht** in Zeile 76 **einzutragen** sind **Einkünfte** aus ausl. Kapitalgesellschaften, die grundsätzlich unter die Steuerbefreiung nach § 8b KStG fallen. Zwar sehen auch hier DBA regelmäßig eine Steuerbefreiung für Ausschüttungen vor, wenn eine Mindestbeteiligung (Schachtelbeteiligung) besteht, doch werden diese Bezüge systematisch im Abschnitt „Beteiligungen an anderen Körperschaften" ab Zeile 83 ff. erfasst. Gleiches gilt für Dividenden aus im Ausland ansässigen Gesellschaften, die in ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen eines Spezial-Investmentfonds enthalten sind und die Voraussetzungen des § 42 Abs. 2 InvStG erfüllen.

327 Bei den steuerfreien ausl. Einkünften sind auch solche ausl. Gewinne mit zu berücksichtigen, die – obwohl sie nach einem DBA an sich steuerfrei sind – der **Hinzurechnungsbesteuerung des § 2a Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG 1997 i.V.m. § 52 Abs. 3 EStG** unterliegen. Zwar werden diese durch Eintragung in Zeile 76 vom Einkommen abgezogen und damit zunächst neutralisiert, doch erfolgt über Zeile 35 der Anlage ZVE wiederum eine Zurechnung, sodass im Endergebnis die Besteuerung sichergestellt wird.

328 Organträger dürfen in den Zeilen 76 nur steuerfreie ausl. Einkünfte erfassen, die vom Organträger selbst erzielt wurden. Die nach DBA steuerfreien Einkünfte haben das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft bereits gemindert und würden andernfalls doppelt abgezogen werden.

329 Im elektronischen Datensatz sind die nach DBA steuerfreien Einkünfte pro Staat und mit dem Nettobetrag, der auf die Einkünfte entfallenden ausl. Ertragssteuern und mit dem Bruttobetrag zu erklären. Im elektronischen Datensatz sind Angaben zu 99 Staaten möglich. Bei Verwendung des Papiervordrucks sollten gleichartige Angaben auf einer formlosen Anlage vorgenommen werden. Die aus den Einzelangaben gebildete Gesamtsumme des Bruttobetrages einzutragen. Die ausl. Ertragssteuern auf nach DBA steuerfreie Einkünfte gehen im Rahmen der Anrechnung ins Leere, da die ausl. Einkünfte insoweit null betragen. Im Rahmen des Abzugs nach § 34c Abs. 2 EStG werden nur ausl. Steuern auf steuerpflichtige Einkünfte berechtigt, womit die ausl. Quellensteuern auf nach DBA steuerfreie Beträge generell ausscheiden. Eine Eintragung dieser Beträge auf der Anlage AESt erübrigt sich daher.

Die ausl. **Brutto- und Nettoeinkünfte** sind nach **deutschem Steuerrecht** zu ermitteln. Im Rahmen der Handels- und Steuerbilanz sind ebenfalls die Maßstäbe des deutschen Bilanzrechts anzuwenden. Zu berücksichtigen ist, dass die Eintragungen in Zeile 76 immer die sich im bilanziellen Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Zeile 11 der Anlage GK niedergeschlagenen Erträge und Aufwendungen aus dem Ausland korrigieren. Insbesondere im Hinblick auf Bewertungsfragen (vor allem Umrechnungskurse bei Fremdwährungen) muss auf **Kongruenz** zwischen der **Bilanz** und den **Eintragungen zur Zeile 76** geachtet werden.

330 In **Zeile 77** sind die **in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den steuerfreien Einkünften** aus Zeile 76 **stehenden inl. Ausgaben** einzutragen, die unter das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG fallen.

Im Ergebnis werden damit im Rahmen der Einkommensermittlung positive steuerfreie ausl. Einkünfte mit ihrem Bruttobetrag über die Zeile 76 der Anlage GK vom Jahresüberschuss/-fehlbetrag in Abzug gebracht und damit aus der Einkommensermittlung ausgeschieden. Negative steuerfreie ausl. Einkünfte werden dagegen ebenso wie die mit steuerfreien ausl. Einkünften in Zusammenhang stehenden inl. Ausgaben dem Jahresüberschuss/-fehlbetrag wieder hinzugerechnet und damit die zuvor eingetretene Einkommensminderung wieder rückgängig gemacht.

Da die mit den steuerfreien ausl. Einkünften in Zusammenhang stehenden ausl. Steuern (mit Ausnahme fiktiver anrechenbarer Steuern) als nicht abziehbare Aufwendungen über die Zeile 57 der Anlage GK dem Jahresüberschuss zunächst ungeachtet der Tatsache hinzugerechnet werden, ob sie auf steuerfreie oder steuerpflichtige ausl. Einkünfte entfallen, erfolgt die weitere Korrektur des Einkommens in Zeile 76 der Anlage GK zutreffend mit dem in diesem Wert enthaltenen Bruttobetrag der steuerfreien ausl. Einkünfte.

Praxishinweis:
Das FA kann aus den Detailangaben zur ausl. Steuer auf die nach DBA steuerfreien Einkünfte mit den in Zeile 57 der Anlage GK hinzugerechneten ausl. Personensteuern verproben, dass die Steuerfreistellung nach DBA mit dem zutreffenden Betrag erfolgte. Um Rückfragen zu vermeiden empfiehlt sich – auch bei Verwendung des Papiervordrucks – auf sorgfältige Angaben zur ausl. Steuer des jeweiligen Staates zu achten.

331 Die Eintragungen zu den **Zeilen 78 bis 80** sind für die **Hinzurechnungsbesteuerung bei Beteiligung an ausl. Zwischengesellschaften** nach den **§§ 7 bis 14 AStG** bestimmt. Zu berücksichtigen ist, dass alle Besteuerungsgrundlagen der §§ 7 bis 14 AStG gesondert und ggf. einheitlich festgestellt werden, vgl. § 18 AStG. Die in den Zeilen 78 bis 80 einzutragenden Werte sind bindend aus dieser Feststellung zu übernehmen. Einwendungen sind mit Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid nach § 18 AStG geltend zu machen.

In **Zeile 78** ist der **Hinzurechnungsbetrag** nach § 10 AStG einzutragen. Ausl. Steuern sind im Hinzurechnungsbetrag grundsätzlich nicht enthalten, da die nach § 7 Abs. 1 AStG steuerpflichtigen Einkünfte um ausl. Steuern zu mindern sind, vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG. Das Außensteuergesetz unterstellt grundsätzlich den Abzug, nicht die Anrechnung ausl. Steuern, während § 34c EStG genau umgekehrt verfährt. **Der in Zeile 78 einzutragende Betrag ist daher immer ein Nettobetrag.** **332**

In **Zeile 79** ist die nach § 12 Abs. 1 AStG anzurechnende ausl. Steuer einzutragen. Da § 10 AStG grundsätzlich vom Abzug der ausl. Steuer ausgeht, ist eine Anrechnung nur auf Antrag möglich. Die Anrechnung erfolgt dabei nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG. Im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 18 AStG muss die Höhe der ausl. Steuern glaubhaft gemacht werden. Die ausl. Steuer wird auch gesondert (und ggf. einheitlich) nach § 18 AStG festgestellt. Der Antrag auf Anrechnung der ausl. Steuer wird im Veranlagungsverfahren durch Eintrag der anzurechnenden ausl. Steuer in Zeile 79 gestellt. Die ausl. Steuer wird dann dem Einkommen hinzugerechnet (vgl. § 12 Abs. 1 Satz 2 AStG), sodass sich das Einkommen um den Hinzurechnungsbetrag selbst (Zeile 78) und die ausl. Steuern (Zeile 79) erhöht. Die Anrechnung der ausl. Steuer wird in der Erklärung nicht gesondert dargestellt, sondern erfolgt von Amts wegen durch das FA. Zur Frage, wann ein Antrag auf Anrechnung gestellt werden sollte, siehe Erläuterungen zur Anlage AESt (→ Rz. 150 ff.). **333**

In der **Zeile 80** ist die anzurechnende ausl. Steuer nach **§ 12 Abs. 3 AStG** einzutragen. Steuern nach § 12 Abs. 3 AStG sind solche, die der **ausl. Staat auf Ausschüttungen und Veräußerungen** einbehält, die nach **§ 3 Nr. 41 EStG steuerfrei** sind. Kommt es zu einer Hinzurechnungsbesteuerung, wird das bei Körperschaften sonst geltende Trennungsprinzip durchbrochen. Der Gesellschafter der Zwischengesellschaft – die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird – versteuert durch den Hinzurechnungsbetrag Einkünfte, die die Zwischengesellschaft erzielt und auch vereinnahmt. Schüttet die Zwischengesellschaft in einem späteren VZ Gewinne aus, würden diese noch einmal besteuert werden. Es käme zu einer Doppelbesteuerung. Durch § 3 Nr. 41 EStG sind Ausschüttungen von Zwischengesellschaften steuerfrei, soweit im laufenden oder vorangegangenen sieben Kalender- oder Wj. Hinzurechnungsbeträge versteuert wurden. § 12 Abs. 3 AStG gewährt auf Antrag der deutschen Muttergesellschaft den (auch bei eingetretener Bestandskraft nachträglichen) Abzug oder die Anrechnung der ausl. Steuern, die auf die derart befreiten Gewinnausschüttungen erhoben werden, für den VZ der Erfassung des Hinzurechnungsbetrags. **334**

Der Antrag auf Abzug oder Anrechnung der ausl. Steuer auf diese Ausschüttungen muss im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 18 AStG für den VZ der nach § 3 Nr. 41 EStG steuerfreien Ausschüttung gestellt werden.[1] Die Feststellung ist ein Grundlagenbescheid für das Jahr der Versteuerung des Hinzurechnungsbetrags. Wird die Anrechnung beantragt, kann wegen der Grundlagen-/Folgebescheidwirkung die Körperschaftsteuer direkt geändert werden. Wird der Abzug beantragt, muss der Abzug der ausl. Steuer vom Hinzurechnungsbetrag und ein entsprechend niedrigerer Hinzurechnungsbetrag nach § 18 AStG festgestellt werden.[2] Der niedrigere Betrag ist dann nicht in Zeile 80, sondern in Zeile 78 zu berücksichtigen. **335**

Praxishinweis:
Da die Ausschüttungen nach § 3 Nr. 41 EStG normalerweise erst nach der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung für den Zeitraum, in dem der Hinzurechnungsbetrag zu versteuern ist, geleistet werden, ist hier selten direkt eine Eintragung erforderlich. Die geänderten Feststellungsbescheide nach § 18 AStG sind vom FA von Amts wegen zu berücksichtigen.

Hinzurechnungsbeträge und anzurechnende ausl. Steuern vorgelagerter Organgesellschaften dürfen in den Zeilen 78 bis 80 nicht eingetragen werden. Sie sind stattdessen in den Zeilen 37 und 38 der Anlage OT einzutragen. Handelt es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, um eine Organgesellschaft, sind die der Organgesellschaft selbst zuzurechnenden Hinzurechnungsbeträge bzw. anzurechnenden ausl. Steuern in die Zeilen 78 bis 80 einzutragen. Sie werden dann in die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG einbezogen. **336**

Nach § 1 AStG sind die Einkünfte eines Stpfl. zu berichtigen, wenn im Rahmen von Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Ausland Bedingungen (insb. Verrechnungspreise) vereinbart wurden, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. **337**

In **Zeile 81** ist der auf einer gesonderten Anlage näher zu erläuternde **Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG** einzutragen. Anders als bei den Hinzurechnungsbeträgen existiert für Berichtigungsbeträge nach § 1 AStG kein gesondertes Feststellungsverfahren. **338**

Praxishinweis:
Ist die Gesellschaft Organträger, hat sie in Zeile 81 eigene Berichtigungsbeträge anzugeben. Ein die Organgesellschaft betreffender Berichtigungsbetrag ist in Zeile 81 der Anlage GK der Organgesellschaft zu erfassen.

i) Unmittelbare Beteiligungen an anderen Körperschaften (Zeilen 83–108)

In diesem Abschnitt werden Angaben zur unmittelbaren Beteiligung der Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, an anderen Körperschaften abgefragt. Die Überschrift des Abschnitts ist insoweit nicht ganz korrekt, da in hier auch § 8b KStG-Tatbestände einzutragen sind, die mittelbar über einen Spezial-Investmentfonds **339**

1) Vgl. Tz. 12.3.1 des Anwendungserlasses zum AStG, BMF v. 14.5.2004, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004, 3.
2) Vgl. Tz. 18.1.2.3 Buchst. e des Anwendungserlasses zum AStG; BMF v. 14.5.2004, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004, 3.

bezogen werden. Eintragungen zu § 8b KStG, soweit sie der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, mittelbar über eine Personengesellschaft zuzurechnen sind, dürfen hier nicht mehr vorgenommen werden (→ Rz. 223 ff.). § 8b KStG ist bereits bei Eintragung der Einkünfte aus der Personengesellschaft in den Zeilen 14 und 15 zu berücksichtigen. Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften führen beim Anteilseigner zwar grundsätzlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Im Kontext der Körperschaftsteuer werden diese jedoch meist in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert, weshalb sie auch detailliert auf der Anlage GK abgefragt werden.

340 Rechtlich ist die Körperschaft selbst Steuersubjekt. Wirtschaftlich müssen die Steuerbelastung der Körperschaft und ihrer Anteilseigner addiert werden, sodass sich im Vergleich zu einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft[1)] eine sehr hohe Steuerbelastung ergeben würde. Die Berücksichtigung der Vorbelastung einer Ausschüttung erfolgt bei Körperschaften abweichend von natürlichen Personen. Für natürliche Personen existiert das Teileinkünfteverfahren, d.h. eine Steuerfreistellung von 40 % der Einkünfte aus Ausschüttungen und Veräußerungen, soweit die Beteiligung an der Körperschaft im Betriebsvermögen gehalten wird, vgl. § 3 Nr. 40 EStG. Im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unterliegen der Abgeltungsteuer und damit einer maximalen Steuerbelastung von 25 %.

341 Die Berücksichtigung der Vorbelastung erfolgt bei Körperschaften – vereinfacht dargestellt – durch eine 95-prozentige Freistellung der Bezüge aus Körperschaften, an denen eine Beteiligung von mindestens 10 % besteht. Ausschüttungen aus Streubesitzbeteiligungen (d.h. Beteiligungen von weniger als 10 %) sind voll steuerpflichtig.

342 Gesetzestechnisch erfolgt die 95-prozentige Freistellung durch vollständige Steuerbefreiung der Bezüge bzw. Veräußerungsgewinne und Hinzurechnung fiktiver nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben von 5 %. Die tatsächlichen Betriebsausgaben, die mit Beteiligungen anderen Körperschaften im Zusammenhang stehen, sind im Gegensatz zu natürlichen Personen immer voll abzugsfähig.

343 Eine Besonderheit gilt bei **Organgesellschaften**. Ob eine Steuerfreistellung nach § 8b KStG oder nach § 3 Nr. 40 EStG erfolgt, hängt von der Person des Organträgers ab. Ist dieser eine Körperschaft, erfolgt die Steuerfreistellung nach § 8b KStG, ist er eine natürliche Person nach § 3 Nr. 40 EStG, vgl. § 15 Nr. 2 KStG. Ist der Organträger eine Personengesellschaft, richtet sich die Steuerfreistellung nach den persönlichen Eigenschaften der Mitunternehmer. Der Vordruck bildet dies durch Abfrage der entsprechenden Tatbestände in einer Vorspalte ab. Ein Übertrag in die Hauptspalte (Zeile 109) wird nur vorgenommen, wenn es sich nicht um eine Organgesellschaft handelt. Die Eintragungen in der Vorspalte sind bei Organgesellschaften jedoch nicht sinnlos oder gar entbehrlich, sondern fließen in die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens (bei Zwischengesellschaften ergänzt um entsprechende § 8b-KStG-Tatbestände vorgelagerter Organgesellschaften lt. Anlage OT) ein.

Bei Organgesellschaften haben nur die folgenden Tatbestände eine Auswirkung auf das Einkommen der Organgesellschaft und werden in die Hauptspalte übertragen (siehe Zeile 110):

- Einkommensminderungen bzw. -erhöhungen nach § 8b Abs. 8 Satz 4 und 5 KStG (Besonderheiten bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen),
- einzelne Tatbestände aus der Wertpapierleihe, wenn die Organgesellschaft entleihende Körperschaft ist.

344 Ob die Voraussetzungen des § 8b KStG bzw. des § 3 Nr. 40 EStG vorliegen, wird im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG durch das für die Organgesellschaft zuständige FA verfahrensrechtlich abschließend entschieden. Dies gilt auch im Hinblick auf § 8b Abs. 4 KStG, da die Organgesellschaft die Mindestbeteiligung selbst erfüllen muss, vgl. § 15 Nr. 2 Satz 4 KStG. Das für den Organträger zuständige FA kann nur noch entscheiden, ob der Organträger eine natürliche Person oder eine Körperschaft ist und die Höhe der Steuerbefreiung dann berechnen. Wenn Organträger eine Personengesellschaft ist, müssen die nach § 8b KStG festgestellten Werte in die Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einbezogen werden.

345 Die § 8b KStG-Tatbestände vorgelagerter Organgesellschaften sind nicht in diesem Abschnitt, sondern auf der Anlage OT einzutragen.

346 In diesem Abschnitt erfolgt keine Trennung zwischen inl. und ausl. Tatbeständen. Die Steuerbefreiung des § 8b KStG ist auch für Beteiligungen an ausl. Körperschaften anwendbar.

1) Die Personengesellschaft ist selbst nicht einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig, sodass bei Ermittlung der Steuerbelastung für die Personengesellschaft keine Steuerbelastung anfällt.

aa) Kosten im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Körperschaft, die in einem anderen Wj. als dem der Veräußerung entstehen (Zeilen 83–84)

Unmittelbare Beteiligungen an anderen Körperschaften

Die Eintragungen sind - ungeachtet des § 15 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 KStG - auch bei Organgesellschaften vorzunehmen, jedoch ohne die entsprechenden Werte der vorgelagerten Organgesellschaften.

Kaufpreisänderungen und Veräußerungskosten, die vor oder nach dem Wirtschaftsjahr der Anteilsveräußerung entstanden sind (BMF-Schreiben vom 24.07.2015, BStBl I 2015, 612)

Im laufenden Jahr zu berücksichtigende Aufwendungen und Erträge aus einem anderen Wirtschaftsjahr

laut gesonderter Einzelaufstellung

Zeile		
82 frei		
83	Davon ab / Dazu: In einem anderen Wirtschaftsjahr entstandene Aufwendungen beziehungsweise Erträge, die im Zusammenhang mit der nach § 8b Absatz 2 und 3 KStG steuerfreien Veräußerung von Anteilen an anderen Körperschaften im laufenden Wirtschaftsjahr stehen	13.283

Steuernummer

Im laufenden Jahr entstandene aber in einem anderen Wirtschaftsjahr zu berücksichtigende Aufwendungen und Erträge

laut gesonderter Einzelaufstellung

Zeile		EUR
84	Dazu / Davon ab: Im laufenden Wirtschaftsjahr entstandene Aufwendungen beziehungsweise Erträge, die im Zusammenhang mit der nach § 8b Absatz 2 und 3 KStG steuerfreien Veräußerung von Anteilen an anderen Körperschaften in einem anderen Wirtschaftsjahr stehen	13.284

In den Zeilen 83 und 84 sind außerbilanzielle Korrekturen im Zusammenhang mit Aufwendungen und Erträgen einzutragen, die nicht im Wj. der bilanziellen Berücksichtigung, sondern im Wj. der Veräußerung eines Anteils i.S.d. § 8b Abs. 2 und 3 KStG zu berücksichtigen sind. Nach Auffassung des BFH[1] ist die Veräußerung eines Anteils an einer anderen Körperschaft ein punktuelles Ereignis. Vorhergehende oder nachfolgende Wertveränderungen sind unabhängig davon, welchem Wj. sie nach den bilanziellen Regelungen zeitlich zuzuordnen wären, steuerlich im Wj. der Veräußerung des Anteils zu berücksichtigen. Da die abweichende zeitliche Zurechnung nicht durch Änderung der Bilanzen erreicht werden kann, muss dies durch außerbilanzielle Korrekturen geschehen.[2] **347**

In **Zeile 83** sind **Aufwendungen und Erträge** einzutragen, die **bilanziell** in einem **anderen Wj.** berücksichtigt wurden, jedoch mit einer **Veräußerung** i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG im Zusammenhang stehen, die dem **laufenden Wj.** zuzuordnen ist. Aufwendungen werden ohne Vorzeichen eingetragen und vom Einkommen abgezogen. Erträge müssen mit negativem Vorzeichen eingetragen werden, erhöhen dann aber durch Umkehrung des Vorzeichens das Einkommen. Liegen sowohl Aufwendungen und Erträge vor, ist ein Saldo zu bilden. Übersteigen die Aufwendungen die Erträge, erfolgt die Eintragung ohne Vorzeichen. Im umgekehrten Fall muss der Saldo mit negativem Vorzeichen eingetragen werden. **348**

In **Zeile 84** sind dagegen **Aufwendungen und Erträge** einzutragen, die **bilanziell dem Wj.** zuzuordnen sind, für das die Erklärung ausgefüllt wird. Sie beziehen sich jedoch auf eine **Veräußerung** i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG, die in einem **anderen Wj.** zu berücksichtigen ist. Aufwendungen werden ohne Vorzeichen eingetragen und erhöhen das Einkommen (Neutralisierung). Erträge müssen mit negativem Vorzeichen eingetragen werden und mindern das Einkommen. Liegen sowohl Aufwendungen und Erträge vor, ist ein Saldo zu bilden. Übersteigen die Aufwendungen die Erträge, erfolgt die Eintragung ohne Vorzeichen. Im umgekehrten Fall muss der Saldo mit negativem Vorzeichen eingetragen werden. **349**

Die Zeilen 83 und 84 stehen in Wechselwirkung zueinander und müssen sich über die VZ hinaus ausgleichen. Der außerbilanziellen Zurechnung (Zeile 84) in einem Wj. steht immer eine außerbilanzielle Abrechnung (Zeile 83) in einem anderen Wj. gegenüber. Für die Eintragungen in Zeilen 83 und 84 kommen im Regelfall Aufwendungen (z.B. Ausbuchung einer Kaufpreisforderung wegen Insolvenz des Käufers oder Gutachtenkosten) in Betracht. Es sind jedoch auch Erträge denkbar. So kann z.B. vertraglich vereinbart werden, dass die Höhe des Kaufpreises von einem in der Zukunft liegenden Ereignis (z.B. Erreichen einer bestimmten Umsatzschwelle) abhängt. Eine hierdurch entstehende Erhöhung des Veräußerungserlöses muss auch auf das Wj. der Veräußerung zurückbezogen werden. **350**

Beispiel:
Die Mutter GmbH ist an der Tochter GmbH zu 100 % beteiligt. Im VZ 01 wird die Beteiligung für 120 000 € veräußert. Der Buchwert betrug 20 000 €. Veräußerungskosten sind aus Vereinfachungsgründen nicht angefallen. Im VZ 02 wird über das Vermögen des Käufers das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Kaufpreisforderung wurde bisher nicht beglichen. Es ist auch nach Abschluss des Insolvenzverfahrens nicht mit einer Zahlung zu rechnen, sodass die Mutter GmbH die Kaufpreisforderung i.H.v. 120 000 € in 02 aufwandswirksam ausbucht.

1) BFH v. 22.12.2010, I R 58/10, BStBl II 2015, 668 und v. 12.3.2014, I R 55/13, BStBl II 2015, 658.
2) BMF v. 24.7.2015, IV C 2 – S 2750-a/07/10002:002, 2015/0606474, BStBl I 2015, 612.

In der KSt-Erklärung des Jahres 02 ist die Ausbuchung der Kaufpreisforderung im bilanziellen Ergebnis gewinnmindernd berücksichtigt worden. Sie ist durch Eintragung von 120 000 € in der Zeile 83 einkommenswirksam hinzuzurechnen, sodass sich der Ausfall der Kaufpreisforderung im Saldo nicht auf das Einkommen des VZ 02 ausgewirkt hat.

In der KSt-Erklärung des Jahres 01 ist die Ausbuchung der Kaufpreisforderung im bilanziellen Ergebnis nicht enthalten (da sie ja 02 zuzurechnen ist). Durch Eintragung von 120 000 € in der Zeile 83 mindert der Ausfall das Einkommen der Mutter GmbH in 01. Vor dem Ausfall der Kaufpreisforderung war durch die Veräußerung ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 100 000 € entstanden (Veräußerungspreis 120 000 € ./. Buchwert 20 000 € ./. Veräußerungskosten 0 €). Dieser wäre in Zeile 92 der Anlage GK einzutragen. Durch den Ausfall der Kaufpreisforderung wird aus dem Veräußerungsgewinn nun ein Veräußerungsverlust (Veräußerungspreis 0 € ./. Buchwert 20 000 € ./. Veräußerungskosten 0 € = Veräußerungsverlust 20 000 €). Der Veräußerungsverlust wäre in Zeile 93 einzutragen.

351 Problematisch ist die Anwendung im Zusammenhang mit Organgesellschaften, deren Organträger unmittel- oder mittelbar eine natürliche Person ist. Hier ist nämlich nicht § 8b Abs. 2 KStG anwendbar, sondern das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. a und b EStG, § 3c Abs. 2 EStG). Da das Teileinkünfteverfahren – anders als § 8b Abs. 2 KStG – nicht den Veräußerungsgewinn begünstigt, sondern 40 % des Veräußerungspreises steuerfrei stellt und 40 % des Buchwerts und der Veräußerungskosten außerbilanziell hinzurechnet, ist fraglich, ob eine Rückbeziehung nach der Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung auch vorzunehmen ist, soweit natürliche Personen betroffen sind. Diese Frage stellt sich auch im Zusammenhang mit Organträgern, die Personengesellschaften sind, an denen wiederum (teilweise) natürliche Personen beteiligt sind. M.E. sind das Teileinkünfteverfahren und § 8b KStG systematisch vergleichbar und sollten deshalb auch gleich behandelt werden. Ob nun ein Teil der Einnahmen und ein Teil der Ausgaben steuerfrei bzw. nicht abzugsfähig gestellt werden oder der Veräußerungsgewinn, der nichts Anderes ist, als der Saldo der Einnahmen und der Ausgaben, ist letztlich egal. Vertritt man jedoch die Auffassung, dass eine Rückbeziehung insoweit nicht erfolgen darf, dürfen die in den Zeilen 83 und 84 eingetragenen Beträge keine Beträge enthalten, für die das Teileinkünfteverfahren Anwendung findet.

bb) Laufende Bezüge (Zeilen 86–91)

		EUR	EUR
	Anwendung des § 8b KStG und vergleichbarer Vorschriften 2 9		
	Laufende steuerfreie Bezüge nach § 8b Absatz 1 und 4 KStG (gegebenenfalls auch aufgrund eines DBA) 74		
	laut gesonderter Einzelaufstellung		
85 frei 86	Bezüge nach § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a EStG, die nach § 8b Absatz 1 und 4 KStG oder aufgrund eines DBA steuerfrei sind; ohne Bezüge im Sinne der Zeile 89 5 33	13.310	
	Steuerfreie Ausschüttungen aus Zwischengesellschaften im Sinne des AStG		
	laut gesonderter Einzelaufstellung		
87 und 88 frei 89	Steuerfreie Bezüge nach § 3 Nummer 41 Buchstabe a EStG laut gesonderter (und einheitlicher) Feststellung nach § 18 AStG 50	13.314	
	Nichtabziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Absatz 5 KStG		
90 frei 91	Nichtabziehbare Ausgaben nach § 8b Absatz 5 Satz 1 KStG (5 Prozent der Summe der Beträge laut Zeilen 86 und 89)		

352 In den Zeilen 85 bis 91 wird die Steuerbefreiung für laufende Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG geltend gemacht. Es ist zu trennen zwischen Ausschüttungen von Zwischengesellschaften, die nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfrei sind (Eintragung in Zeile 89) und den übrigen laufenden Bezügen. Hier dürfen ausschließlich Bezüge eingetragen werden, die die Körperschaft, für die Steuererklärung ausgefüllt wird, unmittelbar aus eigener Tätigkeit erzielt.

Die Steuerfreiheit laufender Bezüge von Beteiligungen an Körperschaften hängt maßgeblich vom Erfüllen einer Mindestbeteiligungsgrenze von 10 % nach § 8b Abs. 4 KStG ab.

Beratungshinweis:

Beim BVerfG ist unter dem Aktenzeichen 2 BvR 1832/20 (Vorverfahren I R 29/17) eine Verfassungsbeschwerde anhängig, mit dem die Verfassungskonformität des § 8b Abs. 4 KStG im Hinblick auf den dadurch eintretenden Kumulationseffekt überprüft werden soll. Kommt es zur Steuerpflicht laufender Bezüge aus Körperschaften, ist ein Rechtsbehelfsverfahren in Betracht zu ziehen, das mit Verweis auf die Verfassungsbeschwerde nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO bis zur Entscheidung über diese ruht.

353 In **Zeile 86** sind **laufende Bezüge** einzutragen, für die eine **Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1** i.V.m. Abs. 4 KStG **geltend gemacht** wird. Im elektronischen Datensatz ist jeder Bezug separat zu erklären.

Für eine Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG kommen folgende Bezüge in Betracht:

– Gewinnausschüttungen (Dividenden) aus Kapitalgesellschaften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dies schließt auch verdeckte Gewinnausschüttungen und Dividendenkompensationsleistungen mit ein. Nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fallen Ausschüttungen, die das steuerliche Einlagekonto der ausschüttenden Gesellschaft mindern und für die eine entsprechende Bescheinigung vorliegt. Außerdem fallen hierunter Ausschüttungen (Dividenden) aus ausl. Zwischengesellschaften i.S.d. AStG,

- im Zusammenhang mit der Liquidation einer Körperschaft oder einer Nennkapitalherabsetzung ausgezahlte Beträge, soweit es sich nicht um die Rückzahlung von Nennkapital handelt und nicht das steuerliche Einlagekonto der Gesellschaft verwendet wird und eine entsprechende Bescheinigung vorliegt (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG),
- mit Gewinnausschüttungen vergleichbare Leistungen einer nicht steuerbefreiten Körperschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG (u.a. nicht steuerbefreite Vereine, Anstalten und Stiftungen) i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG,
- der Körperschaft als Anleger an einem Spezial-Investmentfonds fiktiv zugerechnete Dividenden (Beteiligungseinnahmen) nach § 30 Abs. 1 InvStG (Transparenzoption) (→ Rz. 364),
- in ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen eines Spezial-Investmentfonds enthaltene laufende Bezüge, die nach § 42 Abs. 2 InvStG dem § 8b KStG unterliegen (→ Rz. 375),
- Einnahmen aus der Veräußerung oder Abtretung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und Satz 2 EStG (sind zwar nicht ausdrücklich in Zeile 1 erwähnt, müssen hier nach § 8b Abs. 1 Satz 5 KStG eingetragen werden),
- mit Gewinnausschüttungen vergleichbare Leistungen eines nicht steuerbefreiten Betriebs gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG,
- Gewinnausschüttungen nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG (siehe → Rz. 377),
- Gewinnausschüttungen einer REIT-Körperschaft, die aus vorbelasteten Teilen des Gewinns stammen (siehe → Rz. 357).

Einnahmen i.S.d. § 7 UmwStG entstehen, wenn eine Körperschaft auf eine Personengesellschaft umgewandelt wird (z.B. durch Verschmelzung oder Formwechsel). Die Einnahmen nach § 7 UmwStG ermitteln sich nach folgendem Schema: **354**

	Eigenkapital lt. Steuerbilanz zum Übertragungsstichtag
./.	Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Übertragungsstichtag nach Anwendung von § 29 Abs. 1 KStG (das Nennkapital hat das steuerliche Einlagekonto bereits erhöht)
=	Einnahmen nach § 7 UmwStG (offene Rücklagen)

Die Einnahmen nach § 7 UmwStG sind den Anteilseigner nach dem Verhältnis der vom Anteilseigner gehaltenen Anteile zum Nennkapital zuzurechnen (zu Besonderheiten bei Anteilseignern, die nicht Mitunternehmer werden, vgl. Rz. 07.02 UmwStE). Demnach erzielt eine Körperschaft nur dann Einnahmen i.S.d. § 7 UmwStG, wenn sie an der übertragenden Körperschaft beteiligt ist und auch Mitunternehmerin der übernehmenden Personengesellschaft wird. Die Einnahmen nach § 7 UmwStG unterliegen beim Anteilseigner dem für ihn einschlägigen Steuerbefreiungen, d.h. für Körperschaften dem § 8b Abs. 1 KStG und für natürliche Personen dem § 3 Nr. 40 EStG. **355**

Nach Verwaltungsauffassung[1)] sind Einnahmen nach § 7 UmwStG in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Personengesellschaft einzubeziehen. Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung werden „normale" Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und Einnahmen nach § 7 UmwStG jedoch vordruckmäßig nicht mehr getrennt (siehe auch → Rz. 1347). Im Zuge der Nettoerfassung der Einkünfte aus Personengesellschaften müssen sie bei den in den Zeilen 14 oder 15 einzutragenden Einkünften bereits berücksichtigt worden sein. **356**

Eine **REIT-Körperschaft** (Real Estate Investment Trust) ist eine Körperschaft, die vorwiegend Immobilien erwirbt und verwaltet. Ihre Ausschüttungen sind grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen, vgl. § 19 Abs. 1 und 2 REITG. § 8b KStG (und § 3 Nr. 40 EStG) sind auf die Beteiligung an einer REIT-Körperschaft nicht anzuwenden. Daraus folgt, dass sowohl laufende Bezüge als auch Veräußerungsgewinne aus der Beteiligung an einer REIT-Körperschaft voll steuerpflichtig sind. Ausnahmsweise kommt dennoch eine Steuerbefreiung nach § 8b KStG (oder nach § 3 Nr. 40 EStG) in Betracht, soweit die Ausschüttung aus vorbelasteten Teilen des Gewinns stammen, vgl. § 19a REITG. Der Betrag, der aus **vorbelasteten Gewinnanteilen** stammt, ist in der Steuerbescheinigung der Ausschüttung zu bescheinigen, vgl. § 19a Abs. 3 REITG. Nur dieser Betrag der Ausschüttung darf in Zeile 86 und den weiteren Zeilen dieses Abschnitts berücksichtigt werden. **357**

Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto zählen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 bzw. Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, auf den § 8b Abs. 1 KStG verweist, nicht zu den steuerlich zu erfassenden Einkünften aus Kapitalvermögen. Gemäß BMF-Schreiben v. 28.4.2003 sind derartige Leistungen folglich nicht nach § 8b Abs. 1 KStG, sondern vielmehr nach § 8b Abs. 2 KStG aus der Einkommensermittlung auszuscheiden. Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto müssen dann ggf. in den Zeilen 92 oder 98 berücksichtigt werden. Dies hat zur Folge, dass zwar einerseits den aus dem steuerlichen Einlagekonto finanzierten Bezügen eine Buchwertminderung entgegenzusetzen ist, andererseits aber auch die Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG bis zur Höhe einer in früheren Zeiten auf die Beteiligung einkommenswirksam vorgenommene Teilwertabschreibung zu versagen ist (§ 8b Abs. 2 Satz 4 KStG). **358**

Nachdem nun geklärt ist, welche Bezüge grundsätzlich für eine Steuerbefreiung in Betracht kommen, soll im Folgenden die Eintragung solcher Bezüge in die Steuererklärung dargestellt werden: **359**

Nicht alle der in → Rz. 353 genannten Bezüge sind jedoch automatisch auch steuerfrei nach § 8b KStG. Eine Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG ist nur dann gegeben, wenn die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben, sog. „**materielles Korrespondenzprinzip**", vgl. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG. Wurden die **360**

1) Rz. 07.07 UmwStE.

Leistungen dagegen bei der leistenden Körperschaft als Betriebsausgaben abgezogen, sind die Bezüge bei der Empfängerkörperschaft voll steuerpflichtig. Anwendungsfälle ergeben sich bei nicht erkannten verdeckten Gewinnausschüttungen sowie bei Leistungen ausl. Körperschaften, die nach der im Ansässigkeitsstaat der Körperschaft geltenden Rechtsordnung abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen. Soweit Bezüge unter § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG fallen, dürfen sie nicht zu den Zeilen 86 bis 89 eingetragen werden.

361 Außerdem wird die Steuerbefreiung zusätzlich von den Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG abhängig gemacht. Dies ist im Wesentlichen das Erfüllen einer Mindestbeteiligungsgrenze von 10 % an der ausschüttenden Körperschaft.

Der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG steht die Hinzurechnung von 5 % der Bezüge nach § 8b Abs. 5 KStG als fiktive nicht abziehbare Betriebsausgaben gegenüber, die in Zeile 91 berechnet werden.

Im elektronischen Datensatz sieht die FinVerw. Angaben vor, die pro Ausschüttung zu machen sind, für die eine Steuerbefreiung geltend gemacht wird. Bei Verwendung des Papiervordrucks empfiehlt es sich, gleichartige Angaben auf einem gesonderten Blatt beizufügen. Die Detailangaben werden im elektronischen Datensatz nach folgendem Schema abgefragt:

Steuernummer der ausschüttenden Körperschaft
Name der ausschüttenden Körperschaft
Höhe der Beteiligung zum Beginn des Kalenderjahres
Art der Beteiligung
Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG, die nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG oder auf Grund eines DBA steuerfrei sind; ohne Bezüge i.S.d. Zeile 89

Mit der Angabe der **Steuernummer** der ausschüttenden Körperschaft wird die Identifikation der ausschüttenden Körperschaft erleichtert. Sie ist nur anzugeben, wenn sie auch tatsächlich bekannt ist. Der **Name der ausschüttenden Körperschaft** ergibt sich aus der vorgelegten Steuerbescheinigung.

Mit der **Höhe der Beteiligung zum Beginn des Kalenderjahres** stellt die FinVerw. auf § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG ab. Wie der hier einzutragende Wert ermittelt wird, ergibt sich aus → Rz. 363.

362 Bei der **Art der Beteiligung** differenziert der elektronische Datensatz folgende Eingabemöglichkeiten:

1. unmittelbare Beteiligung
2. begünstigter unterjähriger Erwerb nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG
3. begünstigte kreditwirtschaftliche Verbundgruppe nach § 8b Abs. 4 Satz 8 KStG
4. nicht nach § 8b KStG aber nach DBA steuerbefreit (Schachtelbeteiligung)
5. unmittelbare Beteiligung, die durch Zusammenfassung mit mittelbaren Beteiligungen über Personengesellschaften die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG erfüllt
6. in ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen aus einem Spezial-Investmentfonds enthaltene Bezüge, die nach § 42 Abs. 2 InvStG i.V.m. § 8b KStG steuerfrei sind

Die Art der Beteiligung bildet dabei die unterschiedlichen Fallgruppen des § 8b KStG (und einen Sonderfall im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen) ab.

Es ist der Betrag einzutragen, der tatsächlich nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG steuerfrei ist. Der hier eingetragene Wert wirkt sich im Endeffekt zu 95 % einkommensmindernd aus. Zum REITG siehe → Rz. 357.

(1) Unmittelbare Beteiligung

363 Bei der Art der Beteiligung ist eine „**unmittelbare Beteiligung**" einzutragen, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, direkt an der ausschüttenden Körperschaft beteiligt ist und die Beteiligung zum Beginn des Kalenderjahres mindestens 10 % betragen hat. Die Höhe der Beteiligung zum Beginn des Kalenderjahres muss in diesem Fall zwingend angegeben werden. Liegt sie unter 10 %, wird die Eintragung durch Plausibilitätsregeln abgewiesen.

Nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG ist eine Steuerbefreiung nur möglich, wenn der Empfänger der Leistung zu mindestens 10 % unmittelbar an der ausschüttenden Körperschaft beteiligt ist. Der Prozentsatz der Beteiligung ermittelt sich als Verhältnis zwischen den gehaltenen Anteilen und dem Grund- oder Stammkapital der erworbenen Körperschaft zum Beginn des maßgebenden Kalenderjahres. Ist ein Grund- oder Stammkapital nicht vorhanden, ist die Beteiligung am Vermögen oder – bei Genossenschaften – die Beteiligung an der Summe der Geschäftsguthaben maßgebend, vgl. § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG. Eine spätere Veräußerung von Anteilen, die zu einer Beteiligung von weniger als 10 % im Ausschüttungszeitpunkt führen, ist unschädlich. Auch bei abweichendem Wj. ist nach dem Gesetzeswortlaut das Kalenderjahr maßgebend, in dem die Ausschüttung erfolgt.

Beispiel:

Die AG ist an der GmbH zum 01.01.01 zu 9 % beteiligt. Am 04.04.01 erwirbt sie eine zusätzliche Beteiligung von 5 %. Die AG hat ein abweichendes Wj. vom 01.05.–30.04. Am 01.06.01 schüttet die GmbH aus.

Maßgebend für die Beteiligungsgrenze ist der Beginn des Kalenderjahres 01, da hier die Ausschüttung erfolgte. Die Beteiligung betrug hier nur 9 %. Folglich muss bei der Höhe der Beteiligung zum Beginn des Kalenderjahres 9 % eingetragen werden. Eine Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG kommt für die Leistung am 01.06.01 nicht in Betracht. Für Leistungen nach dem 31.12.01 wäre jedoch eine Steuerbefreiung möglich – unabhängig davon, in welchem Wj. sie zu berücksichtigen ist.

Ist die ausschüttende Körperschaft im Ausland ansässig, sind unter „unmittelbarer Beteiligung" auch solche Ausschüttungen einzutragen, die sowohl die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG erfüllen, als auch eine Steuerbefreiung auf Grund der Beteiligungshöhe nach einem Doppelbesteuerungskommen. Schüttet eine abkommensrechtlich im Ausland ansässige Körperschaft Gewinne an eine abkommensrechtlich im Inland ansässige Kapitalgesellschaft aus, sehen viele Doppelbesteuerungsabkommen eine Steuerfreiheit der Ausschüttung vor, wenn die Beteiligung zum Zeitpunkt der Ausschüttung eine gewisse Mindesthöhe erreicht oder übersteigt (sog. Schachtelbeteiligung).

Ist die unmittelbare Beteiligung niedriger als 10 %, werden die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG jedoch auf Grund einer mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft erfüllt, ist nicht „unmittelbare Beteiligung", sondern eine „unmittelbare Beteiligung, die durch Zusammenfassung mit mittelbaren Beteiligungen über Personengesellschaften die Voraussetzungen des § 8b Absatz 4 KStG erfüllt" einzutragen.

364 Mangels Alternativen sind hier auch **Dividenden** (Beteiligungseinnahmen), die der Körperschaft als Anlegerin eines **Spezial-Investmentfonds** auf Grund der Ausübung der **Transparenzoption** zugerechnet werden und die die Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 InvStG erfüllen, als „unmittelbare Beteiligung" zu erfassen. Ist die Körperschaft an einem Spezial-Investmentfonds beteiligt und ist dieser wiederum an einer Körperschaft beteiligt, kann der Spezial-Investmentfonds erklären, dass die Steuerbescheinigung für die Dividenden den Anlegern des Spezial-Investmentfonds ausgestellt werden sollte, vgl. § 30 Abs. 1 InvStG. Die Anleger – also die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird – gilt in diesem Fall als Gläubiger der Dividenden. Obwohl die Dividende tatsächlich dem Spezial-Investmentfonds zufließt, muss der Anleger (die Körperschaft) die fiktive Einnahme nach Auffassung der FinVerw. in der Steuerbilanz erfassen (Details siehe → Rz. 409.). Da der Anleger Gläubiger ist, handelt es sich bei den Dividenden auch um Leistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die in dieser Zeile eingetragen werden müssen.

Demnach ist eine Steuerbefreiung nach § 8b KStG für diese Dividenden möglich, wenn es sich bei der ausschüttenden Gesellschaft um eine Gesellschaft i.S.d. § 26 Nr. 6 Satz 2 InvStG handelt und eine besondere Beteiligungsgrenze erfüllt ist, vgl. § 30 Abs. 2 InvStG.

In § 26 Nr. 6 Satz 1 InvStG wird zunächst geregelt, dass sich Spezial-Investmentfonds an Kapitalgesellschaften nur mit weniger als 10 % beteiligen dürfen. Die Beteiligungsgrenzen könnten demnach, selbst wenn man mittelbare Beteiligungen berücksichtigt, niemals die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG erfüllen. Nach § 26 Satz 1 InvStG sind aber unwesentliche Verstöße gegen die gesetzliche Grenze unschädlich. Aus § 30 Abs. 2 InvStG kann demnach aber trotzdem abgeleitet werden, dass § 8b KStG grundsätzlich auf diese fiktiven Erträge auf Grund der Transparenzoption keine Anwendung findet.

Der Spezial-Investmentfonds darf sich an bestimmten in § 26 Nr. 6 Satz 2 InvStG benannten Gesellschaften jedoch auch mit höheren Quoten als 10 % beteiligen. Konkret sind das:

- Immobilien-Gesellschaften. Das sind nach § 1 Abs. 19 Nr. 22 KAGB Gesellschaften, die nach der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag nur Immobilien sowie zur Bewirtschaftung von Immobilien erforderliche Gegenstände erwerben dürfen. Außerdem dürfen sie sich selbst wiederum an Immobilien-Gesellschaften beteiligen.
- ÖPP-Projektgesellschaften (öffentlich-private Partnerschaft) und
- Gesellschaften, deren Unternehmensgegenstand auf die Erzeugung erneuerbare Energien nach § 5 Nr. 14 des Erneuerbare-Energien-Gesetz gerichtet ist.

Die Erfüllung dieser Voraussetzungen ergibt sich nicht aus den Steuerbescheinigungen und muss individuell ermittelt und nachgewiesen werden.

(2) Begünstigter unterjähriger Erwerb nach § 8b Absatz 4 Satz 6 KStG

365 Bei Art der Beteiligung ist „**Begünstigter unterjähriger Erwerb nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG**" einzutragen, wenn die Körperschaft zum Beginn des Kalenderjahres nicht oder zu weniger als 10 % beteiligt ist und im Laufe des Wirtschaftsjahres eine Beteiligung von mindestens 10 % erworben hat. Die Regelung sollte der Vereinfachung dienen und den unterjährigen Erwerb einer Schachtelbeteiligung dem Erwerb in vorangegangenen Jahren gleichstellen. Die Verwaltung legt § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG sehr restriktiv aus[1)], sodass sich der Anwendungsbereich der Vorschrift deutlich reduziert. Diese enge Auslegung wird im Schrifttum zu Recht kritisiert. Unter dem Aktenzeichen I R 16/21 ist beim BFH eine Revision anhängig, in der entschieden werden wird, ob das Überschreiten der 10 %-Grenze zu irgendeinem Zeitpunkt im Kalenderjahr zur Anwendung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG führt.

1) OFD Frankfurt am Main, Rundvfg. v. 16.8.2021 – S 2750a A – 19 – St 52 entspricht einer auf Bund-/Länderebene abgestimmten Auffassung.

Zunächst ist nach Auffassung der FinVerw. der Erwerb einer Beteiligung von weniger als 10 % im Kalenderjahr nicht begünstigt, selbst wenn zum Beginn des Kalenderjahres eine Beteiligung von weniger als 10 % bestanden hat und durch Zusammenrechnung mit dem Erwerb im laufenden Kalenderjahr eine Beteiligung von mindestens 10 % vorliegen würde.[1)]

Beispiel:

Zum Beginn des Kalenderjahres besteht eine Beteiligung von 4 %. Im Laufe des Jahres wird eine Beteiligung i.H.v. 7 % hinzuerworben.

Nach Auffassung der FinVerw. wurde keine Beteiligung von 10 % erworben, deshalb soll § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG nicht erfüllt sein. Ausschüttungen in diesem Jahr sollen in voller Höhe steuerpflichtig sein.

Beratungshinweis:

Die FinVerw. stützt sich mit ihrer Auffassung auf den Wortlaut des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG, wonach der „Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent als zu Beginn des Kalenderjahres" als erfolgt gilt. Dies mag man aus dem Wortlaut ableiten können, dem Sinn und Zweck des Gesetzes entspricht es jedoch nicht. Durch § 8b Abs. 4 KStG soll die Steuerfreiheit laufender Ausschüttungen für Streubesitzbeteiligungen vermieden werden. Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb der En-bloc-Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % besser behandelt werden soll als der verteilte Erwerb. In gleichgelagerten Sachverhalten ist ein Rechtsbehelfsverfahren zu prüfen, das mit Hinweis auf das beim BFH anhängige Revisionsverfahren I R 16/21 kraft Gesetzes ruhen würde.

366 Darüber hinaus will die FinVerw. die Privilegierung des unterjährigen Erwerbs nur für den Teil der Ausschüttung anwenden, der auf den begünstigten Erwerb entfällt. Soweit die Ausschüttung auf die bereits zum Beginn des Kalenderjahres bestehende, nicht begünstigte Beteiligung entfällt, soll es bei einer Steuerpflicht bleiben.[2)]

Beispiel:

Zum Beginn des Kalenderjahres besteht eine Beteiligung von 5 %. Im Laufe des Kalenderjahres wird eine Beteiligung von 15 % hinzuerworben. Die Körperschaft, für die die Erklärung auszufüllen ist, bezieht im Kalenderjahr eine Ausschüttung von 100 000 €.

Nach Auffassung der FinVerw. ist § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG nur für den hinzuerworbenen Anteil von 15 % anzuwenden. Das bedeutet, dass die Ausschüttung i.H.v. 15/20, also 75 000 €, nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei wäre, während die übrigen 5/20, also 25 000 €, voll steuerpflichtig wären.

Beratungshinweis:

Die Auffassung der FinVerw. lässt sich aus dem Gesetz nicht ableiten. Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut gilt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zum Beginn des Kalenderjahres erfolgt. Das bedeutet, dass die im Laufe des Kalenderjahres erworbene Beteiligung dem Anfangsbestand hinzuaddiert werden muss. Im Beispielsfall wäre die 10 %-Grenze zum Beginn des Kalenderjahres erfüllt. Die Ausschüttung müsste in voller Höhe steuerfrei sein. In gleichgelagerten Sachverhalten ist ein Rechtsbehelfsverfahren zu prüfen, das mit Hinweis auf das beim BFH anhängige Revisionsverfahren I R 16/21 kraft Gesetzes ruhen würde.

Offen bleibt, wie zu verfahren ist, wenn in der oben genannten Sachverhaltskonstellation die Ausschüttung vor dem Erwerb der begünstigten Beteiligung erfolgt. Setzt man die restriktive Linie der FinVerw. fort käme man wohl zur vollen Steuerpflicht der Ausschüttung. Nach dem Wortlaut müsste durch die fiktive Vorverlegung des Erwerbs zum Beginn des Kalenderjahres jedoch auch eine volle Steuerfreiheit bestehen.

367 Die FinVerw. sieht die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG des Weiteren als nur erfüllt an, wenn der Erwerb durch einen einzelnen Erwerbsvorgang von einem Erwerber erfolgt.[3)] Demnach ist der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % nicht begünstigt, wenn sie von mehreren Veräußerern erworben wurden.

Beispiel:

Zum Beginn des Kalenderjahres besteht keine Beteiligung. Am 01.04. wird von A eine Beteiligung i.H.v. 90 % erworben, am 01.06. i.H.v. 5 % und am 01.09. i.H.v. nochmal 5 %.

Obwohl im Laufe des Kalenderjahres eine 100-prozentige Beteiligung erworben wurde, ist nach Verwaltungsauffassung nur der erste Erwerb i.H.v. 90 % begünstigt i.S.d. § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG.[4)] Ausschüttungen sind nur insoweit begünstigt, als sie auf den ersten erworbenen Anteil entfallen.

Beispiel:

A und B sind zu jeweils 5 % an der GmbH beteiligt. Am 01.06. veräußern sie in einem einheitlichen Notarvertrag ihre Anteile an die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist. Am 01.07. erfolgt eine Ausschüttung von der GmbH an diese Körperschaft. Diese hatte zum Beginn des Kalenderjahres keine Beteiligung an der GmbH.

Nach Auffassung der FinVerw. ist die Ausschüttung voll steuerpflichtig, weil der Erwerb der Beteiligung nicht von einem Veräußerer erfolgte.[5)] In gleichgelagerten Sachverhalten ist ein Rechtsbehelfsverfahren zu prüfen, das mit Hinweis auf das beim BFH anhängige Revisionsverfahren I R 16/21 kraft Gesetzes ruhen würde.

Beratungshinweis:

Das Tatbestandsmerkmal des Erwerbs einer Beteiligung in einem Erwerbsvorgang findet sich nicht im Gesetz. Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, wieso der Erwerb einer Beteiligung von einem Veräußerer besser gestellt werden soll als der Erwerb von mehreren Veräußerern. Dies gilt umso mehr, als der Erwerber auf die Beteiligungsstruktur keinen Einfluss nehmen kann. In gleichgelagerten Fällen ist daher ein Rechtsbehelfsverfahren zu prüfen.

1) Vgl. Fallbeispiel Nr. 2; OFD Frankfurt am Main, Rundverfügung v. 16.8.2021 – S 2750a A – 19 – St 52.
2) Vgl. Fallbeispiel Nr. 3; OFD Frankfurt am Main, Rundverfügung v. 16.8.2021 – S 2750a A – 19 – St 52.
3) Vgl. OFD Frankfurt am Main, Rundverfügung v. 16.8.2021 – S 2750a A – 19 – St 52.
4) Vgl. Fallbeispiel 4; OFD Frankfurt am Main, Rundverfügung v. 16.8.2021 – S 2750a A – 19 – St 52.
5) Vgl. Fallbeispiel 5; OFD Frankfurt am Main, Rundverfügung v. 16.8.2021 – S 2750a A – 19 – St 52.

Nicht berücksichtigt werden sollen bei der Prüfung von § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG jedoch nachfolgende Veräußerungen. So soll bei Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % die nachfolgende Veräußerung von Anteilen selbst dann nicht schädlich sein, wenn zum Ausschüttungszeitpunkt keine Beteiligung von 10 % mehr bestand.[1] Die Auffassung der FinVerw. entspricht der Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG, da der Gesetzgeber auf die Einbeziehung von Veräußerungen verzichtet hat. **368**

(3) Kreditwirtschaftliche Verbundgruppe

Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird Teil einer **kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe** (also eine Sparkasse oder eine Volks- und Raiffeisenbank), ist eine Begünstigung auch möglich, wenn die Körperschaft selbst nicht unmittelbar zu 10 % beteiligt ist. Voraussetzung hierfür ist (vgl. § 8b Abs. 4 Satz 8 KStG), dass **369**

- das Kreditinstitut selbst Mitglied einer kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe ist und
- die ausschüttende Körperschaft ebenfalls zu dieser Verbundgruppe gehört und
- die Beteiligung der Verbundgruppe an der Ausschüttenden zum Beginn des Kalenderjahres mindestens 10 % betrug.

Unter den Begriff der kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe fallen der Verbund der Volks- und Raiffeisenbanken einerseits und der Sparkassenverbund andererseits. Aufsichtsrechtlich gehören zu einer kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe die Primär- und Zentralinstitute (der sog. Verbundkern) sowie Spezialinstitute und -unternehmen.

Spezialinstitute und -unternehmen sind Unternehmen, die sich im beherrschenden Anteilsbesitz von Unternehmen des Verbundkerns befinden und dem Verbundkern zweckgerichtet zur Unterstützung und Ausweitung des Leistungsangebots dienen. Hieraus ist wohl zu folgern, dass auch Rechenzentren, Wertpapierserviceinstitute und Leasinginstitute zur Verbundgruppe gehören.

Liegen die Voraussetzungen vor, ist unter Höhe der Beteiligung diejenige der Beteiligung der Verbundgruppe einzutragen.

(4) Nicht nach § 8b KStG aber nach DBA steuerbefreit (Schachtelbeteiligung)

Die nächste Fallgruppe der Art der Beteiligung ist für Ausschüttungen vorgesehen, die nicht auf Grund von § 8b Abs. 4 KStG, jedoch nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefreit sind (Schachtelbeteiligung). Sind die Voraussetzungen nach § 8b Abs. 4 KStG wie auch nach einem Doppelbesteuerungsabkommen erfüllt, ist als Art der Beteiligung „unmittelbare Beteiligung“ auszuwählen. **370**

Schüttet eine abkommensrechtlich im Ausland ansässige Körperschaft Gewinne an eine abkommensrechtlich im Inland ansässige Kapitalgesellschaft aus, sehen viele Doppelbesteuerungsabkommen eine Steuerfreiheit der Ausschüttung vor, wenn die Beteiligung zum Zeitpunkt der Ausschüttung eine gewisse Mindesthöhe erreicht oder übersteigt (sog. Schachtelbeteiligung). Schachtelbeteiligungen werden in den Doppelbesteuerungsabkommen i.d.R. nur für Kapitalgesellschaften gewährt, d.h. eine mittelbare Beteiligung (wie im § 8b Abs. 4 KStG) ist nach Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich nicht möglich.

Auch wenn somit ausschließlich eine Steuerbefreiung auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens vorliegt, ist trotzdem eine Eintragung hier und nicht in Zeile 76 bei den auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreien Einkünfte vorzunehmen. Dies hat zur Folge, dass der hier eingetragene Wert nur zu 95 % freigestellt wird. Dies folgt der Rechtsprechung des BFH, wonach die Hinzurechnung von fiktiven nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben auch dann vorzunehmen, wenn die Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 EStG nach einer anderen Norm als § 8b KStG steuerfrei sind.[2]

Beispiel:

Die D-GmbH ist an der I-S.r.L. mit Sitz und Geschäftsleitung in Italien zum Beginn des Kalenderjahres mit 9 % beteiligt. Am 01.02. erwirbt sie einen weiteren Geschäftsanteil von 2 % hinzu. Am 01.03. schüttet die I-S.r.L. einen Betrag von 100 000 € aus.

Die Ausschüttung ist nicht nach § 8b Abs. 1 KStG begünstigt, da die Beteiligung zum Beginn des Kalenderjahres nur 9 % und damit weniger als 10 % betrug. Der Hinzuerwerb im Laufe des Kalenderjahres beträgt nur 2 % und damit ebenfalls weniger als 10 %, sodass nach Verwaltungsauffassung die Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 KStG nicht erfüllt sind. Da zum Zeitpunkt der Ausschüttung eine Beteiligung von 11 % bestand, ist die Ausschüttung nach Art. 24 Abs. 3 Buchst. a Satz 2 DBA-Italien steuerfrei.

Bis zum Urteil des FG München,[3] vertrat die FinVerw. die Auffassung, dass die speziellen Formulierungen des DBA Frankreich das Regelungsgefüge von § 8b Abs. 1, Abs. 4 und Abs. 5 KStG verdrängten. Mit der Folge, dass nicht die Einnahmen zu 95 % freigestellt werden, sondern stattdessen die Einkünfte (also Bezüge abzüglich damit im Zusammenhang stehender Betriebsausgaben) zu 100 % freizustellen seien. Die FinVerw. ist von dieser Sichtweise abgerückt. Soweit Dividenden aus Frankreich bezogen werden, für die die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG oder des DBA erfüllt sind, sind diese in Zeile 86 einzutragen. **371**

1) Vgl. Fallbeispiel 6; OFD Frankfurt am Main, Rundverfügung v. 16.8.2021 – S 2750a A – 19 – St 52.
2) BFH v. 14.01.2009, I R 47/08, BStBl II 2011, 131.
3) FG München v. 13.3.2017, 7 K 59/14, EFG 2017, 942.

(5) Unmittelbare Beteiligung, die durch Zusammenfassung mit mittelbaren Beteiligungen über Personengesellschaften die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG erfüllt

372 Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, zu weniger als 10 % an der ausschüttenden Körperschaft unmittelbar beteiligt, jedoch über mittelbare Beteiligungen über Personengesellschaften zu mindestens 10 %, ist eine Steuerbefreiung möglich. In diesem Fall ist als Art der Beteiligung „**unmittelbare Beteiligung, die durch Zusammenfassung mit mittelbaren Beteiligungen über Personengesellschaften die Voraussetzungen des § 8b Absatz 4 KStG erfüllt**" einzutragen. Nach § 8b Abs. 4 Satz 4 KStG ist die Beteiligung der Personengesellschaft an der ausschüttenden Körperschaft der Körperschaft als beteiligtem Mitunternehmer nach Maßgabe der Beteiligung an der Personengesellschaft zuzurechnen. Die Vorschrift setzt damit das auch im Rahmen des § 8b KStG geltende Transparenzprinzip bei Verwirklichung von § 8b KStG-Tatbeständen über Personengesellschaften (§ 8b Abs. 6 Satz 1 KStG) für den § 8b Abs. 4 KStG um.

373 Über Personengesellschaften gehaltene Beteiligungen gelten für die Beteiligungsgrenze als eigene, direkte Beteiligungen, vgl. § 8b Abs. 4 Satz 5 KStG. Dabei wird der Anteil der Personengesellschaft an der ausschüttenden Gesellschaft mit der Beteiligung der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird an der Personengesellschaft multipliziert. Selbst wenn die Personengesellschaft selbst zu mehr als 10 % an der ausschüttenden Körperschaft beteiligt ist, muss der einzelne Mitunternehmer nicht zwingend nach § 8b Abs. 4 KStG begünstigt sein.

374 Endgültige Aussagen über eine Steuerbefreiung können daher erst auf Ebene der Körperschaft getroffen werden. Hier müssen die direkten und die mittelbar über Personengesellschaften gehaltenen Anteile zusammengefasst werden; erst dann kann über die Steuerbefreiung entschieden werden. Die Beteiligungen werden getrennt nach eigenen Bezügen (hier) und Bezügen aus Personengesellschaften (Zeilen 14 bis 15a der Anlage GK) eingetragen. Beträgt die direkte Beteiligung weniger als 10 %, kommt es jedoch unter Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungen über Personengesellschaften zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG, sind hier nur die steuerfreien Beträge aus der unmittelbaren Beteiligung einzutragen.

(6) In ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen aus einem Spezial-Investmentfonds enthaltene Bezüge, die nach § 42 Abs. 2 InvStG i.V.m. § 8b KStG steuerfrei sind

375 Als Art der Beteiligung ist **eine „6"** einzutragen, wenn die Körperschaft **Spezial-Investmenterträge** vereinnahmt, in denen Bezüge enthalten sind, die nach § 42 Abs. 2 InvStG **nach § 8b KStG steuerbefreit** sind. Vereinnahmt ein **Spezial-Investmentfonds** Dividenden und wählt nicht die Transparenzoption (→ Rz. 364), sind diese nicht nach § 8b KStG begünstigt. Es kommt dann grundsätzlich zur vollständigen Versteuerung dieser Dividenden. Werden die vereinnahmten Erträge dann an den Anteilseigner ausgeschüttet, müssen sie von diesem versteuert werden.

Ist die an den Spezial-Investmentfonds **ausschüttende Körperschaft jedoch im Ausland ansässig** und erfüllt sie die Voraussetzungen des § 26 Nr. 6 Satz 2 InvStG, ist eine Steuerbefreiung nach **§ 8b KStG möglich**, wenn die auf den Anleger anteilig entfallende Beteiligung des Spezial-Investmentfonds die Mindestbeteiligungsgrenze nach § 8b Abs. 4 KStG erfüllt, vgl. § 42 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 30 Abs. 2 InvStG. Nach § 26 Nr. 6 Satz 2 InvStG begünstigt sind Immobiliengesellschaften, ÖPP-Projektgesellschaften und Gesellschaften, deren Unternehmensgegenstand auf die Erzeugung erneuerbarer Energien nach § 5 Nr. 14 EEG gerichtet ist. Eine Steuerbefreiung ist jedoch nur möglich, wenn es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, nicht um ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen und auch nicht um ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut i.S.d. § 30 Abs. 3 Nr. 2 InvStG handelt, und die Anteile an dem Spezial-Investmentfonds dem Handelsbuch zuzurechnen sind. Der hier einzutragende Wert ergibt sich aus Zeile 15 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung bzw. Anlage FB-InvSt-Thesaurierung. Pro Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds ist ggf. eine eigene Eintragung vorzunehmen.

376 Erzielt die Körperschaft steuerfreie Bezüge nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 KStG über die Beteiligung an einer Personengesellschaft, die selbst wiederum Organträger ist, sind die steuerfreien Bezüge nicht hier, sondern über die Anlage OT einzutragen (siehe → Rz. 586). Im Rahmen der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO muss eine Anlage FE-OT abgegeben werden, wenn die Personengesellschaft Organträger ist. Die Angaben fließen in den Feststellungsbescheid der Personengesellschaft mit ein.

In **Zeile 86** sind die nach **§ 8b Abs. 1 und 4 KStG steuerfreien Beträge** der einzelnen Ausschüttungen aufzuaddieren und einzutragen. Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, eine Organgesellschaft, wirken sich die Eintragungen nicht auf das Einkommen der Organgesellschaft aus, sondern fließen in die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens mit ein. Der Abzug erfolgt dann beim Organträger, vgl. § 15 Nr. 2 KStG.

(7) Ausschüttungen aus Zwischengesellschaften

377 In der **Zeile 89** sind **Ausschüttungen aus ausl. Zwischengesellschaften** einzutragen. Diese sind **nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG** steuerfrei. Zwischengesellschaften sind ausschließlich im niedrigbesteuerten Ausland ansässige Körperschaften, an denen ein inl. Stpfl. zu mehr als der Hälfte beteiligt ist, vgl. § 7 Abs. 1 und 2 und § 8 AStG. Bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen wird das Trennungsprinzip, das bei Körperschaften grundsätzlich gilt, durchbrochen und die Einkünfte der Zwischengesellschaft werden den Gesellschaftern direkt nach Maßgabe ihrer Beteiligungsquote zugerechnet. Der entsprechende Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG ist in Zeile 78 dieser Anlage zu berücksichtigen. Der Hinzurechnungsbetrag ist nicht steuerfrei nach § 8b KStG (oder § 3 Nr. 40 EStG), vgl. § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG.

Diese rein steuerrechtliche Zurechnungsvorschrift ändert aber nichts an der weiterhin bestehenden zivilrechtlichen Trennung des Vermögens der Zwischengesellschaft von demjenigen ihrer Anteilseigner. Die Zwischengesellschaft kann in späteren Jahren daher Gewinnausschüttungen vornehmen. Würde man diese nochmals besteuern, ergäbe sich eine Doppelbesteuerung. § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG stellt daher Gewinnausschüttungen von Zwischengesellschaften insoweit frei, als (vereinfacht ausgedrückt) im laufenden und in den vorangegangenen sieben Wirtschafts- oder Kalenderjahren Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG aus dieser Gesellschaft versteuert wurden. Eine Mindestbeteiligungshöhe wie bei § 8b Abs. 4 KStG ist hier nicht (!) erforderlich.

Durch die Erfassung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen der Zwischengesellschaften in den Zeilen 89 und 94 und ihre Berücksichtigung bei der Zurechnung fiktiver nicht abziehbarer Betriebsausgaben unterwirft die FinVerw. diese eigentlich steuerfreien Erträge und Gewinne einer fünfprozentigen Versteuerung.[1] Die Auffassung der FinVerw. führt im Endeffekt zu einer 105-prozentigen Besteuerung von Einkünften, da der Hinzurechnungsbetrag zu 100 % versteuert werden muss und die spätere Ausschüttung zu 5 %. Dies widerspricht damit dem objektiven Nettoprinzip.[2] Die Praxis der FinVerw. ist jedoch durch den BFH bestätigt worden.[3]

Da auf Grund der Entscheidung des BFH zwischen normalen Ausschüttungen und Ausschüttungen von Zwischengesellschaften kein Unterschied mehr besteht, ist eine Geltendmachung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG regelmäßig nicht mehr erforderlich. Nur noch in Fällen der Organschaft, bei der (mittelbar) natürliche Personen Organträger sind, ist die Geltendmachung der Steuerbefreiung regelmäßig sinnvoll, da hier eine hundertprozentige und nicht bloß eine 40%ige Steuerbefreiung gewährt wird. Außerdem kann eine Geltendmachung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG sinnvoll sein, wenn der ausl. Staat Quellensteuern einbehalten hat und diese nach § 12 Abs. 3 AStG im Jahr der Versteuerung des Hinzurechnungsbetrags anzurechnen sind (siehe Zeile 80) oder wenn die Beteiligung zum Ausschüttungszeitpunkt weniger als 10 % beträgt.

Über die Steuerfreiheit wird nicht im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung entschieden, sondern im Rahmen des gesonderten (und ggf. einheitlichen) Feststellungsverfahrens nach § 18 AStG. Einwendungen können nur mit Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid nach § 18 AStG geltend gemacht werden. Das für die Körperschaftsteuerfestsetzung zuständige FA hat keine eigene Entscheidungskompetenz, weil der Feststellungsbescheid nach § 18 AStG Grundlagenbescheid für die Körperschaftsteuerfestsetzung ist. Auf den hier eingetragenen Wert werden 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG hinzugerechnet. Diese Rechtsauffassung hat der BFH bestätigt.

Praxishinweis:

In vielen Bundesländern wurden Zentralzuständigkeiten für das Feststellungsverfahren nach § 18 AStG eingerichtet. Oft ist das für die Festsetzung der Körperschaftsteuer zuständige FA nicht identisch mit dem für die Feststellung nach § 18 AStG zuständigen FA.

Da auf Grund der Entscheidung des BFH zwischen normalen Ausschüttungen und Ausschüttungen von Zwischengesellschaften kein Unterschied mehr besteht, ist eine Geltendmachung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG regelmäßig nicht mehr erforderlich. Sie ist allerdings noch in Fällen der Organschaft, bei der (mittelbar) natürliche Personen Organträger sind sinnvoll, da hier eine hundertprozentige, nicht bloß eine vierzigprozentige Steuerbefreiung gewährt wird. Außerdem sinnvoll ist die Geltendmachung, wenn die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG wegen Unterschreitens der Mindestbeteiligungsgrenze nach § 8b Abs. 4 KStG nicht gewährt wird. Da nach § 7 Abs. 1 AStG eine Mindestbeteiligung von mehr als 50 % erforderlich ist, dürfte sich dies auf Fälle beschränken, bei denen die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 AStG nur mittelbar erfüllt werden.

Die Erfassung der nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfreien Beträge erfolgt in Zeile 86. Im elektronischen Datensatz sind zusätzlich Detailangaben zu Namen der Zwischengesellschaft und Betrag der Steuerfreistellung einzutragen. Entsprechende Angaben sind auch zu machen, wenn die Steuererklärung in Papierform abgegeben wird.

Die Hinzurechnung der fiktiven nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben i.H.v. 5 % auf Grund der Bezüge lt. Zeile 85 und 86 nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG erfolgt durch Eintragung in **Zeile 91**. **378**

1) Siehe auch Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 3 EStG Rz. 3.
2) Vgl. Schönfeld, DStR 2006, 1216.
3) BFH v. 26.4.2017, I R 84/15, BStBl II 2018, 49.

cc) Veräußerungsgewinne und Gewinnminderungen (§ 8b Abs. 2 und 3 KStG) (Zeilen 92–100)

	Veräußerungsgewinne und Teilwertaufholungen im Sinne des § 8b Absatz 2 KStG laut gesonderter Einzelaufstellung	
92	Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 2 KStG, gegebenenfalls in Verbindung mit § 15 Absatz 1a EStG (ohne Übernahmegewinne nach § 12 Absatz 2 Satz 2 UmwStG und ohne Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer REIT-AG oder an einer anderen REIT-Körperschaft - vergleiche § 19 Absatz 3 in Verbindung mit Absatz 5 REITG) - ohne Beträge laut Zeilen 94, 96 und 105 -	13.185
	Steuerfreie Beträge nach § 3 Nummer 41 Buchstabe b EStG laut gesonderter Einzelaufstellung	
93 frei 94	Gewinne nach § 3 Nummer 41 Buchstabe b EStG laut gesonderter (und einheitlicher) Feststellung nach § 18 AStG (50)	13.286
	Nichtabziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Absatz 3 Satz 1 KStG	
95	Nichtabziehbare Ausgaben nach § 8b Absatz 3 Satz 1 KStG (5 Prozent der Summe der Beträge laut Zeilen 92 und 94)	
	Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 2 KStG als Teil eines Übertragungsgewinns nach § 11 UmwStG einer Organgesellschaft Nur bei Organgesellschaften:	
96	Bezüge im Sinne der Zeilen 92 und 94, soweit sie auf ein selbst zu versteuerndes Einkommen aus einem Übertragungsgewinn nach § 11 UmwStG entfallen	13.285
97	Nichtabziehbare Ausgaben nach § 8b Absatz 3 Satz 1 KStG (5 Prozent der Beträge laut Zeile 96)	
	Veräußerungsverluste und sonstige Gewinnminderungen nach § 8b Absatz 3 Satz 3 bis 7 KStG laut gesonderter Einzelaufstellung	
98	Gewinnminderung im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 3 bis 7 KStG; in Anwendungsfällen des § 19a Absatz 1 Satz 2 REITG einschließlich entsprechender Beträge in Zusammenhang mit Anteilen an einer REIT-AG oder einer anderen REIT-Körperschaft	13.287
99 frei 100	**Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 8 KStG** Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 8 KStG	13.288

379 Während die Zeilen 85 bis 91 die laufenden Bezüge abdecken, werden in den Zeilen 92 bis 100 die Rechtsfolgen gezogen, wenn der Anteil an einer anderen Körperschaft aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (z.B. Veräußerung oder Liquidation) oder sich der Anteilswert selbst verändert (z.B. Teilwertabschreibung).

Scheidet der Anteil aus dem Betriebsvermögen (ggf. anteilig) aus, ergibt sich ein Veräußerungsgewinn oder -verlust. Ein Veräußerungsgewinn wird zu 95 % steuerfrei gestellt, ein Veräußerungsverlust ist jedoch vollständig nicht abzugsfähig. Aus diesem Grund muss jeder einzelne Veräußerungsvorgang für sich betrachtet werden. Im elektronischen Datensatz muss deshalb auch jeder Veräußerungsvorgang getrennt erklärt werden. Im Papiervordruck muss nur der Summenwert jeder Fallgruppe eingetragen werden. Es empfiehlt sich jedoch, gleichartige Angaben wie im elektronischen Datensatz auf einer gesondert beigefügten Anlage zu machen.

Im Folgenden werden zunächst die für die Behandlung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten notwendigen Erläuterungen dargestellt. Im Anschluss daran werden die Konsequenzen von Teilwertabschreibungen und -aufholungen beschrieben und dann der Sonderfall der eigenkapitalersetzenden Darlehen behandelt.

(1) Veräußerungsgewinne und -verluste

380 Zu einem für § 8b Abs. 2 oder Abs. 3 KStG relevanten Veräußerungsgewinn bzw. -verlust kommt es bei:

- der **Veräußerung von Anteilen an Körperschaften** und Personenvereinigungen, deren Leistungen beim Empfänger zu Bezügen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 EStG gehören (→ Rz. 382),
- unentgeltlicher Übertragung von Anteilen an Körperschaften an die Anteilseigner der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird oder Übertragung zu einem unangemessen niedrigen Kaufpreis (verdeckte Gewinnausschüttung) (→ Rz. 383),
- der **Veräußerung** von Anteilen an einer **Organgesellschaft** i.S.d. §§ 14 oder 17 KStG (→ Rz. 384),
- **Leistungen**, für die bei der leistenden Körperschaft Beträge aus dem **steuerlichen Einlagekonto** (§ 27 KStG) verwendet werden oder der **Herabsetzung** des **Nennkapitals einer Körperschaft** (→ Rz. 385),
- der **Auflösung einer Körperschaft, an der die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, beteiligt ist** (→ Rz. 386),
- Gewinne aus dem **Ansatz eines Zwischenwerts** oder des **gemeinen Werts von Anteilen an Körperschaften** im Rahmen von **Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen der Körperschaft**, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, **auf eine andere Körperschaft** (§§ 11 und § 15 UmwStG; → Rz. 387),

– der Veräußerung von Anteilen an einem Spezial-Investmentfonds, soweit im Veräußerungsgewinn/-verlust ein **Anleger-Aktiengewinn** nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 InvStG enthalten ist (→ Rz. 388) und

– dem **Anteilstausch** (§ 21 Abs. 2 UmwStG).

Als **Veräußerungsgeschäft** ist jedes schuldrechtliche Geschäft mit Gegenleistung zu verstehen, also insb. die Veräußerung und der Tausch. Die Vorschrift gilt gemäß BMF-Schreiben v. 28.4.2003[1] auch für **Anteile, die den Anteilseignern einer Körperschaft als Sachdividende** gewährt werden.

Zu den Besonderheiten bei Teilwertabschreibungen und -aufholungen sowie bei Teilwertabschreibungen auf Darlehen, die die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, an eine Körperschaft gegeben hat, an der sie beteiligt ist siehe → Rz. 397.

Nicht mehr in diesem Abschnitt eingetragen werden dürfen Übernahmegewinne i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG. Zwar ist auf diese Gewinne § 8b KStG anzuwenden, allerdings wurde hierfür mit den Zeilen 70a bis 72 ein eigener Eintragungskomplex geschaffen, in dem solche Gewinne einzutragen sind. Soweit nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfreie **Gewinne mittelbar über eine Personengesellschaft** erwirtschaftet wurden, sind diese auf Grund der ausschließlichen Nettoerfassung von Einkünften aus Personengesellschaften bereits im Rahmen der Eintragung in den Zeilen 13 bis 15a dieser Anlage zu berücksichtigen. Sie dürften nicht (!) hier eingetragen werden. Dies gilt auch für Übernahmegewinne nach § 4 Abs. 6 UmwStG.

Des Weiteren dürfen hier nicht eingetragen werden:

– Gewinne nach § 8b Abs. 2 KStG, die der Körperschaft als **Organträger** nach § 15 Nr. 2 KStG zuzurechnen sind. Diese sind bereits bei Eintragung des Korrekturbetrags für Körperschaften in Zeile 14 der Anlage OT zu berücksichtigen,

– Gewinne aus der Veräußerung **eigener Anteile, da diese analog einer Nennkapitalerhöhung behandelt werden**[2],

– Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer **REIT-Aktiengesellschaft** – vgl. § 19 Abs. 3 REITG und

– **fiktive Einnahmen** i.S.d. § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG (**Wertpapierleihe**). Sie sind in Zeile 104 einzutragen.

Diese Rechtsfolgen des § 8b Abs. 2 und Abs. 3 KStG sind – anders als bei laufenden Bezügen (§ 8b Abs. 1 und Abs. 4 KStG) – unabhängig von der Beteiligungshöhe und gelten in allen Fällen.

Der Veräußerungsgewinn/-verlust ermittelt sich nach folgendem Schema (§ 8b Abs. 2 Satz 2 KStG): **381**

Veräußerungspreis oder an dessen Stelle tretender Wert

./. Buchwert

./. Veräußerungskosten

= Veräußerungsgewinn/-verlust

Ein Veräußerungsgewinn ist in Zeile 92, ein Veräußerungsverlust in Zeile 98 zu berücksichtigen. Das vorgenannte Schema ist auch in den Detailangaben zu diesen Zeilen abgebildet. Zu den Besonderheiten bei Teilwertabschreibungen und -aufholungen sowie bei Teilwertabschreibungen auf Darlehen, die die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, an eine Körperschaft gegeben hat, an der sie beteiligt ist, siehe → Rz. 397.

Als **Veräußerungspreis** ist das anzusetzen, was der Erwerber an den Veräußerer zahlt. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es dabei nicht an. Ändert sich der Veräußerungspreis durch schuldrechtliche Vereinbarungen auf Grund von später eintretenden Ereignissen (z.B. dem Erreichen/Nichterreichen von Umsatz- oder Gewinngrenzen), wirkt dies auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurück. Die Verlagerung von Erträgen und Aufwendungen in das Jahr der Veräußerung erfolgt durch außerbilanzielle Zu- und Abrechnungen in den Zeilen 83 und 84 (Details siehe → Rz. 347). Als Buchwert ist der Wert einzutragen, mit dem die ausscheidenden Anteile zu diesem Zeitpunkt in der Buchhaltung erfasst sind. **382**

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind **Veräußerungskosten** alle Kosten, die in einem Veranlassungszusammenhang zur Veräußerung stehen. Zu prüfen ist also, ob die Veräußerung das auslösende Moment für die Entstehung der Kosten war.[3] Anteile an den Gemeinkosten sind einzubeziehen, soweit sie eine größere Nähe zu einzelnen Veräußerungsvorgängen als zum allgemeinen Geschäftsbetrieb aufweisen.[4] Beispiele für Veräußerungskosten sind:

– Notarkosten,

– Eintragungskosten in öffentliche Register,

– Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit der Veräußerung,

– Transaktionskosten,

– Kosten für Gutachten (Due-Dilligence),

1) BMF v. 28.4.2003, IV A 2 – S 2750a – 7/03, BStBl I 2003, 292, Tz. 22 und 23.
2) Vgl. BMF v. 27.11.2013, BStBl I 2013, 1615, Rz. 13 ff.
3) BFH v. 16.12.2009, BStBl II 2010, 736 und v. 25.1.2000, BStBl II 200, 458 m.w.N.
4) BFH v. 15.6.2016, I R 64/14, BStBl II 2017, 182.

– Vorfälligkeitsentschädigungen für Kredite, die für die Finanzierung der Beteiligung aufgenommen wurden und
– Provisionen.

Praxishinweis:
Der BFH hat in einem besonders gelagerten Fall auch Anteile an den Gemeinkosten in die Veräußerungskosten einbezogen.[1] Im Urteilsfall war ausschließlicher Zweck der Körperschaft das Gründen und Veräußern sog. „Vorratsgesellschaften". Lt. BFH sind Gemeinkosten nur dann als Veräußerungskosten anzusehen, wenn eine größere Nähe zum Veräußerungsvorgang als zum eigentlichen Geschäftsbetrieb besteht.[2] Was dies für „normale" Veräußerungen bedeutet, ist unklar. Unterhält die Körperschaft eine eigene Abteilung für das Management der Beteiligungen an anderen Gesellschaften, dürfte ein ausreichender Veranlassungszusammenhang bestehen, um zumindest Teile der Allgemeinkosten als Veräußerungskosten klassifizieren zu können.

383 Überträgt die Körperschaft **Anteile** an einer anderen Körperschaft **unentgeltlich an ihre Anteilseigner**, stellt dies eine Sachausschüttung dar. Auch hierauf ist § 8b Abs. 2 und Abs. 3 KStG anwendbar. An Stelle des Veräußerungspreises ist in diesem Fall der gemeine Wert der Anteile anzusetzen.[3] Ebenso erfasst die Vorschrift eine vGA, die im Falle der Veräußerung von Anteilen an den Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Kaufpreis begründet ist.[4] Dann ist ebenfalls der gemeine Wert der Anteile einzutragen. Veräußerungskosten und Buchwert sind jeweils mit dem regulären Wert (ungekürzt) einzutragen.

384 Ist die Körperschaft Organträger und veräußert sie die Anteile an der Organgesellschaft, ist die Veräußerung auch durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigt.[5] Für den als Veräußerungspreis oder einen an dessen Stelle tretenden Wert ergeben sich keine Besonderheiten. Wurden für die Beteiligung an der Organgesellschaft steuerbilanzielle Ausgleichsposten (§ 14 Abs. 4 KStG) gebildet, sind diese bei der Veräußerung aufzulösen, vgl. § 14 Abs. 4 Satz 2 und 3 KStG. Die einkommenswirksame Auflösung erfolgt bereits im Rahmen des (steuerlichen) Jahresüberschusses/-fehlbetrags in Zeile 11. Im Rahmen der Berechnung des Veräußerungsgewinns oder -verlustes sind die Ausgleichsposten mit einzubeziehen. Ein noch bestehender aktiver Ausgleichsposten führt zu einer Erhöhung des Buchwerts, ein noch bestehender passiver Ausgleichsposten zur Minderung, vgl. R 14.8 Abs. 3 Satz 4 ff. KStR 2015. Ist die Organschaft schon in früheren Wj. weggefallen, wurde die Beteiligung an der (ehemaligen) Organgesellschaft jedoch nicht veräußert, bleibt der Ausgleichsposten bestehen. Der Ausgleichsposten ist erst bei der tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung aufzulösen, vgl. R 14.8 Abs. 3 KStR 2015.

Beispiel:
Die M-GmbH war Organträgerin der T-GmbH. Das Organschaftsverhältnis endete in 10. Während der Organschaft wurde ein aktiver Ausgleichsposten i.H.v. 2 Mio. € in der Steuerbilanz der M-GmbH gebildet. Am 27.04.12 veräußert die M-GmbH die Beteiligung an der T-GmbH für einen Betrag von 10 Mio. €. Der Buchwert der Beteiligung beträgt 9 Mio. €. Veräußerungskosten sind aus Vereinfachungsgründen nicht angefallen.

Lösung:
Bei Veräußerung der Beteiligung an der T-GmbH ist der noch bestehende Ausgleichsposten aufzulösen (Buchungssatz Aufwand an Ausgleichsposten 2 Mio. €). Die Veräußerung der Beteiligung führt zu einem Ertrag i.H.v. 10 Mio. €, der Buchwertabgang (Aufwand) beträgt 9 Mio. €. Unterstellt dies wäre der einzige Geschäftsvorfall für das Wj. 12 ergäbe sich ein Jahresfehlbetrag von 1 Mio. € (10 Mio. € – 9 Mio. € – 2 Mio. €). Dieser ist in Zeile 11 einzutragen.

Bei Berechnung des Veräußerungsgewinns ist der Ausgleichsposten als Teil des Buchwerts der Beteiligung anzusehen. Auch hier ergibt sich ein Veräußerungsverlust von 1 Mio. €. Dieser unterliegt § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG und ist nicht in Zeile 92, sondern in Zeile 98 dem Einkommen hinzuzurechnen. Der Veräußerungsverlust darf den Gewinn nicht mindern. Im Saldo ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen von 0 €.

385 Zahlt eine Körperschaft, an der die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, beteiligt ist, Einlagen zurück, führt dies nicht zu laufenden Einkünften (sog. **Einlagenrückgewähr**). Ob es sich steuerlich um eine Einlagenrückgewähr handelt, hängt bei Körperschaften, die im Inland und im EU-/EWR-Ausland ansässig sind, davon ab, ob für die Rückzahlung die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bescheinigt wurde, vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG und § 27 Abs. 3 KStG. Auf die handelsrechtliche Beurteilung (z.B. Finanzierung aus der Kapitalrücklage) kommt es für die steuerliche Behandlung nicht an.

Für Körperschaften, die im EU-/EWR-Ausland ansässig sind, muss zusätzlich ein Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG durchgeführt werden. Das Aktenzeichen des Feststellungsbescheid muss zusätzlich in die Bescheinigung aufgenommen worden sein, vgl. § 27 Abs. 8 Satz 8 i.V.m. Abs. 3 KStG. Für die Einlagenrückgewähr von Körperschaften, die weder im Inland noch im EU-/EWR-Raum ansässig sind, ist die Geltendmachung der Einlagenrückgewähr auf Grund der Rechtsprechung des BFH außerhalb eines Feststellungsverfahren bei der Veranlagung[6] möglich. Diese Rechtsprechung wird seitens der FinVerw. nicht über den Einzelfall hinaus angewendet.[7] Nach Auffassung der FinVerw. ist auch die Einlagenrückgewähr von im Drittland ansässigen Körperschaften im Inland mangels Bescheinigungsmöglichkeit grundsätzlich als laufender Bezug steuerpflichtig (ggf. aber nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG zu 95 % steuerfrei).

1) BFH v. 15.6.2016, I R 64/14, BStBl II 2017, 182.
2) BFH v. 15.6.2016, I R 64/14, BStBl II 2017, 182, Rz. 15.
3) BMF v. 28.4.2003, IV A 2 – S 2750a – 7/03, BStBl I 2003, 292, Tz. 22 und 23.
4) Vgl. BMF v. 28.4.2003, IV A 2 – S 2750a – 7/03, BStBl I 2003, 292, Tz. 21; BFH v. 6.7.2000, I B 34/00, BStBl II 2002, 490, zu § 8b KStG 1999.
5) So ausdrücklich § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG.
6) BFH v. 13.7.2016, VIII R 47/13, BFHE 254, 390 und VIII R 73/13, BFHE 254, 404 sowie v. 10.4.2019, I R 15/16, HFR 2019, 998.
7) Keines der in der vorigen Fußnote genannten Urteile wurde im BStBl veröffentlicht.

Beratungshinweis:

Für die Einlagenrückgewähr von im Drittland ansässigen Körperschaften sollte im Rahmen des Veranlagungsverfahrens die Einlagenrückgewähr mit Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung ggf. auch durch Rechtsmittel geltend gemacht werden.

Ausschüttungen von im EU-/EWR-Ausland ansässigen Körperschaften müssen das Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 8 KStG durchlaufen, was auf Grund der BFH-Rechtsprechung für im Drittland ansässige ausschüttende Kapitalgesellschaften nicht gilt. Gerade wenn nur wenige oder der Beteiligungshöhe nach unbedeutende Anteilseigner der im EU-/EWR-Ausland ansässigen Ausschüttenden in Deutschland ansässig sind, wird das von der Ausschüttenden zu betreibende Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 8 KStG oftmals nicht betrieben. Ob hierin eine Diskriminierung liegt, ist Gegenstand eines vor dem BFH anhängigen Verfahrens (VIII R 18/17). In gleichgelagerten Fällen ist die Einlegung von Rechtsmitteln zu prüfen.

Auch ohne Bescheinigung führt die Rückzahlung von Nennkapital im Rahmen einer Nennkapitalherabsetzung nicht zu laufenden Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (sog. „Direktzugriff").

Die Einlagenrückgewähr und die Rückzahlung von Nennkapital führen jedoch zu einem, der Veräußerung gleichgestellten Vorgang, vgl. § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG. In Höhe der bescheinigten Verwendung des steuerlichen Einlagekontos oder des zurückgezahlten Nennkapitals ist der Buchwert der Beteiligung an der Ausschüttenden in der Steuerbilanz[1] gewinnneutral zu mindern[2]. Ist der Buchwert der Beteiligung (z.B. auf Grund vorangegangener Abschreibungen oder durch Erwerb zu einem Preis unter dem Nennwert oder durch vorangegangene Einlagenrückgewährungen) niedriger als die erhaltene Auszahlung, kommt es zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn. Insoweit ist auch steuerbilanziell ein Ertrag zu verbuchen.

Als Veräußerungspreis ist in diesen Fällen der Teil der Einlagenrückgewähr/Nennkapitalrückzahlung einzutragen, der über den Buchwert hinausgeht. Als Buchwert ist in diesen Fällen eine „0" einzutragen. Zum rechnerisch zutreffenden Ergebnis kommt man jedoch auch, wenn als Veräußerungspreis der Gesamtbetrag der Einlagenrückgewähr/Nennkapitalrückzahlung eingetragen wird und als Buchwert der Betrag, um den der Buchwert der Beteiligung gemindert wurde.

386 Kommt es zur Auflösung einer Körperschaft, wird das nach der Abwicklung verbleibende Eigenkapital – bestehend aus Nennkapital, sonstigen Einlagen und nicht ausgeschütteten Gewinnen an die Anteilseigner – ausgezahlt (Schlussauskehrung). Soweit in der Schlussauskehrung Beträge enthalten sind, für die die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bescheinigt wurden oder die auf die Rückzahlung des Nennkapitals entfallen, sind die gleichen Schlüsse wie bei einer Einlagenrückgewähr (→ Rz. 385) zu ziehen, vgl. § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG. Das bedeutet, dass zunächst der bestehende Buchwert um die auf die Verwendung des Einlagekontos und der Rückzahlung des Nennkapitals entfallenden Beträge zu mindern ist. Ein übersteigender Betrag führt zur Entstehung eines Veräußerungsgewinns. Es kann sich auch ein Veräußerungsverlust ergeben, wenn keine Schlussauskehrung geleistet wird[3] oder wenn der auf Einlagenrückgewähr und Nennkapitalrückzahlung entfallende Teil der Schlussauskehrung geringer als der Buchwert ist.

Soweit die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos nicht bescheinigt wurde und auch keine Rückzahlung von Nennkapital vorliegt, handelt es sich um laufende Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Diese sind unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 und Abs. 4 KStG u.U. steuerbefreit. Sie sind bei den laufenden Einnahmen in Zeile 86 zu berücksichtigen.

387 Wird die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, **verschmolzen** und ist diese an anderen Körperschaften beteiligt, kann sich bei **Ansatz des gemeinen Werts oder eines Zwischenwerts** auch ein Gewinn aus dem Ansatz des gemeinen **Werts/Zwischenwerts** bezogen auf die Beteiligungen ergeben. Da die Verschmelzung – wie andere Umwandlungsvorgänge – grundsätzlich ein Tauschgeschäft darstellt, entspricht der höhere Wertansatz wirtschaftlich einer Veräußerung. § 8b Abs. 2 und Abs. 3 KStG sind auf die Wertdifferenzen zwischen Buchwert und den im Rahmen der Verschmelzung anzusetzenden Wert anwendbar. Als Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretender Wert ist der gemeine Wert oder der Zwischenwert, der im Rahmen der Verschmelzung zum Ansatz kommt, einzutragen. Als Buchwert ist der Buchwert zum Übertragungsstichtag einzutragen.

Wurde die Beteiligung in der Vergangenheit auf einen niedrigeren Teilwert abgeschrieben, gilt für eine mögliche Buchwertaufholung durch den Ansatz des gemeinen Werts oder des Zwischenwerts § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 KStG entsprechend, vgl. ausdrücklich § 11 Abs. 2 Satz 3 UmwStG. Das bedeutet, dass die 95-prozentige Steuerbefreiung nur insoweit gewährt wird, als in den Vorjahren keine steuerwirksame Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert vorgenommen wurde, vgl. → Rz. 391.

Das Gleiche gilt bei einer Abspaltung, wenn in dem abgespaltenen Teilbetrieb Beteiligungen an Körperschaften enthalten sind, vgl. § 15 Abs. 1 UmwStG. Außerdem gilt es für Gewinne, die für Anteile an Körperschaften im Rahmen einer Einbringung nach § 21 UmwStG entstehen.

388 Hält die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, Anteile an einem Spezial-Investmentfonds und veräußert sie diese, ist nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 InvStG auf den sog. Anleger-Aktiengewinn § 8b KStG anzuwenden. Der Anleger-Aktiengewinn berechnet sich nach Maßgabe des § 49 Abs. 2 InvStG nach folgendem Schema:

	Fonds-Aktiengewinn zum Zeitpunkt der Veräußerung
./.	Fonds-Aktiengewinn zum Zeitpunkt der Anschaffung
=	Anleger-Aktiengewinn

1) Im Regelfall auch in der Handelsbilanz.
2) Buchungssatz Forderung od. Bank an Beteiligung.
3) Oft bei Insolvenz.

Der Spezial-Investmentfonds veröffentlicht die Fonds-Aktiengewinne regelmäßig und gibt sie den Anlegern bekannt, vgl. § 48 Abs. 1 InvStG. Als Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretender Wert ist folglich der Fonds-Aktiengewinn zum Zeitpunkt der Veräußerung und als Buchwert der Fonds-Aktiengewinn zum Zeitpunkt der Anschaffung einzutragen. Für die Veräußerungskosten gelten die allgemeinen Regelungen. Der Name des Fonds ist als Name der Körperschaft einzutragen.

389 Ergibt sich für die in den → Rz. 381-387 beschriebenen Vorgänge ein Veräußerungsgewinn, sind Einzelangaben zur Zeile 92 zu machen. Anzugeben ist die Steuernummer (soweit bekannt) und der Name der Körperschaft, die von dem Vorgang betroffen ist. Außerdem nach Maßgabe der vorangegangenen Ausführungen der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert, die Veräußerungskosten, der Buchwert des Anteils und der berechnete Gewinn nach § 8b Abs. 2 KStG. Die Einzelangaben sind bei der Berechnung des in Zeile 92 einzutragenden Gesamtwerts nach § 8b Abs. 2 KStG zu berücksichtigen.

Ergibt sich ein Veräußerungsverlust, sind die entsprechenden Detailangaben zur Zeile 98 zu machen und bei der Berechnung des in Zeile 98 einzutragenden Werts nach § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG zu berücksichtigen. Es empfiehlt sich, bei Verwendung des Papiervordrucks vergleichbare Angaben auf einer gesonderten Anlage zu machen.

(2) Teilwertabschreibungen und -aufholungen auf Anteile an anderen Körperschaften

390 Nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Anteilen an anderen Körperschaften stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Neben den Veräußerungsverlusten (s.o.) sind dies Teilwertabschreibungen auf den Anteil an der anderen Körperschaft. Handels- und steuerbilanziell haben sich Teilwertabschreibungen gewinnmindernd auf den steuerlichen Jahresüberschuss-/fehlbetrag lt. Zeile 11 ausgewirkt. Sie sind folglich außerbilanziell wieder hinzuzurechnen. Dies geschieht durch Eintragung der Einzelangaben in Zeile 98. Neben der Steuernummer (soweit bekannt) und dem Namen der Körperschaft, an der die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, beteiligt ist, ist die aus der Buchführung ersichtliche Höhe der Teilwertabschreibung als „Gewinnminderung auf den Anteil an der Körperschaft nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG“ im elektronischen Datensatz einzutragen. Bei Verwendung des Papiervordrucks empfehlen sich entsprechende Angaben in einer eigenen Anlage. Weitere Angaben zu Veräußerungspreis, -kosten und Buchwert des Anteils und zu Gewinnminderungen auf Darlehensforderungen entfallen.

Die entsprechenden Werte fließen in die in Zeile 98 einzutragende Gesamtsumme der Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG ein und erhöhen das Einkommen mit der Folge, dass die vorherige Minderung des steuerbilanziellen Jahresüberschusses wieder rückgängig gemacht wird.

391 Kommt es in nachfolgenden Jahren zum Wegfall des Grundes für die Teilwertabschreibung, ist eine Teilwertaufholung vorzunehmen. Das bedeutet, dass sich die Teilwertzuschreibung gewinnerhöhend auf den steuerlichen Jahresüberschuss in Zeile 11 ausgewirkt hat. Die Teilwertzuschreibung ist grundsätzlich nach § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG zu 95 % steuerbefreit. Die **Freistellungsregelung** des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG **greift nicht, soweit auf den veräußerten Anteil in früheren Jahren eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen wurde** und diese Gewinnminderung zwischenzeitlich noch nicht durch eine entsprechende Wertaufholung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG) zum Ausgleich gebracht wurde (§ 8b Abs. 2 Satz 4 KStG). Das gilt auch für steuerwirksam vorgenommene Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge (§ 8b Abs. 2 Satz 5 KStG). Als begünstigende Tatsache trägt der Stpfl. die Nachweispflicht hinsichtlich der Steuerunwirksamkeit der damaligen Teilwertabschreibung.

Die Teilwertzuschreibung ist also – soweit sie nicht steuerwirksam war – in den Einzelangaben zur Zeile 92 zu erfassen. Neben der Steuernummer (soweit bekannt) und dem Namen der Körperschaft, an der die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, beteiligt ist, ist die aus der Buchführung ersichtliche Höhe der Teilwertzuschreibung als „Teilwertaufholung nach § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG“ im elektronischen Datensatz einzutragen. Weitere Detailangaben erübrigen sich.

Die entsprechenden Werte fließen in die in Zeile 92 einzutragende Gesamtsumme der Gewinne nach § 8b Abs. 2 KStG ein und mindern das Einkommen um 95 %, dass im Endeffekt 5 % der Teilwertzuschreibung steuerpflichtig sind.

(3) Abschreibungen auf Darlehen nach § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG

392 Dem Anteilseigner steht es frei, die für den Geschäftsbetrieb benötigten Mittel durch die Gewährung von Eigenkapital (Stammkapital, Kapitalrücklage) oder durch Darlehen zur Verfügung zu stellen. Da die Gewinnneutralität der Teilwertabschreibung nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG durch die Gewährung von Darlehen leicht umgangen werden könnte, dehnt § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG die Hinzurechnung auch auf Gewinnminderungen auf Darlehensforderungen und auf Inanspruchnahme aus Sicherheiten, die für Darlehen gewährt wurden, aus.

Betroffen sind Darlehensforderungen und Sicherheiten, die von Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen gewährt werden, die (auch mittelbar) zu mindestens einem Viertel beteiligt sind, vgl. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG. Für die Beurteilung, ob eine Person nahestehend ist, sind die Grundsätze des § 1 Abs. 2 AStG anzuwenden, vgl. § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG.

Die Hinzurechnung kann vermieden werden, wenn nachgewiesen wird, dass ein fremder Dritter das Darlehen zu gleichen Bedingungen gewährt hätte, vgl. § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG. Zudem werden andere Forderungen aus

Rechtshandlungen entsprechend erfasst, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, vgl. § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG.

Liegen also Gewinnminderungen auf Darlehensforderungen vor, die nach § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG nicht mindern dürfen, sind diese zu den Detailangaben zur Zeile 98 einzutragen. Neben der Steuernummer (wenn bekannt) und dem Namen der Körperschaft, an der die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, beteiligt ist, ist die aus der Buchführung ersichtliche Höhe der Teilwertabschreibung als „Gewinnminderungen auf Darlehensforderung nach § 8b Absatz 3 Satz 4 folgende KStG" im elektronischen Datensatz einzutragen. Bei Verwendung des Papiervordrucks empfehlen sich gleichgelagerte Angaben in einer eigenen Anlage. Weitere Angaben zu Veräußerungspreis, -kosten und Buchwert des Anteils und zu Gewinnminderungen auf Darlehensforderungen entfallen.

Die entsprechenden Werte fließen in die in Zeile 98 einzutragende Gesamtsumme der Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG ein und erhöhen das Einkommen mit der Folge, dass die vorherige Minderung des steuerbilanziellen Jahresüberschusses wieder rückgängig gemacht wird.

Nach **§ 8b Abs. 3 Satz 8 KStG** bleiben zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung Gewinne aus der späteren **Teilwertzuschreibung zu einer Darlehensforderung** außer Ansatz, soweit auf die vorangegangene Teilwertabschreibung § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG angewendet wurde. Im Jahr der Teilwertzuschreibung ist daher in **Zeile 100** ein entsprechender Abzug vom Handels- bzw. Steuerbilanzgewinn vorzunehmen.

(4) Eintragungssystematik

In **Zeile 92** ist die Gesamtsumme der nach § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreiten Gewinne einzutragen. Diese setzt sich aus den Einzelangaben zusammen und beinhaltet Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften (→ Rz. 381 ff.) und von Teilwertaufholungen nach § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG (→ Rz. 391) auf Anteile an Körperschaften. **393**

In **Zeile 94** sind die nach **§ 3 Nr. 41 Buchst. b EStG** steuerfreien Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an ausl. Körperschaften anzugeben, die Zwischengesellschaften i.S.d. AStG sind. Im elektronischen Datensatz sind Detailangaben zur jeweiligen Zwischengesellschaft und zum festgestellten Betrag nach § 3 Nr. 41 Buchst. b EStG zu machen. Über die Höhe der steuerfreien Veräußerungsgewinne nach § 3 Nr. 41 Buchst. b EStG wird im Rahmen des gesonderten (und ggf. einheitlichen) Feststellungsverfahrens nach § 18 AStG bindend entschieden. Einwendungen sind nur mit Rechtsbehelfen gegen diesen Feststellungsbescheid möglich. Das für die Körperschaftsteuerfestsetzung zuständige FA muss die dort getroffenen Entscheidungen zwingend übernehmen (Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis). Der BFH hat die Verwaltungsauffassung, wonach für nach § 3 Nr. 41 Buchst. b EStG steuerfreie Gewinne eine fiktive Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben von 5 % erfolgen muss, bestätigt. **394**

Praxishinweis:
Auf die aufwendige Geltendmachung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. b EStG im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 18 AStG kann grundsätzlich verzichtet werden, da ohnehin die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG greift. Eine Geltendmachung ist nur sinnvoll, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, Organgesellschaft ist und der Organträger (ggf. anteilig über eine Personengesellschaft) eine natürliche Person ist. Hier ist die Geltendmachung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. b EStG vorteilhaft, da insoweit eine hundert- statt vierzigprozentige Steuerbefreiung greift.

Gemäß **§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG** gelten auf Grund gesetzlicher Fiktion pauschal **5 % der Gewinne** i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 1, 3 und 6 KStG **als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen**. Eine Einzelermittlung nach § 3c EStG scheidet damit aus (§ 8b Abs. 3 Satz 2 KStG). Der mit 5 % der Gewinne berechnete Betrag der nicht abziehbaren Ausgaben ist in **Zeile 95** einzutragen. **395**

Beratungshinweis:
Die gesetzlich vorgeschriebene Pauschalierung begünstigt Körperschaften, denen in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrem Gewinn tatsächlich höhere Aufwendungen erwachsen sind. Nachteilig wirkt sich die gesetzliche Fiktion aber für solche Körperschaften aus, denen niedrigere Ausgaben als 5 % der steuerfreien Bezüge oder gar überhaupt keine Ausgaben erwachsen. Eine Optionsmöglichkeit zur Beschränkung der Hinzurechnung auf die tatsächlichen Aufwendungen kennt das Gesetz nicht.

Mit seinem Beschluss 1 BvL 12/07 vom 12.10.2010[1] hat das BVerfG hierzu entschieden, dass die Pauschalierungsregelungen des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG mit dem Grundgesetz vereinbar sind.

In den **Zeilen 96 und 97** sind nur Eintragungen vorzunehmen, wenn es sich um eine Organgesellschaft handelt, die verschmolzen oder aufgespaltet wird und hierbei stille Reserven aufgedeckt werden (Übertragung zum gemeinen Wert oder einem Zwischenwert). Der aus der Aufdeckung der stillen Reserven entstehende Übertragungsgewinn unterliegt nach Handelsrecht nicht der Gewinnabführungsverpflichtung und muss daher von der Organgesellschaft selbst versteuert werden.[2] Er ist daher im steuerlichen Jahresüberschuss lt. Zeile 11 enthalten. Umwandlungsvorgänge stellen auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers ein Veräußerungsgeschäft dar.[3] Aus diesem Grund ist ein Gewinn, der sich aus dem höheren Ansatz einer Beteiligung an einer anderen Körperschaft ergibt, nach § 8b Abs. 2 KStG als Veräußerungsgeschäft steuerbefreit (siehe → Rz. 387). Der selbst zu versteuernde **Veräußerungsgewinn, soweit er auf Körperschaften entfällt** ist in **Zeile 96** einzutragen. In **Zeile 97** ist die Hinzurechnung **396**

1) BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BGBl. I 2010, 1766.
2) Rz. ORG.27 UmwStE.
3) Rz. 00.02 UmwStE.

der fiktiven Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG i.H.v. 5 % des Betrags lt. Zeile 96 vorzunehmen. Zu den erforderlichen Eintragungen auf der Anlage OG siehe → Rz. 557.

397 In **Zeile 98** ist die Summe der nach § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG nicht zu berücksichtigenden Gewinnminderungen einzutragen. Diese beinhalten Veräußerungsverluste (detailliert → Rz. 405 ff.), Teilwertabschreibungen auf Anteile an anderen Körperschaften (→ Rz. 390) und Gewinnminderungen auf bestimmte Darlehen (→ Rz. 392). Sie ergeben sich aus der Summe der Detailangaben zur Zeile 98.

398 In **Zeile 100** sind Gewinne aus der Teilwertzuschreibung auf eine Darlehensforderung i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG einzutragen. Vorangehende Teilwertabschreibungen sind gewinnneutral zu behandeln, weshalb nachfolgende Teilwertzuschreibungen nach **§ 8b Abs. 3 Satz 8 KStG wiederum zu 100 % steuerfrei** bleiben. Sie sind in der Gesamtsumme in Zeile 100 einzutragen. Detailangaben hierzu fordert der elektronische Datensatz nicht. Durch die Eintragung werden sie vom Einkommen abgezogen und damit neutralisiert, da sie zuvor den Jahresüberschuss lt. Zeile 11 erhöht haben.

dd) Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen (Zeile 101)

	Einkommensminderungen beziehungsweise -erhöhungen nach § 8b Absatz 8 Satz 4 und 5 KStG		
101	Einkommensminderungen beziehungsweise -erhöhungen nach § 8b Absatz 8 Satz 4 und 5 KStG	13.168	

399 In **Zeile 101** des Vordrucks ist der **Korrekturbetrag nach § 8b Abs. 8 Satz 4 und 5 KStG** für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen hinzuzurechnen bzw. in Abzug zu bringen.

ee) Wertpapierleihe nach § 8b Abs. 10 KStG (Zeilen 103–106)

	Wertpapierleihe nach § 8b Absatz 10 KStG		
	Zeilen 103 bis 106: Im Falle der Wertpapierleihe (§ 8b Absatz 10 KStG) bei der entleihenden Körperschaft:		
102 frei			
103	Nach § 8b Absatz 10 Satz 1 KStG nichtabziehbare Aufwendungen, soweit sie sich auf die überlassenen Anteile beziehen	13.227	

Steuernummer

Zeile		EUR	EUR
104	Fiktive Einnahmen und/oder Bezüge im Sinne des § 8b Absatz 10 Satz 2 KStG	13.228	
105	Beträge im Sinne der Zeile 104, soweit es sich dabei um Bezüge im Sinne des § 8b Absatz 1 KStG, auf die § 8b Absatz 4 KStG nicht anzuwenden ist, und/oder um Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 2 KStG handelt	13.229	
106	5 Prozent des Betrages laut Zeile 86 und/oder des Betrages laut Zeile 92, soweit es sich hierbei um Bezüge aus entliehenen Anteilen im Sinne des § 8b Absatz 10 KStG handelt	13.230	

400 Den Zeilen 103 bis 106 liegt die durch das UntStRefG 2008 zur Bekämpfung von Steuergestaltungen mit der **Wertpapierleihe** in das Gesetz aufgenommene Vorschrift des **§ 8b Abs. 10 KStG** zugrunde.

401 Zielsetzung dieser Gestaltungen war es, die Vorteile der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG und der Steuerpflicht nach § 8b Abs. 7 KStG für Dividendenerträge von Kreditinstituten in ihrem Handelsbestand miteinander zu kombinieren. Durch den Genuss der beim Entleiher mit 95 % weitgehend steuerfreien Vereinnahmung der Dividenden unter gleichzeitiger Gewährung des vollen Betriebsausgabenabzugs für die an das Kreditinstitut zu entrichtende Ausgleichszahlung nebst Leihgebühr stellten sich sowohl das Kreditinstitut als auch der Entleiher wirtschaftlich besser als ohne die Wertpapierleihe.

402 Nach § 8b Abs. 10 Satz 1 KStG können nun die für die Wertpapierleihe von einem Kreditinstitut erhobenen Entgelte (**Ausgleichszahlung und Leihgebühr**) beim Entleiher nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen werden, wenn bei der überlassenden Körperschaft auf die Anteile § 8b Abs. 4, 7 oder 8 KStG (bis 28.2.2013: § 8b Abs. 7 oder 8 KStG; § 34 Abs. 7a Satz 3 KStG) anzuwenden ist und die Anwendung vorgenannter Rechtsnormen beim Entleiher nicht in Betracht kommt. Die Vorschrift findet keine Anwendung, wenn der Entleiher keine Einnahmen oder Bezüge aus den ihm überlassenen Anteilen erzielt. Zu den Einnahmen und Bezügen gehören dabei aber auch Entgelte, die die Körperschaft dafür erhält, dass sie die entliehenen Wertpapiere weiterverleiht (§ 8b Abs. 10 Sätze 5 und 6 KStG i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.6.2013[1]). Die Hinzurechnung erfolgt mittels Eintragung in **Zeile 103**. Damit ist der steuerliche Anreiz für derartige Gestaltungen entfallen.

403 Überlässt der Entleiher für die Überlassung der Anteile Wirtschaftsgüter an das überlassende Kreditinstitut, aus denen dieses Einnahmen oder Bezüge erzielt, gelten diese Einnahmen oder Bezüge gem. **§ 8b Abs. 10 Satz 2 KStG**

1) AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl I 2013, 802.

als vom Entleiher bezogen und als Entgelt für die Überlassung an das Kreditinstitut gewährt. Die dem Entleiher zuzurechnenden **fiktiven Einnahmen und/oder Bezüge** sind dem Gewinn in **Zeile 104** hinzuzurechnen.

Die **in den fiktiven Einnahmen** lt. Zeile 104 **enthaltenen Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 und/oder 2 KStG** sind über eine Eintragung in **Zeile 105** wieder in Abzug zu bringen. Damit hat der Entleiher letztendlich den gleichen Betrag zu versteuern wie ohne Überlassung der Wirtschaftsgüter. **404**

Die entleihende Körperschaft hat in **Zeile 106** wieder einen Betrag i.H.v. 5 % der im Rahmen der Wertpapierleihe erzielten Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG und Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG in Abzug zu bringen. Im Ergebnis wird damit die zuvor in den Zeilen 92 und 93 auch hierauf vorgenommene Hinzurechnung wieder rückgängig gemacht. Somit bleiben beim Entleiher die aus der Wertpapierleihe erzielten Bezüge und Gewinne im Ergebnis vollständig unversteuert. Stattdessen bleiben die für die Überlassung zu entrichtenden Entgelte vom Abzug ausgeschlossen. Der in Zeile 106 vorzunehmende Abzug basiert auf der Regelung des § 8b Abs. 10 Satz 3 KStG, wonach § 8b Abs. 3 Satz 1 und 2 sowie Abs. 5 KStG beim Wertpapierverleih nicht anzuwenden sind. **405**

In die Zeilen 103 bis 106 dürfen auch bei Organträgern nur die Tatbestände eingetragen werden, die der **Organträger als entleihende Körperschaft** selbst verwirklicht hat. Nicht eingetragen werden dürfen die von vorgelagerten Organgesellschaften als entleihenden Körperschaften verwirklichten Tatbeständen, da diese – im Gegensatz zu allen anderen § 8b KStG-Tatbeständen – bereits bei der Organgesellschaft zu berücksichtigen sind, vgl. § 15 Nr. 2 Satz 3 KStG. **406**

ff) Übertrag in die Hauptspalte (Zeilen 107–108)

	Korrektur des Einkommens um nach § 8b KStG und weiterer Vorschriften steuerfreie Beträge ❷ ❾	EUR
107	Nicht bei Organgesellschaften: Summe der Beträge laut Zeilen 91, 95, 98, 101, 103 und 104 abzüglich der Summe der Beträge laut Zeilen 86, 89, 92, 94, 100, 105 und 106	
108	Nur bei Organgesellschaften: Summe der Beträge laut Zeilen 97, 101, 103 und 104 abzüglich Betrag laut Zeile 96 ❹	

In **Zeile 107** ist eine Zwischensumme für alle in der Vorspalte enthaltenen Tatbestände zu bilden und mit umgekehrten Vorzeichen in die Hauptspalte zu übertragen. **407**

Die Regelung des § 8b KStG ist für Organgesellschaften nicht anwendbar, vgl. § 15 Nr. 2 KStG. Stattdessen erfolgt die Freistellung der Gewinnausschüttungen (§ 3 Nr. 40 EStG für natürliche Personen oder § 8b KStG für Körperschaften) nach den persönlichen Merkmalen des Organträgers. Die § 8b KStG-Tatbestände dürfen sich daher nicht auf das dem Organträger zuzurechnende Einkommen auswirken. Eintragungen in Zeile 109 sind daher für Organgesellschaften nicht zulässig. Die in diesem Abschnitt enthaltenen Eintragungen werden jedoch als sonstige Besteuerungsgrundlagen in die durchzuführende gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG einbezogen. **408**

Die Auswirkungen der Wertpapierleihe sind nach § 15 Nr. 2 Satz 3 KStG bereits auf Ebene der Organgesellschaft zu berücksichtigen. Gleiches gilt für Einkommensminderungen und -erhöhungen nach § 8b Abs. 8 Satz 4 und 5 KStG bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen. Auch der in die Zeilen 103 und 104 einzutragende Sachverhalt kann nur von Organgesellschaften erfüllt werden. Handelt es sich um eine Organgesellschaft, sind die bei der Einkommenszurechnung zu berücksichtigende Tatbestände in **Zeile 108** zu berechnen und mit umgekehrten Vorzeichen in die Hauptspalte zu übertragen. **409**

j) Anteile an Investmentfonds (Zeile 109–128)

aa) Allgemeines zur Besteuerung von Anteilen an Investmentfonds

Der folgende Abschnitt dient der Berechnung der Teilfreistellung nach § 20 InvStG für Investmenterträge aus Investmentfonds. Durch das Investmentsteuerreformgesetz 2018 hat sich die Besteuerung von Erträgen aus Investmentfonds grundsätzlich geändert. Wie bisher unterscheidet das Investmentsteuergesetz zwischen „normalen" Investmentfonds (auch Publikumsfonds) genannt und Spezial-Investmentfonds. Letztere dienen vor allem der Kapitalanlage von institutionellen Anlegern. Für sie gelten besondere Bestimmungen. Eintragungen zur Beteiligung an Spezial-Investmentfonds sind in Zeile 129 ff. vorzunehmen. **410**

Investmentfonds werden im Regelfall durch sog. Kapitalverwaltungsgesellschaften (i.d.R. Kreditinstitute) aufgelegt. Die Kapitalverwaltungsgesellschaft beschreibt die Anlagestrategie und Weiteres in den sog. Anlagebedingungen. Potenzielle Anleger erwerben Anteile an dem Investmentfonds. Das eingezahlte Geld geht jedoch nicht in das Vermögen der Kapitalverwaltungsgesellschaft über, sondern bildet ein selbständiges Vermögen (Sondervermögen). Die Entscheidung über die Anlage der Gelder wird durch die Kapitalverwaltungsgesellschaft getroffen. Das Vermögen wird – soweit es in Wertpapieren u.Ä. besteht – getrennt vom Vermögen der Kapitalverwaltungsgesellschaft bei einer sog. „Verwahrstelle" geführt.

Die Kapitalverwaltungsgesellschaft ist verpflichtet, Anteile an einem Investmentfonds vom Anleger zu bestimmten Zeitpunkten (mindestens zwei Mal im Monat)[1] zurückzuerwerben. Hierfür muss sie dem Anleger den sog. Rücknahmepreis zahlen, der sich nach dem Nettoinventarwert (Vermögen gemindert um die Schulden des Fonds) ggf. gemindert um einen in den Anlagebedingungen festgelegten Abschlag bemisst, vgl. § 71 Abs. 3 KAGB. Auch der Preis für neu ausgegebene Anteile richtet sich nach dem Nettoinventarwert (ggf. erhöht um in den Anlagebedingungen festgelegten Aufschlag), vgl. § 71 Abs. 1 KAGB. Daneben können die Anteile an einem Investmentfonds von Dritten erworben oder an Dritte veräußert werden – regelmäßig über eine Börse.

411 Einkünfte aus Investmentfonds werden Investmenterträge genannt, vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Der Begriff Erträge ist missverständlich, da Erträge im Regelfall ein Synonym für betriebliche Einnahmen sind. Investmenterträge sind nach dem Begriffsverständnis des Investmentsteuergesetzes jedoch um damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben geminderte Einnahmen – also Einkünfte. Damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben können sowohl auf Ebene des Investmentfonds als auch auf Ebene des Anlegers anfallen.

Das Investmentsteuergesetz unterscheidet in § 16 InvStG drei Arten von Investmenterträgen aus Publikumsfonds:

1. Ausschüttungen,
2. Vorabpauschalen und
3. Gewinne/Verluste[2] aus der Veräußerung von Investmentanteilen.

Die nachfolgend beschriebenen Rechtsfolgen treten sowohl bei inl. als auch bei ausl. Investmentfonds ein.

412 **Ausschüttungen** sind die dem Anleger gezahlten oder gutgeschriebenen Beträge zzgl. etwaiger einbehaltener Kapitalertragsteuer oder ausl. Quellensteuer, vgl. § 2 Abs. 11 InvStG. Als Ausschüttungen gelten auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben der eigentlichen Ausschüttung oder an deren Stelle gewährt werden. Dazu zählen z.B. Schadensersatzzahlungen, die auf Grund von Beratungsfehlern im Zusammenhang mit der Anlage in Investmentfonds zu zahlen sind. Ausschüttungen eines Investmentfonds sind sowohl handels- als auch steuerbilanziell gewinnerhöhend zu erfassen.[3] Als Aufwand gebuchte Kapitalertragsteuer muss in Zeile 53, als Aufwand gebuchte ausl. Quellensteuer in Zeile 57 durch Hinzurechnung neutralisiert werden. Für die zeitliche Zuordnung der Berücksichtigung von Ausschüttungen gelten die allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen. Das bedeutet, dass Bilanzierende die Ausschüttung auf Grund des Realisationsprinzips zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Ausschüttung berücksichtigen müssen. Mit der Beschlussfassung kann der Anleger vom Investmentfonds die Zahlung verlangen, so dass ein vermögensrechtlicher Anspruch entstanden ist. Die tatsächliche Zahlung ist irrelevant.

413 Neben die Ausschüttungen tritt die sog. „**Vorabpauschale**". Sie ersetzt die ausschüttungsgleichen Erträge im bisherigen System. Zweck der Vorabpauschale ist es, bei thesaurierenden Investmentfonds[4] bereits einen Teil der ausschüttbaren Erträge zu versteuern, obwohl diese dem Anleger tatsächlich (noch) nicht zugeflossen sind. Eine Vorabpauschale kommt nur für Anteile an Investmentfonds in Betracht, die zum Ende des Kalenderjahres noch nicht veräußert wurden.

Praxishinweis:
Die Berechnung der Vorabpauschale stellt immer auf das Kalenderjahr ab. Besondere Aufmerksamkeit ist bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr geboten.

Eine Vorabpauschale ist zu versteuern, wenn die Ausschüttungen des Investmentfonds den sog. Basisertrag unterschreiten, vgl. § 18 Abs. 1 Satz 1 InvStG. Sie gilt am ersten Werktag des folgenden Kalenderjahrs als zugeflossen. Im VZ 2021 fließen also Vorabpauschalen des Kalenderjahres 2020 zu. Der Basisertrag wird in mehreren Schritten ermittelt:

1. Schritt: Ausgangsbetrag ermitteln (§ 18 Abs. 1 Satz 2 InvStG)

Formel: Ausgangswert = Rücknahmepreis für einen Anteil zum Beginn des Kalenderjahres
× 70 %
× Basiszins

Der Basiszins wird nach § 18 Abs. 4 InvStG berechnet und jährlich durch das BMF veröffentlicht. Er beträgt für das Kalenderjahr 2020 0,07 %.[5] Der Rücknahmepreis kann aus den einschlägigen Veröffentlichungen des Fonds oder aus Börseninformationssystemen entnommen werden.

2. Schritt: Begrenzungsbetrag ermitteln (§ 18 Abs. Satz 3 InvStG)

Formel: Begrenzungsbetrag = Rücknahmepreis eines Anteils zum Ende des Kalenderjahrs
– Rücknahmepreis eines Anteils zum Beginn des Kalenderjahres
+ Ausschüttungen des Kalenderjahres

1) Vgl. § 98 KAGB.
2) In § 16 Abs. 1 Nr. 2 InvStG sind ausdrücklich nur „Gewinne" aus der Veräußerung benannt. Nach § 2 Abs. 14 InvStG umfasst der Begriff „Gewinn" im Investmentsteuergesetz jedoch auch Verluste.
3) Buchungssatz: Bank und KapESt-Aufwand/QSt-Aufwand an Ertrag.
4) Also solchen, die die Erträge des Geschäftsjahres nicht ausschütten.
5) Vgl. BMF-Schreiben v. 29.1.2020, BStBl I 2020, 218.

Da der Begrenzungsbetrag nach § 18 Abs. 1 Satz 3 InvStG auf den **Mehr**betrag begrenzt ist, beträgt er mindestens null, d.h. es kann keinen negativen Begrenzungsbetrag geben.

3. Schritt: Basisertrag pro Anteil ermitteln

Formel: Basisertrag pro Anteil = kleinerer Betrag (Ausgangsbetrag, Begrenzungsbetrag)

Ist der Ausgangsbetrag größer als der Begrenzungsbetrag, ist für die weitere Berechnung der Begrenzungsbetrag maßgebend, ansonsten der Ausgangsbetrag. Ist der Begrenzungsbetrag negativ (z.B. weil Kursverluste eingetreten sind oder Ausschüttungen vorgenommen wurden) ist in diesem Kalenderjahr keine Vorabpauschale anzusetzen.

4. Schritt: Vorabpauschale pro Anteil ermitteln

Formel: Vorabpauschale pro Anteil = Basisertrag pro Anteil
– Ausschüttung pro Anteil im Kalenderjahr

Ist die Vorabpauschale pro Anteil negativ, ist in diesem Kalenderjahr keine (auch keine negative) Vorabpauschale anzusetzen.

5. Schritt: Anzusetzende Vorabpauschale ermitteln

Nach § 18 Abs. 3 InvStG ist die Vorabpauschale bei unterjährigem Erwerb nur für jeden angebrochenen Monat mit einem Zwölftel anzusetzen. Daraus folgt, dass die Vorabpauschale für Anteile, die der Körperschaft zum 01.01. zuzurechnen waren oder bis zum 31.01. erworben wurden, nach folgender Formel zu berechnen sind:

Formel: Vorabpauschale = Vorabpauschale pro Anteil
× Anzahl der Anteile

Für weitere unterjährig erworbene Anteile sind monatsbezogene Tranchen zu bilden und die Vorabpauschale anteilig nach folgender Formel zu ermitteln:

$$\text{Formel: Vorabpauschale} = \frac{\text{Vorabpauschale pro Anteil} \times \text{Anzahl der im Monat erworbenen Anteile} \times 12 \text{ Monate}}{12}$$

Die aus allen Tranchen addierte Vorabpauschale bildet die anzusetzende Vorabpauschale. Sie gilt nach § 18 Abs. 3 InvStG am ersten Werktag des folgenden Kalenderjahres als zugeflossen. Da es jedoch bei bilanzierenden Stpfl. nicht auf den Zuflusszeitpunkt, sondern auf die Entstehung ankommt, muss man fragen, zu welchem Zeitpunkt die Vorabpauschale berücksichtigt werden muss. Mangels besserer Erkenntnis ist davon auszugehen, dass die Vorabpauschale auch bei bilanzierenden Stpfl. erst im folgenden Kalenderjahr zu berücksichtigen sind.

414 Da es sich bei der Vorabpauschale um rein fiktive Erträge handelt, sind sie handelsbilanziell nicht zu erfassen. In der Steuerbilanz sind die Erträge nach Auffassung der FinVerw. als aktive Ausgleichsposten zu erfassen.[1)] Ein solcher Ausgleichsposten ist pro Beteiligung an dem jeweiligen Investmentfonds zu bilden. Für die Vorabpauschale ist Kapitalertragsteuer von der auszahlenden Stelle einzubehalten. Die hierfür notwendigen Mittel muss der Gläubiger der Kapitalerträge (also die Körperschaft, für die die Steuererklärung erstellt wird) zur Verfügung stellen, vgl. § 44 Abs. 1 Satz 8 EStG. Falls dem der Gläubiger nicht widerspricht, darf die auszahlende Stelle (das Kreditinstitut) die benötigten Geldbeträge von einem bei der auszahlenden Stelle geführten Bankkonto einbehalten, vgl. § 44 Abs. 1 Satz 9 EStG.

Praxishinweis:
Die Bildung von Ausgleichsposten begegnet rechtlichen Bedenken. Anders als bei organschaftlichen Mehr-/Minderabführungen existiert keine gesetzliche Regelung zur Bildung der Ausgleichsposten. Die gesetzlichen Regelungen führen letztlich zu keinem anderen Bilanzansatz als in der Handelsbilanz, so dass die Bildung des Ausgleichspostens in der Steuerbilanz unzulässig ist. Vor allem bei Organgesellschaften führt dies zur Bildung von organschaftlichen Minderabführungen.

415 Als dritte Gruppe sind **Veräußerungsgewinne** oder **-verluste** aus der Veräußerung von Investmentanteilen als Investmenterträge zu behandeln, vgl. § 16 Abs. 1 Nr. 3 InvStG. Bei bilanzierenden Stpfl. ergibt sich ein solcher Verlust durch die Verbuchung des vereinbarten Verkaufspreises als Ertrag und des Buchwertabgangs als Aufwand. Auch weitere Provisions- und sonstigen Veräußerungskosten sind als Aufwand zu buchen. Die bisher tatsächlich versteuerten Vorabpauschalen sind vom Veräußerungsgewinn in Abzug zu bringen, vgl. § 19 Abs. 1 Satz 3 und 4 InvStG. Dies bedeutet, dass auf Grund der Vorabpauschale gebildete Ausgleichposten gewinnmindern aufgelöst werden müssen.

416 Veräußert die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, Anteile an einem Investmentfonds, die sie bereits am 31.12.2017 gehalten hat, ist der Sachverhalt in zwei steuerliche Vorgänge aufzuteilen.

1. Nach § 56 Abs. 2 Satz 1 InvStG galten Anteile als am 31.12.2017 als veräußert und am 1.1.2018 als neu angeschafft. Dies führte im Regelfall zu einem abweichenden Wertansatz in der Steuerbilanz.[2)] Der Gewinn darf nach § 56 Abs. 3 Satz 1 InvStG erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung des Alt-Anteils steuerlich berücksichtigt werden. Ein aus der fiktiven Veräußerung entstandener Gewinn soll nach Auffassung der FinVerw. in eine Rücklage nach § 56 Abs. 3 Satz 1 InvStG eingestellt worden sein. Der fiktive Gewinn ist nach § 56 Abs. 5 Satz 1 InvStG gesondert festzustellen. Hierzu ist bis zum 31.12.2022 eine gesonderte Feststellungserklä-

1) Vgl. Rz. 18.5 InvStE.
2) Vgl. Rz. 56.50 InvStE.

rung abzugeben, vgl. § 56 Abs. 5 Satz 4 InvStG. Bei der tatsächlichen Veräußerung ist die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen. Dieser Teil des Veräußerungsgewinns muss sich auf den Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Steuerbilanz (Zeile 11) bereits ausgewirkt haben.

2. Für die Wertentwicklungen seit dem 31.12.2017 gelten die allgemeinen Regelungen des InvStG 2018.

417 Der Aufbau des Vordrucks geht davon aus, dass alle drei Arten der Investmenterträge (Ausschüttungen, Vorabpauschalen und Veräußerungsgewinne/-verluste) sich auf den steuerlichen Jahresüberschuss ausgewirkt haben (Zeile 11). Ausschüttungen und Vorabpauschalen sind ausschließlich positiv denkbar, während bei der Veräußerung auch ein Verlust möglich ist. Die Teilfreistellung von Investmenterträgen nach § 20 InvStG darf im steuerlichen Jahresüberschuss – wie alle Steuerbefreiungen – noch nicht berücksichtigt worden sein.

418 Da nach dem Investmentsteuerreformgesetz 2018 eine steuerliche Vorbelastung auf Ebene des Fonds durch Kapitalertragsteuer bzw. Körperschaftsteuer entstehen kann, hat der Gesetzgeber mit § 20 InvStG eine teilweise Steuerbefreiung (Teilfreistellung) für die der Körperschaft als Anleger an einem Investmentfonds zufließenden Investmenterträge eingeführt. Das Gesetz teilt die Investmentfonds in § 20 InvStG in insgesamt fünf Anteilsklassen:

1. Aktienfonds,
2. Mischfonds,
3. Immobilienfonds,
4. Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland und
5. Sonstige (z.B. Zinsfonds).

Für sonstige Investmentfonds – also solche, die keine der in § 20 InvStG genannten Kriterien erfüllen – kommt keine Teilfreistellung in Betracht. Sie sind in voller Höhe steuerpflichtig. Sie erhöhen oder mindern (je nach Vorzeichen) den steuerlichen Jahresüberschuss. Für die unter den Nr. 1–4 genannten Investmentfonds kommt es zu der Höhe nach unterschiedlichen Steuerfreistellungen, die in den Zeilen 109–127 vom Einkommen abgezogen werden.

419 Da das InvStG 2018 relativ komplexe Regelungen enthält stellt sich die Frage, woher die für das Ausfüllen der Steuererklärung notwendigen Informationen gewonnen werden können. Erster Anknüpfungspunkt hierfür wird die nach amtlichem Muster III ausgestellte Steuerbescheinigung des Kreditinstituts sein. Die hieraus ableitbaren Informationen ergeben sich aus der nachfolgenden Tabelle.

Zuvor muss jedoch erwähnt werden, dass es der Verwaltung nicht gelungen ist, ein konsistentes System der Überleitung der Werte der Steuerbescheinigung in die amtlichen Vordrucke sicherzustellen.

Bearbeitetes Muster III der amtlichen Steuerbescheinigung[1)]

#[2)]	Bezeichnung	Rz.[3)]	Zeile[4)]
1	Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 1a EStG	→ Rz. 420	
2	Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	→ Rz. 421	
3	Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG	→ Rz. 261	ggf. 38 oder 39
4	Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG	→ Rz. 422	
5	Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG	→ Rz. 420	
6	Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz Nr. 7 EStG	→ Rz. 422	
7	Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 und 10 bis 12 EStG	→ Rz. 421	
8	Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 EStG ohne Gewinne aus der Veräußerung von Investmentanteilen	→ Rz. 422	
9	Gewinne aus der Veräußerung von Investmentanteilen i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 3 InvStG 2018 und des § 56 Abs. 3 Satz 1 InvStG 2018	→ Rz. 423	
10	Ersatzbemessungsgrundlage i.S.d. § 43a Abs. 2 Satz 7, 10, 13 und 14 EStG nach Teilfreistellung und i.S.d. § 56 Abs. 3 Satz 4 InvStG 2018	→ Rz. 423	
11	Enthalten in den bescheinigten Kapitalerträgen:		
12	Kapitalertragsteuer	→ Rz. 424	WA 2
13	Solidaritätszuschlag	→ Rz. 424	WA 3
14	Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 Abs. 1–7 KStG)	→ Rz. 424	
15	Bei Veräußerung / Rückgabe von vor dem 1.1.2018 erworbenen Anteilen an ausl. Investmentfonds (Alt-Anteile im Sinne der § 56 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2018):		

1) Lt. BMF-Schreiben v. 15.12.2017, BStBl I 2018, 13 unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF v. 27.6.2018, BStBl I 2018, 805. Zeilen, die für Körperschaften nicht oder nur sehr selten ausgegeben werden, wurden nicht aufgeführt.
2) Eingefügte Zeilennummer zur besseren Orientierung.
3) Randziffer in diesem Buch, in der die Eintragung erklärt wird.
4) Zeile und ggf. Vordruck, in dem die Eintragung erfolgt bzw. mit anderen Werten zu addieren ist.

16	Summe der als zugeflossen geltenden, noch nicht dem Steuerabzug unterworfenen ausschüttungsgleichen Erträge aus Anteilen an ausl. Investmentfonds i.S.d. § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG 2004 in Verbindung mit § 56 Abs. 3 Satz 6 InvStG 2018 (Diese Summe ist in der bescheinigten Höhe der Kapitalerträge enthalten und bei der Einkünfteermittlung abzuziehen.)					
	Im Bescheinigungszeitraum waren Investmentanteile vorhanden oder wurden veräußert:					
	Nur nachrichtlich:					
17	Investmenterträge i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 1 und 2 InvStG 2018 (vor / nach [Nichtzutreffendes streichen] Berücksichtigung einer etwaigen Teilfreistellung nach § 20 InvStG 2018)				→ Rz. 425	
	Davon:					
18	Investmenterträge aus Aktienfonds (§ 2 Abs. 6 InvStG 2018)				→ Rz. 426	
19	darin enthaltene Vorabpauschale				→ Rz. 426	
20	Investmenterträge aus Mischfonds (§ 2 Abs. 7 InvStG 2018)				→ Rz. 433	
21	darin enthaltene Vorabpauschale				→ Rz. 433	
22	Investmenterträge aus Immobilienfonds (§ 2 Abs. 9 InvStG 2018)				→ Rz. 439	121
23	darin enthaltene Vorabpauschale				→ Rz. 439	
24	Investmenterträge aus Auslands-Immobilienfonds (§ 2 Abs. 9 InvStG 2018)				→ Rz. 442	125
25	darin enthaltene Vorabpauschale				→ Rz. 442	
26	Investmenterträge aus sonstigen Investmentfonds (keine Teilfreistellung)				→ Rz. 418	–
27	darin enthaltene Vorabpauschale				→ Rz. 418	–
28	Investmenterträge i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 3 InvStG 2018 (vor / nach [Nichtzutreffendes streichen] Berücksichtigung einer etwaigen Teilfreistellung nach § 20 InvStG 2018)					
	davon:					
29	Investmenterträge aus Aktienfonds (§ 2 Abs. 6 InvStG 2018)				→ Rz. 428	
30	Investmenterträge aus Mischfonds (§ 2 Abs. 7 InvStG 2018)				→ Rz. 434	
31	Investmenterträge aus Immobilienfonds (§ 2 Abs. 9 InvStG 2018)				→ Rz. 439	
32	Investmenterträge aus Immobilienfonds (§ 2 Abs. 9 InvStG 2018) mit Anlageschwerpunkt ausl. Immobilien und Auslands-Immobiliengesellschaften				→ Rz. 442	
33	Investmenterträge aus sonstigen Investmentfonds (keine Teilfreistellung)				→ Rz. 418	
34	Im Bescheinigungszeitraum waren ausl. Spezial-Investmentanteile vorhanden oder wurden veräußert.				→ Rz. 455	
	Nur nachrichtlich					
35	☐ Alt-Anteile i.S.d. § 56 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2018, die keine bestandsgeschützten Alt-Anteile i.S.d. § 56 Abs. 6 InvStG 2018 sind, wurden veräußert und ein Gewinn/Verlust nach § 56 Abs. 3 Satz 1 InvStG 2018 erzielt (ohne Fälle der Ersatzbemessungsgrundlage nach § 56 Abs. 3 Satz 4 InvStG 2018):					
	Bezeichnung	**ISIN**	**Anzahl der Anteile**	**Gewinn/Verlust nach § 56 Abs. 3 Satz 1 InvStG 2018**		
36	☐ Alt-Anteile i.S.d. § 56 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2018, die keine bestandsgeschützten Alt-Anteile i.S.d. § 56 Abs. 6 InvStG 2018 sind, wurden veräußert und für die Ermittlung des Gewinns nach § 56 Abs. 3 InvStG 2018 ist nach § 56 Abs. 3 Satz 4 InvStG 2018 folgende Ersatzbemessungsgrundlage anwendbar:					
37	**Bezeichnung**	**ISIN**	**Anzahl der Anteile**	**Ersatzbemessungsgrundlage**		

38	Der Spezial-Investmentfonds (Name und Anschrift des Spezial-Investmentfonds) hat die Transparenzoption nach § 30 Abs. 1 Satz 1 InvStG 2018 ausgeübt. Am … (Zeitpunkt des Zuflusses) wurde eine inl. Beteiligungseinnahme i.H.v. … (Brutto-Betrag der Beteiligungseinnahme in Euro) an den Spezial-Investmentfonds ausgezahlt, die von der (Bezeichnung und WKN der ausschüttenden Gesellschaft oder in den Fällen des § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018 i.V.m. § 2 Nr. 2 Buchst. a bis c KStG der Name und Anschrift des Schuldners der Entgelte, Einnahmen oder Bezüge) stammt. Zum Zuflusszeitpunkt hat der Spezial-Investmentfonds (Gesamtzahl) Spezial-Investmentanteile begeben. An dem Spezial-Investmentfonds waren die nachfolgend angegebenen Anleger in dem nachfolgend angegebenen Umfang beteiligt und gegenüber diesen Anlegern wurde in dem nachfolgend angegebenen Umfang Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag erhoben:				→ Rz. 364	
	Name und Anschrift des Anlegers	**Anzahl der Anteile zum Zuflusszeitpunkt**	**Höhe der gegenüber dem Anleger erhobenen Kapitalertragsteuer**	**Höhe des gegenüber dem Anleger erhobenen Solidaritätszuschlags**		

420 Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 1a EStG sind inl. Dividenden und ähnliche Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG sind ausl. Dividenden und ähnliche Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Sie müssen als Ertrag verbucht werden und erhöhen den handels- und steuerbilanziellen Jahresüberschuss. Die ggf. einbehaltene Kapitalertragsteuer wird handels- und steuerbilanziell als Aufwand verbucht. Durch Eintragung des Gesamtbetrags der als Aufwand verbuchten Kapitalertragsteuer in Zeile 53 wird sie außerbilanziell hinzugerechnet und somit neutralisiert, vgl. § 10 Nr. 2 KStG. Die Steuerbescheinigung wird nach der tatsächlichen Zahlung bzw. Gutschrift, nicht nach der Entstehung des Ertrags ausgestellt. Die in der Bescheinigung ausgewiesenen Erträge können daher u.U. bereits im vorangegangenen Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein.

Für Dividenden und ähnliche Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG kommt grundsätzlich eine Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG in Betracht. Da das Muster III der Amtlichen Steuerbescheinigung von Kreditinstituten ausgestellt wird, werden im Regelfall Dividenden von börsennotierten Kapitalgesellschaften enthalten sein (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG). Für diese wird im Regelfall die Mindestbeteiligung von 10 % nach § 8b Abs. 4 KStG nicht erfüllt sein, sodass die Steuerbefreiung tatsächlich insoweit nicht anzuwenden sein wird. Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird jedoch eine Organgesellschaft, sind die hier enthaltenen Beträge regelmäßig in Zeile 22 der Anlage OG zu berücksichtigen, da die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG unabhängig von der Beteiligungshöhe gewährt wird.

421 Die folgenden Tatbestände müssen als Ertrag verbucht werden:

- Zinsen aus Teilschuldverschreibungen u.Ä. nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG,
- Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG,
- Stillhalterprämien (§ 43 Abs. 1 Nr. 8 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG).

Sie erhöhen den handels- und steuerbilanziellen Jahresüberschuss.

Folgende Veräußerungsgeschäfte müssen ebenfalls gewinnwirksam gebucht werden. Der tatsächliche Gewinn ergibt sich jedoch aus dem jeweiligen Veräußerungserlös auf der einen und dem Buchwertabgang und weiteren Veräußerungskosten auf der anderen Seite:

- Gewinne/Verluste aus der Veräußerung von Zinsscheinen und Kapitalforderungen jeder Art (§ 43 Abs. 1 Nr. 10 i.V.m. § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b und Nr. 7 EStG),
- Gewinne/Verluste aus Termingeschäften (§ 43 Abs. 1 Nr. 11 i. V. m. § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG),
- Gewinne/Verluste aus der Übertragung oder Aufgabe von Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG (§ 43 Abs. 1 Nr. 12 i.V.m. § 20 Abs. 2 Nr. 8 EStG).

Die ggf. einbehaltene Kapitalertragsteuer wird handels- und steuerbilanziell als Aufwand verbucht. Durch Eintragung des Gesamtbetrags der als Aufwand verbuchten Kapitalertragsteuer in Zeile 53 wird sie außerbilanziell hinzugerechnet und somit neutralisiert, vgl. § 10 Nr. 2 KStG. Die Steuerbescheinigung wird nach der tatsächlichen Zahlung bzw. Gutschrift, nicht nach der Entstehung des Ertrags ausgestellt. Die in der Bescheinigung ausgewiesenen Erträgen können daher u.U. bereits im vorangegangenen Wj. zu berücksichtigen sein.

Insbesondere beim Vorliegen von Termingeschäften ist zu prüfen, ob weitere Eintragungen in den Zeilen 34 bzw. 35 erforderlich sind.

422 Die in der Steuerbescheinigung ausgewiesenen Kapitalerträge nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG können ignoriert werden. Zwar handelt es sich hier um Investmenterträge nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 und 2 InvStG – also Ausschüttungen und Vorabpauschalen –, doch wird in Zeile 4 der Bescheinigung (→ Rz. 419) der dem Kapitalertragsteuerabzug zu

Grunde gelegte Nettowert ausgewiesen.[1] Bei der Bemessung der Kapitalertragsteuer ist – anders als bei § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b KStG – die Teilfreistellung nach § 20 InvStG bereits anzuwenden, vgl. § 43a Abs. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG. Allerdings dürfen die jeweils höheren Teilfreistellungssätze für Körperschaften[2] nicht angewendet werden. Der hier eingetragene Wert ist also die Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug und als solcher irrelevant für jegliche Eintragung in der Körperschaftsteuererklärung. Insbesondere entspricht der hier ausgewiesene Wert nicht dem Ertrag (oder Aufwand), der in der handels- oder steuerbilanziellen Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen ist. Die für die Körperschaftsteuererklärung relevanten Angaben finden sich erst später (Zeile 17 der Steuerbescheinigung) in → Rz. 419.

423 Die bescheinigten Gewinne aus der Veräußerung von Investmentanteilen i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 3 InvStG 2018 und des § 56 Abs. 3 Satz 1 InvStG 2018 sowie der Ersatzbemessungsgrundlage i.S.d. § § 43a Abs. 2 Satz 7, 10, 13 und 14 EStG nach Teilfreistellung und i.S.d. § § 56 Abs. 3 Satz 4 InvStG 2018 sind aus den bereits in → Rz. 422 genannten Gründen wertlos, weil hier nur die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer ausgewiesen wird.

424 Die bescheinigte Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag können grundsätzlich nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden. Sie sind in den Zeilen 2 und 3 der Anlage WA mitzuerfassen. In bestimmten Fällen (Dividendenstripping oder auch „cum/cum-Geschäfte" genannt) kann jedoch die Anrechnung ausgeschlossen sein (→ Rz. 806). Die Anrechnung erfolgt in dem VZ, in dem die Kapitalertragsteuer tatsächlich einbehalten wurde (und für den die Steuerbescheinigung ausgestellt wurde).

Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto sind keine Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (siehe § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Übersteigen die Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto den Restbuchwert der Beteiligung, handelt es sich um eine gewinnwirksame Veräußerung. In Höhe der Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto ist also entweder der Buchwert der Beteiligung zu mindern oder ein gewinnwirksamer Ertrag zu verbuchen (weitere Informationen siehe → Rz. 385).

425 In der Steuerbescheinigung werden die Investmenterträge i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 1 und 2 InvStG 2018 bescheinigt. In der Körperschaftsteuererklärung werden die Investmenterträge für die Teilfreistellung immer vor (!) Anwendung der Teilfreistellung erfasst. Im Normalfall sollte die Steuerbescheinigung auch die Werte vor Anwendung der Teilfreistellung ausweisen. In der Steuerbescheinigung wird zwischen den laufenden Investmenterträgen (Ausschüttungen, Vorabpauschalen) und den Veräußerungsvorgängen getrennt. Die Investmenterträge müssen sich auf den handels- und steuerbilanziellen Jahresüberschuss in voller Höhe (d. h. vor Anwendung der Teilfreistellung) ausgewirkt haben.

bb) Aktienfonds (Zeilen 109–114)

Unmittelbar gehaltene Anteile an Investmentfonds (§ 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG)

Aktienfonds

		EUR	
109	Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Aktienfonds im Sinne des § 2 Absatz 6 InvStG und Erträge aus dem Ansatz des Teilwerts (vor Teilfreistellung; ohne Beträge, die in Zeile 112 einzutragen sind)	13.350	
110	Mit den Erträgen laut Zeile 109 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Teilwertabschreibungen oder Veräußerungskosten	13.360	
111	Nach § 20 Absatz 1 InvStG freizustellender Betrag für Aktienfonds (Vorspalte: Betrag laut Zeile 109 abzüglich Betrag laut Zeile 110; Hauptspalte (nicht bei Organgesellschaften): 80 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		
112	Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Aktienfonds im Sinne des § 2 Absatz 6 InvStG, die den Kapitalanlagen eines Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens beziehungsweise einem Pensionsfonds zuzurechnen sind oder wenn die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 2 InvStG erfüllt sind und Erträge aus dem Ansatz des Teilwerts (vor Teilfreistellung)	13.351	
113	Mit den Erträgen laut Zeile 112 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Teilwertabschreibungen oder Veräußerungskosten	13.361	
114	In den Fällen des § 20 Absatz 1 Satz 4 und 5 InvStG nach § 20 Absatz 1 InvStG freizustellender Betrag für Aktienfonds (Vorspalte: Betrag laut Zeile 112 abzüglich Betrag laut Zeile 113; Hauptspalte: 30 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		

426 Aktienfonds sind Investmentfonds, die nach ihren Anlagebedingungen fortlaufend mehr als 50 % ihres Werts in Kapitalbeteiligungen anlegen, vgl. § 2 Abs. 6 InvStG. Kapitalbeteiligungen sind Beteiligungen an zum amtlichen Handel an einer Börse zugelassene oder auf einem organisierten Markt notierte Anteile an einer Kapitalgesellschaft und ähnliche Anlagen, siehe § 2 Abs. 8 InvStG. Maßgebend sind die Anlagebedingungen des Investmentfonds. Der Investmentfonds muss die Einhaltung der Quote aber auch tatsächlich anstreben. Aus Sicht der FinVerw. nur wesentliche Verstöße gegen die Quote zum Verlust der Eigenschaft als Aktienfonds.[3] Selbst wenn die

1) Vgl. Rz. 29 und Rz. 58 des BMF-Schreibens v. 15.12.2017, BStBl I 2018, 13.
2) Und für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile bei natürlichen Personen.
3) Rz. 2.18 InvStE.

Anlagebedingungen des Investmentfonds die Voraussetzungen des § 2 Abs. 6 InvStG nicht erfüllen, kann der Anleger nachweisen, dass der Fonds tatsächlich die Anlagegrenzen durchgängig überschritten hat. Auf Antrag ist in diesen Fällen ebenfalls eine Teilfreistellung möglich.

427 In **Zeile 109** sind die **Investmenterträge aus Aktienfonds** einzutragen. Zur Besonderheiten bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen, sowie bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten und besonderen Finanzunternehmen siehe → Rz. 431. Die Erträge müssen zunächst den steuerlichen Jahresüberschuss erhöht (oder bei Veräußerungsverlusten gemindert) haben. Investmenterträge umfassen dabei Ausschüttungen, Vorabpauschalen und auch Veräußerungsgewinne. Daneben fallen auch Teilwertzuschreibungen auf Anteile an Aktienfonds unter die Teilfreistellung. Lediglich Ausschüttungen und Vorabpauschalen können regelmäßig direkt aus der Steuerbescheinigung entnommen werden.[1)] Die FinVerw. geht davon aus, dass in Höhe der Vorabpauschale (ohne Minderung nach Teilfreistellung) ein aktiver Ausgleichsposten in der Steuerbilanz zu bilden ist.[2)]

428 Veräußerungsgewinne bzw. -verluste müssen nicht mit den bescheinigten Werten[3)] identisch sein, da insbesondere der Buchwert und die gebildeten Ausgleichsposten von den Werten abweichen können, die dem depotführenden Kreditinstitut zur Verfügung stehen. Der Veräußerungsgewinn/-verlust ist nach folgendem Schema zu ermitteln:

	Veräußerungserlös
./.	Buchwert
./.	Ausgleichsposten auf Grund von Vorabpauschalen (§ 19 Abs. 1 Satz 3 InvStG)
=	Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 Abs. Nr. 3 und § 19 InvStG

Zur Veräußerung von Anteilen, die die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, bereits am 31.12.2017 gehalten hat → Rz. 416.

429 In **Zeile 110** sind hingegen mit den Investmenterträgen aus Aktienfonds im Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Teilwertabschreibungen oder Veräußerungskosten einzutragen. Diese mindern nach § 21 InvStG den freizustellenden Betrag. Dabei reicht ein mittelbarer Zusammenhang. In Betracht kommen vor allem Depot- und Transaktionskosten. Auch Anteile an Allgemeinkosten sind möglich. Teilwertabschreibungen, die bei negativen Kursverläufen von im Umlaufvermögen gehaltenen Beteiligungen häufiger auftreten dürften, sind hier einzutragen. Wo der Buchwertabgang und der Ausgleichsposten im Falle einer Veräußerung einzutragen sind, ergibt sich nicht zweifelsfrei aus dem Vordruck. Systematischer ist es aber, diesen in der vorhergehenden Zeile einzutragen.

430 In **Zeile 111** wird der Saldo aus den Investmenterträgen und den damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben gebildet. Nur auf diesen wird die Freistellung i.H.v. von 80 % gewährt, vgl. § 20 Abs. 1 Satz 3 InvStG. Die Minderung geschieht durch Übertragung des Werts von der Vor- in die Hauptspalte.

Nach § 15 Nr. 2a KStG wird die Teilfreistellung bei Organgesellschaften jedoch nicht angewendet. Ein Übertrag von der Vor- in die Hauptspalte darf folglich nicht erfolgen, wenn es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, um eine Organgesellschaft handelt. Die FinVerw. wird die entsprechenden Werte jedoch bei der Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG berücksichtigen, so dass die Teilfreistellung für Aktienfonds auf Ebene des Organträgers korrekt abgezogen werden kann. Handelt es sich bei dem Organträger (ggf. anteilig über eine Mitunternehmerschaft, die Organträger ist) um eine natürliche Person, beträgt die Freistellung lediglich 60 %.

431 Investmenterträge aus Aktienfonds sind nicht in den Zeilen 109 bis 111 einzutragen, sondern in den **Zeilen 112-114**, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist:

1. ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen ist und der Investmentanteil den Kapitalanlagen zuzurechnen ist (§ 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 InvStG) oder
2. ein Pensionsfonds ist (§ 20 Abs. 1 Satz 5 InvStG) oder
3. ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut ist und die und der Investmentanteil dem Handelsbuch zuzurechnen ist (§ 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 InvStG i. V. m. § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG) oder
4. ein Finanzunternehmen i.S.d. des Kreditwesengesetzes ist, an dem Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute zu mindestens 50 % beteiligt und sind und der Investmentanteil dem Handelsbuch zuzurechnen ist (§ 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 InvStG i. V. m. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG).

Die Voraussetzungen sind ähnlich zu § 8b Abs. 7 KStG ausgestaltet. Weitere Informationen zur Klassifizierung siehe → Rz. 80 ff. Während es bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 KStG zum vollständigen Wegfall der Steuerbefreiung kommt, gewährt das InvStG immer noch eine 30-prozentige Freistellung, vgl. § 20 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. Satz 1 InvStG. Diese Investmenterträge sind von § 15 Nr. 2a KStG nicht erfasst, sodass die Minderung des Einkommens auch bei Organgesellschaften erfolgt. Inhaltlich entsprechen die Zeilen 112 bis 114 den Zeilen 109 bis 111. Sie unterscheiden sich nur hinsichtlich der Höhe der Steuerfreistellung.

1) Zeile 18 des Musters III der Steuerbescheinigung in → Rz. 419.
2) Vgl. Rz. 18.5 InvStE.
3) Zeile 29 des Musters III der Steuerbescheinigung in → Rz. 419.

cc) Mischfonds (Zeilen 115–120)

	Mischfonds	EUR	
115	Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Mischfonds im Sinne des § 2 Absatz 7 InvStG und Erträge aus dem Ansatz des Teilwerts (vor Teilfreistellung; ohne Beträge, die in Zeile 118 einzutragen sind)	13.352	
116	Mit den Erträgen laut Zeile 115 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Teilwertabschreibungen oder Veräußerungskosten	13.362	
117	Nach § 20 Absatz 2 in Verbindung mit Absatz 1 InvStG freizustellender Betrag für Mischfonds (Vorspalte: Betrag laut Zeile 115 abzüglich Betrag laut Zeile 116; Hauptspalte (nicht bei Organgesellschaften): 40 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		
118	Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Mischfonds im Sinne des § 2 Absatz 7 InvStG, die den Kapitalanlagen eines Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens beziehungsweise einem Pensionsfonds zuzurechnen sind oder wenn die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 2 InvStG erfüllt sind und Erträge aus dem Ansatz des Teilwerts (vor Teilfreistellung)	13.353	
119	Mit den Erträgen laut Zeile 118 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Teilwertabschreibungen oder Veräußerungskosten	13.363	
120	In den Fällen des § 20 Absatz 1 Satz 4 und 5 InvStG nach § 20 Absatz 2 in Verbindung mit Absatz 1 InvStG freizustellender Betrag für Mischfonds (Vorspalte: Betrag laut Zeile 118 abzüglich Betrag laut Zeile 119; Hauptspalte: 15 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		

Mischfonds sind Investmentfonds, die nach ihren Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 25 % Prozent ihres Werts in Kapitalbeteiligungen anlegen, vgl. § 2 Abs. 7 InvStG. Kapitalbeteiligungen sind Beteiligungen an zum amtlichen Handel an einer Börse zugelassene oder auf einem organisierten Markt notierte Anteile an einer Kapitalgesellschaft und ähnliche Anlagen, siehe § 2 Abs. 8 InvStG. Maßgebend sind die Anlagebedingungen des Investmentfonds. Der Investmentfonds muss die Einhaltung der Quote aber auch tatsächlich anstreben. Nach Ansicht der FinVerw. führen jedoch nur wesentliche Verstöße zum Verlust der Eigenschaft als Mischfonds.[1] Selbst wenn die Anlagebedingungen des Investmentfonds die Voraussetzungen des § 2 Abs. 7 InvStG nicht erfüllen, kann der Anleger nachweisen, dass der Fonds tatsächlich die Anlagegrenzen durchgängig überschritten hat. Auf Antrag ist in diesen Fällen ebenfalls eine Teilfreistellung möglich. **432**

In **Zeile 115** sind die **Investmenterträge aus Mischfonds** einzutragen. Zu Besonderheiten bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen, sowie bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten und besonderen Finanzunternehmen siehe → Rz. 437. Die Erträge müssen zunächst den steuerlichen Jahresüberschuss erhöht (oder bei Veräußerungsverlusten gemindert) haben. Investmenterträge umfassen dabei Ausschüttungen, Vorabpauschalen und auch Veräußerungsgewinne. Daneben fallen auch Teilwertzuschreibungen auf Anteile an Mischfonds unter die Teilfreistellung. Lediglich Ausschüttungen und Vorabpauschalen können regelmäßig direkt aus der Steuerbescheinigung entnommen werden.[2] Die Vorabpauschale ist nach Auffassung der FinVerw. in voller Höhe (ohne Kürzung um die Teilfreistellung) als Ertrag in der steuerlichen GuV-Rechnung zu berücksichtigen und als aktiver Ausgleichsposten in der Steuerbilanz zu aktivieren.[3] **433**

Veräußerungsgewinne bzw. -verluste müssen nicht mit den bescheinigten Werten[4] identisch sein, da insbesondere der Buchwert und die gebildeten Ausgleichsposten von den Werten abweichen können, die dem depotführenden Kreditinstitut zur Verfügung stehen. Der Veräußerungsgewinn/-verlust ist nach folgendem Schema zu ermitteln: **434**

	Veräußerungserlös
./.	Buchwert
./.	Ausgleichsposten auf Grund von Vorabpauschalen (§ 19 Abs. 1 Satz 3 InvStG)
=	Veräußerungsgewinn i.S.d. § des § 16 Abs. Nr. 3 und § 19 InvStG

Zur Veräußerung von Anteilen, die die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, bereits am 31.12.2017 gehalten hat → Rz. 416.

In **Zeile 116** sind hingegen mit den Investmenterträgen aus Mischfonds im Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Teilwertabschreibungen oder Veräußerungskosten einzutragen. Diese mindern nach § 21 InvStG den freizustellenden Betrag. Dabei reicht ein mittelbarer Zusammenhang. In Betracht kommen vor allem Depot- und Transaktionskosten. Auch Anteile an Allgemeinkosten sind möglich. Teilwertabschreibungen, die bei negativen Kursverläufen von im Umlaufvermögen gehaltenen Beteiligungen häufiger auftreten dürften, sind hier einzutragen. Wo der Buchwertabgang und der Ausgleichsposten im Falle einer Veräuße- **435**

1) Rz. 2.18 InvStE.
2) Zeile 20 des Musters III der Steuerbescheinigung in → Rz. 419.
3) Vgl. Rz. 18.5 InvStE.
4) Zeile 29 des Musters III der Steuerbescheinigung in → Rz. 419.

rung einzutragen sind, ergibt sich nicht zweifelsfrei aus dem Vordruck. Systematischer ist es aber, diesen in der vorhergehenden Zeile einzutragen.

436 In **Zeile 117** wird der Saldo aus den Investmenterträgen und den damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben gebildet. Nur auf diesen wird die Freistellung i.H.v. von 40 % gewährt, vgl. § 20 Abs. 1 Satz 3 InvStG. Die Minderung geschieht durch Übertragung des Wertes von der Vor- in die Hauptspalte.

Nach § 15 Nr. 2a KStG wird die Teilfreistellung bei Organgesellschaften jedoch nicht angewendet. Ein Übertrag von der Vor- in die Hauptspalte darf folglich nicht erfolgen, wenn es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, um eine Organgesellschaft handelt. Die FinVerw. wird die entsprechenden Werte jedoch bei der Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG berücksichtigen, so dass die Teilfreistellung für Mischfonds auf Ebene des Organträgers korrekt abgezogen werden kann. Handelt es sich bei dem Organträger (ggf. anteilig über eine Mitunternehmerschaft, die Organträger ist) um eine natürliche Person, beträgt die Freistellung lediglich 30 %.

437 Investmenterträge aus Mischfonds sind nicht in den Zeilen 116 bis 118 einzutragen, sondern in den **Zeilen 119-120**, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist,

1. ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen ist und der Investmentanteil den Kapitalanlagen zuzurechnen ist (§ 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 InvStG) oder
2. ein Pensionsfonds ist (§ 20 Abs. 1 Satz 5 InvStG) oder
3. ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut ist und die und der Investmentanteil dem Handelsbuch zuzurechnen ist (§ 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 InvStG i. V. m. § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG) oder
4. ein Finanzunternehmen i.S.d. des Kreditwesengesetzes ist, an dem Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute zu mindestens 50 % beteiligt und sind und der Investmentanteil dem Handelsbuch zuzurechnen ist (§ 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 InvStG i.V.m. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG).

Die Voraussetzungen sind ähnlich zu § 8b Abs. 7 KStG ausgestaltet. Weitere Informationen zur Klassifizierung siehe → Rz. 80 ff. Während es bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 KStG zum vollständigen Wegfall der Steuerbefreiung kommt, gewährt das InvStG immer noch eine 15-prozentige Freistellung, vgl. § 20 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. Satz 1 InvStG. Diese Investmenterträge sind von § 15 Nr. 2a KStG nicht erfasst, so dass die Minderung des Einkommens auch bei Organgesellschaften erfolgt. Inhaltlich entsprechen die Zeilen 118 bis 120 den Zeilen 115 bis 118. Sie unterscheiden sich nur hinsichtlich der Höhe der Steuerfreistellung.

dd) Immobilienfonds (Zeilen 121–123)

Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 1 InvStG

Zeile		EUR
121	Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 1 InvStG und Erträge aus dem Ansatz des Teilwerts (vor Teilfreistellung)	13.354
122	Mit den Erträgen laut Zeile 121 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Teilwertabschreibungen oder Veräußerungskosten	13.364

Steuernummer

- 8 -

Zeile		EUR	EUR
123	Nach § 20 Absatz 3 Satz 1 InvStG freizustellender Betrag für Immobilienfonds (Vorspalte: Betrag laut Zeile 121 abzüglich Betrag laut Zeile 122; Hauptspalte (nicht bei Organgesellschaften): 60 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		

438 Immobilienfonds sind Investmentfonds, die nach ihren Anlagebedingungen fortlaufend mehr als 50 % Prozent ihres Aktivvermögens in Immobilien und Immobilien-Gesellschaften anlegen, vgl. § 2 Abs. 9 InvStG. Eine Immobilien-Gesellschaft ist nach § 1 Abs. 19 Nr. 22 KAGB eine Gesellschaft, die lt. Satzung oder Gesellschaftsvertrag ausschließlich Immobilien oder zur Bewirtschaftung von Immobilien benötigte Gegenstände erwerben darf. Außerdem dürfen sie sich selbst wiederum an Immobilien-Gesellschaften beteiligen. Maßgebend für die Einstufung des Investmentfonds sind die Anlagebedingungen des Investmentfonds. Der Investmentfonds muss die Einhaltung der Quote aber auch tatsächlich anstreben. Nach Auffassung der FinVerw. führen jedoch nur wesentliche Verstöße gegen die Quote zum Verlust der Eigenschaft als Immobilienfonds.[1)] Selbst wenn die Anlagebedingungen des Investmentfonds die Voraussetzungen des § 2 Abs. 9 InvStG nicht erfüllen, kann der Anleger nachweisen, dass der Fonds tatsächlich die Anlagegrenzen durchgängig überschritten hat. Auf Antrag ist in diesen Fällen ebenfalls eine Teilfreistellung möglich.

439 In **Zeile 121** sind die **Investmenterträge aus Immobilienfonds** einzutragen. Die Erträge müssen zunächst den steuerlichen Jahresüberschuss erhöht (oder bei Veräußerungsverlusten gemindert) haben. Investmenterträge umfassen dabei Ausschüttungen, Vorabpauschalen und auch Veräußerungsgewinne. Daneben fallen auch Teilwertzuschreibungen auf Anteile an Immobilienfonds unter die Teilfreistellung. Lediglich Ausschüttungen und Vorab-

1) Vgl. Rz. 2.18 InvStE.

pauschalen können regelmäßig direkt aus der Steuerbescheinigung entnommen werden.[1] Die Vorabpauschale ist nach Auffassung der FinVerw. in voller Höhe (ohne Kürzung um die Teilfreistellung) als Ertrag in der steuerlichen GuV-Rechnung zu berücksichtigen und als aktiver Ausgleichsposten in der Steuerbilanz zu aktivieren.[2] Die Ausführungen zu den Veräußerungsgewinnen und -verlusten in → Rz. 434 gelten sinngemäß auch für Immobilienfonds.

In **Zeile 122** sind hingegen mit den Investmenterträgen aus Immobilienfonds im Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Teilwertabschreibungen oder Veräußerungskosten einzutragen. Diese mindern nach § 21 InvStG den freizustellenden Betrag. Dabei reicht ein mittelbarer Zusammenhang. In Betracht kommen vor allem Depot- und Transaktionskosten. Auch Anteile an Allgemeinkosten sind möglich. Teilwertabschreibungen, die bei negativen Kursverläufen von im Umlaufvermögen gehaltenen Beteiligungen häufiger auftreten dürften, sind hier einzutragen. Wo der Buchwertabgang und der Ausgleichsposten im Falle einer Veräußerung einzutragen sind, ergibt sich nicht zweifelsfrei aus dem Vordruck. Systematischer ist es aber, diesen in der vorhergehenden Zeile einzutragen. **440**

In **Zeile 123** wird der Saldo aus den Investmenterträgen und den damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben gebildet. Nur auf diesen wird die Freistellung i.H.v. von 60 % gewährt, vgl. § 20 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 InvStG. Die Minderung geschieht durch Übertragung des Werts von der Vor- in die Hauptspalte. **441**

Nach § 15 Nr. 2a KStG wird die Teilfreistellung bei Organgesellschaften jedoch nicht angewendet. Ein Übertrag von der Vor- in die Hauptspalte darf folglich nicht erfolgen, wenn es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, um eine Organgesellschaft handelt. Die FinVerw. wird die entsprechenden Werte jedoch bei der Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG berücksichtigen, so dass die Teilfreistellung für Mischfonds auf Ebene des Organträgers korrekt abgezogen werden kann. Da die Höhe der Teilfreistellung für alle Organträger – egal ob Körperschaft oder natürliche Person – gleich ist, hätte ein Abzug auch direkt bei der Organgesellschaft erfolgen können.

ee) Auslands-Immobilienfonds (Zeilen 125–127)

Auslands-Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 2 InvStG

		EUR	
124 frei 125	Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Auslands-Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 2 InvStG und Erträge aus dem Ansatz des Teilwerts (vor Teilfreistellung)	13.355	
126	Mit den Erträgen laut Zeile 125 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Teilwertabschreibungen oder Veräußerungskosten	13.365	
127	Nach § 20 Absatz 3 Satz 2 InvStG freizustellender Betrag für Auslands-Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 2 InvStG (Vorspalte: Betrag laut Zeile 125 abzüglich Betrag laut Zeile 126; Hauptspalte (nicht bei Organgesellschaften): 80 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		

Auslands-Immobilienfonds sind Investmentfonds, die lt. Anlagebedingungen fortlaufend mehr als 50 % ihres Aktivvermögens in ausl. Immobilien und Auslands-Immobiliengesellschaften anlegen, vgl. § 2 Abs. 9 Satz 2 InvStG. Sie werden durch § 20 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG besonders begünstigt. **Investmenterträge** aus solchen Fonds sind in **Zeile 125** einzutragen. Die Erträge müssen zunächst den steuerlichen Jahresüberschuss erhöht (oder bei Veräußerungsverlusten gemindert) haben. Investmenterträge umfassen dabei Ausschüttungen, Vorabpauschalen und auch Veräußerungsgewinne. Daneben fallen auch Teilwertzuschreibungen auf Anteile an Immobilienfonds unter die Teilfreistellung. Lediglich Ausschüttungen und Vorabpauschalen können regelmäßig direkt aus der Steuerbescheinigung entnommen werden.[3] Die Vorabpauschale ist nach Auffassung der FinVerw. in voller Höhe (ohne Kürzung um die Teilfreistellung) als Ertrag in der steuerlichen GuV-Rechnung zu berücksichtigen und als aktiver Ausgleichsposten in der Steuerbilanz zu aktivieren.[4] Die Ausführungen zu den Veräußerungsgewinnen und -verlusten in → Rz. 434 gelten sinngemäß auch für Immobilienfonds. **442**

In **Zeile 126** sind hingegen mit den Investmenterträgen aus Auslands-Immobilienfonds im Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Teilwertabschreibungen oder Veräußerungskosten einzutragen. Diese mindern nach § 21 InvStG den freizustellenden Betrag. Dabei reicht ein mittelbarer Zusammenhang. In Betracht kommen vor allem Depot- und Transaktionskosten. Auch Anteile an Allgemeinkosten sind möglich. Teilwertabschreibungen, die bei negativen Kursverläufen von im Umlaufvermögen gehaltenen Beteiligungen häufiger auftreten dürften, sind hier einzutragen. Wo der Buchwertabgang und der Ausgleichsposten im Falle einer Veräußerung einzutragen sind, ergibt sich nicht zweifelsfrei aus dem Vordruck. Systematischer ist es aber, diesen in der vorhergehenden Zeile einzutragen. **443**

1) Zeile 22 des Musters III der Steuerbescheinigung in → Rz. 419.
2) Vgl. Rz. 18.5 InvStE.
3) Zeile 24 des Musters III der Steuerbescheinigung in → Rz. 419.
4) Vgl. Rz. 18.5 InvStE.

444 In **Zeile 127** wird der Saldo aus den Investmenterträgen und den damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben gebildet. Nur auf diesen wird die Freistellung i.H.v. von 80 % gewährt, vgl. § 20 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 InvStG. Die Minderung geschieht durch Übertragung des Werts von der Vor- in die Hauptspalte.

Nach § 15 Nr. 2a KStG wird die Teilfreistellung bei Organgesellschaften jedoch nicht angewendet. Ein Übertrag von der Vor- in die Hauptspalte darf folglich nicht erfolgen, wenn es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, um eine Organgesellschaft handelt. Die FinVerw. wird die entsprechenden Werte jedoch bei der Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG berücksichtigen, so dass die Teilfreistellung für Auslands-Immobilienfonds auf Ebene des Organträgers korrekt abgezogen werden kann. Da die Höhe der Teilfreistellung für alle Organträger – egal ob Körperschaft oder natürliche Person – gleich ist, hätte ein Abzug auch direkt bei der Organgesellschaft erfolgen können.

ff) Unterschiedsbeträge nach InvStG 2004 (Zeile 128)

	Unterschiedsbeträge nach InvStG 2004 [1]	
128	Dazu / Davon ab: Unterschiedsbeträge nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 5 beziehungsweise § 13 Absatz 4a Satz 2 InvStG 2004	13.392

445 In **Zeile 128** sind im VZ anzusetzende **Unterschiedsbeträge nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 13 Abs. 4a Satz 2 InvStG 2004** einzutragen. Mit diesen Unterschiedsbeträgen wurden im alten Recht Korrekturen durch das FA umgesetzt, da eine Änderung der veröffentlichten Besteuerungsgrundlagen im Bundesanzeiger vermieden werden sollten. Kam es zu einer Korrektur durch das FA, mussten nicht die im Bundesanzeiger veröffentlichten Besteuerungsgrundlagen geändert werden, sondern es erfolgte eine Korrektur in dem Geschäftsjahr des Investmentfonds, in dem der sog. Korrekturbetrag festgestellt wurde. Nach § 56 Abs. 1 Satz 2 InvStG müssen Unterschiedsbeträge für Geschäftsjahre vor dem 1.1.2018 im Bundesanzeiger veröffentlicht werden und beim Anleger im Jahr der Veröffentlichung außerbilanziell durch Eintragung in dieser Zeile hinzugerechnet werden. Eine Eintragung ist jedoch nur erforderlich, wenn die zu Lasten der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, anzusetzenden Unterschiedsbeträge mindestens 500 € betragen, vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 10 und § 13 Abs. 4b Satz 3 InvStG 2004.

k) Anteile an Spezial-Investmentfonds (Zeile 129–161a)

aa) Allgemeines zur Besteuerung von Anteilen an Spezial-Investmentfonds

446 Dieser Abschnitt dient der Erfassung und Umsetzung außerbilanzieller Korrekturen im Zusammenhang mit Spezial-Investmentfonds. Spezial-Investmentfonds sind Investmentfonds, die besondere Voraussetzungen erfüllen und für die von „normalen" Investmentfonds (Publikumsfonds) abweichende Besteuerungsregeln existieren. Spezial-Investmentfonds müssen die Voraussetzungen des § 26 InvStG erfüllen, die hier nicht in ganzer Fülle wiedergegeben werden können. Wesentlich ist, dass an einem Spezial-Investmentfonds nicht mehr als 100 Anteilseigner beteiligt sein dürfen, die die Anteile im Betriebsvermögen halten.

Die von den Anlegern eines Spezial-Investmentfonds zu versteuernden Besteuerungsgrundlagen werden durch ein Feststellungsverfahren gesondert und einheitlich nach § 51 Abs. 1 InvStG festgestellt. Im Rahmen dieses Feststellungsverfahrens wird implizit auch über das Vorliegen eines Spezial-Investmentfonds entschieden.

Anleger eines Spezial-Investmentfonds müssen Spezial-Investmenterträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG versteuern. Dies sind nach § 34 Abs. 1 InvStG:

1. Ausgeschüttete Erträge
2. Ausschüttungsgleiche Erträge
3. Gewinne/Verluste aus der Veräußerung von Spezial-Investmentanteilen

Daneben kann der Anleger noch folgende Erträge zu versteuern haben:

a) Beteiligungseinnahmen bei Ausübung der Transparenzoption nach § 30 Abs. 1 InvStG und

b) Sonstige inl. Einkünfte des Spezial-Investmentfonds, die einem Steuerabzug und Ausübung der Transparenzoption nach § 30 Abs. 4 i. V. m. Abs. 1 InvStG gestellt wurde.

Bei Körperschaften sind derartige Spezial-Investmenterträge i.d.R. in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren.

447 Bei Spezial-Investmentfonds müssen **Ausschüttungen** wie folgt differenziert werden:

1. Auszahlung von Beträgen, die in den Vorjahren als ausschüttungsgleiche Erträge bereits versteuert wurden. Die Auszahlung dieser Beträge muss steuerneutral erfolgen (im Detail siehe → Rz. 449).
2. Auszahlung von Beträgen, die auf Grund der Ausübung der Transparenzoption bereits versteuert wurden (**Zurechnungsbeträge**), vgl. § 35 Abs. 3 InvStG. Die Auszahlung dieser Beträge muss steuerneutral erfolgen (siehe → Rz. 450).

3. Auszahlung von Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung, der wiederum Abschreibungen gegenüberstehen (sog. **Absetzungsbeträge**), vgl. § 35 Abs. 4 InvStG. Die Auszahlung dieser Beträge muss steuerneutral erfolgen.
4. Zu einer Versteuerung kommt es ebenfalls nicht, wenn der Spezial-Investmentfonds Substanzbeträge ausschüttet, also letztlich Einlagen zurückleistet, vgl. § 35 Abs. 5 InvStG. Soweit die zurückgezahlten Substanzbeträge jedoch den Buchwert des Investmentanteils überschreiten, ist ein Veräußerungsgewinn zu versteuern, vgl. § 56 Abs. 9 InvStG.
5. Ausgeschüttete Erträge. Diese sind grundsätzlich steuerpflichtig.

Die Entscheidung, welche Bestandteile eine konkrete Ausschüttung eines Spezial-Investmentfonds enthält, wird im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG getroffen. Sie ist für die Festsetzung der Körperschaftsteuer des Anlegers bindend. Etwaige Einwendungen müssen mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG geltend gemacht werden.

Praxishinweis:

Die Feststellungserklärung des Spezial-Investmentfonds gilt nach § 51 Abs. 5 InvStG als Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Da die Feststellungserklärung von der Kapitalverwaltungsgesellschaft des Spezial-Investmentfonds abgegeben wird, müssen die für die Steuererklärung des Anlegers benötigten Daten ggf. bei der Kapitalverwaltungsgesellschaft erfragt werden. Ist die Rechtsbehelfsfrist bereits abgelaufen, können Einwendungen auf Grund des Vorbehalts der Nachprüfung u.U. auch durch Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO geltend gemacht werden.

448 **Ausgeschüttete Erträge** sind die Einkünfte des Spezial-Investmentfonds die zur Ausschüttung verwendet werden, vgl. § 35 Abs. 1 InvStG. Soweit eine Ausschüttung ausgeschüttete Erträge enthält, sind sie handels- und steuerbilanziell als Ertrag zu erfassen. Etwaige Steuerbegünstigungen und -freistellungen erfolgen außerbilanziell. Die Höhe der ausgeschütteten Erträge ergibt sich mit bindender Wirkung aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG.[1)] Einbehaltende Kapitalertragsteuer ist handels- und steuerbilanziell als Aufwand zu erfassen und über Eintragung in Zeile 53 wieder zu neutralisieren. Maßgebend für die zeitliche Zuordnung ist bei bilanzierenden Stpfl. der Zeitpunkt der Beschlussfassung des Spezial-Investmentfonds.

449 **Ausschüttungsgleiche Erträge** sind Einkünfte des Spezial-Investmentfonds, die nicht ausgeschüttet wurden und auch nicht steuerfrei thesaurierbar sind, vgl. § 36 Abs. 1 InvStG. Steuerfrei thesaurierbar sind Erträge aus Stillhalterprämien, Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und Kapitalforderungen aller Art sowie aus Termingeschäften, vgl. § 36 Abs. 2 InvStG. Ob ausschüttungsgleiche Erträge vorliegen, wird ebenfalls in der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG mit bindender Wirkung für den Anleger entschieden. Etwaige Einwendungen müssen mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG geltend gemacht werden.

Praxishinweis:

Die Feststellungserklärung des Spezial-Investmentfonds gilt nach § 51 Abs. 5 InvStG als Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Da die Feststellungserklärung von der Kapitalverwaltungsgesellschaft des Spezial-Investmentfonds abgegeben wird, müssen die für die Steuererklärung des Anlegers benötigten Daten ggf. bei der Kapitalverwaltungsgesellschaft erfragt werden. Ist die Rechtsbehelfsfrist bereits abgelaufen, können Einwendungen auf Grund des Vorbehalts der Nachprüfung u.U. auch durch Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO geltend gemacht werden.

450 Bei ausschüttungsgleichen Erträgen handelt es sich um fiktive Erträge. Tatsächlich verbleibende die Erträge beim Spezial-Investmentfonds und werden ggf. in späteren Jahren tatsächlich ausgeschüttet. Sie gelten nach § 36 Abs. 4 Satz 2 InvStG als mit Ablauf des Geschäftsjahres des Spezial-Investmentfonds zugeflossen. Eine Erfassung in der Handelsbilanz ist nicht zulässig. Überträgt man die Regelungen der FinVerw. zu ausschüttungsgleichen Erträgen im alten Recht auf das neue, muss man davon ausgehen, dass die FinVerw. die Erfassung ausschüttungsgleicher Erträge durch Bildung eines Ausgleichspostens in der Steuerbilanz fordern wird.

Beispiel:

Die Körperschaft ist an dem Spezial-Investmentfonds beteiligt. Gemäß der Feststellungserklärung des Spezial-Investmentfonds entfallen ausschüttungsgleiche Erträge i.H.v. 100 auf die Körperschaft. Das Geschäftsjahr des Fonds endet zum 31.10.01.

Da die Feststellungserklärung des Spezial-Investmentfonds als gesonderte und einheitliche Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gilt, sind der Körperschaft ausschüttungsgleiche Erträge i.H.v. von 100 zuzurechnen. In der Handelsbilanz darf keine Erfassung erfolgen, da es sich lediglich um einen fiktiven steuerlichen Ertrag handelt. In der Steuerbilanz sind die ausschüttungsgleichen Erträge durch folgenden Buchungssatz abzubilden: Ausgleichsposten an Ertrag 100.

Kommt es zu einer Vorbelastung dieser Erträge auf Ebene des Fonds durch Körperschaftsteuer oder ausl. Steuern, mindern diese den zu bildenden Ausgleichsposten.

Kommt es in späteren Jahren tatsächlich zur Ausschüttung der bereits versteuerten ausschüttungsgleichen Erträge, muss der Ausgleichsposten wiederum gewinnwirksam aufgelöst werden.

1) Eine Bindungswirkung besteht nur für die Körperschaftsteuerfestsetzung, nicht für die Bilanz. Trotzdem muss aus handelsrechtlichen Gründen so verfahren werden.

Beispiel (Fortsetzung):

Zum 04.04.02 schüttet der Spezial-Investmentfonds einen Betrag von 100 aus. Die Ausschüttung finanziert der Spezial-Investmentfonds aus den ausschüttungsgleichen Erträgen. Die Feststellungserklärung des Spezial-Investmentfonds weist die Auszahlung ausschüttungsgleicher Erträge auch aus.

Die Ausschüttung ist handels- und steuerbilanziell als Ertrag zu erfassen (Buchungssatz Forderung 100 an Ertrag 100). Der in 01 in der Steuerbilanz gebildete Ausgleichsposten ist gewinnwirksam aufzulösen (Aufwand 100 an Ausgleichsposten 100). Im Saldo ergibt sich eine zutreffende Auswirkung auf den Jahresüberschuss von 0.

Der Ausgleichsposten muss auch bei Veräußerung des Anteils an dem Spezial-Investmentfonds aufgelöst werden und mindert in diesen Fällen den Veräußerungsgewinn.

451 Spezial-Investmentfonds hat es der Gesetzgeber ermöglicht, vereinnahmte Dividendeneinnahmen nicht selbst zu versteuern, sondern direkt von den Anlegern des Fonds versteuern zu lassen. Hierzu muss er gegen dem Entrichtungspflichtigen der Kapitalertragsteuer (i.d.R. das Kreditinstitut) unwiderruflich erklären, dass den Anlegern des Spezial-Investmentfonds für die Dividende Steuerbescheinigungen ausgestellt werden sollen (sog. Transparenzoption), vgl. § 30 Abs. 1 Satz 1 InvStG. Ist dies erfolgt, gelten die Anleger als Gläubiger der Dividende und auch als Schuldner der Kapitalertragsteuer. Der Anleger kann für die ihm zugerechneten Dividendeneinnahmen unter den Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 InvStG die Steuerbefreiung des § 8b KStG geltend machen (→ Rz. 383).

Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Dividende dem Spezial-Investmentfonds zufließt. Es ist davon auszugehen, dass die FinVerw. bei Ausübung der Transparenzoption wiederum eine Abbildung durch steuerliche Ausgleichsposten erwarten wird. Von der Pflicht zur Versteuerung dieser fiktiven Erträge erfährt der Anleger durch den Ausweis auf den jeweiligen Steuerbescheinigungen.

Beispiel:

Lt. Steuerbescheinigung hat die Körperschaft als Anlegerin des Spezial-Investmentfonds inl. Beteiligungseinnahmen i.H.v. 100 000 € der A-AG erhalten, von denen 25 000 € Steuern einbehalten wurden. Die Körperschaft ist alleinige Anlegerin des Spezial-Investmentfonds. Der Spezial-Investmentfonds ist an der A-AG zu 12 % beteiligt.

Handelsbilanziell darf eine Erfassung der Beteiligungseinnahmen nicht erfolgen. Steuerbilanziell ist ein Ertrag und ein Ausgleichsposten i.H.v. 100 000 € zu bilden (Buchungssatz: Ausgleichsposten an Erträge 100). Eine Steuerbefreiung nach § 8b KStG kommt nicht in Betracht. Zwar ist die Körperschaft am Spezial-Investmentfonds zu 100 % beteiligt und dieser wiederum zu 12 % an der AG. Die der Körperschaft so zuzurechnende Beteiligung von 12 % beträgt damit mindestens 10 %, vgl. § 30 Abs. 2 Nr. 2 InvStG i.V.m. § 8b Abs. 4 KStG. Jedoch handelt es sich bei der AG nicht um eine Gesellschaft i.S.d. § des § 26 Nr. 6 Satz 2 InvStG (Immobilien-Gesellschaften, ÖPP-Gesellschaften u.a.).

Die Zurechnung der Dividenden beim Anleger ist nicht Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG.

Die Möglichkeit der Transparenzoption gilt auch für andere Erträge des Spezial-Investmentfonds, die einem Steuerabzug unterliegen, vgl. § 30 Abs. 5 InvStG.

452 Kommt es später zur Auszahlung der tatsächlich dem Spezial-Investmentfonds zugeflossenen Dividenden und übrigen Einnahmen, für die die Transparenzoption beantragt wurde, dürfen diese nicht erneut besteuert werden. Derartige Auszahlungen bezeichnet das InvStG als **Zurechnungsbeträge**, vgl. § 35 Abs. 3 InvStG. Bei Ausschüttungen gelten solche Beträge als zuerst ausgeschüttet, vgl. § 35 Abs. 2 InvStG. Über das Vorliegen eines Zurechnungsbetrags wird im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG entschieden. Etwaige Einwendungen sind mit Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid geltend zu machen.

Zurechnungsbeträge sind handelsrechtlich als Ausschüttungen gewinnerhöhend zu erfassen. Die Vermeidung der doppelten Besteuerung wird nach Auffassung der FinVerw. durch Auflösung des Ausgleichspostens erreicht.

Beispiel (Fortsetzung):

Zum 04.04.02 schüttet der Spezial-Investmentfonds einen Betrag von 100 aus. Die Ausschüttung finanziert der Spezial-Investmentfonds aus den im Vorjahr vom Anleger versteuerten Dividenden. Die Feststellungserklärung des Spezial-Investmentfonds weist die Auszahlung als Zurechnungsbetrag aus.

Die Ausschüttung ist handelsbilanziell als Ertrag zu erfassen (Buchungssatz Forderung 100 an Ertrag 100). Der in 01 in der Steuerbilanz gebildete Ausgleichsposten ist gewinnwirksam aufzulösen (Aufwand 100 an Ausgleichsposten 100). Im Saldo ergibt sich eine zutreffende Auswirkung auf den Jahresüberschuss von 0.

453 Der laufende Gewinn/Verlust von Immobilienfonds wird maßgeblich auch von Absetzung für Abnutzung mitbestimmt. Während die übrigen Kosten des Immobilienfonds regelmäßig auch Geldabflüsse mit sich bringen, verbleibt die Wertminderung durch die Absetzung für Abnutzung und andere Substanzminderungen jedoch im Vermögen des Fonds. Da der Spezial-Investmentfonds keine Kosten ausschütten kann, regelt § 35 Abs. 4 InvStG, dass die Ausschüttung von Immobilienerträgen insoweit steuerfrei ist, soweit auf sie Absetzungen für Absetzung oder Substanzverringerungen entfallen (sog. **Absetzungsbeträge**), vgl. § 35 Abs. 4 InvStG. Über das Vorliegen eines Zurechnungsbetrags wird im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG entschieden. Etwaige Einwendungen sind mit Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid geltend zu machen.

Da Absetzungsbeträge nach § 49 Abs. 3 Satz 4 InvStG den Gewinn bei Veräußerung des Anteils an dem Spezial-Investmentfonds erhöhen und darüber hinaus keine Eintragungen für eine außerbilanzielle Korrektur in der Körperschaftsteuererklärung geschaffen wurden, ist davon auszugehen, dass auch für die Absetzungsbeträge ein Korrekturposten in der Steuerbilanz zu bilden ist.

Beispiel:

Gem. der Feststellungserklärung nach § 51 Abs. 2 InvStG, die als Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gilt, wurde festgestellt, dass von der Ausschüttung des Spezial-Investmentfonds auf die Körperschaft 100 entfallen. In diesem Betrag sind Absetzungsbeträge i.H.v. von 20 enthalten.

In der Handelsbilanz ist die Ausschüttung in voller Höhe als Ertrag zu verbuchen (Buchungssatz: Forderungen an Ertrag 100). In Höhe des Absetzungsbetrags ist ein Ausgleichsposten zu bilden (Buchungssatz: Aufwand an Ausgleichposten 20). Im Saldo hat sich der Jahresüberschuss um 80 erhöht, was zutreffend ist.

454 Substanzbeträge sind Rückzahlungen der Einlagen der Anteilseigner. Insoweit kommt es beim Anleger nicht zu einer Versteuerung. Ausgeschüttete Substanzbeträge mindern den steuerbilanziellen Wertansatz des Investmentfonds. Insoweit ist ein Ausgleichsposten nicht zu bilden. Die Rückzahlung von Einlagen führt auch handelsrechtlich grundsätzlich zu einer Minderung des Buchwerts. Da das InvStG eigene Regelungen zum Vorliegen von Substanzbeträgen hat, die nicht zwingend mit den handelsrechtlichen übereinstimmen müssen, kann es auch hier zu Abweichungen kommen. Über das Vorliegen von Substanzbeträgen wird im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG entschieden. Etwaige Einwendungen sind mit Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid geltend zu machen.

Da Substanzbeträge nach § 49 Abs. 3 Satz 4 InvStG den Gewinn bei Veräußerung des Anteils an dem Spezial-Investmentfonds erhöhen und darüber hinaus keine Eintragungen für eine außerbilanzielle Korrektur in der Körperschaftsteuererklärung geschaffen wurden, ist davon auszugehen, dass auch für die Substanzbeträge ein Korrekturposten in der Steuerbilanz zu bilden ist, wenn der handelsbilanzielle vom steuerbilanziellen Wertansatz abweicht.

Beispiel:

Gem. der Feststellungserklärung nach § 51 Abs. 2 InvStG, die als Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gilt, wurde festgestellt, dass von der Ausschüttung des Spezial-Investmentfonds auf die Körperschaft 100 entfallen. In diesem Betrag sind Substanzbeträge i.H.v. von 20 enthalten.

In der Handelsbilanz ist die Ausschüttung in voller Höhe als Ertrag zu verbuchen (Buchungssatz: Forderungen an Ertrag 100). Falls es sich auch handelsrechtlich um eine Einlagenrückgewähr handelt, ist der Buchwertansatz wie folgt zu mindern: Aufwand aus Buchwertabgang an Investmentanteil 20. Soweit nur für den steuerbilanziellen Wertansatz die Voraussetzungen für eine Buchwertminderung vorliegen, ist die letzte Buchung nur in der steuerbilanziellen Buchführung vorzunehmen.

455 Die Veräußerung von Anteilen an einem Spezial-Investmentfonds ist nach § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG i. V. m. § 34 Abs. 1 Nr. 3 InvStG steuerpflichtig. Die Versteuerung ergibt sich bei Bilanzierenden automatisch durch Erfassung des Veräußerungspreises als Ertrag und der Erfassung des Buchwertabgangs als Aufwand. Daneben sind die vorher beschriebenen Ausgleichsposten gewinnwirksam aufzulösen. Der in der Steuerbilanz zu erfassende Veräußerungsgewinn/-verlust ergibt sich nach folgendem Rechenschema:

	Veräußerungspreis
./.	Buchwert
./.	Veräußerungskosten
./.	ausschüttungsgleiche Erträge ([ggf. anteilige] Auflösung des aktiven Ausgleichspostens) nach § 49 Abs. 3 Nr. 1 InvStG
+	zugeflossene Substanzbeträge ([ggf. anteilige] Auflösung des passiven Ausgleichspostens) nach § 49 Abs. 3 Satz 4 InvStG
+	zugeflossene Absetzungsbeträge ([ggf. anteilige] Auflösung des passiven Ausgleichspostens) nach § 49 Abs. 3 Satz 4 InvStG
./.	Beteiligungseinnahmen und sonstige dem Steuerabzug unterliegende Erträge des Spezial-Investmentfonds, die dem Anleger auf Grund der Transparenzoption direkt zugerechnet wurden nach § 49 Abs. 3 Satz 5 InvStG ([ggf. anteilige] Auflösung des aktiven Ausgleichspostens)
=	Veräußerungsgewinn

456 Auf den Veräußerungsgewinn kann eine Steuerbefreiung nach § 8b KStG gewährt werden, soweit er auf den sog. Anleger-Aktiengewinn entfällt, vgl. § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvStG. Der Anleger-Aktiengewinn ermittelt sich pro Anteil nach folgendem Schema (§ 49 Abs. 2 Satz 1 InvStG):

	Fonds-Aktiengewinn beim Erwerb des Spezial-Investmentfondsanteils
./.	Fonds-Aktiengewinn bei Veräußerung des Spezial-Investmentanteils
=	Anleger-Aktiengewinn

Der Anleger-Aktiengewinn ist im Veräußerungsgewinn enthalten und muss sich auf den Jahresüberschuss in voller Höhe ausgewirkt haben. Mangels anderer Eintragungsmöglichkeit im Erklärungsvordruck ist er in Zeile 92 einzutragen.

Der Fonds-Aktiengewinn kann aus den regelmäßigen Veröffentlichungen des Spezial-Investmentfonds entnommen werden, vgl. § 48 Abs. 1 Satz 1 InvStG. Systematisch bildet er den Anteil des Vermögens des Fonds ab, der in Beteiligungen an Körperschaften investiert wurde. Wurden die Fondsanteile mit einem unter dem Buchwert liegenden Teilwert angesetzt oder gab es eine Teilwertaufholung ergeben sich Besonderheiten nach § 49 Abs. 1 Satz 4 und 5 InvStG.

457 Auf den Veräußerungsgewinn können neben dem Anleger-Aktiengewinn auch der Anleger-Abkommensgewinn und der Anleger-Teilfreistellungsgewinn abgezogen werden. Diese bilden systematisch die nach DBA steuerbefreiten Vermögensteile bzw. die Investitionen in Investmentfonds ab, für die eine Teilfreistellung nach § 20 InvStG greift. Die Systematik richtet sich nach den in → Rz. 456 aufgestellten Grundsätzen. Der Anleger-Abkommensgewinn ist in Zeile 160, der Anleger-Teilfreistellungsgewinn in Zeile 161 einzutragen.

bb) Aktienfonds (Zeilen 129–134)

Unmittelbar gehaltene Anteile an Spezial-Investmentfonds (§ 20 Absatz 1 Nummer 3a EStG)

Aktienfonds

		EUR	
129	In den Spezial-Investmenterträgen im Sinne des § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG enthaltene Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Aktienfonds im Sinne des § 2 Absatz 6 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (vor Teilfreistellung; ohne Beträge, die in Zeile 132 einzutragen sind)	13.370	
130	Mit den Erträgen laut Zeile 129 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten	13.380	
131	Nach § 20 Absatz 1 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Aktienfonds (Vorspalte: Betrag laut Zeile 129 abzüglich Betrag laut Zeile 130; Hauptspalte (nicht bei Organgesellschaften): 80 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		
132	In den Spezial-Investmenterträgen im Sinne des § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG enthaltene Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Aktienfonds im Sinne des § 2 Absatz 6 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung, die den Kapitalanlagen eines Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens beziehungsweise einem Pensionsfonds zuzurechnen sind oder wenn die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 2 InvStG erfüllt sind (vor Teilfreistellung)	13.371	
133	Mit den Erträgen laut Zeile 132 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten	13.381	
134	In den Fällen des § 20 Absatz 1 Satz 4 und 5 InvStG nach § 20 Absatz 1 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Aktienfonds (Vorspalte: Betrag laut Zeile 132 abzüglich Betrag laut Zeile 133; Hauptspalte: 30 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		

458 Ist der Spezial-Investmentfonds selbst an einem Aktienfonds beteiligt und schüttet er von diesem erhaltene Investmenterträge aus, ist die Teilfreistellung nach § 20 InvStG beim Anleger (also ggf. der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird) anzuwenden, vgl. § 43 Abs. 3 InvStG. Schüttet der Spezial-Investmentfonds die vereinnahmten laufenden Investmenterträge nicht aus, sind sie ausschüttungsgleiche Erträge, auf die die Teilfreistellung ebenfalls anzuwenden ist. Da die Teilfreistellung außerbilanziell erfolgt, ist hier – ausnahmsweise für das Investmentsteuerrecht – keine Bildung von steuerbilanziellen Korrekturposten erforderlich. Bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie bei Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituten sowie bei besonderen Finanzunternehmen gelten ebenfalls die bereits in → Rz. 431 beschriebenen Besonderheiten.

459 In **Zeile 129** sind die in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen des Spezial-Investmentfonds enthaltenen **Investmenterträge aus Aktienfonds** einzutragen. Der hier einzutragende Wert ergibt sich bindend aus Zeile 18 aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Etwaige Einwendungen sind mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung geltend zu machen. Handelt es sich bei der Körperschaft um ein Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen oder Pensionsfonds, bei dem der Anteil am Spezial-Investmentfonds den Kapitalanlagen zugerechnet wird, sind diese Erträge in Zeile 132 einzutragen. Gleiches gilt, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut oder ein besonderes Finanzunternehmen ist, bei dem der Spezial-Investmentanteil dem Handelsbuch zugerechnet wird. Die gesonderte Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG steht dem nicht entgegen, da diese Entscheidung auf Ebene des Spezial-Investmentfonds nicht getroffen werden kann und nicht Gegenstand der gesonderten Feststellung ist.

In **Zeile 130** sind die mit den Investmenterträgen auf Ebene des Anlegers im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben einzutragen. Der hier einzutragende Wert ist individuell zu ermitteln und unterliegt nicht der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Näheres siehe → Rz. 430.

In **Zeile 131** erfolgt die Aktienteilfreistellung i.H.v. von 80 % der Investmenterträge, wenn es sich nicht um eine Organgesellschaft handelt. Für Organgesellschaften gilt § 15 Nr. 2a KStG, wonach die Teilfreistellung nach Maßgabe des Teilfreistellungssatzes erfolgt, der für den Organträger gilt. Detaillierte Ausführungen hierzu siehe → Rz. 431.

Die **Zeilen 132 bis 134** entsprechend den vorhergehenden Zeilen und sind für Eintragungen für Investmenterträge gedacht, die die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 InvStG erfüllen.

cc) Mischfonds (Zeilen 135–140)

	Mischfonds	EUR	
135	In den Spezial-Investmenterträgen im Sinne des § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG enthaltene Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Mischfonds im Sinne des § 2 Absatz 7 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (vor Teilfreistellung; ohne Beträge, die in Zeile 138 einzutragen sind)	13.372	
136	Mit den Erträgen laut Zeile 135 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten	13.382	
137	Nach § 20 Absatz 2 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Mischfonds (Vorspalte: Betrag laut Zeile 135 abzüglich Betrag laut Zeile 136; Hauptspalte (nicht bei Organgesellschaften): 40 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		
138	In den Spezial-Investmenterträgen im Sinne des § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG enthaltene Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Mischfonds im Sinne des § 2 Absatz 7 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung, die den Kapitalanlagen eines Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens beziehungsweise einem Pensionsfonds zuzurechnen sind oder wenn die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 2 InvStG erfüllt sind (vor Teilfreistellung)	13.373	
139	Mit den Erträgen laut Zeile 138 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten	13.383	
140	In den Fällen des § 20 Absatz 1 Satz 4 und 5 InvStG nach § 20 Absatz 2 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Mischfonds (Vorspalte: Betrag laut Zeile 138 abzüglich Betrag laut Zeile 139; Hauptspalte: 15 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		

460 Ist der Spezial-Investmentfonds selbst an einem Mischfonds beteiligt und schüttet er von diesem erhaltene Investmenterträge aus, ist die Teilfreistellung nach § 20 InvStG beim Anleger (also ggf. der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird) anzuwenden, vgl. § 43 Abs. 3 InvStG. Schüttet der Spezial-Investmentfonds die vereinnahmten laufenden Investmenterträge nicht aus, sind sie ausschüttungsgleiche Erträge, auf die die Teilfreistellung ebenfalls anzuwenden ist. Da die Teilfreistellung außerbilanziell erfolgt, ist hier – ausnahmsweise für das Investmentsteuerrecht – keine Bildung von steuerbilanziellen Korrekturposten erforderlich. Bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie bei Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituten sowie bei besonderen Finanzunternehmen gelten ebenfalls die bereits in → Rz. 431 beschriebenen Besonderheiten.

461 In **Zeile 135** sind die in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen des Spezial-Investmentfonds enthaltenen **Investmenterträge aus Mischfonds** einzutragen. Der hier einzutragende Wert ergibt sich bindend aus Zeile 19 aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Etwaige Einwendungen sind mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung geltend zu machen. Handelt es sich bei der Körperschaft um ein Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen, bei dem der Anteil am Spezial-Investmentfonds den Kapitalanlagen zugerechnet wird, sind diese Erträge in Zeile 138 einzutragen. Gleiches gilt, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut oder ein besonderes Finanzunternehmen ist, bei dem der Spezial-Investmentanteil dem Handelsbuch zugerechnet wird. Die gesonderte Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG steht dem nicht entgegen, da diese Entscheidung auf Ebene des Spezial-Investmentfonds nicht getroffen werden kann und nicht Gegenstand der gesonderten Feststellung ist.

In **Zeile 136** sind die mit den Investmenterträgen auf **Ebene des Anlegers im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben** einzutragen. Der hier einzutragende Wert ist individuell zu ermitteln und unterliegt nicht der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Näheres siehe → Rz. 430.

In **Zeile 137** erfolgt die Mischfondsteilfreistellung i.H.v. von 40 % der Investmenterträge, wenn es sich nicht um eine Organgesellschaft handelt. Für Organgesellschaften gilt § 15 Nr. 2a KStG, wonach die Teilfreistellung nach Maßgabe des Teilfreistellungssatzes erfolgt, der für den Organträger gilt. Detaillierte Ausführungen hierzu siehe → Rz. 431.

Die **Zeilen 138 bis 140** entsprechen den vorhergehenden Zeilen und sind für Eintragungen für Investmenterträge gedacht, die die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 InvStG erfüllen.

dd) Immobilienfonds (Zeilen 141–143)

Zeile	Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 1 InvStG	EUR	EUR
141	In den Spezial-Investmenterträgen im Sinne des § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG enthaltene Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 1 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (vor Teilfreistellung)	13.374	
142	Mit den Erträgen laut Zeile 141 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten	13.384	
143	Nach § 20 Absatz 3 Satz 1 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Immobilienfonds (Vorspalte: Betrag laut Zeile 141 abzüglich Betrag laut Zeile 142; Hauptspalte (nicht bei Organgesellschaften): 60 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		

462 Ist der Spezial-Investmentfonds selbst an einem Immobilienfonds beteiligt und schüttet er von diesem erhaltene Investmenterträge aus, ist die Teilfreistellung nach § 20 InvStG beim Anleger (also ggf. der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird) anzuwenden, vgl. § 43 Abs. 3 InvStG. Schüttet der Spezial-Investmentfonds die vereinnahmten laufenden Investmenterträge nicht aus, sind sie ausschüttungsgleiche Erträge, auf die die Teilfreistellung ebenfalls anzuwenden ist. Da die Teilfreistellung außerbilanziell erfolgt, ist hier – ausnahmsweise für das Investmentsteuerrecht – keine Bildung von steuerbilanziellen Korrekturposten erforderlich.

463 In **Zeile 141** sind die in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen des Spezial-Investmentfonds enthaltenen **Investmenterträge aus Immobilienfonds** einzutragen. Der hier einzutragende Wert ergibt sich bindend aus Zeile 20 aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Etwaige Einwendungen sind mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung geltend zu machen.

In **Zeile 142** sind die mit den Investmenterträgen auf **Ebene des Anlegers im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben** einzutragen. Der hier einzutragende Wert ist individuell zu ermitteln und unterliegt nicht der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Näheres siehe → Rz. 430.

In **Zeile 143** erfolgt die Immobilienfondsteilfreistellung i.H.v. von 80 % der Investmenterträge, wenn es sich nicht um eine Organgesellschaft handelt. Für Organgesellschaften gilt § 15 Nr. 2a KStG, wonach die Teilfreistellung nach Maßgabe des Teilfreistellungssatzes erfolgt, der für den Organträger gilt. Detaillierte Ausführungen hierzu siehe → Rz. 431.

ee) Auslands-Immobilienfonds (Zeilen 145–147)

	Auslands-Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 2 InvStG	EUR	
144 frei 145	In den Spezial-Investmenterträgen im Sinne des § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG enthaltene Investmenterträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG aus Auslands-Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 2 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (vor Teilfreistellung)	13.375	
146	Mit den Erträgen laut Zeile 145 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten	13.385	
147	Nach § 20 Absatz 3 Satz 2 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Auslands-Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 2 InvStG (Vorspalte: Betrag laut Zeile 145 abzüglich Betrag laut Zeile 146, Hauptspalte (nicht bei Organgesellschaften): 80 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		

464 Ist der Spezial-Investmentfonds selbst an einem Auslands-Immobilienfonds beteiligt und schüttet er von diesem erhaltene Investmenterträge aus, ist die Teilfreistellung nach § 20 InvStG beim Anleger (also ggf. der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird) anzuwenden, vgl. § 43 Abs. 3 InvStG. Schüttet der Spezial-Investmentfonds die vereinnahmten laufenden Investmenterträge nicht aus, sind sie ausschüttungsgleiche Erträge, auf die die Teilfreistellung ebenfalls anzuwenden ist. Da die Teilfreistellung außerbilanziell erfolgt ist hier – ausnahmsweise für das Investmentsteuerrecht – keine Bildung von steuerbilanziellen Korrekturposten erforderlich.

465 In **Zeile 145** sind die in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen des Spezial-Investmentfonds enthaltenen **Investmenterträge aus Auslands-Immobilienfonds** einzutragen. Der hier einzutragende Wert ergibt sich bindend aus Zeile 21 aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Etwaige Einwendungen sind mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung geltend zu machen.

In **Zeile 146** sind die mit den Investmenterträgen auf **Ebene des Anlegers im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben**. Der hier einzutragende Wert ist individuell zu ermitteln und unterliegt nicht der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Näheres siehe → Rz. 430.

In **Zeile 147** erfolgt die Immobilienfondsteilfreistellung i.H.v. von 80 % der Investmenterträge, wenn es sich nicht um eine Organgesellschaft handelt. Für Organgesellschaften § 15 Nr. 2a KStG, wonach die Teilfreistellung nach Maßgabe des Teilfreistellungssatzes erfolgt, der für den Organträger gilt. Detaillierte Ausführungen hierzu siehe → Rz. 431.

ff) Steuerbefreiung inländischer Beteiligungseinnahmen nach § 42 Abs. 4 InvStG (Zeilen 148–153)

	Steuerbefreiung inländischer Beteiligungseinnahmen nach § 42 Absatz 4 InvStG	EUR	
148	Inländische Beteiligungseinnahmen im Sinne des § 42 Absatz 4 InvStG mit Ermäßigungsanspruch des Spezial-Investmentfonds im Sinne des § 42 Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung	13.376	
149	Mit den inländischen Beteiligungseinnahmen laut Zeile 148 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten	13.386	
150	Steuerbefreiung nach § 42 Absatz 4 Satz 1 in Verbindung mit § 44 InvStG (Vorspalte: Betrag laut Zeile 148 abzüglich Betrag laut Zeile 149; Hauptspalte (nicht bei Organgesellschaften): 60 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		
151 und 152 frei 153	Steuerbefreiung nach § 42 Absatz 4 Satz 2 InvStG für inländische Beteiligungseinnahmen im Sinne des § 42 Absatz 4 InvStG ohne Ermäßigungsanspruch des Spezial-Investmentfonds im Sinne des § 42 Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (nicht bei Organgesellschaften: Übertrag von 100 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen in die Hauptspalte)	13.377	

In diesem Abschnitt sind Beteiligungseinnahmen nach § 42 Abs. 4 InvStG einzutragen. Mit § 42 Abs. 4 InvStG soll die auf Ebene des Spezial-Investmentfonds entstehende Belastung mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag neutralisiert werden. Mit der Investmentsteuerreform ist der Investmentfonds grundsätzlich selbst steuerpflichtig geworden, vgl. § 6 Abs. 2 InvStG. Dies gilt auch für Spezial-Investmentfonds, vgl. § 29 Abs. 1 InvStG. Vereinnahmt der Spezial-Investmentfonds Dividenden (Beteiligungserträge), wird für diese eine Kapitalertragsteuer i.H.v. von 15 % einbehalten. Die Körperschaftsteuer ist durch diesen Steuereinbehalt regelmäßig abgegolten, vgl. § 7 Abs. 2 InvStG. **466**

Soweit in den ausgeschütteten Erträgen oder den ausschüttungsgleichen Erträgen Beteiligungseinnahmen enthalten sind, für die also bereits eine Steuer auf Ebene des Spezial-Investmentfonds entrichtet wurde, soll bei Ausschüttung auf Ebene des Anlegers nicht noch einmal die volle Steuer anfallen. Hierfür hat der Gesetzgeber § 42 Abs. 4 InvStG geschaffen. Wenn der Spezial-Investmentfonds jedoch die Transparenzoption des § 30 InvStG gewählt hat, kommt es nicht zu einer Vorbelastung mit Körperschaftsteuer, da die Dividenden in diesem Fall direkt vom Anleger versteuert werden (→ Rz. 451).

Die Steuerbefreiung nach § 42 Abs. 4 InvStG erfolgt in voller Höhe, wenn der Anleger (also die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird) eine Körperschaft ist und (!) dem Spezial-Investmentfonds kein Ermäßigungsanspruch auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens zusteht oder der Ermäßigungsanspruch weniger als 15 % beträgt, vgl. § 42 Abs. 4 Satz 2 InvStG. Eintragungen sind in diesen Fällen in Zeile 153 vorzunehmen. In allen anderen Fällen, also bei Körperschaften hauptsächlich dann, wenn ein Ermäßigungsanspruch von unter 15 % besteht, erfolgt die Eintragung in den Zeilen 148 bis 150.

Über die Erfüllung der Voraussetzungen des § 42 Abs. 4 Satz 1 bzw. Satz 2 InvStG wird abschließend im gesonderten Feststellungsverfahren nach § 51 Abs. 1 InvStG entschieden. Etwaige Einwendungen sind mit Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid nach § 51 Abs. 1 InvStG geltend zu machen.

In **Zeile 148** sind die in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Spezial-Investmenterträgen enthaltenen **inl. Beteiligungseinnahmen einzutragen,** für die dem Spezial-Investmentfonds **ein Ermäßigungsanspruch** auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von **mindestens 15 % zugestanden** hat, § 42 Abs. 4 Satz 1 InvStG. Die Spezial-Investmenterträge müssen den Jahresüberschuss erhöht haben. Der hier einzutragende Wert ergibt sich aus Zeile 11 der Feststellungserklärung nach § 51 Abs. 1 InvStG. **467**

Nach dem bewährten Schema sind in **Zeile 149** die mit den vorgenannten Erträgen **im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben** einzutragen. Die Nichtabziehbarkeit resultiert aus § 44 i.V.m. § 21 InvStG. Der hier einzutragende Wert unterliegt nicht der Bindung durch ein Feststellungsverfahren.

Der Saldo aus beiden Werten ist in der Vorspalte zur **Zeile 150** einzutragen. Nur auf diesen wird die Freistellung i.H.v. von 60 % durch Abzug in der Hauptspalte angewendet. Nach § 15 Nr. 2a KStG darf bei Organgesellschaften kein Übertrag erfolgen, da die Freistellung erst auf Ebene des Organträgers angewendet wird. Dies ergibt sich nicht aus dem Vordruck, da die Regelung des § 15 Nr. 2a KStG erst nach Veröffentlichung der Erklärungsvordrucke vom Gesetzgeber verabschiedet wurde. Da die Höhe der Freistellung nach § 42 Abs. 4 Satz 1 InvStG jedoch unabhängig von der Art des Organträgers (Körperschaft oder (mittelbar) natürliche Person) ist, hat dies keine Nachteile für den Stpfl.

In **Zeile 153** sind die **inl. Beteiligungseinnahmen** einzutragen, die in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Spezial-Investmenterträgen enthalten sind, für die dem Spezial-Investmentfonds **kein Ermäßigungsanspruch auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens** oder ein Ermäßigungsanspruch von weniger als 15 % zusteht, vgl. § 42 Abs. 4 Satz 2 InvStG. Der hier einzutragende Wert ergibt sich aus Zeile 12 der Feststellungserklärung nach § 51 Abs. 1 InvStG. **468**

Die mit den inl. Beteiligungseinnahmen im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben werden nicht abgefragt, weil sie nach Auffassung der FinVerw. nicht zu kürzen sind[1]. Die FinVerw. begründet dies mit der Besteuerungssystematik im Körperschaftsteuerrecht, die im Grundsatz keine Ausgabenkürzung vergleichbar dem § 3c Abs. 2 EStG vorsehe. Aus diesem Grund sollen mit den voll steuerbefreiten inländischen Beteiligungseinnahmen die damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben trotzdem voll abziehbar sein. Dies widerspricht dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut, wonach auch bei Spezial-Investmenterträgen Betriebsausgaben, die mit den Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, anteilig nicht abziehbar sein sollen, vgl. § 44 i.V.m. § 21 InvStG. Das InvStG gibt also ein eigenständiges Besteuerungskonzept vor, auf das die Nichtkürzung von Aufwendungen nach § 8b Abs. 5 Satz 2 KStG nicht analog angewendet werden kann.

Der in der Vorspalte eingetragene Betrag ist in die Hauptspalte zu übertragen und mindert in voller Höhe die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nach § 15 Nr. 2a KStG darf bei Organgesellschaften kein Übertrag erfolgen, da die Freistellung erst auf Ebene des Organträgers angewendet wird. Ist der Organträger eine natürliche Person, erfolgt die Freistellung nur mit 60 %, da natürliche Personen die Voraussetzungen des § 42 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG niemals erfüllen können. Für natürliche Personen sind zusätzlich in Zeile 21c der Anlage OG mit den Einnahmen im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben zu erklären. Soweit natürliche Personen beteiligt sind, scheint die FinVerw. die im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben i.H.v. 60 % als nicht abziehbar behandeln zu wollen, vgl. § 44 InvStG.

gg) Steuerbefreiung inländischer Immobilienerträge und sonstiger inländischer Einkünfte nach § 42 Abs. 5 InvStG (Zeilen 154–159)

Steuerbefreiung inländischer Immobilienerträge und sonstiger inländischer Einkünfte nach § 42 Absatz 5 InvStG

		EUR	
154	Inländische Immobilienerträge und sonstige inländische Einkünfte im Sinne des § 42 Absatz 5 InvStG mit Ermäßigungsanspruch des Spezial-Investmentfonds im Sinne des § 42 Absatz 5 Satz 2 in Verbindung mit Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung	13.378	
155	Mit den inländischen Immobilienerträgen und sonstigen inländischen Einkünften laut Zeile 154 in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten	13.388	
156	Steuerbefreiung nach § 42 Absatz 5 Satz 1 in Verbindung mit § 44 InvStG (Vorspalte: Betrag laut Zeile 154 abzüglich Betrag laut Zeile 155; Hauptspalte (nicht bei Organgesellschaften): 20 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		
157 und 158 frei 159	Steuerbefreiung nach § 42 Absatz 5 Satz 2 in Verbindung mit Absatz 4 Satz 2 InvStG für inländische Immobilienerträge und sonstige inländische Einkünfte im Sinne des § 42 Absatz 5 InvStG ohne Ermäßigungsanspruch des Spezial-Investmentfonds im Sinne des § 42 Absatz 5 Satz 2 in Verbindung mit Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (nicht bei Organgesellschaften: Übertrag von 100 Prozent des Wertes der Vorspalte mit umgekehrtem Vorzeichen in die Hauptspalte)	13.379	

469 In diesem Abschnitt sind Immobilienerträge nach § 42 Abs. 5 InvStG einzutragen. So wie § 42 Abs. 4 InvStG soll auch bei den Erträgen nach § 42 Abs. 5 InvStG die auf Ebene des Spezial-Investmentfonds entstehende Belastung mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag neutralisiert werden. In § 42 Abs. 5 InvStG wird eine der Steuerbefreiung nach § 42 Abs. 4 InvStG vergleichbare Steuerbefreiung für inl. Immobilienerträge und sonstige inl. Einkünfte angeordnet. Mit der Regelung des § 42 Abs. 4 InvStG für Dividenden (Beteiligungserträge) wird somit für alle vom Spezial-Investmentfonds zu versteuernden Erträge eine Steuerbefreiung eingeführt.

Mit der Investmentsteuerreform ist der Investmentfonds grundsätzlich selbst steuerpflichtig geworden, vgl. § 6 Abs. 2 InvStG. Dies gilt auch für Spezial-Investmentfonds, vgl. § 29 Abs. 1 InvStG. Während für Dividenden (Beteiligungseinnahmen) die Körperschaftsteuer durch den Kapitalertragsteuereinbehalt bereits abgegolten ist, kommt es bei Immobilienerträgen und sonstigen inl. Einkünften tatsächlich zu einer Körperschaftsteuerfestsetzung.

Soweit in den ausgeschütteten Erträgen oder den ausschüttungsgleichen Erträgen inl. Immobilienerträge oder sonstige inl. Einkünfte enthalten sind, kommt insoweit eine Steuerbefreiung nach § 42 Abs. 5 InvStG in Betracht. Wenn der Spezial-Investmentfonds jedoch die Transparenzoption des § 30 Abs. 5 InvStG gewählt hat, kommt es nicht zu einer Vorbelastung mit Körperschaftsteuer, da die Erträge in diesem Fall direkt vom Anleger versteuert werden (→ Rz. 452).

Die Steuerbefreiung nach § 42 Abs. 4 InvStG erfolgt in voller Höhe, wenn der Anleger (also die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird) eine Körperschaft ist und (!) dem Spezial-Investmentfonds kein Ermäßigungsanspruch auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von unter 15 % zusteht, vgl. § 42 Abs. 4 Satz 2 i. V. m. § 42 Abs. 5 Satz 2 InvStG. Eintragungen sind in diesen Fällen in den Zeile 159 vorzunehmen. In allen anderen Fällen, also bei Körperschaften hauptsächlich dann, wenn ein Ermäßigungsanspruch von unter 15 % besteht, erfolgt die Eintragung in den Zeilen 154 bis 156.

Über die Erfüllung der Voraussetzungen des § 42 Abs. 5 i. V. m. Abs. 4 Satz 1 bzw. Satz 2 InvStG wird abschließend im gesonderten Feststellungsverfahren nach § 51 Abs. 1 InvStG entschieden. Etwaige Einwendungen sind mit Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid nach § 51 Abs. 1 InvStG geltend zu machen.

1) Rz. 44.3 InvStE.

In **Zeile 154** sind die in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Spezial-Investmenterträgen enthaltenen **inl. Immobilienerträge und sonstige inl. Einkünfte** einzutragen, für die dem Spezial-Investmentfonds ein **Ermäßigungsanspruch auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von mindestens 15 %** zusteht, vgl. § 42 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. Abs. 5 InvStG. Die Spezial-Investmenterträge müssen den steuerlichen Jahresüberschuss erhöht haben. Der hier einzutragende Wert ergibt sich aus Zeile 11 der Feststellungserklärung nach § 51 Abs. 1 InvStG. **470**

Nach dem bewährten Schema sind in **Zeile 155** die mit den vorgenannten Erträgen **im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben** einzutragen. Die teilweise Nichtabziehbarkeit ergibt sich aus § 44 i.V.m. § 21 InvStG. Der hier einzutragende Wert unterliegt nicht der Bindung durch ein Feststellungsverfahren.

Der Saldo aus beiden Werten ist in der Vorspalte zur **Zeile 156** einzutragen. Nur auf diesen wird die Freistellung i.H.v. von 20 % durch Abzug in der Hauptspalte angewendet. Nach § 15 Nr. 2a KStG darf bei Organgesellschaften kein Übertrag erfolgen, da die Freistellung erst auf Ebene des Organträgers angewendet wird. Dies ergibt sich nicht aus dem Vordruck, da die Regelung des § 15 Nr. 2a KStG erst nach Veröffentlichung der Erklärungsvordrucke vom Gesetzgeber verabschiedet wurde. Da die Höhe der Freistellung nach § 42 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 InvStG jedoch unabhängig von der Art des Organträgers (Körperschaft oder (mittelbar) natürliche Person) ist, hat dies keine Nachteile für den Stpfl.

In **Zeile 159** sind die **inl. Immobilienerträge und sonstigen inl. Einkünfte** einzutragen, die in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Spezial-Investmenterträge enthalten sind, für die dem Spezial-Investmentfonds **kein Ermäßigungsanspruch auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommen** oder ein Ermäßigungsanspruch von weniger als 15 % zusteht, vgl. § 42 Abs. 4 Satz 2 i. V. m. Abs. 5 Satz 2 InvStG. Letztere müssen den steuerlichen Jahresüberschuss erhöht haben. Der hier einzutragende Wert ergibt sich aus Zeile 12 der Feststellungserklärung nach § 51 Abs. 1 InvStG. **471**

Mit den Erträgen inl. Immobilienerträge und sonstigen inländischen Einkünften im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben, die nach § 44 InvStG grundsätzlich nicht abziehbar wären, werden hier nicht erfasst. Die FinVerw. sieht mit Hinweis auf § 8b Abs. 5 KStG für Körperschaften keine Kürzung vor, da sie auch bei § 8b KStG nicht erfolgen würde[1]. Dies widerspricht dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut, wonach auch bei Spezial-Investmenterträgen Betriebsausgaben, die mit den Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, anteilig nicht abziehbar sein sollen, vgl. § 44 i.V.m. § 21 InvStG. Anders als bei den inl. Beteiligungserträgen ist dies aber nicht durch den Grundgedanken des § 8b KStG begründbar, da Immobilienerträge und sonstige inl. Einkünfte – wenn sie direkt von der Körperschaft bezogen werden würden – nicht nach § 8b KStG steuerbefreit wären. Die Regelung wirkt sich allerdings zugunsten des Stpfl. aus.

Der Wert der Vorspalte ist in die Hauptspalte übertragen und mindert in voller Höhe das Einkommen. Nach § 15 Nr. 2a KStG darf bei Organgesellschaften kein Übertrag erfolgen, da die Freistellung erst auf Ebene des Organträgers angewendet wird. Ist der Organträger eine natürliche Person, erfolgt die Freistellung nur mit 20 %, da natürliche Personen die Voraussetzungen des § 42 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG niemals erfüllen können. Die im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben sind in Zeile 23 der Anlage OG einzutragen. Soweit natürliche Personen beteiligt sind, scheint die FinVerw. die im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben i.H.v. 60 % als nicht abziehbar behandeln zu wollen, vgl. § 44 InvStG.

hh) Anleger-Teilfreistellungsgewinne für laufende Spezial-Investmenterträge (Zeilen 159a–159b)

	Anleger-Teilfreistellungsgewinne für laufende Spezial-Investmenterträge		
		EUR	
159a	Steuerfreie Anleger-Teilfreistellungsgewinne bei Spezial-Investmenterträgen im Sinne des § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG für Anleger, die dem KStG unterliegen (nicht bei Organgesellschaften: Übertrag in die Hauptspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)	13.394	
159b	Davon ab: Steuerfreie Anleger-Teilfreistellungsgewinne bei Spezial-Investmenterträgen im Sinne des § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG in den Fällen des § 20 Absatz 1 Satz 4 und 5 InvStG		13.395

Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, an einem Spezial-Investmentfonds beteiligt, der wiederum an einem oder mehreren Spezial-Investmentfonds beteiligt ist, und werden Anteile an diesen anderen Spezial-Investmentfonds veräußert, können auf Ebene des Spezial-Investmentfonds **Anleger-Teilfreistellungsgewinne** i.S.d. § 49 Abs. 1 Satz 2 InvStG kommen (siehe → Rz. 475). **472**

Soweit in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen (laufende Bezüge) des Spezial-Investmentfonds solche Anleger-Teilfreistellungsgewinne enthalten sind, müssen sie auf Ebene der Körperschaft (Anlegerebene) abgezogen werden. Solche in den ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträgen enthaltene **Anleger-Teilfreistellungsgewinne** sind im Normalfall in **Zeile 159a in der Vorspalte** einzutragen. Der hier einzutragende Wert ergibt sich bindend aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Er ist aus der Zeile 30 der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG zu übernehmen. Handelt es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, um eine Organgesellschaft, ist der für natürliche Personen maßgebende Wert aus Zeile 29 der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG zu entnehmen und in Zeile 23c der Anlage OG einzutragen.

1) Vgl. Rz. 44.3 InvStE.

Ein Übertrag des in der Vorspalte eingetragenen Werts in die Hauptspalte und damit ein Abzug vom Einkommen erfolgt nur, wenn es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, nicht um eine Organgesellschaft handelt. Handelt es sich um eine Organgesellschaft, ist die Höhe der Anleger-Teilfreistellung abhängig von der Eigenschaft des letztlich Versteuernden. Nach § 15 Nr. 2a KStG erfolgt der Abzug nicht auf Ebene der Organgesellschaft, sondern fließt in die Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG ein.

Handelt es sich bei der Körperschaft um ein Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen, bei dem der Anteil am Spezial-Investmentfonds den Kapitalanlagen zugerechnet wird, sind die vorgenannten Erträge in **Zeile 159b** einzutragen. Gleiches gilt, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut oder ein besonderes Finanzunternehmen ist, bei dem der Spezial-Investmentanteil dem Handelsbuch zugerechnet wird. Die gesonderte Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG steht dem nicht entgegen, da diese Entscheidung auf Ebene des Spezial-Investmentfonds nicht getroffen werden kann und nicht Gegenstand der gesonderten Feststellung ist.

ii) Veräußerung und Teilwertab- und -zuschreibung (Zeilen 160–161a)

	Veräußerung und Teilwertab- und -zuschreibung	
160	Davon ab / Dazu: Positiver/negativer Anleger-Abkommensgewinn nach § 49 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 (gegebenenfalls in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Satz 2) InvStG (68)	13.390

Steuernummer

- 10 -

Zeile		EUR	EUR
161	Positiver/negativer Anleger-Teilfreistellungsgewinn nach § 49 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 (gegebenenfalls in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Satz 2) InvStG für Anleger, die dem KStG unterliegen (nicht bei Organgesellschaften: Übertrag in die Hauptspalte mit umgekehrtem Vorzeichen) (68)	13.391	
161a	Davon ab / Dazu: Positiver/negativer Anleger-Teilfreistellungsgewinn nach § 49 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 (gegebenenfalls in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Satz 2) InvStG in den Fällen des § 20 Absatz 1 Satz 4 und 5 InvStG (68)		13.393

473 Die Veräußerung von Anteilen an Spezial-Investmentfonds ist zunächst in der Handels- und Steuerbilanz abzubilden (→ Rz. 455). Dabei sind alle noch bestehenden steuerbilanziellen Ausgleichsposten insoweit aufzulösen, als Anteile veräußert werden. Nach § 49 Abs. 1 InvStG ist vom Veräußerungsgewinn/-verlust noch der

1. Anleger-Aktiengewinn,
2. der Anleger-Abkommensgewinn und der
3. Anleger-Teilfreistellungsgewinn abzuziehen.

Der Anleger-Aktiengewinn ist in Zeile 92 einzutragen (→ Rz. 388).

474 In **Zeile 160** ist der auf den Veräußerungsgewinn/-verlust entfallende **Anleger-Abkommensgewinn** nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvStG einzutragen. Der Veräußerungsgewinn/-verlust muss den Jahresüberschuss erhöht bzw. gemindert haben. Der Anleger-Abkommensgewinn ermittelt sich aus dem sog. Fonds-Abkommensgewinn, der vom Spezial-Investmentfonds bewertungstäglich zu veröffentlichen ist, vgl. § 48 Abs. 1 InvStG. Der Fonds-Abkommensgewinn ist (vereinfacht ausgedrückt) der Teil des Werts eines Spezial-Investmentanteils, der auf Erträge, die auf Grund eines DBA von der Besteuerung freizustellen sind, entfällt, die nicht ausgeschüttet wurden und nicht als ausgeschüttet gelten, vgl. § 48 Abs. 5 InvStG. Der Anleger-Abkommensgewinn ermittelt sich wie folgt:

	Fonds-Abkommensgewinn beim Erwerb des Spezial-Investmentfondsanteils
./.	Fonds-Abkommensgewinn bei Veräußerung des Spezial-Investmentanteils
=	Zwischensumme
×	Anzahl der verkauften Anteile
=	Anleger-Abkommensgewinn

Ein Fonds-Abkommensgewinn ist auch zu ermitteln, wenn auf den Spezial-Investmentanteil Teilwertabschreibungen oder Teilwertzuschreibungen vorgenommen werden.

Der Anleger-Abkommensgewinn unterliegt nicht der gesonderten Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Nach § 15 Nr. 2a KStG darf bei Organgesellschaften kein Übertrag erfolgen, da die Freistellung erst auf Ebene des Organträgers angewendet wird. Dies ergibt sich nicht aus dem Vordruck, da die Regelung des § 15 Nr. 2a KStG erst nach Veröffentlichung der Erklärungsvordrucke vom Gesetzgeber verabschiedet wurde. Da die Höhe der Freistellung nach § 42 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 InvStG jedoch unabhängig von der Art des Organträgers (Körperschaft oder (mittelbar) natürliche Person) ist, hat dies keine Nachteile für den Stpfl.

475 In **Zeile 161** ist der **Anleger-Teilfreistellungsgewinn** einzutragen. Ist der Spezial-Investmentfonds an anderen Investmentfonds beteiligt, wird die Teilfreistellung nach § 20 InvStG für laufende Investmenterträge (Ausschüttungen und Vorabpauschalen) nach § 43 Abs. 5 InvStG an die Anleger weitergeleitet (Zeilen 129 bis 147). Da die Teilfreistellung nach § 20 InvStG aber auch für Investmenterträge aus der Veräußerung von Investmentanteilen gilt,

befreit § 49 Abs. 1 Nr. 3 InvStG den Gewinn aus der Veräußerung eines Spezial-Investmentanteils, soweit er auf die im Vermögen des Spezial-Investmentfonds gehaltenen Investmentanteile entfällt.

Der Anleger-Teilfreistellungsgewinn ermittelt sich aus dem sog. Fonds-Teilfreistellungsgewinn, der – getrennt nach Aktien-, Mischfonds, Immobilien- und Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland – vom Spezial-Investmentfonds bewertungstäglich zu veröffentlichen ist, vgl. § 48 Abs. 1 i.V.m. Abs. 6 InvStG. Der Fonds-Teilfreistellungsgewinn ist (vereinfacht ausgedrückt) der Teil des Werts eines Spezial-Investmentanteils, der auf Investmenterträge der jeweiligen Teilfreistellungsfondsart entfällt, die nicht ausgeschüttet wurden und nicht als ausgeschüttet gelten, vgl. § 48 Abs. 5 InvStG. Der Anleger-Teilfreistellungsgewinn ermittelt sich für Körperschaften als Anleger wie folgt:

	Fonds-Teilfreistellungsgewinn auf Aktienfonds beim Erwerb des Spezial-Investmentfondsanteils
./.	Fonds-Teilfreistellungsgewinn auf Aktienfonds bei Veräußerung des Spezial-Investmentanteils
+	Fonds-Teilfreistellungsgewinn auf Mischfonds beim Erwerb des Spezial-Investmentfondsanteils
./.	Fonds-Teilfreistellungsgewinn auf Mischfonds bei Veräußerung des Spezial-Investmentanteils
+	Fonds-Teilfreistellungsgewinn auf Immobilienfonds beim Erwerb des Spezial-Investmentfondsanteils
./.	Fonds-Teilfreistellungsgewinn auf Immobilienfonds bei Veräußerung des Spezial-Investmentanteils
+	Fonds-Teilfreistellungsgewinn auf Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland beim Erwerb des Spezial-Investmentfondsanteils
./.	Fonds-Teilfreistellungsgewinn auf Immobilienfonds mit Anlageschwerpunkt im Ausland bei Veräußerung des Spezial-Investmentanteils
=	Zwischensumme
×	Anzahl der verkauften Anteile
=	Anleger-Teilfreistellungsgewinn

Ein Anleger-Teilfreistellungsgewinn ist auch zu ermitteln, wenn auf den Spezial-Investmentanteil Teilwertabschreibungen oder Teilwertzuschreibungen vorgenommen werden.

476 Der Anleger-Teilfreistellungsgewinn unterliegt der gesonderten Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Der hier einzutragende Wert ergibt sich aus Zeile 30 der Anlage FB-InvSt-Ausschüttung der Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG. Nach § 15 Nr. 2a KStG darf bei Organgesellschaften kein Übertrag erfolgen, da die Freistellung erst auf Ebene des Organträgers angewendet wird. Dies ergibt sich nicht aus dem Vordruck, da die Regelung des § 15 Nr. 2a KStG erst nach Veröffentlichung der Erklärungsvordrucke vom Gesetzgeber verabschiedet wurde. Ist der Organträger eine natürliche Person, erfolgt die Freistellung nur mit den für natürliche Personen im Betriebsvermögen enthaltenen Freistellungssätzen. Eine entsprechende Eintragungsmöglichkeit fehlt jedoch (auf Grund der späten Verabschiedung des Änderungsgesetzes) in den Vordrucken.

477 In **Zeile 161a** ist der **Anleger-Teilfreistellungsgewinn** lt. → Rz. 475 einzutragen, wenn es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, um ein **Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen**, das die Anteile den Kapitalanlagen zugeordnet hat, oder ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut handelt, das die Anteile dem Handelsbuch zugeordnet hat, vgl. § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG.

l) Gewinnkorrekturen bei Organschaft (Zeile 163–176)

478 Gemäß **§ 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG** bleiben **negative Einkünfte eines Organträgers oder einer Organgesellschaft** bei der inl. Besteuerung unberücksichtigt, **soweit sie in einem ausl. Staat** im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person **berücksichtigt werden**.[1] Die negativen Einkünfte haben den Jahresüberschuss gemindert und müssen in **Zeile 163** hinzugerechnet werden.

479 Im Falle körperschaftsteuerlicher **Organschaft** ist das Einkommen der Organgesellschaft grundsätzlich dem Organträger zuzurechnen (§ 14 Abs. 1 KStG). Ausnahmen ergeben sich nach § 16 KStG lediglich für das den Ausgleichzahlungen an Minderheitsgesellschafter entsprechende Einkommen. Die Gewinnabführung an bzw. die Verlustübernahme durch den Organträger wird im handels- bzw. steuerbilanziellen Ergebnis von Organträger und Organgesellschaft bereits gewinnwirksam berücksichtigt, vgl. § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB.

Diese Auswirkung auf den Jahresüberschuss muss wieder rückgängig gemacht werden. Der Vordruck trennt zwischen der Rückgängigmachung beim Organträger (Zeilen 164 bis 171) und der Rückgängigmachung bei der Organgesellschaft (Zeilen 172 bis 176).

1) Vgl. BMF v. 14.1.2022, IV C 2 – S 2770/20/10001 :001, www.stotax-first.de.

aa) Neutralisierung der im bilanziellen Ergebnis des Organträgers auf Grund der Organschaft berücksichtigten Werte (Zeilen 163–171)

	Gewinnkorrekturen bei Organschaft	
	Bei einem Organträger oder einer Organgesellschaft:	
162 frei 163	Dazu: Negative Einkünfte, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden (§ 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 KStG), soweit diese in den vorstehenden Beträgen enthalten sind (ohne Vorzeichen eintragen)	13.231
	Neutralisierung der im bilanziellen Ergebnis des Organträgers aufgrund der Organschaft berücksichtigten Werte 28	
	Zeilen 164 bis 171: Nur bei Organträgern: Ist der Steuerpflichtige Organträger mehrerer Organgesellschaften: Beträge pro Organgesellschaft	
	laut gesonderter Einzelaufstellung	
164	Davon ab: Erträge aus der Gewinnabführung der Organgesellschaft(en)	17.110
165	Dazu: Aufwendungen des Organträgers aus der Verlustübernahme von Organgesellschaft(en)	17.111
166	Dazu: Ausgleichszahlungen des Organträgers an außenstehende Anteilseigner der Organgesellschaft(en) (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 9 EStG)	17.116
167	Dazu: Neutralisierung eines bei der Gewinnermittlung berücksichtigten Aufwands aus der Auflösung aktiver oder der Bildung passiver Ausgleichsposten im Sinne des § 14 Absatz 4 KStG 23	17.115
168	Davon ab: Neutralisierung eines bei der Gewinnermittlung berücksichtigten Ertrages aus der Bildung aktiver oder der Auflösung passiver Ausgleichsposten im Sinne des § 14 Absatz 4 KStG 23	17.114
169	Dazu: Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 3 Satz 1 KStG)	17.174
170	Davon ab: Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 3 Satz 2 KStG) 19	17.119
171	Davon ab: Verdeckte Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft(en)	17.150

480 Mit den **Zeilen 163 bis 171** soll die bilanzielle Auswirkung des **Gewinnabführungsvertrages auf den Jahresüberschuss** des Organträgers **neutralisiert** werden. Die Neutralisierung ist erforderlich, da vom Organträger das ihm zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft besteuert werden soll, nicht das Ergebnis des Gewinnabführungsvertrages. Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und die als Ertrag zu verbuchende Gewinnabführung bzw. als Aufwand zu verbuchende Verlustübernahme unterscheiden sich vor allem durch unterschiedliche Bewertungsvorschriften in Handels- und Steuerbilanz (für den Gewinnabführungsvertrag ist das Handelsrecht maßgebend) und außerbilanzielle Korrekturen. Außerdem wird für die Berechnung der abzugsfähigen Zuwendungen (Spenden) die Summe der Einkünfte ohne das Ergebnis vorgelagerter Organgesellschaften benötigt.

481 Bevor dem Organträger das ihm zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaften über die Zeile 38 der Anlage ZVE (und die Anlage OT) zugerechnet wird, muss das bilanziell berücksichtigte Ergebnis in den Zeilen 163 bis 171 neutralisiert werden.

482 Die in den nachfolgenden Zeilen einzutragenden Werte müssen den bilanziellen Jahresüberschuss in Zeile 11 beeinflusst haben. Nach Handelsrecht ist die Gewinnabführung immer ertragswirksam zu berücksichtigen, vgl. § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB. Mangels anderer steuerbilanzieller Regelungen gilt dies auf Grund der Maßgeblichkeit auch für die Steuerbilanz.

483 Ist die Körperschaft Organträger mehrerer Organgesellschaften sind in den Zeilen 164 bis 171 die Summen aller Organgesellschaften einzutragen. Im elektronischen Datensatz sind die Angaben jedoch ergänzend pro Organgesellschaft vorzunehmen. Es empfiehlt sich bei Verwendung des Papiervordrucks die Angaben zu den einzelnen Organgesellschaften zu erläutern. Zusätzlich ist pro Organgesellschaft eine Anlage OT abzugeben, auf der das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und weitere für die Besteuerung relevante Tatbestände einzugeben sind.

484 In **Zeile 164** ist der **Ertrag**, den der Organträger aus der **Gewinnabführung der Organgesellschaft** erhalten hat, einzutragen. Auf die tatsächliche Zahlung kommt es nicht an. Maßgebend ist der Betrag, der im Jahresüberschuss als Ertrag berücksichtigt wurde – selbst wenn dieser fehlerhaft sein sollte.

485 In **Zeile 165** ist der Aufwand aus der **Verlustübernahme** des Organträgers für Verluste der Organgesellschaft einzutragen. Auf die tatsächliche Zahlung kommt es nicht an. Maßgebend ist der Betrag, der im Jahresüberschuss als Aufwand berücksichtigt wurde – selbst wenn dieser fehlerhaft sein sollte.

486 **Ausgleichszahlungen des Organträgers** an außenstehende Anteilseigner der Organgesellschaft sind in **Zeile 166** einzutragen. Ist der Organträger an der Organgesellschaft nicht zu 100 % beteiligt, muss für die übrigen Anteilseigner ein angemessener Ausgleich gezahlt werden, vgl. § 304 AktG. Die Ausgleichszahlungen können sowohl vom Organträger als auch von der Organgesellschaft geleistet werden. Hier sind nur Ausgleichszahlungen einzu-

tragen, zu denen der Organträger rechtlich verpflichtet ist. Die Ausgleichszahlungen sind handels- und steuerbilanziell als Aufwand zu erfassen. Wirtschaftlich stellt die Ausgleichszahlung für die außenstehenden Anteilseigner einen Ersatz für entgangene Gewinnausschüttungen dar. Nach § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG sind derartige Ausgleichszahlungen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Ausgleichszahlungen, die der Organträger geleistet hat, sind nicht von ihm, sondern von der Organgesellschaft zu versteuern, vgl. § 16 Satz 2 KStG. Dies erfolgt über die Eintragung zu Zeile 24 der Anlage OT. Bei der Organgesellschaft sind die vom Organträger übernommenen Ausgleichszahlungen in Zeile 15 der Anlage OG einzutragen.

487 In den Zeilen **164 und 165** werden ertragswirksam gebildete **bilanzielle Ausgleichsposten** für **organschaftliche Mehr-/Minderabführungen** nach § 14 Abs. 4 KStG neutralisiert. Mehr-/Minderabführungen entstehen, wenn der handelsrechtlich auf Grund des Gewinnabführungsvertrags abzuführende Jahresüberschuss/-fehlbetrag vom steuerbilanziell ermittelten Jahresüberschuss/-fehlbetrag der Organgesellschaft abweicht. Dies geschieht vor allem bei Abweichungen der Steuer- von der Handelsbilanz (z.B. bei Beteiligung der Organgesellschaft an einer Mitunternehmerschaft), aber auch bei Bildung einer (zulässigen) Gewinnrücklage bei der Organgesellschaft oder bei Verrechnung von Gewinnen mit einem Verlustvortrag. Soweit Mehr-/Minderabführungen ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, ist in der Steuerbilanz des Organträgers ein bilanzieller Ausgleichsposten zu bilden, vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG. Die Bildung des Ausgleichspostens darf dabei nur im Verhältnis der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft gebildet werden.

488 Der Ausgleichposten in der Steuerbilanz des Organträgers bildet im Prinzip eine Wertkorrektur des Buchwerts der Beteiligung an der Organgesellschaft ab. Im Normalfall lösen sich die Ausgleichsposten über mehrere Wj. wieder auf. Nicht aufgelöste Ausgleichsposten wirken sich erst nach Beendigung der Organschaft durch Verkauf der Beteiligung an der (ehemaligen) Organgesellschaft auf.

489 Die Ausgleichsposten sind nur in der Steuerbilanz des Organträgers zu bilden. Für eine Minderabführung ist ein aktiver Ausgleichsposten zu bilden, vgl. § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG. Für den Zugang auf der Aktivseite wird ein Gegenkonto benötigt. Da es sich bei der organschaftlichen Mehrabführung – anders als bei der vororganschaftlichen – nicht um eine Einlage handelt, ist nur ein Ertragskonto als Gegenkonto denkbar. Die Bildung eines aktiven Ausgleichspostens führt in der (steuerlichen) Gewinn- und Verlustrechnung also zu einem Ertrag und erhöht den Jahresüberschuss. Wird der aktive Ausgleichsposten durch Mehrabführungen in nachfolgenden Wj. wieder aufgelöst führt dies im Umkehrschluss zu einem Aufwand.

490 Die Mehrabführung führt zur Bildung eines passiven Ausgleichspostens. Im Rahmen der Steuerbilanz führt dies zu einem Aufwand, während die spätere Reduzierung des passiven Ausgleichspostens auf Grund nachfolgender Mehrabführungen zu einem Ertrag führt.

491 Außerhalb der Veräußerung der Beteiligung an der (ggf. ehemaligen) Organgesellschaft ist die Bildung und Auflösung von Ausgleichsposten einkommensneutral vorzunehmen, vgl. R 14.8 Abs. 1 Satz 1 KStR 2015. Da – wie (→ Rz. 489) oben dargestellt – die Bildung und Auflösung der Ausgleichsposten in der Steuerbilanz gewinnwirksam vorgenommen werden muss, ist eine Neutralisierung der Gewinnauswirkung außerbilanziell in den **Zeilen 167 und 168** erforderlich.

	Aktiver Ausgleichsposten	**Passiver Ausgleisposten**
Bildung bei:	Minderabführung	Mehrabführung
Auswirkung in der Bilanz:	Ertrag	Aufwand
Gegenkorrektur in Zeile	168	167
Auflösung durch nachfolgende	Mehrabführung	Minderabführung
Auswirkung in der Bilanz:	Aufwand	Ertrag
Gegenkorrektur in Zeile	167	168
Auflösung durch	Veräußerung der Beteiligung an der OG	Veräußerung der Beteiligung an der OG
Auswirkung in der Bilanz:	Aufwand	Ertrag
Gegenkorrektur	Nein	Nein

492 Bei Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft sind die Ausgleichsposten gewinnwirksam aufzulösen, vgl. § 14 Abs. 1 Satz 3 KStG. Einer Gegenkorrektur in den Zeilen 167 und 168 bedarf es in diesen Fällen nicht. Die Veräußerung der Organbeteiligung unterliegt – wie jede andere Veräußerung der Beteiligung an einer Körperschaft – den Regelungen des § 8b Abs. 2 und 3 KStG. Die Ausgleichsposten sind hier bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns/-verlustes (Zeilen 92 und 98) zu berücksichtigen.

493 In **Zeile 169** sind **vororganschaftliche Mehrabführungen** einzutragen. Vororganschaftliche Mehrabführungen gelten als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger, vgl. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG. Da in den Zeilen 112 und 113 die handelsrechtliche Gewinnabführung/Verlustübernahme neutralisiert wird, wird damit auch die (fiktive) Gewinnausschüttung einer vororganschaftlichen Mehrabführung neutralisiert. Das darf aber nicht sein, da die fiktive Gewinnausschüttung das Einkommen des Organträgers erhöhen muss. Aus diesem Grund muss die vororganschaftliche Mehrabführung in Zeile 169 hinzugerechnet werden. Die fiktive Gewinnausschüttung ist beim Organträger wiederum nach § 8b KStG (oder nach § 3 Nr. 40 EStG) teilweise steuerbefreit. Derartige Ausschüttungen müssen daher – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – auch in Zeile 86 bis 88 erfasst werden, soweit nicht die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bescheinigt wurde. Falls für vororganschaftliche

Mehrabführungen das steuerliche Einlagekonto verwendet wurde, kann es zu einer Eintragung in Zeile 92 kommen (Näheres → Rz. 381).

Beispiel:

Zwischen der OT-GmbH und der OG-AG wird zum 01.01.02 (Beginn des Wj. der Organgesellschaft) ein Organschaftsverhältnis begründet. Die OT-GmbH hält 100 % der Aktien der OG-AG. Die OG-AG ist handelsrechtlich eingegliedert. Die OG-AktG hatte zum 31.12.01 eine Gewinnrücklage von 500 000 € gebildet. Diese wird im Wj. 02 aufgelöst und an die OT-GmbH im Rahmen der Gewinnabführung abgeführt. Die Gewinn- und Verlustrechnung der OG-AG stellt sich vereinfacht wie folgt dar:

Umsatzerlöse	…
Personalaufwand	…
Gewinnabführung	-9 500 000 €
Jahresfehlbetrag	-500 000 €
Auflösung der Gewinnrücklage	+ 500 000 €
Bilanzgewinn	0 €

In der Steuererklärung der Organgesellschaft ist der Jahresfehlbetrag mit -500 000 € in Zeile 11 der Anlage GK einzutragen. In Zeile 164 ist die Gewinnabführung mit 9,5 Mio. € einzutragen, sodass sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 9 Mio. € ergeben. Mangels anderer Sachverhaltsangaben entspricht dies auch dem Einkommen der Organgesellschaft, was dem Organträger zuzurechnen und nach § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festzustellen ist.

In der Steuererklärung des Organträgers ergibt sich – unterstellt es gäbe keine weiteren Geschäftsvorfälle nur der Ertrag aus der Gewinnabführung i.H.v. 9,5 Mio. €, der dann auch dem Jahresüberschuss entsprechen würde. Der Ertrag aus der Gewinnabführung wird über den Eintrag in Zeile 164 neutralisiert. Bei der Auflösung der Gewinnrücklage handelt es sich – da sie auf Jahre vor Begründung der Organschaft entfällt – um eine vororganschaftliche Mehrabführung. Diese führt zu einer fiktiven Gewinnausschüttung. Eine Einkommenserhöhung beim Organträger hat jedoch noch nicht stattgefunden. Folglich ist in Zeile 169 die vororganschaftliche Mehrabführung einzutragen und das Einkommen insoweit zu erhöhen. Die Ausschüttung ist allerdings nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 KStG steuerbefreit, da sie 100 % der Anteile hält. Die Mehrabführung muss daher i.H.v. 500 000 € auch in Zeile 86 eingetragen werden.

494 In **Zeile 170** sind **vororganschaftliche Minderabführungen** einzutragen. Sie entstehen z.B. bei Verrechnung von Gewinnen mit handelsrechtlichen Verlustvorträgen, die vor Begründung der Organschaft entstanden sind. Vororganschaftliche Minderabführungen gelten als Einlagen des Organträgers in die Organgesellschaft, vgl. § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG. Sie wirken sich letztlich genau umgekehrt wie vororganschaftliche Mehrabführungen aus.

495 **Verdeckte Gewinnausschüttungen**, die der Organträger **von der Organgesellschaft** erhalten hat sind in **Zeile 171** vom Einkommen wieder abzurechnen. Die verdeckten Gewinnausschüttungen haben bereits das Einkommen erhöht, das dem Organträger zuzurechnen ist (Eintrag in Zeile 13 der Anlage OT, → Rz. 597 ff.). Wenn die verdeckte Gewinnausschüttung den Jahresüberschuss des Organträgers erhöht hat, ist sie in Zeile 171 einzutragen und damit aus dem Einkommen zu kürzen, vgl. R 14.7 Abs. 2 KStR 2015.

bb) Neutralisierung der im bilanziellen Ergebnis der Organgesellschaft auf Grund der Organschaft berücksichtigten Werte (Zeilen 172–176)

	Neutralisierung der im bilanziellen Ergebnis der Organgesellschaft aufgrund der Organschaft berücksichtigten Werte Zeilen 172 bis 176: nur bei Organgesellschaften:	
172	Dazu: Von der Organgesellschaft an den Organträger abzuführender Gewinn	17.112
173	Davon ab: Vom Organträger an die Organgesellschaft zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrages zu leistender Betrag	17.113
174	Dazu: Von der Organgesellschaft geleistete Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 9 EStG)	17.234
175	Dazu: An den Organträger geleistete verdeckte Gewinnausschüttungen (R 14.6 Absatz 4 Satz 1 KStR 2015)	17.152
176	Dazu: Von der Organgesellschaft geleistete verdeckte Gewinnausschüttungen an außenstehende Anteilseigner (R 14.6 Absatz 4 Satz 4 KStR 2015)	17.224

496 Dieser Abschnitt dient der Neutralisierung der im Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Zeile 11 der Organgesellschaft auf Grund der Organschaft berücksichtigten Werte. Die Neutralisierung ist notwendig, da eine Gewinnabführung den Jahresüberschuss gemindert hat bzw. eine Verlustübernahme den Jahresüberschuss erhöht hat. Eintragungen sind nur zulässig, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist in dem Wj., für das die Anlage GK auszufüllen ist Organgesellschaft ist. Zu den Voraussetzungen für die Anerkennung der Organschaft siehe → Rz. 538 ff. Die Neutralisierung der Gewinnabführung/Verlustübernahme ist notwendig, um das zutreffende, dem Organträger zuzurechnende Einkommen ermitteln zu können. Außerdem ist es Voraussetzung für die korrekte Berechnung des Zuwendungsabzugs (Spendenabzug).

497 Anders als in den Zeilen 172 bis 176 kann eine Körperschaft nur Organgesellschaft eines Organträgers sein. Detailangaben zu den Zeilen 172 bis 176 sind demnach nicht erforderlich. Maßgebend sind auch hier die konkreten Buchungen im Jahresüberschuss/-fehlbetrag. Etwaige Fehler in der Handelsbilanz führen ggf. zu einem falschen

Betrag der Gewinnabführung. Dies führt grundsätzlich zum Scheitern der Organschaft, da die korrekte Durchführung des Gewinnabführungsvertrages eine gesetzliche Voraussetzung für die Anerkennung der Organschaft ist, vgl. § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG. Wird der falsche Betrag abgeführt bzw. vom Organträger übernommen gibt es aber Heilungsmöglichkeiten nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 und 5 KStG.

498 In **Zeile 172** ist der an den Organträger **abgeführte Gewinn** einzutragen. Der Betrag kann aus der Buchführung entnommen werden. In diesem Betrag müssen etwaige vor- und innerorganschaftliche Mehr- und Minderabführungen enthalten sein (ergänzend siehe → Rz. 538 ff.).

499 Spiegelbildlich dazu ist im Verlustübernahmefall der vom Organträger **zu übernehmende Verlust** in **Zeile 173** einzutragen. Auch in diesem Betrag müssen etwaige vor- und innerorganschaftliche Mehr- und Minderabführungen enthalten sein (ergänzend siehe → Rz. 538 ff.).

500 In **Zeile 174** sind von der **Organgesellschaft geleistete Ausgleichszahlungen außenstehende Anteilseigner** einzutragen. Verdeckte Gewinnausschüttungen an außenstehende Anteilseigner sind in einer eigenen Zeile 175 einzutragen. Hier muss der tatsächlich an die außenstehenden Anteilseigner zu zahlende (oder gezahlte) Betrag eingetragen werden ohne die darauf entfallende Steuerbelastung. Die Ausgleichszahlungen und vGA müssen i.H.v. 20/17 von der Organgesellschaft selbst versteuert werden, vgl. § 16 KStG. Dies geschieht durch Abzug von 20/17 der Ausgleichszahlungen und verdeckten Gewinnausschüttungen an außenstehende Anteilseigner von dem, dem Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft in Zeile 14 der Anlage OG. In Zeile 122 wird dagegen nur das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG umgesetzt. Die als Aufwand zu buchenden Ausgleichszahlungen sind hier wieder hinzuzurechnen. Die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag auf die von der Organgesellschaft selbst zu versteuernden Einkommen werden handelsrechtlich regelmäßig zur Bildung einer Steuerrückstellung führen. Die entsprechende Aufwandskorrektur erfolgt nicht über die Zeile 174, sondern über die Zeilen 51 und 52 der Anlage GK.

501 In **Zeile 175** sind die **an den Organträger** geleisteten **verdeckten Gewinnausschüttungen** einzutragen. Diese sind als vorweggenommene Gewinnabführungen zu behandeln, die die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrages nicht in Frage stellen, vgl. R 14.6 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015. Das Einkommen der Organgesellschaft ist nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dennoch um die verdeckte Gewinnausschüttung zu erhöhen, was wiederum das dem Organträger zuzurechnende Einkommen erhöht.

502 **Verdeckte Gewinnausschüttungen an außenstehende Anteilseigner** sind mit Ausgleichszahlungen (Zeile 174) wirtschaftlich vergleichbar und werden deshalb auch gleich behandelt, vgl. R 14.6 Abs. 4 Satz 4 KStR 2015. Sie müssen in der **Zeile 176** eingetragen werden und erhöhen das Einkommen.

m) Zinsschranke (Zeilen 177–179)

	Zinsschranke	
	Nicht bei Organgesellschaften:	
177	Dazu: Zinsaufwendungen im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 2 und 4 EStG des laufenden Wirtschaftsjahres (Betrag laut Zeile 11 der Anlage Zinsschranke)	
178	Dazu: Zinsaufwendungen im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 2 und 4 EStG des laufenden Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft(en) (Betrag laut Zeile 12 der Anlage Zinsschranke)	
179	Davon ab: Nach Anwendung des § 4h EStG in Verbindung mit § 8 Absatz 1, § 8a KStG als Betriebsausgaben abziehbare Zinsaufwendungen (Betrag laut Zeile 24 der Anlage Zinsschranke)	

503 Nach § 4h EStG sind – unter Berücksichtigung weiterer Voraussetzungen – Zinsaufwendungen nicht abzugsfähig, soweit sie die Zinserträge überschreiten. Die Berechnung der nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen erfolgt hierbei – abweichend vom Gesetz, aber mathematisch zutreffend – in zwei Schritten. Zunächst werden in Zeile 177 und 178 alle Zinsaufwendungen des laufenden Wj. dem Einkommen hinzugerechnet. Anschließend wird das Einkommen in Zeile 179 um die auf der Anlage Zinsschranke ermittelten abzugsfähigen Zinsaufwendungen gemindert. Im Saldo haben dann nur die nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen das Einkommen erhöht. Kommt es auf Grund eines Zinsvortrags zur Ausgleichsfähigkeit bisher nicht abzugsfähiger Zinsaufwendungen früherer Wj., können die abzugsfähigen Zinsaufwendungen höher als die laufenden Zinsaufwendungen sein. Das Einkommen wird dann im Saldo gemindert.

504 Die Zinsaufwendungen ermitteln sich dabei aus den eigenen Zinsaufwendungen der Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist (Zeile 11 der Anlage Zinsschranke) und den Zinsaufwendungen vorgelagerter Organgesellschaften (Zeile 12 der Anlage Zinsschranke). Eine Erhöhung des Einkommens darf jedoch nicht erfolgen, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, selbst Organgesellschaft ist. In diesen Fällen erfolgt die Anwendung der Zinsschranke auf Ebene des (letzten) Organträgers.

505 Im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sind auch die Regelungen des § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG zur Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen (**Zinsschranke**) zu beachten.

506 Nach diesen Vorschriften sind **Zinsaufwendungen** eines Betriebs nur **bis zur Höhe der** im gleichen Wj. anfallenden **Zinserträge** unbeschränkt abzugsfähig, **darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA** (§ 4h Abs. 1 Satz 1 EStG).

Dabei ist die Größe des **verrechenbaren EBITDA** auf 30 % des um die Zinsaufwendungen und die Abschreibungen erhöhten sowie um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Einkommens festgelegt (§ 8a Abs. 1 KStG i.V.m. § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG). Maßgebliches Einkommen ist das nach den Vorschriften des Einkommen- und des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Einkommen vor Anwendung der §§ 4h und § 10d EStG sowie vor Abzug der Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

Soweit das verrechenbare EBITDA eines Wj. die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen des Betriebs übersteigt, ist es in die folgenden fünf Wj. vorzutragen (**EBITDA-Vortrag**), wobei ein solcher Vortrag in Wj., in denen die Voraussetzungen des § 4h Abs. 2 EStG vorliegen und somit eine Begrenzung des Zinsabzugs ausscheidet, nicht entsteht (§ 4h Abs. 1 Satz 3 EStG).

Zinsaufwendungen, die die Zinserträge sowie das verrechenbare EBITDA des laufenden Wj. übersteigen, können noch mit EBITDA-Vorträgen aus vorangegangenen Wj. verrechnet werden. Diese mindern sich entsprechend in der Reihenfolge ihrer zeitlichen Entstehung (§ 4h Abs. 1 Satz 4 EStG).

Danach verbleibende Zinsaufwendungen sind zwar für das laufende Wj. vom Abzug ausgeschlossen, allerdings in die folgenden Wj. im Wege des **Zinsvortrags** vorzutragen (§ 4h Abs. 1 Satz 5 EStG). Der vortragsfähige Zinsaufwand erhöht dann die Zinsaufwendungen künftiger Wj., nicht aber deren maßgebliches Einkommen (§ 4h Abs. 1 Satz 6 EStG). Der zunächst versagte Betriebsausgabenabzug kann somit in spätere Wj. verlagert werden.

Sowohl für EBITDA-Vorträge als auch für Zinsvorträge sieht der Gesetzgeber in § 4h Abs. 4 EStG gesonderte Feststellungen vor.

507 Die zuvor unter → Rz. 506 beschriebene **Abzugsbeschränkung greift nicht ein, wenn**

- der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit er den Betrag der Zinserträge übersteigt, **weniger als 3 Mio. €** beträgt,
- der Betrieb **nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern** gehört (**Konzernklausel**) oder
- der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine **Eigenkapitalquote** nach dem Eigenkapitalvergleich am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags **gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns** (**Escape-Klausel**). Ein **Unterschreiten der Konzern-Eigenkapitalquote um bis zu zwei Prozentpunkte** ist **unschädlich**.

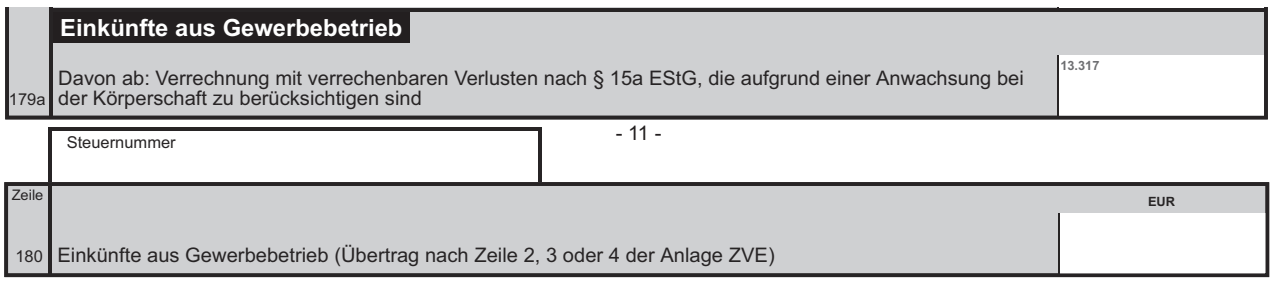
Für den Zinsabzug bei Körperschaften gelten ergänzend auch die weiter einschränkenden Regelungen des § 8a Abs. 2 und 3 KStG, die Ausnahmen von den o.a. Konzernklauseln beinhalten.

508 Die Berechnungen über die nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG abziehbaren Beträge sind dann ggf. unter Beachtung der § 2 Abs. 4, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG auf der **Anlage Zinsschranke (KSt)** vorzunehmen (→ Rz. 863 ff.). Das unter **Zeile 24 dieser Anlage** ermittelte Ergebnis dieser Berechnung ist sodann für Zwecke der weiteren Einkommensermittlung als **Abzugsbetrag in Zeile 179** zu übertragen.

Die Anlage Zinsschranke (KSt) dient darüber hinaus der **Fortentwicklung des Zinsvortrags zum Schluss des Wj. sowie** zur **Berechnung des** auf den Schluss des Wj. festzustellenden **EBITDA**-Vortrags. Beträgt der Überhang der Zinsaufwendungen über die Zinserträge weniger als 3 Mio. € und liegt kein Zinsvortrag aus Vorjahren vor, kann auf die Eintragungen in der Zeile 177 und 178 der Anlage GK und die Abgabe der Anlage Zinsschranke verzichtet werden.

509 Werden die Steuererklärungsvordrucke zur Ermittlung des Einkommens einer **Organgesellschaft** verwendet, sind **in den Zeilen 177 bis 179 keine Eintragungen** vorzunehmen, da die Zinsschranke für den ganzen Organkreis auf Ebene des Organträgers angewendet wird, vgl. § 15 Nr. 3 KStG. Die beim Organträger benötigten Werte fließen als sonstige Besteuerungsgrundlagen in die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG mit ein und sind auf der Anlage OG (Zeilen 27 bis 30) zu erklären.

5. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Zeilen 179a-180)



	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
179a	Davon ab: Verrechnung mit verrechenbaren Verlusten nach § 15a EStG, die aufgrund einer Anwachsung bei der Körperschaft zu berücksichtigen sind	13.317

- 11 -

Steuernummer

Zeile		EUR
180	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Übertrag nach Zeile 2, 3 oder 4 der Anlage ZVE)	

1) InvStG 2004 = Investmentsteuergesetz in der Fassung vom 15.12.2003 BGBl. I Seite 2676, 2724; aufgehoben durch Artikel 11 Gesetz vom 19.07.2016 BGBl. I Seite 1730 in der Fassung des Artikels 2 Investmentsteuerreformgesetz (InvStRefG) Gesetz vom 19.07.2016 BGBl. I Seite 1730; zuletzt geändert durch Artikel 10 Gesetz vom 23.06.2017 BGBl. I Seite 1682 mit Wirkung vom 27. 07.2016

510 Die **Zeile 179a** wurde im VZ 2021 neu in die Erklärung eingefügt. Der zugrunde liegende Sachverhalt ist aber bereits seit 1980 (Einführung des § 15a EStG) denkbar. Bei § 15a EStG handelt es sich um eine Vorschrift, die auf Mitunternehmer einer Kommanditgesellschaft und andere haftungsbeschränkte Gesellschafter von Personenge-

sellschaften anwendbar ist. Die Verlustverrechnungsbeschränkung wird auf Ebene der Personengesellschaft angewendet. Auch die Feststellung des verrechenbaren Verlusts und der nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzenden Einkünfte erfolgt vollständig auf Ebene der Personengesellschaft im Rahmen der Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO, vgl. § 15a Abs. 4 Satz 3 und Satz 5 EStG. Normalerweise ist die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15a EStG also bei den zur Zeile 14 einzutragenden Einkünften aus Mitunternehmerschaften zu berücksichtigen.

Die Eintragung in Zeile 179a ist hingegen für einen Sonderfall vorgesehen. Kommt es im Rahmen der Feststellung auf Ebene der Personengesellschaft für den Mitunternehmer zu nicht ausgleichsfähigen Verlusten, werden diese als verrechenbare Verluste nach § 15a EStG festgestellt und können mit späteren Gewinnen verrechnet werden.

Scheiden allerdings alle anderen Gesellschafter der Mitunternehmerschaft aus, kommt es zur Anwachsung des Vermögens auf den letzten Gesellschafter. Verrechenbare Verluste nach § 15a EStG des letzten Gesellschafters können von diesem mit künftigen Gewinnen verrechnet werden[1]. Überträgt der ausscheidende Gesellschafter seinen Anteil unentgeltlich auf den verbleibenden Gesellschafter, gehen beim Ausscheidenden festgestellte verrechenbare Verluste auf den letzten Gesellschafter über und können von ihm mit künftigen Gewinnen aus dem Gewerbebetrieb verrechnet werden[2]. Das Gleiche gilt, wenn der Ausscheidende ohne Abfindung ausscheidet und der Verbleibende das Unternehmen fortsetzt[3].

Die bisherige Rechtsprechung ist – soweit ersichtlich – immer zu natürlichen Personen ergangen, die das Unternehmen als Gewerbebetrieb fortgesetzt haben. Es ist daher offensichtlich, dass die Verrechnung der verrechenbaren Verluste nach § 15a EStG nur mit Gewinnen aus dem fortgesetzten Gewerbebetrieb möglich ist. Da die meisten Körperschaften nur über einen einheitlichen Gewerbebetrieb verfügen (§ 8 Abs. 2 KStG) stellt sich die Frage, ob die Verrechnung von Verlusten, die auf einem angewachsenen Betrieb beruhen mit allen Einkünften aus Gewerbebetrieb möglich ist oder ob eine Schattengewinnermittlung für den angewachsenen Betrieb notwendig ist.

Wenn eine Körperschaft unter § 8 Abs. 2 KStG fällt, verfügt sie kraft Gesetzes nur über einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Aus diesem Grund müssen positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in voller Höhe mit übernommenen („angewachsenen") verrechenbaren Verlusten nach § 15a EStG verrechnet werden können.

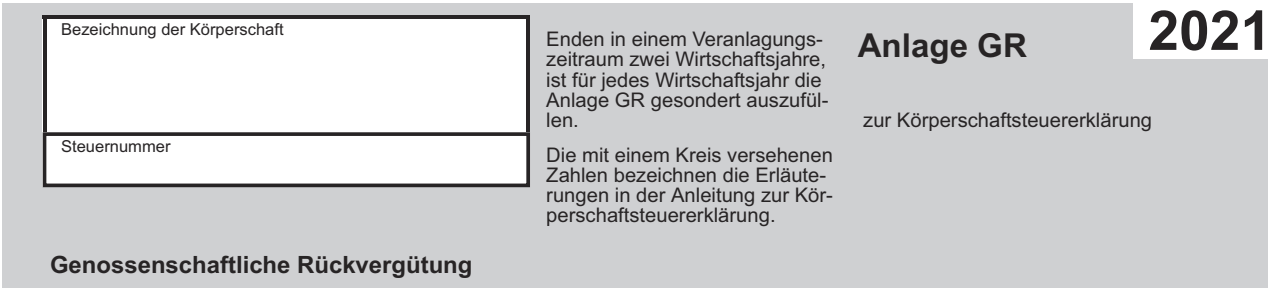
Darüber hinaus ist auch ein Verlustausgleich möglich, wenn es sich um eine Organgesellschaft handelt. Die Suspendierung des Verlustabzugs nach § 15 Nr. 1 EStG bezieht sich nur auf Verluste nach § 10d EStG und gilt nicht für Verluste nach § 15a EStG[4].

In **Zeile 180** sind nun die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** für das jeweilige **Wj.** und ggf. den jeweiligen Betrieb zu ermitteln. Die Einkünfte sind dann auf die Anlage ZVE zu übertragen. Handelt es sich um eine Körperschaft, die ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen kann und endet im VZ nur ein Wj., sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Zeile 2 der Anlage ZVE zu übertragen. Enden zwei Wj., muss das Ergebnis des ersten Wj. in Zeile 3 und das der zweiten Anlage in Zeile 3 der Anlage ZVE übertragen werden. Bei Körperschaften, die auch andere Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb erzielen können, ist bei Vorliegen nur eines Gewerbebetriebs das Ergebnis in die Zeile 2 der Anlage ZVE zu übertragen. Bei mehreren Betrieben muss das Ergebnis des ersten Betriebs in Zeile 2 und das aller anderen Betriebe in Zeile 4 der Anlage ZVE eingetragen werden. **511**

1) BFH v. 11.5.1995, IV R 44/93, BFHE 177, 466.
2) BFH v. 11.5.1995, IV R 44/93, BFHE 177, 466.
3) BFH v. 10.3.1998, VIII R 76/96, BStBl II 1999, 269.
4) Vgl. Claudy, Ubg 2021, 151.

VI. Anlage GR – Genossenschaftliche Rückvergütung

1. Übersicht über Inhalt und Bedeutung der Anlage GR



512 Die Anlage GR ist eine Anlage zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 und von Genossenschaften auszufüllen, die **genossenschaftliche Rückvergütungen** an ihre Mitglieder gewährt haben. Sie dient der Ermittlung, inwieweit die Rückvergütung nach § 22 KStG als Betriebsausgabe abziehbar ist oder eine vGA darstellt. Die Ermittlung ist auch für nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG oder § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG nur partiell steuerpflichtige Genossenschaften vorzunehmen.

Hierbei sind die einzelnen Genossenschaften wie folgt zu unterscheiden:

- Bezugsgenossenschaft: Genossenschaft, die den gemeinsamen Einkauf von Waren für ihre Mitglieder durchführt.
- Absatzgenossenschaft: Genossenschaft, die die Produkte ihrer Mitglieder vermarktet.
- Produktionsgenossenschaft: Genossenschaft, deren Mitglieder gemeinsam Güter herstellen oder Dienstleistungen erbringen und die Einnahmen untereinander aufteilen.

513 Anhand der Angaben wird geprüft, inwieweit die genossenschaftlichen Rückvergütungen (beachte: Preisnachlässe in Form von Rabatten oder Boni gehören nicht zu den genossenschaftlichen Rückvergütungen)[1] an die Mitglieder gem. § 22 KStG als Betriebsausgabe abzugsfähig sind. Dies ist gem. § 22 Abs. 1 Satz 3 KStG insoweit der Fall, als die für die Rückvergütung verwendeten Überschüsse im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet wurden. Darüber hinaus sind vGA anzunehmen.[2] Zur Ermittlung des als Betriebsausgabe abzugsfähigen Teils der genossenschaftlichen Rückvergütung ist mit den Angaben auf der Anlage GR der **Gesamtüberschuss i.S.d. § 22 Abs. 1 KStG**, d.h. das Einkommen ohne Gewinne aus Nebengeschäften vor Abzug der Rückvergütungen und Verlustabzug, in einen Überschuss aus Mitgliedergeschäften und einen sonstigen Überschuss **aufzuteilen**.

514 Für die Besteuerung der Genossenschaften sind die folgenden Arten von Geschäften zu unterscheiden:[3]

- **Zweckgeschäfte**: Zweckgeschäfte sind alle Geschäfte, die der Erfüllung des satzungsmäßigen Gegenstands des Unternehmens der Genossenschaft dienen und die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder bezwecken. Sie können sein
  - Mitgliedergeschäfte: Zweckgeschäfte, die mit den Mitgliedern der Genossenschaft als Vertragspartnern durchgeführt werden;
  - Nichtmitgliedergeschäfte: Nichtmitgliedergeschäfte sind Zweckgeschäfte, die mit Nichtmitgliedern als Vertragspartnern der Genossenschaft durchgeführt werden.
- **Gegengeschäfte**: Gegengeschäfte sind Geschäfte, die zur Durchführung der Zweckgeschäfte erforderlich sind, z.B. bei Bezugsgenossenschaften der Einkauf der Waren, bei Nutzungsgenossenschaften der Ankauf eines Mähdreschers, bei Absatzgenossenschaften der Verkauf der Waren.
- **Hilfsgeschäfte**: Hilfsgeschäfte sind Geschäfte, die zur Abwicklung der Zweckgeschäfte und Gegengeschäfte notwendig sind und die der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft mit sich bringt, z.B. Einkauf von Büromaterial, der Verkauf von überflüssig gewordenem Inventar oder Verpackungsmaterial, die Lieferung von Molkereibedarfsartikeln, die Vermietung von Wohnräumen an Betriebsangehörige, wenn die Vermietung aus betrieblichen Gründen (im eigenen betrieblichen Interesse der Genossenschaft) veranlasst ist.
- **Nebengeschäfte**: Nebengeschäfte sind alle sonstigen Geschäfte.

515 Genossenschaftliche Rückvergütungen sind grundsätzlich einheitlich nach der Höhe des Umsatzes (Warenbezugs) zu bemessen und allen Mitgliedern in gleichen Hundertsätzen des Umsatzes zu gewähren.[4] Eine Abstufung nach Warengruppen oder nach der Höhe des Umsatzes mit einzelnen Mitgliedern (Umsatzgruppen) ist dabei nicht zulässig.[5] Eine Bemessung nach unterschiedlichen Hundertsätzen ist hingegen zulässig, soweit die **genossenschaftlichen Rückvergütungen** auf solche **Geschäftssparten**, die als Betriebsabteilungen im Rahmen des Gesamt-

1) Vgl. R 22 Abs. 2 KStR 2015.
2) Vgl. R 22 Abs. 13 KStR 2015; zur Abgrenzung vgl. BFH v. 9.3.1988, I R 262/83, BStBl II 1988, 592.
3) Vgl. R 5.11 Abs. 6 KStR 2015.
4) R 22 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015.
5) R 22 Abs. 5 Satz 2 KStR 2015.

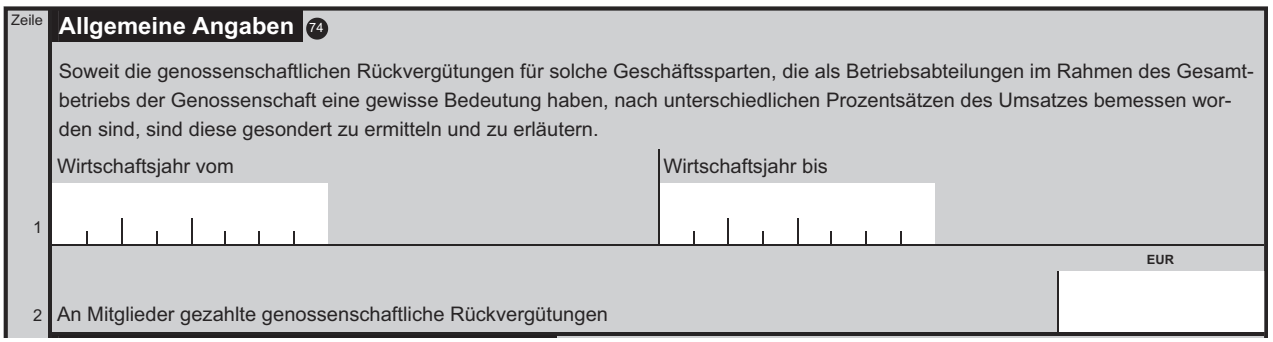
betriebs der Genossenschaft eine gewisse Bedeutung haben, entfallen. Hierunter fallen z.B. Bezugs-, Absatz-, Kreditgeschäft, Produktion und Leistungsgeschäft.[1] Bei nach unterschiedlichen Hundertsätzen vorgenommener Bemessung der Rückvergütungen ist diese gesondert zu ermitteln und zu erläutern. Diese Unterlagen sind möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

Enden im VZ 2021 zwei Wj., so ist die Anlage GR für jedes Wj. gesondert auszufüllen. Die Beträge sind in vollen Euro einzutragen. **516**

Die Anlage GR ist neben den **allgemeinen Angaben** in den Zeilen 1 und 2 in **fünf Abschnitte** gegliedert, in denen folgende Werte zu erklären sind: **517**

- bei **Absatz- und Produktionsgenossenschaften** der **Einkauf** in den Zeilen 3 und 4;
- bei **übrigen Genossenschaften** der **Umsatz** in den Zeilen 6 und 7;
- bei **Bezugs- und Absatzgenossenschaften** der **Einkauf** und der **Umsatz** im Bezugs- und Absatzgeschäft in den Zeilen 9 bis 14;
- Berechnung der **genossenschaftlichen Rückvergütung** in den Zeilen 16 bis 18a;
- Angaben zu **Umsatz** und **Gewinn** aus **Nebengeschäften** in den Zeilen 19 und 20.

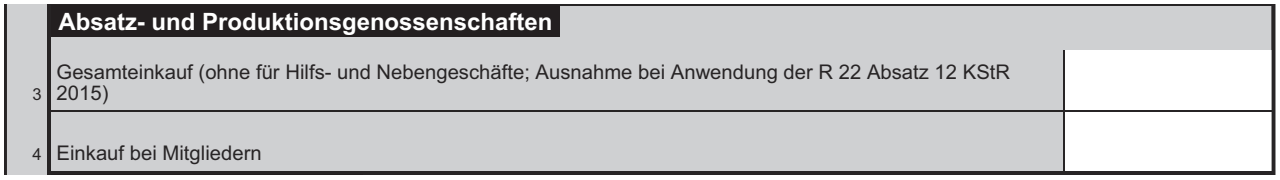
2. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–2)



In **Zeile 1** ist das **Wj.** anzugeben, für das die Anlage GR eingereicht wird. **518**

In **Zeile 2** sind die **an die Mitglieder gezahlten genossenschaftlichen Rückvergütungen** einzutragen. Soweit die genossenschaftlichen Rückvergütungen für solche Geschäftssparten, die als Betriebsabteilungen im Rahmen des Gesamtbetriebs der Genossenschaft eine gewisse Bedeutung haben, nach unterschiedlichen Prozentsätzen des Umsatzes bemessen worden sind (→ Rz. 515), sind diese gesondert zu ermitteln und zu erläutern. Diese Unterlagen sind möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. **519**

3. Absatz- und Produktionsgenossenschaften (Zeilen 3–4)



Absatz- und Produktionsgenossenschaften haben in den Zeilen 3 und 4 folgende Werte einzutragen: **520**

In **Zeile 3** den **Gesamteinkauf** (Einkäufe bei Mitgliedern und Nichtmitgliedern im Zweckgeschäftsbereich). Einkäufe für **Hilfsgeschäfte** sind dabei nicht zu berücksichtigen. Das Gleiche gilt grundsätzlich auch hinsichtlich der Einkäufe für **Nebengeschäfte**.[2] Übersteigt der Umsatz aus Nebengeschäften weder 2 % des gesamten Umsatzes der Genossenschaft noch den absoluten Betrag von 5 200 €, so sind die Einkäufe für Nebengeschäfte nicht vom Gesamteinkauf abzusetzen.[3] Der Umsatz und der Gewinn aus Nebengeschäften sind zur Überprüfung der genannten Grenzen ergänzend in die Zeilen 19 und 20 einzutragen.

In **Zeile 4** den **Einkauf bei Mitgliedern** (hinsichtlich des Zweckgeschäftsbereichs). **521**

1) R 22 Abs. 5 Satz 6 KStR 2015.
2) Zur Definition von Zweck-, Neben-, Hilfs- und Gegengeschäften s. R 5.11 Abs. 6 KStR 2015.
3) R 22 Abs. 12 KStR 2015.

4. Übrige Genossenschaften (Zeilen 6–7)

	Übrige Genossenschaften	
5 frei		
6	Gesamtumsatz (ohne Hilfs- und Nebengeschäfte; Ausnahme bei Anwendung der R 22 Absatz 12 KStR 2015)	
7	Umsatz mit Mitgliedern	

522 **Genossenschaften**, die keine Absatz- und Produktionsgenossenschaften sind, müssen in den Zeilen 6 und 7 Folgendes angeben:

In **Zeile 6** den **Gesamtumsatz**, also die Summe der Umsätze aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern. Der Umsatz aus Hilfsgeschäften ist dabei nicht zu berücksichtigen. Das Gleiche gilt grundsätzlich auch für den Umsatz aus Nebengeschäften.[1] Übersteigt der Umsatz aus Nebengeschäften weder 2 % des gesamten Umsatzes der Genossenschaft noch den absoluten Betrag von 5 200 €, so ist er nicht vom Gesamtumsatz abzusetzen.[2] Der Umsatz und der Gewinn aus Nebengeschäften sind zur Überprüfung der genannten Grenzen ergänzend in die Zeilen 19 und 20 einzutragen.

523 In **Zeile 7** den **Umsatz mit Mitgliedern** (Umsatz aus Zweckgeschäften).

5. Bezugs- und Absatzgenossenschaften (Zeilen 9–14)

	Bezugs- und Absatzgenossenschaften	
8 frei		
9	Gesamtumsatz im Bezugsgeschäft (ohne Hilfsgeschäfte, Nebengeschäfte und ohne Gegengeschäfte des Absatzgeschäftes; Ausnahme bei Anwendung der R 22 Absatz 12 KStR 2015)	
10	Gesamteinkauf im Absatzgeschäft (ohne Hilfsgeschäfte, Nebengeschäfte und ohne Gegengeschäfte des Bezugsgeschäftes; Ausnahme bei Anwendung der R 22 Absatz 12 KStR 2015)	
11	Summe A (Summe der Beträge laut Zeilen 9 und 10)	
12	Umsatz mit Mitgliedern im Bezugsgeschäft	
13	Einkauf bei Mitgliedern im Absatzgeschäft	
14	Summe B (Summe der Beträge laut Zeile 12 und Zeile 13)	

524 Da bei den **Bezugs- und Absatzgenossenschaften** sowohl das Bezugsgeschäft als auch das Absatzgeschäft zu berücksichtigen sind, müssen diese Genossenschaften angeben:[3]

In **Zeile 9** den **Gesamtumsatz im Bezugsgeschäft** (ohne Hilfsgeschäfte, Nebengeschäfte und Gegengeschäfte des Absatzgeschäfts).

Übersteigt der Umsatz aus Nebengeschäften weder 2 % des gesamten Umsatzes der Genossenschaft noch den absoluten Betrag von 5 200 €, so ist er nicht vom Gesamtumsatz abzusetzen.[4] Der Umsatz und der Gewinn aus Nebengeschäften sind zur Überprüfung der genannten Grenzen ergänzend in die Zeilen 19 und 20 einzutragen.

525 In **Zeile 10** den **Gesamteinkauf im Absatzgeschäft** (ohne Hilfsgeschäfte, Nebengeschäfte und Gegengeschäfte des Absatzgeschäfts). Übersteigt der Umsatz aus Nebengeschäften weder 2 % des gesamten Umsatzes der Genossenschaft noch den absoluten Betrag von 5 200 €, so ist er nicht vom Gesamtumsatz abzusetzen.[5] Der Umsatz und der Gewinn aus Nebengeschäften sind zur Überprüfung der genannten Grenzen ergänzend in die Zeilen 19 und 20 einzutragen.

526 In **Zeile 11** die **Summe der Zeilen 9 und 10** (für die weitere Berechnung als Summe A bezeichnet).

527 In **Zeile 12** den **Umsatz mit Mitgliedern im Bezugsgeschäft**.

528 In **Zeile 13** den **Einkauf bei Mitgliedern im Absatzgeschäft**.

529 In **Zeile 14** die **Summe der Zeilen 12 und 13** (für die weitere Berechnung als Summe B bezeichnet).

1) Zur Definition von Zweck-, Neben-, Hilfs- und Gegengeschäften s. R 5.11 Abs. 6 KStR 2015.
2) R 22 Abs. 12 KStR 2015.
3) Zur Definition von Zweck-, Neben-, Hilfs- und Gegengeschäften s. R 5.11 Abs. 6 KStR 2015.
4) R 22 Abs. 12 KStR 2015.
5) R 22 Abs. 12 KStR 2015.

6. Berechnung der genossenschaftlichen Rückvergütung (Zeilen 16–18a)

	Berechnung der genossenschaftlichen Rückvergütung	
15 frei		
16	Überschuss im Sinne des § 22 Absatz 1 KStG (laut gesonderter Ermittlung) 74	
17	Abziehbare genossenschaftliche Rückvergütungen (Betrag laut Zeile 16 multipliziert mit dem Verhältnis der Beträge der Zeilen 4 zu 3, 7 zu 6 oder 14 zu 11)	
18	Nichtabziehbare genossenschaftliche Rückvergütungen (Betrag laut Zeile 2 abzüglich Betrag laut Zeile 17) (Übertrag in Zeile 48 der Anlage GK)	
18a	Die genossenschaftlichen Rückvergütungen sind den Berechtigten steuerwirksam zugeflossen am	

Die folgenden Zeilen 16 bis 18a betreffen die **Ermittlung der abziehbaren Rückvergütung** und sind daher von allen vorgenannten Genossenschaften auszufüllen. **530**

In **Zeile 16** ist der lt. gesonderter Ermittlung berechnete **Überschuss i.S.d. § 22 Abs. 1 KStG** anzugeben. Der Überschuss ist nach § 22 Abs. 1 Satz 4 KStG das um den Gewinn aus Nebengeschäften geminderte Einkommen vor Abzug der genossenschaftlichen Rückvergütungen und des Verlustabzugs. Die Ermittlung des Überschusses ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. **531**

In **Zeile 17** ist der **als Betriebsausgabe abziehbare Betrag der genossenschaftlichen Rückvergütung** auszurechnen. Dieser ergibt sich aus der Multiplikation des Überschusses i.S.d. § 22 Abs. 1 KStG lt. Zeile 16 mit dem Verhältnis der Beträge der Zeilen 4 zu 3, 7 zu 6 oder 14 zu 11. **532**

Praxishinweis:
Die genossenschaftlichen Rückvergütungen sind bei der Ermittlung des Gewinns des Wj., für das sie gewährt werden, auch dann abzuziehen bzw. in der Bilanz als Rückstellung zu berücksichtigen, wenn sie erst nach Ablauf des Wj. – spätestens bei Feststellung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung – dem Grunde nach beschlossen werden.[1)]

In **Zeile 18** ist die **Differenz zwischen** den an Mitglieder **gezahlten genossenschaftlichen Rückvergütungen** (Betrag aus Zeile 2) und dem **als Betriebsausgabe abziehbaren Betrag** (Betrag aus Zeile 17) anzugeben. Dieser Teilbetrag ist als vGA in Zeile 48 der Anlage GK zur Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu übertragen. Zusätzlich ist die vGA in Zeile 2 der Anlage KSt 1 F (→ Rz. 1020) anzugeben, da sich durch diese vGA ggf. eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG, → Rz. 1011 ff.) ergeben kann. **533**

Nicht abziehbare genossenschaftliche Rückvergütungen sind ebenfalls bei nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG oder § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG ggf. nur partiell steuerpflichtigen Genossenschaften anzugeben. Bei diesen kommt es aber nicht zu einer Erhöhung des Einkommens, weil die vGA den steuerfreien Bereich dieser Genossenschaften betrifft.

In **Zeile 18a** ist anzugeben, **wann** die **genossenschaftlichen Rückvergütungen** den Berechtigten steuerwirksam **zugeflossen sind**. Dies gilt auch für den Fall, dass sich in Zeile 18 kein nicht abziehbarer Betrag ergibt und die Rückvergütung in voller Höhe abzugsfähige Betriebsausgaben darstellt. **534**

Praxishinweis:
Zu beachten ist, dass die genossenschaftlichen Rückvergütungen den Berechtigten rechtzeitig zugeflossen sein müssen. Das ist der Fall, wenn sie spätestens bis zum Ablauf von zwölf Monaten nach dem Ende des Wj. gezahlt oder gutgeschrieben worden sind.[2)] Nur in besonders begründeten Einzelfällen wird das FA diese Frist nach Anhörung durch den Prüfungsverband verlängern. Nicht innerhalb der Frist gezahlte oder gutgeschriebene Rückvergütungen können auch nicht im Wj. der Zahlung als Betriebsausgabe abgezogen werden.[3)]

7. Nebengeschäfte zur Anwendung der Richtlinie R 22 Absatz 12 KStR 2015 (Zeilen 19–20)

	Nebengeschäfte zur Anwendung der Richtlinie R 22 Absatz 12 KStR 2015	EUR
19	Umsatz aus Nebengeschäften	
20	Gewinn aus Nebengeschäften	

1) R 22 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015.
2) R 22 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015.
3) Vgl. R 22 Abs. 4 Satz 4 KStR 2015.

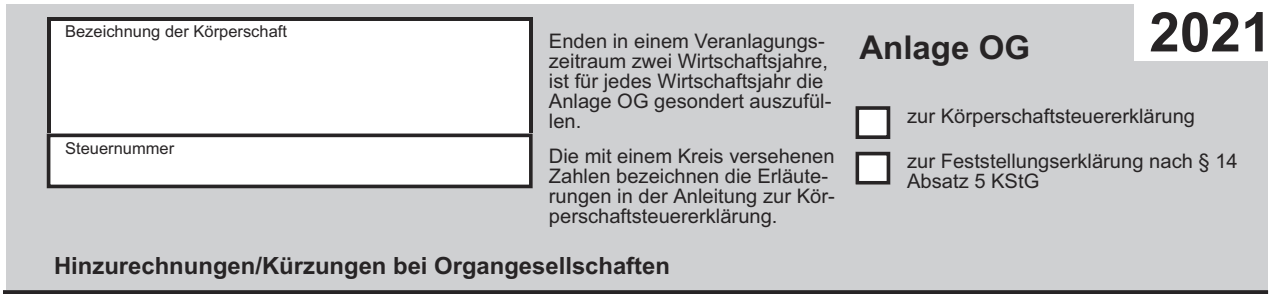
535 Zur Überprüfung, ob die zu den **Zeilen 3, 6, 9 und 10 angesprochene Ausnahmeregelung** der R 22 Abs. 12 KStR 2015 Anwendung findet (**Einbeziehung geringfügiger Gewinne aus Nebengeschäften** in den Überschuss nach § 22 Abs. 1 Satz 4 KStG), sind anzugeben:

536 In **Zeile 19** der **Umsatz aus Nebengeschäften**.

537 In **Zeile 20** der **Gewinn aus Nebengeschäften**.

VII. Anlage OG – Hinzurechnungen und Kürzungen bei Organgesellschaften

1. Übersicht über Inhalt und Bedeutung der Anlage OG


Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Enden in einem Veranlagungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, ist für jedes Wirtschaftsjahr die Anlage OG gesondert auszufüllen.

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage OG **2021**

☐ zur Körperschaftsteuererklärung

☐ zur Feststellungserklärung nach § 14 Absatz 5 KStG

Hinzurechnungen/Kürzungen bei Organgesellschaften

Die **Anlage OG** dient der differenzierten Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft. Sie ist daher nur **von Organgesellschaften auszufüllen**. Ist die Körperschaft Organgesellschaft und zugleich Organträger einer oder mehreren anderen Organgesellschaft(en), hat sie sowohl die Anlage OG als auch (jeweils) die Anlage(n) OT (→ Rz. 586 ff.) auszufüllen. **538**

Die Anlage OG ist neben den **allgemeinen Angaben in den Zeilen 1 bis 5f** in die **drei folgenden Teilbereiche** gegliedert: **539**

- **Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens** (Zeilen 13 bis 18),
- **Mehr- oder Minderabführungen** (Zeilen 20 bis 21b),
- **Werte, die für die Besteuerung des Organträgers von Bedeutung sind** (Zeilen 21c bis 33).

Enden in einem VZ zwei Wj., so ist für jedes Wj. die Anlage OG gesondert auszufüllen. **540**

Der **Organträger** muss gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG eine natürliche Person oder eine nicht von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. § 1 KStG sein. Weitere Voraussetzung ist, dass der Organträger ein **gewerbliches Unternehmen** betreibt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Organträger kann gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG auch eine Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein, wenn sie eine originär gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt. Ein inländischer Sitz oder eine Geschäftsleitung im Inland sind für den Organträger jeweils nicht erforderlich. Hat der Organträger im Inland weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung, muss die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Organgesellschaft gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organschaft einer inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO des Organträgers zuzurechnen sein. Diese Voraussetzung ist nur dann erfüllt, wenn die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach dem jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen der inländischen Besteuerung unterliegen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG). Ist eine Organgesellschaft Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die Organträger ist, ist die Organgesellschaft für ihre Einkommensermittlung insoweit wie ein Organträger zu behandeln. Dies bedeutet, dass die Organgesellschaft für das ihr über die Organträger-Personengesellschaft zuzurechnende Einkommen von deren Organgesellschaft(en) (jeweils) eine Anlage OT (→ Rz. 586 ff.) einzureichen hat. **541**

Als Organgesellschaft kommen gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG eine AG, eine KGaA, eine Europäische Gesellschaft bzw. nach § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG eine GmbH, eine Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) i.S.d. § 5a GmbHG oder eine nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaft, die nach dem sog. Typenvergleich[1] mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens in Betracht. **542**

Weitere Voraussetzungen für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft sind das Vorliegen einer ununterbrochenen unmittelbaren finanziellen Eingliederung (Mehrheit der Stimmrechte) vom Beginn des Wj. der Organgesellschaft an (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG) und ein Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG, der die Abführung des gesamten Gewinns beinhalten muss (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Mittelbare Beteiligungen sind zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gewährt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG). Die Gewinnabführungsverpflichtung muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während dieser Zeit durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG). Hierbei ist eine Mindestlaufzeit von fünf Zeitjahren, entsprechend 60 Monaten, gemeint, die im Gewinnabführungsvertrag vereinbart werden muss.[2] Daher muss der Gewinnabführungsvertrag bei Beginn in einem Rumpfwirtschaftsjahr grundsätzlich nicht nur fünf Wj., sondern fünf Zeitjahre umfassen und sollte in solchen Fällen also das sechste Wj. einschließen. Da es sich aber um eine zukunftsgerichtete Verpflichtung handelt, wird es nicht beanstandet, wenn bei zwischenzeitlichem Wechsel des Abschlussstichtags gewährleistet ist, dass der frühestmögliche Zeitpunkt der Kündigung erst nach Ablauf von 60 Monaten nach Beginn des Gewinnabführungsvertrags liegt. Die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags muss stets die Mindestlaufzeit erfüllen. **543**

1) Vgl. H 2 KStH 2015.
2) Vgl. R 14.5 Abs. 2 KStR 2015.

Beispiel:

Der Gewinnabführungsvertrag wurde mit Beginn des Wj. zum 1.4.2011 wirksam und kann daher gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG frühestens mit Ablauf des 31.3.2016 gekündigt werden. Am 30.11.2011 wurde beschlossen, das Wj. zum 31.12.2011 auf ein kalendergleiches Wj. umzustellen.

Durch das Rumpf-Wj. 1.4.2011–31.12.2011 unterlagen mit Ablauf des 31.12.2015 fünf Wj. dem Organschaftsverhältnis. Das bedeutet aber nicht, dass damit der Gewinnabführungsvertrag bereits zum 31.12.2015 gekündigt werden könnte. Der Vertrag muss weiterhin auf mindestens fünf Zeitjahre abgeschlossen bleiben, da die Gewinnabführungsverpflichtung den Zeitraum vom 1.4.2011 bis zum 31.3.2016 umfasst. Wird der gesamte Gewinn für 2016 (Wj. 1.1.–31.12.2016) bzw. der gesamte in einem vom 1.1.2016 bis 31.3.2016 gebildeten Rumpfwirtschaftsjahr erzielte Gewinn abgeführt, ist die Organschaft anzuerkennen, wenn die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

544 Erfüllt der Gewinnabführungsvertrag von Anfang an die o.g. Voraussetzungen nicht, kann die ertragsteuerliche Organschaft von Beginn an nicht anerkannt werden. Wird der Gewinnabführungsvertrag nicht während der gesamten Mindestlaufzeit durchgeführt, ist er rückwirkend nicht anzuerkennen, es sei denn, die Beendigung der Gewinnabführung beruht auf einem wichtigen, die Kündigung rechtfertigenden Grund (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG). In diesem Fall bleibt die Organschaft für die zurückliegenden Wj. der Organgesellschaft erhalten. Im betreffenden Wj. wirkt die Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrages allerdings auf den Beginn des Wj. zurück mit der Folge, dass das Organschaftsverhältnis für dieses Wj. nicht mehr anzuerkennen ist (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG).

545 Für Gewinnabführungsverträge, die nach dem 26.2.2013 abgeschlossen oder geändert werden, muss bei anderen Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG in dem **Gewinnabführungsvertrag** die **Verlustübernahme** gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG unter dynamischem Verweis auf **§ 302 AktG** in seiner jeweils geltenden Fassung vereinbart werden.[1)] Diese nunmehr gesetzliche Regelung entspricht in Übereinstimmung mit der Auffassung der FinVerw. der gefestigten Rechtsprechung des BFH, wonach der Gewinnabführungsvertrag hinsichtlich der Verlustübernahme entweder einen allgemeinen Bezug auf § 302 AktG oder einen Verweis auf § 302 Abs. 1 AktG und zwingend auch auf § 302 Abs. 3 AktG enthalten oder alternativ der Vertragstext entsprechend dem Inhalt des § 302 Abs. 1 AktG und § 302 Abs. 3 AktG gestaltet werden musste.[2)] Da in der Vergangenheit Organschaftsfällen regelmäßig auf Grund einer diesbezüglich unzureichend vereinbarten Verlustübernahme die steuerliche Anerkennung versagt werden musste, wurde in § 17 Abs. 2 KStG[3)] geregelt, dass insoweit **fehlerhafte Gewinnabführungsverträge**, die vor dem 26.2.2013 abgeschlossen wurden, **bis einschließlich dem VZ 2014** für die Anerkennung des Organschaftsverhältnisses unschädlich sind, wenn die Verlustübernahme tatsächlich durchgeführt wurde und die Verlustübernahme entsprechend § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG bis zum 31.12.2014 wirksam vereinbart wurde. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Gewinnabführungsverträge nur dann wirksam vereinbart sind, wenn sie ins Handelsregister eingetragen werden.[4)] Die Änderung des Gewinnabführungsvertrages war nicht erforderlich, sofern das Organschaftsverhältnis vor dem 1.1.2015 beendet wurde.[5)] Die diesbezügliche Änderung des Gewinnabführungsvertrages galt auch nicht als (schädlicher) Neuabschluss i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG.[6)] Die Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG[7)] musste ebenfalls in dem Gewinnabführungsvertrag aufgenommen worden sein, wenn der Vertrag nach dem 31.12.2005 geschlossen wurde. Für Altverträge, die vor dem 1.1.2006 geschlossen wurden, war nach Verwaltungsauffassung eine diesbezügliche Anpassung nicht zwingend erforderlich.[8)] Dieser großzügigen Rechtsauslegung ist der BFH allerdings nicht gefolgt.[9)]

546 Wegen weiterer Einzelheiten zur Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft, der Behandlung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner und der Behandlung bei ausländischen Organträgern bzw. zum Steuerabzug beim Organträger vgl. §§ 14 bis 17 und 19 KStG, R 14.1 bis R 19 KStR 2015 sowie die BMF-Schreiben v 26.8.2003,[10)] v. 10.11.2005[11)] und v. 20.8.2015.[12)]

1) Vgl. § 17 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 10b Satz 1 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285 = BStBl I 2013, 188 bzw. § 17 Abs. 2 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266 = BStBl I 2014, 1126; R 17 Abs. 3 KStR 2015.
2) Vgl. R 66 Abs. 3 Satz 2 und 3 KStR 2004; bestätigt durch BFH v. 22.2.2006, I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513.
3) I.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266 = BStBl I 2014, 1126; zuvor entsprechend geregelt durch § 34 Abs. 10b Satz 2 ff. KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285 = BStBl I 2013, 188, zuletzt geändert durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz v. 18.12.2013, BGBl. I 2013, 4318 = BStBl I 2014, 2.
4) Vgl. R 14.5 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015.
5) § 34 Abs. 10b Satz 3 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285 = BStBl I 2013, 188.
6) § 34 Abs. 10b Satz 4 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285 = BStBl I 2013, 188.
7) Eingefügt durch das Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts v. 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3214.
8) Vgl. BMF v. 16.12.2005, IV B 7 – S 2770 – 30/05, BStBl I 2006, 12; OFD Niedersachsen v. 13.9.2013, S 2770 – 121 – St 248, juris.
9) Vgl. BFH v. 22.10.2010, I B 83/10, BStBl II 2014, 490; v. 24.7.2013, I R 40/12, BStBl II 2014, 272; v. 10.5.2017, I R 93/15, BStBl II 2019, 278.
10) BMF v. 26.8.2003, IV A 2 – S 2770 – 18/03, BStBl I 2003, 437.
11) BMF v. 10.11.2005, IV B 7 – S 2770 – 24/05, BStBl I 2005, 1038.
12) BMF v. 20.8.2015, IV C 2 – S 2770/12/10001, BStBl I 2015, 649.

Praxishinweis:
Der Gewinnabführungsvertrag und ggf. die Nachweise über die (un)mittelbare finanzielle Eingliederung sollten dem FA stets zu Beginn der Organschaft eingereicht werden.

547 Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft vor, so ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen, soweit sich aus § 16 KStG (betreffend die Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner) oder anderen Vorschriften (→ Rz. 557) nichts anderes ergibt. Die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft beim Organträger erfolgt gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG erstmals in dem Jahr, in dem das Wj. der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird, wofür unter anderem regelmäßig die Eintragung in das Handelsregister erforderlich ist.[1)]

Bei der Einkommensermittlung der Organgesellschaft gelten gem. § 15 KStG folgende Besonderheiten:

- Der Verlustabzug i.S.d. § 10d EStG ist bei der Organgesellschaft nicht zulässig (§ 15 Satz 1 Nr. 1 KStG).
- Auf einen sich nach § 3a Abs. 3 Satz 4 EStG ergebenden verbleibenden Sanierungsertrag einer Organgesellschaft ist § 3a Abs. 3 Satz 2, 3 und 5 EStG beim Organträger anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 1a KStG).
- § 8b Abs. 1 bis 6 KStG, § 4 Abs. 6 UmwStG und § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG sind bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden (sog. Bruttomethode; § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG). § 8b Abs. 1 bis 6 KStG, § 4 Abs. 6 UmwStG, § 12 Abs. 2 UmwStG, § 3 Nr. 40 EStG und § 3c Abs. 2 EStG finden erst bei der Ermittlung des Einkommens des (obersten) Organträgers Anwendung; § 8b KStG, § 3 Nr. 40 EStG und § 3c Abs. 2 EStG sind auch für Gewinne oder Verluste im Sinne des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erst beim obersten Organträger zu berücksichtigen (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG). Die Bruttomethode gilt entsprechend für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen sind (§ 15 Satz 2 KStG). Die Bruttomethode greift jedoch nicht, soweit bei der Organgesellschaft § 8b Abs. 7, 8 oder 10 KStG anzuwenden ist (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG).
- Die Teilfreistellungen nach dem InvStG sind bei einer Organgesellschaft nicht anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 2a KStG).
- Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG ist die Zinsschranke nach § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Organträger und Organgesellschaften gelten als ein Betrieb i.S.d. § 4h EStG. Bei der Organgesellschaft angefallene Zinsaufwendungen und Zinserträge sowie bei der Organgesellschaft vorgenommene Abschreibungen sind in die Anwendung des § 4h EStG beim Organträger einzubeziehen.
- Gesellschaftsrechtlich veranlasste Dauerverlustgeschäfte i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG führen bei der Organgesellschaft nicht zu einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Die Regelungen zur Nichtannahme von vGA bei im Interesse des Gesellschafters ausgeübten Dauerverlustgeschäften i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG und die daraus für Kapitalgesellschaften vorzunehmende Einkommensermittlung nach § 8 Abs. 9 KStG sind nicht bei der Organgesellschaft, sondern erst bei Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 und 5 KStG).

Erfüllt die Organgesellschaft die besonderen Tarifvorschriften für den Steuerabzug, finden diese erst auf Ebene des Organträgers in Abhängigkeit von dessen Rechtsform Anwendung (§ 19 KStG).

Auch die Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG bei Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung auf eine Organgesellschaft gelten für den Organträger entsprechend (§ 2 Abs. 4 Satz 4 UmwStG).

Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende Besteuerungsgrundlagen werden gem. § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt. Die Feststellungen nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG sind für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend. Dies gilt entsprechend für von der Organgesellschaft geleistete Steuern, die auf die Steuer des Organträgers anzurechnen sind. Zuständig für diese Feststellungen ist das FA, das für die Besteuerung nach dem Einkommen der Organgesellschaft zuständig ist. Die Erklärung zu den gesonderten und einheitlichen Feststellungen nach § 14 Abs. 5 KStG soll mit der Körperschaftsteuererklärung der Organgesellschaft verbunden werden. Die Anlage OG kann daher sowohl Anlage zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 als auch zur Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG (KSt 1) der Organgesellschaft sein. Im Kopf der Anlage OG ist dies entsprechend anzukreuzen.

1) Vgl. R 14.5 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015.

2. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–5f)

Zeile

Allgemeine Angaben

Die Steuerpflichtige ist Organgesellschaft:

1 Bezeichnung des Organträgers

2 Straße, Hausnummer

3 Postleitzahl | Ort

4 Steuernummer des Organträgers

4a Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft vom | Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft bis

Der Feststellungsbescheid im Sinne des § 14 Absatz 5 KStG für den Organträger soll folgendem von den Zeilen 1 bis 3 abweichenden Empfangsbevollmächtigten/Postempfänger zugesandt werden:

5 Namenszeile 1 — 17.301

5a Namenszeile 2 — 17.302

5b Namenszeile 3 — 17.303

5c Namenszeile 4 — 17.304

5d Straße/Postfach — 17.305

5e Straße — 17.306

5f Postleitzahl und Ort — 17.307

548 In den **Zeilen 1 bis 3** sind der **Name des Organträgers** sowie dessen **vollständige Anschrift** anzugeben.

549 In **Zeile 4** ist die **Steuernummer des Organträgers** einzutragen.

550 In **Zeile 4a** ist das **Wj. der Organgesellschaft** zu erklären (→ Rz. 540).

551 Der gesonderte und einheitliche Feststellungsbescheid i.S.d. § 14 Abs. 5 KStG ist sowohl der Organgesellschaft als auch dem Organträger bekannt zu geben. Sofern der für den Organträger bestimmte Feststellungsbescheid nicht unmittelbar an diesen bekannt gegeben werden soll, sind in den **Zeilen 5 bis 5f** Angaben zum **Empfangsbevollmächtigen/Postempfänger des Organträgers** (Name, Anschrift) zu machen.

3. Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens (Zeilen 13–18)

	Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens	EUR
6 bis 12 frei		
13	Einkommen der Organgesellschaft vor Zurechnung an den Organträger (Betrag laut Zeile 43 der Anlage ZVE)	
14	Davon ab: 20/17 der eigenen Ausgleichszahlungen der Organgesellschaft an ihre außenstehenden Anteilseigner (§ 16 Satz 1 KStG)	17.134
14a	Davon ab: 20/17 der verdeckten Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an ihre außenstehenden Anteilseigner (§ 16 Satz 1 KStG in Verbindung mit R 14.6 Absatz 4 Satz 4 KStR 2015)	17.225
15	Davon ab: Ausgleichszahlungen des Organträgers an außenstehende Anteilseigner der Organgesellschaft im Sinne des § 16 Satz 2 KStG (Übertrag nach Zeile 45 der Anlage ZVE)	17.122

Steuernummer

Zeile		EUR
16	Dazu: 14/17 des Betrages aus Zeile 15 (§ 16 Satz 2 KStG)	
17	Davon ab: Von der Organgesellschaft selbst zu versteuerndes Einkommen aus einem Übertragungsgewinn nach § 11 UmwStG (ermittelt nach den allgemeinen Regelungen, zum Beispiel unter Berücksichtigung des § 8b Absatz 2 KStG) 29	17.180
18	Dem Organträger zuzurechnendes Einkommen (Übertrag nach Zeile 44 der Anlage ZVE mit umgekehrtem Vorzeichen)	

In **Zeile 13** ist das **Einkommen der Organgesellschaft vor Zurechnung** beim Organträger anzugeben. Der Betrag ergibt sich aus Zeile 43 der Anlage ZVE. Er dient als Ausgangsgröße, um bei der Organgesellschaft das dem Organträger nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnende Einkommen ermitteln zu können. **552**

In **Zeile 14** sind **20/17 der von der Organgesellschaft selbst geleisteten Ausgleichszahlungen** i.S.d. § 16 KStG an ihre außenstehenden Anteilseigner anzugeben. Der Betrag ist vom Betrag lt. Zeile 13 abzuziehen, da er als nichtabziehbare Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG dem Einkommen der Organgesellschaft hinzugerechnet wurde und damit im Betrag lt. Zeile 13 enthalten ist. Gem. § 16 Satz 1 KStG hat die Organgesellschaft ein Einkommen i.H.v. $^{20}/_{17}$ der von ihr geleisteten Ausgleichszahlungen an ihre außenstehenden Anteilseigner selbst zu versteuern. Der Abzug erfolgt einschließlich der auf die Ausgleichszahlungen entfallenden Körperschaftsteuerbelastung, weil die auf die Ausgleichszahlung entfallende Körperschaftsteuer bereits als nach § 10 Nr. 2 KStG nichtabziehbare Betriebsausgabe das Einkommen der Organgesellschaft erhöht hat und damit ebenfalls im Betrag lt. Zeile 13 enthalten ist. **553**

In **Zeile 14a** sind **20/17 der von der Organgesellschaft geleisteten vGA** an ihre außenstehenden Anteilseigner zu erklären und vom Betrag lt. Zeile 13 abzuziehen, da sie in Zeile 176 der Anlage GK dem Einkommen der Organgesellschaft hinzugerechnet wurden und damit im Betrag lt. Zeile 13 enthalten sind. Gem. § 16 Satz 1 KStG i.V.m. R 14.6 Abs. 4 Satz 4 KStR 2015 hat die Organgesellschaft ein Einkommen i.H.v. $^{20}/_{17}$ der von ihr geleisteten vGA an ihre außenstehenden Anteilseigner selbst zu versteuern. Der Abzug erfolgt einschließlich der auf die vGA entfallenden Körperschaftsteuerbelastung, weil die auf die vGA entfallende Körperschaftsteuer bereits als nach § 10 Nr. 2 KStG nichtabziehbare Betriebsausgabe das Einkommen der Organgesellschaft erhöht hat und damit ebenfalls im Betrag lt. Zeile 13 enthalten ist. **554**

In **Zeile 15** sind die **Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner** der Organgesellschaft anzugeben, die vom **Organträger geleistet** wurden (§ 16 Satz 2 KStG), jedoch ohne die darauf entfallende Körperschaftsteuerbelastung. Dieser Betrag ist vom Einkommen in Zeile 13 abzuziehen und nach Zeile 45 der Anlage ZVE der Organgesellschaft zu übertragen und erhöht das Einkommen der Organgesellschaft. Gemäß § 16 Satz 2 KStG hat die Organgesellschaft ein Einkommen i.H.v. $^{20}/_{17}$ der Ausgleichszahlungen an ihre außenstehenden Anteilseigner auch dann selbst zu versteuern, wenn der Organträger die Ausgleichszahlung geleistet hat. Die auf die Ausgleichszahlungen entfallende Körperschaftsteuerbelastung ist in Zeile 16 einzutragen. **555**

In **Zeile 16** sind $^{14}/_{17}$ des Betrags aus Zeile 15 anzugeben und dem Betrag lt. Zeile 13 hinzuzurechnen. Hierdurch wird der in Zeile 15 vorgenommene Abzug der Ausgleichszahlung bis auf $^{3}/_{7}$ wieder rückgängig gemacht. Der in Zeile 15 vorgenommene Abzug vom Einkommen der Organgesellschaft hätte rechtlich und mathematisch nicht vorgenommen werden müssen, weil die Hinzurechnung der Ausgleichszahlungen als nichtabziehbare Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG dem Einkommen des leistenden Organträgers und nicht dem Einkommen der Organgesellschaft hinzugerechnet wurde. Die Rechenoperation dient vielmehr ausschließlich dem technischen Programmablauf. **556**

Da in Zeile 15 $^{17}/_{17}$ der Ausgleichszahlungen abgezogen, in Zeile 16 jedoch $^{14}/_{17}$ wieder hinzugerechnet werden, verbleibt in der Summe der Zeilen 15 und 16 ein Abzug von $^{3}/_{17}$ der Ausgleichszahlungen. Das ist die **auf die Ausgleichszahlung entfallende Körperschaftsteuerbelastung**. Der Abzug ist an dieser Stelle erforderlich, weil die auf die Ausgleichszahlung entfallende Körperschaftsteuer bereits als nach § 10 Nr. 2 KStG nichtabziehbare Betriebsausgabe das Einkommen der Organgesellschaft erhöht hat und damit im Betrag lt. Zeile 13 enthalten ist. Da aber

auch die auf die Ausgleichszahlung entfallende Körperschaftsteuer von der Organgesellschaft als eigenes Einkommen zu versteuern ist, muss sie aus dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen ausgeschieden werden.

557 In **Zeile 17** ist das von der Organgesellschaft selbst zu versteuernde Einkommen aus einem **Übertragungsgewinn nach § 11 UmwStG** einzutragen und vom Betrag lt. Zeile 13 abzuziehen. Übertragungsgewinne i.S.d. § 11 UmwStG unterliegen bei einer Verschmelzung oder Aufspaltung nicht der handelsrechtlichen Gewinnabführungsverpflichtung und müssen daher **von der Organgesellschaft selbst versteuert** werden.[1)] Der Gewinn ist nach den allgemeinen Regelungen, z.B. unter Anwendung von § 8b Abs. 2 KStG, zu ermitteln.

558 In **Zeile 18** ist das dem Organträger gem. § 14 Abs. 1 KStG **zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft anzugeben** (Zeile 13 abzgl. Zeilen 14, 14a, 15 und 17 und zzgl. Zeile 16) und mit umgekehrtem Vorzeichen in Zeile 44 der Anlage ZVE zu übertragen.

4. Mehr- oder Minderabführungen (Zeilen 20–21b)

	Mehr- oder Minderabführungen	
19 frei		
20	Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 3 Satz 1 KStG; Übertrag nach Zeilen 3 und 54 der Anlage KSt 1 F)	17.173
21	Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 3 Satz 2 KStG; Übertrag nach Zeilen 51 und 55 der Anlage KSt 1 F)	17.183
21a	Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 4 KStG)	17.273
21b	Minderabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 4 KStG)	17.274

559 In **Zeile 20** sind die **Mehrabführungen als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen in vororganschaftlicher Zeit** (→ Rz. 1079) anzugeben. Gemäß § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG gelten diese Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger. Sie gelten in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wj. der Organgesellschaft endet (§ 14 Abs. 3 Satz 3 KStG). Da Gewinnausschüttungen fingiert werden, liegen beim Organträger Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor, so dass von der Organgesellschaft Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das FA abzuführen ist. Gemäß § 44 Abs. 7 EStG entsteht die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt der Feststellung der Handelsbilanz, spätestens aber acht Monate nach Ablauf des Wj. der Organgesellschaft. Weiterhin sind bei der Organgesellschaft ggf. die entsprechenden Konsequenzen hinsichtlich des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG (→ Rz. 1011 ff.) zu ziehen. Die Mehrabführungen i.S.d. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG sind getrennt von den Mehrabführungen i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben und gem. § 27 Abs. 6 KStG das steuerliche Einlagekonto mindern, zu erfassen. Eine Saldierung der Mehrabführungen als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen in vororganschaftlicher Zeit mit Minderabführungen als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen in vororganschaftlicher Zeit kommt auf Grund der unterschiedlichen steuerlichen Wirkungen ebenfalls nicht in Betracht. Zudem ist die vororganschaftlich bedingte Mehrabführung in den Zeilen 3 und 54 der Anlage KSt 1 F (→ Rz. 1021, → Rz. 1081) zu erfassen.

560 In **Zeile 21** sind die **Minderabführungen als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen in vororganschaftlicher Zeit** (→ Rz. 1079) anzugeben. Diese sind nach § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG als Einlagen durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln und erhöhen infolgedessen das steuerliche Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG. Sie sind getrennt von den Minderabführungen i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben und gem. § 27 Abs. 6 KStG das Einlagekonto erhöhen, zu erfassen. Eine Saldierung der Minderabführungen als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen in vororganschaftlicher Zeit mit Mehrabführungen als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen in vororganschaftlicher Zeit kommt auf Grund der unterschiedlichen steuerlichen Wirkungen ebenfalls nicht in Betracht. Zudem sind vororganschaftlich bedingte Minderabführungen in den Zeilen 51 und 55 der Anlage KSt 1 F (→ Rz. 1076, → Rz. 1082) zu erfassen.

561 In **Zeile 21a** sind **Mehrabführungen**, die ihre Ursache in **organschaftlicher Zeit** (→ Rz. 1079) haben, einzutragen. Hierfür ist nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG in der Steuerbilanz des Organträgers ein passiver Ausgleichsposten zu bilden. Organschaftliche Mehrabführungen vermindern gem. § 27 Abs. 6 KStG das steuerliche Einlagekonto der Organgesellschaft, das hierdurch auch negativ werden kann. Die Ermittlung der organschaftlich bedingten Mehrabführungen erfolgt in den Zeilen 53 bis 65 der Anlage KSt 1 F (→ Rz. 1079 ff.).

562 **Minderabführungen**, die ihre **Ursache in organschaftlicher Zeit** (→ Rz. 1079) haben, sind in **Zeile 21b** zu erklären. Hierfür ist nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG in der Steuerbilanz des Organträgers ein aktiver Ausgleichsposten zu bilden. Organschaftliche Mehrabführungen erhöhen gem. § 27 Abs. 6 KStG das Einlagekonto der Organgesellschaft. Die Ermittlung der organschaftlich bedingten Minderabführungen erfolgt in den Zeilen 53 bis 65 der Anlage KSt 1 F (→ Rz. 1079 ff.).

1) Vgl. BMF v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, DOK 2011/0903665, BStBl I 2011, 1314, Rz. Org. 27.

5. Werte, die für die Besteuerung des Organträgers von Bedeutung sind (Zeilen 21c–33)

Zeile	Werte, die für die Besteuerung des Organträgers von Bedeutung sind - ohne die Werte der vorgelagerten Organgesellschaften -	
	Von der Organgesellschaft unmittelbar verwirklichte Tatbestände	
21c	Bezüge nach § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2 und 9 EStG, die nicht in Zeile 86 der Anlage GK enthalten sind	17.227
21d	Betriebsvermögensminderungen (Aufwendungen) und weitere Beträge im Sinne des § 3c Absatz 2 EStG, die mit den Bezügen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2 und 9 EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang oder einem Veranlassungszusammenhang nach § 3c Absatz 2 Satz 6 EStG stehen	17.228
22	Mit den inländischen Beteiligungseinnahmen laut Zeile 153 der Anlage GK in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten	13.387
23	Mit den inländischen Immobilienerträgen und sonstigen inländischen Einkünften laut Zeile 159 der Anlage GK in Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten	13.389
23a	Betriebsvermögensminderungen (Aufwendungen) und weitere Beträge im Sinne des § 3c Absatz 2 EStG, die mit den dem § 3 Nummer 41 Buchstabe a EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen in wirtschaftlichem Zusammenhang oder einem Veranlassungszusammenhang nach § 3c Absatz 2 Satz 6 EStG stehen (2)	17.259
23b	Steuerfreie Anleger-Teilfreistellungsgewinne bei Spezial-Investmenterträgen im Sinne des § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG für natürliche Personen als Anleger, die ihre Investmentanteile im Betriebsvermögen halten	17.293
23c	Positiver/negativer Anleger-Teilfreistellungsgewinn nach § 49 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 (gegebenenfalls in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Satz 2) InvStG für natürliche Personen als Anleger, die ihre (Spezial-)Investmentanteile im Betriebsvermögen halten	17.292
24	Im Falle einer Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung auf/in die Organgesellschaft (übernehmender Rechtsträger): In dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen enthaltene positive Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Absatz 4 Satz 4 UmwStG)	17.236
25 und 26 frei		
27	Zinsaufwendungen des laufenden Wirtschaftsjahres im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 2 und 4 EStG (1) (2) (65)	17.285
28	Zinserträge des laufenden Wirtschaftsjahres im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 3 und 4 EStG (1) (2) (65)	17.286
28a	Zinserträge im Sinne des § 46 Absatz 1 Satz 1 InvStG in Verbindung mit § 4h Absatz 1 EStG aus Spezial-Investmentanteilen laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (2) (50) (65)	17.281
29	Nach § 6 Absatz 2 Satz 1, § 6 Absatz 2a Satz 2 und § 7 EStG abgesetzte Beträge (Abschreibungen) (2) (65)	17.287
30	Vergütungen für Fremdkapital an wesentlich beteiligte Anteilseigner, diesen nahe stehenden Personen und rückgriffsberechtigte Dritte (§ 8a Absatz 2 und 3 KStG) (2) (65)	17.284
	Von der Organgesellschaft mittelbar über eine Personengesellschaft verwirklichte Tatbestände (28) (30) (70) laut gesonderter Einzelaufstellung	
30a	Betrag, um den die Einkünfte aus der Personengesellschaft zu korrigieren sind, wenn der Organträger der Körperschaftsteuer unterliegt (ein abzuziehender Betrag ist mit negativem Vorzeichen einzugeben)	17.375
30b	Betrag, um den die Einkünfte aus der Personengesellschaft zu korrigieren sind, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt (ein abzuziehender Betrag ist mit negativem Vorzeichen einzugeben)	17.376
30c	Steuerfreier Teil der Einkünfte im Sinne der §§ 3 Nummer 40, 3c Absatz 2 EStG und § 4 Absatz 7 UmwStG	17.371

Steuernummer

Zeile			
			EUR
30d	Im Falle einer Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung auf/in eine Personengesellschaft (übernehmender Rechtsträger), an der die Organgesellschaft beteiligt ist: In dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen enthaltene positive Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum (laut gesonderter und einheitlicher Feststellung) (50)	17.237	
	Angaben zum Progressionsvorbehalt bei nach DBA steuerfreien Einkünften		
31	Nach DBA steuerfreie ausländische Einkünfte, die für Zwecke des Progressionsvorbehalts nach deutschem Steuerrecht ermittelt wurden (ohne ausländische Einkünfte, die dem § 2a EStG unterliegen, laut gesonderter Ermittlung) (74)	17.238	
32	Es liegen nach DBA steuerfreie ausländische Einkünfte vor, die dem § 2a EStG unterliegen (laut gesonderter Einzelaufstellung) (24)	17.279	1 = Ja
	Verbleibender Sanierungsertrag		
			EUR
33	Verbleibender Sanierungsertrag nach § 3a Absatz 3 Satz 4 EStG (Betrag laut Zeile 44 der Anlage SAN)	17.290	

563 In den Zeilen 21c bis 33 sind weitere Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaft anzugeben, die insbesondere wegen § 15 KStG (→ Rz. 547) für die Besteuerung des Organträgers von Bedeutung sind. Die Eintragungen erfolgen ohne die entsprechenden Werte vorgelagerter Organgesellschaften.

564 In den Zeilen 21c bis 23c sind Werte zu berücksichtigen, die auf Grund der **Bruttomethode** der §§ 15 Satz 1 Nr. 2, 15 Satz 1 Nr. 2a und 15 Satz 2 KStG (→ Rz. 547) für die Besteuerung von **natürlichen Personen oder Personengesellschaften, an denen natürliche Personen beteiligt** sind, als (oberstem) **Organträger** von Bedeutung sind. Hierbei handelt es sich insbesondere um Bezüge von anderen Körperschaften und um Erträge aus Investmentfonds.

565 In **Zeile 21c** sind **Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 9 EStG** anzugeben, die nicht § 8b Abs. 1 und 4 KStG oder auf Grund eines DBA steuerfrei sind und damit nicht bereits in Zeile 86 der Anlage GK erklärt wurden. Diese sind unter weiteren Voraussetzungen bei natürlichen Personen gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d bzw. e EStG zu 40 % steuerfrei, da für natürliche Personen eine dem § 8b Abs. 4 KStG entsprechende Vorschrift für die Versagung der Steuerbefreiung von Streubesitzdividenden fehlt.

Die Bezüge sind ungekürzt, d.h. einschließlich des ggf. nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Teils (40 %), anzugeben. Die mit den Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten usw. sind ebenfalls nicht abzuziehen, sondern in Zeile 21d zu erfassen.

566 In **Zeile 21d** sind die **Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten und weitere Aufwendungen i.S.d. § 3c Abs. 2 EStG** anzugeben, z.B. Finanzierungskosten für die Anschaffung des Anteils, die **in wirtschaftlichem Zusammenhang** oder einem Veranlassungszusammenhang nach § 3c Abs. 2 Satz 6 EStG mit den dem **§ 3 Nr. 40 EStG** unterliegenden Bezügen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 9 EStG stehen. Diese sind nach § 3c Abs. 2 EStG zu 40 % nicht abziehbar. Hierbei ist darauf zu achten, dass nicht nur Aufwendungen im Zusammenhang mit Bezügen lt. Zeile 21c einzutragen sind, sondern auch solche im Zusammenhang mit Bezügen, die in Zeile 86 der Anlage GK eingetragen wurden. Die Eintragung ist ungekürzt, d.h. ohne Abzug des nach § 3c Abs. 2 EStG nicht abzugsfähigen Teils (40 %), vorzunehmen.

567 Gemäß § 44 i.V.m. § 21 InvStG sind Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit **Erträgen aus Spezial-Investmentfonds** in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die ganz oder teilweise von der Besteuerung freizustellen sind, in Höhe der Freistellung nicht abzugsfähig. Auf Grund der Besteuerungssystematik im Körperschaftsteuerrecht, die im Grundsatz keine Ausgabenkürzung vergleichbar dem § 3c Abs. 2 EStG vorsieht, ist § 44 InvStG nach Auffassung der FinVerw.[1] einschränkend auszulegen. Daher sind bei Körperschaften keine anteiligen Kürzungen nach § 44 InvStG vorzunehmen, soweit die nachfolgenden Steuerbefreiungen anzuwenden sind:

- § 42 Abs. 2 Satz 1 und § 30 Abs. 2 InvStG i.V.m. § 8b KStG für Dividenden aus Schachtelbeteiligungen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 26 Nr. 6 Satz 2 InvStG;
- § 42 Abs. 2 Satz 2 InvStG i.V.m. § 8b KStG für ausgeschüttete Veräußerungsgewinne aus inl. oder ausl. Aktien;
- § 42 Abs. 4 Satz 2 InvStG für bereits auf Ebene des Spezial-Investmentfonds versteuerte inl. Beteiligungseinnahmen;
- § 42 Abs. 5 Satz 2 InvStG für bereits auf Ebene des Spezial-Investmentfonds versteuerte inl. Immobilienerträge;
- § 43 Abs. 2 InvStG für Erträge, auf die § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG entsprechend anzuwenden ist;
- § 49 Abs. 1 InvStG i.V.m. § 8b KStG für Anleger-Aktiengewinne, die bei einer Veräußerung des Spezial-Investmentanteils realisiert werden.

Die mit diesen Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten bleiben daher bei Körperschaften nach Maßgabe des § 44 InvStG abzugsfähig. In der Zeile 153 der Anlage GK sind die entsprechenden Erträge deshalb ohne Kürzung um entstandene Aufwendungen in voller Höhe einzutragen.

Bei einkommensteuerpflichtigen Anlegern ist § 44 InvStG allerdings uneingeschränkt auf alle Steuerbefreiungen anzuwenden.[2] Für Organgesellschaften, bei denen die Freistellung nach dem InvStG gem. § 15 Satz 1 Nr. 2a Satz 1 KStG nicht anzuwenden ist und für die daher in Zeile 153 der Anlage GK kein Abzug der Erträge vom Einkommen erfolgt, ist es für natürliche Personen als Organträger folglich weiterhin erforderlich, die mit den Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu erfassen. Daher sind in Zeile 22 die mit den inl. Beteiligungseinnahmen lt. Zeile 153 der Anlage GK in Zusammenhang stehenden Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten einzutragen.

Da die in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen eines **Spezial-Investmentfonds** i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG enthaltenen inländische Beteiligungseinnahmen i.S.d. § 6 Abs. 3 InvStG, die von dem Spezial-Investmentfonds versteuert wurden, bei einer natürlichen Person als Anleger gem. § 42 Abs. 4 Satz 1 InvStG i.H.v. 60 % steuerfrei sind, die mit diesen Einnahmen in Zusammenhang stehenden **Betriebsvermögensminderungen**,

1) Vgl. BMF v. 21.5.2019, IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl I 2019, 527 i.V.m. BMF v. 20.1.2021, IV C 1 – S 1980-1/19/10008 :011, BStBl I 2021, 156, Rz. 44.3.
2) Vgl. BMF v. 21.5.2019, IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl I 2019, 527 i.V.m. BMF v. 20.1.2021, IV C 1 – S 1980-1/19/10008 :011, BStBl I 2021, 156, Rz. 44.2.

Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten entsprechend bei natürlichen Personen ebenfalls zu 60 % nicht abzugsfähig. Die Eintragung ist jedoch ungekürzt in voller Höhe vorzunehmen.

568 In **Zeile 23** sind die **Betriebsvermögensminderungen (Aufwendungen), Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten**anzugeben, die in Zusammenhang mit den inländischen Immobilienerträgen und sonstigen inländischen Einkünften lt. Zeile 159 der Anlage GK in Zusammenhang stehen. Hierbei handelt es sich um ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche Erträge aus **inländischen Immobilienerträgen oder sonstigen inländischen Einkünften** i.S.d. § 6 Abs. 4 und 5 InvStG, die von einem Spezial-Investmentfonds versteuert wurden, so dass bei einer natürlichen Person als Anleger gem. § 42 Abs. 5 Satz 1 InvStG 20 % dieser ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträge steuerfrei sind. Die Aufwendungen sind entsprechend nach § 3c Abs. 2 EStG zu 20 % nicht abzugsfähig. Da in Zeile 159 der Anlage GK aus den in → Rz. 567 genannten Gründen 100 % der Erträge ohne Kürzung um entstandene Aufwendungen erfasst sind, wird die Angabe in Zeile 23 benötigt, um für natürliche Personen als Organträger die Steuerbefreiung von 20 % ermitteln zu können. Die Eintragung ist jedoch ungekürzt in voller Höhe vorzunehmen.

569 In **Zeile 23a** sind die **Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und weitere Beträge i.S.d. § 3c Abs. 2 EStG** anzugeben, z.B. Finanzierungskosten für die Anschaffung des Anteils, die in wirtschaftlichem Zusammenhang oder einem Veranlassungszusammenhang nach § 3c Abs. 2 Satz 6 EStG mit den nach **§ 3 Nr. 41 Buchst. a EStG** steuerfreien Betriebsvermögensmehrungen stehen. Gewinnausschüttungen sind nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfrei, soweit für das Kj. oder Wj., in dem sie bezogen werden, oder für die vorangegangenen sieben Kj. oder Wj. aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Abs. 2 AStG der Einkommensbesteuerung unterlegen haben. Die Bezüge ergeben sich aus der gesonderten Feststellung nach § 18 AStG für die Organgesellschaft. Da die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG anders als die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG 100 % der Einnahmen umfasst, sind in der Folge auch die entsprechenden Ausgaben in voller Höhe nicht abzugsfähig. Gegebenenfalls sind hier die um die Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG modifizierten Werte einzutragen, sofern eine Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs vorgenommen wurde und die Aufwendungen bereits über § 8c KStG dem Einkommen hinzugerechnet wurden, so dass es keiner Einkommenserhöhung beim Organträger mehr bedarf.

Beispiel:

Bei der Organgesellschaft erfolgte zum 31.12.2020 ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG i.H.v. 100 %. Die Organgesellschaft hat einen Jahresüberschuss i.H.v. ./. 5 000 €, in dem Finanzierungskosten auf eine Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft i.H.v. 1 000 € enthalten ist.

Auf Grund von § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG beträgt das dem Organträger zuzurechnende Einkommen vor Anwendung des § 8c KStG ./. 5 000 €. Nach Anwendung des § 8c KStG beträgt das dem Organträger zuzurechnende Einkommen 0 €.[1)]

Würden nun im Rahmen der Bruttomethode 1 000 € Finanzierungskosten i.S.d. § 3c Abs. 2 EStG bei einer natürlichen Person als Organträger berücksichtigt und dessen Einkommen noch um 400 € auf + 400 € erhöht, stünde der Organkreis mit einer natürlichen Person als oberstem Organträger bei Anwendung des § 8c KStG schlechter dar als Körperschaften ohne Organschaft, deren Verlust vor Anwendung von § 8c KStG i.H.v. ./. 5 000 € in voller Höhe nach § 8c Abs. 1 KStG gekürzt würde, so dass sich ein Einkommen von 0 € ergäbe.

Daher sind in diesem Fall Beträge i.S.d. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG i.H.v. 0 € anzusetzen.

570 In **Zeile 23b** ist der **steuerfreie Anleger-Teilfreistellungsgewinn** bei **Spezial-Investmenterträgen** i.S.d. § 34 Abs. 1 Nr. 1 und 2 **InvStG** anzugeben, wie er für natürliche Personen als Anleger, die ihre Spezial-Investmentanteile im Betriebsvermögen halten, zu ermitteln ist. Hierbei handelt es sich um ausgeschüttete Erträge nach § 35 InvStG und ausschüttungsgleiche Erträge nach § 36 Abs. 1 InvStG.

571 In **Zeile 23c** ist ein **positiver/negativer Anleger-Teilfreistellungsgewinn** nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (ggf. i.V.m. § 49 Abs. 1 Satz 2) **InvStG** anzugeben, wie er für natürliche Personen als Anleger, die ihre Spezial-Investmentanteile im Betriebsvermögen halten, zu ermitteln ist.

572 Im Falle einer **Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung** auf/in die Organgesellschaft als übernehmenden Rechtsträger sind in **Zeile 24** die in dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen enthaltenen positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum anzugeben. Gem. § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ist der Ausgleich oder die Verrechnung von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig. Ist übernehmender Rechtsträger eine Organgesellschaft, gilt § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG auch für einen Ausgleich oder eine Verrechnung beim Organträger entsprechend (vgl. § 2 Abs. 4 Satz 4 UmwStG).

573 Da die Vorschriften der Zinsschranke nach § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG gem. § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG bei Organgesellschaften nicht anwendbar sind (→ Rz. 547), sind in **Zeile 27** die **Zinsaufwendungen des laufenden Wj.** i.S. des § 4h Abs. 3 Satz 2 und 4 EStG anzugeben, die den Gewinn der Organgesellschaft gemindert haben. Dabei sind auch die Zinsaufwendungen zu berücksichtigen, die auf Grund von Darlehensverhältnissen zwischen Organträger und Organgesellschaften innerhalb des Organkreises geleistet wurden. Hier sind auch Beträge einzutragen, die der Organgesellschaft mittelbar über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft anteilig zuzurechnen sind.

1) Zur Anwendung des § 8c KStG bei einer Organgesellschaft vgl. BMF v. 28.11.2017, IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, BStBl I 2017, 1645, Rz. 37 f.

Gegebenenfalls sind hier die um die Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG modifizierten Werte einzutragen, sofern eine Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs vorgenommen wurde (→ Rz. 569).

574 In **Zeile 28** sind die **Zinserträge des laufenden Wj.** i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG anzugeben, die den Gewinn der Organgesellschaft erhöht haben. Dabei sind auch die Zinserträge zu berücksichtigen, die auf Grund von Darlehensverhältnissen zwischen Organträger und Organgesellschaften innerhalb des Organkreises geleistet wurden. Hier sind auch Beträge einzutragen, die der Organgesellschaft mittelbar über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft anteilig zuzurechnen sind. Gegebenenfalls sind hier die um die Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG modifizierten Werte einzutragen, sofern eine Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs vorgenommen wurde (→ Rz. 569). Soweit die Zinsaufwendungen die Zinserträge nicht übersteigen, kommt es beim obersten Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, gemäß den Regelungen zur Zinsschranke nicht zu einer Abzugsbeschränkung der Zinsaufwendungen (vgl. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG).

575 In **Zeile 28a** sind **Zinserträge** i.S.d. § 46 Abs. 1 Satz 1 InvStG i.V.m. § 4h Abs. 1 EStG aus **Spezial-Investmentanteilen** laut gesonderter und einheitlicher Feststellung zu erfassen. Hier sind auch Beträge einzutragen, die der Organgesellschaft mittelbar über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft anteilig zuzurechnen sind. Gegebenenfalls sind hier die um die Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG modifizierten Werte einzutragen, sofern eine Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs vorgenommen wurde (→ Rz. 569). Falls die gesonderte und einheitliche Feststellung noch nicht durchgeführt wurde, ist der auf die Körperschaft entfallende Wert lt. Feststellungserklärung oder der voraussichtlich zu berücksichtigende Wert einzutragen.

576 In **Zeile 29** sind die von der Organgesellschaft nach § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG, § 6 Abs. 2a Satz 2 EStG und § 7 EStG abgesetzten Beträge (**Abschreibungen**) anzugeben, die gemäß den Regelungen der **Zinsschranke** beim obersten Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, für die Berechnung der nicht einer Abzugsbeschränkung zu unterwerfenden Zinsen nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG erforderlich sind. Hier sind auch Beträge einzutragen, die der Organgesellschaft mittelbar über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft anteilig zuzurechnen sind. Gegebenenfalls sind hier die um die Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG modifizierten Werte einzutragen, sofern eine Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs vorgenommen wurde (→ Rz. 569).

577 In **Zeile 30** sind die **Vergütungen für Fremdkapital** an wesentlich beteiligte Anteilseigner, diesen nahestehenden Personen und rückgriffsberechtigte Dritte der Organgesellschaft anzugeben, die beim obersten Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, im Rahmen des § 4h EStG i.V.m. § 8a Abs. 2 KStG und § 8a Abs. 3 KStG zu nichtabziehbaren Betriebsausgaben führen können. Hier sind auch Beträge einzutragen, die der Organgesellschaft mittelbar über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft anteilig zuzurechnen sind. Gegebenenfalls sind hier die um die Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG modifizierten Werte einzutragen, sofern eine Kürzung des laufenden Verlusts nach § 8c KStG auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs vorgenommen wurde (→ Rz. 569).

578 In den **Zeilen 30a bis 30d** sind dem § 15 KStG unterliegende Sachverhalte (→ Rz. 547) einzutragen, die die Organgesellschaft **mittelbar über eine Personengesellschaft** verwirklicht hat.

Die Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft erfolgt zunächst ohne die Anwendung der der sog. Bruttomethode unterliegenden Vorschriften (→ Rz. 547). Zusätzlich werden zwei Korrekturposten ermittelt, in denen die Höhe der zu korrigierenden Beträge für zum einen der Körperschaftsteuer und zum anderen der Einkommensteuer unterliegende Organträger dargestellt wird. Durch Berücksichtigung des jeweils zutreffenden Korrekturpostens wird auf Ebene des letzten Organträgers, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, sein zu versteuerndes Einkommen aus dem Organschaftsverhältnis ermittelt (**optimiertes Bruttoverfahren**, → Rz. 602 ff.). Erzielt eine Organgesellschaft Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft, sind bereits bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens für die Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft entsprechende **Korrekturposten** zu erfassen. Ist eine Organgesellschaft Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die Organträger ist, ist die Organgesellschaft für ihre Einkommensermittlung insoweit wie ein Organträger zu behandeln. Dies bedeutet, dass die Organgesellschaft für das Einkommen von anderen Organgesellschaften, das ihr über eine Organträger-Personengesellschaft zuzurechnen ist, (jeweils) eine Anlage OT (→ Rz. 586 ff.) einzureichen hat; Eintragungen in Zeile 30a ff. erfolgen insoweit nicht.

579 In **Zeile 30a** ist der **Korrekturbetrag** einzugeben, um den im optimierten Bruttoverfahren die Einkünfte aus der Personengesellschaft zu korrigieren sind, wenn der oberste **Organträger** der **Körperschaftsteuer** unterliegt (→ Rz. 578; → Rz. 602 ff.). Ein abzuziehender Betrag ist mit negativem Vorzeichen einzutragen.

580 In **Zeile 30b** ist der **Korrekturbetrag** einzugeben, um den im optimierten Bruttoverfahren die Einkünfte aus der Personengesellschaft zu korrigieren sind, wenn der oberste **Organträger** der **Einkommensteuer** unterliegt (→ Rz. 578; → Rz. 602 ff.). Ein abzuziehender Betrag ist mit negativem Vorzeichen einzutragen.

581 In **Zeile 30c** ist der **steuerfreie** Teil der **Einkünfte** der Organgesellschaft i.S.d. **§§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG** und **§ 4 Abs. 7 UmwStG** anzugeben, die die Organgesellschaft über eine Personengesellschaft bezogen hat. Nach **§ 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfreie Einnahmen** sind ebenfalls zu berücksichtigen, da es sich zugleich um Einkünfte i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG handelt. Dieser steuerfreie Teil der Einkünfte ist von Bedeutung, wenn oberster Organträger,

der nicht zugleich Organgesellschaft ist, eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft ist, an der natürliche Personen beteiligt sind (→ Rz. 599 ff.). Die mit den Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden nach § 3c Abs. 2 EStG nicht berücksichtigten Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten usw. sind dabei abzuziehen. Die Angaben werden benötigt für die Bemessungsgrundlage zur Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern zur Einkommensteuer, wie z.B. der Kirchensteuer (§ 51a Abs. 2 Satz 2 EStG).

582 Ist die Organgesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligt, auf/in die als übernehmenden Rechtsträger eine **Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung** erfolgt ist, sind in **Zeile 30d** die in dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen enthaltenen **positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers** im Rückwirkungszeitraum lt. einheitlicher und gesonderter Feststellung der Personengesellschaft einzutragen (vgl. § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG; → Rz. 572). Falls die gesonderte und einheitliche Feststellung noch nicht durchgeführt wurde, ist der auf die Körperschaft entfallende Wert lt. Feststellungserklärung oder der voraussichtlich zu berücksichtigende Wert einzutragen.

583 Sofern der Organträger oder der Mitunternehmer einer Organträger-Personengesellschaft eine natürliche Person ist, unterliegen bei dieser gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG die bei der Organgesellschaft **nach DBA steuerfreien Einkünfte** dem Progressionsvorbehalt. Daher sind die bei der Organgesellschaft nach DBA steuerfreien und nach deutschem Steuerrecht ermittelten Einkünfte in **Zeile 31** einzutragen. Hierüber ist dem FA eine gesonderte Einzelaufstellung einzureichen. Die Einzelaufstellung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. Die Eintragung erfolgt ohne ausländische Einkünfte, die dem § 2a EStG unterliegen; diese sind in Zeile 32 einzutragen.

584 Erzielt die Organgesellschaft **nach DBA steuerfreie Einkünfte**, die dem **§ 2a EStG** unterliegen, ist in **Zeile 32** eine „1“ einzutragen und eine gesonderte Einzelaufstellung dieser Einkünfte einzureichen. Die Einzelaufstellung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

585 In **Zeile 33** ist ein **verbleibender Sanierungsertrag** der Organgesellschaft nach § 3a Abs. 3 Satz 4 EStG anzugeben. Dies ist der Wert lt. Zeile 44 der Anlage SAN (→ Rz. 725).

VIII. Anlage OT – Hinzurechnungen und Kürzungen bei Organträgern

1. Übersicht über Inhalt und Bedeutung der Anlage OT



586 Die **Anlage OT** dient der differenzierten Einkommensermittlung des Organträgers i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG. Sie ist daher nur **von Organträgern auszufüllen**. Ist die Körperschaft Organträger und zugleich auch Organgesellschaft eines anderen Organträgers, hat sie sowohl die Anlage OT als auch die Anlage OG (→ Rz. 538 ff.) auszufüllen. Ist die Gesellschaft Organträger für mehrere Organgesellschaften, ist für jede Organgesellschaft eine gesonderte Anlage OT auszufüllen. Ist eine Körperschaft (ggf. mittelbar) Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die Organträger ist, ist die Körperschaft für ihre Einkommensermittlung wie ein Organträger zu behandeln, d.h. sie hat hinsichtlich des ihr über die Organträger-Personengesellschaft zuzurechnenden Einkommens von deren Organgesellschaft(en) (jeweils) ebenfalls eine Anlage OT einzureichen.

587 Die Anlage OT ist neben den allgemeinen Angaben in den Zeilen 1 bis 6 in die zwei folgenden Teilbereiche gegliedert:

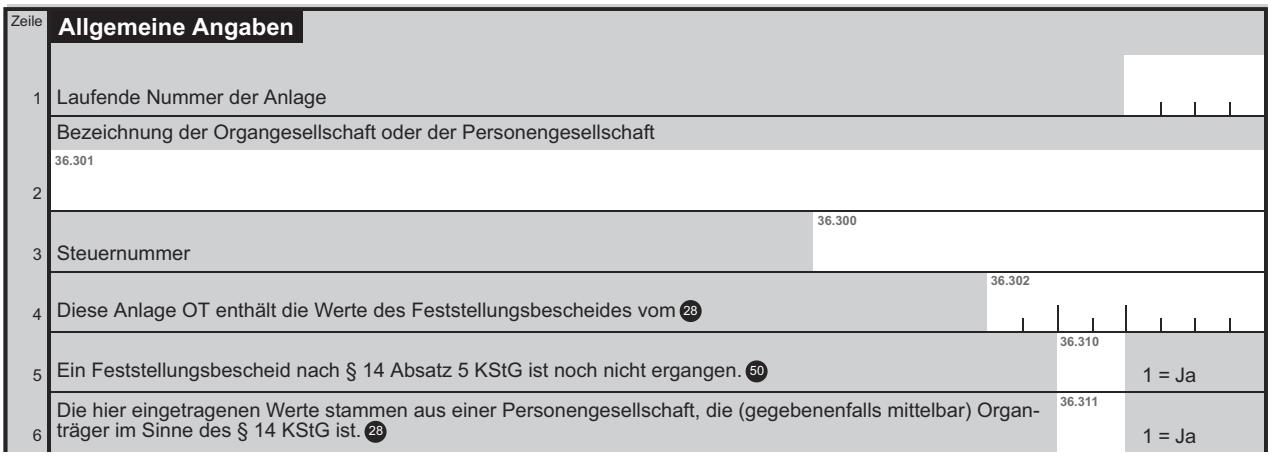
- **Einkommenszurechnung** lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG (Zeilen 13 bis 25);
- **Werte der Organgesellschaft, die für die Besteuerung des Organträgers von Bedeutung sind** lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG (Zeilen 26 bis 41).

588 Enden bei dem Organträger in einem VZ zwei Wj., so ist die Anlage OT für das Wj. auszufüllen, in dem das Wj. der Organgesellschaft endet. Ggf. sind für jedes Wj. gesonderte Anlagen OT einzureichen.

589 Zu den Voraussetzungen zur **Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses** vgl. Ausführungen zur Anlage OG (→ Rz. 541 ff.).

590 Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende Besteuerungsgrundlagen werden gem. § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt. Die Feststellungen nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG sind für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend. Dies gilt entsprechend für von der Organgesellschaft geleistete Steuern, die gem. § 19 KStG auf die Steuer des Organträgers anzurechnen sind. Zuständig für diese Feststellungen ist das FA, das für die Besteuerung nach dem Einkommen der Organgesellschaft zuständig ist. Die Erklärung zu den gesonderten und einheitlichen Feststellungen nach § 14 Abs. 5 KStG soll mit der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 der Organgesellschaft verbunden werden. Die Anlage OT kann daher sowohl Anlage zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 des Organträgers als auch zur Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG (KSt 1) eines Organträgers, der zugleich Organgesellschaft ist, sein. Im Kopf der Anlage OT ist dies entsprechend anzukreuzen. Die Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG umfasst bei einer mehrstufigen Organschaft auch die entsprechenden Beträge der Gesellschaft(en), die der Organgesellschaft als deren Organgesellschaft(en) vorgelagert sind (ggf. mittelbar über die Beteiligung an einer Organträger-Personengesellschaft→ Rz. 586).

2. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–6)



Für jede Organgesellschaft bzw. für jede Beteiligung an einer Organträger-Personengesellschaft (→ Rz. 586) ist eine eigene Anlage OT abzugeben. In **Zeile 1** ist daher die **lfd. Nr.** der Anlage OT einzutragen. **591**

In **Zeile 2** sind der **Name der Organgesellschaft** bzw. der Organträger-Personengesellschaft, an der die Körperschaft beteiligt ist (→ Rz. 586), anzugeben. **592**

In **Zeile 3** ist die **Steuernummer** der Organgesellschaft bzw. der Organträger-Personengesellschaft, an der die Körperschaft beteiligt ist (→ Rz. 586), einzutragen. **593**

In **Zeile 4** ist das **Datum des Feststellungsbescheids** nach § 14 Abs. 5 KStG der Organgesellschaft anzugeben. Ist der Feststellungsbescheid noch nicht ergangen, ist Zeile 5 auszufüllen. **594**

In **Zeile 5** ist durch Angabe der Ziffer „1 = Ja" zu erklären, dass der **Feststellungsbescheid** nach § 14 Abs. 5 KStG der Organgesellschaft noch **nicht ergangen** ist. **595**

In **Zeile 6** ist durch Angabe der Ziffer „1 = Ja" zu erklären, dass die auf der Anlage OT eingetragenen Werte aus der **Beteiligung** an einer **Personengesellschaft** stammen, die (ggf. mittelbar) **Organträger** i.S.d. § 14 KStG ist (→ Rz. 586). **596**

3. Einkommenszurechnung (Zeilen 13–25)

Einkommenszurechnung 39 50 70

(laut gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 14 Absatz 5 KStG)

		EUR	EUR
7 bis 12 frei			36.320
13	Dem Organträger zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft		
14	Betrag, um den das zuzurechnende Einkommen zu korrigieren ist, wenn der Organträger der Körperschaftsteuer unterliegt (ein abzuziehender Betrag ist mit negativem Vorzeichen einzugeben; Übertrag in Hauptspalte, wenn der Organträger nicht zugleich Organgesellschaft ist)	36.321	
14a	Betrag, um den das zuzurechnende Einkommen zu korrigieren ist, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt (ein abzuziehender Betrag ist mit negativem Vorzeichen einzugeben)	36.322	
15 bis 23 frei 24	Davon ab: Der Organgesellschaft gemäß § 16 Satz 2 KStG zuzurechnendes Einkommen des Organträgers (Ausgleichszahlungen des Organträgers an außenstehende Anteilseigner der Organgesellschaft ohne darauf entfallende Belastung mit Körperschaftsteuer)		36.323
25	Korrigiertes dem Organträger zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft		

In den **Zeilen 13 bis 25** ist das dem Organträger zuzurechnende Einkommen zu ermitteln. Für die Eintragungen sind die **Werte lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung der Organgesellschaft gem. § 14 Abs. 5 KStG** maßgebend. Die Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG umfasst bei einer mehrstufigen Organschaft auch die entsprechenden Beträge der Gesellschaft(en), die der Organgesellschaft als deren Organgesellschaft(en) vorgelagert sind. Die Eintragungen sind daher einschließlich aller der jeweiligen Organgesellschaft vorgelagerten Organgesellschaften einzutragen. **597**

Falls die gesonderte und einheitliche Feststellung noch nicht durchgeführt wurde, ist der auf die Körperschaft entfallende Wert lt. Feststellungserklärung gem. § 14 Abs. 5 KStG der Organgesellschaft oder der voraussichtlich zu berücksichtigende Wert einzutragen.

In **Zeile 13** ist das dem Organträger gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG **zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft** anzugeben. **598**

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG sind § 8b Abs. 1 bis 6 KStG, § 4 Abs. 6 UmwStG und § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bei einer Organgesellschaft nicht anwendbar. Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen **Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 1 bis 3 KStG** oder **mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben**, **Übernahmeverluste** i.S.d. § 4 Abs. 6 UmwStG oder ein Übernahmegewinn/-verlust i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG enthalten, sind § 8b KStG, § 4 Abs. 6 UmwStG, § 12 Abs. 2 UmwStG sowie §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG erst bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG; sog. **Bruttomethode**). Gem. § 15 Satz 2 KStG gilt § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG entsprechend für **Gewinnanteile** aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines **DBA** von der Besteuerung auszunehmen sind. Folgende Beträge der Organgesellschaft sind daher nicht bei deren Einkommensermittlung, sondern erst bei der Einkommensermittlung des obersten Organträgers, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, zu berücksichtigen: **599**

- nach § 8b Abs. 1 KStG und § 8b Abs. 2 KStG steuerfreie Bezüge bzw. Gewinne,
- nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG und § 8b Abs. 5 KStG,
- nach DBA steuerfreie Einkünfte i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG,
- Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 KStG,
- Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG,

– fiktive Einnahmen und/oder Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG, soweit es sich dabei um Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG handelt, auf die § 8b Abs. 4 KStG nicht anzuwenden ist, und/oder Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG handelt abzgl. der damit im Zusammenhang stehenden nicht abziehbaren Betriebsausgaben i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG und § 8b Abs. 5 KStG,

– der Anteil an einem Übernahmeverlust i.S.d. § 4 Abs. 6 UmwStG,

– der Anteil an einem Übernahmegewinn/-verlust i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG.

Ist oberster Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft, an der natürliche Personen beteiligt sind, sind gem. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG entsprechend § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 3c Abs. 2 EStG erst bei diesem Organträger anzuwenden.

Nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfreie Bezüge bzw. nach § 3 Nr. 41 Buchst. b EStG steuerfreie Gewinne sind nicht von dem Gesetzeswortlaut des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG umfasst, sind jedoch hinsichtlich ihrer Rechtsfolge (Ansatz nicht abziehbarer Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG bzw. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG) wie Bezüge bzw. Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG bzw. § 8b Abs. 2 KStG zu behandeln.[1)] Da § 8b Abs. 3 und 5 KStG bei der Organgesellschaft gem. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG nicht anwendbar sind, ist auch für diese Einkommensteile der Organgesellschaft die Bruttomethode anzuwenden.

§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG gilt nicht, soweit bei der Organgesellschaft § 8b Abs. 7, 8 oder 10 KStG anzuwenden ist (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG).

600 Die sog. **Bruttomethode** ist auch bei den **Teilfreistellungen nach dem InvStG** anzuwenden. § 15 Satz 1 Nr. 2a Satz 1 KStG legt fest, dass § 20 Abs. 1 Satz 1 bis 3 und Abs. 2 bis 4, die §§ 21, 30 Abs. 2, §§ 42, 43 Abs. 3 sowie § 44 InvStG bei einer Organgesellschaft nicht anzuwenden sind. Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Erträge i.S.d. §§ 16 oder 34 InvStG oder mit solchen Erträgen zusammenhängende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten i.S.d. §§ 21 oder 44 InvStG enthalten, sind die §§ 20, 21, 30 Abs. 2, §§ 42, 43 Abs. 3, §§ 44 sowie 49 Abs. 1 InvStG erst bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 2a Satz 2 KStG).

601 Hinsichtlich der **Anrechnung ausländischer Steuern** nach § 34c Abs. 1 KStG i.V.m. § 26 KStG legt § 19 KStG fest, dass diese in Organschaftsfällen für von der Organgesellschaft gezahlte ausl. Steuern auf Ebene des obersten Organträgers vorzunehmen ist, der nicht zugleich Organgesellschaft ist. Gleiches gilt im Ergebnis für den stattdessen auf Antrag möglichen **Abzug der ausländischen Steuern vom Gesamtbetrag der Einkünfte** nach § 34c Abs. 2 EStG, da dieses Antragsrecht für jeden betroffenen Staat nur einheitlich getroffen werden kann (sog. „per country-limitation") und das Entscheidungsrecht damit dem obersten Organträger vorbehalten bleiben muss, zumal es ansonsten zu unlösbaren Konflikten mit dem nach § 14 Abs. 5 KStG für den Organträger verbindlich festgestellten zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft käme (vgl. hierzu auch Ausführungen auf der Anlage AESt → Rz. 159 ff.). Bei der Organgesellschaft erfolgt daher weder eine Anrechnung ausl. Steuern nach § 34c Abs. 1 KStG noch der alternative Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 34c Abs. 2 EStG.

Dem Abzug ausl. Steuern vom Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 34c Abs. 3 EStG bei einer Organgesellschaft stünde ein erst vom Organträger auszuübendes Wahlrecht nicht entgegen. Da der Abzug ausl. Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG aber nur insoweit möglich ist, als die darauf entfallenden Einkünfte im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind, kann die Entscheidung über die Höhe der nach § 34c Abs. 3 EStG abzuziehenden Steuer bei einer Organgesellschaft hinsichtlich der der sog. Bruttomethode unterliegenden Einkünfte (→ Rz. 599 f.) nicht getroffen werden, da die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte von der Rechtsform des obersten Organträgers abhängig ist. Gleiches gilt für ausl. Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG für andere, nicht der Bruttomethode unterliegende ausl. Einkünfte der Organgesellschaft, da erst auf Ebene des Organträgers feststeht, in welcher Höhe die ausl. Einkünfte in seinem Einkommen enthalten sind. Daher müssen die nach § 34c Abs. 3 EStG abzuziehenden ausl. Steuern bei einer Organgesellschaft ebenfalls „brutto" angesetzt werden, also erst auf Ebene des obersten Organträgers abgezogen werden.

602 Bei einem Organträger sind die der sog. „Bruttomethode" unterliegenden Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaft (→ Rz. 599 ff.) nach dem sog. „**optimierten Bruttoverfahren**" zu erklären, wonach nicht die einzelnen beim obersten Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, zu korrigierenden Besteuerungsgrundlagen anzugeben sind, sondern der Betrag, um den das dem Organträger zuzurechnende Einkommen im Hinblick auf diese Besteuerungsgrundlagen noch zu korrigieren ist (sog. **Korrekturpostenmethode**). Dabei ist zu unterscheiden, ob der oberste Organträger (ggf. über eine Organträger-Personengesellschaft) der Körperschaftsteuer oder der Einkommensteuer unterliegt. Da ggf. nicht bekannt ist, welche Rechtsform der oberste Organträger hat, sind stets beide Korrekturbeträge zu erklären.

603 Nach der Korrekturpostenmethode sind bei der Ermittlung der Korrekturbeträge folgende Vorschriften zu berücksichtigen:

– §§ 3 Nr. 40, 3c Abs.2 EStG, § 8b KStG, § 4 Abs. 6 UmwStG und § 12 Abs. 2 UmwStG (§ 15 Satz 1 Nr. 2 und § 15 Satz 2 KStG),

– außerbilanzielle Korrekturen des InvStG (§ 15 Satz 1 Nr. 2a KStG) und

– Abzug der ausländischen Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG.

1) Vgl. BFH v. 26.4.2017, I R 84/15, BStBl II 2018, 492.

In **Zeile 14, Vorspalte** ist der Betrag einzutragen, um den das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft zu korrigieren ist (→ Rz. 599 ff.), wenn der oberste **Organträger**, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, der **Körperschaftsteuer** unterliegt. Ein abzuziehender Betrag ist mit negativem Vorzeichen anzugeben. Ist der Organträger nicht zugleich Organgesellschaft, ist der Betrag in Zeile 14, Hauptspalte zu übertragen und vom zuzurechnenden Einkommen lt. Zeile 13 abzuziehen. **604**

In **Zeile 14a, Vorspalte** ist der Betrag einzutragen, um den das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft zu korrigieren ist (→ Rz. 599 ff.), wenn der oberste **Organträger**, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, der **Einkommensteuer** unterliegt. Ein abzuziehender Betrag ist mit negativem Vorzeichen anzugeben. **605**

In **Zeile 24** sind die von der Organgesellschaft gem. § 16 Satz 2 KStG als eigenes Einkommen zu versteuernden **Ausgleichszahlungen des Organträgers an außenstehende Anteilseigner** der Organgesellschaft einzutragen und vom Betrag lt. Zeile 13 abzuziehen, da diese Zahlungen beim Organträger nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG dem Einkommen hinzugerechnet wurden und ansonsten doppelt versteuert würden. Die Eintragung erfolgt ohne die auf die Ausgleichszahlung entfallende und von der Organgesellschaft zu leistende Körperschaftsteuerbelastung, da diese das Einkommen des Organträgers nicht beeinflusst hat. **606**

In **Zeile 25** ergibt aus der Differenz der Zeilen 13, 14 und 24 das korrigierte dem **Organträger zuzurechnende Einkommen** der Organgesellschaft. Der Wert ist in Zeile 38 der Anlage ZVE zu übertragen. **607**

4. Werte der Organgesellschaft, die für die Besteuerung des Organträgers von Bedeutung sind (Zeilen 26–41)

	Werte der Organgesellschaft, die für die Besteuerung des Organträgers von Bedeutung sind 39 50	
	(laut gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 14 Absatz 5 KStG)	
26	Summe der Einkünfte für Zwecke der Höchstbetragsberechnung nach § 26 Absatz 2 KStG beim Organträger	36.325
27	Im Falle einer Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung: In dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen enthaltene positive Einkünfte eines übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Absatz 4 Satz 4 UmwStG)	36.326
28	Steuerfreier Teil der Einkünfte im Sinne der §§ 3 Nummer 40, 3c Absatz 2 EStG und § 4 Absatz 7 UmwStG	36.331
29 bis 29a frei		
29b	Verbleibender Sanierungsertrag der Organgesellschaft nach § 3a Absatz 3 Satz 4 EStG (Übertrag nach Zeile 5 der Anlage SAN)	36.327
30	Zinsaufwendungen des laufenden Wirtschaftsjahres im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 2 und 4 EStG	36.328
31	Zinserträge des laufenden Wirtschaftsjahres im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 3 und 4 EStG	36.329
32	Nach § 6 Absatz 2 Satz 1, § 6 Absatz 2a Satz 2 und § 7 EStG abgesetzte Beträge (Abschreibungen)	36.330
	Zur Ermittlung des verrechenbaren EBITDA beim Organträger	
33 frei		
34	Zu versteuernde(s) Einkommen der Organgesellschaft(en) aus dem Organschaftsverhältnis	36.332
35	Berücksichtigter Zuwendungsabzug im Sinne des § 9 Absatz 1 Nummer 2 KStG der Organgesellschaft	36.333

Steuernummer

Zeile			
	Zur Ermittlung des Progressionsvorbehalts		
			EUR
36	Nach DBA steuerfreie ausländische Einkünfte, die für Zwecke des Progressionsvorbehalts nach deutschem Steuerrecht ermittelt wurden	36.334	
36a	Es liegen nach DBA steuerfreie ausländische Einkünfte vor, die dem § 2a EStG unterliegen (laut gesonderter Einzelaufstellung)	36.335	1 = Ja
	Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG; Anrechnung ausländischer Steuern nach § 12 AStG		
			EUR
37	Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG der Organgesellschaft	36.336	
38	Nach § 12 Absatz 1 und 3 AStG anzurechnende ausländische Steuer der Organgesellschaft	36.337	
	Beim Organträger anzurechnende Steuern der Organgesellschaft (§ 19 Absatz 5 KStG)		
			EUR Ct
39	Kapitalertragsteuer	36.338	
40	Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer	36.339	
	Nachrichtliche Werte		
			EUR
41	Vergütungen für Fremdkapital an wesentlich beteiligte Anteilseigner, diesen nahe stehende Personen und rückgriffsberechtigte Dritte (§ 8a Absatz 2 und 3 KStG)	36.340	

608 In die **Zeilen 26 bis 41** sind **weitere Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaft** einzutragen, die für die Besteuerung des Organträgers von Bedeutung sind. Die Werte sind der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG der Organgesellschaft zu entnehmen. Die Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG umfasst bei einer mehrstufigen Organschaft auch die entsprechenden Beträge der Gesellschaft(en), die der Organgesellschaft als deren Organgesellschaft(en) vorgelagert sind. Die Eintragungen sind daher einschließlich aller der jeweiligen Organgesellschaft vorgelagerten Organgesellschaften einzutragen. Ebenfalls einzutragen sind die Besteuerungsgrundlagen, die die Organgesellschaft – ggf. über ihre vorgelagerten Organgesellschaften – (un)mittelbar über eine Personengesellschaft bezogen hat. Falls die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG noch nicht durchgeführt wurde, ist der auf die Körperschaft entfallende Wert lt. Feststellungserklärung oder der voraussichtlich zu berücksichtigende Wert einzutragen.

609 In **Zeile 26** ist die **Summe der Einkünfte der Organgesellschaft** anzugeben. Hat die Organgesellschaft ausl. Einkünfte mit anrechenbarer ausl. Steuer bezogen, ist die Summe der Einkünfte der Organgesellschaft für die beim Organträger durchzuführende Höchstbetragsberechnung nach § 26 Abs. 2 KStG zwingend erforderlich.

610 Sind in dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft **positive Einkünfte eines übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers** enthalten, die dieser im Falle einer Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung im Rückwirkungszeitraum erzielt hat, sind diese in **Zeile 27** einzutragen. Gem. § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ist der Ausgleich oder die Verrechnung von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig. Ist übernehmender Rechtsträger eine Organgesellschaft, gilt § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG auch für einen Ausgleich oder eine Verrechnung beim Organträger entsprechend (§ 2 Abs. 4 Satz 4 UmwStG).

611 In **Zeile 28** ist der **steuerfreie** Teil der **Einkünfte** der Organgesellschaft **i.S.d. §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG** und **§ 4 Abs. 7 UmwStG** anzugeben. Nach **§ 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfreie Einnahmen** sind ebenfalls zu berücksichtigen, da es sich zugleich um Einkünfte i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG handelt. Dieser steuerfreie Teil der Einkünfte ist von Bedeutung, wenn oberster Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft ist, an der natürliche Personen beteiligt sind (→ Rz. 599 ff.). Hierbei handelt es sich insbesondere um offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen oder Einnahmen aus der Veräußerung von Anteilen an anderen Körperschaften. Die mit den Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden nach § 3c Abs. 2 EStG nicht berücksichtigten Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten usw. sind dabei abzuziehen. Die Angaben werden benötigt für die Bemessungsgrundlage zur Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern zur Einkommensteuer, wie z.B. der Kirchensteuer (§ 51a Abs. 2 Satz 2 EStG).

612 In **Zeile 29b** ist ein **verbleibender Sanierungsertrag** der Organgesellschaft nach § 3a Abs. 3 Satz 4 EStG anzugeben und nach Zeile 5 der Anlage SAN zu übertragen. Auf einen sich nach § 3a Abs. 3 Satz 4 EStG ergebenden verbleibenden Sanierungsertrag einer Organgesellschaft ist gem. § 15 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 KStG, § 3a Abs. 3 Satz 2, 3

und 5 EStG beim Organträger anzuwenden, d.h., beim Organträger führt der verbleibende Sanierungsertrag der Organgesellschaft zu einer Minderung seiner Steuerminderungspotenziale, insbesondere bestehender Verlustvorträge. Dies gilt auch, wenn die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 KSG im Sanierungsjahr der Organgesellschaft nicht vorliegen und das Einkommen der Organgesellschaft in einem innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Sanierungsjahr liegenden Veranlagungszeitraum dem Organträger gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zugerechnet worden ist (§ 15 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 KStG).

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG gilt der gesamte Organkreis als ein Betrieb i.S.d. **Zinsschranke** i.S.d. § 4h EStG. Daher sind Zinsaufwendungen bei Organgesellschaften stets in voller Höhe Betriebsausgaben. Über die Anwendung der Zinsschranke wird erst beim obersten Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, entschieden. Daher sind in den Zeilen 30 bis 32, 34 und 35 sowie 41 die für den Organträger zur Anwendung der Zinsschranke relevanten Besteuerungsgrundlagen anzugeben. In **Zeile 30** sind die **Zinsaufwendungen des laufenden Wj.** i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 2 und 4 EStG anzugeben, die den Gewinn der Organgesellschaft gemindert haben. **613**

In **Zeile 31** sind die **Zinserträge des laufenden Wj.** i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG anzugeben, die den Gewinn der Organgesellschaft erhöht haben. Soweit die Zinsaufwendungen die Zinserträge nicht übersteigen, kommt es bei dem obersten Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, gemäß den Regelungen zur Zinsschranke insoweit nicht zu einer Abzugsbeschränkung der Zinsaufwendungen (vgl. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG). **614**

In **Zeile 32** sind die nach § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG, § 6 Abs. 2a Satz 2 EStG und § 7 EStG abgesetzten Beträge (**Abschreibungen**) der Organgesellschaft anzugeben, die bei dem obersten Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, gemäß den Regelungen der Zinsschranke für die Berechnung der nicht einer Abzugsbeschränkung zu unterwerfenden Zinsen nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG erforderlich sind. **615**

In den Zeilen 34 und 35 sind ergänzende Angaben zur **Ermittlung des EBITDA** im Rahmen der Zinsschranke des Organträgers zu machen. In **Zeile 34** ist die Summe des **zu versteuernden Einkommens** der Organgesellschaft inkl. der zu versteuernden Einkommen aller dieser vorgelagerten Organgesellschaften einzutragen. Dies gilt insbesondere, wenn im Organkreis Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner geleistet wurden, da dann das zu versteuernde Einkommen der jeweiligen Organgesellschaft nicht 0 € beträgt. **616**

In **Zeile 35** ist der berücksichtigte **Zuwendungsabzug** i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG der Organgesellschaft anzugeben, da dieser gem. § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG das für die Anwendung der Zinsschranke beim Organträger maßgebende Einkommen erhöht. **617**

Sofern der Organträger oder der Mitunternehmer einer Organträger-Personengesellschaft eine natürliche Person ist, unterliegen bei dieser gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG die bei der Organgesellschaft nach DBA steuerfreien Einkünfte dem Progressionsvorbehalt. Daher sind die bei der Organgesellschaft **nach DBA steuerfreien Einkünfte** in **Zeile 36** einzutragen. Die Einkünfte sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. **618**

Unterliegen die **nach DBA steuerfreien Einkünfte** lt. Zeile 36 dem **§ 2a EStG**, ist zusätzlich **Zeile 36a** auszufüllen mit der Maßgabe, dass dort die Ziffer „1" einzutragen und eine gesonderte Einzelaufstellung dieser Einkünfte einzureichen ist. Dem § 2a EStG unterfallende negative Einkünfte aus Drittstaaten sind bei einer natürlichen Person als Organträger oder Mitunternehmer einer Organträger-Personengesellschaft nur nach Maßgabe des § 2a EStG verrechenbar; § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG kommt insoweit nicht zur Anwendung. **619**

In den Zeilen 37 und 38 sind Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG sowie die nach § 12 AStG anzurechnenden ausl. Steuern anzugeben, da letztere nach § 19 KStG erst beim obersten Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, zur Anrechnung kommen können. In **Zeile 37** sind die **Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG** der Organgesellschaft zu erklären. **620**

In **Zeile 38** ist die aus der **Hinzurechnungsbesteuerung** nach § 12 Abs. 1 und 3 AStG **anzurechnende ausl. Steuer** der Organgesellschaft einzutragen. **621**

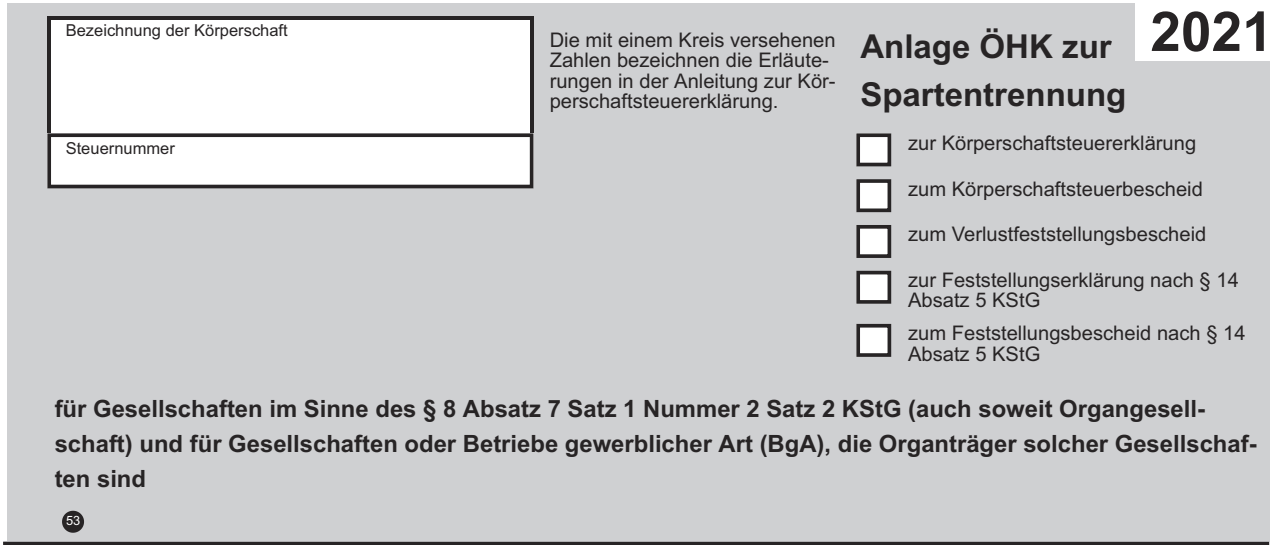
In den **Zeilen 39 und 40** sind die nach § 19 Abs. 5 KStG anzurechnenden inländischen Steuern der Organgesellschaft anzugeben. In **Zeile 39** erfolgt der Eintrag der **anrechenbaren Kapitalertragsteuer**. **622**

In **Zeile 40** ist der auf die anzurechnende Kapitalertragsteuer lt. Zeile 39 entfallende **anrechenbare Solidaritätszuschlag** einzutragen. **623**

In **Zeile 41** sind für die Anwendung der **Zinsschranke** gem. § 4h EStG beim obersten Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist (vgl. § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG; (→ Rz. 613), nachrichtlich die **Vergütungen für Fremdkapital** der Organgesellschaft an wesentlich beteiligte Anteilseigner, diesen nahestehende Personen und rückgriffsberechtigte Dritte i.S.d. § 8a Abs. 2 und 3 KStG der Organgesellschaft anzugeben. Übersteigen diese Vergütungen mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen, ist die Anwendung der die Zinsschranke verhindernden sog. „Konzernklausel" (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG) und der sog. „Eigenkapital-Escape-Klausel" (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG) ausgeschlossen. **624**

IX. Anlage ÖHK – Anlage zur Spartentrennung

1. Übersicht über Inhalt und Bedeutung der Anlage ÖHK


Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage ÖHK zur Spartentrennung **2021**

- ☐ zur Körperschaftsteuererklärung
- ☐ zum Körperschaftsteuerbescheid
- ☐ zum Verlustfeststellungsbescheid
- ☐ zur Feststellungserklärung nach § 14 Absatz 5 KStG
- ☐ zum Feststellungsbescheid nach § 14 Absatz 5 KStG

für Gesellschaften im Sinne des § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 KStG (auch soweit Organgesellschaft) und für Gesellschaften oder Betriebe gewerblicher Art (BgA), die Organträger solcher Gesellschaften sind

53

625 Die Anlage ÖHK zur Spartentrennung ist abzugeben, wenn für eine **Kapitalgesellschaft § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG** zur Anwendung kommt und diese

- mehr als eine Tätigkeit ausübt, die bei einer j.P.d.ö.R. jeweils zu einem BgA führen würde, die ggf. aber nach § 4 Abs. 6 KStG zusammengefasst werden könnten,
- neben mindestens einer wirtschaftlichen Tätigkeit auch eine Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG ausübt oder
- mehrere Tätigkeiten i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG ausübt.

Die Anlage ÖHK ist ebenfalls abzugeben von Gesellschaften oder BgA, die **Organträger** einer solchen Kapitalgesellschaft sind.

In Fällen mit steuerlich anzuerkennender **Organschaft**, in denen beim (ggf. mittelbaren) Organträger gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG die Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG durchzuführen ist, ist von sämtlichen Organgesellschaften für jede von ihnen ausgeübte Tätigkeit ebenfalls eine Anlage ÖHK einzureichen.

Organträger, die zugleich Organgesellschaft sind, haben für die von ihren Organgesellschaften ausgeübten Tätigkeiten jeweils eine eigene Anlage ÖHK abzugeben. Über eine mögliche Zusammenfassung von Tätigkeiten zu Sparten nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 KStG ist erst auf Ebene des letzten Organträgers, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, zu entscheiden.

Praxishinweis:
Das FA führt die Prüfung hinsichtlich der Angaben in dieser Anlage außerhalb des maschinellen Verfahrens durch. Daher sind in der Anlage keine Kennzahlen für die maschinelle Erfassung enthalten.

626 Nach dem Urteil des BFH vom 22.8.2007[1] führt die Ausübung einer **dauerdefizitären Tätigkeit** durch eine Eigengesellschaft einer j.P.d.ö.R. ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich des Gesellschafters zumindest in Höhe der laufenden Betriebsverluste zu einer **vGA**. Die steuerliche Verrechnung dieser Verluste mit anderen Gewinntätigkeiten der j.P.d.ö.R. wäre damit selbst im Rahmen eines steuerlich zulässigen Querverbundes[2] nicht möglich. Da die hierdurch entstehende Mehrbelastung der j.P.d.ö.R. zu höherer Neuverschuldung oder zum weiteren Abbau von Angeboten der Daseinsfürsorge geführt hätte, wurde das Urteil mit einem partiellen Nichtanwendungserlass veröffentlicht[3] und eine gesetzliche Neuregelung im Sinne der bisherigen Verwaltungsauffassung durch das JStG 2009[4] umgesetzt. Daraus ergaben sich folgende gesetzliche Regelungen:

627 Zum einen wurden die zuvor in R 7 Abs. 1 KStR 2004 und H 7 KStH 2006 niedergelegten **Zusammenfassungsregeln für BgA in § 4 Abs. 6 KStG** gesetzlich normiert. Danach können gleichartige BgA stets zusammengefasst werden (§ 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG). Soweit bisher eine Zusammenfassung von Versorgungsbetrieben (Gas, Wasser, Strom, Wärme) mit Verkehrsbetrieben (ÖPNV, Häfen, Flughäfen) zulässig war, gilt dies fort (§ 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG i.V.m. § 4 Abs. 3 KStG). Daneben können BgA wie bisher zusammengefasst werden, wenn zwischen ihnen

1) BFH v. 22.8.2007, I R 32/06, BStBl II 2007, 961.
2) Im Zeitpunkt der Urteilsverkündung geregelt in R 7 Abs. 2 KStR 2004 i.V.m. H 7 KStH 2006.
3) BMF v. 7.12.2007, IV B 7 – S 2706/07/0011, 2007/0570512, BStBl I 2007, 905.
4) JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl I 2009, 74.

nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht (§ 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG; bspw. die Zusammenfassung eines Versorgungsbetriebes mit einem Schwimmbadbetrieb, welches über ein Blockheizkraftwerk verfügt). Die Zusammenfassung von BgA mit einem Hoheitsbetrieb ist weiterhin nicht zulässig (§ 4 Abs. 6 Satz 2 KStG).

628 Zum anderen stellt **§ 8 Abs. 1 Satz 2 KStG** nunmehr klar, dass eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht bei der Ermittlung des Einkommens des BgA **nicht zur Anwendung der sog. Liebhabereigrundsätze** führt, nach denen eine ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit steuerlich irrelevant und insoweit kein (negatives) Einkommen zu ermitteln ist.

629 In **§ 8 Abs. 7 KStG** wurde geregelt, dass für bestimmte sog. **Dauerverlusttätigkeiten** die **Konsequenzen einer vGA**, die sich aus dem BFH-Urteil vom 22.8.2007[1] ergeben, **nicht eintreten**. Bei BgA sind die Rechtsfolgen der vGA nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein sog. Dauerverlustgeschäft ausüben (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG). Für Kapitalgesellschaften gilt dies unter der Voraussetzung, dass die mehrheitlichen Stimmrechte bei j.P.d.ö.R. liegen und nachweislich nur diese Gesellschafter die Verluste aus dem Dauerverlustgeschäft tragen (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG). Das sog. Dauerverlustgeschäft ist in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG definiert, wobei zwei Fallalternativen zu unterscheiden sind. Ein Dauerverlustgeschäft liegt in der ersten Alternative demnach vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt betrieben wird. Die Annahme einer vGA aus anderen Gründen, weil z.B. aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ein die marktübliche Vergütung unterschreitendes Entgelt vereinbart wird, bleibt jedoch unberührt. Der zweiten Alternative sind alle Dauerverlustgeschäfte der o.a. Kapitalgesellschaften zuzuordnen, die im Fall der unmittelbaren Unterhaltung durch eine j.P.d.ö.R. zu einem Hoheitsbetrieb gehören würden.

630 Durch **§ 8 Abs. 8 KStG** wird in Fällen nicht nach § 4 Abs. 6 KStG zulässigerweise zusammengefasster **BgA** die **Verrechnung von Verlusten** (aus Dauerverlustgeschäften i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG i.V.m. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG und aus anderen defizitären Tätigkeiten) mit Gewinnen aus anderen Tätigkeiten verhindert. Danach ist eine steuerliche Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus verschieden Tätigkeiten bei BgA nur möglich, wenn diese nach § 4 Abs. 6 KStG zusammengefasst werden dürfen (§ 8 Abs. 8 Satz 1 KStG). Verlustvorträge aus der Zeit vor Begründung der Zusammenfassung können nicht mit Gewinnen des zusammengefassten BgA verrechnet werden (§ 8 Abs. 8 Satz 2 KStG). Sie können erst in Jahren nach Beendigung der Zusammenfassung wieder genutzt werden (§ 8 Abs. 8 Satz 4 KStG). Ebenso dürfen Verluste der zusammengefassten BgA nicht in das Jahr vor Zusammenfassung zurückgetragen werden (§ 8 Abs. 8 Satz 3 KStG). Soweit die Zusammenfassung bereits vor 2009 begründet wurde, gilt der zum 31.12.2008 für den zusammengefassten BgA festgestellte Verlustvortrag als in dem zusammengefassten BgA entstanden (§ 34 Abs. 6 Satz 8 KStG[2]). Die Einschränkungen der Verlustrechnung nach § 8 Abs. 8 Satz 2 bis 4 KStG gelten nicht, wenn gleichartige BgA zusammengefasst oder getrennt werden (§ 8 Abs. 8 Satz 5 KStG).

631 Für den Fall der Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG auf **Kapitalgesellschaften** sieht **§ 8 Abs. 9 KStG** eine segmentierte **Spartentrennung** vor:

- **Gruppe 1** (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG) beinhaltet **Dauerverlusttätigkeiten** i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG, die bei unmittelbarem Betrieb durch die j.P.d.ö.R. einen **Hoheitsbetrieb** darstellen würden (z.B. Betrieb eines Schulschwimmbads). Hier ist jede Tätigkeit einer eigenen Sparte zuzuordnen.
- **Gruppe 2** (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG) umfasst
  - **alle nach § 4 Abs. 6 KStG zusammenfassbaren Tätigkeiten** (→ Rz. 627) (unabhängig davon, ob es sich um Dauerverlustgeschäfte i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG, Gewinntätigkeiten oder Verluste aus Tätigkeiten, die keine Dauerverlustgeschäfte i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG sind, handelt) und
  - **nicht hoheitliche Dauerverlusttätigkeiten** i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 erster Halbsatz KStG (z.B. Betrieb eines öffentlichen Schwimmbads).

Auch hier ist jede Tätigkeit einer eigenen Sparte zuzuordnen, wobei die jeweils nach § 4 Abs. 6 KStG zusammenfassbaren Tätigkeiten immer eine einheitliche Sparte bilden.

- **Gruppe 3** (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 KStG) erfasst **alle übrigen Tätigkeiten**. Dies sind
  - **hoheitliche Gewinntätigkeiten**,
  - übrige **nicht nach § 4 Abs. 6 KStG zusammenfassbare Gewinntätigkeiten**,
  - **nicht nach § 4 Abs. 6 KStG zusammenfassbare Verlusttätigkeiten**, die auch **keine Dauerverlustgeschäfte** i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG sind und
  - **übrige Tätigkeiten**, die in einzelnen Wj. Verluste, Anfangsverluste oder Gewinne erzielen.

Alle der Gruppe 3 zuzuordnenden Tätigkeiten bilden eine einheitliche Sparte.

632 Für **jede** einzelne **Sparte** ist der **Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln** (§ 8 Abs. 9 Satz 2 KStG). Verlustverrechnungen nach Maßgabe des § 10d EStG dürfen nur innerhalb der jeweiligen Sparte vorgenommen werden (§ 8 Abs. 9 Satz 4 und 5 KStG). Der am Schluss des VZ verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte

1) BFH v. 22.8.2007, I R 32/06, BStBl II 2007, 961.
2) I.d.F. des JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl I 2009, 74.

einer Sparte ist gesondert festzustellen (§ 8 Abs. 9 Satz 8 KStG). Für die Ermittlung des Gewerbeertrags und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes gilt dies gem. § 7 Satz 5 bzw. § 10a Satz 9 GewStG entsprechend. Ein auf den Schluss des VZ 2008 festgestellter Verlustvortrag war sachgerecht nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 KStG aufzuteilen; die sich hiernach ergebenden jeweiligen Beträge gelten als Ausgangsbetrag bei der Anwendung des § 10d EStG in dem folgenden VZ (§ 34 Abs. 6 Satz 10 KStG[1]).

633 Jede **Änderung in der Tätigkeitsstruktur** der Kapitalgesellschaft ist auf ihre Auswirkung auf die Spartenzuordnung zu überprüfen; eine Änderung der Tätigkeitsstruktur kann auch über Umwandlungsvorgänge bewirkt werden. Wird in einer bestehenden Sparte eine gleichartige Tätigkeit aufgenommen oder fällt eine solche Tätigkeit weg, wird die betreffende Sparte in ihrer veränderten Form weitergeführt. Veränderungen in der Sparte der o.a. Gruppe 3 führen zu Änderungen in dieser Sparte und Fortführung dieser Sparte in der veränderten Form. Übrige Veränderungen in Form der Aufnahme neuer Tätigkeiten oder dem Wegfall bisheriger Tätigkeiten führen zu neuen Sparten unter Berücksichtigung der aktuellen Tätigkeitsstruktur. Wenn von dieser Veränderung bisherige Sparten betroffen sind, fallen diese weg (§ 8 Abs. 9 Satz 2 KStG). Ein in einer dieser Sparten festgestellter Verlustvortrag ist festzuschreiben. Kommt es künftig wieder zu einer Tätigkeitsstruktur, die dieser Sparte entspricht, ist dieser festgeschriebene Betrag als Anfangsbestand der neuen Sparte maßgebend.

634 Sollten die **Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG** (mehrheitliche Stimmrechte bei j.P.d.ö.R. und/oder ausschließliche Verlusttragung durch diese) innerhalb eines VZ **entfallen**, so entfallen auch die bisher nicht ausgeglichenen Verluste und Verlustvorträge aus den Sparten der jeweiligen Dauerverlusttätigkeit (§ 8 Abs. 9 Satz 6 KStG). Werden diese **Voraussetzungen** erst innerhalb des VZ **begründet**, so sind ab diesen Zeitpunkt erstmals die entsprechenden Sparten zu bilden. Noch nicht ausgeglichene Verluste und Verlustvorträge werden in diesem Fall mit Gewinnen der o.a. Gruppe 2 und 3 verrechnet; ein danach noch verbleibender Verlust(vortrag) ist der Gruppe 3 zuzuordnen (§ 8 Abs. 9 Satz 7 KStG).

635 Erfolgt die Zusammenfassung von Dauerverlustgeschäften über **ertragsteuerliche Organschaften**, so sind die Regelungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 KStG erst **auf Ebene des obersten Organträgers**, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 KStG). Entsprechend gelten die Regelungen der Spartenrechnung des § 8 Abs. 9 KStG erst auf Ebene des obersten Organträgers, der nicht zugleich Organgesellschaft ist (§ 15 Satz 1 Nr. 5 KStG). Daher haben Organgesellschaften die Beschreibung der Sparte bezogen auf jede einzelne Tätigkeit vorzunehmen.

636 Hinsichtlich der Einzelheiten und Anwendungsfragen zu den Regelungen des JStG 2009 zur Besteuerung von BgA und Eigengesellschaften von j.P.d.ö.R. wird auf das BMF-Schreiben vom 12.11.2009[2] verwiesen.

637 Die getrennte Ermittlung des jeweiligen Gesamtbetrages der Einkünfte und der jeweils abziehbaren Verluste bzw. Verlustvorträge erfolgt für die Körperschaftsteuer über die Anlage ÖHK. Für die Gewerbesteuer ist insoweit die Anlage ÖHG zur Spartentrennung (→ Rz. 1963 ff.) zu verwenden.

638 Die Anlage ÖHK ist als **Anlage zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1** und zur Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG bei Organgesellschaften zu verwenden. Das entsprechende Kästchen ist anzukreuzen. Die Anlage wird im Bedarfsfall auch vom FA als Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid, zum Verlustfeststellungsbescheid oder zum Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 KStG benutzt und entsprechend gekennzeichnet.

639 Für jede einzelne Sparte i.S. des § 8 Abs. 9 KStG (→ Rz. 631) ist eine gesonderte Anlage ÖHK abzugeben.

640 Die Anlage ÖHK ist in **fünf Teilbereiche** gegliedert:

- In den Zeilen 1 bis 11 ist in den **allgemeinen Angaben** die **jeweilige Sparte** zu beschreiben.
- In den Zeilen 21 bis 211 ist der **Gesamtbetrag der Einkünfte** der Sparte zu ermitteln.
- In den Zeilen 212 bis 214 sind für Organgesellschaften Angaben zur **Anwendung des § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG** beim Organträger zu machen.
- In den Zeilen 215 bis 233 erfolgt die Berechnung des **abziehbaren Verlustes** und des **verbleibenden Verlustvortrags** der einzelnen Sparte.
- In den Zeilen 234 bis 239 wird der **fortführungsgebundene Verlustvortrag** nach § 8d KStG ermittelt.

1) I.d.F. des JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl I 2009, 74.
2) BMF v. 12.11.2009, IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303.

2. Allgemeine Angaben zu der einzelnen Sparte (Zeilen 1–11)

Zeile	Allgemeine Angaben [57]			
1	Laufende Nummer der Sparte [58]			
	Kurzbezeichnung der Sparte (bei Organgesellschaften: der Tätigkeit)			
2				
	Art der Tätigkeit			
3				
	Straße, Hausnummer			
4				
	Postleitzahl	Ort	Auslands-Postleitzahl	
5				
	Name der Organgesellschaft(en)/Personengesellschaft(en), deren Tätigkeit in die Sparte einbezogen wurde:			
6				
7	Die von der/den Gesellschaft(en) laut Zeile 6 ausgeübte Tätigkeit, besteht auch beim Steuerpflichtigen.			1 = Ja
8	Die Sparte ist in 2021 neu entstanden.			1 = Ja
9	Die Sparte ist in 2021 gegenüber dem Vorjahr verändert worden.			1 = Ja
10	Die Sparte ist in 2021 beendet worden zum			
11	Die Tätigkeit erfüllt die Voraussetzungen für die Annahme eines begünstigten Dauerverlustgeschäfts im Sinne des § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG.			1 = Ja

In **Zeile 1** ist die **laufende Nr.** der Sparte einzutragen. Die laufende Nummer ist der Sparte fest zugeordnet und darf daher in folgenden Veranlagungszeiträumen weder verändert noch einer anderen Sparte zugeordnet werden. Sofern die Sparte bereits 2020 (oder früher) bestanden haben sollte, ist die bisher gewählte Nummerierung der Sparte zwingend zu übernehmen. Der einzelnen Sparte ist in den Anlagen ÖHK und ÖHG zur Spartentrennung immer jeweils dieselbe laufende Nummer zuzuweisen. In **Zeile 2** ist eine **Kurzbezeichnung für diese Sparte** (bei Organgesellschaften: der Tätigkeit) zu benennen. Auch diese Kurzbezeichnung ist bei bereits in den Vj. vorhandenen Sparten unverändert zu übernehmen. Zu Änderungen in der Tätigkeitsstruktur und den sich daraus ggf. ergebenden Folgen für bereits in den Vorjahren bestandene Sparten → Rz. 633. **641**

In den **Zeilen 3 bis 6** erfolgt die **genaue Bezeichnung der Sparte**. Im Einzelnen sind anzugeben: **642**

- Art der Tätigkeit(en),
- Straße/Hausnummer,
- Postleitzahl, Ort, ggf. Auslands-Postleitzahl,
- Bezeichnung der Organgesellschaft(en)/Personengesellschaft(en), deren Tätigkeit in die Sparte einbezogen wurde. In **Zeile 7** ist hierzu die Angabe der Ziffer „1 = Ja" zu verwenden, wenn die gleiche Tätigkeit beim Stpfl. ausgeübt wird.

In den **Zeilen 8 und 9** ist durch Angabe der Ziffer „1 = Ja" anzugeben, wenn die Sparte in 2021 **643**

- neu entstanden oder
- gegenüber dem Vj. verändert worden ist.

Ist die Sparte in 2021 beendet worden, ist in **Zeile 10** das diesbezügliche Datum anzugeben.

Erfüllt die Tätigkeit lt. Zeilen 3 bis 10 die Voraussetzungen zur **Annahme eines begünstigten Dauerverlustgeschäfts** i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG (→ Rz. 629), ist dies in **Zeile 11** durch Angabe der Ziffer „1 = Ja" anzuzeigen. Bei Organgesellschaften ist diese Entscheidung Bestandteil der für den Organträger bindenden Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG. **644**

3. Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Zeilen 21–151)

	Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 31 Absatz 1, § 8 Absatz 1 KStG) Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte für die einzelne Sparte entsprechend der Berechnungsreihenfolge der Anlage GK und der Anlage ZVE	EUR
12 bis 20 frei 21	Jahresüberschuss/-fehlbetrag laut Handels- oder Steuerbilanz (bei Handelsbilanz: nach Berücksichtigung der Überleitungsrechnung nach § 5b Absatz 1 Satz 2 EStG beziehungsweise § 60 Absatz 2 EStDV zur Anpassung an die steuerlich maßgeblichen Wertansätze) (Zeile 11 der Anlage GK)	
22	Davon ab / Dazu: Im Betrag laut Zeile 11 der Anlage GK enthaltener Gewinn/Verlust aus der Beteiligung an Personengesellschaften (Zeile 13 der Anlage GK)	
23	Nicht bei Organgesellschaften: Dazu / Davon ab: Steuerpflichtige Einkünfte aus der Beteiligung an Mitunternehmerschaften laut gesonderter und einheitlicher Feststellung nach Anwendung aller außerbilanziellen Korrekturen (zum Beispiel § 8b KStG) sowie von Verlustverrechnungsbeschränkungen, die auf Ebene der Mitunternehmerschaft anzuwenden sind (zum Beispiel § 15a EStG) (Zeile 14 der Anlage GK)	
24	Nur bei Organgesellschaften: Dazu / Davon ab: Einkünfte aus der Beteiligung an Mitunternehmerschaften laut gesonderter und einheitlicher Feststellung vor Anwendung der aufgrund § 15 Satz 1 Nummer 2 und 2a und § 15 Satz 2 KStG nicht vorzunehmenden außerbilanziellen Korrekturen (Zeile 14a der Anlage GK)	

Steuernummer

Zeile	Nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 KStG, die keine Organgesellschaften sind: Dazu / Davon ab: Steuerpflichtige Einkünfte aus der Beteiligung an vermögensverwaltenden Personengesellschaften (Überleitung nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 29.04.1994, BStBl I 1994, 282) nach Anwendung aller außerbilanziellen Korrekturen (zum Beispiel § 8b KStG) sowie von Verlustverrechnungsbeschränkungen, die auf Ebene der Personengesellschaft anzuwenden sind (Zeile 15 der Anlage GK)	EUR
25		
26	Nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 KStG, die Organgesellschaften sind: Dazu / Davon ab: Einkünfte aus der Beteiligung an vermögensverwaltenden Personengesellschaften (Überleitung nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 29.04.1994, BStBl I 1994, 282) vor Anwendung der aufgrund § 15 Satz 1 Nummer 2 und 2a und § 15 Satz 2 KStG nicht vorzunehmenden außerbilanziellen Korrekturen (Zeile 15a der Anlage GK)	
27	Davon ab / Dazu: Im Betrag laut Zeile 11 der Anlage GK enthaltener (tatsächlicher) Gewinn/Verlust aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, der nach § 5a EStG pauschal zu ermitteln ist (Zeile 16 der Anlage GK)	
28	Dazu / Davon ab: Pauschaler Gewinn/Verlust aus dem Betrieb von Handelsschiffen und Hinzurechnungen bei gesonderter Gewinnermittlung nach § 5a EStG (Zeile 17 der Anlage GK)	
29	Davon ab: Einnahmen aus der Verwertung von Altpapier, das unentgeltlich außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle erworben wurde (ohne Umsatzsteuer) (Zeile 18 der Anlage GK)	
30	Davon ab: Einnahmen aus der Verwertung von Altmaterial (außer Altpapier), das unentgeltlich außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle erworben wurde (ohne Umsatzsteuer) (Zeile 19 der Anlage GK)	
31	Dazu: Mit den Einnahmen laut Zeilen 18 und 19 der Anlage GK in Zusammenhang stehende tatsächliche Aufwendungen (Zeile 20 der Anlage GK)	
32	Dazu: Anzusetzender branchenüblicher Reingewinn aus der Verwertung von Altmaterial nach § 64 Absatz 5 AO (5 Prozent des Betrages laut Zeile 18 der Anlage GK zuzüglich 20 Prozent des Betrages laut Zeile 19 der Anlage GK) (Zeile 21 der Anlage GK)	
33	Davon ab: Einnahmen aus Tätigkeiten nach § 64 Absatz 6 AO (ohne Umsatzsteuer) (Zeile 22 der Anlage GK)	
34	Dazu: Mit den Einnahmen laut Zeile 22 der Anlage GK in Zusammenhang stehende tatsächliche Aufwendungen (Zeile 23 der Anlage GK)	
35	Dazu: Pauschalierter Gewinn nach § 64 Absatz 6 AO (15 Prozent des Betrages laut Zeile 22 der Anlage GK) (Zeile 24 der Anlage GK)	
36	Dazu / Davon ab: Betrag nach § 4e Absatz 3 EStG (Zeile 26 der Anlage GK)	
37	Dazu / Davon ab: Betrag nach § 4f EStG (Zeile 27 der Anlage GK)	
37a	Dazu: Nichtabziehbare Aufwendungen für Besteuerungsinkongruenzen nach § 4k EStG (Zeile 27a der Anlage GK)	
38	Dazu: Nichtabziehbare Aufwendungen für Rechteüberlassungen nach § 4j Absatz 3 EStG (Zeile 28 der Anlage GK)	
39	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste im Sinne des § 15b EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG (ohne Beträge aus Beteiligungen an Personengesellschaften) (Zeile 29 der Anlage GK)	
40	Davon ab: Verlustverrechnung nach § 15b EStG, gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG (ohne Beträge aus Beteiligungen an Personengesellschaften) (Zeile 30 der Anlage GK)	
41	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste aus gewerblicher Tierzucht/-haltung im Sinne des § 15 Absatz 4 Satz 1 EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG (Zeile 31 der Anlage GK)	
42	Davon ab: Verrechnung von Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht/-haltung des laufenden Jahres mit dem Verlustvortrag und dem Verlustrücktrag aus dem folgenden Veranlagungszeitraum nach § 15 Absatz 4 Satz 2 EStG, gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG (Zeile 32 der Anlage GK)	
43	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste aus Termingeschäften im Sinne des § 15 Absatz 4 Satz 3 EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG (Zeile 34 der Anlage GK)	
44	Davon ab: Verrechnung von Gewinnen aus Termingeschäften des laufenden Jahres mit dem Verlustvortrag und dem Verlustrücktrag aus dem folgenden Veranlagungszeitraum nach § 15 Absatz 4 Satz 3 in Verbindung mit Satz 2 EStG, gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG (Zeile 35 der Anlage GK)	
45	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste als atypisch stiller Gesellschafter im Sinne des § 15 Absatz 4 Satz 6 bis 8 EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG (Zeile 36 der Anlage GK)	
46	Davon ab: Verrechnung von Gewinnen als atypisch stiller Gesellschafter mit dem Verlustvortrag und dem Verlustrücktrag aus dem folgenden Veranlagungszeitraum nach § 15 Absatz 4 Satz 6 bis 8 EStG, gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG (Zeile 37 der Anlage GK)	
47	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste als typisch stiller Gesellschafter im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 15 Absatz 4 Satz 6 und 8 und § 15a EStG und gegebenenfalls § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG (Zeile 38 der Anlage GK)	

Steuernummer

Zeile	Davon ab: Verrechnung von Gewinnen als typisch stiller Gesellschafter im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 EStG mit dem Verlustvortrag und dem Verlustrücktrag aus dem folgenden Veranlagungszeitraum nach § 20 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 15 Absatz 4 Satz 6 bis 8 EStG oder mit dem Verlustvortrag nach § 15a EStG und gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG (Zeile 39 der Anlage GK)	EUR
48		
49	Dazu: Nicht ausgleichsfähige Verluste aus Anteilen an REIT-Körperschaften im Sinne des § 19 Absatz 4 REITG gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG und des § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG (vorbehaltlich des § 19a Absatz 1 Satz 2 REITG) (Zeile 40 der Anlage GK)	
50	Davon ab: Verrechnung von Gewinnen aus Anteilen an REIT-Körperschaften des laufenden Jahres mit dem Verlustvortrag und dem Verlustrücktrag aus dem folgenden Veranlagungszeitraum nach § 19 Absatz 4 REITG, gegebenenfalls unter Berücksichtigung von § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG (Zeile 40a der Anlage GK)	
51 frei 52	Davon ab: Investitionsabzugsbeträge des laufenden Wirtschaftsjahres nach § 7g Absatz 1 EStG (Zeile 42 der Anlage GK)	
52a	Dazu: Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung: Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG aus 2017 (Zeile 42a der Anlage GK)	
53	Dazu: Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung: Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG aus 2018 (Zeile 43 der Anlage GK)	
54	Dazu: Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung: Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG aus 2019 (Zeile 44 der Anlage GK)	
55	Dazu: Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung: Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG aus 2020 (Zeile 45 der Anlage GK)	
56	Nicht bei Organgesellschaften: Dazu: Verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG (Zeile 46 der Anlage GK)	
57	Davon ab: Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit versteuerten verdeckten Gewinnausschüttungen (gemäß BMF-Schreiben vom 28.05.2002, BStBl I 2002, 603) (Zeile 47 der Anlage GK)	
58	Dazu: Nichtabziehbare genossenschaftliche Rückvergütungen - verdeckte Gewinnausschüttungen nach R 22 Absatz 13 KStR 2015 (Zeile 48 der Anlage GK)	
59	Dazu: Nicht erfolgswirksam gebuchte Einlagen im Sinne des § 8 Absatz 3 Satz 4 KStG (Zeile 49 der Anlage GK)	
59a	Dazu: Gewinnzuschlag nach § 6b Absatz 7 EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 6c EStG (Zeile 49a der Anlage GK)	
60	Dazu: Aufwendungen für satzungsmäßige Zwecke (§ 10 Nummer 1 KStG) (Zeile 50 der Anlage GK)	
61	Dazu: Körperschaftsteuer (Zeile 51 der Anlage GK)	
62	Dazu: Solidaritätszuschlag (Zeile 52 der Anlage GK)	
63	Dazu: Kapitalertragsteuer auf vereinnahmte Kapitalerträge (Zeile 53 der Anlage GK)	
64	Dazu: Gewerbesteuer ab Erhebungszeitraum 2008 (Zeile 54 der Anlage GK)	
65	Dazu: Sonstige Personensteuern (zum Beispiel Vermögensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer) (Zeile 55 der Anlage GK)	
66	Dazu: Nach § 10 Nummer 2 KStG nichtabziehbarer Teil der Umsatzsteuer und Vorsteuerbeträge (Zeile 56 der Anlage GK)	
67	Dazu: Ausländische Personensteuern und ausländische Steuern vom Einkommen im Sinne des § 10 Nummer 2 KStG (Zeile 57 der Anlage GK)	
68	Dazu: Nebenleistungen zu den Steuern laut Zeilen 51 bis 57 der Anlage GK (zum Beispiel Säumnis- und Verspätungszuschläge, Zwangsgelder, Zinsen nach §§ 234 bis 237 AO, Nachzahlungszinsen nach § 233a AO, Zuschläge nach § 162 Absatz 4 AO, Gebühren nach §§ 89 und 178a AO) (Zeile 58 der Anlage GK)	
69	Dazu: Die Hälfte der Vergütungen aller Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden (einschließlich des von der Körperschaft getragenen Steuerabzugs nach § 50a Absatz 1 Nummer 4 EStG und des Solidaritätszuschlags; § 10 Nummer 4 KStG) (Zeile 59 der Anlage GK)	
70	Dazu: Sonstige nichtabziehbare Aufwendungen; insbesondere nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 7, 8, 8a, 10 und Absatz 6 bis 8 EStG, §§ 4c und 4d EStG, § 160 Absatz 1 AO, § 10 Nummer 3 KStG (Zeile 61 der Anlage GK)	
71	Dazu: Nichtabziehbare Beitragsrückerstattungen nach § 21 KStG (Zeile 61a der Anlage GK)	
72	Dazu: Sämtliche Spenden und nicht als Betriebsausgaben abziehbare Beiträge (Zeile 62 der Anlage GK)	
73	Davon ab: Einlagen der Gesellschafter (§ 8 Absatz 3 Satz 3 KStG), die erfolgswirksam gebucht und bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleistet wurden (einschließlich eines Erhöhungsbetrages im Sinne des § 23 Absatz 2 und 3 UmwStG) (Zeile 63 der Anlage GK)	
74	Davon ab: Einlagen der Gesellschafter (§ 8 Absatz 3 Satz 3 KStG), die erfolgswirksam gebucht aber nicht bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleistet wurden (Zeile 64 der Anlage GK)	

Steuernummer

Zeile		EUR
75	Davon ab: Gewinnerhöhung aus der Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes (§ 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG) (Zeile 65 der Anlage GK)	
76	Davon ab: Investitionszulage (zurückgeforderte Investitionszulage mit negativem Vorzeichen eintragen) (Zeile 68 der Anlage GK)	
77	Dazu: Einkommenserhöhung aus der Steuerentstrickung nach § 12 Absatz 1 Satz 1 und 2 KStG, § 16 Absatz 3a EStG (soweit im Betrag laut Zeilen 11 und 12 der Anlage GK nicht erfasst) (Zeile 68a der Anlage GK)	
78	Davon ab: Sonstige steuerfreie Einnahmen, vermindert um damit im Zusammenhang stehende nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gemäß § 3c Absatz 1 EStG (Zeile 69 der Anlage GK)	
78a	Dazu / Davon ab: Betrag des in der Steuerbilanz erfolgsneutral angesetzten übernommenen Vermögens (Zeile 70k der Anlage GK)	
79	Übernahmegewinn nach § 12 Absatz 2 Satz 2 UmwStG in Verbindung mit § 8b Absatz 2 KStG (Zeile 70l der Anlage GK)	
80	Übernahmegewinne/-verluste nach § 12 Absatz 2 Satz 1 UmwStG (Zeile 70m der Anlage GK)	
81 und 82 frei 83	Dazu: Im laufenden Wirtschaftsjahr zu versteuernder "Einbringungsgewinn I" im Sinne des § 22 Absatz 1 UmwStG (Zeile 73 der Anlage GK)	
84	Davon ab / Dazu: In einem anderen Wirtschaftsjahr entstandene Aufwendungen beziehungsweise Erträge, die im Zusammenhang mit dem im laufenden Wirtschaftsjahr nach § 12 Absatz 2 Satz 1 UmwStG zu berücksichtigenden Übernahmegewinn/-verlust und/oder zu versteuernden "Einbringungsgewinn I" im Sinne des § 22 Absatz 1 UmwStG stehen (Zeile 74 der Anlage GK)	
85	Dazu / Davon ab: Im laufenden Wirtschaftsjahr entstandene Aufwendungen beziehungsweise Erträge, die im Zusammenhang mit dem in einem anderen Wirtschaftsjahr nach § 12 Absatz 2 Satz 1 UmwStG zu berücksichtigenden Übernahmegewinn/-verlust und/oder zu versteuernden "Einbringungsgewinn I" im Sinne des § 22 Absatz 1 UmwStG stehen (Zeile 75 der Anlage GK)	
86	Davon ab: Ausländische Einkünfte, die aufgrund von DBA steuerfrei sind (ohne Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a EStG aus der Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft) (Zeile 76 der Anlage GK)	
87	Dazu: Mit den ausländischen Einkünften laut Zeile 76 der Anlage GK im Zusammenhang stehende nichtabziehbare inländische Betriebsausgaben (Zeile 77 der Anlage GK)	
88	Dazu: Nach § 10 AStG anzusetzender Hinzurechnungsbetrag laut gesonderter (und einheitlicher) Feststellung nach § 18 AStG (Zeile 78 der Anlage GK)	
89	Dazu: Auf Antrag nach § 12 Absatz 1 AStG anzurechnende ausländische Steuer laut gesonderter (und einheitlicher) Feststellung nach § 18 AStG (Zeile 79 der Anlage GK)	
90	Dazu / Davon ab: Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG laut gesonderter Ermittlung (Zeile 81 der Anlage GK)	
91	Davon ab / Dazu: In einem anderen Wirtschaftsjahr entstandene Aufwendungen beziehungsweise Erträge, die im Zusammenhang mit der nach § 8b Absatz 2 und 3 KStG steuerfreien Veräußerung von Anteilen an anderen Körperschaften im laufenden Wirtschaftsjahr stehen (Zeile 83 der Anlage GK)	
92	Dazu / Davon ab: Im laufenden Wirtschaftsjahr entstandene Aufwendungen beziehungsweise Erträge, die im Zusammenhang mit der nach § 8b Absatz 2 und 3 KStG steuerfreien Veräußerung von Anteilen an anderen Körperschaften in einem anderen Wirtschaftsjahr stehen. (Zeile 84 der Anlage GK)	
93	Nicht bei Organgesellschaften: Korrekturbetrag nach § 8b KStG (Zeile 107 der Anlage GK)	
94	Nur bei Organgesellschaften: Korrekturbetrag nach § 8b KStG (Zeile 108 der Anlage GK)	
95	Nach § 20 Absatz 1 InvStG freizustellender Betrag für Aktienfonds (nicht bei Organgesellschaften: 80 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 111 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
96	Nach § 20 Absatz 1 InvStG freizustellender Betrag für Aktienfonds, die den Kapitalanlagen eines Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens beziehungsweise einem Pensionsfonds zuzurechnen sind oder die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 2 InvStG erfüllen (30 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 114 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
97	Nach § 20 Absatz 2 in Verbindung mit Absatz 1 InvStG freizustellender Betrag für Mischfonds (nicht bei Organgesellschaften: 40 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 117 der Anlage GK mit umgekehrten Vorzeichen)	
98	Nach § 20 Absatz 2 in Verbindung mit Absatz 1 InvStG freizustellender Betrag für Mischfonds, die den Kapitalanlagen eines Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens beziehungsweise einem Pensionsfonds zuzurechnen sind oder die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 2 InvStG erfüllen (15 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 120 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
99	Nach § 20 Absatz 3 Satz 1 InvStG freizustellender Betrag für Immobilienfonds (nicht bei Organgesellschaften: 60 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 123 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
100	Nach § 20 Absatz 3 Satz 2 InvStG freizustellender Betrag für Auslands-Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 2 InvStG (nicht bei Organgesellschaften: 80 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 127 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
101	Dazu / Davon ab: Unterschiedsbeträge nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 5 beziehungsweise § 13 Absatz 4a Satz 2 InvStG 2004 (Zeile 128 der Anlage GK)	
102	Nach § 20 Absatz 1 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Aktienfonds (nicht bei Organgesellschaften: 80 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 131 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	

Steuernummer

Zeile		EUR
103	Nach § 20 Absatz 1 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Aktienfonds, die den Kapitalanlagen eines Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens beziehungsweise einem Pensionsfonds zuzurechnen sind oder die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 2 InvStG erfüllen (30 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 134 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
104	Nach § 20 Absatz 2 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Mischfonds (nicht bei Organgesellschaften: 40 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 137 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
105	Nach § 20 Absatz 2 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Mischfonds, die den Kapitalanlagen eines Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens beziehungsweise einem Pensionsfonds zuzurechnen sind oder die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 2 InvStG erfüllen (15 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 140 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
106	Nach § 20 Absatz 3 Satz 1 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Immobilienfonds (nicht bei Organgesellschaften: 60 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 143 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
107	Nach § 20 Absatz 3 Satz 2 in Verbindung mit § 43 Absatz 3 InvStG freizustellender Betrag für Auslands-Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 2 InvStG (nicht bei Organgesellschaften: 80 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 147 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
108	Steuerbefreiung nach § 42 Absatz 4 Satz 1 in Verbindung mit § 44 InvStG (nicht bei Organgesellschaften: 60 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 150 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
109	Steuerbefreiung nach § 42 Absatz 4 Satz 2 InvStG für inländische Beteiligungseinnahmen im Sinne des § 42 Absatz 4 InvStG ohne Ermäßigungsanspruch des Spezial-Investmentfonds im Sinne des § 42 Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (nicht bei Organgesellschaften: 100 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 153 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
110	Steuerbefreiung nach § 42 Absatz 5 Satz 1 in Verbindung mit § 44 InvStG (nicht bei Organgesellschaften: 20 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 156 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
111	Steuerbefreiung nach § 42 Absatz 5 Satz 2 in Verbindung mit Absatz 4 Satz 2 InvStG für inländische Immobilienerträge und sonstige inländische Einkünfte im Sinne des § 42 Absatz 5 InvStG ohne Ermäßigungsanspruch des Spezial-Investmentfonds im Sinne des § 42 Absatz 5 Satz 2 in Verbindung mit Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 InvStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (nicht bei Organgesellschaften: 100 Prozent des Wertes der Vorspalte in Zeile 159 der Anlage GK mit umgekehrtem Vorzeichen)	
112	Steuerfreie Anleger-Teilfreistellungsgewinne bei Spezial-Investmenterträgen im Sinne des § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG für Anleger, die dem KStG unterliegen (nicht bei Organgesellschaften: Übertrag in die Hauptspalte mit umgekehrtem Vorzeichen) (Zeile 159a der Anlage GK)	
113	Davon ab: Steuerfreie Anleger-Teilfreistellungsgewinne bei Spezial-Investmenterträgen im Sinne des § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG in den Fällen des § 20 Absatz 1 Satz 4 und 5 InvStG (Zeile 159b der Anlage GK)	
114	Davon ab / Dazu: Positiver/negativer Anleger-Abkommensgewinn nach § 49 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 (gegebenenfalls in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Satz 2) InvStG (Zeile 160 der Anlage GK)	
115	Positiver/negativer Anleger-Teilfreistellungsgewinn nach § 49 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 (gegebenenfalls in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Satz 2) InvStG für Anleger, die dem KStG unterliegen (nicht bei Organgesellschaften: Übertrag in die Hauptspalte mit umgekehrtem Vorzeichen) (Zeile 161 der Anlage GK)	
116	Davon ab / Dazu: Positiver/negativer Anleger-Teilfreistellungsgewinn nach § 49 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 (gegebenenfalls in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Satz 2) InvStG in den Fällen des § 20 Absatz 1 Satz 4 und 5 InvStG (Zeile 161a der Anlage GK)	
117	Dazu: Negative Einkünfte, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden (§ 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 KStG), soweit diese in den vorstehenden Beträgen enthalten sind (ohne Vorzeichen eintragen) (Zeile 163 der Anlage GK)	
118	Davon ab: Erträge aus der Gewinnabführung der Organgesellschaft(en) (Zeile 164 der Anlage GK)	
119	Dazu: Aufwendungen des Organträgers aus der Verlustübernahme von Organgesellschaft(en) (Zeile 165 der Anlage GK)	
120	Dazu: Ausgleichszahlungen des Organträgers an außenstehende Anteilseigner der Organgesellschaft(en) (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 9 EStG) (Zeile 166 der Anlage GK)	
121	Dazu: Neutralisierung eines bei der Gewinnermittlung berücksichtigten Aufwands aus der Auflösung aktiver oder der Bildung passiver Ausgleichsposten im Sinne des § 14 Absatz 4 KStG (Zeile 167 der Anlage GK)	
122	Davon ab: Neutralisierung eines bei der Gewinnermittlung berücksichtigten Ertrages aus der Bildung aktiver oder der Auflösung passiver Ausgleichsposten im Sinne des § 14 Absatz 4 KStG (Zeile 168 der Anlage GK)	
123	Dazu: Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 3 Satz 1 KStG) (Zeile 169 der Anlage GK)	
124	Davon ab: Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 3 Satz 2 KStG) (Zeile 170 der Anlage GK)	
125	Davon ab: Verdeckte Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft(en) (Zeile 171 der Anlage GK)	
126	Dazu: Von der Organgesellschaft an den Organträger abzuführender Gewinn (Zeile 172 der Anlage GK)	
127	Davon ab: Vom Organträger an die Organgesellschaft zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrages zu leistender Betrag (Zeile 173 der Anlage GK)	
128	Dazu: Von der Organgesellschaft geleistete Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 9 EStG) (Zeile 174 der Anlage GK)	

Steuernummer

Zeile		EUR
129	Dazu: An den Organträger geleistete verdeckte Gewinnausschüttungen (R 14.6 Absatz 4 Satz 1 KStR 2015) (Zeile 175 der Anlage GK)	
130	Dazu: Von der Organgesellschaft geleistete verdeckte Gewinnausschüttungen an außenstehende Anteilseigner (R 14.6 Absatz 4 Satz 4 KStR 2015) (Zeile 176 der Anlage GK)	
131	Dazu: Zinsaufwendungen im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 2 und 4 EStG des laufenden Wirtschaftsjahres (Betrag laut Zeile 11 der Anlage Zinsschranke) (Zeile 177 der Anlage GK)	
132	Dazu: Zinsaufwendungen im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 2 und 4 EStG des laufenden Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft(en) (Betrag laut Zeile 12 der Anlage Zinsschranke) (Zeile 178 der Anlage GK)	
133	Davon ab: Nach Anwendung des § 4h EStG in Verbindung mit § 8 Absatz 1, § 8a KStG als Betriebsausgaben abziehbare Zinsaufwendungen (Betrag laut Zeile 24 der Anlage Zinsschranke) (Zeile 179 der Anlage GK)	
133a	Davon ab: Verrechnung mit verrechenbaren Verlusten nach § 15a EStG, die aufgrund einer Anwachsung bei der Körperschaft zu berücksichtigen sind (Zeile 179a der Anlage GK)	
134	Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Sparte (Zeile 180 der Anlage GK)	
135	Nicht bei Organgesellschaften: Davon ab: Abzuziehende ausländische Steuern nach § 26 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 KStG in Verbindung mit § 34c Absatz 2 EStG (Zeile 20 der Anlage ZVE)	
136	Nicht bei Organgesellschaften: Davon ab: Abzuziehende ausländische Steuern nach § 26 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 KStG in Verbindung mit § 34c Absatz 3 EStG (Zeile 21 der Anlage ZVE)	
137	Dazu: Nicht zu berücksichtigende negative Einkünfte / Gewinnminderungen nach § 2a Absatz 1 EStG (Zeile 26 der Anlage ZVE)	
138	Davon ab: Verlustabzug nach § 2a Absatz 1 Satz 3 EStG (Zeile 27 der Anlage ZVE)	
139	Davon ab: Abzuziehende Kapitalertragsteuer nach § 36a Absatz 1 Satz 3 EStG (Zeile 28 der Anlage ZVE)	
140	Davon ab: Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung im Sinne von § 3a Absatz 2 EStG (Sanierungsertrag) (Zeile 29 der Anlage ZVE)	
141	Dazu: Mit dem steuerfreien Sanierungsertrag in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des § 3c Absatz 4 EStG des Sanierungsjahres (Zeile 30 der Anlage ZVE)	
142	Dazu: Mit einem in einem anderen Veranlagungszeitraum steuerfreien Sanierungsertrag im Sinne des § 3a Absatz 1 EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des § 3c Absatz 4 EStG des laufenden Veranlagungszeitraums (Zeile 31 der Anlage ZVE)	
143	Summe der Einkünfte der Sparte (Zeile 32 der Anlage ZVE)	
144	Davon ab: Abziehbare Zuwendungen nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 KStG zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke (Zeile 34 der Anlage ZVE)	
145	Hinzurechnung nach § 2a Absatz 3 Satz 3 und Absatz 4 in Verbindung mit § 52 Absatz 2 Satz 3 und 4 EStG, § 2 Absatz 1 Satz 3 und Absatz 2 AuslInvG: Dazu: Hinzurechnungsbetrag (Zeile 35 der Anlage ZVE)	
145a	Dazu: Negative Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers nach § 2 Absatz 5 UmwStG (Zeile 35b der Anlage ZVE)	
146	Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG: Dazu: Nach § 8c KStG nicht berücksichtigungsfähiger Verlust des laufenden Veranlagungszeitraums (gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG) (ohne Vorzeichen eintragen) (Zeile 37 der Anlage ZVE)	
147	Einkommenszurechnung bei einem Organträger: Dazu / Davon ab: Korrigierte zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaften (Zeile 38 der Anlage ZVE)	
148	Dazu: Im Falle einer Abspaltung bei der übertragenden Körperschaft: wegfallender Verlust aus dem laufenden Veranlagungszeitraum nach § 15 Absatz 3, § 16 UmwStG (ohne Vorzeichen eintragen) (Zeile 40 der Anlage ZVE)	
149	Dazu: Minderung des laufenden Verlustes des Sanierungsjahres des zu sanierenden Unternehmens nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 8 EStG (Betrag laut Zeile 17 der Anlage SAN) (Zeile 41 der Anlage ZVE)	
150	Dazu: Minderung des ausgleichsfähigen Verlustes aus allen anderen Einkunftsarten des Veranlagungszeitraumes, in dem das Sanierungsjahr endet nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 9 EStG (Betrag laut Zeile 19 der Anlage SAN) (Zeile 42 der Anlage ZVE)	
151	Zwischensumme (bei einer Organgesellschaft: Gesamtbetrag der Einkünfte vor Zurechnung an den Organträger) (Zeile 43 der Anlage ZVE)	

645 In den **Zeilen 21 bis 151** erfolgt die **Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte** für die jeweilige Sparte vor der Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen bei Organgesellschaften nach § 16 KStG und der Korrekturen nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG. Diese hat entsprechend der Berechnungsreihenfolge der Anlage GK und der Anlage ZVE zu erfolgen, die in den Zeilen 21 bis 150 – soweit für die Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte erforderlich – vollständig wiederholt werden, so dass die dort eingetragenen Sachverhalte entsprechend auf die Anlage ÖHK zu übertragen sind. Die Summe der einzelnen Zeilen aller Anlagen ÖHK entspricht dabei jeweils dem Wert der entsprechenden Zeile auf der Anlage GK bzw. der Anlage ZVE. Hinsichtlich der Erläuterungen zu den vorzunehmenden Eintragungen wird daher auf die Kommentierung der Anlage GK (→ Rz. 196 ff.) und der Anlage ZVE (→ Rz. 920 ff.) verwiesen.

In **Zeile 151** ist die Zwischensumme der Zeilen 21 bis 150 einzutragen. Bei einer Organgesellschaft ist dies der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Zurechnung an den Organträger lt. Zeile 43 der Anlage ZVE.

4. Ausgleichszahlungen bei Organgesellschaften nach § 16 KStG (Zeilen 200–202)

Zeile	Ausgleichszahlungen bei Organgesellschaften nach § 16 KStG	
152 bis 199 frei		
200	Davon ab: 20/17 der eigenen Ausgleichszahlungen der Organgesellschaft an ihre außenstehenden Anteilseigner (§ 16 Satz 1 KStG)	

Steuernummer

- 7 -

Zeile		EUR
201	Davon ab: 20/17 der verdeckten Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an ihre außenstehenden Anteilseigner (§ 16 Satz 1 KStG in Verbindung mit R 14.6 Absatz 4 Satz 4 KStR 2015)	
202	Davon ab: 3/17 der Ausgleichszahlungen des Organträgers an außenstehende Anteilseigner der Organgesellschaft im Sinne des § 16 Satz 2 KStG	

646 In **Zeile 200** sind **$^{20}/_{17}$ der von der Organgesellschaft selbst geleisteten Ausgleichszahlungen** i.S.d. § 16 KStG an ihre außenstehenden Anteilseigner anzugeben, soweit sie auf die jeweilige Sparte entfallen. Der Betrag ist bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen, da er als nichtabziehbare Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG in Zeile 128 dem Einkommen der Organgesellschaft hinzugerechnet wurde und damit noch in der Summe der Einkünfte enthalten ist. Gem. § 16 Satz 1 KStG hat die Organgesellschaft ein Einkommen i.H.v. $^{20}/_{17}$ der von ihr geleisteten Ausgleichszahlungen an ihre außenstehenden Anteilseigner selbst zu versteuern. Der Abzug erfolgt einschließlich der auf die Ausgleichszahlungen entfallenden Körperschaftsteuerbelastung, weil diese bereits als nach § 10 Nr. 2 KStG nichtabziehbare Betriebsausgabe in Zeile 61 das Einkommen der Organgesellschaft erhöht hat und damit ebenfalls noch in der Summe der Einkünfte enthalten ist. Die Summe der Zeilen 200 aller Anlagen ÖHK der Organgesellschaft entspricht dem Wert lt. Zeile 14 der Anlage OG.

647 In **Zeile 201** sind **$^{20}/_{17}$ der von der Organgesellschaft geleisteten vGA** an ihre außenstehenden Anteilseigner zu erklären, soweit sie auf die jeweilige Sparte entfallen. Der Betrag ist bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen, da er in Zeile 130 dem Einkommen der Organgesellschaft hinzugerechnet wurde und damit noch in der Summe der Einkünfte enthalten ist. Gem. § 16 Satz 1 KStG i.V.m. R 14.6 Abs. 4 Satz 4 KStR 2015 hat die Organgesellschaft ein Einkommen i.H.v. $^{20}/_{17}$ der von ihr geleisteten vGA an ihre außenstehenden Anteilseigner selbst zu versteuern. Der Abzug erfolgt einschließlich der auf die vGA entfallenden Körperschaftsteuerbelastung, weil diese bereits als nach § 10 Nr. 2 KStG nichtabziehbare Betriebsausgabe in Zeile 61 das Einkommen der Organgesellschaft erhöht hat und damit ebenfalls noch in der Summe der Einkünfte enthalten ist. Die Summe der Zeilen 201 aller Anlagen ÖHK der Organgesellschaft entspricht dem Wert lt. Zeile 14a der Anlage OG.

648 In **Zeile 202** sind $^{3}/_{17}$ der **Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner** der Organgesellschaft anzugeben, die vom **Organträger geleistet** wurden (§ 16 Satz 2 KStG), soweit sie auf die jeweilige Sparte entfallen, und bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen. Es handelt sich um die **auf die Ausgleichszahlung entfallende Körperschaftsteuerbelastung**. Der Abzug ist an dieser Stelle erforderlich, weil diese bereits als nach § 10 Nr. 2 KStG nichtabziehbare Betriebsausgabe in Zeile 61 das Einkommen der Organgesellschaft erhöht hat und damit noch in der Summe der Einkünfte enthalten ist. Da aber auch die auf die Ausgleichszahlung entfallende Körperschaftsteuer von der Organgesellschaft als eigenes Einkommen zu versteuern ist, muss sie aus dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen ausgeschieden werden. Die Summe der Zeilen 202 aller Anlagen ÖHK der Organgesellschaft ist in dem Wert lt. Zeile 16 der Anlage OG enthalten.

5. Korrekturen nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG (nicht bei Organgesellschaften) (Zeilen 203–208)

	Korrekturen nach § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG Zeilen 204 bis 208: Nur im Falle von Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung zur Anwendung des § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG beim übernehmenden Rechtsträger; nicht bei Organgesellschaften	EUR	
203	Zwischensumme		
204	Betrag laut Zeile 203		
205	Davon ab: Im Betrag laut Zeile 204 enthaltene positive Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus eigenen Übernahmen		
206	Davon ab: Im Betrag laut Zeile 204 enthaltene positive Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum laut gesonderter und einheitlicher Feststellung einer Personengesellschaft (50)		
207	Davon ab: Im Betrag laut Zeile 204 enthaltene positive Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum laut gesonderter und einheitlicher Feststellung(en) nach § 14 Absatz 5 KStG (Summe der Beträge laut Zeile 27 aller Anlagen OT) (50)		
208	Zwischensumme: Wenn negativ: Nach § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG nicht ausgleichsfähiger Verlust des übernehmenden Rechtsträgers (Übertrag eines negativen Betrages mit umgekehrtem Vorzeichen in die Hauptspalte und in Zeile 52 der Anlage ZVE)		

In **Zeile 203** ist die Zwischensumme der Zeilen 151 bis 202 zu bilden; diese entspricht dem Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte/Tätigkeit vor Anwendung von § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG. **649**

Im Falle einer **Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung** sind der **Ausgleich** oder die Verrechnung **von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers** im Rückwirkungszeitraum **mit verrechenbaren Verlusten**, verbleibenden Verlustvorträgen und nicht ausgeglichenen negativen Einkünften **des übernehmenden Rechtsträgers ist nicht zulässig** (§ 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG). Ist der **übernehmende Rechtsträger eine Organgesellschaft**, gilt § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG auch für einen Ausgleich oder eine Verrechnung beim Organträger entsprechend (§ 2 Abs. 4 Satz 4 UmwStG). In den **Zeilen 204 bis 208** sind daher in diesen Fällen beim übernehmenden Rechtsträger die positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus der in Zeile 203 ermittelten Zwischensumme auszuscheiden. Die Zeilen 204 bis 208 sind jedoch nicht von Organgesellschaften als übernehmendem Rechtsträger auszufüllen, da die Hinzurechnung der nicht verrechenbaren negativen Gesamtbeträge der Einkünfte gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG erst auf Ebene des obersten Organträgers, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, erfolgt. Die Erklärung der insoweit für den Organträger maßgebenden Werte erfolgt in den Zeilen 212 bis 214 (→ Rz. 659 ff.). Bei Organgesellschaften ist daher in Zeile 209 fortzufahren. **650**

In **Zeile 204, Vorspalte** ist der **Betrag lt. Zeile 203** (Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte vor Anwendung von § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG) einzutragen. **651**

In **Zeile 205, Vorspalte** sind beim **übernehmenden Rechtsträger** die im Betrag lt. Zeile 204 **aus eigenen Umwandlungen** enthaltenen positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum abzuziehen. **652**

In **Zeile 206, Vorspalte** sind die im Betrag lt. Zeile 204 enthaltenen positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum, die im Gesamtbetrag der Einkünfte aus einer gesonderten und einheitlichen Feststellung einer **Personengesellschaft** als übernehmendem Rechtsträger enthalten sind, abzuziehen. Falls die gesonderte und einheitliche Feststellung für die Personengesellschaft noch nicht durchgeführt wurde, ist der auf die Körperschaft entfallende Wert lt. Feststellungserklärung oder der voraussichtlich zu berücksichtigende Wert einzutragen. **653**

In **Zeile 207, Vorspalte** sind bei einem Organträger (der nicht zugleich Organgesellschaft ist; → Rz. 650) die im Betrag lt. Zeile 204 enthaltenen positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum, die in gesonderten und einheitlichen Feststellungen nach § 14 Abs. 5 KStG seiner **Organgesellschaften** als übernehmendem Rechtsträger enthalten sind, abzuziehen. Falls die gesonderte und einheitliche Feststellung für die Organgesellschaft nach § 14 Abs. 5 KStG noch nicht durchgeführt wurde, ist der auf den Organträger entfallende Wert lt. Feststellungserklärung oder der voraussichtlich zu berücksichtigende Wert einzutragen. Die Summe der Zeilen 207 aller Anlagen ÖHK entspricht dem Wert lt. Zeile 27 aller Anlagen OT. **654**

In **Zeile 208, Vorspalte** wird in der Differenz der Zeilen 204 bis 207 der sich unter Berücksichtigung von § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG ergebende **Gesamtbetrag der Einkünfte** des übernehmenden Rechtsträgers ermittelt. Wenn dieser Betrag negativ ist, ist dies der nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG nicht ausgleichsfähige Verlust des übernehmenden Rechtsträgers. Dieser ist mit umgekehrtem Vorzeichen in Zeile 208, Hauptspalte der Anlage ÖHK und in Zeile 52 der Anlage ZVE zu übertragen und dem Wert lt. Zeile 203 der Anlage ÖHK bzw. der Summe der Einkünfte lt. Zeile 32 der Anlage ZVE hinzuzurechnen. **655**

6. Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte (Zeilen 209–211)

	Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte	
209	Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte/Tätigkeit	
210	Nicht bei Organgesellschaften: Negativer Gesamtbetrag der Einkünfte der einzelnen Sparte im Sinne des § 8 Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 bis 3 KStG; negativer Betrag laut Zeile 209 Übertrag des Betrages nach Zeile 54 der Anlage ZVE ohne Vorzeichen	
211	Nicht bei Organgesellschaften: Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte der einzelnen Sparte im Sinne des § 8 Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 bis 3 KStG; positiver Betrag laut Zeile 209	

656 In **Zeile 209** ist der **Gesamtbetrag der Einkünfte** der Sparte/Tätigkeit anzugeben. Dieser ergibt sich aus der Summe der Zeilen 143 bis 208 (bei Organgesellschaften: Zeilen 143 bis 202).

657 Sofern der **Gesamtbetrag der Einkünfte** lt. Zeile 209 für die Sparte **negativ** und die Kapitalgesellschaft **keine Organgesellschaft** ist, ist dieser negative Gesamtbetrag der Einkünfte in **Zeile 210** auszuweisen und ohne Vorzeichen nach Zeile 54 der Anlage ZVE zu übertragen. Dieser negative Gesamtbetrag der Einkünfte darf gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG nicht mit positiven Einkünften aus anderen Tätigkeitssparten verrechnet werden und wird daher dem Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Zeile 53 der Anlage ZVE hinzugerechnet. Für **Organgesellschaften** ist der negative Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte/Tätigkeit nicht in Zeile 210 einzutragen, da die Hinzurechnung der nicht verrechenbaren negativen Gesamtbeträge der Einkünfte gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG erst auf Ebene des obersten Organträgers, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, erfolgt (→ Rz. 635), so dass Zeile 210 bei Organgesellschaften nicht auszufüllen ist.

658 Sofern der **Gesamtbetrag der Einkünfte** lt. Zeile 209 für die Sparte **positiv** und die Kapitalgesellschaft **keine Organgesellschaft** ist, ist er in **Zeile 211** zu übertragen. Für **Organgesellschaften** ist der positive Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte/Tätigkeit nicht in Zeile 211 einzutragen, da über eine mögliche Zusammenfassung von Tätigkeiten zu Sparten nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 KStG erst auf Ebene des obersten Organträgers, der nicht zugleich Organgesellschaft ist, zu entscheiden ist (§ 15 Satz 1 Nr. 5 KStG; → Rz. 635).

7. Angaben zu § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG bei Organgesellschaften (Zeilen 212–214)

	Angaben zu § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG bei Organgesellschaften Im Falle von Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung zur Anwendung des § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG beim Organträger	
212	Im Betrag laut Zeile 209 enthaltene positive Einkünfte des auf die Organgesellschaft übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus eigenen Übernahmen (Betrag laut Zeile 24 der Anlage OG)	
213	Im Betrag laut Zeile 209 enthaltene positive Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum laut gesonderter und einheitlicher Feststellung einer Personengesellschaft (Betrag laut Zeile 30d der Anlage OG) 50	
214	Wenn die Organgesellschaft gleichzeitig Organträger ist: Im Betrag laut Zeile 209 enthaltene positive Einkünfte des auf die der Organgesellschaft vorgelagerte(n) Organgesellschaft(en) übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum laut gesonderter und einheitlicher Feststellung(en) nach § 14 Absatz 5 KStG (Summe der Beträge laut Zeile 27 aller Anlagen OT) 50	

659 Im Falle einer **Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung** sind der **Ausgleich** oder die Verrechnung **von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers** im Rückwirkungszeitraum **mit verrechenbaren Verlusten**, verbleibenden Verlustvorträgen und nicht ausgeglichenen negativen Einkünften **des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig** (§ 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG). Ist der **übernehmende Rechtsträger eine Organgesellschaft**, gilt § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG auch für einen Ausgleich oder eine Verrechnung beim Organträger entsprechend (§ 2 Abs. 4 Satz 4 UmwStG). In den Zeilen 212 und 213 sind daher bei Organgesellschaften als übernehmendem Rechtsträger die positiven Einkünfte des auf die Organgesellschaft übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum anzugeben. Für Organgesellschaften, die zugleich Organträger sind, sind in Zeile 214 entsprechende Angaben zu vorgelagerten Organgesellschaften zu machen.

660 In **Zeile 212** sind bei der Organgesellschaft als **übernehmendem Rechtsträger** die im Betrag lt. Zeile 209 **aus eigenen Umwandlungen** enthaltenen positiven Einkünfte des unmittelbar auf die Organgesellschaft übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum anzugeben, soweit sie auf die jeweilige Sparte/Tätigkeit entfallen. Die Summe der Zeilen 212 aller Anlagen ÖHK der Organgesellschaft entspricht dem Wert lt. Zeile 24 der Anlage OG der Organgesellschaft.

661 In **Zeile 213** sind bei der Organgesellschaft die im Betrag lt. Zeile 209 enthaltenen positiven Einkünfte des mittelbar auf die Organgesellschaft übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum, die im Gesamtbetrag der Einkünfte der Organgesellschaft aus einer gesonderten und einheitlichen Feststellung einer **Personengesellschaft** als übernehmendem Rechtsträger enthalten sind, anzugeben. Die Summe der Zeilen 213 aller Anlagen ÖHK der Organgesellschaft entspricht dem Wert lt. Zeile 30d der Anlage OG der Organgesellschaft.

Falls die gesonderte und einheitliche Feststellung der Personengesellschaft noch nicht durchgeführt wurde, ist der auf die Organgesellschaft entfallende Wert lt. Feststellungserklärung oder der voraussichtlich zu berücksichtigende Wert einzutragen.

Ist die Organgesellschaft zugleich Organträger, sind in **Zeile 214** die in Zeile 209 enthaltenen positiven Einkünfte des auf die der Organgesellschaft **vorgelagerte(n) Organgesellschaft(en)** übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers anzugeben, die in der/den gesonderten und einheitlichen Feststellung(en) nach § 14 Abs. 5 KStG der vorgelagerten Organgesellschaft(en) als übernehmendem Rechtsträger für den Rückwirkungszeitraum enthalten sind. Die Summe der Zeilen 214 aller Anlagen ÖHK der Organgesellschaft entspricht dem Wert lt. Zeile 27 aller Anlagen OT der Organgesellschaft. Falls die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG für die vorgelagerte(n) Organgesellschaft(en) noch nicht durchgeführt wurde, ist der auf die Organgesellschaft entfallende Wert lt. Feststellungserklärung oder der voraussichtlich zu berücksichtigende Wert einzutragen. **662**

8. Ermittlung des abziehbaren Verlustes und des Verlustvortrags der einzelnen Sparte (Zeilen 215–233)

	Ermittlung des abziehbaren Verlustes und des Verlustvortrags der einzelnen Sparte (§ 10d EStG in Verbindung mit § 31 Absatz 1 und § 8 Absatz 9 KStG)	
	Anfangsbestand	
215	Verbleibender Verlustvortrag zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums für die Sparte 27	
216	Davon ab: Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags aufgrund eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG (Betrag laut Zeile 234)	
217	Dazu: Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d Absatz 2 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG durch entsprechende Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 5 bis 8 KStG bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven (höchstens Betrag laut Zeile 216; laut gesonderter Ermittlung) 74	
218	Nur für Betriebe gewerblicher Art: Dazu: Zu übernehmender verbleibender Verlustvortrag (§ 8 Absatz 8 KStG) 11	
219	Davon ab: Nicht zu berücksichtigender Verlustabzug nach § 8c KStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG) (laut gesonderter Ermittlung) 22 74	

Steuernummer

Zeile		EUR
220	Im Falle der Abspaltung: Davon ab: Verringerung des verbleibenden Verlustvortrags bei der übertragenden Körperschaft (§ 15 Absatz 3, § 16 UmwStG)	
221	Davon ab: Minderung des Verlustvortrags nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 10 EStG (Betrag laut Zeile 21 der Anlage SAN)	
	Negativer Gesamtbetrag der Einkünfte Nicht bei Organgesellschaften	
222	Dazu: Berücksichtigungsfähiger steuerlicher Verlust des laufenden Veranlagungszeitraums Betrag laut Zeile 210 beziehungsweise wenn Betrag laut Zeile 208 Vorspalte negativ: Betrag laut Zeile 208 Vorspalte (Betrag ohne Vorzeichen eintragen)	
223	Davon ab: Minderung der negativen Einkünfte nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 12 EStG aufgrund eines Sanierungsertrags im vorangegangenen Veranlagungszeitraum	
224	Davon ab: Verlustrücktrag auf den positiven Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte im Veranlagungszeitraum 2020 (höchstens 10 Millionen € und höchstens Betrag laut Zeile 222 abzüglich Betrag laut Zeile 223) (10)	
225	Zwischensumme	
	Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte Nicht bei Organgesellschaften	
226	Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte (Betrag laut Zeile 211)	EUR
227	Im Falle von Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung beim übernehmenden Rechtsträger: Davon ab: Im Betrag laut Zeile 226 enthaltene positive Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum (vergleiche § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG) - Summe der Beträge laut Zeilen 205 bis 207	
228	Zwischensumme	
229	Davon ab: Niedrigerer Betrag aus Zeile 225 oder 228 (höchstens 1 Million €)	
230	Zwischensumme	
231	Davon ab: Betrag laut Zeile 230 Hauptspalte, höchstens 60 Prozent vom Betrag laut Zeile 230 Vorspalte	
	Endbestand	
232	Verbleibender Verlustvortrag zum Schluss des Veranlagungszeitraums für die Sparte	
233	Insgesamt vorzunehmender Verlustabzug (Summe der Beträge laut Zeilen 229 und 231; Übertrag nach Zeile 57 der Anlage ZVE)	

663 In den Zeilen 215 bis 233 erfolgt für die Sparte die Ermittlung des für den VZ 2021 vorzunehmenden **Verlustabzugs** und des **verbleibenden Verlustvortrags** gem. § 10d EStG i.V.m. § 31 Abs. 1 KStG und § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.2021. Bei Organgesellschaften kommt wegen § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG in die Zeilen 215 bis 217 und 219 bis 221 nur ein Eintrag in Betracht, wenn die Organgesellschaft über einen vororganschaftlichen (ggf. fortführungsgebundenen) Verlustvortrag aus dieser Sparte verfügt. Die Zeilen 222 bis 231 und 233 sind bei Organgesellschaften wegen § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG nicht auszufüllen.

664 In **Zeile 215** ist der **verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.2020** einzutragen. Lebt ein festgeschriebener Verlustvortrag wieder auf[1] (→ Rz. 633), ist dieser hier einzutragen.

665 In **Zeile 216** ist der als Teil des verbleibenden Verlustvortrags i.S.d. § 10d Abs. 4 EStG lt. Zeile 215 (→ Rz. 664) vorhandene sog. **fortführungsgebundene Verlustvortrag** i.S.d. § 8d Abs. 1 Satz 7 KStG zum 31.12.2020 einzutragen und abzuziehen, der auf Grund eines **schädlichen Ereignisses** i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG in 2021 **wegfällt**. Da im Falle eines solchen schädlichen Ereignisses gem. § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG der gesamte fortführungsgebundene Verlustvortrag wegfällt, ist der Betrag lt. Zeile 234 (→ Rz. 692) anzugeben.

666 In **Zeile 217** ist der Teil des **fortführungsgebundenen Verlustvortrags** i.S.d. § 8d KStG lt. Zeile 216 (→ Rz. 665) einzutragen und hinzuzurechnen, der nach § 8d Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz KStG durch entsprechende Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen VZ vorhandenen stillen Reserven

1) Vgl. BMF v. 12.11.2009, IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303, Rz. 75.

erhalten bleibt. Anzugeben ist höchstens der Betrag lt. Zeile 216 (→ Rz. 665). Die Ermittlung des Werts ist dem FA gesondert mitzuteilen. Die Ermittlung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

667 § 8 Abs. 7 KStG ist auch anzuwenden auf einen BgA, der Organträger einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG ist (→ Rz. 625). Ist oberster **Organträger ein BgA**, der im VZ gem. § 4 Abs. 6 KStG mit (einem) anderen BgA zusammengefasst wurde, in dem/denen vor der **Zusammenfassung** eine derselben Sparte zuzuordnende Tätigkeit ausgeübt wurde und aus dem/denen ein Verlustvortrag vorhanden ist, ist der nach § 8 Abs. 8 KStG **zu übernehmende verbleibende Verlustvortrag** des/der untergegangenen BgA in **Zeile 218** einzutragen und hinzuzurechnen. Nicht ausgeglichene Verlustvorträge einzelner gleichartiger BgA aus der Zeit vor einer Zusammenfassung i.S.d. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG können auch bei dem zusammengefassten BgA abgezogen werden. Einzutragen sind die auf VZ vor der Zusammenfassung entfallenden Verlustvorträge der bisher einzelnen gleichartigen untergegangenen BgA.

668 In **Zeile 219** ist der Teil des verbleibenden Verlustabzugs zum 31.12.2020 aufzuführen und abzuziehen, der im VZ 2021 auf Grund eines **schädlichen Beteiligungserwerbs** i.S.d. § 8c KStG (ggf. im Zusammenhang mit einer Umwandlung i.V.m. § 2 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG) untergeht. Hier sind auch Eintragungen für Verluste i.S.d. § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG vorzunehmen, für die die Anwendung des § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG nicht in Betracht kommt. Einzutragen sind auch Verluste, die bei einer früheren Einstellung oder Ruhendstellung vor dem 1.1.2016 entstanden sind[1]. Die Ermittlung des untergehenden Verlustvortrags ist dem FA gesondert zu übersenden. Die Ermittlung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

669 In **Zeile 220** ist der Teil des verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.2020 anzugeben und abzuziehen, der sich im VZ 2021 auf Grund einer **Abspaltung** bei der übertragenden Körperschaft nach §§ 15 Abs. 3, 16 UmwStG verringert.

670 In **Zeile 221** ist die **Minderung des Verlustvortrags** infolge eines **Sanierungsertrags** nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 10 EStG einzutragen. Der Wert entspricht dem Betrag lt. Zeile 21 der Anlage SAN.

671 In **Zeile 222** ist der **negative Gesamtbetrag der Einkünfte 2021** ohne Vorzeichen anzugeben und hinzuzurechnen. Bei Organgesellschaften hat gem. § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG kein Eintrag zu erfolgen. Der hinzuzurechnende negative Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt sich grds. aus dem Betrag lt. Zeile 210 (→ Rz. 657). Bei einem Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist und der im VZ als übernehmender Rechtsträger nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG nicht ausgleichsfähige Verluste erzielt hat, ist jedoch der Betrag lt. Zeile 208, Vorspalte (→ Rz. 655) ohne Vorzeichen einzutragen, wenn der Betrag lt. Zeile 208, Vorspalte negativ ist.

672 In **Zeile 223** ist die **Minderung der negativen Einkünfte** infolge eines **Sanierungsertrags** im vorangegangenen VZ nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 12 EStG einzutragen. Bei Organgesellschaften sind gem. § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG in Zeile 223 keine Eintragungen vorzunehmen.

673 In **Zeile 224** ist der auf den Gesamtbetrag der Einkünfte 2020 vorzunehmende **Verlustrücktrag** einzutragen und abzuziehen. Der Verlustrücktrag ist zum einen begrenzt auf den negativen Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Zeile 222 abzgl. des Betrags lt. Zeile 223 und zum anderen maximal in Höhe des positiven Gesamtbetrags der Einkünfte der Sparte im VZ 2020 vorzunehmen. Zudem darf er 10 Mio. € (vgl. → Rz. 747) nicht übersteigen.

Nach § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG kann auf den Verlustrücktrag ganz oder teilweise verzichtet werden. Sofern der Verlustrücktrag nicht beantragt wird, ist dies durch Eintragung des Werts „0" entsprechend zu erklären. Erfolgt kein Eintrag, wird der Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG in maximaler Höhe durchgeführt.

Bei Organgesellschaften sind gem. § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG in Zeile 224 keine Eintragungen vorzunehmen.

674 In **Zeile 225** ist die **Zwischensumme** aus den Zeilen 222 bis 224 bilden.

675 In **Zeile 226, Vorspalte** ist der **positive Gesamtbetrag der Einkünfte** der Sparte im VZ 2021 lt. Zeile 211 einzutragen. Die Zeilen 226 bis 231 sind bei Organgesellschaften wegen § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG nicht auszufüllen. In Zeile 232 ist bei Organgesellschaften nur dann ein Eintrag vorzunehmen, wenn sie über einen vororganschaftlichen Verlustvortrag verfügen (→ Rz. 663).

676 In Fällen von **Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung** sind beim **übernehmenden Rechtsträger** in **Zeile 227, Vorspalte** die im Betrag lt. Zeile 226 enthaltenen positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG einzutragen und abzuziehen. Dieser Betrag entspricht der Summe der Beträge lt. Zeilen 205 bis 207 (→ Rz. 650 ff.).

677 In **Zeile 228, Vorspalte** ist die **Zwischensumme** aus den Zeilen 226 und 227 zu bilden.

678 In **Zeile 229** erfolgt der **Abzug des Verlustvortrags** zum 31.12.2020 vom positiven Gesamtbetrag der Einkünfte 2021 gem. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG. Der Verlustabzug ist vom positiven niedrigeren Betrag lt. Zeile 225 oder 228 vorzunehmen und beträgt an dieser Stelle max. 1 Mio. €. Der entsprechende Betrag ist sowohl in der Vorspalte als auch in der Hauptspalte abzuziehen. Der ggf. 1 Mio. € übersteigende abzuziehende Verlustvortrag ist in Zeile 231

1) Vgl. BMF v. 18.3.2021, IV C 2 – S 2745-b/19/10002 :002, BStBl I 2021, 363, Rz. 79.

(→ Rz. 680) einzutragen. Ist der Betrag lt. Zeile 228 negativ, kann wegen § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG kein Verlustabzug erfolgen, so dass jeweils 0 € einzutragen ist.

679 In **Zeile 230** ist in der Vorspalte die Differenz aus den Zeilen 228 und 229 zu bilden, sofern die Zeile 228 positiv ist. In der Hauptspalte ergibt sich die **Zwischensumme** aus der Differenz der Zeilen 225 und 229.

680 In **Zeile 231** ist der über den in Zeile 229 vorgenommenen Verlustabzug i.H.v. max. 1 Mio. € mögliche **weitere Verlustabzug** gem. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG zu berechnen und abzuziehen, sofern in Zeile 230 ein positiver Betrag verblieben ist. Dies ist der Betrag lt. Zeile 230 Hauptspalte, höchstens jedoch 60 % des Betrags lt. Zeile 230, Vorspalte.

681 In **Zeile 232** ist der **verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.2021** für die Sparte einzutragen, der sich aus dem Saldo der Zeilen 215 bis 231 ergibt. Dieser Betrag wird vom FA nach § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG gesondert festgestellt. Bei Organgesellschaften ist nur dann ein Eintrag vorzunehmen, wenn sie über einen vororganschaftlichen Verlustvortrag verfügen (→ Rz. 663).

682 In **Zeile 233** ist der **insgesamt vorzunehmende Verlustabzug** auszuweisen. Dies ist die Summe der Beträge aus den Zeilen 229 und 231. Der Betrag ist in Zeile 57 der Anlage ZVE zu übertragen. Bei Organgesellschaften ist wegen § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG kein Eintrag vorzunehmen.

9. Ermittlung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG der einzelnen Sparte (Zeilen 234–239)

	Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG der einzelnen Sparte	
234	Verbleibender fortführungsgebundener Verlustvortrag zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums	
235	Davon ab: Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags aufgrund eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG (Betrag laut Zeile 234)	
235a	Davon ab: Wegfall der Fortführungsgebundenheit bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG (Betrag laut Zeile 234)	
236	Davon ab: Im wegfallenden Verlustvortrag enthaltener fortführungsgebundener Verlustvortrag (im Betrag laut Zeile 220 enthalten, höchstens Betrag laut Zeile 234 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 235 und 235a)	
237	Davon ab: Verrechnung mit dem fortführungsgebundenen Verlust (Summe der Beträge laut Zeilen 221, 229 und 231, höchstens Betrag laut Zeile 234 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 235 bis 236)	
238	Wenn im Veranlagungszeitraum ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG erfolgte und die Voraussetzungen zur Anwendung des § 8d KStG erfüllt sind: Dazu: Zugang zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag (Betrag laut Zeile 232 abzüglich Betrag laut Zeile 234 zuzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 235 bis 237).	
239	Im Betrag laut Zeile 232 enthaltener zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibender fortführungsgebundener Verlustvortrag	

683 In den Zeilen 234 bis 239 erfolgt für die Sparte die Ermittlung des **fortführungsgebundenen Verlustvortrags** nach § 8d KStG. Bei Organgesellschaften sind die Zeilen 234 bis 239 wegen § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG nur auszufüllen, sofern ein vororganschaftlicher fortführungsgebundener Verlustvortrag vorhanden ist.

684 In **Zeile 234** ist der gem. § 8d Abs. 1 Satz 7 KStG verbleibende **fortführungsgebundene Verlustvortrag zum 31.12.2020** einzutragen.

685 In **Zeile 235** ist der **fortführungsgebundene Verlustvortrag** i.S.d. § 8d Abs. 1 Satz 7 KStG zum 31.12.2020 einzutragen und abzuziehen, der auf Grund eines **schädlichen Ereignisses** i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG in 2021 **wegfällt**. Da im Falle eines solchen schädlichen Ereignisses gem. § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG der gesamte fortführungsgebundene Verlustvortrag wegfällt, ist der Betrag lt. Zeile 234 einzutragen.

686 Da der **fortführungsgebundene Verlustvortrag** Teil des verbleibenden Verlustvortrags gem. § 10d Abs. 4 EStG ist, kann auch der fortführungsgebundene Verlustvortrag durch **schädlichen Beteiligungserwerb** i.S.d. § 8c KStG **untergehen**. In **Zeile 235a** ist daher der in den Beträgen lt. Zeile 219 (→ Rz. 668) enthaltene fortführungsgebundene Verlustvortrag anzugeben. Da im Falle eines solchen schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. § 8c KStG der gesamte fortführungsgebundene Verlustvortrag wegfällt, ist der Betrag lt. Zeile 234 einzutragen.

687 Da der **fortführungsgebundene Verlustvortrag** Teil des verbleibenden Verlustvortrags gem. § 10d Abs. 4 EStG ist, kann auch der fortführungsgebundene Verlustvortrag durch **Abspaltung** (§§ 15 Abs. 3, 16 UmwStG) ganz oder teilweise **untergehen**. In **Zeile 236** ist daher der in dem Betrag lt. Zeile 220 (→ Rz. 669) enthaltene fortführungsgebundene Verlustvortrag anzugeben, höchstens jedoch der Betrag lt. Zeile 234 abzgl. der Beträge lt. Zeilen 235 und 235a.

688 Da der fortführungsgebundene Verlustvortrag gem. § 8d Abs. 1 Satz 8 KStG vor dem Verlustvortrag i.S.d. § 10d Abs. 4 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen ist, ist in **Zeile 237** der gesamte **in 2021 vorgenommene Verlustabzug** einzutragen und abzuziehen. Hierbei handelt es sich um die Summe der Beträge lt. Zeilen 229 und 231. § 8d Abs. 1 Satz 8 KStG gilt auch für die Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags mit einem **Sanierungsertrag** nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 10 EStG i.S.d. Zeile 221 (→ Rz. 670), die ebenfalls hier abzuziehen ist. Einzutragen ist in beiden Fällen höchstens der Betrag lt. Zeile 234 abzgl. der Summe der Beträge lt. Zeilen 235 bis

236. Bei Organgesellschaften kann wegen § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG nur die Verrechnung mit dem Sanierungsertrag i.S.d. § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 10 EStG in Betracht kommen.

Sofern in 2021 ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG erfolgte, die Voraussetzungen zur Anwendung des § 8d KStG erfüllt sind und auch ein entsprechender Antrag auf Anwendung des § 8d KStG gestellt wurde, ist in **Zeile 238** der **Zugang zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag** anzugeben. Dieser Zugang errechnet sich aus der Differenz der Zeilen 232 (→ Rz. 681) und 234 zzgl. der Summe der Beträge lt. Zeilen 235 bis 237. **689**

In **Zeile 239** ist aus der Differenz bzw. Summe der Zeilen 234 bis 238 der im Betrag lt. Zeile 232 (→ Rz. 681) enthaltene **verbleibende fortführungsgebundene Verlustvortrag zum 31.12.2021** zu erklären. Dieser wird gem. § 8d Abs. 1 Satz 7 KStG gesondert festgestellt. **690**

X. Anlage SAN – Steuerbefreiung von Sanierungserträgen nach § 3a EStG

1. Allgemeine Vorbemerkungen

691 Gerät ein Unternehmen in eine Krise, kommt es in manchen Fällen zur Vermeidung einer Insolvenz oder im Rahmen der Insolvenz zu einem (teilweisen) Verzicht der Gläubiger auf Forderungen gegenüber dem zu sanierenden Unternehmen. Diese Schulden sind in der Handels- und Steuerbilanz als Verbindlichkeiten mit ihrem Rückzahlungsbetrag passiviert. Fallen diese Verbindlichkeiten auf Grund eines Schuldenerlasses weg, führt dies zu einem steuerpflichtigen Ertrag (Buchungssatz: Verbindlichkeiten an Ertrag). Diesem Ertrag steht aber kein tatsächlicher Zufluss liquider Mittel gegenüber. Müsste das Unternehmen auf diesen steuerpflichtigen Ertrag eine Steuer errichten, könnte dies die Krise des Unternehmens wiederum verstärken und am Ende doch zur Insolvenz und Einstellung des Betriebs führen.

692 Der Staat will der erfolgreichen Sanierung von Unternehmen nicht im Wege stehen und deshalb auf die – im Regelfall auch nicht zu realisierende – Steuerforderung aus der Ertragsbuchung im Sanierungsfall verzichten. Mit § 3 Nr. 66 EStG bestand bis einschließlich VZ 1997 eine Steuerbefreiungsregelung, die jedoch ab dem VZ 1998 durch den sog. „Sanierungserlass“[1] ersetzt wurde. Lag nach den Grundsätzen des Sanierungserlasses eine unternehmensbezogene Sanierung vor, wurden auf Antrag des Stpfl.:

1. der Sanierungsertrag mit bestehenden Verlustvorträgen – ohne Berücksichtigung von Verlustverrechnungsbeschränkungen wie z.B. der Mindestbesteuerung – verrechnet.
2. die auf Grund eines verbleibenden Sanierungsertrags entstehende Steuer entweder abweichend festgesetzt, erlassen bzw. bis zu einem späteren Erlass zinslos gestundet.

Der Große Senat des BFH[2] sieht die im Sanierungserlass beschriebenen Voraussetzungen für einen Steuerlass bzw. eine abweichende Steuerfestsetzung nicht als sachliche Unbilligkeiten i.S.d. §§ 163, 227 AO an. Der Sanierungserlass verstößt daher gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG). Auf Grund des Sanierungserlasses dürfen daher nach seiner Auffassung keine Billigkeitsmaßnahmen mehr ausgesprochen werden. Ein Steuerlass dürfe nur auf Grund einer gesetzlichen Regelung erfolgen.

693 Der Aufforderung des Großen Senats des BFH, die Behandlung eines Sanierungsgewinns auf eine gesetzliche Grundlage zu stellen, ist der Gesetzgeber durch Einführung des § 3a EStG und weiterer Vorschriften mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen[3] nachgekommen.

694 Zu berücksichtigen ist allerdings, dass die entsprechenden Vorschriften zum Sanierungsertrag erst in Kraft treten, nachdem die EU-Kommission durch Beschluss festgestellt hat, dass die Regelungen entweder keine oder eine mit dem gemeinsamen Binnenmarkt vereinbare staatliche Beihilfe darstellen, vgl. Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen. Einen solchen Beschluss hat die Europäische Kommission jedoch nicht gefasst, sondern nur in einem sog. „Comfort-Letter“ mitgeteilt, dass die Regelung aus ihrer Sicht beihilferechtlich unproblematisch sei. Mit Art. 19 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften[4] hat man die bisherige Einschränkung der Anwendung aufgehoben. Die Regelungen des § 3a und § 3c Abs. 4 EStG sind daher auf alle nach dem 8.2.2017 durchgeführten Schuldenerlasse anzuwenden. Auf bis zu diesem Zeitpunkt durchgeführte Erlasse sind sie auf Antrag anwendbar, vgl. § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG.

695 Die gesetzliche Regelung zum Sanierungsgewinn **befreit** im **ersten Schritt** den **Sanierungsertrag von der Steuerpflicht**, lässt aber im Umkehrschluss damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen – egal in welchem Zeitraum sie angefallen sind – nicht zum Abzug zu. Der Sanierungsertrag wird in Zeile 29 der Anlage ZVE vom Einkommen abgezogen. Damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben des laufenden Jahres erhöhen in Zeile 30 der Anlage ZVE, die anderer VZ in Zeile 31 der Anlage ZVE das Einkommen.

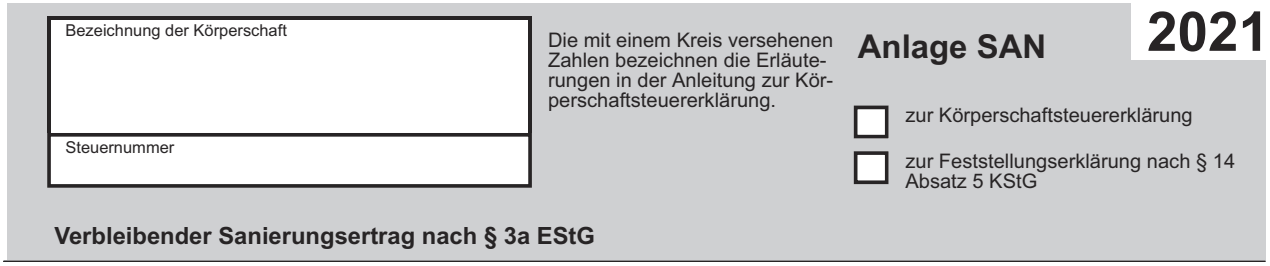
Im **zweiten Schritt** wird der um die im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben gekürzte Sanierungsertrag (sog. verbleibender Sanierungsertrag) mit bestehenden Verlustvorträgen und anderen jahresübergreifenden Tatbeständen nach Maßgabe des § 3a Abs. 3 EStG verrechnet.

In einem **dritten** und **vierten** Schritt mindert ein nach dem zweiten Schritt verbleibender Sanierungsertrag Verlustvorträge von **nahestehenden Personen oder einem Organträger**.

---

1) BMF v. 27.3.2003, BStBl I 2003, 240, ergänzt durch BMF v. 22.12.2009, BStBl I 2010, 18.
2) BFH Beschluss v. 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
3) BGBl. I 2017, 2074.
4) BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377.

2. Anwendungsbereich des Vordrucks


Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage SAN **2021**

☐ zur Körperschaftsteuererklärung

☐ zur Feststellungserklärung nach § 14 Absatz 5 KStG

Verbleibender Sanierungsertrag nach § 3a EStG

Die Anlage SAN dient im Wesentlichen der Berechnung der Minderung von Verlustvorträgen und anderen jahresübergreifenden Tatbeständen nach § 3a Abs. 3 EStG (Schritte zwei bis vier der → Rz. 695). Die Anlage SAN muss abgegeben werden, wenn: **696**

1. im laufenden VZ für die Körperschaft eine unternehmensbezogene Sanierung nach § 3a Abs. 2 EStG vorliegt oder
2. im Rahmen einer Feststellung für die Körperschaft, für die Steuererklärung ausgefüllt wird, als Mitunternehmerin ein Sanierungsertrag festgestellt wurde oder
3. die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, eine nahestehende Person eines zu sanierenden Unternehmens ist und bei ihr ein verbleibender Sanierungsertrag nach § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG zu berücksichtigen ist oder
4. die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, Organträgerin eines sanierten Unternehmens ist und bei ihr ein verbleibender Sanierungsertrag nach § 15 Satz 1 Nr. 1a KStG zu berücksichtigen ist.

Wie man sieht, wirken die neuen Regelungen zur Behandlung von Sanierungserträgen nicht mehr nur auf das sanierte Unternehmen, sondern weit darüber hinaus. Es ist bereits jetzt absehbar, dass es bei der Sanierung mittlerer und größerer Konzernstrukturen sehr schwierig sein wird – zum Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung – die Anlage SAN sinnvoll ausfüllen zu können.

3. Ermittlung des bereinigten Sanierungsertrags (Zeilen 1–5d)

Im ersten Teil der Anlage SAN (Zeilen 1 bis 6) wird zunächst der Ausgangswert für die Minderung von Verlustvorträgen, laufenden Verlusten und anderen jahresübergreifenden Tatbeständen ermittelt. Der in Zeile 6 bereinigte Sanierungsertrag wird dann im zweiten Schritt in den Zeilen 9 bis 42 mit den auf Ebene der Körperschaft bestehenden laufenden Verlusten, Verlustvorträgen und anderen jahresübergreifenden Tatbeständen verrechnet. **697**

a) Sanierung der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird (Zeilen 1–3)

Zeile	Ermittlung des verbleibenden Sanierungsertrags nach § 3a Absatz 3 Satz 4 EStG	EUR
1	Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung im Sinne des § 3a Absatz 2 EStG (Betrag laut Zeile 29 der Anlage ZVE)	
2	Davon ab: Mit dem steuerfreien Sanierungsertrag in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des § 3c Absatz 4 EStG des Sanierungsjahres (Betrag laut Zeile 30 der Anlage ZVE)	
3	Davon ab: Mit dem steuerfreien Sanierungsertrag in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des § 3c Absatz 4 EStG der dem Sanierungsjahr vorangehenden Jahre, soweit diese nicht in den festgestellten Verlustvorträgen enthalten sind	

In **Zeile 1** ist der Ertrag aus dem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung i.S.d. § 3a Abs. 2 EStG einzutragen. Der hier einzutragende Wert entspricht dem Wert lt. Zeile 29 der Anlage ZVE. Da Verbindlichkeiten in der Handels- und Steuerbilanz mit ihrem Rückzahlungsbetrag zu passivieren sind, muss bei (teilweisem) Wegfall dieser Verbindlichkeiten ein entsprechender Ertrag verbucht werden (Sanierungsertrag). **698**

Eine unternehmensbezogene Sanierung liegt nach § 3a Abs. 2 EStG vor, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses:

1. die Sanierungsbedürftigkeit,
2. die Sanierungsfähigkeit,
3. die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und
4. die Sanierungsabsicht der Gläubiger

nachweist. Die hier genannten Kriterien entsprechen den Voraussetzungen des Sanierungserlasses.[1] Erträge aus einer im Insolvenzverfahren erteilten **Restschuldbefreiung** nach §§ 286 ff. InsO sind nach § 3a Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 EStG immer steuerfrei.[2]

Mangels anderer Eintragungsmöglichkeiten sind in dieser Zeile auch Sanierungserträge einzutragen, die der Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, mittelbar aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften zuzurechnen sind. Soweit solche Sanierungserträge nicht mit auf Ebene der Personengesellschaft festgestellten Verlusten verrechnet werden können, sind sie (anteilig) bei den Mitunternehmern zu berücksichtigen.

Praxishinweis:
Die Höhe des noch bei den Mitunternehmern zu berücksichtigenden Sanierungsertrags ist als sonstige Besteuerungsgrundlage gesondert und einheitlich festzustellen. Sie entspricht – leider – nicht dem in § 3a Abs. 4 Satz 1 EStG festgestellten Betrag. Auch hier kann mangels konkreter Äußerungen der FinVerw. noch keine Aussage über die konkrete Ausgestaltung des Feststellungsverfahrens getroffen werden.

699 Die mit dem Sanierungsertrag **im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben** des laufenden VZ (= Sanierungsjahr) sind in **Zeile 2** einzutragen. Der hier einzutragende Wert entspricht der Eintragung zur Zeile 30 der Anlage ZVE. Dies sind regelmäßig Rechtsanwalts-, Notar- und weitere Beratungskosten.

700 In **Zeile 3** sind dagegen solche **Betriebsausgaben** einzutragen, die in **anderen VZ** entstanden sind. Der hier einzutragende Wert darf **nicht** aus Zeile 31 der Anlage ZVE des laufenden Jahres übernommen werden. Vielmehr muss hier die Summe der Betriebsausgaben eingetragen werden, die in anderen Jahren hinzugerechnet wurden. Hier sind allerdings keine Betriebsausgaben einzutragen, die zu einer Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach § 3a Abs. 3 EStG weggefallen sind, vgl. § 3c Abs. 4 Satz 2 EStG. Entstehen Betriebsausgaben erst in VZ nach der Sanierung, sind Eintragungen hier nicht zu machen, soweit bei der Sanierung kein verbleibender Sanierungsertrag mehr besteht, vgl. § 3a Abs. 4 Satz 4 EStG.

Die im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben werden vom Sanierungsertrag abgezogen und bilden grundsätzlich den bereinigten Sanierungsertrag in Zeile 6, der mit bestehenden laufenden Verlusten, Verlustvorträgen und anderen jahresübergreifenden Tatbeständen nach § 3a Abs. 3 EStG verrechnet wird, vgl. § 3a Abs. 3 Satz 1 EStG.

b) Von nahestehenden Personen und Organgesellschaften zu übernehmende verbleibende Sanierungserträge (Zeile 4–5a)

4	Dazu: Nach § 3a Absatz 3 Satz 3 EStG bei der Körperschaft als nahestehende Person eines zu sanierenden Unternehmens zu berücksichtigender geminderter Sanierungsertrag	19.271
5	Nur bei Organträgern: Dazu: Verbleibender Sanierungsertrag der Organgesellschaft(en) im Sinne des § 15 Satz 1 Nummer 1a KStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (Betrag laut Zeile 29b der Anlage OT) 50	
5a	Dazu: Verbleibender Sanierungsertrag einer anderen Gesellschaft, deren Einkommen in einem innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Sanierungsjahr liegenden Veranlagungszeitraum der Körperschaft nach § 14 Absatz 1 Satz 1 KStG als Organträger zugerechnet worden ist (§ 15 Satz 1 Nummer 1a Satz 3 KStG)	19.276

701 In **Zeile 4** ist ein nach § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, zur Minderung von laufenden Verlusten, Verlustvorträgen und anderen jahresübergreifenden Tatbeständen zu berücksichtigender Sanierungsertrag eines anderen sanierten Unternehmens einzutragen. Danach mindert der beim zu sanierenden Unternehmen nicht zur Minderung von Verlustvorträgen und weiteren Tatbeständen verwendete Sanierungsertrag gleichartige Tatbestände von **nahestehenden Personen**, wenn diese die **erlassenen Schulden** innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren **vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen übertragen** hat.

Eine Minderung kommt aber nur insoweit in Betracht, als die Verlustvorträge, Verluste und sonstigen jahresübergreifenden Tatbestände zum Zeitpunkt der Übertragung der Schulden bereits entstanden waren. Das bedeutet, dass bei der Verlustminderung in den Zeilen 7 bis 42 immer geprüft werden muss, ob die so verrechneten Verluste, Verlustvorträge und sonstigen jahresübergreifenden Tatbestände schon entstanden waren. Der in Zeile 4 bei der nahestehenden Person einzutragende Wert entspricht dem Wert, der in Zeile 42 der Anlage SAN des sanierten Unternehmens verbleibt. Soweit es zu einer Minderung der Verluste, Verlustvorträge und sonstigen jahresübergreifenden Tatbestände bei der nahestehenden Person kommt, muss der Gesamtbetrag an das sanierte Unternehmen zurückgemeldet und dort in Zeile 43 der Anlage SAN eingetragen werden.

702 Erhält eine Organgesellschaft einen Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung, mindert ein verbleibender Sanierungsertrag die Verluste, Verlustvorträge und sonstigen jahresübergreifenden Tatbeständen des Organträgers, vgl. § 15 Satz 1 Nr. 1a KStG. Dies ist folgerichtig, da die Verluste, die zur Entstehung des Sanierungsfalls geführt haben, auf Grund des Organschaftsverhältnisses dem Organträger zugerechnet wurden und dort ggf. zum Entstehen von Verlustvorträgen geführt haben. So ist es nur konsequent, dass derartige Verlustvorträge um Sanierungsgewinne, die bei der Organgesellschaft entstehen, gemindert werden.

1) Rz. 4 des BMF-Schreibens v. 27.3.2003, BStBl I 2003, 240, ergänzt durch das BMF-Schreiben v. 22.12.2009, BStBl I 2010, 18.
2) Die übrigen in § 3a Abs. 5 EStG genannten Schuldbefreiungen betreffen nur das Verbraucherinsolvenzverfahren, was für Körperschaften grundsätzlich nicht anwendbar ist.

Der beim **Organträger** in **Zeile 5** einzutragende Wert entspricht dem Betrag lt. Zeile 42, vermindert um Zeile 43 bei der Organgesellschaft. Der Betrag wird allerdings gesondert und einheitlich nach § 14 Abs. 5 KStG festgestellt. Der in Zeile 5 einzutragende Wert muss daher mit dem festgestellten Wert übernommen werden. Das FA des Organträgers hat hier keine eigenständige Entscheidungsmöglichkeit.

Nach § 15 Nr. 1a Satz 3 KStG ist die in → Rz. 702 beschriebene Minderung von Verlustvorträgen und weiteren jahresübergreifenden Tatbeständen aber auch vorzunehmen, **wenn das Organschaftsverhältnis im Sanierungsjahr nicht mehr besteht**, jedoch innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Sanierungsjahr bestanden hat. Ob das dem Organträger zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft negativ war, ist für die Anwendung der Kürzung der Verlustvorträge auf Ebene des Organträgers irrelevant. Ein solcher beim (ehemaligen) Organträger zu berücksichtigender verbleibender Sanierungsertrag unterliegt nicht der Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG, weil das Organschaftsverhältnis nicht mehr besteht. Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, innerhalb der **letzten fünf Jahre Organträger** einer Körperschaft gewesen, die einen Sanierungsgewinn erzielt und kann dieser Sanierungsgewinn auf Ebene der Organgesellschaft nicht vollständig zu Minderung von Verlustvorträgen und laufenden negativen Einkünften verwendet werden, ist er in **Zeile 5a** einzutragen und führt zum eigenständigen „Durchlaufen" der Anlage SAN beim **(ehemaligen) Organträger**.

Beratungshinweis:
Hat die Organgesellschaft in den Jahren wenigstens teilweise Gewinne erzielt, erscheint es überschießend, die Verlustkürzung auf Ebene des Organträgers unabhängig davon vorzunehmen, in welchem Umfang die (damalige) Organgesellschaft zum Entstehen der Verlustvorträge beigetragen hat.

c) Von Mitunternehmerschaften zu übernehmende Werte (Zeilen 5b–5d)

	Bei Beteiligung der Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft, die selbst einen Sanierungsertrag nach § 3a Absatz 2 EStG erzielt hat, zu berücksichtigende Beträge (50)	
5b	Dazu: Summe der Sanierungserträge nach § 3a Absatz 1 Satz 1 EStG aus Mitunternehmerschaft(en) laut gesonderter und einheitlicher Feststellung	19.272
5c	Davon ab: Summe der nichtabziehbaren Beträge nach § 3c Absatz 4 EStG aus Mitunternehmerschaft(en) laut gesonderter und einheitlicher Feststellung	19.273
5d	Davon ab: Summe der Beträge nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 bis 6 EStG aus Mitunternehmerschaft(en) laut gesonderter und einheitlicher Feststellung	19.274

Für die Übernahme eines verbleibenden Sanierungsertrags von Mitunternehmerschaften sieht die Anlage SAN die Zeilen 5b bis 5d vor. **703**

Beratungshinweis:
Anders als bei Organgesellschaften (§ 15 Nr. 1a KStG) oder bei nahestehenden Personen (§ 3a Abs. 3 Satz 3 EStG) existiert für Mitunternehmerschaften keine Rechtsnorm, die das „Überspringen" eines verbleibenden Sanierungsertrags von der Mitunternehmerschaft auf den Mitunternehmer anordnen würde. Dieses „Überspringen" kann auch nicht mit dem Transparenzprinzip begründet werden. Das Transparenzprinzip gilt für die Ermittlung der Einkünfte, nicht für Verlustvorträge. Auch aus der verfahrensrechtlichen Pflicht zur Feststellung der entsprechenden Beträge (§ 3a Abs. 4 EStG) ergibt sich kein materiell-rechtliches Verrechnungsverbot beim Mitunternehmer. Dennoch sehen die Vordrucke die Erfassung der verbleibenden Sanierungsgewinne beim Mitunternehmer vor, woraus gefolgert werden kann, dass die FinVerw. eine solche Minderung beim Mitunternehmer als erforderlich ansieht. In gleichgelagerten Fällen ist ein Rechtsbehelfsverfahren zu prüfen.

In **Zeile 5b** ist die Summe der **Sanierungserträge aus allen Mitunternehmerschaften**, an denen die Körperschaft beteiligt ist, einzutragen. Der Wert ergibt sich aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 3a Abs. 4 Satz 1 EStG. Die gesonderte Feststellung nach § 3a Abs. 4 EStG ist von der Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht abhängig. Das für die Besteuerung der Körperschaft (Mitunternehmer) zuständige FA ist an die gesonderte Feststellung gebunden und hat insoweit keine eigene Entscheidungsbefugnis. **704**

Die **nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 4 EStG** zu den Sanierungserträgen aus Mitunternehmerschaften sind in **Zeile 5c** einzutragen. Der Wert ergibt sich aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 3a Abs. 4 Satz 1 EStG. Die gesonderte Feststellung nach § 3a Abs. 4 EStG ist von der Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht abhängig. Das für die Besteuerung der Körperschaft (Mitunternehmer) zuständige FA ist an die gesonderte Feststellung gebunden und hat insoweit keine eigene Entscheidungsbefugnis. **705**

In **Zeile 5d** ist die Summe der Verlustminderungen, die auf Ebene der Personengesellschaft vorgenommen werden können, einzutragen. Im Einzelnen sind dies: **706**

Nr. 1 Verpflichtungsübertragungen nach § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG, die auf Ebene der Personengesellschaft bestehen.

Nr. 2 Laufende Verluste aus der Mitunternehmerschaft, die nach § 15a EStG ausgleichsfähig oder verrechenbar sind.

Nr. 3 Verrechenbare Verluste nach § 15a EStG, die für die Körperschaft als Mitunternehmer zum vorangegangenen Wirtschaftsjahr festgestellt worden sind.

Nr. 4 Laufende Verluste aus der Mitunternehmerschaft, die nach § 15b EStG ausgleichsfähig oder verrechenbar sind.

Nr. 5 Verrechenbare Verluste nach § 15b EStG, die für die Körperschaft als Mitunternehmer zum vorangegangenen Wirtschaftsjahr festgestellt worden sind.

Nr. 6 Laufende Verluste nach § 15 Abs. 4 EStG.

Der Wert sollte sich saldiert aus der gesonderten Feststellung nach § 3a Abs. 4 EStG ergeben. Das für die Besteuerung der Körperschaft (Mitunternehmer) zuständige FA ist an die gesonderte Feststellung gebunden und hat insoweit keine eigene Entscheidungsbefugnis.

707 In **Zeile 6** verbleibt nunmehr der **bereinigte Sanierungsertrag**, der die laufenden Verluste, Verlustvorträge und andere jahresübergreifenden Tatbeständen der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, nach dem gesetzlichen Schema des § 3a Abs. 3 Satz 2 EStG mindert.

4. Minderung von Verlustvorträgen, laufenden Verlusten und anderen jahresübergreifenden Tatbeständen (Zeilen 6-42b)

708 Die Minderung der laufenden Verluste, Verlustvorträge und sonstigen jahresübergreifenden Tatbestände erfolgt nach dem in § 3 Abs. 3 Satz 2 EStG festgelegten Schema. Das gesetzliche Schema lässt sich grob in folgende Gruppen unterteilen:

1. Verluste und Verlustvorträge, die die Körperschaft aus dem zu sanierenden Betrieb (im Regelfall der einheitliche Gewerbebetrieb nach § 8 Abs. 2 KStG) selbst erzielt hat.
2. Verluste und Verlustvorträge, die die Körperschaft mittelbar über eine Personengesellschaft erzielt hat.
3. Verluste und Verlustvorträge aus speziellen gewerbebetriebsübergreifenden Verlustverrechnungsvorschriften.
4. sonstige Verlustverrechnungsvorschriften.
5. Minderung des Verlustes des Folgejahres.
6. Zins- und EBITDA-Vortrag.

Innerhalb dieser Gruppen werden im Regelfall – aber nicht immer – die spezielleren Verluste vor den allgemeineren (§ 10d EStG) gemindert. Außerdem wird in der Gruppe 1 der laufende Verlust immer vor dem Verlustvortrag gemindert. Bei den übrigen Gruppen sieht § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 11 EStG nach dem Wortlaut die Minderung des Vortrags vor dem laufenden Ergebnis vor. Ob es sich hierbei um ein Redaktionsversehen handelt oder tatsächlich abweichende Reihenfolgen vorgegeben sein sollen, bleibt wohl einem erläuternden BMF-Schreiben vorbehalten. Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass das laufende Ergebnis immer vor dem Vortrag zu mindern ist.

a) Minderung des verteilt abziehbaren Aufwands nach § 4f EStG (Zeilen 6–7)

	Minderung nach § 3a Absatz 3 EStG	
6	Zwischensumme	
7	Davon ab: Minderung des zum 31.12. des Sanierungsjahres vorhandenen verteilt abziehbaren Aufwands nach § 4f Absatz 1 Satz 1 EStG der übrigen Jahre nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 6)	

709 Der bereinigte Sanierungsertrag wird zunächst mit dem verteilt abziehbaren Aufwand nach § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG verrechnet. Ein verteilt abziehbarer Aufwand entsteht, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, Verpflichtungen, die mit Ansatzverboten oder -beschränkungen belegt sind (im Regelfall Pensionsrückstellungen), gegen Zahlung einer Gebühr auf einen Dritten übertragen. Der Aufwand, der durch die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Buchwert entsteht, wird außerbilanziell auf das laufende und die folgenden vierzehn Wj. verteilt.

Nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG mindert der bereinigte Sanierungsertrag den noch nicht abgezogenen Aufwand nach § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG. Dies gilt jedoch nicht, wenn die zu sanierende Körperschaft[1)] den nicht abgezogenen Aufwand als Rechtsnachfolgerin des eigentlich verpflichteten Unternehmens übernommen hat und der Regelung des § 5 Abs. 7 EStG unterliegt, vgl. § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG i.V.m. § 4f Abs. 1 Satz 7 EStG.

1) Oder eine an ihre Stelle tretende nahestehende Person nach § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG oder ein Organträger.

Beispiel:

Die A-GmbH überträgt zum 30.11.01 ihre Pensionsverpflichtungen (BW: 10 Mio. €) auf B-AG. Hierfür zahlt die A-GmbH einen (angemessenen) Preis von 11,5 Mio. €. Die A-GmbH bucht zutreffend:

1. Pensionsrückstellungen an Ertrag 10 Mio. €
2. Aufwand an Bank 11,5 Mio. €

Im Saldo beträgt die Auswirkung auf den Jahresüberschuss -1,5 Mio. €. Nach § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG ist dieser Aufwand auf das laufende und die folgenden vierzehn Wj. gleichmäßig zu verteilen. Daraus folgt, dass 14/15tel der 1,5 Mio. € (1,4 Mio. €) in 01 außerbilanziell hinzugerechnet werden müssen. In 02 bis 15 müssen außerbilanziell wiederum jeweils 1/15tel der 1,5 Mio. € (= 100 000 €) außerbilanziell abgezogen werden.

Falls die GmbH im Wj. 01 saniert wird, müsste neben der Hinzurechnung der 1,4 Mio. € noch der verbleibende Aufwand von 100 000 € nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG hinzugerechnet werden. Der Zeile 41 der Anlage ZVE zum laufenden Verlust vergleichbare Eintragungen fehlen jedoch für § 4f EStG. Um das richtige Ergebnis zu erreichen, muss in Zeile 27 der Anlage GK dann ein Betrag von 1,5 Mio. €, statt normalerweise 1,4 Mio. € eingetragen werden. Falls die A-GmbH in den Jahren 02 bis 15 saniert wird, sind die jeweils verbleibenden nicht abgezogenen Aufwendungen in Zeile 7 einzutragen. In diesem Fall ist sicherzustellen, dass in Zeile 27 der Anlage GK keine Eintragungen gemacht werden, da sich der auf das laufende Wj. entfallende Abzugsbetrag nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht mehr auswirken darf.

b) Minderung der auf Ebene der Körperschaft festgestellten verrechenbaren Verluste nach § 15b, § 15 Abs. 4 EStG (Zeilen 8–15)

8	Zwischensumme	
9	Davon ab: Minderung des nach § 15b EStG ausgleichsfähigen oder verrechenbaren Verlustes derselben Einkunftsquelle des Sanierungsjahres nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 4 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 8)	
10	Zwischensumme	
11	Davon ab: Minderung des zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Jahres nach § 15b EStG festgestellten verrechenbaren Verlustes derselben Einkunftsquelle nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 10)	
12	Zwischensumme	
13	Davon ab: Minderung des nach § 15 Absatz 4 EStG ausgleichsfähigen oder nichtabziehbaren Verlustes des zu sanierenden Unternehmens des Sanierungsjahres nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 6 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 12)	
14	Zwischensumme	
15	Davon ab: Minderung des zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Jahres nach § 15 Absatz 4 EStG festgestellten in Verbindung mit § 10d Absatz 4 EStG verbleibenden Verlustvortrags, soweit er auf das zu sanierende Unternehmen entfällt nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 7 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 14)	

In **Zeile 8** ist zunächst eine **Zwischensumme** zu bilden. Diese Zwischensumme ist gleichzeitig der **Ausgangspunkt** für eine Minderung der **gewerbesteuerlichen Verluste und Verlustvorträge**, vgl. § 7b Abs. 2 Satz 1 GewStG. **710**

Die Minderungen nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 und 3 EStG sind für Körperschaften unbeachtlich, da § 15a EStG nur auf Ebene der Personengesellschaften angewandt werden kann, folglich die Körperschaft keine unmittelbaren Verluste und Verlustvorträge aus eigener Tätigkeit nach § 15a EStG verwirklichen kann. Zur Verrechnung mit solchen Verlusten bei Mitunternehmerschaften siehe Zeile 23 (→ Rz. 717).

Soweit die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, selbst Steuerstundungsmodelle i.S.v. § 15b EStG verwirklicht hat, sind diese zunächst mit dem in Zeile 8 verbliebenen Sanierungsertrag zu verrechnen. Im Regelfall werden Steuerstundungsmodelle aber nicht von der Körperschaft selbst, sondern von zwischengeschalteten Personengesellschaften (geschlossene Fonds) verwirklicht werden. Die Verlustverrechnung von Verlusten nach § 15b EStG aus Personengesellschaften ist aber nicht hier, sondern in Zeile 25 (→ Rz. 718) vorzunehmen. **711**

Die Anwendung des § 15b EStG ist jedoch nicht – wie z.B. bei § 15a EStG – auf Personengesellschaften beschränkt. Die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen ist auch für Körperschaften aus ihrer eigenen Tätigkeit möglich. In diesen Fällen sind laufende Verluste grundsätzlich in Zeile 28 der Anlage GK zu erfassen.

In **Zeile 9** sind die **laufenden Verluste nach § 15b EStG** aus **eigener Tätigkeit** einzutragen, **soweit** sie den in Zeile 8 **verbliebenen Sanierungsertrag nicht übersteigen**. Die laufenden Verluste entsprechen dem in Zeile 28 der Anlage GK einzutragenden Wert.

In **Zeile 10** ist wiederum eine Zwischensumme zu bilden. In **Zeile 11** ist die Minderung des zum Ende des der unternehmensbezogenen Sanierung vorangehenden Wj. **festgestellten verrechenbaren Verlustes nach § 15b EStG** einzutragen. Der Wert entspricht dem kleineren Wert des festgestellten verrechenbaren Verlustes und dem in Zeile 10 verbliebenen Sanierungsertrag.

Beispiel:
Die A-GmbH betreibt selbst ein Steuerstundungsmodell, für das ein verrechenbarer Verlust nach § 15b EStG zum 31.12.01 i.H.v. 100 000 € festgestellt wurde. Im laufenden VZ 02 ergibt sich ein Verlust aus diesem Steuerstundungsmodell von 10 000 €. In 02 ergibt sich ein Sanierungsertrag von 60 000 €. Damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben fallen aus Vereinfachungsgründen nicht an. Weitere Sachverhalte liegen aus Vereinfachungsgründen ebenfalls nicht vor.

Veräußerungsgewinn

Jahresüberschuss (Sanierungsertrag ./. Verlust aus dem Steuerstundungsmodell)	50 000 €	Zeile 11 Anlage GK
+ n. a. Verlust nach § 15b EStG	+ 10 000 €	Zeile 28 Anlage GK
./. Sanierungsertrag nach § 3a Abs. 1 EStG	–60 000 €	Zeile 29 Anlage ZVE
zu versteuerndes Einkommen	0 €	

Auf der Anlage SAN ist folgende Berechnung vorzunehmen:

bereinigter Sanierungsertrag	60 000 €	Zeile 1/8 Anlage SAN
./. Minderung des laufenden Verlusts nach § 15b EStG	–10 000 €	Zeile 9 Anlage SAN
Zwischensumme	50 000 €	Zeile 10 Anlage SAN
./. Minderung des verrechenbaren Verlust nach § 15b EStG zum 31.12.01	–50 000 €	Zeile 11 Anlage SAN
= verbleibender Sanierungsertrag	0 €	Zeile 44 Anlage SAN

Der verrechenbare Verlust nach § 15b EStG ist zum 31.12.02 in folgender Höhe festzustellen:

Anfangsbestand zum 31.12.01	100 000 €
+ laufender Verlust	+10 000 €
./. Minderung nach § 3a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG	–10 000 €
./. Minderung nach § 3a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG	–50 000 €
= Stand zum 31.12.02	50 000 €

712 Nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 6 EStG mindern die in **Zeile 12** verbliebenden Sanierungserträge zunächst die **laufenden Verluste nach § 15 Abs. 4 EStG** und danach die gesonderte festgestellten **verrechenbaren Verluste** nach § 15 Abs. 4 EStG in **Zeile 14**. Unter § 15 Abs. 4 EStG fallen drei unterschiedliche Verlustverrechnungsvorschriften:

Satz 1 bis 2: Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung

Satz 3 bis 5: Verluste aus Termingeschäften u.Ä.

Satz 6 bis 8: Verluste aus atypisch stillen Gesellschaften und anderen Innengesellschaften, soweit sie Körperschaften als Mitunternehmer betreffen

Hinsichtlich der Reihenfolge der Verlustverrechnung und der Eintragung gelten die Ausführungen zu → Rz. 711 entsprechend. Treten diese Verlustverrechnungsvorschriften nebeneinander auf, gibt das Gesetz keine klare Reihenfolge der Verrechnung vor. Der Vordruck sieht entsprechend der gesetzlichen Regelung die Eintragung der Minderung von Verlusten nach § 15 Abs. 4 EStG sowohl in Zeile 13 als auch in Zeile 27 vor. Während in Zeile 13 nur der nach § 15 Abs. 4 EStG nicht abziehbare Verlust des zu sanierenden Unternehmens eingetragen werden darf, müsste in Zeile 27 der nicht abziehbare Verlust anderer Betriebe oder Mitunternehmeranteile eingetragen werden.

Dies ist insofern problematisch, als für Verluste aus gewerblicher Tierzucht und -haltung und aus Termingeschäften nach § 15 Abs. 4 Satz 1 bis 5 EStG nur ein einziger Verlust aus allen Mitunternehmerschaften und Betrieben festgestellt wird.[1] Er ist also weder dem eigenen noch anderen Betrieben zuzuordnen. Für verrechenbare Verluste nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG aus atypisch stillen Gesellschaften, muss der verrechenbare Verlust pro atypisch stiller Gesellschaft ermittelt und festgestellt werden[2]. Die Minderung von Verlusten nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG sollten daher ausschließlich in Zeile 27 eingetragen werden. Wie die Minderung der übrigen Verluste des § 15 Abs. 4 EStG eingetragen werden soll, ergibt sich aus dem Vordruck nicht.

c) Minderung des laufenden Verlusts und des Verlustvortrags nach § 10d EStG (Zeilen 16–21)

16	Zwischensumme	
17	Davon ab: Minderung des Verlustes des Sanierungsjahres nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 8 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 16)	

1) Vgl. R 15.10 EStR 2012, wonach eine umfassende Verlustverrechnung über mehrere Betriebe möglich ist.
2) BMF v. 19.11.2008, BStBl I 2008, 970, Rz. 11.

Steuernummer

Zeile		EUR
18	Zwischensumme	
19	Davon ab: Minderung des ausgleichsfähigen Verlustes aus allen anderen Einkunftsarten des Veranlagungszeitraums, in dem das Sanierungsjahr endet § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 9 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 18) 47	
20	Zwischensumme	
21	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten Verlustvortrags nach § 10d Absatz 4 EStG nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 10 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 20)	

In der **Zeile 17** ist die Minderung des **laufenden Verlusts** des laufenden Jahres nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 8 EStG einzutragen. Eine Eintragung ist notwendig, wenn sich im VZ in der gedanklichen Zwischensumme vor Zeile 41 der Anlage ZVE ein negativer Betrag ergibt. Die gedankliche Zwischensumme vor Zeile 41 der Anlage ZVE entspricht dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Berücksichtigung der Zurechnung des Einkommens an den Organträger. Da § 3a EStG auch auf Organgesellschaften anzuwenden ist, ist dies der zutreffende Ausgangswert für die Frage, ob im laufenden Jahr ein Verluste (= negativer Gesamtbetrag der Einkünfte) erzielt wurde. Der in Zeile 17 einzutragende Wert ergibt sich daher als kleinerer Betrag dieses negativen Gesamtbetrags der Einkünfte und dem in Zeile 16 noch verbleibenden Sanierungsertrag. Ein so geminderter laufender Verlust geht dann nicht mehr in die Berechnung des Verlustvortrags auf der Anlage Verluste mit ein. Der hier ermittelte Wert ist in Zeile 41 der Anlage ZVE zu übertragen. **713**

Für die Minderung laufender Verluste **anderer Einkunftsarten** wurde **Zeile 19** vorgesehen. Sie ist jedoch für die allermeisten Körperschaften, die nur Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb beziehen (Kapitalgesellschaften nach § 8 Abs. 2 KStG, gemeinnützige Körperschaften aus dem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und Betriebe gewerblicher Art) **gegenstandslos**, da keine weiteren Einkünfte vorliegen können. **714**

In **Zeile 21** ist dann die **Minderung** eines **bestehenden Verlustvortrags nach § 10d EStG** einzutragen. Der hier einzutragende Wert ist der kleinere Betrag des verbleibendenden Verlustvortrags lt. Zeile 17 der Anlage Verluste und dem in Zeile 20 verbliebenen Sanierungsertrag. **715**

Beispiel:

Für die A-GmbH wurde zum 31.12.01 ein Verlustvortrag nach § 10d EStG i.H.v. 10 Mio. € festgestellt. Im laufenden VZ ergibt sich ein Jahresüberschuss lt. HB/StB von 4 Mio. €. Darin enthalten ist ein Sanierungsertrag von 5 Mio. €.

Das zu versteuernde Einkommen ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss (Sanierungsertrag ./. Verlust aus dem Steuerstundungsmodell)	4 Mio. €	Zeile 11 Anlage GK
./. Sanierungsertrag nach § 3a Abs. 1 EStG	–5 Mio. €	Zeile 29 Anlage ZVE
Zwischensumme	–1 Mio. €	vor Zeile 41 Anlage ZVE
+ Minderung des laufenden Verlusts	+1 Mio. €	Zeile 41 Anlage ZVE
zu versteuerndes Einkommen	0 €	

Auf der Anlage SAN ist folgende Berechnung vorzunehmen:

bereinigter Sanierungsertrag	5 Mio. €	Zeile 1/8 Anlage SAN
./. Minderung des laufenden Verlusts	–1 Mio. €	Zeile 17 Anlage SAN
Zwischensumme	3 Mio. €	Zeile 18 Anlage SAN
./. Minderung des Verlustvortrags nach § 10d EStG	–3 Mio. €	Zeile 21 Anlage SAN
zum 31.12.01		
= verbleibender Sanierungsertrag	0 €	Zeile 44 Anlage SAN

Der verrechenbare Verlust nach § 15b EStG ist zum 31.12.02 in folgender Höhe festzustellen:

Anfangsbestand zum 31.12.01	10 Mio. €	Zeile 11 Anlage Verluste
./. Minderung nach § 3a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG	–3 Mio. €	Zeile 18 Anlage Verluste
+ laufender Verlust	+ 0 €	Zeile 19 Anlage Verluste
= Stand zum 31.12.02	7 Mio. €	Zeile 28 Anlage Verluste

d) Minderung der verrechenbaren Verluste nach §§ 15a und 15b EStG aus Mitunternehmerschaften (Zeilen 22–25)

22	Zwischensumme	
23	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe a EStG (höchstens Betrag laut Zeile 22)	
24	Zwischensumme	
25	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden verrechenbaren Verlustes nach § 15b EStG anderer Einkunftsquellen nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe b EStG (höchstens Betrag laut Zeile 24)	

716 In den Zeilen 22 bis 25 wird ein eventuell noch verbleibender Sanierungsertrag mit verrechenbaren Verlusten verrechnet, die der Körperschaft als Mitunternehmerin zugerechnet werden, jedoch auf Ebene der Mitunternehmerschaft berechnet und gesondert und einheitlich festgestellt werden. Die Minderung dieser Verlustvorträge kann nicht durch das FA, das für die Besteuerung der Körperschaft zuständig ist, durchgeführt werden, sondern muss von dem FA erfolgen, das für die Besteuerung der Mitunternehmerschaft zuständig ist.

Mangels konkreter Äußerungen der FinVerw. ist die praktische Ausgestaltung dieses Verfahrens unklar. Das für die Besteuerung der Körperschaft zuständige FA hat durch die Feststellungsbescheide Kenntnis über die Feststellung von verrechenbaren Verlusten nach §§ 15a und 15b EStG. Liegen verrechenbare Verluste aus mehreren Beteiligungen vor, gibt das Gesetz keine Verrechnungsreihenfolge vor. Soweit Feststellungen für die betroffenen Jahre bereits bestandskräftig sind, sind diese nach § 3a Abs. 4 Satz 3 und 4 EStG zu ändern.

Beratungshinweis:
Liegen verrechenbare Verluste nach § 15a EStG aus mehreren Beteiligungen vor, empfiehlt es sich, die Minderung der verrechenbaren Verluste dort vorzunehmen, wo in absehbarer Zukunft keine Gewinne erwartet werden. Zu berücksichtigen ist, dass auch die Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils zu einem Gewinn i.H. des negativen Kapitalkontos führt.

717 In **Zeile 23** ist der Gesamtbetrag der Minderung der **Verluste nach § 15a EStG** einzutragen. Er setzt sich zusammen aus der Minderung der laufenden Verluste und der Verlustvorträge aller Mitunternehmerschaften, bei denen verrechenbare Verluste nach § 15a EStG festgestellt wurden. Die Minderung darf allerdings den in Zeile 22 verbliebenen Sanierungsertrag nicht übersteigen.

718 Der Gesamtbetrag der **Minderung der Verluste nach § 15b EStG** ist in **Zeile 25** einzutragen. Genauso wie bei § 15a EStG setzt er sich zusammen aus den laufenden Verlusten des VZ und der Verlustvorträge aller Mitunternehmerschaften und ggf. anderer Einkunftsquellen, bei denen verrechenbare Verluste nach § 15b EStG festgestellt wurden. Die Minderung darf allerdings den in Zeile 24 verbliebenen Sanierungsertrag nicht übersteigen.

e) Minderung spezieller Verlustverrechnungskreise nach § 15 Abs. 4, §§ 2a, 2b und nach § 23 Abs. 3 Satz 7 und 8 EStG (Zeilen 26–35)

26	Zwischensumme	
27	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden verrechenbaren Verlustes nach § 15 Absatz 4 EStG anderer Betriebe und Mitunternehmeranteile nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe c EStG (höchstens Betrag laut Zeile 26)	
28	Zwischensumme	
29	Davon ab: Minderung der zum Ende des Vorjahres festgestellten und der im Sanierungsjahr entstehenden verbleibenden negativen Einkünfte nach § 2a EStG nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe d EStG (höchstens Betrag laut Zeile 28)	
30	Zwischensumme	
31	Davon ab: Minderung der zum Ende des Vorjahres festgestellten negativen Einkünfte nach § 2b EStG 2002[1] nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe e EStG (höchstens Betrag laut Zeile 30)	
32	Zwischensumme	
33	Davon ab: Minderung der Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Absatz 3 Satz 7 und 8 EStG des vorangegangenen Veranlagungszeitraums und des Sanierungsjahres nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe f EStG (höchstens Betrag laut Zeile 32) (47)	
34	Zwischensumme	
35	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden verrechenbaren Verlustes oder der negativen Einkünfte nach sonstigen Vorschriften nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe g EStG (höchstens Betrag laut Zeile 34)	

In den Zeilen 26 bis 35 wird die Minderung von Verlusten und negativen Einkünften, sowie der entsprechenden Vorträge aus speziellen Verlustverrechnungskreisen umgesetzt. **719**

Die Minderung der **verrechenbaren Verluste nach § 15 Abs. 4 EStG** ist entsprechend § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 11 Buchst. b EStG in **Zeile 27** einzutragen. Der Vordruck sieht entsprechend der gesetzlichen Regelung die Eintragung der Minderung von Verlusten nach § 15 Abs. 4 EStG sowohl in Zeile 13 als auch in Zeile 27 vor. Während in Zeile 13 nur der nach § 15 Abs. 4 EStG nicht abziehbare Verlust des zu sanierenden Unternehmens eingetragen werden darf, müsste in Zeile 27 der nicht abziehbare Verlust anderer Betriebe oder Mitunternehmeranteile eingetragen werden.

Dies ist insofern problematisch, als für Verluste aus gewerblicher Tierzucht und -haltung und aus Termingeschäften nach § 15 Abs. 4 Satz 1 bis 5 EStG nur ein einziger Verlust aus allen Mitunternehmerschaften und Betrieben festgestellt wird[1]. Er ist also weder dem eigenen noch anderen Betrieben zuzuordnen. Für verrechenbare Verluste nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG aus atypisch stillen Gesellschaften muss der verrechenbare Verlust pro atypisch stiller Gesellschaft ermittelt und festgestellt werden[2]. Die Minderung von Verlusten nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG sollten daher ausschließlich in Zeile 27 eingetragen werden. Wie die Minderung der übrigen Verluste des § 15 Abs. 4 EStG eingetragen werden soll, ergibt sich aus dem Vordruck nicht.

In der **Zeile 29** ist die Minderung von negativen Einkünften **nach § 2a EStG** einzutragen. Der hier einzutragende Wert ergibt sich aus der Summe der Zeilen 8a und 10a aller Anlagen AEV. In welcher Reihenfolge die nach Art und Staat ermittelten negativen Einkünfte nach § 2a EStG zu mindern sind, gibt das Gesetz nicht vor. **720**

Die Minderung von nach **§ 2b EStG festgestellten negativen Einkünften** in **Zeile 31** dürfte nur sehr selten erforderlich sein, da die Vorschrift bereits seit Jahren aufgehoben wurde und es wenige bis keine Praxisfälle geben dürfte. **721**

Ebenfalls selten dürften Eintragungen in **Zeile 33** sein, da nur für sehr wenige Körperschaften **Verlustvorträge aus privaten Veräußerungsgeschäften** nach § 23 Abs. 3 Satz 7 und 8 EStG festgestellt wurden.

In **Zeile 35** sieht der Vordruck die Verrechnung mit **sonstigen Verlustverrechnungsvorschriften** vor. Damit ist sowohl § 3a Abs. 3 Satz 2 EStG, als auch der Vordruck für die kommenden Legislaturperioden vorausschauend gestaltet worden.

f) Minderung der negativen Einkünfte des Folgejahres (Zeile 36–37)

36	Zwischensumme	
37	Davon ab: Minderung der negativen Einkünfte nach § 10d Absatz 1 Satz 1 EStG des Folgejahres nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 12 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 36)	

Entstehen nach dem Jahr, in dem der Schuldenerlass zum Zweck der Sanierung der Körperschaft ausgesprochen wurde, wiederum Verluste, führen diese wiederum zum Entstehen neuer Verlustvorträge. Mit § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 12 EStG begrenzt das Gesetz dies für den laufenden Verlust (negativen Gesamtbetrag der Einkünfte) des Folgejahres. Der negative Gesamtbetrag der Einkünfte des Folgejahres ergibt sich – wie im laufenden Jahr – aus der gedanklichen Zwischensumme vor Zeile 41 der Anlage ZVE. Da das Folgejahr bei Abgabe der Steuererklärung für das Sanierungsjahr in der Regel noch nicht abgelaufen sein dürfte, sollten in dieser Zeile Eintragungen nur in seltenen Fällen möglich sein. **722**

g) Minderung des Zins- oder EBITDA-Vortrags (Zeilen 38–42b)

38	Zwischensumme	
39	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden Zinsvortrags nach § 4h Absatz 1 Satz 5 EStG nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe a EStG (höchstens Betrag laut Zeile 38)	
40	Zwischensumme	
41	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden EBITDA-Vortrags nach § 4h Absatz 1 Satz 3 EStG nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe b EStG (höchstens Betrag laut Zeile 40)	
42	Zwischensumme	
42a	Davon ab: Summe der Beträge nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 EStG aus Mitunternehmerschaft(en) laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (höchstens Betrag laut Zeile 42) 60	19.275
42b	Zwischensumme	

1) Vgl. R 15.10 EStR 2012, wonach eine umfassende Verlustverrechnung über mehrere Betriebe möglich ist.
2) BMF v. 19.11.2008, BStBl I 2008, 970, Rz. 11.

723 Nach § 3a Abs. 3 Nr. 13 EStG ist ein verbleibender Sanierungsertrag mit einem Zins- oder EBITDA-Vortrag oder einen im laufenden Sanierungsjahr entstehenden Zins- oder EBITDA-Vortrag zu verrechnen. Die FinVerw. scheint davon auszugehen, dass ein verbleibender Zins- oder EBITDA-Vortrag auf die Beteiligung der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, an Mitunternehmerschaften auf diese überspringt und mit dort bestehenden Zins- oder EBITDA-Vorträgen zu verrechnen ist.

Die Minderung eines bei der Körperschaft bestehenden **Zins- oder EBITDA-Vortrags** ist in **Zeile 41** einzutragen.

Die Minderung des auf Ebene einer **Mitunternehmerschaft** bestehenden Zins- oder EBITDA-Vortrags, an der die Körperschaft beteiligt ist, ist in Zeile 42a einzutragen. Der einzutragende Wert ergibt sich bindend aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 3a Abs. 4 EStG. Springt der verbleibende Sanierungsertrag auf die Mitunternehmerschaft über, muss dort erst ein entsprechendes Feststellungsverfahren eingeleitet werden. Dieses ist von der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO unabhängig.

5. Minderung der Verluste nahestehender Personen und des Organträgers (Zeilen 43–44)

Steuernummer

- 3 -

Zeile		EUR
43	Davon ab: Nach § 3a Absatz 3 Satz 3 EStG bei einer der sanierten Körperschaft nahestehenden Person zu berücksichtigender geminderter Sanierungsertrag (höchstens Betrag laut Zeile 42b)	
44	Verbleibender Sanierungsertrag nach § 3a Absatz 3 Satz 4 EStG (bei Organgesellschaften: Übertrag nach Zeile 33 der Anlage OG)	

1) EStG 2002 = Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002 (BGBl. I Seite 4210)

724 In **Zeile 43** ist die Minderung der Verluste einer der Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, nahestehenden Person einzutragen. Danach mindert der beim zu sanierenden Unternehmen nicht zur Minderung von Verlustvorträgen und weiteren Tatbeständen verwendete Sanierungsertrag gleichartige Tatbestände von **nahestehenden Personen**, wenn diese die **erlassenen Schulden** innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren **vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen übertragen** hat.

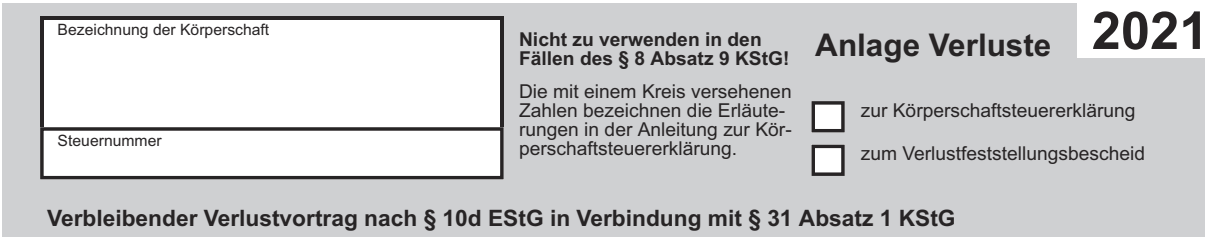
Eine Minderung kommt aber nur insoweit in Betracht, als die Verlustvorträge, Verluste und sonstigen jahresübergreifenden Tatbestände zum Zeitpunkt der Übertragung der Schulden bereits entstanden waren. Das bedeutet, dass bei der Verlustminderung in den Zeilen 7 bis 42 immer geprüft werden muss, ob die so verrechneten Verluste, Verlustvorträge und sonstigen jahresübergreifenden Tatbestände schon entstanden waren.

Die Minderung von Verlusten, Verlustvorträgen und sonstigen jahresübergreifenden Tatbeständen ist bei der nahestehenden Person mit einer eigenen Anlage SAN vorzunehmen. Der in Zeile 42 ermittelte verbleibende Sanierungsertrag ist dort in die Zeile 4 einzutragen. Die Summe der dort ermittelten Minderungsbeträge ist dann wiederum in Zeile 43 des sanierten Unternehmens einzutragen.

725 In **Zeile 44** ergibt sich dann der verbleibende Sanierungsertrag nach § 3a Abs. 3 Satz 4 EStG. Handelt es sich um eine **Organgesellschaft** ist dieser verbleibende Sanierungsertrag mit Verlusten, Verlustvorträgen und sonstigen jahresübergreifenden Tatbeständen des Organträgers zu verrechnen. Der verbleibende Sanierungsertrag ist als sonstige Besteuerungsgrundlage nach § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festzustellen. Die Minderung der Verluste, Verlustvorträge und sonstigen jahresübergreifenden Tatbestände ist mit einer eigenen Anlage SAN mit Organträger durchzuführen. Der verbleibende Sanierungsertrag ist in Zeile 5 der Anlage SAN des Organträgers einzutragen.

XI. Anlage Verluste

1. Anwendungsbereich des Vordrucks


Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Nicht zu verwenden in den Fällen des § 8 Absatz 9 KStG!

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage Verluste **2021**

☐ zur Körperschaftsteuererklärung

☐ zum Verlustfeststellungsbescheid

Verbleibender Verlustvortrag nach § 10d EStG in Verbindung mit § 31 Absatz 1 KStG

Die Anlage Verluste dient zuerst der Ermittlung des verbleibenden Verlustvortrags i.S.d. § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG. **726**
Außerdem wird auf der Anlage Verluste der Teil eines positiven Gesamtbetrags der Einkünfte des laufenden Jahres ermittelt, der mit einem evtl. bestehenden Verlustvertrag verrechnet wird (Verlustabzug). Insoweit ergänzt die Anlage Verluste die Anlage ZVE. Der zum Schluss des VZ verbleibende Verlustvortrag ist definiert als die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des abgelaufenen VZ nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die im Wege des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogenen und die im abgelaufenen VZ nach § 10d Abs. 2 EStG abziehbaren Beträge, vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen VZ festgestellten verbleibenden Verlustvortrag, vgl. § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG.

Ergänzt wird die Vorschrift durch § 57 Abs. 4 EStG, wonach der Verlustvortrag auch für Verluste anzuwenden ist, die in dem in Art. 3 des Einigungsvertragsgebiets genannten Gebiet im VZ 1990 entstanden sind.

Maßgeblichen Einfluss auf den verbleibenden Verlustvortrag hat § 8c KStG, wonach dieser ganz oder teilweise entfällt, wenn ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt. Ab dem VZ 2016 ist der fortführungsgebundene Verlustvortrag nach § 8d KStG noch dazugekommen. Daneben ist im Falle der Abspaltung auf andere Körperschaften § 15 Abs. 3 UmwStG und im Falle der Abspaltung auf eine Personengesellschaft § 16 UmwStG zu beachten. Außerdem hat die Regelung des § 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG maßgeblichen Einfluss auf die Verlustverrechnung, wenn ein übernehmender Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum positive Einkünfte erzielt.

Die Anlage Verlust ist **abzugeben**, wenn ein **negativer Gesamtbetrag der Einkünfte** (Zeile 53 der Anlage ZVE) vorliegt oder zum Schluss des vorangegangenen VZ ein verbleibender Verlustvortrag gesondert festgestellt wurde und es sich bei der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird nicht um einen Investmentfonds oder einen Spezial-Investmentfonds handelt. Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds geben hierfür die Anlage Invest-Verluste (→ Rz. 786) ab.

Sie ist außerdem abzugeben, wenn ein Fall des § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG vorliegt und positive Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers nicht mit negativen Einkünften des übernehmenden Rechtsträgers verrechnet werden können. Diese negativen Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers fließen in einen verrechenbaren Verlustvortrag mit ein.

Keine Verwendung findet der zur Ermittlung des verbleibenden Verlustvortrags dienende Erklärungsabschnitt **in den Anwendungsfällen des § 8 Abs. 9 KStG**, in denen ein Verlustabzug nur innerhalb der jeweiligen Sparte in Betracht kommt. Hier ist die Berechnung unter Verwendung der gesonderten Anlage ÖHK (→ Rz. 625) durchzuführen.

2. Anfangsbestand (Zeilen 11–18)

Zeile	**Anfangsbestand**	EUR
1 bis 10 frei		
11	Verbleibender Verlustvortrag zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums	
12 frei		
13	Davon ab: Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags aufgrund eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG (Betrag laut Zeile 29)	
14	Dazu: Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d Absatz 2 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG durch entsprechende Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 5 bis 8 KStG bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven (höchstens Betrag laut Zeile 13; laut gesonderter Ermittlung) 74	37.39
14a	Nur für Betriebe gewerblicher Art: Dazu: Zu übernehmender verbleibender Verlustvortrag (§ 8 Absatz 8 KStG) 11	37.25
15	Davon ab: Nicht zu berücksichtigender Verlustvortrag nach § 8c KStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG; laut gesonderter Ermittlung) 22 74	37.36
16	Davon ab: Verringerung des Verlustvortrags durch Abspaltung (§ 15 Absatz 3, § 16 UmwStG)	37.21
17	Zwischensumme	
18	Davon ab: Minderung des Verlustvortrags nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 10 EStG (Betrag laut Zeile 21 der Anlage SAN)	37.54

727 Die Ermittlung des verbleibenden Verlustvortrags knüpft in **Zeile 11** an den **zum Schluss des vorangegangenen VZ** nach § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG **gesondert festgestellten verbleibenden Verlustvortrag** an. Einwendungen hiergegen können nur im Rechtsbehelfsverfahren gegen den als Grundlagenbescheid anzusehenden Feststellungsbescheid auf den Schluss des vorangegangenen VZs geltend gemacht werden.

728 In **Zeile 13** ist der **Untergang des fortführungsgebundenen Verlusts** auf Grund eines schädlichen Ereignisses nach § 8d Abs. 2 KStG einzutragen. Hinsichtlich der Entstehung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags siehe → Rz. 826 ff. Der Eintritt eines oder mehrerer schädlicher Ereignisse nach § 8d Abs. 2 KStG ist in Zeilen 13 und 14 der Anlage WA zu erklären. Erläuterungen zu den einzelnen schädlichen Ereignissen siehe → Rz. 830. Ist ein schädliches Ereignis eingetreten, geht der zum Ende des vorangegangenen Jahres festgestellte fortführungsgebundene Verlust in voller Höhe unter, vgl. § 8d Abs. 2 Satz 1 erster Halbsatz KStG.

729 Der fortführungsgebundene Verlust zum Ende des vorangegangenen VZ ergibt sich aus Zeile 29. Soweit zum Zeitpunkt des schädlichen Ereignisses stille Reserven bestanden, ist die Stille-Reserve-Klausel des § 8c KStG sinngemäß anzuwenden. Im Rahmen des § 8c KStG ist die Stille-Reserve-Klausel vor der Eintragung in Zeile 15 anzuwenden. Dort wird nur ein saldierter Wert eingetragen. Bei Anwendung der Stille-Reserve-Klausel auf den fortführungsgebundenen Verlustvortrag weicht der Vordruck hiervon ab. In einem ersten Schritt (Zeilen 13 und 30) fällt der fortführungsgebundene Verlustvortrag in voller Höhe weg, während im zweiten Schritt (Zeile 14) der auf Grund der stillen Reserven erhaltene Verluste wieder hinzuaddiert wird.

730 In **Zeile 14** ist einzutragen, inwieweit ein lt. Zeile 13 auf Grund eines schädlichen Ereignisses wegfallender **Verlustvortrag** durch **stille Reserven i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 KStG** gedeckt ist. Der Erhalt des Verlustvortrags wird im Vordruck nur für den normalen Verlustvortrag, nicht jedoch für den fortführungsgebundenen Verlust (Zeilen 29 ff.) abgebildet. Daraus folgt, dass bei einem schädlichen Ereignis ein fortführungsgebundener Verlust diese Eigenschaft insoweit verliert, als stille Reserven zu berücksichtigen sind[1]. Diese Vorgehensweise ist begünstigend, da so der durch stille Reserven gedeckte Verlustvortrag nicht mehr durch in späteren Jahren eintretende schädliche Ereignisse wegfallen kann.

731 Im Fall der **Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art** ist § 10d EStG auf den Betrieb gewerblicher Art anzuwenden, der sich durch die Zusammenfassung ergibt. Nicht ausgeglichene negative Einkünfte der einzelnen Betriebe gewerblicher Art aus der Zeit vor der Zusammenfassung können nicht beim zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art abgezogen werden. Ebenso ist ein Rücktrag von Verlusten des zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art auf die einzelnen Betriebe gewerblicher Art vor Zusammenfassung unzulässig. Ein bei einem Betrieb gewerblicher Art vor der Zusammenfassung festgestellter Verlustvortrag kann nur nach Maßgabe des § 10d EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, den dieser Betrieb gewerblicher Art nach Beendigung der Zusammenfassung erzielt (§ 8 Abs. 8 KStG).

Nicht ausgeglichene Verlustvorträge einzelner gleichartiger Betriebe gewerblicher Art aus der Zeit vor einer Zusammenfassung i.S.d. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG können auch bei dem zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art abgezogen werden. In diesem Fall sind die auf die VZ vor der Zusammenfassung entfallenden Verlustvorträge der bisher einzelnen gleichartigen Betriebe gewerblicher Art in **Zeile 14a** einzutragen.

732 Da § 8c KStG auf alle Arten von nicht ausgeglichenen Einkünften und Verlustvorträgen wirkt, sind fortführungsgebundene Verlustvorträge auch dort möglich. Gerade wenn mehrere Verlustverrechnungskreise oder laufende negative Einkünfte bestehen, ist die Reihenfolge der Berücksichtigung stiller Reserven im Gesetz nicht geregelt. Nach Auffassung der FinVerw. ist die Nutzung stiller Reserven für mehrere Verlustverrechnungskreise nicht zulässig.[2] Stille Reserven sind zunächst zur Erhaltung eines laufenden Verlusts und danach in der gleichen Reihenfolge zum Erhalt von Verlustvorträgen zu verwenden, in der im Fall der Realisierung der stillen Reserven die Verluste aufgebraucht werden würden. Es empfiehlt sich, die Ermittlung und Zuordnung der stillen Reserven auf einer formlosen Anlage zu erläutern.

733 In **Zeile 15** ist die Minderung des Verlustvortrags einzutragen, der auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG wegfällt. Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt vor, wenn **innerhalb von fünf Jahren** mittelbar oder unmittelbar **mehr als 50 %**[3] des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an **einen** Erwerber oder diesem nahestehenden Personen **übertragen** werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Als **ein** Erwerber gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG). Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten führt (§ 8c Abs. 1 Satz 4 KStG). Zu weiteren Einzelheiten vgl. auch BMF-Schreiben vom 28.11.2017.[4] Weitere Angaben zu § 8c KStG sind ab Zeile 11a der Anlage WA zu machen.

734 Bei abweichendem Wj. ist die Kürzung der Verlustvorträge nach der Verwaltungsauffassung immer in dem VZ zu berücksichtigen, in dessen Kalenderjahr der schädliche Beteiligungserwerb fällt. In welchem VZ das Wj. berücksichtigt wird, ist – entgegen aller sonst üblichen Vorgehensweisen – nach der Verwaltungsauffassung unbeacht-

1) Vgl. Rz. 75 des BMF-Schreibens v. 18.3.2021, IV C 2 – S 2745-b/19/10002 :002, BStBl I 2021, 363.
2) BMF v. 28.11.2017, IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, BStBl I 2017, 1645, Rz. 61.
3) Der anteilige Wegfall von Verlusten beim Erwerb von mehr als 25 % bis 50 % nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. wurde durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377 rückwirkend ab Einführung des § 8c KStG aufgehoben.
4) BMF v. 28.11.2017, IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, BStBl I 2017, 1645.

lich[1]. Dies gilt jedoch nur für die Verlustvorträge, für den laufenden, bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen positiven oder negativen Gesamtbetrag der Einkünfte bleibt es bei der Berücksichtigung in dem VZ, dem das jeweilige Wj. zugeordnet wird.

735 Nach § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG (sog. „**Konzernklausel**“) liegt jedoch kein schädlicher Beteiligungserwerb vor, wenn:

1. an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist oder
2. an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist oder
3. an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

Die Konzernklausel erleichtert die Übertragung von Beteiligungen innerhalb eines Konzerns.

736 Die in **§ 8c Abs. 1a KStG** enthaltene **Sanierungsklausel** wurde nunmehr rückwirkend für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2007 in Kraft gesetzt.[2] Nach einem langjährigen Verfahren unter Beteiligung der Europäischen Kommission vor dem Gericht erster Instanz hat der EuGH schließlich entschieden, dass § 8c Abs. 1a KStG beihilferechtlich nicht zu beanstanden ist.[3] Die Sanierungsklausel soll es Unternehmen in der Krise trotz Gesellschafterwechsels ermöglichen, Verluste mit künftigen Gewinnen zu verrechnen.

Da die Sanierungsklausel von Amts wegen zu prüfen ist, ist sie der Anwendung des § 8d KStG vorrangig, der ein reiner Antragstatbestand ist. Ungelöst ist bisher das Verhältnis eines Sanierungsertrags nach § 3a EStG und dem Vorliegen der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG. Da beide Vorschriften grundsätzlich[4] von Amts wegen anzuwenden sind, stellt sich hier die Frage des Anwendungsvorrangs.

Nach § 8c Abs. 1a Satz 1 KStG soll ein Beteiligungserwerb von mehr als 50 % innerhalb von fünf Jahren nun nicht mehr als schädlicher Beteiligungserwerb gelten, wenn dieser zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs erfolgt. Eine Sanierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten, vgl. § 8c Abs. 1a Satz 2 KStG. Keine Sanierung liegt vor, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb bei Erwerb im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfolgt, vgl. § 8c Abs. 1a Satz 4 KStG. So sollen Mantelkäufe verhindert werden.

Das Gesetz knüpft die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen an folgende Bedingungen:

1. die Körperschaft befolgt eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung oder
2. die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsumme der Körperschaft unterschreitet innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb nicht das Vierfache der Ausgangslohnsumme (→ Rz. 737) oder
3. der Körperschaft wird durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt (→ Rz. 738).

Dabei genügt es, wenn eine der drei genannten Bedingungen erfüllt wird, vgl. § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG.

737 Hinsichtlich der Lohnsummenregelung sind weitere Vorschriften zu beachten. Nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG sind § 13a Abs. 1 Satz 3 und 4 und Abs. 4 ErbStG sinngemäß anzuwenden. Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften[5] wurde mittlerweile klargestellt, dass es sich um das Erbschaftsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes vom 24.12.2008 handelt, mithin also die alte erbschaftsteuerliche Regelung für die Sanierungsklausel weiter gilt.

738 Die Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen ist in § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG näher definiert als Zuführung von neuem Betriebsvermögen von mindestens 25 % des in der Steuerbilanz zum Schluss des dem Erwerb vorausgehenden Wj. bilanzierten Vermögens. Die Zuführung muss innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb erfolgen. Bei nicht vollständigem Erwerb der Körperschaft genügt auch eine anteilige Vermögenszuführung, vgl. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 3 KStG. Das zugeführte Betriebsvermögen darf nicht innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb wieder ausgeschüttet werden, vgl. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 4 Satz 5 KStG.

Ist die Sanierungsklausel erfüllt, sind die negativen Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nicht zu ziehen, d.h. Verlustvorträge bleiben bestehen und laufende negative Einkünfte bleiben abzugsfähig. Entsprechende Erklärungen sind in der Steuererklärung nicht möglich, weil das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften[6] erst nach der Freigabe der Erklärungsvordrucke verabschiedet wurde. Es empfiehlt sich, das FA auf das Vorliegen der Voraussetzungen der Sanierungsklausel gesondert hinzuweisen.

739 Liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb vor (Erwerb von mehr als 50 %), gehen die nicht ausgeglichenen oder abgezogenen Einkünfte in voller Höhe unter (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG). Erwerbe von mehr als 25 % bis 50 % führen

1) BMF v. 28.11.2017, IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, BStBl I 2017, 1645, Rz. 36.
2) Vgl. Art. 6 Nr. 2 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377.
3) EuGH v. 28.6.2018, C-203/16 P, HFR 2018, 744.
4) Bei § 3a EStG gilt dies erst für Schuldenerlasse nach dem 28.2.2017. Für Schuldenerlasse bis zu diesem Zeitpunkt ist § 3a EStG nur auf Antrag anzuwenden, vgl. § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG.
5) BGBl. I 2019, 2451 = BStBl I 2020, 17.
6) BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377.

nach der Aufhebung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG[1] nicht mehr – auch nicht mehr anteilig – zum Untergang von Verlusten.

Beratungshinweis:
Das BVerfG hat § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. für die VZ vor Einführung des § 8d KStG (also einschließlich VZ 2015) für unvereinbar mit Art. 3 GG erklärt. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ordnete den anteiligen Untergang von Verlusten und laufenden negativen Einkünften für schädliche Beteiligungserwerbe von 25-50 % an. Als Reaktion hierauf hat der Gesetzgeber § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. aufgehoben. Da die inhaltliche Begründung der Durchbrechung des Trennungsprinzips ohne hinreichenden Grund (Missbrauchsregelung) auch für den Erwerb von mehr als 50 % der Anteile gilt, hat das FG Hamburg dem BVerfG[2] die Frage vorgelegt, ob der vollständige Untergang von Verlusten und laufenden negativen Einkünften auch bei Erwerben von mehr als 50 % ebenfalls verfassungswidrig ist (Az.: 2 BvL 19/17). In einschlägigen Fällen sollte auf jeden Fall Einspruch eingelegt werden. Einsprüche ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

740 Entsteht im laufenden VZ bis zum schädlichen Beteiligungserwerb ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte, kann dieser noch mit einem bestehenden Verlustvortrag unter Berücksichtigung der Mindestbesteuerung verrechnet werden.[3] Dies ist insofern problematisch, als der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielte Gesamtbetrag der Einkünfte grundsätzlich nicht ermittelt wird. Vielmehr wird der Gesamtbetrag der Einkünfte für den ganzen VZ in der Steuererklärung ermittelt. Um den bis zu einem schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen fiktiven Gesamtbetrag der Einkünfte korrekt ermitteln zu können, muss ein Zwischenabschluss auf den Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs und darauf aufbauend eine komplett eigenständige Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte erstellt werden. Soweit dies nicht geschieht, kann der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandene Gesamtbetrag der Einkünfte aber auch – sachlich und wirtschaftlich begründet – geschätzt werden (z.B. durch betriebswirtschaftliche Auswertung oder aber durch zeitanteilige Aufteilung)[4]. Ein bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielter positiver Gesamtbetrag der Einkünfte kann mit noch nicht genutzten Verlusten der Vorzeit verrechnet werden.[5]

Obwohl es die logische Schlussfolgerung wäre, einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte mit dem Verlustvortrag noch zu verrechnen, wenn der schädliche Beteiligungserwerb auf das Ende des Kalenderjahres (und erst recht auf das Ende eines abweichenden Wj.) fällt, soll dies nach der Veraltungsauffassung nicht möglich sein.[6]

Beratungshinweis:
Die Ansicht der FinVerw., bei schädlichem Beteiligungserwerb zum Ende des VZ könne ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte nicht mehr mit dem Verlustvortrag verrechnet werden, während bei Erwerb einen Tag vorher ein Gesamtbetrag der Einkünfte bis zum schädlichen Beteiligungserwerb noch voll verrechnet werden kann, entbehrt einer tragfähigen Begründung. In gleichgelagerten Fällen sollte ein Rechtsbehelf in Betracht gezogen werden. Vorbeugend empfiehlt es sich, beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften darauf zu achten, dass der Zeitpunkt dinglichen Eigentumsübergangs vor Ende des Kj./Wj. vereinbart wird.

Beispiel:
Die V-GmbH hat einen vortragsfähigen Verlust von 17 Mio. €. Im laufenden VZ erzielt sie einen Jahresüberschuss von 1,2 Mio. €. Außerbilanzielle Korrekturen sollen aus Vereinfachungsgründen nicht vorliegen. Zum 01.04. des laufenden Jahres tritt ein schädlicher Beteiligungserwerb i.H.v. 100 % der Anteile ein. Einzelabschlüsse auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs liegen nicht vor. Stille Reserven liegen ebenfalls nicht vor.

Die Einkünfte des laufenden Jahres sind mangels eines besseren Maßstabs zeitanteilig aufzuteilen. Auf den Zeitraum vor dem schädlichen Beteiligungserwerb entfallen demnach 3/12 = 300 000 €, auf die Zeit danach 900 000 €.

Nach dem BFH-Urteil vom 30.11.2011[7] sind die positiven Einkünfte bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs noch mit dem Verlustvortrag zu verrechnen. Obwohl nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG der Vortrag in voller Höhe wegfällt, darf in Zeile 15 nur ein Betrag von 16,7 Mio. € eingetragen werden. Die verbleibenden 300 000 € des Verlustvortrags können im weiteren Verlauf des Vordrucks (Zeile 22) mit den positiven Einkünften des Jahres (insgesamt 1,2 Mio. €) verrechnet werden. Durch die Eintragung von 16,7 Mio. € in Zeile 13 wird sichergestellt, dass nicht mehr als dieser Betrag zur Verlustverrechnung verwendet wird. Der hier vertretene Lösungsvorschlag lässt einen vollständigen Ausgleich der verbleibenden 300 000 € zu.

Denkbar wäre jedoch auch, die Regelungen zur Mindestbesteuerung nur zeitanteilig anzuwenden. Dann wäre der verbleibende Verlust von 300 000 € nur i.H.v. 3/12 von 1 Mio. € (250 000 €) unbegrenzt abziehbar. Vom Restbetrag von 50 000 € wären nur noch 60 %, d.h. 30 000 €. 20 000 € könnten nicht verrechnet werden und würden das Schicksal der übrigen Verluste (Wegfall) teilen. Vertritt man diese Auffassung, muss – um zum richtigen Ergebnis zu gelangen – in Zeile 15 ein Betrag von 16,72 Mio. € eingetragen werden.

741 Besteht ein Verlustvortrag nach § 10d EStG und liegt im VZ ein schädlicher Beteiligungserwerb vor, bleibt dieser ausgleichsfähig, soweit er die vorhandenen (bei § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG anteiligen) stillen Reserven im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nicht übersteigt. Da § 8c KStG nicht nur auf Verluste und Verlustvorträge nach § 10d EStG wirkt, sondern auf alle Arten von Verlustverrechnungsbeschränkungen und auf den Zinsvortrag, war bisher unklar, in welcher Reihenfolge stille Reserven zum Erhalt von Verlustvorträgen zu verwenden sind. Die FinVerw. vertritt hierzu mittlerweile die Auffassung, dass stille Reserven in der Reihenfolge zu verrechnen sind, in der sie bei ihrer Realisierung verrechnet werden würden[8]. Laufende Verluste sind vor den Verlustvorträgen zu

1) Geändert durch Art. 6 Nr. 2 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377.
2) FG Hamburg v. 29.8.2017, 2 K 245/17, EFG 2017, 1906.
3) BFH v. 30.11.2011, I R 14/11, BStBl II 2012, 360; Rz. 33 des BMF-Schreibens v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.
4) Rz. 35 des BMF-Schreibens v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645
5) BFH v. 30.11.2011, I R 14/11, BStBl II 2012, 360.
6) Rz. 33 des BMF-Schreibens v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.
7) BFH v. 30.11.2011, I R 14/11, BStBl II 2012, 360.
8) Rz. 63 des BMF-Schreibens v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.

erhalten[1]. Es empfiehlt sich, die Wirtschaftsgüter/Beteiligungen, in denen stille Reserven enthalten sind, auf einer formlosen Anlage zu erläutern und die Details der Wertfindung der FinVerw. zu übermitteln.

Ist im VZ ein schädlicher Beteiligungserwerb eingetreten und ist die Konzernklausel nicht erfüllt, ist der in Zeile 15 einzutragende Wert nach folgendem Schema zu ermitteln: **742**

nach § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 wegfallender Verlustvortrag (Betrag lt. Zeile 11)
./. bis zum schädlichen Beteiligungserwerb realisierter positiver Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden VZ, soweit dieser mit dem Verlustvortrag zu verrechnen ist (→ Rz. 735)
Zwischensumme
./. stille Reserven, soweit diese beim Verlustvortrag nach § 10d EStG zu berücksichtigen sind (→ Rz. 741)
= in Zeile 15 einzutragender Wert

In den Vordrucken wird zwischen dem Wegfall des Verlustvortrags (Eintrag in Zeile 15) und den im laufenden VZ erzielten negativen Einkünfte (Verluste, negativer Gesamtbetrag der Einkünfte) getrennt. Nicht zu verrechnende negative Einkünfte des laufenden Jahres sind in Zeile 37 der Anlage ZVE einzutragen.

Im Fall der **Abspaltung** mindert sich dieser Betrag bei der übertragenden Körperschaft noch in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft oder eine Personengesellschaft übergeht (§ 15 Abs. 3, § 16 UmwStG). Dieser **Kürzungsbetrag** ist **in Zeile 16** in Abzug zu bringen. Hinsichtlich der Verrechnung eines bis zum Abspaltungsstichtag entstandenen positiven Gesamtbetrags der Einkünfte ist wie bei § 8c KStG zu verfahren (→ Rz. 740). **743**

Beratungshinweis:
In Fällen der Verschmelzung oder Aufspaltung geht der übertragende Rechtsträger unter. Ein verbleibender Verlustvortrag kann somit nicht mehr genutzt werden und ist daher gegenstandslos.

Wenn die Körperschaft im laufenden VZ einen Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung erhalten hat (Sanierungsertrag) ist dieser nach § 3a Abs. 1 EStG grundsätzlich steuerfrei. Er mindert jedoch nach Abzug der im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nach dem in § 3a Abs. 3 EStG festgelegten Schema Verlustvorträge. Die Minderung der Verlustvorträge und sonstigen jahresübergreifende Vorträge sind auf der Anlage SAN (→ Rz. 715) abgebildet. Soweit der **verbleibende Sanierungsertrag den Verlustvortrag nach § 10d EStG mindert**, ist dieser in **Zeile 18** einzutragen. **744**

3. Negativer Gesamtbetrag der Einkünfte (Zeilen 19–21)

	Negativer Gesamtbetrag der Einkünfte	
19	Dazu: Berücksichtigungsfähiger Verlust des laufenden Veranlagungszeitraums (negativer Betrag laut Zeile 53 der Anlage ZVE oder wenn Betrag laut Zeile 51 Vorspalte der Anlage ZVE negativ: Betrag laut Zeile 51 Vorspalte der Anlage ZVE oder bei Organgesellschaften: negativer Betrag laut Zeile 17 der Anlage OG)	
19a	Davon ab: Minderung der negativen Einkünfte nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 12 EStG aufgrund eines Sanierungsertrags im vorangegangenen Veranlagungszeitraum	37.55
20	Davon ab: Verlustrücktrag auf das Einkommen 2020 höchstens 10 Millionen € und höchstens Betrag laut Zeile 19 abzüglich Betrag laut Zeile 19a ⑩	37.28
21	Zwischensumme	

In **Zeile 19** ist der **steuerliche Verlust des VZ** zu erfassen. Er entspricht im Regelfall dem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Zeile 53 der Anlage ZVE. Er erhöht den verbleibenden Verlustvortrag, soweit er nicht in das Vorjahr zurückgetragen wird. Dies gilt jedoch nicht in den Fällen, in denen die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, übernehmender Rechtsträger ist und im Rückwirkungszeitraum positive Einkünfte erzielt, die nicht mit laufenden negativen Einkünften des übernehmenden Rechtsträgers verrechnet werden dürfen, vgl. § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG. In diesen Fällen muss der Verlustvortrag um den nicht mit den positiven Einkünften im Rückwirkungszeitraum verrechneten Betrag erhöht werden, da § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 KStG nur den Ausgleich mit laufenden Verlusten bzw. die Verrechnung mit einem Verlustvortrag verbietet, nicht jedoch die Verrechnung eines laufenden Verlusts mit Gewinnen in späteren VZ. Der Betrag kann aus der Vorspalte der Zeile 51 der Anlage ZVE übernommen werden. **745**

1) Rz. 62 des BMF-Schreibens v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.

Beispiel:

Die Körperschaft, für die die Steuererklärung zu erstellen ist erzielt einen Verlust lt. Steuerbilanz von 1 Mio. €. Darin enthalten sind positive Einkünfte im Rückwirkungszeitraum i.H.v. 200 000 €, die der Körperschaft als übernehmender Rechtsträger in einem Umwandlungsvorgang zuzurechnen sind. Außerbilanzielle Korrekturen liegen aus Vereinfachungsgründen nicht vor. Ein Verlustvortrag zum Ende des vorangegangenen VZ besteht nicht.

Im Ausgangswert lt. Zeile 46 wurden die positiven Einkünfte im Rückwirkungszeitraum mit den laufenden Einkünften der Körperschaft bereits berücksichtigt. Das eigene Ergebnis der Körperschaft beträgt -1,2 Mio. € (1 Mio. € lt. Zeile 46 der Anlage ZVE erhöht um die positiven Einkünfte im Rückwirkungszeitraum von 200 000 € (Zeile 48 der Anlage ZVE)). Dieses wird in Zeile 51 der Anlage ZVE hinzugerechnet, sodass die Körperschaft lt. Zeile 53 der Anlage ZVE einen Betrag von 200 000 € zu versteuern hat. Zum Ende des VZ ist ein Verlustvortrag i.H.v. 1,2 Mio. € festzustellen.

In dem (sehr seltenen) Fall, dass die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, Organgesellschaft ist, das Organschaftsverhältnis durch Verschmelzung endet und durch Ansatz eines Zwischen- oder des gemeinen Werts ein Übertragungsgewinn entsteht, der jedoch durch außerbilanzielle Korrekturen (z.B. § 8b Abs. 2 KStG) negativ wird, ist hier das negative Einkommen des Organträgers einzutragen, das dieser selbst aus dem Übertragungsgewinn zu versteuern hat. Der Verlustvortrag geht bei Verschmelzung oder Aufspaltung allerdings unter. Weitere Erläuterungen siehe Zeile 17 der Anlage OG.

746 Kommt es zur Steuerbefreiung eines Sanierungsgewinns nach § 3a EStG, mindert ein verbleibender Sanierungsertrag die negativen Einkünfte des Folgejahres. In **Zeile 19a** ist also ein **verbleibender Sanierungsertrag des vorangegangenen VZ** einzutragen, wenn im laufenden Jahr ein Verlust entsteht. Der hier maximal zu berücksichtigende Wert ergibt sich aus Zeile 36 der Anlage SAN des Vorjahres. Die Eintragung hat zur Folge, dass insoweit kein Verlustvortrag festgestellt wird. Wurde ein verbleibender Sanierungsertrag im Vorjahr zu Verrechnung an nahestehende Personen oder an den Organträger weitergeleitet, sind die entsprechenden Steuerfestsetzungen oder die Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG auf Grund eines rückwirkenden Ereignisses zu ändern.

747 **Zeile 20** dient der **Geltendmachung eines Verlustrücktrags auf das Einkommen des vorangegangenen VZ**. Der hier eingetragene Wert wird wieder vom Verlustvortrag abgezogen, da er – weil zurückgetragen – für künftige VZ nicht mehr zur Verrechnung zur Verfügung steht.

Als Verlustrücktrag kommt der **steuerliche Verlust des laufenden VZ** lt. Zeile 19, **höchstens** jedoch ein Betrag i.H.v. **1 Mio. €** in Betracht. Auf Grund der Corona-Pandemie kann aus dem **VZ 2020 in den VZ 2019** und aus dem **VZ 2021 auf den VZ 2020** temporär ein Verlustrücktrag von **maximal 10 Mio. €** vorgenommen werden, vgl. § 10d Abs. 1 i.V.m. § 52 Abs. 18b EStG.[1)] Eine **weitere Beschränkung** ergibt sich durch die Höhe des **nach Verrechnung mit einem Verlustvortrag verbleibenden Gesamtbetrags der Einkünfte des vorangegangenen VZ**.

Ein Verlustrücktrag ist von Amts wegen durchzuführen. Wird in Zeile 20 keine Eintragung vorgenommen, ist jedoch ein Verlustrücktrag möglich, muss das FA den Verlustrücktrag und die Änderung der Körperschaftsteuerfestsetzung für den vorangegangenen VZ von Amts wegen veranlassen. Es ist aber möglich, auf den Verlustrücktrag ganz oder teilweise zu verzichten, vgl. § 10d Abs. 1 Satz 5 und 6 EStG. Soll kein Verlustrücktrag erfolgen, ist dies durch Eintragung einer „0" in Zeile 20 kenntlich zu machen. Soll nur ein teilweiser Verlustrücktrag erfolgen, ist dies durch Eintragung des gewünschten Betrags in Zeile 20 kenntlich zu machen.

Beratungshinweis:

Ein vollständiger oder teilweiser Verzicht auf die Geltendmachung eines Verlustrücktrags ist stets dann zu empfehlen, wenn andernfalls die Berücksichtigung eines Verlustrücktrags mangels steuerlicher Entlastung ins Leere ginge.

Dies würde z.B. eintreten, wenn die Belastung mit inl. Körperschaftsteuer auch ohne Verlustrücktrag durch Anrechnung ausl. Steuern in gleicher Höhe auf 0 € reduziert werden könnte.

Für Körperschaften, die einen Freibetrag nach §§ 24 oder 25 KStG in Anspruch nehmen können, erscheint es ratsam, einen Verlustrücktrag so zu beschränken, dass nach Abzug des Verlustvortrags und des Verlustrücktrags noch ein Einkommen lt. Zeile 68 in Höhe des in Zeile 69 zu berücksichtigenden Freibetrags verbleibt.

Die **Zwischensumme** in **Zeile 21** enthält den verbleibenden Verlustvortrag vor Verrechnung mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte.

1) Eingefügt durch Art. 1 Nr. 4 und Nr. 8 Buchst. d des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512 = BStBl I 2020, 563 und geändert durch Art. 1 Nr. 1 und 2 Buchst. a des Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 10.3.2021, BGBl. I 2021, 330 = BStBl I 2021, 335.

4. Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte und Endbestand (Zeilen 22–28)

		EUR	
	Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte		
22	Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte (positiver Betrag laut Zeile 53 der Anlage ZVE) oder bei Organgesellschaften: positiver Betrag laut Zeile 17 der Anlage OG		
23	Im Falle von Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung beim übernehmenden Rechtsträger: Davon ab: Im Betrag laut Zeile 22 enthaltene positive Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum (vergleiche § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG) - Summe der Beträge laut Zeilen 48 bis 50 Vorspalte der Anlage ZVE		
24	Zwischensumme		
25	Davon ab: Niedrigerer Betrag aus Zeile 21 und 24, höchstens 1 Million € (Übertrag des Betrages laut Hauptspalte nach Zeile 56 der Anlage ZVE)		
26	Zwischensumme		
27	Davon ab: Betrag laut Zeile 26 Hauptspalte, höchstens 60 Prozent des Betrages laut Zeile 26 Vorspalte (Übertrag des Betrages laut Hauptspalte nach Zeile 56 der Anlage ZVE)		
	Endbestand		
28	Verbleibender Verlustvortrag zum Schluss des Veranlagungszeitraums		

Die nachfolgenden Zeilen 22 bis 27 dienen der Verrechnung eines positiven Gesamtbetrags der Einkünfte mit einem verbleibenden Verlustvortrag lt. Zeile 21 unter Beachtung der in § 10d Abs. 2 EStG enthaltenen Vorschriften zur Mindestbesteuerung. Diese Berechnung erfolgt in zwei Rechenschritten. **748**

Hierzu ist zunächst in die **Vorspalte der Zeile 22** ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte aus Zeile 53 der Anlage ZVE zu übertragen, den man sinngemäß zu Zeile 19 als „steuerlichen Gewinn" bezeichnen könnte. **Bei Organgesellschaften** ist stattdessen der Wert aus **Zeile 17 der Anlage OG** zu übernehmen. Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, übernehmender Rechtsträger und sind ihr im Rückwirkungszeitraum positive Einkünfte zuzurechnen, die nicht mit laufenden Verlusten verrechnet worden sind, kommt es zum Vorliegen eines steuerlichen Verlusts (Zeile 19) und eines steuerlichen Gewinns (Zeile 22) in einem VZ.

Der positive Gesamtbetrag der Einkünfte (steuerlicher Gewinn) wird in **Zeile 23** um **positive Einkünfte** gemindert, die die Körperschaft, für die die Steuererklärung zu erstellen ist, **im Rückwirkungszeitraum** bezogen hat (Summe der Zeilen 48 bis 50 der Anlage ZVE). Dadurch wird erreicht, dass diese Einkünfte nicht mit einem Verlustvortrag verrechnet werden, vgl. § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG. **749**

In Zeile 24 ist eine Zwischensumme zu bilden. Diese Zwischensumme entspricht dem Maximalbetrag, der zur Verrechnung mit dem Verlustvortrag zur Verfügung steht. **750**

In der nachfolgenden **Zeile 25** wird dann die **unbeschränkte Verlustverrechnung** nach § 10d Abs. 2 Satz 1 erster Halbsatz EStG vorgenommen. Die Verrechnung ist dabei durch drei Faktoren begrenzt. Sie darf

1. nicht höher sein als der (verbleibende) positive Gesamtbetrag der Einkünfte (Betrag lt. Zeile 24),
2. nicht höher sein als der verbleibende Verlustvortrag lt. Zeile 21 und
3. nicht den in § 10d Abs. 2 Satz 1 erster Halbsatz EStG genannten Betrag von einer Million Euro überschreiten. Auf Grund der Corona-Pandemie kann aus dem VZ 2020 in den VZ 2019 und aus dem VZ 2021 auf den VZ 2020 temporär ein Verlustrücktrag von maximal 10 Mio. € (vgl. → Rz. 747) vorgenommen werden, vgl. § 10d Abs. 1 i.V.m. § 52 Abs. 18b EStG.[1)]

Der kleinste dieser drei Beträge entspricht dem Betrag, der nach § 10d Abs. 2 Satz 1 erster Halbsatz EStG abzuziehen ist. Er ist sowohl in der Vor- als auch der Hauptspalte der Zeile 25 einzutragen.

In den in **Zeile 26** zu bildenden Zwischensummen erscheint dann in der Vorspalte der bis dato noch nicht durch Verlustabzug ausgeglichene Restbetrag des Gesamtbetrags der Einkünfte und in der Hauptspalte der bis dato noch nicht verrechnete Teil des verbleibenden Verlustvortrags.

In **Zeile 27** wird dann der beschränkte Teil des Verlustabzugs nach § 10d Abs. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG umgesetzt. Der beschränkte Verlustabzug ist durch zwei Faktoren begrenzt:

1. der verbleibende Verlustvortrag (nach Verrechnung mit dem unbegrenzten Verlustvortrag) lt. Zeile 26 Hauptspalte und
2. 60 % des Betrages des bisher nicht verrechneten positiven Gesamtbetrags der Einkünfte lt. Zeile 26 Vorspalte.

1) Eingefügt durch Art. 1 Nr. 4 und Nr. 8 Buchst. d des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512 = BStBl I 2020, 563 und geändert durch Art. 1 Nr. 1 und 2 Buchst. a des Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 10.3.2021, BGBl. I 2021, 330 = BStBl I 2021, 335.

Der kleinere der beiden Beträge ist in Zeile 27 einzutragen und mit dem Verlustvortrag zu verrechnen. Die Summe der in Zeile 25 Hauptspalte und Zeile 27 eingetragenen Beträge ist nach Zeile 56 des Hauptvordrucks zu übertragen und mindert dadurch das zu versteuernde Einkommen.

751 In **Zeile 28** wird als Ergebnis der steuerlich noch für nachfolgende VZ berücksichtigungsfähige **verbleibende Verlustvortrag zum Schluss des laufenden VZ** ermittelt. Er ist vom FA gem. § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen. Er ist Grundlagenbescheid für das Folgejahr.

Beratungshinweis:

Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ, wird die Körperschaftsteuer auf 0 € festgesetzt. Das eigentliche Ergebnis der Veranlagung ist dann der Verlustfeststellungsbescheid. Ist die Höhe des Verlustes streitig, weil das FA einen niedrigeren Verlust festgestellt hat als vom Stpfl. erklärt, ist ein Einspruch dennoch gegen den Körperschaftsteuerbescheid zu richten. Nach § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG müssen die Besteuerungsgrundlagen bei der Verlustfeststellung so berücksichtigt werden, wie sie bei der Körperschaftsteuerfestsetzung berücksichtigt wurden.

Eine abweichende Berücksichtigung ist nur möglich, wenn die Steuerfestsetzung mangels Auswirkung nicht geändert wird, vgl. § 10d Abs. 3 Satz 5 EStG. Dies legt die FinVerw. so aus, dass der Einspruch gegen die Körperschaftsteuerfestsetzung gerichtet werden muss. Dieser Einspruch ist zwar im Prinzip unzulässig, weil keine Beschwer besteht (eine niedrigere Körperschaftsteuer als 0 € kann nicht festgesetzt werden), der Einspruch soll jedoch nach Tz. 3 Buchst. b zu § 350 AEAO dennoch zulässig sein. Wird der Einspruch nur gegen den Verlustfeststellungsbescheid eingelegt, ist er nach Verwaltungsauffassung unbegründet.

5. Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG (Zeilen 29–37)

	Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG	
29	Verbleibender fortführungsgebundener Verlustvortrag zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums	

Steuernummer

- 2 -

Zeile		EUR
30	Davon ab: Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags aufgrund eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG (Betrag laut Zeile 29)	
31	Davon ab: Wegfall der Fortführungsgebundenheit bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG (Betrag laut Zeile 29)	
32	Davon ab: Im wegfallenden Verlustvortrag enthaltener fortführungsgebundener Verlustvortrag (im Betrag laut Zeile 16 enthalten, höchstens Betrag laut Zeile 29 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 30 und 31)	
33 frei 34	Davon ab: Verrechnung mit dem fortführungsgebundenen Verlust (Summe der Beträge laut Zeilen 18, 25 und 27, höchstens Betrag laut Zeile 29 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 30 bis 32)	
35 frei 36	Wenn im Veranlagungszeitraum ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG erfolgte und die Voraussetzungen zur Anwendung des § 8d KStG erfüllt sind: Dazu: Zugang zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag (Betrag laut Zeile 28 abzüglich Betrag laut Zeile 29 zuzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 30 bis 34)	
37	Im Betrag laut Zeile 28 enthaltener zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibender fortführungsgebundener Verlustvortrag	

752 Die Zeilen 29 bis 37 dienen der Berechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG. Nach § 8d KStG ist § 8c KStG auf Antrag des Stpfl. unter weiteren Voraussetzungen nicht anzuwenden. Der Antrag wird in Zeile 12 der Anlage WA gestellt. Zu den weiteren Voraussetzungen siehe die Erläuterungen dort.

753 In **Zeile 29** ist der auf das Ende des vorangegangenen VZ **festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag** einzutragen. Nach Auffassung der FinVerw. ist der fortführungsgebundene Verlustvortrag integraler Bestandteil des verbleibenden Verlustvortrags und nicht eigenständig[1)].

Beratungshinweis:

Diese Verwaltungsauffassung ergibt sich nicht aus der Formulierung des § 8d KStG. Nach § 8d Abs. 1 Satz 8 KStG ist der fortführungsgebundene Verlust vor dem nach § 10d Abs. 4 EStG festgestellten Verlustvortrag abzuziehen. Wenn der fortführungsgebundene Verlustvortrag aber im Verlustvortrag nach § 10d EStG enthalten ist, kann er nicht vorrangig abgezogen werden. Ob es sich beim fortführungsgebundenen Verlustvortrag um einen eigenständigen Verlustvortrag oder um einen enthaltenen Verlustvortrag handelt, hat vor allem Auswirkung auf die Frage der Anwendung der Mindestbesteuerung und des Verlustrücktrags. Wäre der fortführungsgebundene Verlustvortrag eigenständig, wäre die Mindestbesteuerung auf ihn nicht anzuwenden. In einschlägigen Fällen ist ein Rechtsbehelfsverfahren in Betracht zu ziehen.

754 Liegt im laufenden Jahr ein **schädliches Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG** vor, fallen die fortführungsgebundenen negativen Einkünfte weg, vgl. § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG. Das Vorliegen eines schädlichen Ereignisses ist nicht hier, sondern in Zeile 13 der Anlage WA einzutragen. In **Zeile 30** der Anlage Verluste ist bei Vorliegen eines schädlichen Ereignisses immer der Betrag lt. Zeile 29 der Anlage Verluste einzutragen. Soweit der Verlustvortrag auf Grund von stillen Reserven erhalten bleibt, muss in Zeile 30 der Anlage Verluste trotzdem der ungekürzte Betrag der Zeile 29 der Anlage Verluste eingetragen werden. Sie sind vielmehr in Zeile 13 der Anlage Verluste einzutragen und

1) Vgl. Rz. 56 des BMF-Schreibens v. 18.3.2021, IV C 2 – S 2745-b/19/10002 :002, BStBl I 2021, 363.

führen – nach der Verwaltungsauffassung – dazu, dass der Verlustvortrag in Höhe der stillen Reserven seine Eigenschaft als fortführungsgebundener Verlust wieder verliert.

Tritt nach Antragstellung nach § 8d KStG in den Folgejahren erneut ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c KStG ein, führt dies zum Wegfall des Verlustvortrags nach § 10d EStG und damit auch zum Wegfall des fortführungsgebundenen Verlustvortrags. Soweit also ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt und kein (erneuter) Antrag nach § 8d KStG gestellt wird, ist der in Zeile 29 eingetragene Bestand zusätzlich in **Zeile 31** einzutragen. Dies kann aber auch vorteilhaft sein: Kommt es auf Grund der Stille-Reserve-Klausel oder der Konzernklausel nicht oder nur zum anteiligen Wegfall von Verlusten, fällt die Fortführungsgebundenheit des fortführungsgebundenen Verlustvortrags trotzdem in voller Höhe weg[1].

Beratungshinweis:
Die „Rückqualifizierung" eines fortführungsgebundenen Verlusts zu einem „normalen" Verlustvortrag ist unter Berücksichtigung der Auffassung der FinVerw. ausschließlich begünstigend, kann jedoch nicht direkt aus dem Gesetz abgeleitet werden. Geht man davon aus, dass für den fortführungsgebundenen Verlustvortrag die Mindestbesteuerung (und der Verlustrücktrag) nicht gelten (→ Rz. 753), kann die Regelung jedoch auch nachteilig für den Stpfl. sein.

In der **Zeile 32** wird die **Minderung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags** auf Grund von schädlichen Beteiligungserwerben nach § 8c KStG, von Abspaltungen und auf Grund der Verrechnung mit einem verbleibenden Sanierungsertrag eingetragen. Es handelt sich dabei um alle **Kürzungen, die grundsätzlich auf den Anfangsbestand** vorzunehmen sind.

Das Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG ist selbst kein schädliches Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG, so dass ein fortführungsgebundener Verlust auch nach § 8c KStG gekürzt werden kann. Allerdings ist – unter den weiteren Voraussetzungen – eine erneute Antragstellung nach § 8d KStG möglich.

Unklar ist das Verhältnis der Minderung des Verlustvortrags nach § 10d EStG zu dem – nach Verwaltungsauffassung – enthaltenen fortführungsgebundenen Verlust.

Beispiel:
Es wurde ein Verlustvortrag nach § 10d EStG i.H.v. 10 Mio. € zum 31.12.10 festgestellt. Darin enthalten ist ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i.H.v. 2 Mio. € enthalten, der ebenfalls zum 31.12.10 gesondert festgestellt wurde. Zum 01.04.11 erfolgt ein schädlicher Beteiligungserwerb i.H.v. 42 %. Ein weiterer Antrag nach § 8d KStG wird nicht gestellt.

Hinsichtlich der Auswirkung auf den Verlustvortrag nach § 10d EStG sind die Rechtsfolgen klar. Der Verlustvortrag geht nach § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG i.H.v. 42 %, also i.H.v. 4,2 Mio. € unter. Da § 8d Abs. 1 Satz 8 KStG eine Reihenfolge nur für den Verlustabzug vorsieht, ergibt sich keine gesetzliche Reihenfolge.

Für die Auswirkung auf den fortführungsgebundenen Verlustvortrag ergeben sich nunmehr zwei mögliche Alternativen:

1. Die Minderung erfolgt im Verhältnis des fortführungsgebundenen Verlustvortrags zum Gesamt-Verlustvortrag, also i.H.v. 2 Mio. € zu 10 Mio. €, also 20 % von 4,2 Mio. € = 840 000 € oder
2. die Verlustkürzung entfällt zuerst auf den fortführungsgebundenen Verlust. Folglich wäre in Zeile 32 ein Betrag von 4,2 Mio. €, höchstens jedoch der Bestand, mithin also 2 Mio. € einzutragen.

Welche der beiden Varianten für den Stpfl. günstiger ist, kann nicht pauschal beantwortet werden. Geht man mit der FinVerw. davon aus, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag im normalen Verlustvortrag enthalten ist, ist die Alternative 1 tendenziell nachteilig, da der fortführungsgebundene Verlustvortrag ein höheres Risiko des Wegfalls auf Grund eines schädlichen Ereignisses nach § 8d Abs. 2 KStG trägt. Geht man hingegen davon aus, dass eine unbeschränkte Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags vorliegt, ist der Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags unter Umständen vorteilhafter.

755 In der **Zeile 34** wird der fortführungsgebundene Verlustvortrag um den **Verlustabzug des laufenden Jahres** gemindert. Nach § 8d Abs. 1 Satz 8 KStG ist dieser vor dem Verlust nach § 10d EStG abzuziehen. Die FinVerw. hat dies so ausgelegt, dass der Verlustabzug nach § 10d Abs. 2 EStG den fortführungsgebundenen Verlustvortrag mindert, bis dieser vollständig aufgebraucht ist (zur abweichenden Rechtsansicht siehe → Rz. 753). Der hier einzutragende Betrag entspricht der Summe des in den Zeilen 25 und 27 eingetragenen Verlustabzugs nach § 10d Abs. 2 EStG, höchstens jedoch den verbleibenden fortführungsgebundenen Verlustvortrag lt. **Zeile 29 abzüglich der Summe der Beträge laut Zeile 30 und Zeile 32**.

756 Wurde in Zeile 12 der Anlage WA ein Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG gestellt und sind die entsprechenden Voraussetzungen des § 8d Abs. 1 KStG erfüllt, wird der zum **Ende des VZ ermittelte Verlustvortrag zum fortführungsgebundenen Verlust**. Der in **Zeile 28** ermittelte Wert ist dann in **Zeile 36** zu erfassen, muss jedoch um einen bereits bisher festgestellten fortgeschriebenen fortführungsgebundenen Verlust gem. **Zeile 29** gemindert werden. Zur grundsätzlichen Kritik an dieser Vorgehensweise siehe → Rz. 753.

Nach dem Wortlaut des § 8d Abs. 1 Satz 6 KStG wird der verbleibende Verlustvortrag zum Ende des VZ zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag. In diesem können auch Verluste enthalten sein, die nach dem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG entstanden sind und ansonsten als ganz normaler Verlustvortrag zu behandeln gewesen wären.

757 In **Zeile 37** ergibt sich dann der fortführungsgebundene Verlustvortrag nach § 8d KStG, der vom FA gesondert festzustellen ist. Die gesonderte Feststellung wird regelmäßig mit der Feststellung des „normalen" Verlustvortrags

1) Vgl. Rz. 75 des BMF-Schreibens v. 18.3.2021, IV C 2 – S 2745-b/19/10002 :002, BStBl I 2021, 363.

nach § 10d EStG verbunden werden. Dieser Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags für den folgenden VZ. Soweit die Höhe des fortführungsgebundenen Verlustvortrags bestritten wird, sind Rechtsmittel gegen diesen Bescheid einzulegen.

6. Verlust aus dem Beitrittsgebiet i.S.d. § 57 Abs. 4 EStG (Zeilen 38–43)

	Verlust aus dem Beitrittsgebiet im Sinne des § 57 Absatz 4 EStG	
38	Von den Beträgen laut Zeile 11 beziehungsweise 14a entfällt auf den in 1990 entstandenen Verlust aus dem Beitrittsgebiet im Sinne des § 57 Absatz 4 EStG	
39	Davon ab: Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags aufgrund eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG (Betrag laut Zeile 38)	
40	Dazu: Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d Absatz 2 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG durch entsprechende Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 5 bis 8 KStG bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven (Betrag laut Zeile 14 höchstens Betrag laut Zeile 38)	
41	Davon ab: In den Beträgen laut Zeilen 15, 16 und 18 enthaltener, in 1990 entstandener Verlust aus dem Beitrittsgebiet im Sinne des § 57 Absatz 4 EStG	
42	Davon ab: Summe der Beträge laut Zeilen 25 und 27, höchstens Betrag laut Zeile 38 abzüglich der Beträge laut Zeilen 39 und 41 zuzüglich Betrag laut Zeile 40	
43	Zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibender Verlust aus dem Beitrittsgebiet im Sinne des § 57 Absatz 4 EStG	

758 In **Zeile 38** ist anzugeben, mit welchem **Anteil** der verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.2012 **auf im Jahr 1990 entstandene Verluste aus dem Beitrittsgebiet i.S.d. § 57 Abs. 4 EStG** („Beitrittsverluste") entfällt. Der Beitrittsverlust ist zwar im „normalen" Verlustvortrag enthalten, muss aber dennoch gesondert geführt werden, da ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden VZ, der mit dem Beitrittsverlust verrechnet wird, zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto führt, vgl. § 35 KStG (vgl. hierzu Zeile 115 des Vordrucks KSt 1 F, → Rz. 1061). Der hier einzutragende Verlust entspricht dem zum Schluss des vorangegangenen VZ ermittelten Wert. Anders als bei Zeile 11 ist der zum Schluss des vorangegangenen VZ ermittelte Betrag nicht gesondert festgestellt worden. Abweichungen vom Vorjahreswert sind also verfahrensrechtlich möglich, wobei der in Zeile 38 eingetragene Wert den Wert lt. Zeile 11 nicht überschreiten darf.

759 Wird bei Vorliegen von Verlusten aus dem Beitrittsgebiet ein Antrag nach § 8d Abs. 2 KStG (fortführungsgebundener Verlustvortrag) gestellt, geht der Beitrittsverlust immer in den fortführungsgebundenen Verlustvortrag ein. Falls ein schädliches Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG vorliegt, fällt folglich der Beitrittsverlust ebenfalls weg. Der **wegfallende Beitrittsverlust auf Grund eines schädlichen Ereignisses** entspricht dem Wert lt. Zeile 38 und ist **in Zeile 39** einzutragen. Die Zeile entspricht systematisch der Zeile 13.

Der **Erhalt des Beteiligungsverlusts** bei wegfallendem Verlustvortrag auf Grund eines schädlichen Ereignisses nach § 8d Abs. 2 KStG auf Grund von **stillen Reserven** ist in **Zeile 40** einzutragen und entspricht systematisch den Eintragungen zur Zeile 14.

760 Genauso wie der Verlustvortrag nach § 10d EStG ist auch der Beitrittsverlust bei schädlichen Beteiligungserwerben nach § 8c KStG (Zeile 15), im Falle der Abspaltung (Zeile 16) und bei Verrechnung mit einem verbleibenden Sanierungsertrag (Zeile 18) zu kürzen. Deshalb sind in **Zeile 41** die auf die Kürzung nach § 8c KStG, auf Grund Abspaltung bzw. Verrechnung mit dem verbleibenden Sanierungstrag entfallenden Beitrittsverluste einzutragen. Das Gesetz gibt insoweit keinen Aufteilungsmaßstab vor, aus dem sich ableiten ließe, inwieweit eine Verlustkürzung auf die Beitrittsverluste entfällt.

Beratungshinweis:
Für den Stpfl. ist es am günstigsten, wenn der wegfallende Verlustvortrag erst dann den Beitrittsverlust mindert, wenn die übrigen Verlustvorträge in voller Höhe aufgebraucht sind. Die verbleibenden Beitrittsverluste führen bei ihrer ggf. später erfolgenden Verrechnung mit positiven Einkünften nämlich noch zur Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos.

761 In **Zeile 42** ist der Betrag der **Verlustverrechnung** (Summe Zeilen 25 und 27) vom Beitrittsverlust abzuziehen. In dieser Höhe kommt es auch zur Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos. Der Betrag kann logischerweise nicht höher sein als der verbleibende Beitrittsverlust.

762 Abschließend ist in **Zeile 43** anzugeben, welcher Betrag des Beitrittsverlustes zum Ende des VZ nach Abzug der nach § 8c KStG bzw. auf Grund einer Abspaltung zu kürzende Beträge und Minderung den Betrag der Verlustverrechnung noch verbleibt. Dieser Betrag ist gleichzeitig Ausgangspunkt für die Berechnung des Beitrittsverlustes im Folgejahr. Er wird allerdings – mangels entsprechender verfahrensrechtlicher Norm – nicht gesondert festgestellt.

XII. Besonderheiten bei Investmentfonds und Anlage Invest-Verluste

1. Investmentsteuerreform 2018

Durch das Investmentsteuerreformgesetz[1] wurde die Besteuerung von Investmentfonds grundsätzlich geändert. Danach ist der Investmentfonds als solcher steuerpflichtig. Im Folgenden soll in kompakter Form dargestellt werden, welche Besonderheiten gelten, wenn ein Investmentfonds eine Körperschaftsteuererklärung abgibt. **763**

2. Körperschaftsteuerpflicht

Inländische Investmentfonds gelten als Zweckvermögen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, vgl. § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG[2]. Ausländische Investmentfonds gelten als Vermögensmassen i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG, vgl. § 6 Abs. 1 Satz 2 InvStG. Das gilt selbst dann, wenn der Investmentfonds in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft (Investment-Aktiengesellschaft) betrieben wird.[3] Bis zur Investmentsteuerreform 2018 galten Investmentfonds zwar auch als Sondervermögen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, waren jedoch von der Körperschaftsteuer befreit, vgl. § 11 Abs. 1 Satz 1 und 2 InvStG a.F. **764**

Das InvStG unterwirft Investmentfonds zwar der Körperschaftsteuer, hat die Steuerpflicht jedoch eigenständig geregelt, so dass eine besondere Art der Steuerpflicht für Investmentfonds besteht. Investmentfonds sind nach § 6 Abs. 2 bis 5 InvStG nur mit inl. Beteiligungseinnahmen, Immobilienerträgen und sonstigen Einkünften i.S.d. § 49 EStG steuerpflichtig. Bei inl. Immobilienfonds gilt das Welteinkommensprinzip folglich nicht.

3. Verpflichtung zur Abgabe von Körperschaftsteuererklärungen

Als Zweckvermögen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG bzw. als Vermögensmassen i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG sind Investmentfonds grundsätzlich zur Abgabe von Körperschaftsteuererklärungen nach § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG und § 56 EStDV verpflichtet. Erzielt der Investmentfonds jedoch ausschließlich Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, ist keine Körperschaftsteuererklärung abzugeben, weil die Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug bereits abgegolten ist,[4] vgl. § 7 Abs. 2 InvStG. Dies gilt insbesondere für Beteiligungseinnahmen, die der Kapitalertragsteuer unterliegen. Zinserträge des Fonds unterliegen nur dann der Steuerpflicht, wenn sie inl. besichert sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG). Steuerpflichtige Einkünfte, die im Rahmen einer Veranlagung zu berücksichtigen sind, erzielt ein Investmentfonds folglich nur, wenn er Einkünfte erzielt, die nicht durch den Steuerabzug abgegolten sind. Die FinVerw. sieht den Investmentfonds in der Pflicht, dem FA anzuzeigen, wenn er Einkünfte erzielt, die keinem Steuerabzug unterliegen oder bei denen ein falscher Steuerabzug einbehalten wurde.[5] **765**

Da Investmentfonds als nicht natürliche Personen nicht selbst tatsächlich handeln können, müssen ihre Pflichten durch ihre gesetzlichen Vertreter erfüllt werden, vgl. § 34 Abs. 1 Satz 1 AO. Hat der Investmentfonds die Rechtsform des Sondervermögens (Regelfall), ist der gesetzliche Vertreter des Investmentfonds die Kapitalverwaltungsgesellschaft, vgl. § 3 Abs. 2 Satz 1 InvStG.

Investmentfonds können auch als sog. „Spezial-Investmentfonds" ausgestaltet sein, die wiederum den speziellen Regelungen des dritten Kapitels des Investmentsteuergesetzes unterliegen. Diese haben für jedes Geschäftsjahr des Spezial-Investmentfonds eine Feststellungserklärung nach § 51 Abs. 1 InvStG abzugeben. Ein Spezial-Investmentfonds kann jedoch auch zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung verpflichtet sein, wenn der Fonds keinen Gebrauch von der Transparenzoption des § 30 InvStG (für Beteiligungserträge/Dividenden) macht oder § 33 InvStG (für Immobilienerträge) oder andere nach §§ 6 und 7 InvStG steuerpflichtige Einkünfte erzielt (z.B. aus der Beteiligung an Mitunternehmerschaften). **766**

4. Allgemeine Angaben zum Investmentfonds

Investmentfonds (inkl. Spezial-Investmentfonds) müssen als Publikumsinvestmentvermögen Anlagebedingungen vor Ausgabe der Anteile oder Aktien schriftlich festhalten. In den Anlagebedingungen ist auch eine eindeutige, nicht irreführende Bezeichnung für das Investmentvermögen festzulegen, vgl. § 162 Abs. 2 Satz 1 KAGB. Diese Bezeichnung ist bei Investmentfonds in der Rechtsform des Sondervermögens (Regelfall) als Bezeichnung in Zeile 1 des Vordrucks KSt 1 einzutragen. Mangels ladungsfähiger Anschrift kann die Bekanntgabe des Körperschaftsteuerbescheids jedoch nicht an den Fonds erfolgen, sondern muss an den gesetzlichen Vertreter (im Regelfall die Kapitalverwaltungsgesellschaft) bekannt gegeben werden. Die Angabe des gesetzlichen Vertreters ist in der Körperschaftsteuererklärung jedoch nicht (mehr) möglich. **767**

Der Ort der Geschäftsleitung und der Ort des Sitzes richten sich bei Investmentfonds in der Rechtsform des Sondervermögens nach dem Ort der Geschäftsleitung bzw. des Sitzes der Kapitalverwaltungsgesellschaft. **768**

1) Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz), BGBl. I 2016, 1730.
2) Im Folgenden wird unter dem InvStG immer das InvStG 2018 verstanden.
3) Vgl. Rz. 6.2 des BMF-Schreibens v. 21.5.2019, IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl I 2019, 527, zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben v. 18.8.2021, IV C 1 – S 1980-1/19/10008 :023, BStBl I 2021, 1516 (InvStE).
4) Vgl. Rz. 6.49 InvStE.
5) Vgl. Rz. 6.52 InvStE.

769 Inländische Investmentfonds gelten nach § 6 Abs. 1 InvStG als Zweckvermögen i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Die für Investmentfonds möglichen Rechtsformen sind: das Sondervermögen (Regelfall), die Investmentaktiengesellschaft und die Investmentkommanditgesellschaft. Sie sind auch zu verwenden, wenn es sich um einen ausl. Investmentfonds handelt, da dieser als Vermögensmasse i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG gilt, vgl. § 6 Abs. 1 InvStG.

5. Einkunftsarten

770 Das Investmentsteuerrecht ordnet für den Investmentfonds zwar die Körperschaftsteuerpflicht an, definiert jedoch völlig eigenständige Einkunftsarten, vgl. § 6 Abs. 1 und Abs. 2 InvStG. Der Körperschaftsteuer unterliegen demnach:

1. inl. Beteiligungseinnahmen,
2. inl. Immobilienerträge und
3. sonstige inl. Einkünfte.

Diese Steuerpflicht gilt grundsätzlich auch für Spezial-Investmentfonds, vgl. § 29 Abs. 1 InvStG. Allerdings haben Spezial-Investmentfonds die Möglichkeit, sich durch Ausübung der Transparenzoption de facto von einer Steuerpflicht weitgehend zu befreien.

a) Inländische Beteiligungseinnahmen

771 Inländische Beteiligungseinnahmen sind

1. Dividenden und ähnliche Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, die von einer im Inland ansässigen Körperschaft gezahlt werden, vgl. § 6 Abs. 3 InvStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Nr. 1 und 1a EStG und
2. diverse Entgelte für die Überlassung von Wertpapieren (z.B. im Rahmen einer Wertpapierleihe), vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2 und § 2 Nr. 2 Buchst. a bis c KStG.[1)]

Für die inl. Beteiligungseinnahmen ist Kapitalertragsteuer einzubehalten, vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 1 und 1a EStG. Die Höhe des Steuerabzugs auf inl. Beteiligungseinnahmen beträgt für Investmentfonds 15 % (inkl. Solidaritätszuschlag), vgl. § 7 Abs. 1 Satz 1 InvStG. Um den im Vergleich zum allgemeinen Kapitalertragsteuersatz von 25 % günstigeren Abzugssatz von 15 % zu erlangen, muss der Investmentfonds eine Statusbescheinigung nach § 7 Abs. 3 InvStG vorlegen. Durch die Erhebung der Kapitalertragsteuer ist die Körperschaftsteuer nach § 7 Abs. 2 InvStG abgegolten. **Inländische Beteiligungseinnahmen sind in der Körperschaftsteuererklärung des Investmentfonds grundsätzlich nicht zu erklären.** Im Übrigen ist § 8b KStG auf die Beteiligungserträge nicht anzuwenden, vgl. § 6 Abs. 6 InvStG.

772 Kommt es beim Einbehalt der Kapitalertragsteuer zu Fehlern zu Ungunsten des Investmentfonds, sind diese grundsätzlich in einem Erstattungsverfahren nach § 11 InvStG beim Betriebsstättenfinanzamt geltend zu machen. Wird eine zu niedrige Kapitalertragsteuer einbehalten, kann das zuständige FA entweder einen Nachforderungsbescheid nach § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG erlassen oder die Kapitalertragsteuer durch die Körperschaftsteuerfestsetzung im Rahmen der Veranlagung nachholen.[2)] Nur in diesem Fall sind die inl. Beteiligungseinnahmen und sonstigen inl. Einkünfte in Zeile 76 der Anlage ZVE einzutragen (→ Rz. 1010).

b) Inländische Immobilienerträge

773 Das Investmentsteuergesetz definiert Immobilienerträge als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten. Erfasst sind allerdings nur im Inland belegene Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, vgl. § 6 Abs. 4 InvStG. Der Begriff der Immobilienerträge ist insofern missverständlich, als „Erträge" normalerweise ein Synonym von Betriebseinnahmen sind. Im Kontext des Investmentsteuergesetzes bezeichnen Immobilienerträge Einkünfte, d.h. Einnahmen vermindert um damit im Zusammenhang stehende Werbungskosten, vgl. § 6 Abs. 7 InvStG.

774 Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und den Veräußerungsgewinnen/-verlusten unterschiedlich. Für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Einnahmen stehen, zu ermitteln, vgl. § 6 Abs. 7 Satz 1 InvStG. Die Regelungen zu nicht abziehbaren Betriebsausgaben des § 4 Abs. 5 bis 7 EStG gelten entsprechend, vgl. § 6 Abs. 7 Satz 2 InvStG. Die hier einzusetzenden Beträge können nicht ohne Einschränkung aus der Fondsbuchführung entnommen werden, da in der Fondsbuchführung das Aufwands- und Ertragsprinzip zu beachten ist, vgl. § 5 Abs. 1 KARBV i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB. Für die steuerlichen Immobilienerträge gilt jedoch das Zufluss-/Abflussprinzip.

1) Weiterführend Rn. 6.7 ff InvStE.
2) Vgl. Rn. 6.53 InvStE.

775 Die Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten durch den Investmentfonds ist auch steuerbar, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als zehn Jahre beträgt (siehe aber → Rz. 776 hinsichtlich vor dem 1.1.2018 eingetretenen Wertveränderungen). Hinsichtlich der Veräußerung von Grundstücken und grundstückgleichen Rechten gilt § 23 Abs. 3 Satz 1 bis 4 InvStG entsprechend, vgl. § 6 Abs. 4 Satz 2 InvStG. D. h. die Veräußerungsgewinne/-verluste berechnen sich nach folgendem Schema:

	Veräußerungspreis
./.	Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder an deren Stelle tretender Wert (→ Rz. 776)
+	in der Vergangenheit abgezogene AfA und sonstige Abschreibungen
./.	Werbungskosten im Zusammenhang mit der Veräußerung
=	Veräußerungsgewinn/-verlust

Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten können unbeschränkt mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und sonstigen Einkünften verrechnet werden. Eine dem § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG vergleichbare Beschränkung bei der Verrechnung von Veräußerungsverlusten gilt für Investmentfonds nicht.

776 Nach § 6 Abs. 4 Satz 3 InvStG bleiben bis zum 1.1.2018 eingetretene Wertveränderungen außer Ansatz, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung mehr als zehn Jahre beträgt. Da auf Wertveränderungen abgestellt wird, kann sich dies positiv oder negativ auf den Veräußerungsgewinn/-verlust auswirken. Sind die Voraussetzungen des § 6 Abs. 4 Satz 3 InvStG erfüllt, ist folglich an Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten der gemeine Wert zum 1.1.2018 anzusetzen.

Vorstehendes gilt auch für Spezial-Investmentfonds, vgl. § 29 Abs. 1 InvStG. Allerdings haben Spezial-Investmentfonds die Möglichkeit, die Immobilienerträge direkt von ihren Anlegern versteuern zu lassen und so die eigene Steuerpflicht zu umgehen. Hierzu muss der Spezial-Investmentfonds auf die ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Immobilienerträge eine Kapitalertragsteuer von 15 % einbehalten, vgl. § 33 Abs. 1 i.V.m. § 50 InvStG. Darüber hinaus muss er entsprechende Steuerbescheinigungen gegenüber den Anlegern ausstellen.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die Veräußerungsgewinne/-verluste fließen zusammen mit den sonstigen inl. Einkünften in den in **Zeile 12a der Anlage ZVE** einzutragenden Wert ein. Die Steuerbefreiungen nach § 8 Abs. 2 InvStG darf noch nicht berücksichtigt worden sein, vgl. → Rz. 784. Bei Spezial-Investmentfonds sind inl. Immobilienerträge, für die die Transparenzoption gewährt wurde, auszuscheiden. Zur Steuerbefreiung des Investmentfonds auf Grund der persönlichen Eigenschaften der Anleger siehe → Rz. 781.

c) Sonstige inländische Einkünfte

777 Sonstige inl. Einkünfte sind inl. Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG.[1] In § 49 EStG werden grundsätzlich die inl. Einkünfte definiert, die bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Körperschaftsteuer[2] belastet werden. Ausgenommen wurden lediglich Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG). Diese zählen damit zu den sonstigen Einnahmen (→ Rz. 780) und können steuerfrei thesauriert werden.[3] Spezial-Investmentfonds sind i.d.R. nicht aktiv unternehmerisch tätig (vgl. § 26 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 2 InvStG). Folglich kommen hier vor allem folgende Einkünftetatbestände in Betracht:

- Beteiligungen an im Inland ansässigen Mitunternehmerschaften, vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG,
- Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 EStG (Kapitalforderungen aller Art), wenn diese durch inl. Grundbesitz oder grundbesitzgleiche Rechte oder durch im Schiffsregister eingetragene Schiffe mittelbar oder unmittelbar gesichert sind, vgl. – auch zu weiteren Ausnahmen – § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG.

778 Für die Ermittlung der sonstigen inl. Einkünfte ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Einnahmen stehen, zu ermitteln, vgl. § 6 Abs. 7 Satz 1 InvStG. Die Regelungen zu nicht abziehbaren Betriebsausgaben des § 4 Abs. 5 bis 7 EStG gelten entsprechend, vgl. § 6 Abs. 7 Satz 2 InvStG. Insbesondere bei Beteiligungen an Mitunternehmerschaften könnte dies problematisch sein, da sich die Einkünfte dort grundsätzlich aus einer bilanziellen Rechnungslegung ergeben. Die hier einzusetzenden Beträge können nicht ohne Einschränkung aus der Fondsbuchführung entnommen werden, da in der Fondsbuchführung das Aufwands- und Ertragsprinzip zu beachten ist, vgl. § 5 Abs. 1 KARBV i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB. Für die steuerlichen Immobilienerträge gilt jedoch das Zufluss-/Abflussprinzip.

779 Vorstehendes gilt auch für Spezial-Investmentfonds, vgl. § 29 Abs. 1 InvStG. Allerdings haben Spezial-Investmentfonds die Möglichkeit, die Immobilienerträge direkt von ihren Anlegern versteuern zu lassen und so die eigene Steuerpflicht zu umgehen. Hierzu muss der Spezial-Investmentfonds auf die ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Immobilienerträge eine Kapitalertragsteuer von 15 % einbehalten, vgl. § 33 Abs. 1 i.V.m. § 50 InvStG. Darüber hinaus muss er entsprechende Steuerbescheinigungen gegenüber dem Anleger ausstellen.

1) Auf die Besonderheiten bei Investmentaktiengesellschaften, Teilgesellschaftsvermögen wird hier nicht eingegangen.
2) Oder Einkommensteuer.
3) Bei Publikums-Investmentfonds kommt es beim Anleger jedoch ggf. zu einer (anteiligen) Versteuerung durch die Vorabpauschale.

Die sonstigen inl. Einkünfte sind zusammen mit den Immobilienerträgen in **Zeile 12a der Anlage ZVE** einzutragen. Die Steuerbefreiungen nach § 8 Abs. 2 InvStG darf noch nicht berücksichtigt worden sein, vgl. → Rz. 784. Bei Spezial-Investmentfonds sind inl. Immobilienerträge für die die Transparenzoption gewährt wurde, auszuscheiden.

d) Sonstige Einnahmen und Einkünfte

780 Die Einnahmen des Fonds, die keine inl. Beteiligungseinnahmen, inl. Immobilienerträge und sonstige inl. Einkünfte darstellen, sind für den Investmentfonds steuerfrei. Dies sind vor allem ausl. Einnahmen und Zinseinnahmen sowie Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren. Bei Publikums-Investmentfonds versteuert der Anleger aber die sog. „Vorabpauschale", wenn keine Ausschüttungen vorgenommen werden. Bei Spezial-Investmentfonds kann es zu ausschüttungsgleichen Erträgen beim Anleger kommen. Zur Besteuerung des Anlegers siehe hinsichtlich Publikums-Investmentfonds → Rz. 410 und hinsichtlich Spezial-Investmentfonds → Rz. 446.

6. Steuerbefreiungen auf Grund der Anleger

781 Steuerbefreiungen auf Grund der persönlichen Eigenschaften der Anleger sind in Zeile 28a der Anlage ZVE vom Einkommen abzuziehen.[1)] Das Investmentsteuerrecht kennt drei Arten der Steuerbefreiung auf Grund der persönlichen Eigenschaften der Anleger:

1. Steuerbefreiung nach § 8 Abs. 1 InvStG von inl. Beteiligungserträgen soweit steuerbegünstigte Anleger betroffen sind (→ Rz. 782)
2. Steuerbefreiung nach § 8 Abs. 2 InvStG von inl. Immobilienerträgen soweit steuerbegünstige Anleger betroffen sind (→ Rz. 783) und
3. Steuerbefreiung nach § 10 InvStG weil sich nur steuerbegünstigte Anleger beteiligen dürfen (→ Rz. 784).

782 Die erste Steuerbefreiung betrifft die **inl. Beteiligungserträge**. Für diese werden regelmäßig Kapitalertragsteuer einbehalten. Der Investmentfonds kann sich die einbehaltene Kapitalertragsteuer auf Antrag erstatten lassen, soweit an dem Investmentfonds zum Zeitpunkt der Ausschüttung steuerbegünstigte Anleger beteiligt waren, vgl. § 7 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 InvStG. Die Anleger des Investmentfonds sind steuerbegünstigt i.S.d. § 8 Abs. 1 InvStG. Steuerbegünstigte Anleger sind vor allem Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Steuerbegünstigte Anleger sind aber auch solche, die die Anteile im Rahmen von Altersvorsorge- oder Basisrentenverträgen halten, siehe weiterführend § 8 Abs. 1 Nr. 2 InvStG.

Die Erstattung ist auf Antrag innerhalb von 18 Monaten nach Zufluss der Kapitalerträge möglich, vgl. § 7 Abs. 5 Satz 1 InvStG. Die Steuerbegünstigung der Anleger muss durch eine NV-Bescheinigung nachgewiesen werden, vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 InvStG i.V.m. § 44a Abs. 7 Satz 2 EStG. Für ausl. Anleger gelten besondere Regelungen, vgl. § 9 InvStG. Es ist davon auszugehen, dass der FinVerw. auch die Vorlage einer Kopie des Freistellungsbescheids bzw. der Anlage zum Bescheid genügen wird.

Da die inl. Beteiligungserträge – wie gezeigt – vom Veranlagungsverfahren weitestgehend ausgeschlossen sind, kommt eine Berücksichtigung der Steuerbefreiung im Veranlagungsverfahren eigentlich nicht in Betracht. Dennoch hat die FinVerw. in Zeile 28a auch die Steuerbefreiung nach § 8 Abs. 1 InvStG für inl. Beteiligungseinnahmen aufgenommen. Man kann daher davon ausgehen, dass die FinVerw. eine Geltendmachung der Steuerbefreiung auch im Veranlagungsverfahren zulässt.

Praxishinweis:
Bei Geltendmachung der Steuerbefreiung im Veranlagungsverfahren ist Vorsicht geboten. Wird parallel eine Erstattung nach § 7 Abs. 5 Satz 1 InvStG beantragt, sind möglicherweise die Voraussetzungen der Steuerhinterziehung oder zumindest der leichtfertigen Steuerverkürzung erfüllt. Es ist besser, die Steuerbefreiung ausschließlich im Erstattungsverfahren nach § 7 Abs. 5 InvStG zu betreiben.

783 Mit § 8 Abs. 2 InvStG existiert auch eine Regelung zur **Steuerbefreiung** von **inl. Immobilienerträgen**. Allerdings ist hier der steuerbegünstigte Anleger abweichend von § 8 Abs. 1 InvStG definiert. Steuerbegünstigte Anleger in diesem Sinne sind Körperschaften des öffentlichen Rechts und sonstige steuerbefreite Körperschaften und vergleichbare ausl. Körperschaften, vgl. § 8 Abs. 2 InvStG. Altersvorsorge- oder Basisrentenverträge sind hier nicht begünstigt. Maßgebend für die Höhe der Steuerbefreiung ist der durchschnittliche Investmentanteilbesitz von steuerbegünstigten Anlegern zum durchschnittlichen Gesamtbestand während des Geschäftsjahres des Investmentfonds, vgl. § 8 Abs. 3 InvStG. Der insoweit steuerfreie Betrag ist in Zeile 28a der Anlage ZVE zum Abzug zu bringen. Es empfiehlt sich die genannten Voraussetzungen durch weitere Unterlagen zu belegen.

784 Dürfen sich nach der Satzung ausschließlich steuerbegünstigte Anleger nach § 8 Abs. 1 InvStG (vor allem gemeinnützige Körperschaften, Körperschaften des öffentlichen Rechts und Anteile im Rahmen von Altersvorsorge- oder Basisrentenversträgen) beteiligen, ist der Investmentfonds auf Antrag als solcher von der Körperschaftsteuer befreit, vgl. § 10 Abs. 1 InvStG. In diesen Fällen wird wohl regelmäßig überhaupt keine Steuererklärung abzugeben sein. Nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 1 InvStG ist „der Investmentfonds" steuerbefreit, wenn sich nur steuerbegünstigte Anleger beteiligen dürfen. Das schließt alle Einkunftsarten (inl. Beteiligungseinnahmen, inl. Immobilienerträge, inl. sonstige Einkünfte) ein. Eine Ausnahme besteht nach § 10 Abs. 1 Satz 2 InvStG nur dann, wenn der

1) Für inl. Beteiligungserträge gilt das nur eingeschränkt.

Investmentfonds die Voraussetzungen für eine Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG nicht erfüllt, vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 InvStG. Es verwundert daher, dass der Gesetzgeber in § 10 Abs. 2 InvStG nochmals eine eigenständige Regelung für Immobilienerträge eingeführt hat, obwohl der Kreis der steuerbegünstigten Anleger in § 8 Abs. 1 wohl größer ist als in § 8 Abs. 2 InvStG.

Der in Zeile 12a eingetragene Wert darf nicht um die Steuerbefreiungen der § 8 Abs. 1 und 2, sowie § 10 InvStG gekürzt worden sein. Hat der Investmentfonds mehrere Anteilklassen gebildet, kann die Steuerbefreiung auch nur für einzelne Anteilklassen gebildet werden. In diesen Fällen ist auch bei Vorliegen der Steuerbefreiung nach § 10 InvStG eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben. **785**

Dem Vernehmen nach wird die FinVerw. die Steuerbefreiung für Immobilienerträge nach § 8 Abs. 2 InvStG über den Wortlaut des Gesetzes auch für sonstige inl. Einkünfte gewähren.

7. Verlustverrechnung (Anlage Invest-Verluste) (Zeilen 1–6)

Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage Invest-Verluste **2021**

☐ zur Körperschaftsteuererklärung

☐ zum Verlustfeststellungsbescheid

Verbleibende nicht ausgeglichene negative Einkünfte nach § 6 Absatz 8 InvStG

Zeile	Ermittlung der verbleibenden nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte	EUR
1	Verbleibende nicht ausgeglichene negative Einkünfte zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums	
2	Dazu: Zu übernehmende verbleibende nicht ausgeglichene negative Einkünfte bei Verschmelzung (§ 23 InvStG) (laut gesonderter Erläuterung) 74	37.46
3	Dazu: Negative Einkünfte des laufenden Veranlagungszeitraums (negativer Betrag laut Zeile 53 der Anlage ZVE)	
4	Zwischensumme	
5	Davon ab: Verrechnung positiver Einkünfte des laufenden Veranlagungszeitraums mit nicht ausgeglichenen negativen Einkünften (positiver Betrag laut Zeile 53 der Anlage ZVE; höchstens Betrag laut Zeile 4)	
6	Verbleibende nicht ausgeglichene negative Einkünfte zum Schluss des Veranlagungszeitraums	

Die Anlage Invest-Verluste wurde zur Abbildung der Verlustverrechnung nach § 6 Abs. 8 InvStG geschaffen. Auch bei einem Investmentfonds[1] können sich Verluste ergeben. Nach § 6 Abs. 8 InvStG sind nicht ausgeglichene negative Einkünfte in den Folgejahren abzuziehen. Die Regelung des § 6 Abs. 8 InvStG verdrängt die Regelungen des § 10d EStG vollständig. Lediglich die verfahrensrechtlichen Regelungen zur gesonderten Feststellung (§ 10d Abs. 4 EStG) sind entsprechend anzuwenden, vgl. § 6 Abs. 8 Satz 2 InvStG. **786**

Da der Abzug nicht nach Maßgabe des § 10d EStG erfolgt, ist die Verrechnung mit verbleibenden negativen Einkünften des Vorjahres unbeschränkt möglich. Eine Begrenzung auf die Mindestbesteuerung (1 Mio. € unbegrenzt, danach nur noch 60 % des verbleibenden Betrags) erfolgt nicht. Die Anlage Invest-Verlust ist auszufüllen, wenn sich bei einem Investmentfonds entweder ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte (Zeile 53 der Anlage ZVE) ergibt oder zum Ende des vorangegangenen VZ verbleibende negative Einkünfte nach § 6 Abs. 8 InvStG festgestellt wurden.

Die Ermittlung der verbleibenden nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte in **Zeile 1** knüpft an die **zum Schluss des vorangegangenen VZ** nach § 6 Abs. 8 Satz 2 InvStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG **gesondert festgestellten verbleibenden negativen Einkünfte nach § 6 Abs. 8 InvStG** an. Einwendungen hiergegen können nur im Rechtsbehelfsverfahren gegen den als Grundlagenbescheid anzusehenden Feststellungsbescheid auf den Schluss des vorangegangenen VZ geltend gemacht werden. **787**

In **Zeile 2** sind Eintragungen vorzunehmen, wenn auf den Investmentfonds, für den die Körperschaftsteuererklärung ausgefüllt wird, ein anderer Investmentfonds verschmolzen wird. Wurden für den **übertragenden** Investmentfonds **negative Einkünfte nach § 6 Abs. 8 InvStG** festgestellt, erhöhen diese die verbleibenden negativen Einkünfte des **übernehmenden Investmentfonds**, da dieser in die Rechtsstellung eintritt, vgl. § 23 Abs. 2 InvStG. Da das InvStG keine dem § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG vergleichbare kennt, gehen folglich auch verbleibende negative Einkünfte über. **788**

1) Auch Spezial-Investmentfonds.

789 Ergibt sich in Zeile 53 der Anlage ZVE ein **negativer Gesamtbetrag der Einkünfte** und handelt es sich um einen Investmentfonds ist dieser Wert in **Zeile 3** einzutragen. Zu beachten ist, dass nur steuerpflichtige Einkünfte in die gesonderte Feststellung eingehen. Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren sind auf Ebene des Investmentfonds nicht steuerpflichtig (siehe → Rz. 780) und erhöhen daher auch nicht die festzustellenden verbleibenden negativen Einkünfte.

790 In **Zeile 4** ist eine Zwischensumme zu bilden, die den Maximalbetrag ausweist, der für eine **Verrechnung** (Verlustabzug) mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte zur Verfügung steht.

791 In **Zeile 5** wird die **Verrechnung eines positiven Gesamtbetrags der Einkünfte** (Zeile 53 der Anlage ZVE) mit verbleibenden negativen Einkünften vorgenommen. Der Höhe nach ist die Verrechnung nicht begrenzt, da es an einer dem § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG vergleichbaren Regelung mangelt. Der einzutragende Wert ist der kleinere Wert aus Zeile 4 und Zeile 53 der Anlage ZVE. Der so ermittelte Wert ist nach Zeile 56 des Hauptvordrucks zu übertragen und mindert dort das Einkommen.

792 Somit verbleiben in **Zeile 6** die **nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte zum Schluss des VZ**. Diese sind gesondert festzustellen, vgl. § 6 Abs. 8 Satz 2 InvStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG. Er ist Grundlagenbescheid für das Folgejahr.

Beratungshinweis:

Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ, wird die Körperschaftsteuer auf 0 € festgesetzt. Das eigentliche Ergebnis der Veranlagung ist dann der Verlustfeststellungsbescheid. Ist die Höhe des Verlusts streitig, weil das FA einen niedrigeren Verlust festgestellt hat, als vom Stpfl. erklärt, ist ein Einspruch dennoch gegen den Körperschaftsteuerbescheid zu richten. Nach § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG müssen die Besteuerungsgrundlagen bei der Verlustfeststellung so berücksichtigt werden, wie sie bei der Körperschaftsteuerfestsetzung berücksichtigt wurden.

Eine abweichende Berücksichtigung ist nur möglich, wenn die Steuerfestsetzung mangels Auswirkung nicht geändert wird, vgl. § 10d Abs. 3 Satz 5 EStG. Dies legt die FinVerw. so aus, dass der Einspruch gegen die Körperschaftsteuerfestsetzung gerichtet werden muss. Dieser Einspruch ist zwar im Prinzip unzulässig, weil keine Beschwer besteht (eine niedrigere Körperschaftsteuer als 0 € kann nicht festgesetzt werden), der Einspruch soll jedoch nach Tz. 3 Buchst. b zu § 350 AEAO dennoch zulässig sein. Wird der Einspruch nur gegen den Verlustfeststellungsbescheid eingelegt, ist er nach Verwaltungsauffassung unbegründet.

Offensichtlich geht die FinVerw. davon aus, dass § 8c KStG auf Investmentfonds nicht anwendbar ist, da entsprechende Eintragungsmöglichkeiten nicht geschaffen wurden. Folglich entfallen auch Angaben zu § 8d KStG. Einschränkend muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass sich eine solche Beschränkung nicht aus dem Gesetz ergibt, zumal der Erwerb von mehr als 50 % der Anteile innerhalb von fünf Jahren gerade im Bereich der Spezial-Investmentfonds durchaus möglich ist. Spezial-Investmentfonds verfügen häufig nur über ein bis zwei Anleger. Erwirbt ein Dritter nun einen oder mehrere dieser Anleger, dürften die Voraussetzungen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG regelmäßig erfüllt sein.

XIII. Anlage Steuergestaltung (Zeilen 1–5)

Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Anlage Steuergestaltung **2021**

☐ zur Körperschaftsteuererklärung

☐ zur Feststellungserklärung nach § 14 Absatz 5 KStG

Nutzung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Zeile	**Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung**		
	Es wird eine grenzüberschreitende Steuergestaltung nach §§ 138d folgende AO genutzt, deren steuerlicher Vorteil sich erstmals im laufenden Veranlagungszeitraum auswirken soll.		
1	Laufende Nummer der Anlage (Für jede Steuergestaltung ist eine gesonderte Mitteilung zu erstatten.)		
	Registriernummer		
2	36.397		
	Offenlegungsnummer		
3	36.398		
4	Es liegen noch keine Registriernummer und Offenlegungsnummer vor.	36.399	1 = Ja
	Bezeichnung der Steuergestaltungen, soweit noch keine Registrier- und Offenlegungsnummer vorliegen		
5			

Im VZ 2021 wurden die Angaben zu Steuergestaltungsmodellen aus der Anlage WA ausgegliedert und in eine eigene Anlage verschoben. Pro Steuergestaltungsmodell ist eine eigene Anlage abzugeben. **793**

In dieser Anlage sind grenzüberschreitende Steuergestaltungen einzutragen, für die eine Meldepflicht besteht und bei denen sich im laufenden VZ der steuerliche Vorteil erstmals auswirkt, vgl. § 138k AO. Durch die EU-Richtlinie 2018/822 war Deutschland zur Einführung einer solchen Mitteilungspflicht verpflichtet. Die Richtlinie ist wiederum Ausfluss der internationalen BEPS-Vereinbarungen (BEPS-Aktionspunkt 12 „Mandatory Disclosure Rules"). Im Folgenden wird ein kurzer Überblick über die Meldeverpflichtung gegeben. **794**

Nach § 138d AO müssen grenzüberschreitende Steuergestaltungen an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) gemeldet werden. Was eine grenzüberschreitende Steuergestaltung ist, bestimmt sich nach § 138d Abs. 2 und Abs. 3 und § 138e AO. Neben weiteren komplexen Regelungen ist Voraussetzung, dass die Steuergestaltung mindestens zwei Staaten betrifft, vgl. § 138d Abs. 2 Nr. 2 AO.

Meldeverpflichtet ist grundsätzlich derjenige, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet (sog. „Intermediär"), vgl. § 138d Abs. 1 AO. Dies dürfte im Regelfall der steuerliche Berater sein. Da dieser in der Regel einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt, muss er den Nutzer über die Möglichkeit der Entbindung von der Schweigepflicht informieren und ihm weitere Informationen mitteilen (§ 138f Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und 2 AO). Entbindet der Nutzer den Intermediär nicht von einer bestehenden Schweigepflicht, geht die Meldepflicht auf den Nutzer der Steuergestaltung über, vgl. § 138f Abs. 6 Satz 1 AO. Entbindet der Nutzer den Intermediär für die Meldung jedoch von der Verschwiegenheitspflicht, bleibt der Intermediär meldeverpflichtet.

§ 138f Abs. 2 AO definiert drei für den Fristbeginn maßgebende Ereignisse:

1. die grenzüberschreitende Steuergestaltung wird zur Nutzung bereitgestellt,
2. der Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist zu deren Umsetzung bereit oder
3. mindestens ein Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung hat den ersten Schritt der Umsetzung dieser Steuergestaltung gemacht.

Tritt eines dieser Ereignisse ein, beginnt eine Frist von dreißig Tagen zur Meldung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung an das BZSt. Meldepflichtig sind grenzüberschreitende Steuergestaltungen, in denen das erste der o.g. Ereignisse nach dem 30.6.2020 eingetreten ist, Art. 97 § 33 Abs. 1 EGAO. Nach Art. 97 § 33 Abs. 2 EGAO sind jedoch auch grenzüberschreitende Steuergestaltungen meldepflichtig, bei denen der erste Schritt der Umsetzung nach dem 25.6.2018 und vor dem 1.7.2020 gemacht wurde.

Die Meldung erfolgt mit elektronischem Datensatz an das BZSt und ist nicht Teil der Körperschaftsteuererklärung.[1] Zum Zeitpunkt der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung muss die grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits an das Bundeszentralamt gemeldet worden sein.

Das BZSt teilt dem Intermediär für jeden eingegangenen Datensatz eine Registriernummer und eine Offenlegungsnummer mit, vgl. § 138f Abs. 5 AO. Mit der Registriernummer wird die grenzüberschreitende Steuergestaltung im Idealfall europaweit bezeichnet. Die Offenlegungsnummer bezeichnet dagegen den konkreten Fall (Nutzer), für den die Steuergestaltung genutzt wird. Registrier- und Offenlegungsnummer sind dem Nutzer, also der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, mitzuteilen, vgl. § 138f Abs. 5 letzter Satz AO.

795 Neben der elektronischen Meldung an das BZSt muss der Steuerpflichtige die grenzüberschreitende Steuergestaltung in der Steuererklärung, in der sich der **steuerliche Vorteil** der **grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken soll**, angeben, vgl. § 138k Satz 1 AO. Diese Verpflichtung gilt für jede grenzüberschreitende Steuergestaltung selbständig. In diesem Abschnitt sind also nur Angaben zu machen, wenn sich der steuerliche Vorteil der konkreten grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals im laufenden VZ auswirken soll. Durch das Wort „soll" wird angedeutet, dass es nicht darauf ankommt, ob sich der steuerliche Vorteil tatsächlich auswirkt. So kann es z.B. sein, dass der grenzüberschreitenden Steuergestaltung eine Rechtsauffassung zugrunde liegt, die das FA nicht teilt und ggf. am Ende mit dieser Rechtsauffassung auch obsiegt. Der steuerliche Vorteil würde sich dann tatsächlich nicht auswirken, die Meldeverpflichtung nach § 138k AO wäre aber für den VZ gegeben, in dem sich der steuerliche Vorteil nach den Planungen desjenigen, der das Modell konzipiert hat, hätte auswirken sollen.

Es steht dem Stpfl. frei, mehrere grenzüberschreitende Steuergestaltungen zu realisieren. Pro Steuererklärung können sich folglich mehrere grenzüberschreitende Steuergestaltungen erstmalig auswirken. Aus diesem Grund sieht der elektronische Datensatz auch die Angabe mehrerer Meldungen vor. Wird die Steuererklärung auf Papier abgegeben, sollten entsprechende Angaben auf einem gesonderten Blatt erfolgen. Der Vordruck ist also pro grenzüberschreitender Steuergestaltung auszufüllen.

796 In **Zeile 2** ist die **Registriernummer der grenzüberschreiten Steuergestaltung** einzutragen. Die Registriernummer bezeichnet die grenzüberschreitende Steuergestaltung eindeutig. Sie entspricht der sog. „ArrangementID" der EU-Amtshilferichtlinie.[2] Sie muss zum Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung grundsätzlich vorliegen (→ Rz. 798). Über die Registriernummer sollen grenzüberschreitende Steuergestaltungen über mehrere Meldungen an das BZSt oder an die Behörden der anderen EU-Mitgliedsstaaten zusammengeführt werden können. Die Registriernummer wird durch das BZSt oder vergleichbare Behörden anderer EU-Mitgliedsstaaten zugeteilt, vgl. § 138f Abs. 4 Nr. 1 AO. Ist die Registriernummer bereits bekannt und wird die gleiche Gestaltung mehrmals verwendet, ist die Registriernummer bei der elektronischen Meldung an das BZSt anzugeben, vgl. § 138f Abs. 5 Satz 2 AO. Eine neue Registriernummer wird für eine solche Gestaltung nicht vergeben (allerdings eine neue Offenlegungsnummer).

Die Registriernummer ist 17-stellig und wie folgt aufgebaut:

Stellen	Beschreibung
1-2	Zweistelliger Ländercode nach ISO-3166-1 der Behörde, die die Registriernummer (ArrangementID) erstmals erteilt. Zulässige Wert sind momentan: AT – Österreich BE – Belgien BG – Bulgarien CY – Zypern CZ – Tschechien DE – Deutschland DK – Dänemark EE – Estland ES – Spanien FI – Finnland FR – Frankreich GR – Griechenland HR – Kroatien HU – Ungarn IE – Irland IT – Italien LT – Litauen LU – Luxemburg LV – Lettland MT – Malta NL – Niederlande PL – Polen PT – Portugal RO – Rumänien SE – Schweden

1) Weitere Informationen unter www.bzst.de.
2) Richtlinie 2011/16/EU v. 15.11.2011, ABl.EU 2011 Nr. L 64, 1 (EU-Amtshilferichtlinie), geändert durch die Richtlinie (EU) 2018/22 v. 28.5.2018, ABl.EU 2018 Nr. L 139, 1.

Stellen	Beschreibung
	SI – Slowenien SK – Slowakei
3	Immer ein „A" für ArrangementID
4-11	Das Datum der Zuteilung im Format JJJJMMDD, also z.B. 20201121 für den 21.11.2020.
12-17	Eine Kombination aus Großbuchstaben und Ziffern.

Es ist davon auszugehen, dass das FA mit der Registriernummer prüfen wird, ob sich die FinVerw. der rechtlichen Beurteilung des „Erfinders" der Steuergestaltung anschließt oder ob eine andere Rechtsauffassung vertreten wird.

Die **Offenlegungsnummer** wird vom BZSt für jede elektronische Meldung zugewiesen und mitgeteilt. Einzutragen ist sie in **Zeile 3**. Sie ist aufgebaut, wie die Registriernummer, nur dass an der 3. Stelle ein „D" statt dem „A" einzufügen ist. Sie ist mit der „DisclosureID" der EU-Amtshilfererichtlinie identisch.[1)] Mit ihr kann die einzelne Meldung an das BZSt identifiziert werden. Welchen Nutzen diese Nummer für das FA hat, ist nicht ersichtlich. **797**

Ist die **Registrier- und Offenlegungsnummer noch nicht erteilt** worden, ist dies in **Zeile 4** zur Eintragung einer „1" kenntlich zu machen. **798**

Praxishinweis:

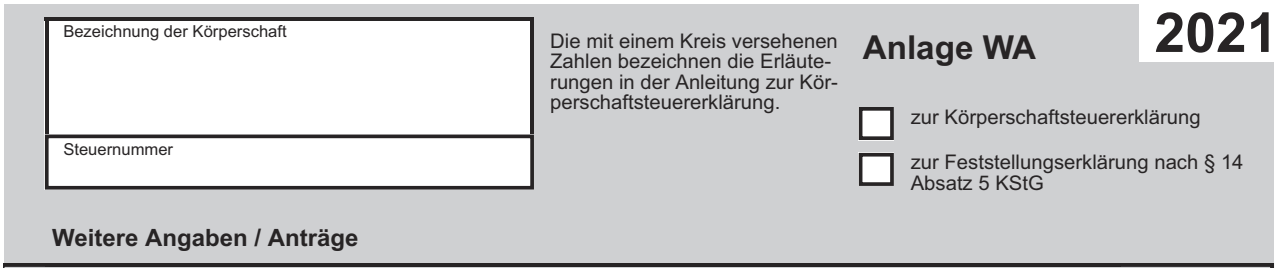
Eine Eintragung in diesem Feld dürfte eigentlich niemals notwendig sein, da alle grenzüberschreitenden Steuergestaltungen an das BZSt meldepflichtig sind. Die Frist zur elektronischen Meldung an das BZSt beträgt lediglich 30 Tage nachdem die Gestaltung zur Nutzung bereitgestellt wurde, der Nutzer zur Umsetzung bereit ist oder den ersten Schritt zur Umsetzung getätigt hat, vgl. § 138f Abs. 2 AO. Die Meldung an das BZSt muss also weit vor Einreichung der Steuererklärung erfolgt sein, sodass bei Erstellung der Steuererklärung Registrier- und Offenlegungsnummer bekannt sein müssten. Wird eine meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung vorsätzlich oder grob fahrlässig nicht innerhalb der Frist elektronisch gemeldet, ist dies als Ordnungswidrigkeit mit einem Bußgeld von bis zu 25 000 € bedroht, vgl. § 379 Abs. 2 und Abs. 7 AO.

Sollte im Ausnahmefall tatsächlich keine Registrier- oder Offenlegungsnummer vorhanden sein, ist das Steuergestaltungsmodell **in Zeile 5** zu beschreiben. Hier wird im Regelfall auf ein **gesondert zu übermittelndes Dokument zu verweisen** sein.

1) Richtlinie 2011/16/EU v. 15.11.2011, ABl.EU 2011 Nr. L 64, 1 (EU-Amtshilferichtlinie), geändert durch die Richtlinie (EU) 2018/22 v. 28.5.2018, ABl.EU 2018 Nr. L 139, 1.

XIV. Anlage WA – Weitere Angaben – Anträge

1. Vorbemerkung



799 Wie bereits die Bezeichnung des Vordrucks erahnen lässt, werden mit ihm Angaben und Anträge der unterschiedlichsten Art abgefragt, die zwar für die Durchführung der Besteuerung erforderlich, thematisch aber weder Gegenstand des Mantelbogens noch der diversen anderen Anlagen zur Steuererklärung sind.

Einzutragen sind daher:

- die auf die Körperschaftsteuer **anzurechnenden Steuerabzugsbeträge**,
- Angaben zum **schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG**,
- Angaben zum **fortführungsgebundenen Verlust- und Zinsvortrag nach § 8d KStG**,
- Aufzählung der **vertraglichen Beziehungen mit Anteilseignern und ihnen nahestehenden Personen**,
- Angaben zu **an unbeschränkt Stpfl. geleistete Aufsichtsratsvergütungen**,
- Angaben zum **länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen** nach § 138a AO,
- Aufzählung der **an beschränkt Stpfl. geleisteten Aufsichtsratsvergütungen** sowie sonstiger **Vergütungen i.S.d. § 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 und Abs. 7 EStG**, auf die ein Steuerabzug erhoben wurde und
- **Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG**.

Die Mitteilungen zu Steuergestaltungen wurden ab dem VZ 2021 auf die neue Anlage Steuergestaltungen ausgelagert (→ Rz. 793 ff.).

800 In der **Kopfzeile** des Vordrucks sind die **Bezeichnung der Körperschaft** sowie die **Steuernummer**, unter der sie zur Körperschaftsteuer veranlagt wird, anzugeben.

2. Anrechnung von Abzugssteuern (Zeilen 2–9)

Zeile	Anrechnung von Abzugssteuern nach § 36 Absatz 2 Nummer 2 in Verbindung mit § 36a EStG (13) Ohne entsprechende Beträge der Organgesellschaften; diese sind auf der Anlage OT einzutragen	EUR Ct
1 frei		
2	Kapitalertragsteuer laut gesondert übermittelten Steuerbescheinigungen (ohne Beträge laut Zeile 6) (74)	19.131
3	Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer laut Zeile 2	19.133
4	Kapitalertragsteuer laut gesonderter und einheitlicher Feststellung aus Beteiligungen an Personengesellschaften (ohne Beträge laut Zeile 6) (50)	19.231
5	Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer laut Zeile 4 (laut gesonderter und einheitlicher Feststellung aus Beteiligungen an Personengesellschaften) (50)	19.233
6	Kapitalertragsteuer, für die die Voraussetzungen des § 36a Absatz 1 Satz 1 EStG nicht erfüllt sind und die Anrechnung auf zwei Fünftel beschränkt ist (laut gesondert übermittelten Steuerbescheinigungen und laut gesonderter und einheitlicher Feststellung aus Beteiligungen an Personengesellschaften; die Kapitalertragsteuer ist in voller Höhe einzutragen; die Beschränkung der Anrechnung erfolgt von Amts wegen) (74)	19.261
7	Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer laut Zeile 6	19.263
	Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen nach § 50a EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen	
8	Anrechenbarer Steuerabzugsbetrag nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG sowie nach § 50a Absatz 7 EStG (laut gesondert übermitteltem Nachweis) (nur bei beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigern ausfüllen; wenn während des Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Steuerpflicht bestanden hat: für die Zeit der beschränkten Steuerpflicht einbehaltener Steuerabzugsbetrag) (74)	19.134
9	Solidaritätszuschlag zum Abzugsbetrag laut Zeile 8	19.234

Die Zeilen 2 bis 9 betreffen allesamt Angaben über anzurechnende Steuerabzugsbeträge. Die Eintragungen sind in Euro und Cent vorzunehmen. Dabei ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steueranrechnung die Vorlage einer Steuerbescheinigung oder eine gesonderte Feststellung der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG). Sämtliche Steuerbescheinigungen der Körperschaft, für die die Steuererklärung erstellt wird, sind daher im Original der Steuererklärung beizufügen. **801**

Sind in dem Einkommen einer **Organgesellschaft** Betriebseinnahmen enthalten, die einem Steuerabzug unterlegen haben, so ist die **einbehaltene Steuer auf die Körperschaftsteuer des Organträgers** anzurechnen, vgl. § 19 Abs. 5 KStG. Ist Organträger eine Personengesellschaft, erfolgt die Anrechnung anteilig auf die Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer der beteiligten Mitunternehmer. **802**

Die in den Zeilen 2 bis 9 eingetragenen Werte werden bei Organgesellschaften in die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG einbezogen. **Organträger** (auch Zwischengesellschaften) dürfen zu den Zeilen 2 bis 9 nur **eigene** anrechenbare Steuern eintragen. Die anrechenbaren Steuern vorgelagerter Organgesellschaften sind in den Zeilen 39 und 40 der Anlage OT zu erfassen.

Die anzurechnenden Steuern werden nun in fünf Gruppen abgefragt:

1. Kapitalertragsteuer und darauf entfallender Solidaritätszuschlag aus eigener Tätigkeit (ohne nach § 36a EStG teilweise nicht anzurechnenden Beträgen) (Zeilen 2 und 3),
2. Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag aus der Beteiligung an Personengesellschaften (Zeilen 4 und 5),
3. Kapitalertragsteuer und darauf entfallender Solidaritätszuschlag, wenn die Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf Grund von § 36a EStG nur teilweise erfolgen darf („cum/cum-Geschäfte"; Zeilen 6 und 7),
4. Abzugsbetrag nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG und nach § 50a Abs. 7 EStG und darauf entfallender Solidaritätszuschlag (Zeilen 8 und 9) und
5. Kapitalertragsteuer und darauf entfallender Solidaritätszuschlag aus vorgelagerten Organgesellschaften lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG (einzutragen in den Zeilen 39 und 40 auf der Anlage OT).

In **Zeile 2** ist die anrechenbare **Kapitalertragsteuer** einzutragen, die auf **eigene** Erträge der Körperschaft einbehalten wurde. Diese ist durch Vorlage der Originalsteuerbescheinigungen glaubhaft zu machen. In **Zeile 3** ist der darauf entfallende **Solidaritätszuschlag** einzutragen. **803**

In **Zeile 4** ist die anrechenbare **Kapitalertragsteuer** einzutragen, die auf die Körperschaft lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung einer **Beteiligung an einer Personengesellschaft** entfällt. Nicht einzutragen sind allerdings Steuerabzugsbeträge von Personengesellschaften, die einem teilweisen Abzugsverbot nach § 36a EStG unterliegen. Diese sind vielmehr in Zeile 6 zu berücksichtigen. Hier einzutragen ist allerdings Kapitalertragsteuer, die nicht die Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 EStG erfüllt, jedoch den Schwellenwert der Kapitalerträge nach § 36a Abs. 5 Nr. 1 EStG von 20 000 € nicht überschreitet (zu den Einzelheiten siehe → Rz. 808). In **Zeile 5** ist der hierzu festgestellte anrechenbare Solidaritätszuschlag einzutragen. **804**

Die anrechenbare Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag ist in den **Zeilen 41, 42, 47 und 48 der Anlage FE-KAP der Feststellungserklärung der Personengesellschaft** einzutragen, soweit sie die gesamte Gesellschaft betreffen. Sie werden nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels auf die Gesellschafter aufgeteilt. Greift der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel nicht, sind die den jeweiligen Mitunternehmer (Gesellschafter) betreffenden Werte in den Zeilen 98, 99, sowie 104 und 105 der Anlage FE-KAP einzutragen. Dieser Abschnitt ist pro Mitunternehmer (Gesellschafter) abzugeben. Die betreffenden Steuerbescheinigungen sind der Feststellungserklärung beizufügen. Über die anzurechnenden Steuern der Personengesellschaft wird abschließend im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Personengesellschaft entschieden. Das für die Besteuerung der beteiligten Körperschaft zuständige FA hat hier keine eigene Entscheidungskompetenz.

Praxishinweis:
Werden Steuerabzugsbeträge für Einnahmen einbehalten, die dem Sonderbetriebsvermögen einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft zuzuordnen sind, müssen diese im Rahmen der Feststellungserklärung der Personengesellschaft geltend gemacht werden. Eine Berücksichtigung als eigene Anrechnungsbeträge in den Zeilen 2 und 3 der Anlage WA ist nicht möglich.

Die Zeilen 6 und 7 dienen der Erfassung von Kapitalertragsteuer, die nur i.H.v. zwei Fünfteln auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden darf, vgl. § 36a Abs. 1 Satz 2 EStG. Die nicht angerechnete Kapitalertragsteuer darf aber nach § 36a Abs. 1 Satz 3 EStG auf Antrag von der Körperschaftsteuer abgezogen werden. Die abzuziehende Kapitalertragsteuer ist in Zeile 28 der Anlage ZVE zu erklären. Sie wird nicht von Amts wegen abgezogen, da das Gesetz ausdrücklich einen Antrag des Steuerpflichtigen für den Abzug erwartet. **805**

Durch § 36a EStG sollen sog. „cum/cum-Geschäfte" (Dividendenstripping) verhindert werden. Bei diesem Geschäftsmodell veräußert ein Anteilseigner, bei dem die Körperschaftsteuer/Einkommensteuer durch die Kapitalertragsteuer abgegolten ist (z.B. eine im Drittstaat ansässige Körperschaft, vgl. § 32 Abs. 1 KStG) Aktien kurz vor dem Dividendenstichtag an eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft inklusive des Dividendenbezugsrechts („cum/cum"). Die Dividende wird dann durch die unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft vereinnahmt. Die Dividende ist nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG zu 95 % steuerfrei, wenn die unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft zum Beginn des Kalenderjahres zu mindestens 10 % beteiligt war. Da jedoch Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 % vereinnahmt wurde, ergibt sich regelmäßig eine Erstattung für die unbeschränkte steuerpflichtige Körperschaft. **806**

Anschließend werden die Aktien von der ursprünglichen Eigentümerin zurückerworben. Die Steuererstattung wird durch einen entsprechend niedrigeren Rückkaufspreis zwischen der ursprünglichen Eigentümerin und dem zwischenzeitlichen Eigentümer wirtschaftlich geteilt.

Durch § 36a EStG soll dieses Gestaltungsmodell nun verhindert werden. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass die Rechtsfolgen des **§ 36a Abs. 1 EStG nicht greifen**, wenn die Körperschaft, die die Anrechnung begehrt, zum Zeitpunkt des Zuflusses **seit mindestens einem Jahr wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile** war, vgl. § 36a Abs. 5 Nr. 2 EStG. Die Frist ist taggenau zu berechnen. Ebenfalls nicht anzuwenden ist § 36a Abs. 1 EStG, wenn die Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG im laufenden VZ weniger als 20 000 € betragen, vgl. § 36a Abs. 5 Nr. 1 EStG.

Sind die Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG höher als 20 000 € und hat die Körperschaft die Anteile innerhalb eines Jahres vor der Auszahlung der Dividenden erworben, so ist eine unbeschränkte Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf die Dividende nur möglich, wenn die Körperschaft

1. während eines Zeitraums von 45 Tagen vor und nach Fälligkeit der Dividende mindestens 45 Tage ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile war (§ 36a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG) und
2. 45 Tage vor und nach Fälligkeit der Dividende an mindestens 45 Tagen ununterbrochen das Mindestwertrisiko getragen hat und
3. nicht verpflichtet ist, die Kapitalerträge Dritten unmittelbar oder mittelbar zu vergüten.

Das Mindestwertrisiko ist in § 36a Abs. 3 EStG näher definiert. Vereinfacht gesagt muss die Körperschaft, die Kapitalertragsteuer anrechnen will das Kursrisiko zu mindestens 70 % tragen. Insbesondere der Abschluss von Kurssicherungsgeschäften kann in diesem Zusammenhang schädlich sein.

807 Ist nur eine der vorgenannten Bedingungen nicht erfüllt, tritt die Rechtsfolge des § 36a Abs. 1 Satz 2 EStG ein. Die Kapitalertragsteuer ist nur zu zwei Fünfteln anrechenbar. Die Kürzung der Anrechnung wird von Amts wegen vorgenommen.

In **Zeile 6** ist in diesen Fällen der **ungekürzte Betrag** (100 %) der Kapitalertragsteuer einzutragen, die die **Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 EStG nicht erfüllt**. Neben den selbst verwirklichten Tatbeständen sind hier auch Tatbestände einzutragen, die mittelbar über Personengesellschaften verwirklicht wurden. Die Kürzung im Rahmen der Anrechnung erfolgt von Amts wegen.

Die nicht anrechenbare Kapitalertragsteuer i.S.d. § 36a Abs. 1 Satz 1 EStG aus eigener Tätigkeit muss durch Vorlage von Originalsteuerbescheinigungen nachgewiesen werden. Ohne Vorlage der Steuerbescheinigungen kann weder eine teilweise Anrechnung noch ein Abzug der Kapitalertragsteuer erfolgen.

808 Nach Auffassung der FinVerw. ist im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO auf Ebene der **Personengesellschaft** darüber zu entscheiden, ob die Anrechnungsvoraussetzungen nach § 36a Abs. 1 bis 3 EStG nicht erfüllt sind und der Ausnahmetatbestand des § 36a Abs. 5 Nr. 2 EStG (ununterbrochener wirtschaftlicher Eigentümer seit mehr als einem Jahr) nicht greift[1]. Ob es tatsächlich zu einer teilweisen Nichtabzugsfähigkeit kommt, hängt davon ab, ob die vereinnahmen Kapitalerträge nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und Abs. 1 Satz 4 EStG 20 000 € überschreiten. Dazu sind neben den Kapitalerträgen aus der Personengesellschaft auch weitere eigene Kapitalerträge aus eigener Tätigkeit zu berücksichtigen. Auf Ebene der Personengesellschaft muss daher betragsmäßig festgestellt werden:

1. Der Betrag der Kapitalertragsteuer, für die die Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 EStG nicht gegeben sind und der Ausnahmetatbestand des § 36a Abs. 5 Nr. 2 EStG nicht greift und
2. die Einnahmen i.S.d. § 36a Abs. 5 Nr. 1 EStG.

Soweit also lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung einer oder mehrerer Personengesellschaften die Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 EStG nicht erfüllt sind, jedoch der Schwellenwert der Erträge i.S.d. § 36a Abs. 5 Nr. 1 EStG von 20 000 € nicht überschritten wird, ist die so festgestellte Kapitalertragsteuer und der darauf entfallende Solidaritätszuschlag nicht in Zeile 6, sondern in Zeile 4 einzutragen. Wird der Schwellenwert insgesamt jedoch überschritten, ist in Zeile 6 sowohl die Kapitalertragsteuer, die die Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 EStG nicht erfüllt, aus eigener Tätigkeit einzutragen, als auch solche aus Personengesellschaften.

809 Über die (teilweise) Anrechnung von Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG bei **Organgesellschaften** soll nach der Verwaltungsauffassung jedoch im Rahmen der Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG entschieden werden, da weder § 15 noch § 19 KStG Spezialregelungen für Organgesellschaften enthalten.[2] Im nach § 14 Abs. 5 KStG festgestellten Anrechnungsbetrag muss eine eventuelle Kürzung nach § 36a Abs. 1 Satz 2 EStG bereits vorgenommen worden sein. Auf Antrag abzuziehende, nicht angerechnete Kapitalertragsteuer muss das zuzurechnende Einkommen (Organgesellschaften) bereits gemindert haben. Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellungen nach § 14 Abs. 5 KStG wird nicht mehr zwischen Anrechnung in voller bzw. beschränkter Höhe unterschieden. Die entsprechenden Rechenschritte werden vom FA von Amts wegen vorgenommen. Der hier festgestellte Betrag ist ohne Abweichungen in die Körperschaftsteuererklärung zu übernehmen.

1) BMF v. 3.4.2017, BStBl I 2017, 726, Rz. 123.
2) Vgl. BMF v. 3.4.2017, BStBl I 2017, 726, Rz. 129.

In **Zeile 7** ist der anrechenbare **Solidaritätszuschlag,** auf die nach **§ 36a EStG** nur teilweise anrechenbaren Kapitalertragsteuer einzutragen. Die Kürzungsregel des § 36a EStG gilt nicht für den Solidaritätszuschlag. Dieser ist weiterhin **in voller Höhe anzurechnen**. 810

In **Zeile 8** ist die von Vergütungen nach **§ 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG** bzw. nach Anordnung durch das FA nach **§ 50a Abs. 7 EStG** vom Vergütungsschuldner einbehaltene und abgeführte **Körperschaftsteuer** einzutragen, soweit diese nach den gesetzlichen Bestimmungen auf veranlagte Steuern in Anrechnung zu bringen ist. Der auf die Abzugssteuer entfallende Solidaritätszuschlag ist in **Zeile 9** einzutragen. Eintragungen in Zeile 8 der Anlage WA kommen **nur bei beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigern** in Betracht. 811

3. Anrechnung ausländischer Steuer nach § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG i.V.m. § 26 Abs. 1 KStG (Zeilen 10 und 11)

Anrechnung ausländischer Steuer nach § 50d Absatz 10 Satz 5 EStG in Verbindung mit § 26 Absatz 1 KStG 16 37

		EUR
10	Inländische Einkünfte im Sinne des § 50d Absatz 10 EStG	16.239
11	Darauf entfallende festgesetzte, gezahlte, um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte, anteilige ausländische Steuer (laut Nachweis), die der deutschen Einkommensteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer entspricht und auf die die deutsche Steuer nicht angerechnet wurde (§ 50d Absatz 10 Satz 5 EStG) 74	16.249

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG sind Vergütungen, die ein Mitunternehmer für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern erhält, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen (Sonderbetriebseinnahmen). Diese Umqualifizierung eigentlich vermögensverwaltender Tätigkeiten in Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist international nicht üblich und gilt insb. nicht für die Einkünftequalifikation nach Doppelbesteuerungsabkommen. 812

Während die Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht von Unternehmensgewinnen (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) im Regelfall ausschließlich dem Staat zuweisen, in dem die Betriebsstätte liegt, dem ein Unternehmensgewinn zuzuordnen ist,[1] verhält sich dies bei Einkünften aus vermögensverwaltenden Tätigkeiten u.U. anders. Dies gilt insb. für Zinsen aus Gesellschafterdarlehen.

Ein abkommensrechtlich im Ausland ansässiger Mitunternehmer einer im Inland abkommensrechtlich ansässigen Personengesellschaft muss seine Einkünfte aus Unternehmensgewinnen grundsätzlich ausschließlich in Deutschland besteuern. Erhält er jedoch für Gesellschafterdarlehen Zinsen (Sonderbetriebseinnahmen), sind diese abkommensrechtlich keine Unternehmensgewinne, sondern Zinsen. Für diese Sonderbetriebseinnahmen stünde Deutschland nach dem DBA kein unbeschränktes, sondern lediglich ein beschränktes Besteuerungsrecht zu.[2]

Nach § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG ist die einkommensteuerrechtliche Umqualifizierung auch für das Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden (treaty-override). Die Regelung wirkt jedoch nur einseitig für die Bundesrepublik Deutschland. Der ausl. Staat kann die Zinseinnahmen weiterhin bei seiner Steuerfestsetzung berücksichtigen.

Die so entstehende Doppelbesteuerung wird durch Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer systematisch vermieden, vgl. § 50d Abs. 10 Satz 5 KStG.

In **Zeile 10** sind die nach § 50d Abs. 10 Satz 1 bis 4 EStG im Inland steuerpflichtigen Sonderbetriebseinnahmen vermindert um die Sonderbetriebsausgaben einzutragen, also die Sonderbetriebseinkünfte einzutragen, wenn auf diese ein Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden ist. Ein Doppelbesteuerungsabkommen wird angewendet, wenn 813

- die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in einem Staat hat, mit dem Deutschland ein im VZ anzuwendendes Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat und an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, die im Inland Betriebsstätten unterhält (beschränkte Steuerpflicht),
- die Körperschaft, für die Steuererklärung auszufüllen ist, doppelansässig (entweder Sitz oder Geschäftsleitung im Inland) und damit unbeschränkt steuerpflichtig ist und darüber hinaus:
  - mit dem anderen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, nach dem die Körperschaft als im Ausland ansässig gilt und
  - die Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft beteiligt, die im Inland Betriebsstätten unterhält.

Enthält das Doppelbesteuerungsabkommen jedoch spezielle Regelungen zu Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben, darf keine Anrechnung erfolgen. Doppelbesteuerungsabkommen mit speziellen Regelungen zu Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben weisen das Besteuerungsrecht im Regelfall ausschließlich dem Betriebsstättenstaat zu, so dass ohnehin kein Raum für eine Steueranrechnung verbleibt.

1) Vgl. Art. 7 OECD-MA.
2) Vgl. Art. 11 OECD-MA. Die Höhe des Besteuerungsrechts ist im jeweiligen DBA festgelegt. Nach OECD-MA beträgt sie 10 % der Zinseinnahmen.

814 In **Zeile 11** ist die festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte anteilige ausl. Steuer einzutragen, die der deutschen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer entspricht. Nicht berücksichtigt werden dürfen ausl. Steuern, auf die die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet wurde, vgl. § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG. Die entsprechenden Beträge sind durch Vorlage entsprechender Nachweise glaubhaft zu machen.

Bei Organträgern (auch Zwischengesellschaften) müssen die Eintragungen in den Zeilen 10 und 11 jeweils auch die Beträge vorgelagerter Organgesellschaften enthalten. Dies weicht von der durchgängigen Trennung eigener Tatbestände von denen vorgelagerter Organgesellschaften ab.

Beratungshinweis:
Über das Besteuerungsrecht für die Sonderbetriebseinnahmen wird verfahrensrechtlich im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Mitunternehmerschaft entschieden. Im gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid werden jedoch die nach § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG umqualifizierten Sonderbetriebseinnahmen nicht getrennt von denjenigen ausgewiesen, für die das Besteuerungsrecht originär Deutschland lt. DBA zusteht. Über die Anrechnung soll nach Verwaltungsauffassung,[1)] jedoch ohne Bindungswirkung des Feststellungsbescheids im Rahmen der Festsetzung der Körperschaftsteuer (bzw. Einkommensteuer) des Mitunternehmers entschieden werden. Es empfiehlt sich in einschlägigen Fällen, sowohl die umqualifizierten Sonderbetriebseinnahmen als auch die darauf entfallende ausl. Steuer detailliert gegenüber dem für die Besteuerung der Körperschaft zuständigen FA nachzuweisen.

4. Angaben zum schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG (Zeilen 11a–11g)

Angaben zum schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG

Zeile			
11a	Die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG wurden in diesem Veranlagungszeitraum erfüllt, weil innerhalb der letzten fünf Jahre mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an der Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen wurden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt.	19.264	1 = Ja 2 = Nein
11b	Die Anwendung des § 8c KStG ist ausgeschlossen, weil ein Erwerb seitens einer natürlichen Person durch Erbfall einschließlich der in vollem Umfang unentgeltlichen Erbauseinandersetzung und der in vollem Umfang unentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge zwischen Angehörigen im Sinne des § 15 AO vorliegt; vergleiche Randnummer 4 des BMF-Schreibens vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.	19.265	1 = Ja

Konzernklausel nach § 8c Absatz 1 Satz 4 KStG

Die Voraussetzungen der Konzernklausel im Sinne des § 8c Absatz 1 Satz 4 KStG sind erfüllt.

Zeile			
11c		19.266	1 = Der Erwerber ist eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft und ist zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar an dem übertragenden Rechtsträger beteiligt (§ 8c Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 KStG) 2 = Der Veräußerer ist eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft und ist zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar an dem übernehmenden Rechtsträger beteiligt (§ 8c Absatz 1 Satz 4 Nummer 2 KStG) 3 = Dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft ist an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt (§ 8c Absatz 1 Satz 4 Nummer 3 KStG)

Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG

Zeile			
11d	Bei der Ermittlung der nichtabziehbaren nicht genutzten Verluste im Sinne des § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG wurde die Stille-Reserven-Klausel berücksichtigt, vergleiche § 8c Absatz 1 Satz 5 folgende KStG.	19.267	1 = Ja
11e	Höhe der gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft bei Anwendung der Stille-Reserven-Klausel; vergleiche Randnummer 50 folgende des BMF-Schreibens vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645 (laut gesonderter Ermittlung) 74	19.268	EUR

Steuernummer

Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG

Zeile			
11f	Es liegt ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft im Sinne des § 8c Absatz 1a KStG vor.	19.269	1 = Ja
11g	Erforderliche Angaben zu § 8c Absatz 1a KStG, wenn innerhalb der letzten fünf vorangegangenen Veranlagungszeiträume die Sanierungsklausel angewendet wurde: Die Voraussetzungen für die Anwendung der Sanierungsklausel liegen weiterhin vor.	19.270	1 = Ja 2 = Nein

815 Mit diesem Abschnitt fragt die FinVerw. an zentraler Stelle Angaben zum schädlichen Beteiligungserwerb ab. Grund hierfür mag – neben der Rechtsprechung des BVerfG – die Inkraftsetzung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG sein. In **Zeile 11a** ist zunächst eine „1" einzutragen, wenn ein **schädlicher Beteiligungserwerb im Veranlagungszeitraum vorliegt**. Liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb vor, ist eine „2" einzutragen. Es ist davon auszugehen, dass im Rahmen der Prüfung des elektronischen Datensatzes immer Angaben zu § 8c KStG zu machen sind, wenn in Zeile 27 des KSt 1 angegeben wurde, dass sich die Beteiligungsverhältnisse im Vergleich zum Vorjahr geändert haben.

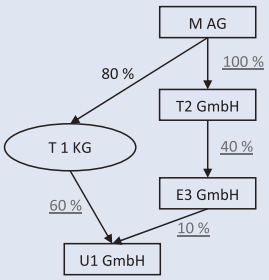
1) Vgl. Tz. 5.1.3.1 des BMF-Schreibens vom 26.9.2014, BStBl I 2014, 1258.

Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt vor, wenn **innerhalb von fünf Jahren** mittelbar oder unmittelbar **mehr als 50 %**[1] des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an **einen** Erwerber oder diesem nahestehenden Personen **übertragen** werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Als **ein** Erwerber gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG). Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten führt (§ 8c Abs. 1 Satz 4 KStG). Zu weiteren Einzelheiten siehe BMF-Schreiben v. 28.11.2017.[2]

Auch ein mittelbarer Erwerb kann zu einem schädlichen Beteiligungserwerb führen. Die Beteiligungsquote ist auf die Verlustgesellschaft nach Auffassung der FinVerw. „durchzurechnen".[3]

Beispiel:

Folgende Beteiligungsstruktur ist gegeben:



Alle Anteile an der M AG werden an einen Erwerber veräußert. Es liegt offensichtlich ein schädlicher Beteiligungserwerb bei der M AG vor, da 100 % der Anteile erworben werden. Bei der T 1 KG selbst kann kein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegen, da sie selbst als Personengesellschaft nicht körperschaftsteuerpflichtig ist. Allerdings liegt (über die T1 KG) ein mittelbarer schädlicher Beteiligungserwerb an der U1 GmbH i.H.v. 80 % x 60 % = 48 % vor. Dieser wäre für sich genommen noch nicht schädlich (s.u.).

Auch an der T2 GmbH liegt ein mittelbarer schädlicher Beteiligungserwerb vor, da eine Beteiligung von 100 % vorliegt. Demgegenüber liegt kein (!) schädlicher Beteiligungserwerb der E3 GmbH vor, da mittelbar nur 100 % x 40 % = 40 % erworben wurden. Allerdings wurden (über T2) mittelbar 100 % x 40 % x 10 % = 4 % der Anteile an der U1 GmbH erworben. Zusammen mit T1 ergibt sich ein mittelbarer Erwerb von insgesamt 52 % und damit ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.v. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG.

816 Bei abweichendem Wj. ist die Kürzung der Verlustvorträge nach der Verwaltungsauffassung immer in dem VZ zu berücksichtigen, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt. In welchem VZ das Wj. berücksichtigt wird, ist – entgegen aller sonst üblichen Vorgehensweisen – nach der Verwaltungsauffassung unbeachtlich.[4] Dies gilt jedoch nur für die Verlustvorträge, für den laufenden, bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen positiven oder negativen Gesamtbetrag der Einkünfte bleibt es bei der Berücksichtigung in dem VZ, dem das jeweilige Wj. zugeordnet wird.

817 Liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb vor, sind laufende negative Einkünfte bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nicht ausgleichsfähig. Verlustvorträge fallen weg. Auch ein Zinsvortrag entfällt, vgl. § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG. Diese Rechtsfolgen können jedoch u.U. wie folgt vermieden werden:

1. Der Erwerb erfolgt vollumfänglich unentgeltlich im Rahmen einer vorwerggenommenen Erbfolge (Zeile 11b).
2. Der Erwerb erfolgt innerhalb eines Konzerns (Zeile 11c).
3. Der Erwerb erfolgt im Rahmen einer Sanierung (Zeilen 11f und 11g).
4. Es wird ein Antrag zum fortführungsgebundenen Verlust und/oder Zinsvortrag nach § 8d KStG gestellt (Zeilen 12-14).

Greift dies alles nicht, ist darüber hinaus noch das Vorliegen von stillen Reserven für die sog. Stille-Reserve-Klausel (Zeilen 11d und 11e) zu prüfen.

818 In **Zeile 11b** ist eine „1" einzutragen, wenn der schädliche Beteiligungserwerb **unentgeltlich von Todes wegen** oder durch **vorweggenommene Erbfolge** zwischen Angehörigen i.S.d. § 15 AO erfolgt. Zwar differenziert das Gesetz beim schädlichen Beteiligungserwerb nicht zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben. Grundsätzlich würde daher auch der unentgeltliche oder teilentgeltliche Erwerb die Voraussetzungen eines schädlichen Beteiligungserwerbs erfüllen. Die FinVerw. nimmt jedoch keinen schädlichen Beteiligungserwerb an, soweit eine natürliche Person Anteile unentgeltlich von Todes wegen oder durch eine vorweggenommene Erbfolge zwischen Angehörigen erwirbt.[5]

Voraussetzung ist jedoch, dass der Erwerb in voller Höhe unentgeltlich erfolgt. Bereits kleinste Zuzahlungen führen zum Verlust dieser Billigkeitsregelung. Soweit ein unentgeltlicher Erwerb von Todes wegen oder durch vor-

1) Der anteilige Wegfall von Verlusten beim Erwerb von mehr als 25 % bis 50 % nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. wurde durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377, rückwirkend ab Einführung des § 8c KStG aufgehoben.
2) BMF v. 28.11.2017, IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, BStBl I 2017, 1645.
3) BMF v. 28.11.2017, IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, BStBl I 2017, 1645, Rz. 12 und Dötsch in D/P/M Rz. 86 zu § 8c KStG, a.A. Suchanek/Herbst, FR 2007, 863.
4) BMF v. 28.11.2017, IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, BStBl I 2017, 1645, Rz. 36.
5) Vgl. Rz. 4 des BMF-Schreibens v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.

weggenommene Erbfolge vorliegt, sind die Rechtsfolgen des § 8c KStG nicht zu ziehen. Weitere Angaben in diesem Abschnitt sind nicht erforderlich.

819 In **Zeile 11c** sind Eintragungen zu machen, wenn die **Konzernklausel** des § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG greift. Die Konzernklausel führt dazu, dass die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nicht gezogen werden. Mit der Konzernklausel verfolgt der Gesetzgeber den Zweck, Umstrukturierungen im Konzern möglich zu machen. Das Gesetz differenziert drei Unterfälle für die Konzernklausel, die durch die entsprechenden Eintragungswerte in Zeile 11c abgebildet werden. Einzutragen ist:

- eine „1", wenn an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist,
- eine „2", wenn an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist oder
- eine „3", wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

Mit „übertragendem Rechtsträger" bzw. „Veräußerer" meint das Gesetz die Person, der die Anteile an der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, vor der Anteilsübertragung unmittelbar oder mittelbar hält.[1] „Übernehmender Rechtsträger" bzw. „Erwerber" ist die Person, die die Anteile an der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird unmittelbar oder mittelbar erwirbt. Die Begriffe dürfen nicht im umwandlungssteuerrechtlichen Sinne verstanden werden.

820 In **Zeile 11d** ist eine „1" einzutragen, wenn ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, keine Ausnahmetatbestände (unentgeltlicher Erwerb, Konzernklausel, Sanierungsklausel, fortführungsgebundener Verlustvortrag) greifen und es damit tatsächlich zu einer Kürzung laufender Verluste oder von Verlustvorträgen kommt und hierbei stille Reserven nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG gegengerechnet wurden (**Stille-Reserve-Klausel**). Nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG kommt es nicht zur Kürzung laufender Verluste und Verlustvorträge, soweit zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs stille Reserven vorhanden sind.

Der **Gesamtbetrag der stillen Reserven** zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs ist in **Zeile 11e** einzutragen. Die Ermittlung der stillen Reserven zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs richtet sich nach § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG. Demnach dürfen nur stille Reserven berücksichtigt werden, die im Inland steuerpflichtig sind. Die FinVerw. leitet die stillen Reserven aus dem Entgelt ab, dass für den Erwerb der Anteile gezahlt wurde. Kann dieser Wert auf Grund der Umstände des Einzelfalls (z.B. gesellschaftsrechtliche Veranlassung) hierdurch nicht abgeleitet werden, ist eine Unternehmensbewertung nach §§ 11, 95 bis 109 und 199 ff. BewG durchzuführen.[2] Die FinVerw. will stille Reserven aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nicht berücksichtigen, weil diese wiederum nach § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreit sind.[3]

Beratungshinweis:
Die Begründung, wonach stille Reserven aus der Beteiligung an anderen Kapitalgesellschaften nicht mit einzubeziehen sind, überzeugt nicht, da eine Veräußerung dieser Anteile auch bei Berücksichtigung der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 KStG zu 5 % steuerpflichtig wäre. Das Gesetz stellt auf eine inl. Steuerpflicht in Abgrenzung zu Wirtschaftsgütern ab, deren stille Reserven auf Grund Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen im Inland nicht versteuert werden müssen. Es ist nicht sachgerecht, auch hier stille Reserven nicht zu berücksichtigen, in denen Deutschland auf Grund innerstaatlicher Regelungen sein Besteuerungsrecht nicht ausübt.[4] In relevanten Fällen sollte die Einlegung eines Rechtsmittels geprüft werden.

Da § 8c KStG nicht nur auf Verluste und Verlustvorträge nach § 10d EStG wirkt, sondern auf alle Arten von Verlustverrechnungsbeschränkungen und auf den Zinsvortrag, war bisher unklar, in welcher Reihenfolge stille Reserven zum Erhalt von Verlustvorträgen zu verwenden sind. Die FinVerw. vertritt hierzu mittlerweile die Auffassung, dass stille Reserven in der Reihenfolge zu verrechnen sind, in der sie bei ihrer Realisierung verrechnet werden würden.[5] Laufende Verluste sind vor den Verlustvorträgen zu erhalten.[6] Es empfiehlt sich, die Wirtschaftsgüter/Beteiligungen, in denen stille Reserven enthalten sind, auf einer formlosen Anlage zu erläutern und die Details der Wertfindung der FinVerw. zu übermitteln. Die eigentliche Berücksichtigung muss jedoch bei den konkreten Verlustkürzungen erfolgen (also Anlage Zinsschranke, Anlage AEV, Anlage Verluste).

821 In den Zeilen 11f und 11g werden Angaben zur Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG abgefragt. Die Sanierungsklausel wurde nunmehr rückwirkend für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2007 in Kraft gesetzt.[7] Nach langjährigen Verfahren vor der Europäischen Kommission und dem Gericht erster Instanz hat schließlich der EuGH entschieden, dass § 8c Abs. 1a KStG beihilferechtlich nicht zu beanstanden ist.[8] Die Sanie-

1) BMF v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Rz. 41.
2) BMF v. 22.9.2011, BStBl I 2011, 859.
3) BMF v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Rz. 52.
4) So auch BB 2009, 2627; Ubg 2013, 1; DStZ 2014, 419, 424; H/H/R, § 8c KStG Rz: 57 und FR 2010, 58, 60; a.A.: D/P/M, § 8c KStG, Rz. 194; Ubg 2010, 73; GmbHR 2014, 673; F/D, § 8c KStG, Rz. 140.
5) Rz. 63 des BMF-Schreibens v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.
6) Rz. 62 des BMF-Schreibens v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.
7) Vgl. Art. 6 Nr. 2 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377.
8) EuGH-Urteil v. 28.6.2018, C-203/16, ABl.EU 2018 Nr. C 294, 2.

rungsklausel soll es Unternehmen in der Krise trotz Gesellschafterwechsels ermöglichen, Verluste mit künftigen Gewinnen zu verrechnen.

822 In **Zeile 11f** ist eine „1" einzutragen, wenn im laufenden VZ ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, jedoch die Voraussetzungen der **Sanierungsklausel** des § 8c Abs. 1a KStG gegeben sind. Zwar ist für die Anwendung der Sanierungsklausel grundsätzlich kein Antrag vorgesehen, sodass der Sachverhalt von Amts wegen zu prüfen wäre. Es empfiehlt sich aber dennoch hier Angaben zu machen, wenn die Voraussetzungen der Sanierungsklausel vorliegen und ihre Anwendung gewünscht wird. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die Sanierungsklausel nicht in jedem Fall „günstiger" ist als der Antrag auf den fortführungsgebundenen Verlustvortrag.

Da die Sanierungsklausel von Amts wegen zu prüfen ist, ist sie gegenüber der Anwendung des § 8d KStG vorrangig, der ein reiner Antragstatbestand ist. Ungelöst ist bisher das Verhältnis eines Sanierungsertrags nach § 3a EStG und dem Vorliegen der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG. Da beide Vorschriften grundsätzlich[1] von Amts wegen anzuwenden sind, stellt sich hier die Frage des Anwendungsvorrangs.

Nach § 8c Abs. 1a Satz 1 KStG soll ein Beteiligungserwerb von mehr als 50 % innerhalb von fünf Jahren nun nicht mehr als schädlicher Beteiligungserwerb gelten, wenn dieser zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs erfolgt. **Sanierung** ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten, vgl. § 8c Abs. 1a Satz 2 KStG. **Keine Sanierung** liegt vor, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb bei Erwerb im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfolgt, vgl. § 8c Abs. 1a Satz 4 KStG. So sollen Mantelkäufe verhindert werden.

Das Gesetz knüpft die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen an folgende Bedingungen:

1. die Körperschaft eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt oder
2. die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsumme der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb das Vierfache der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (→ Rz. 737) oder
3. der Körperschaft durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird (→ Rz. 738).

Dabei genügt es, wenn eine der drei genannten Bedingungen erfüllt wird, vgl. § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG. Daneben darf der Geschäftsbetrieb der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nicht im Wesentlichen eingestellt worden sein.

823 Hinsichtlich der Lohnsummenregelung verweist das Gesetz nunmehr ausdrücklich auf § 13a Abs. 1 Satz 3 und 4 und Abs. 4 ErbStG in der Fassung des Gesetzes vom 24.12.2008.[2] Nach mehreren Gesetzesänderungen des ErbStG ist in den genannten Verweisen keine Regelungen zur Lohnsummen mehr enthalten. Gleiches gilt für den § 13a Abs. 4 ErbStG. Für die Anwendung der Sanierungsklausel soll demnach ausdrücklich die überholte Regelung des ErbStG weiter anzuwenden sein.

824 Die Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen ist in § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG näher definiert als Zuführung von neuem Betriebsvermögen von mindestens 25 % des in der Steuerbilanz zum Schluss des dem Erwerb vorausgehenden Wj. bilanzierten Vermögen. Die Zuführung muss innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb erfolgen. Bei nicht vollständigem Erwerb der Körperschaft genügt auch eine anteilige Vermögenszuführung, vgl. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 3 KStG. Das zugeführte Betriebsvermögen darf nicht innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb wieder ausgeschüttet werden, vgl. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 4 Satz 5 KStG.

Ist die Sanierungsklausel erfüllt, sind die negativen Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nicht zu ziehen, d.h. Verlustvorträge bleiben bestehen und laufende negative Einkünfte bleiben abzugsfähig.

Beratungshinweis:
Nicht in allen Fällen ist die Sanierungsklausel jedoch günstiger als ein Antrag auf Feststellung des fortführungsgebundenen Verlusts nach § 8d KStG. Je nach Einzelfall sind Verstöße gegen die Bedingungen des § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG wahrscheinlicher als gegen die des § 8d Abs. 2 KStG oder umgekehrt. Zwar ist § 8c Abs. 1a KStG grundsätzlich von Amts wegen zu beachten, die Sachverhaltsermittlung des FA wird sich de facto jedoch auf Fälle beschränken, in denen die Sanierungsklausel durch Eintragung in Zeile 11f geltend gemacht wird.

825 Eintragungen in **Zeile 11g** sind nur erforderlich, wenn in einem der **fünf vorangegangenen VZ** die Sanierungsklausel angewendet wurde. Hier ist anzugeben, ob die Voraussetzungen für die Sanierungsklausel weiterhin vorliegen. Eintragungsmöglichkeiten sind „1" für ja, die Voraussetzungen liegen vor bzw. „2" für nein, die Voraussetzungen liegen nicht mehr vor. Falls die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, wird das FA dies als **rückwirkendes Ereignis** werten und die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 KStG in dem VZ ziehen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt.

Mit den hier genannten Voraussetzungen ist wohl konkret die Erhaltung der wesentlichen Betriebsgrundlagen nach § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG gemeint (Befolgung der Betriebsvereinbarung, Lohnsummenregelung, Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens). Darüber hinaus darf auch kein Branchenwechsel i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG

1) Bei § 3a EStG gilt dies erst für Schuldenerlasse nach dem 28.2.2017. Für Schuldenerlasse bis zu diesem Zeitpunkt ist § 3a EStG nur auf Antrag anzuwenden, vgl. § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG.
2) BGBl. I 2008, 30.

erfolgt sein. Eine erneute Überprüfung der grundsätzlichen Voraussetzungen nach § 8c Abs. 1a Satz 1, 2 und 4 KStG ist hier weder gemeint noch zulässig. Diese Voraussetzungen müssen bei der Veranlagung des VZ geprüft werden, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Die Befolgung der Betriebsvereinbarung nach § 8c Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 KStG kennt im Übrigen keine zeitliche Befristung, während die übrigen Bedingungen alle von einem Fünfjahreszeitraum abhängig sind. Da lt. amtlichem Datensatz/Vordruck jedoch nur Angaben innerhalb von fünf Jahren zu machen sind, bleibt fraglich, ob die FinVerw. davon ausgeht, dass nach fünf Jahren die Nichtbefolgung der Betriebsvereinbarung nicht zum Wegfall der Sanierungsklausel führt.

5. Angaben zum fortführungsgebundenen Verlust- und/oder Zinsvortrag nach § 8d KStG (Zeilen 12–14)

	Angaben zum fortführungsgebundenen Verlust- und/oder Zinsvortrag nach § 8d KStG		
12	Der Antrag nach § 8d KStG wird gestellt. Die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür liegen vollumfänglich vor; insbesondere wurde seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem schädlichen Beteiligungserwerb vorausgeht, ausschließlich derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten und zusätzlich hat in diesem Zeitraum bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums 2021 kein Ereignis im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG stattgefunden. (75)	19.237	1 = Ja
	Erforderliche Angaben zu § 8d Absatz 2 KStG, wenn zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums oder Wirtschaftsjahrs ein fortführungsgebundener Verlust- oder Zinsvortrag festgestellt wurde		
13	Im Veranlagungszeitraum sind Ereignisse im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG eingetreten. Die festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvorträge gehen unter.	19.238	1 = Ja 2 = Nein
14	Es liegen stille Reserven zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums (§ 8d Absatz 2 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG) vor.	19.239	1 = Ja 2 = Nein

826 In diesem Abschnitt werden die zentral für alle laufenden Verluste/negative Einkünfte und Verlustvorträge notwendigen Angaben zu § 8d KStG abgefragt. Mit § 8d KStG hat der Gesetzgeber eine Möglichkeit geschaffen, die negativen Folgen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG auf Antrag zu vermeiden. Ein bestehender Verlustvortrag wird allerdings zum sog. „fortführungsgebundenen Verlustvortrag" und kann durch später eintretende schädliche Ereignisse i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG wegfallen. Der Antrag auf Nichtanwendung des § 8c KStG wird in Zeile 12 gestellt. Angaben zum schädlichen Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG werden in den Zeilen 13 und 14 gemacht.

827 In **Zeile 12** wird der **Antrag auf Nichtanwendung des § 8c KStG** durch Eintragung einer „1" gestellt. Mit dieser Eintragung wird gleichzeitig versichert, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Antragstellung vorliegen. Diese sind gegeben, wenn die Körperschaft seit Gründung oder zumindest seit Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem schädlichen Beteiligungserwerb vorangeht und bis zum Ende des laufenden Veranlagungszeitraums

a) ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält (§ 8d Abs. 1 Satz 1 KStG),

b) den Geschäftsbetrieb nicht eingestellt oder ruhend gestellt hat (§ 8d Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 Nr. 1 KStG),

c) den Geschäftsbetrieb keiner andersartigen Zweckbestimmung zugeführt hat (§ 8d Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KStG),

d) kein zusätzlicher Geschäftsbetrieb aufgenommen wird (§ 8d Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG),

e) keine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft bestand (§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG) oder begründet wird (§ 8d Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 KStG),

f) nicht Organträger (§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG) ist oder wird (§ 8d Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 KStG) und

g) keine Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert übertragen werden (§ 8d Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG).

828 Wesentliches Tatbestandsmerkmal des § 8d KStG ist der Begriff des Geschäftsbetriebs. Der Gesetzgeber hat bewusst nicht den Begriff „Gewerbebetrieb" verwendet, da die meisten Körperschaften nach § 8 Abs. 2 KStG nur über einen einheitlichen Gewerbebetrieb verfügen und Änderungen an diesem grundsätzlich nicht vorliegen können. Was nun unter einem Geschäftsbetrieb genau zu verstehen ist, beschreibt § 8d Abs. 1 Satz 3 KStG als eine von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragene, nachhaltige, sich gegenseitig ergänzende und fördernde Betätigung der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. Die FinVerw. will an die von der Rechtsprechung zur Gewerbesteuer entwickelten Grundsätze zur Unternehmensidentität anknüpfen[1]. Ob sich die Rechtsprechung der Auffassung der FinVerw. anschließt, bleibt abzuwarten. Die FinVerw. definiert weitere Grundsätze zum Vorliegen mehrerer bzw. eines einheitlichen Geschäftsbetriebs[2].

1) Vgl. Rz. 18 des BMF-Schreibens v. 18.3.2021, IV C 2 – S 2745-b/19/10002 :002, BStBl I 2021, 363.
2) Vgl. Rz. 21 ff. des BMF-Schreibens v. 18.3.2021, IV C 2 – S 2745-b/19/10002 :002, BStBl I 2021, 363.

Hinzuweisen ist noch darauf, dass nach § 34 Abs. 6a Satz 1 zweiter Halbsatz KStG nur dann anzuwenden ist, wenn die Körperschaft keinen ihrer Geschäftsbetriebe vor dem 1.1.2016 ruhend oder eingestellt hat. Hat die Körperschaft zum 1.1.2016 bereits bestanden, muss also bis zu ihrer Gründung zurück ermittelt werden, ob eine Einstellung oder Ruhendstellung vorliegt. Dies dürfte mit erheblichen praktischen Problemen verbunden sein. Sollte eine solche **Ruhendstellung oder Einstellung vor dem 1.1.2016** vorliegen, ist eine Antragstellung nach § 8d Abs. 2 KStG nach dem Gesetzeswortlaut **niemals** möglich. Dies soll verhindern, dass noch nicht genutzte Verlustvorträge aus dem früher möglichen Handel mit Verlustmänteln weiterhin genutzt werden können. Die FinVerw. lässt abweichend vom eindeutigen Gesetzeswortlaut die Inanspruchnahme des § 8d KStG für Verluste, die nach dem 31.12.2015 entstanden sind, jedoch zu. Dies widerspricht zwar rechtsstaatlichen Grundsätzen, wird jedoch, da es zu Gunsten des Stpfl. erfolgt, wohl so angewendet werden.[1)]

Der Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG führt dazu, dass § 8c KStG für den schädlichen Beteiligungserwerb nicht anzuwenden ist. Das bedeutet, dass die Folgen des § 8c KStG nicht zu ziehen sind. Da § 8c KStG nicht nur auf einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte und den Verlustvortrag nach § 10d EStG wirkt, sind von der Antragstellung folgende Vorträge und laufende Tatbestände betroffen[2)]:

- § 10d EStG (Anlage Verluste, Anlage ZVE)
- § 2a EStG (Anlage AEV)
- §§ 15a und 15b EStG (Feststellungserklärung für Personengesellschaften)
- § 15 Abs. 4 EStG (Anlage GK)
- Zinsvortrag (Anlage Zinsschranke); der EBITDA-Vortrag ist in § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG nicht erwähnt und daher von § 8c KStG nicht betroffen.
- § 20 Abs. 6 Satz 3 EStG (Verlustvortrag bei Kapitalvermögen)
- Gewerbeverluste nach § 10a GewStG (§ 10a Satz 10 GewStG).

Der Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG führt zwar zur Vermeidung der Kürzung des laufenden Verlusts und der Verlustvorträge, dafür wird der jeweilige Verlustvortrag zum fortführungsgebundenen Verlust. Der fortführungsgebundene Verlust wiederum kann durch schädliche Ereignisse nach § 8d Abs. 2 KStG wegfallen.

829 Bei Erfüllung der vorgenannten Voraussetzungen ist bei einem schädlichen Beteiligungserwerb ein Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG immer sinnvoll, wenn es zur Kürzung der Verluste kommt, also die Stille-Reserve-Klausel oder die Konzernklausel nicht greift und auch kein Antrag nach § 8c Abs. 1a KStG (Sanierungsklausel) möglich ist. Selbst wenn in den Folgejahren ein schädliches Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG eintritt, wäre wenigstens noch eine Verlustverrechnung bis zum schädlichen Ereignis möglich, was günstiger ist als der sofortige Wegfall.

Liegen stille Reserven vor, die zum Erhalt der Verlustvorträge/negativen Einkünfte führen, ist ein Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG grundsätzlich nicht sinnvoll, da die Verluste ja bereits durch die stillen Reserven nicht wegfallen. Dies gilt jedoch nicht unbedingt, wenn man von der Nichtanwendung der Mindestbesteuerung auf fortführungsgebundene Verlustvorträge nach § 10d und § 15 Abs. 4 EStG ausgeht.

Beratungshinweis:

Die FinVerw. geht davon aus, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag Teil des eigentlichen Verlustvortrags (nach § 10d EStG oder nach anderen Vorschriften) ist. Demzufolge soll auf den fortführungsgebundenen Verlustvortrag auch die Mindestbesteuerung anzuwenden sein. Diese Verwaltungsauffassung ergibt sich nicht aus der Formulierung des § 8d KStG. Nach § 8d Abs. 1 Satz 8 KStG ist der fortführungsgebundene Verlust vor dem nach § 10d Abs. 4 EStG festgestellten Verlustvortrag abzuziehen. Wenn der fortführungsgebundene Verlustvortrag aber im Verlustvortrag nach § 10d EStG enthalten ist, kann er nicht vorrangig abgezogen werden.

Nach § 8d Abs. 1 Satz 7 KStG ist lediglich § 10d Abs. 4 EStG entsprechend anzuwenden. Fehlt ein Verweis auf § 10d EStG oder beschränkt er sich auf § 10d Abs. 4 EStG, wird für diverse andere Verlustverrechnungskreise (z.B. §§ 2a, 15a und 15b EStG) gefolgert, dass keine Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG anzuwenden ist. Sofern dies gewollt ist, verweisen andere Verlustverrechnungsbeschränkungen explizit auf die Verlustverrechnung nach Maßgabe des § 10d EStG (z.B. § 15 Abs. 4 EStG). Demnach unterlägen fortführungsgebundene Verluste nicht der Mindestbesteuerung und könnten unbeschränkt verrechnet werden.

Vertritt man entgegen der FinVerw. die Auffassung, dass die Mindestbesteuerung nicht greift, kann ein Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG selbst bei Vorliegen von stillen Reserven in Höhe der entfallenden Verluste sinnvoll sein, da die Verlustverrechnung schneller als im Normalfall erreicht werden kann. Außerdem sind stille Reserven – so sie zum Schluss des dem schädlichen Ereignis vorangehenden VZ noch vorhanden sind – bei einem schädlichen Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG ebenfalls verlusterhaltend zu berücksichtigen, vgl. § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG.

830 In **Zeile 13** ist einzutragen, ob im VZ ein **schädliches Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG** eingetreten ist. Angaben sind immer dann erforderlich, wenn zum Ende des vorangegangenen VZ ein fortführungsgebundener Verlustvortrag festgestellt wurde. Beim Zinsvortrag ist auf das Ende des vorangegangenen Wj. abzustellen.

Es ist eine „1" einzutragen, wenn mindestens ein schädliches Ereignis im VZ eingetreten ist. Falls kein schädliches Ereignis eingetreten ist, ist eine „2" einzutragen. Schädliche Ereignisse i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG sind:

1. die Einstellung des Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 1 Satz 1 KStG),
2. die Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 KStG),

1) Vgl. Rz. 79 des BMF-Schreibens v. 18.3.2021, IV C 2 – S 2745-b/19/10002 :002, BStBl I 2021, 363.
2) So auch Rz. 55 des BMF-Schreibens v. 18.3.2021, IV C 2 – S 2745-b/19/10002 :002, BStBl I 2021, 363.

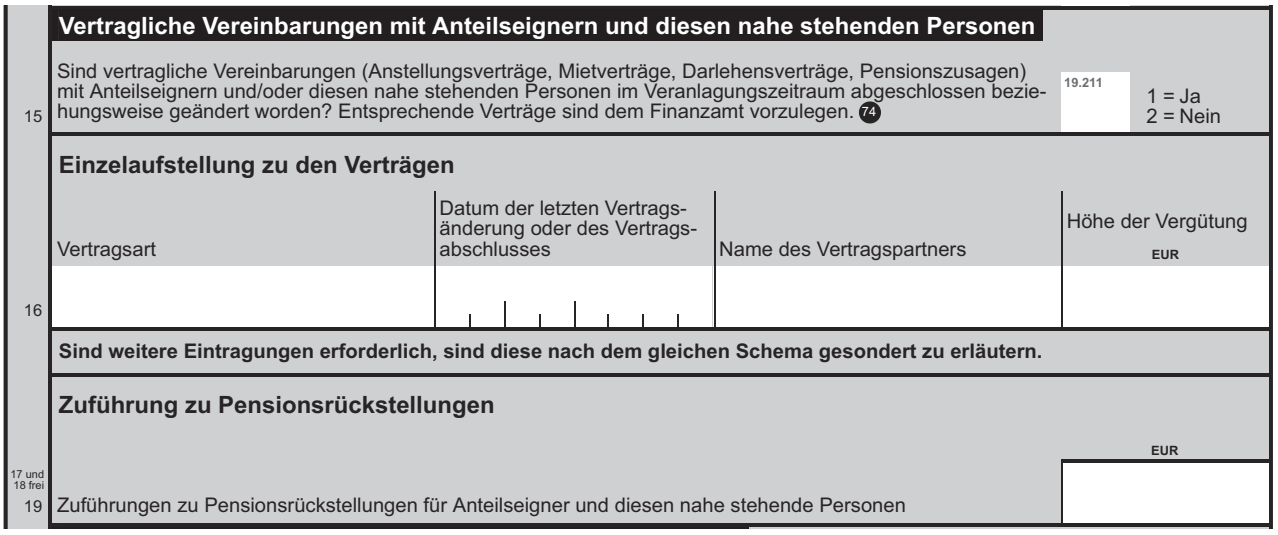
3. die Zuführung des Geschäftsbetriebs zu einer andersartigen Zweckbestimmung (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KStG),
4. die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG),
5. die Begründung einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 KStG),
6. die Einnahme der Stellung eines Organträgers (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 KStG) und
7. die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Körperschaft unter dem gemeinen Wert (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG).

Während die Voraussetzungen der Nummern 4 bis 6 leicht zu prüfen sind, bleibt die genaue Auslegung des Begriffs des Geschäftsbetriebs, seiner Einstellung oder Ruhendstellung genauso unklar wie die Frage, wann ein neuer Geschäftsbetrieb aufgenommen oder ein Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird.

Wird hier eine „1" eingetragen, gehen fortführungsgebundene Verlustvorträge nach § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG unter. Der Verlustuntergang wird jedoch nicht hier, sondern auf dem Vordruck des jeweils betroffenen Verlustvortrags eingetragen (Anlage Verluste, Anlage Zinsschranke, Anlage AEV). Soweit die FinVerw. keine amtliche Anlage zur Ermittlung des Verlustvortrags besteht (z.B. § 15 Abs. 4 EStG), sind die entsprechenden Folgen bei der formlosen Ermittlung des Verlustvortrags zu ziehen.

831 Wird in Zeile 13 eine „1" eingetragen, muss in **Zeile 14** angegeben werden, ob **stille Reserven** zum Schluss des vorangegangenen VZ vorhanden waren. Hintergrund der Frage ist die sinngemäße Anwendung der Stille-Reserve-Klausel auf die auf Grund des schädlichen Ereignisses wegfallenden Verluste und Verlustvorträge nach § 8d Abs. 2 Satz 1 letzter Halbsatz KStG. Die Berücksichtigung der stillen Reserven der Höhe nach erfolgt jedoch nicht hier, sondern auf der Anlage des jeweils betroffenen Verlusts (z.B. Anlage Verluste, AEV, Zinsschranke).

6. Vertragliche Vereinbarungen mit Anteilseignern und diesen nahestehenden Personen (Zeilen 15–19)



Vertragliche Vereinbarungen mit Anteilseignern und diesen nahe stehenden Personen

15 Sind vertragliche Vereinbarungen (Anstellungsverträge, Mietverträge, Darlehensverträge, Pensionszusagen) mit Anteilseignern und/oder diesen nahe stehenden Personen im Veranlagungszeitraum abgeschlossen beziehungsweise geändert worden? Entsprechende Verträge sind dem Finanzamt vorzulegen. 74 — 19.211 — 1 = Ja, 2 = Nein

Einzelaufstellung zu den Verträgen

	Vertragsart	Datum der letzten Vertragsänderung oder des Vertragsabschlusses	Name des Vertragspartners	Höhe der Vergütung EUR
16				

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

Zuführung zu Pensionsrückstellungen

		EUR
17 und 18 frei		
19	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Anteilseigner und diesen nahe stehende Personen	

832 In Zeile 15 und den folgenden beiden Zeilen sind **Angaben zu schuldrechtlichen Verträgen mit Anteilseignern und diesen nahestehenden Personen** zu machen. Wie die beispielhafte Aufzählung im Vordruck entnehmen lässt, sind hiervon u.a. folgende Vertragsarten betroffen:

- Anstellungsverträge,
- Verträge über Pensionszusagen,
- Miet- und Pachtverträge und
- Darlehensverträge.

Praxishinweis:
Zu den nahestehenden Personen eines Anteilseigners zählen insb. nahe Verwandte, wie z.B. Ehegatten, Eltern, Geschwister und Kinder, aber auch gesellschaftsrechtlich verbundene Firmen, wie z.B. Mutter-, Tochter- und Schwestergesellschaften.

Zunächst ist in **Zeile 15** eine „1" einzutragen, wenn sich die vertraglichen Vereinbarungen geändert haben oder im Wj. Verträge mit Anteilseignern geschlossen wurden, andernfalls eine „2".

Anschließend sind in den **Zeilen 16-18** die im VZ mit Anteilseignern oder diesen nahestehenden Personen **neu abgeschlossenen Verträge sowie Verträge** aus früheren VZ, **die während des abgelaufenen VZ noch Gültigkeit besaßen**, anzugeben.

Zu den genannten Verträgen sind Angaben zur **Vertragsart** (z.B. Mietvertrag), zum **Datum des Vertragsabschlusses** bzw. der letzten Vertragsänderung, der Person des **Vertragspartners** und zur Höhe der geleisteten **Vergütung** erforderlich. Reichen die hierzu vorgesehenen Zeilen des Vordrucks nicht aus, sind weitere Angaben auf einer formlosen Anlage zu machen. Bei Verwendung des elektronischen Datensatzes können die Einzelangaben direkt in der Erklärung gemacht werden. 833

Soweit die betreffenden **Verträge** dem FA noch nicht vorliegen, sind sie der Steuererklärung **in Kopie vorzulegen**.

Beratungshinweis: 834

Auf der Basis der in den Zeilen 15 bis 18 der Anlage WA gemachten Angaben und der hierzu eingereichten Verträge prüft das FA, ob die schuldrechtlich vereinbarten Vergütungen im Fremdvergleich angemessen sind und ob die den beherrschenden Gesellschaftern gegenüber gezahlten Vergütungen klar und eindeutig im Vorhinein vereinbart wurden. Verneint die Finanzbehörde dies nach Prüfung, wird es die geleisteten Vergütungen im Rahmen der Einkommensermittlung ganz oder teilweise als **vGA** dem Betriebsergebnis hinzurechnen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

Ferner muss damit gerechnet werden, dass das für die Besteuerung der Körperschaft zuständige Betriebsfinanzamt auch über die als angemessen erachteten Vergütungen **Kontrollmitteilungen an die Wohnsitzfinanzämter der Vergütungsempfänger** versendet. Es empfiehlt sich daher, rechtzeitig Vorsorge zu treffen, dass die erhaltenen Vergütungen in den von den Vergütungsempfängern eingereichten Steuererklärungen auch vollständig enthalten sind.

In **Zeile 19** sind für den Fall, dass Anteilseignern oder diesen nahestehenden Personen aus einer betrieblichen Altersversorgung Anwartschaftsansprüche auf spätere Pensionsleistungen zustehen, die hierfür im abgelaufenen Wj. vorgenommenen **Zuführungen zu Pensionsrückstellungen** anzugeben. Die dem vorgenannten Personenkreis gegenüber schriftlich erteilten Pensionszusagen sind dem FA – soweit nicht bereits geschehen – vorzulegen. Darüber hinaus empfiehlt es sich, die vorgenommene Zuführung zur Pensionsrückstellung durch Vorlage des versicherungsmathematischen Gutachtens zu belegen. 835

7. Aufsichtsratsvergütungen an unbeschränkt Steuerpflichtige (Zeilen 20–20g)

Aufsichtsratsvergütungen an unbeschränkt Steuerpflichtige

Empfänger der Vergütung

Vor- und Nachname

20

Straße und Hausnummer

20a

Postleitzahl und Wohnort

20b

Finanzamt

20c

20d Identifikationsnummer

Steuernummer

20e

EUR

20f Im Kalenderjahr geleistete Vergütungen

- 3 -

Steuernummer

Zeile

EUR

20g Darin enthaltene Umsatzsteuer

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

Die **Zeilen 20 bis 22g** betreffen die von der Körperschaft **an unbeschränkt Stpfl. geleisteten Aufsichtsratsvergütungen**. Dabei sind die Empfänger mit Namen, Vornamen und Anschrift zu bezeichnen und Angaben zur jeweiligen Höhe der gezahlten Bruttovergütung sowie zu der darin enthaltenen Umsatzsteuer zu machen. Darüber hinaus wird die Benennung der örtlich zuständigen Finanzämter, der ID-Nummern und der Steuernummern der aufgeführten Stpfl. erbeten. 836

Da die im Wj. als Aufwand erfassten Zahlungen den Empfängern möglicherweise erst zu einem späteren Zeitpunkt zugeflossen sind, für deren Einkommensbesteuerung aber in der Regel auf den Zuflusszeitpunkt abzustellen ist, fordert die FinVerw. ferner Angaben zum Zahlungstag.

Praxishinweis:
Reicht der auf dem Vordruck vorhandene Platz nicht zur Angabe aller Zahlungen aus, sind Ausführungen auf einer formlosen Anlage erforderlich. Auf diese ist im Vordruck hinzuweisen.

Werden **Reisekosten** (Tagegelder für Verpflegungsmehraufwand und Fahrtauslagen) besonders gewährt, so gehören sie nur insoweit zu den Aufsichtsratsvergütungen, als sie die nachgewiesenen Auslagen übersteigen.

Die Angaben in diesen Zeilen sind auf Zahlungen an **unbeschränkt steuerpflichtige Aufsichtsratsmitglieder** zu beschränken. Die Zahlungen an **beschränkt steuerpflichtige Aufsichtsratsmitglieder** werden, da diese nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG dem Steuerabzug unterliegen, gesondert in den **Zeilen 30 bis 32** abgefragt.

837 **Beratungshinweis:**
Die Angaben in diesem Abschnitt dienen in erster Linie der Sicherstellung der Besteuerung empfangener Bezüge beim Empfänger der Aufsichtsratsvergütung. Die Finanzämter sind angewiesen, hierüber regelmäßig **Kontrollmitteilungen an die zuständigen Wohnsitzfinanzämter** zu versenden. Es empfiehlt sich daher, rechtzeitig Vorsorge zu treffen, dass die erhaltenen Vergütungen in den von den Vergütungsempfängern eingereichten Steuererklärungen auch vollständig enthalten sind und eine eventuell erforderliche Umsatzbesteuerung vorgenommen wurde.

Daneben dienen die Angaben, ergänzt um die in den Zeilen 30 bis 32 vorzunehmenden Eintragungen zu den an beschränkt Stpfl. geflossenen Aufsichtsratsvergütungen, dem Betriebsfinanzamt der Körperschaft zur **Verprobung mit den Angaben in Zeile 59 der Anlage GK** zur hälftigen Hinzurechnung der als Aufwand erfasster Aufsichtsratsvergütungen bei Ermittlung des Einkommens der Körperschaft (§ 10 Nr. 4 KStG).

838 Die FinVerw. hat die Meldungen nach § 138 Abs. 2 AO ab dem VZ 2018 von der Anlage WA entfernt und fragt sie auch sonst nicht mehr in der Körperschaftsteuererklärung ab. Die Anzeigeverpflichtungen bestehen aber unabhängig von der Angabe in der Körperschaftsteuererklärung weiter.

8. Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen nach § 138a AO (Zeilen 27–29)

Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen nach § 138a AO 48

Die Körperschaft

21 bis 26 frei

27 — 19.212

1 = ist eine inländische Konzernobergesellschaft im Sinne des § 138a Absatz 1 Satz 1 AO.
2 = ist eine beauftragte Gesellschaft im Sinne des § 138a Absatz 3 AO.
3 = ist eine einbezogene inländische Konzerngesellschaft eines Konzerns mit ausländischer Konzernobergesellschaft.
4 = ist eine einbezogene Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, das als ausländische Konzernobergesellschaft oder als einbezogene ausländische Konzerngesellschaft in einen Konzernabschluss einbezogen ist.

Bezeichnung des Unternehmens, das den länderbezogenen Bericht des Konzerns übermitteln wird:

28 — 19.214

29 — Länderschlüssel der Finanzbehörde, an die der länderbezogene Bericht des Konzerns übermittelt wird: 49 — 19.215

839 Der Abschnitt zum länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen wurde auf Grund der Einführung des § 138a AO durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen[1] neu aufgenommen. Mit dieser Vorschrift setzt der Gesetzgeber die internationale Vereinbarung zum sog. „Country-by-Country-Reporting" (CbCR) um, wonach **multinational tätige Unternehmen staatenbezogen** ihre **Steuerlast** anhand eines sog. „**länderbezogenen Berichts**" **darlegen** müssen (BEPS-Aktionspunkt 13).

Der länderbezogene Bericht sollte regelmäßig von der Konzernobergesellschaft (Konzernspitze) an die jeweils zuständige Finanzbehörde übermittelt werden, die die Informationen dann in einem automatisierten Verfahren mit den betroffenen Staaten austauscht. Die Angaben in den Zeilen 27 bis 29 dienen der FinVerw. zur Überprüfung, ob die länderbezogenen Berichte von der Körperschaft tatsächlich beim Bundeszentralamt für Steuern eingereicht bzw. von anderen Staaten dem Bundeszentralamt für Steuern übermittelt wurden.

840 In **Zeile 27** ist einzutragen, ob überhaupt eine Übermittlungsverpflichtung besteht. Hier sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

– „1" die Körperschaft ist **im Inland** ansässig und
  a) nach Handelsrecht (§§ 290 ff. HGB) verpflichtet, einen **Konzernabschluss** aufzustellen und
  b) in den Konzernabschluss sind auch **Unternehmen** einzubeziehen, die **im Ausland ansässig** sind und
  c) die im Konzernabschluss ausgewiesenen **konsolidierten Umsatzerlöse** betragen **mindestens 750 Mio. €**.

1) BGBl. I 2016, 3000.

– „2" die Körperschaft ist nach § 138a Abs. 3 AO von der Konzernobergesellschaft beauftragt, einen länderbezogenen Bericht beim Bundeszentralamt für Steuern einzureichen (Details → Rz. 841).

– „3" die Körperschaft ist im Inland ansässig oder beschränkt steuerpflichtig, wird jedoch in einen Konzernabschluss eines anderen Unternehmens einbezogen (ist also Tochtergesellschaft). Der länderbezogene Bericht wird nicht von der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, sondern von der Konzernobergesellschaft oder von einem anderen beauftragten Unternehmen abgegeben.

– „4" es handelt sich um eine im Ausland ansässige Körperschaft, die im Inland nur mit ihrer Betriebsstätte steuerpflichtig ist (beschränkte Steuerpflicht). Die Betriebsstätte wird in einen Konzernabschluss eines anderen Unternehmens einbezogen. Der länderbezogene Bericht wird entweder von dieser Körperschaft der Finanzbehörde eines anderen Staats übermittelt oder von der Konzernobergesellschaft oder von einem anderen beauftragen Unternehmen abgegeben.

Die bisherige Eintragungsmöglichkeit „5" („keine der genannten Voraussetzungen liegt vor") ist ab dem VZ 2021 entfallen. Die Zeile ist im elektronischen Datensatz nun keine Pflichteingabe mehr. Eine sinnvolle Entscheidung der FinVerw., da nur ein kleiner Teil der in Deutschland tätigen Körperschaften unter die Mitteilungspflicht fällt.

841 Nach den internationalen Vereinbarungen erfolgt der Austausch der länderbezogenen Berichte nur auf Gegenseitigkeit, d.h. nur Staaten, die die länderbezogenen Berichte ihrer Konzerne mit anderen Staat austauschen, erhalten im Gegenzug auch länderbezogene Berichte der Konzerne anderer Staaten. Nimmt ein Staat nicht an diesem Austausch teil oder übermittelt die Konzernobergesellschaft tatsächlich keinen länderbezogenen Bericht, bleiben die im Inland ansässigen Tochterunternehmen zur Abgabe des länderbezogenen Berichts verpflichtet (§ 138a Abs. 4 AO). Der Konzern kann jedoch nach § 138a Abs. 3 AO eine Tochtergesellschaft mit der Übermittlung des länderbezogenen Berichts für den Konzern beauftragen. Falls die Körperschaft, für die die Steuererklärung erstellt wird, eine solche beauftragte Gesellschaft ist, ist hier eine „2" einzutragen.

842 In den Fällen der Nummern 1 und 2 muss die Körperschaft den länderbezogenen Bericht an das Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln, vgl. § 138a Abs. 6 Satz 3 AO. Der länderbezogene Bericht ist wirtschaftsjahrbezogen zu erstellen und spätestens ein Jahr nach Ablauf des Wj. zu übermitteln.

Das BMF hat den amtlichen Datensatz in Form einer XML-Schnittstelle veröffentlicht.[1)] Der länderbezogene Bericht ist in englischer Sprache zu veröffentlichen und an das BZSt als Anlage zu einer De-Mail zu übersenden. Die Abgabe in Papier soll danach nicht zulässig sein. Details zu dem Verfahren können beim BZSt[2)] abgerufen werden.

843 In den Fällen der Nummern 3 und 4 wird der länderbezogene Bericht von einem anderen Unternehmen abgegeben. In diesen Fällen muss das andere Unternehmen in **Zeile 28** angegeben werden. In **Zeile 29** ist der Länderschlüssel der Finanzbehörde anzugeben, an den der länderbezogene Bericht übermittelt wird. Einzutragen ist der Länderkürzel nach ISO-3166. Eine Übersicht der teilnehmenden Staaten mit Länderkürzel findet sich auf der Webseite des BZSt.[3)]

1) BMF v. 11.7.2017, IV B 5 – S 1300/16/10010 :002, BStBl I 2017, 974.
2) https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/CountryByCountryReporting/countrybycountryreporting_node.html.
3) Siehe vorherige Fußnote.

9. Vergütungen i.S.d. § 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 und Abs. 7 EStG an beschränkt Steuerpflichtige (Zeilen 30–37)

Vergütungen im Sinne des § 50a Absatz 1 Nummer 1 bis 4 und Absatz 7 EStG an beschränkt Steuerpflichtige (zum Beispiel Aufsichtsratsvergütungen, Lizenzvergütungen)

Empfänger der Vergütung

	Vor- und Nachname
30	
	Straße und Hausnummer
30a	
	Postleitzahl und Ort
30b	
	Weitere Adressangaben
30c	
	Staat
30d	

		EUR
30e	Geleistete Vergütung	
30f	Einbehaltener und abgeführter Steuerabzug	
30g	Einbehaltener und abgeführter Solidaritätszuschlag auf den Steuerabzug	
31 und 32 frei 33	Von der geleisteten Vergütung wurde der Steuerabzug nach § 73f EStDV nicht beziehungsweise nicht in voller Höhe vorgenommen	1 = Ja
34	In den Fällen des § 73f EStDV: wegen Abführung an GEMA	1 = Ja
	In den Fällen des § 73f EStDV: wegen Abführung an	
34a		
34b	Von der geleisteten Vergütung wurde der Steuerabzug nach § 50c EStG nicht beziehungsweise nicht in voller Höhe vorgenommen	1 = Ja
35	In den Fällen des § 50c EStG: auf Grund der Bescheinigung beziehungsweise der Ermächtigung des Bundeszentralamts für Steuern vom	
	Aktenzeichen der Bescheinigung beziehungsweise Ermächtigung des Bundeszentralamts für Steuern für den Steuerabzug	
35a		

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

Steuernummer

Zeile	**Steueranmeldung**	
36 frei 37	Steuernummer beim Bundeszentralamt für Steuern	

844 Bei den unter diesem Abschnitt einzutragenden Vergütungen handelt es sich sämtlich um **Vergütungen an beschränkt Stpfl.**, für die die **Steuer gem. § 50a EStG im Abzugsverfahren einzubehalten und abzuführen** ist.

845 In Betracht kommen zunächst die an beschränkt steuerpflichtige Mitglieder des Aufsichtsrats (Verwaltungsrats) von inl. Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Personenvereinigungen des privaten und des öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschafter nicht als Mitunternehmer anzusehen sind, für die Überwachung der Geschäftsführung geleisteten **Aufsichtsratsvergütungen**. Sie unterliegen gem. § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG der sog. **Aufsichtsratssteuer**. Diese beträgt **30 %** der Aufsichtsratsvergütungen (§ 50a Abs. 2 EStG).

Praxishinweis:
Werden Reisekosten wie z.B. Tagegelder und Fahrtkosten gesondert gewährt, zählen sie unter den Voraussetzungen des § 50a Abs. 3 EStG nur insoweit zu den Aufsichtsratsvergütungen, als sie die tatsächlichen Auslagen übersteigen.

Daneben wird die Einkommensteuer gem. **§ 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG** bei beschränkt Stpfl. im Wege des Steuerabzugs erhoben **846**

- bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einkünfte zufließen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 9 EStG), es sei denn, es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unterliegen,
- bei Einkünften aus der inl. Verwertung von Darbietungen vorgenannter Art (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 6 EStG),
- bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insb. von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z.B. Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9 EStG).

Der **Steuerabzug** beträgt hier **15 %** (§ 50a Abs. 2 EStG).

Anzugeben sind schließlich auch die Vergütungen an beschränkt Stpfl., für die auf Grund besonderer Anordnung durch die Finanzbehörde zum Zwecke der Sicherung des Steueranspruchs ein Steuerabzug nach **§ 50a Abs. 7 EStG** angeordnet wurde. Der Steuerabzug beträgt hier im Allgemeinen 25 %, bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen 15 % der gesamten Einnahmen (§ 50a Abs. 7 Satz 2 EStG). **847**

Zu den genannten Vergütungen sind in diesem Abschnitt (hilfsweise auf einer gesonderten formlosen Anlage) jeweils Angaben zum **Empfänger der Vergütung** (Name, Vorname, Anschrift), zur Höhe der geleisteten **Bruttovergütung**, zur Höhe des hiervon einbehaltenen und abgeführten **Steuerabzugsbetrags** und zur Höhe des auf den Steuerabzug entfallenden **Solidaritätszuschlags** zu machen. **848**

In den **Zeilen 33 bis 35** ist durch Angabe der Betreffzeile sowie durch Ankreuzen der nachfolgenden Felder kenntlich zu machen, für welche Vergütungen ein Steuerabzug nach § 73f EStDV wegen Einschaltung der GEMA bzw. eines vergleichbaren Rechtsträgers oder nach § 50c EStG auf Grund Bescheinigung oder Ermächtigung des Bundeszentralamts für Steuern nicht oder nicht in voller Höhe vorgenommen wurde.

In der **Zeile 37** ist – sofern bekannt – die **Steuernummer** für die Vergütung nach § 50c EStG beim **Bundeszentralamt für Steuern** anzugeben.

10. Corona-Soforthilfen, Überbrückungshilfen und vergleichbare Zuschüsse (Zeile 40)

Corona-Soforthilfen, Überbrückungshilfen und vergleichbare Zuschüsse

		EUR
38 und 39 frei		
40	Gesamtbetrag der erhaltenen Corona-Soforthilfen, Überbrückungshilfen und/oder vergleichbaren Zuschüsse, die in der Gewinnermittlung als steuerpflichtige Betriebseinnahmen erfasst wurden (Saldo der erhaltenen und im gleichen Kalenderjahr zurückgezahlten Corona-Zuschüsse)	19.240

Im Zuge der Corona-Pandemie haben Bund, Länder und Gemeinden Zuschüsse an Unternehmen geleistet. Besondere Befreiungsvorschriften existieren für diese Leistungen nicht, weshalb es sich um steuerpflichtige Zuschüsse handelt. In der Regel wurden solche Zahlungen zur Deckung laufender Kosten geleistet. Da diese laufenden Kosten Betriebsausgaben sind, müssen entsprechende Zuschüsse auch Betriebseinnahmen (Erträge) sein, da ansonsten eine doppelte Begünstigung eintreten würde. **849**

Die auszahlenden Stellen sind verpflichtet, die Zahlungen an die FinVerw. zu übermitteln, vgl. § 13 MV. In **Zeile 40** ist nun der Gesamtbetrag der erhaltenen **Corona-Soforthilfen, Überbrückungshilfen oder vergleichbare Zuschüsse** einzutragen, die in der Gewinnermittlung als „steuerpflichtige" Betriebseinnahme erfasst wurden. Der Text des Vordrucks ist insofern ungenau, weil eine Betriebseinnahme sowohl in der Bilanz als auch in der Anlage EÜR immer steuerpflichtig ist. Die Steuerfreiheit einer Einnahme wird durch außerbilanzielle Abrechnung hergestellt. Solche – wie bereits ausgeführt – steuerpflichtigen Zuschüsse dürfen deshalb nicht in Zeile 69 der Anlage GK eingetragen werden. Zurückgeforderte Zuschüsse sind negativ einzutragen. Je nach Gewinnermittlungsart gilt das Aufwands- und Ertragsprinzip (Bilanzierung) oder das Zufluss-/Abfluss-Prinzip. Weshalb die Corona-Soforthilfen hier einzutragen sind, ist nicht ersichtlich. Für die steuerliche Behandlung ist die korrekte Buchung in der Buchführung bzw. die korrekte Erfassung in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG maßgebend.

11. Forschungszulage (Zeilen 41–44)

	Forschungszulage		
41	Für die Körperschaft wurde ein Antrag auf Festsetzung einer Forschungszulage gestellt. Es wird beantragt, die Festsetzung der Körperschaftsteuer bis zur Festsetzung der Forschungszulage zurückzustellen.	19.241	1 = Ja
42	Für die nachfolgend aufgeführten Personengesellschaften besteht ein Anspruch auf Festsetzung oder Feststellung einer Forschungszulage. Es wird beantragt, die Festsetzung der Körperschaftsteuer bis zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 10 Absatz 2 Satz 2 FZulG zurückzustellen.	19.242	1 = Ja
	Einzelangaben		
43	Steuernummer der Personengesellschaft		
	Name der Personengesellschaft		
44			
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.		

850 Die Forschungszulage wurde eingeführt, um die Forschung durch Wirtschaftsunternehmen zu fördern. Ein Antrag auf Forschungszulage kann von natürlichen Personen, Körperschaften und Personengesellschaften gestellt werden, vgl. § 1 FZulG.

Begünstigt sind Forschungs- und Entwicklungsvorhaben, die der Grundlagenforschung, der industriellen Forschung oder der experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind, vgl. § 2 Abs. 1 FZulG. Die Herstellung der Marktreife ist hingegen nicht begünstigt, vgl. § 2 Abs. 2 FZulG. Die Forschung muss nicht notwendigerweise selbst (also eigenbetrieblich) erbracht werden, sondern kann auch als Auftragsforschung oder durch § 2 Abs. 4 FZulG näher definierte Kooperationen erbracht werden. Auftragsforschung ist allerdings nur dann begünstigt, wenn der Auftragnehmer seinen Sitz im EU/EWR-Raum hat und Amtshilfe geleistet wird, vgl. § 2 Abs. 5 FZulG.

Gefördert werden die Bruttoarbeitslöhne einschließlich der Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung von Beschäftigten, die mit der begünstigten Forschungs- und Entwicklungstätigkeit betraut sind, bis zu einem Höchstbetrag von 4 Mio. €, vgl. § 3 Abs. 1 und Abs. 5 FZulG. In Konzernstrukturen gilt diese Obergrenze für den ganzen Konzern, vgl. § 3 Abs. 6 FZulG.

Die Forschungszulage beträgt 25 % der begünstigten Aufwendungen, wobei die begünstigten Aufwendungen pro Jahr auf 4 Mio. € begrenzt sind. Insgesamt darf die Summe der für ein Forschungs- oder Entwicklungsvorhaben gewährten staatlichen Beihilfen einschließlich der Forschungszulage über alle Jahre 15 Mio. € nicht überschreiten, vgl. § 4 FZulG.

Um einen Antrag auf Forschungszulage stellen zu können, muss zunächst eine Bescheinigung nach § 6 FZulG erteilt werden. Mit der Bescheinigung nach § 6 FZulG wird nachgewiesen, dass ein Forschungs- und Entwicklungsvorhaben nach Maßgabe des FZulG grundsätzlich förderungsfähig ist.

Der Antrag auf Forschungszulage muss nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch beim zuständigen FA gestellt werden[1]. Die Forschungszulage wird durch Forschungszulagenbescheid festgesetzt, vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 FZulG. Diese wird allerdings nicht ausgezahlt, sondern im Rahmen der nächsten erstmaligen Festsetzung der Körperschaftsteuer angerechnet, vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 FZulG. Da der Antrag auf Forschungszulage erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die Aufwendungen entstanden sind, abgegeben werden kann und die Körperschaftsteuererklärung ggf. ebenfalls zeitnah abgegeben wird, hat die FinVerw. mit **Zeile 41** die Möglichkeit geschaffen, eine **Zurückstellung** der Bearbeitung der Körperschaftsteuererklärung **bis zur Erteilung des Forschungszulagenbescheids** zu beantragen.

Wird die Körperschaftsteuer vor der Erteilung des Forschungszulagenbescheids festgesetzt, muss bis zur Körperschaftsteuerfestsetzung des nächsten Jahres gewartet werden, bis es zur Anrechnung und damit de facto zur Auszahlung der Forschungszulage kommt.

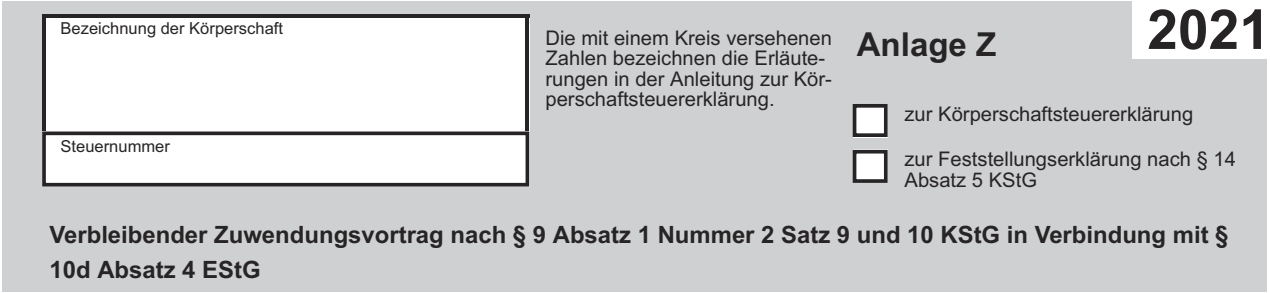
Ist die Körperschaft (ggf. mittelbar) an einer Personengesellschaft beteiligt, die Forschungszulage erhält, erfolgt die Auszahlung ebenfalls durch die Anrechnung auf die Körperschaftsteuer des Mitunternehmers, vgl. § 10 Abs. 2 Satz 2 FZulG. In **Zeile 42** ist es möglich, die Zurückstellung der Bearbeitung der Körperschaftsteuererklärung bis zur gesonderten und einheitlichen Feststellung des auf den Mitunternehmer entfallenden Anteils der Forschungszulage nach § 10 Abs. 2 Satz 2 FZulG zurückzustellen.

Die Zeilen 43 und 44 sind im elektronischen Datensatz mehrfach abzugeben. Für jede Personengesellschaft, an der die Körperschaft beteiligt ist und von der die Auszahlung von Forschungszulage erwartet wird, ist eine Eintragung vorzunehmen. In **Zeile 43** ist die Steuernummer und in **Zeile 44** der Name der Personengesellschaft anzugeben.

1) Eine Antragstellung ist kostenlos über www.elster.de möglich.

XV. Anlage Z – Verbleibender Zuwendungsvortrag

1. Anwendungsbereich des Vordrucks


Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage Z **2021**

☐ zur Körperschaftsteuererklärung

☐ zur Feststellungserklärung nach § 14 Absatz 5 KStG

Verbleibender Zuwendungsvortrag nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 Satz 9 und 10 KStG in Verbindung mit § 10d Absatz 4 EStG

Die Anlage Z dient der Berechnung der abzugsfähigen Zuwendungen (Spenden) und ggf. der Berechnung eines verbleibenden Zuwendungsvortrags nach §§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 und 10 KStG auf das Ende des laufenden Veranlagungszeitraums. Sie ergänzt die Anlage ZVE (→ Rz. 920) und kann nur einmal abgegeben werden. **851**

2. Anfangsbestand (Zeilen 1–3)

Zeile	Ermittlung des verbleibenden Zuwendungsvortrags	EUR
1	Verbleibender Zuwendungsvortrag zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums	
2	Davon ab: Im Falle einer Abspaltung oder Teilübertragung: Verringerung des verbleibenden Zuwendungsvortrags bei der übertragenden Körperschaft (§ 12 Absatz 3 UmwStG in Verbindung mit § 15 Absatz 1, § 16 UmwStG)	15.66
3	Dazu: Bei der übernehmenden Körperschaft im Jahr der Vermögensübernahme: Auf diese nach § 12 Absatz 3 in Verbindung mit § 15 Absatz 1 UmwStG übergegangener Zuwendungsvortrag gemäß § 9 Absatz 1 Nummer 2 Satz 9 KStG	15.46

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 KStG sind abziehbare Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO, die die Höchstbeträge des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG übersteigen, in den folgenden VZ abzuziehen. Dabei gilt hinsichtlich der Verfahrensweise § 10d Abs. 4 EStG entsprechend. Der verbleibende **Zuwendungsvortrag** ist mithin **gesondert festzustellen** (§ 10d Abs. 4 Satz 1 EStG). **852**

Dies bedingt, dass der verbleibende Zuwendungsvortrag zwingend aus dem entsprechenden Vorjahreswert abzuleiten ist. Seine Ermittlung knüpft in **Zeile 1** an den **zum Schluss des vorangegangenen VZ gesondert festgestellten verbleibenden Zuwendungsvortrag** an. Einwendungen gegen die Höhe dieses Zuwendungsvortrags können nur im Rechtsbehelfsverfahren gegen den als Grundlagenbescheid anzusehenden Feststellungsbescheid auf den Schluss des vorangegangenen VZ geltend gemacht werden.

Da im Falle der **Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft** der übernehmende Rechtsträger in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt (**§ 12 Abs. 3 UmwStG**), geht auf ihn auch dessen Zuwendungsvortrag über. **853**

Im Fall der **Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung** erfolgt der Übergang anteilig nach dem Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zum gemeinen Wert des bei der übertragenden Körperschaft vor der Übertragung bestehenden Vermögens (**§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 15 Abs. 1 UmwStG**).

In **Zeile 2** ist daher für den Fall, dass die Körperschaft im VZ Teile ihres Vermögens im Wege der **Abspaltung oder Teilübertragung auf eine andere Körperschaft oder auf eine Personengesellschaft** übertragen hat, eine **anteilige Kürzung** des aus dem Vorjahr resultierenden Zuwendungsvortrags vorzunehmen (**§ 15 Abs. 1, § 16 UmwStG i.V.m. § 12 Abs. 3 UmwStG**). Bei der Berechnung dieser Kürzung ist auf das Verhältnis des gemeinen Werts des übergehenden Vermögens zum gemeinen Wert des beim übertragenden Rechtsträger unmittelbar vor dem Übergang vorhandenen Vermögens abzustellen.

Der auf den **übernehmenden Rechtsträger** in Fällen der Verschmelzung, Vermögensübertragung, Aufspaltung, Abspaltung oder Teilübertragung durch eine im laufenden VZ wirksame Vermögensübernahme nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 15 Abs. 1 UmwStG ganz oder teilweise **übergehende Zuwendungsvortrag** ist in **Zeile 3** einzutragen.

3. Zuwendungen des laufenden Wirtschaftsjahres und Stand zum Schluss des Veranlagungszeitraums (Zeilen 4–11)

	Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke laut gesonderter Einzelaufstellung	
4	Dazu: Im Kalenderjahr 2021 beziehungsweise im Wirtschaftsjahr 2020/2021 geleistete Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO aus Beteiligung an einer Personengesellschaft (laut gesonderter und einheitlicher Feststellung) 50	15.48
5	Dazu: Im Kalenderjahr 2021 beziehungsweise im Wirtschaftsjahr 2020/2021 geleistete Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO laut Zuwendungsbestätigungen 69	15.40
	Fortführung der Ermittlung des verbleibenden Zuwendungsvortrags	
6	Zwischensumme	
7	Davon ab: Unter Beachtung der Höchstbeträge abziehbare Zuwendungen (Übertrag nach Zeile 34 der Anlage ZVE) 6	
8	Verbleibender Zuwendungsvortrag zum Schluss des Veranlagungszeitraums	
9	In Zeile 5 enthaltene Zuwendungen an Empfänger im EU-/EWR-Ausland	15.42
	Angaben zur Höchstbetragsberechnung	
10	Summe der gesamten Umsätze sowie der im Kalenderjahr 2021 aufgewendeten Löhne und Gehälter	15.18
11	Summe der gesamten Umsätze sowie der im Kalenderjahr 2021 aufgewendeten Löhne und Gehälter aus Beteiligung an einer Personengesellschaft 50	15.84

854 In Zeilen 4 und 5 ist die Summe der im Kalenderjahr bzw. – im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres – die Summe aller im Kalenderjahr endenden Wirtschaftsjahre geleisteten und dem Grunde nach berücksichtigungsfähigen Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO einzutragen.

In **Zeile 4** sind dabei **Zuwendungen** einzutragen, die der Körperschaft über **Beteiligungen an Personengesellschaften** zuzurechnen sind. Diese sind als sonstige Besteuerungsgrundlagen in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Personengesellschaft einzubeziehen. Das für die Besteuerung der Körperschaft zuständige FA ist dabei an die gesonderte und einheitliche Feststellung der Personengesellschaft gebunden. Die hier eingetragenen Zuwendungen dürfen nicht auf der Anlage GK hinzugerechnet werden, da sie bereits bei der Einkünfteermittlung der Personengesellschaft außerbilanziell hinzugerechnet werden müssen.

In **Zeile 5** sind die **Zuwendungen** einzutragen, die die **Körperschaft selbst** geleistet hat und für die ihr Zuwendungsbestätigungen vorliegen. Die Zuwendungsbestätigungen sind dem FA vorzulegen.

Ist der Stpfl. **Organträger**, sind in seiner Steuererklärung **nur die von ihm selbst geleisteten Zuwendungen** einzutragen. **Zuwendungen der Organgesellschaften** sind **in der Steuererklärung der jeweiligen Organgesellschaft geltend zu machen**. Es erfolgt dort auch eine separate Höchstbetragsberechnung und eine separate Ermittlung des verbleibenden Zuwendungsvortrags.

855 In **Zeile 6** ist eine **Zwischensumme** zu bilden, die für die anschließende **Höchstbetragsberechnung** erforderlich ist.

856 **§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG** erlaubt einen jährlichen **Abzug** begünstigter Zuwendungen (einschließlich des Zuwendungsvortrags aus Vorjahren) **bis zur Höhe von 20 % des Einkommens**. Dabei ist auf den **Wert lt. Zeile 32** (Einkommen vor Abzug der steuerbegünstigten Zuwendungen, vor organschaftlicher Zuteilung des Einkommens und vor Verlustabzug) abzustellen.

Alternativ zur Höchstbetragsberechnung mit 20 % des Einkommens sieht der Gesetzeswortlaut eine **Höchstbetragsberechnung mit 4 % der Umsatz- und Lohnsumme** vor. Zu diesem Zweck wird in der ersten Spalte der **Zeile 10** die **Summe der gesamten Umsätze sowie der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter** abgefragt.

Die Günstigerprüfung erfolgt dann von Amts wegen. Angaben zur Zeile 10 sind entbehrlich, wenn die Alternativberechnung nach der Umsatz- und Lohnsumme offensichtlich nicht zum Tragen kommt, da die auf der Basis des Einkommens beruhende Höchstbetragsberechnung bereits den vollen Spendenabzug ermöglicht.

Die in Zeile 10 einzutragende Umsatz- und Lohnsumme bezieht sich auch im Falle umsatzsteuerlicher Organschaft ausschließlich auf die im eigenen Betrieb des Stpfl. bewirkten Umsätze bzw. die in seinem Betrieb angefallenen Lohn- und Gehaltsaufwendungen.

857 In **Zeile 7** ist das **Ergebnis der Höchstbetragsberechnung** einzutragen. Die hierfür erforderlichen Rechenschritte sind aus dem Vordruck selbst nicht zu entnehmen.

Wird der Höchstbetrag mit **20 % des Einkommens** vor Abzug der Zuwendungen, vor organschaftlicher Zuteilung des Einkommens und vor Verlustabzug nach § 10d EStG ermittelt, ist als Bemessungsgrundlage auf den **Wert laut Zeile 32** zurückzugreifen.

Ist der Höchstbetrag dagegen nach der Günstigerprüfung mit **4 % der Umsatz- und Lohnsumme** zu berechnen, ist hierfür der Wert laut Zeile 10 maßgebend. **858**

In Zeile 7 einzutragen ist stets der **höhere Wert aus beiden Alternativen,** höchstens der Betrag laut Zeile 6. Dieser Betrag ist zur Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ auch **in Zeile 34** des Hauptvordrucks **zu übertragen**.

Nach Abzug des Höchstbetrags der abzugsfähigen Zuwendungen in Zeile 7 von der in Zeile 6 ausgewiesenen Summe ist sodann in **Zeile 8** der für künftige Jahre **verbleibende Zuwendungsvortrag zum Ende des laufenden VZ** auszuweisen. Der **verbleibende Zuwendungsvortrag** ist vom FA nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 10 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG **gesondert festzustellen**. **859**

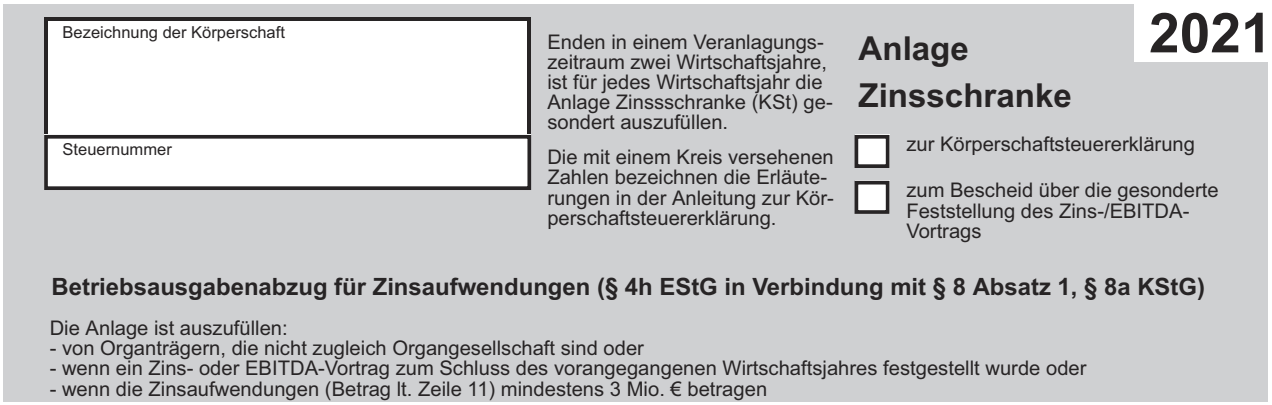
In **Zeile 9** ist nachrichtlich anzugeben, in welchem Umfang in den unter Zeilen 5 eingetragenen Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke **Zuwendungen an Empfänger im EU- und EWR-Ausland i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 KStG** enthalten sind. **860**

In **Zeile 10** sind die im laufenden VZ erzielten **Umsätze** zzgl. aufgewendeter **Löhne und Gehälter** aus eigener Tätigkeit einzutragen. Werte von Organgesellschaften dürfen hier nicht berücksichtigt werden. Eine Eintragung ist nur notwendig, wenn der Spendenbetrag nicht bereits auf Grund der Abzugsfähigkeit i.H.v. 20 % des Einkommens möglich ist. **861**

Während Zeile 10 die Umsätze, Löhne und Gehälter aus eigener Tätigkeit abdeckt, sind in **Zeile 11** Löhne und Gehälter sowie Umsätze einzutragen, die die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, mittelbar über Personengesellschaften verwirklicht. Der hier einzutragende Wert ergibt sich mit bindender Wirkung aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei der Personengesellschaft. Etwaige Einwendungen sind mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO geltend zu machen. Während der Organgesellschaft ein eigener Spendenabzug möglich ist, fehlt dieser bei Personengesellschaften mangels Ertragsteuerpflicht. **862**

XVI. Anlage Zinsschranke (KSt) – Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen

1. Die gesetzlichen Vorschriften zur Zinsschranke



Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Enden in einem Veranlagungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, ist für jedes Wirtschaftsjahr die Anlage Zinssschranke (KSt) gesondert auszufüllen.

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage Zinsschranke **2021**

☐ zur Körperschaftsteuererklärung

☐ zum Bescheid über die gesonderte Feststellung des Zins-/EBITDA-Vortrags

Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen (§ 4h EStG in Verbindung mit § 8 Absatz 1, § 8a KStG)

Die Anlage ist auszufüllen:
- von Organträgern, die nicht zugleich Organgesellschaft sind oder
- wenn ein Zins- oder EBITDA-Vortrag zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellt wurde oder
- wenn die Zinsaufwendungen (Betrag lt. Zeile 11) mindestens 3 Mio. € betragen

863 Im Rahmen der Einkommensermittlung sind auch die gesetzlichen Regelungen des **§ 8a KStG i.V.m. § 4h EStG** zur Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen (**Zinsschranke**) zu beachten.

Nach diesen Vorschriften sind **Zinsaufwendungen** eines Betriebs nur **bis zur Höhe der** im gleichen Wj. anfallenden **Zinserträge unbeschränkt abzugsfähig**, **darüber hinaus** nur **bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA**.

Das **verrechenbare EBITDA** beträgt 30 % des um die Zinsaufwendungen und die Abschreibungen nach § 6 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 2a Satz 2 sowie § 7 EStG erhöhten sowie um die Zinserträge geminderten maßgeblichen Einkommens. Soweit das verrechenbare EBITDA die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen des Betriebs übersteigt, ist der übersteigende Betrag in die folgenden fünf Wj. vorzutragen (**EBITDA-Vortrag**).

Zinsaufwendungen, die nach Saldierung mit den Zinserträgen und dem verrechenbaren EBITDA nicht abgezogen werden können, sind dann noch **bis zur Höhe der EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Wj.** abziehbar und mindern diese in der zeitlichen Reihenfolge ihrer Entstehung. Ein solcher **EBITDA-Vortrag** entsteht allerdings nicht in Wj., in denen die Anwendung der Zinsschrankenregelung nach § 4h Abs. 2 EStG ausgeschlossen ist (→ Rz. 864).

Danach verbleibende nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind in die folgenden Wj. vorzutragen (**Zinsvortrag**), wobei der Zinsvortrag gesondert festzustellen ist. Der vortragsfähige Zinsaufwand erhöht dann die Zinsaufwendungen künftiger Wj., nicht aber den maßgeblichen Gewinn.

864 Die **Abzugsbeschränkung greift nach § 4h Abs. 2 EStG nicht ein, wenn**

- der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit er den Betrag der Zinserträge übersteigt, weniger als 3 Mio. € beträgt (**Freigrenze**),
- der Betrieb **nicht oder nur anteilmäßig** zu einem **Konzern** gehört (**negative Konzernklausel**) oder
- der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine **Eigenkapitalquote** nach dem Eigenkapitalvergleich am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags **gleich hoch oder höher** ist als die des Konzerns. Ein **Unterschreiten der Konzern-Eigenkapitalquote bis zu zwei Prozentpunkte** ist **unschädlich (Escape-Klausel)**.

Die Konzern- und Escape-Klausel werden durch § 8a Abs. 2 und 3 KStG in ihrer Anwendung eingeschränkt, sodass die Zinsschranke bei Körperschaften auch greifen kann, wenn die Körperschaft nicht zu einem Konzern gehört oder die Eigenkapitalquote höher als die um zwei Prozentpunkte geminderte durchschnittliche Eigenkapitalquote des Konzerns ist.

Beratungshinweis:

Der BFH hat dem BVerfG (Az. 2 BvL 1/16) die Frage vorgelegt, ob § 4h EStG gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Da die FinVerw. von Amts wegen die Feststellung des Zins-/EBITDA-Vortrags nicht vorläufig erlässt, sollte in allen Fällen der Feststellung eines Zinsvortrags Einspruch eingelegt werden. Dieser ruht von Gesetzes wegen. Eine Aussetzung der Vollziehung wird die FinVerw. jedoch im Regelfall nicht gewähren.

2. Anwendungsbereich des Vordrucks

865 Der Vordruck ist auszufüllen, wenn die Zinsaufwendungen mindestens 3 Mio. € betragen oder ein Zins- oder EBITDA-Vortrag zum Ende des vorangegangenen Wj. festgestellt wurde. Organträger müssen ausweislich der Überschrift der Anlage immer eine Anlage Zinsschranke ausfüllen, da das Überschreiten der 3 Mio. €-Grenze nur für den ganzen Organkreis unter Zusammenfassung aller Zinsaufwendungen und Zinserträge aller Organgesellschaften und des Organträgers selbst möglich ist.

Die Anlage Zinsschranke (KSt) ergänzt die Anlage GK und ist wirtschaftsjahrbezogen auszufüllen. Ist der Vordruck auszufüllen, müssen zunächst in Zeile 177 und 178 der Anlage GK die Zinsaufwendungen dem Einkommen hinzugerechnet werden. Im Rahmen der Anlage Zinsschranke werden dann die abzugsfähigen Zinsaufwendungen ermittelt. Diese werden dann wiederum durch Eintrag in Zeile 179 der Anlage GK vom Einkommen abgezogen.

Darüber hinaus **dient** der Vordruck **auch als Anlage zum Bescheid** über die gesonderte Feststellung des EBITDA-Vortrags. Dies ist in der Praxis jedoch nahezu irrelevant, da dies nur für den Fall greift, dass das FA den Zins- oder EBITDA-Vortrag ohne EDV-Berechnungsprogramm feststellt. **866**

Die Regelungen der Zinsschranke sind auf Ebene der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die Zinsschranke wird auf Ebene des Organträgers, dort aber für den ganzen Organkreis angewendet, vgl. § 15 Nr. 3 KStG. Für **Organgesellschaften** (auch Zwischengesellschaften) ist die Anlage Zinsschranke daher grundsätzlich nicht abzugeben. Die entsprechenden, im Rahmen der Berechnung der Zinsschranke auf Ebene des Organträgers zu berücksichtigen Tatbestände der Organgesellschaft sind auf der Anlage OG einzutragen. **867**

Für eine **Organgesellschaft** kommt auf der Anlage Zinsschranke allenfalls die Eintragung eines **Zinsvortrags aus vororganschaftlicher Zeit** in Betracht, der dann in Wj., in denen das Organschaftsverhältnis besteht unverändert fortzuführen ist.

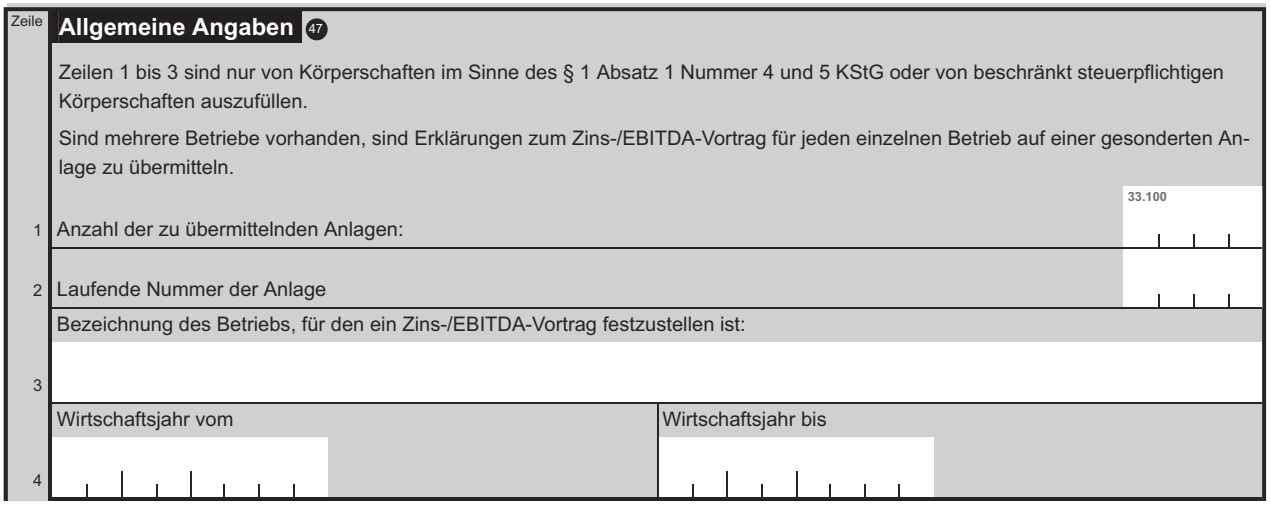
Die Anlage Zinsschranke (KSt) gliedert sich im weiteren Verlauf in drei Abschnitte: **868**

Der **erste Abschnitt** (Zeilen 5 bis 27) hat die Berechnung der aus dem Zinsvortrag früherer Wj. sowie aus den Zinsaufwendungen des laufenden Wj. nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG **insgesamt abziehbaren Zinsaufwendungen** zum Ziel. Das in der dortigen Zeile 24 auszuweisende Ergebnis dieser Berechnung ist sodann für Zwecke der weiteren Einkommensermittlung als **Abzugsbetrag in Zeile 179 der Anlage GK** zu übertragen. Die danach verbleibenden **nicht abziehbaren Zinsaufwendungen** stellen zugleich den **Zinsvortrag zum Schluss des Wj.** dar.

Die Ermittlung des **fortführungsgebundenen Zinsvortrags** auf Grund eines Antrags nach § 8d KStG ist Gegenstand des **zweiten Abschnitts** (Zeilen 28 bis 36).

Im **dritten Abschnitt** (Zeilen 50 bis 102) werden die **EBITDA-Vorträge früherer Wj.** und der **Zugang des verrechenbaren EBITDA des laufenden Wj. getrennt nach Wj. dargestellt**, eventuelle Verringerungen der Vorträge sowie der **Verbrauch der verrechenbaren EBITDA-Werte im laufenden Wj.** vorgenommen und daraus abgeleitet ein eventueller **EBITDA-Vortrag zum Schluss des Wj.** ermittelt.

3. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–4)



Für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die auch mehrere Betriebe unterhalten können (also sonstige Körperschaften des privaten Rechts und Körperschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG), ist darauf zu achten, dass **für jeden einzelnen Betrieb und jedes Wj. eine gesonderte Anlage Zinsschranke** abzugeben ist. Bei Verwendung des Papiervordrucks ist die **Anzahl** der abzugebenden **Anlagen** dann unter **Zeile 1 des Vordrucks** anzugeben. Die **laufende Nummer** der Anlage ist unter **Zeile 2** zu vermerken. **Wenn mehrere Betriebe vorliegen,** ist in **Zeile 3** der **Betrieb**, für den ein Zins- bzw. EBITDA-Vortrag festzustellen ist, näher zu bezeichnen. In **Zeile 4** ist das **Wj.** zu bezeichnen, für das die Anlage abgegeben wird; dies allerdings nur, wenn mehr als ein Wj. im VZ endet. **869**

Enden in einem VZ bei Zwischenschaltung eines Rumpfwirtschaftsjahres ausnahmsweise zwei Wj., ist die Anlage Zinsschranke (KSt) grundsätzlich **für jedes Wj. gesondert auszufüllen**. Insbesondere ist darauf zu achten, dass die **Freigrenze** des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG i.H.v. 3 Mio. € **für jedes Wj.** erneut zu berücksichtigen ist, wobei für das Rumpfwirtschaftsjahr keine zeitanteilige Kürzung in Betracht kommt.

4. Ermittlung der abziehbaren Zinsaufwendungen und des Zinsvortrags (Zeilen 5–27)

a) Anfangsbestand (Zeilen 5–9)

	Abziehbare Zinsen und Zinsvortrag (§ 4h EStG in Verbindung mit § 8 Absatz 1, § 8a KStG) Zeilen 11 bis 25: Nicht bei Organgesellschaften Zeilen 21 bis 23: Nicht in den Fällen der Zeilen 19 und 20	EUR
5	Zinsvortrag zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres	33.101
6	Davon ab: Untergang des fortführungsgebundenen Zinsvortrags aufgrund eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG (Betrag laut Zeile 28)	
7	Dazu: Erhalt des fortführungsgebundenen Zinsvortrags nach § 8a Absatz 1 Satz 3 in Verbindung mit § 8d Absatz 2 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG durch entsprechende Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 5 bis 8 KStG bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres vorhandenen stillen Reserven (höchstens Betrag laut Zeile 6; laut gesonderter Ermittlung) 74	33.109
8	Davon ab: Verringerung des Zinsvortrags aufgrund eines schädlichen Beteiligungserwerbs (§ 8a Absatz 1 Satz 3 KStG, § 8c KStG) 22	33.110
8a	Davon ab: Verringerung des Zinsvortrags durch Abspaltung (§ 15 Absatz 3, § 16 UmwStG)	33.113
9	Davon ab: Verringerung des Zinsvortrags (gegebenenfalls unter Beachtung der § 2 Absatz 4 Satz 1, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG), insbesondere durch: Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 4h Absatz 5 EStG in Verbindung mit § 8a Absatz 1 KStG) oder Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis (§ 15 Satz 1 Nummer 3 KStG, § 4h Absatz 5 EStG in Verbindung mit § 8a Absatz 1 KStG)	33.102

870 In **Zeile 5** der Anlage ist der **zum Schluss des vorangegangenen Wj.** gesondert **festgestellte Zinsvortrag** einzutragen. Der zum Ende des vorangegangenen Wj. festgestellte Zinsvortrag ist Grundlagenbescheid für die Ermittlung der abzugsfähigen Zinsaufwendungen und des verbleibenden Zinsvortrags dieses Wj. Einwendungen hiergegen können ausschließlich mit Rechtsbehelfen gegen den vorangegangenen Feststellungsbescheid geltend gemacht werden.

871 In **Zeile 6** ist der **Untergang des fortführungsgebundenen Zinsvortrags** auf Grund eines schädlichen Ereignisses nach § 8d Abs. 2 KStG einzutragen. Hinsichtlich der Entstehung eines fortführungsgebundenen Zinsvortrags siehe → Rz. 898 ff. Der Eintritt eines oder mehrerer schädlicher Ereignisse nach § 8d Abs. 2 KStG ist in Zeilen 13 und 14 der Anlage WA zu erklären. Erläuterungen zu den einzelnen schädlichen Ereignissen siehe → Rz. 830. Ist ein schädliches Ereignis eingetreten, geht der zum Ende des vorangegangenen Jahres festgestellte fortführungsgebundene Zinsvortrag in voller Höhe unter, vgl. § 8a Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 8d Abs. 2 Satz 1 erster Halbsatz KStG.

872 Der fortführungsgebundene Zinsvortrag zum Ende des vorangegangenen VZ ergibt sich aus Zeile 28. Soweit zum Zeitpunkt des schädlichen Ereignisses stille Reserven bestanden, ist die Stille-Reserve-Klausel des § 8c KStG sinngemäß anzuwenden. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass nach § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG stille Reserven zuerst zum Erhalt von Verlustvorträgen zu verwenden sind. Nur die nach Erhalt aller Verlustvorträge verbleibenden stillen Reserven dürfen zum Erhalt eines Zinsvortrags eingesetzt werden. Im Rahmen des § 8c KStG ist die Stille-Reserve-Klausel vor der Eintragung in Zeile 8 anzuwenden. Dort wird nur ein saldierter Wert eingetragen. Bei Anwendung der Stille-Reserve-Klausel auf den fortführungsgebundenen Zinsvortrag weicht der Vordruck hiervon ab. In einem ersten Schritt (Zeilen 6 und 29) fällt der fortführungsgebundene Zinsvortrag in voller Höhe weg, während im zweiten Schritt (Zeile 7) der auf Grund der stillen Reserven erhaltene Zinsvortrag wieder hinzuaddiert wird.

873 In **Zeile 7** ist einzutragen, inwieweit ein lt. Zeile 6 auf Grund eines schädlichen Ereignisses wegfallender **Zinsvortrag** durch **stille Reserven i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 KStG** gedeckt ist. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass nach § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG stille Reserven zuerst zum Erhalt von Verlustvorträgen zu verwenden sind. Nur die nach Erhalt aller Verlustvorträge verbleibenden stillen Reserven dürfen zum Erhalt eines Zinsvortrags eingesetzt werden. Es empfiehlt sich, die Ermittlung und Zuordnung der stillen Reserven auf einer formlosen Anlage zu erläutern.

Der Erhalt des Zinsvortrags wird im Vordruck nur für den normalen Zinsvortrag, nicht jedoch für den fortführungsgebundenen Zinsvortrag (Zeilen 28 ff.) abgebildet. Daraus folgt, dass bei einem schädlichen Ereignis ein fortführungsgebundener Zinsvortrag diese Eigenschaft insoweit verliert, als stille Reserven zu berücksichtigen sind. Diese Vorgehensweise ist begünstigend, da so der durch stille Reserven gedeckte Zinsvortrag nicht mehr durch in späteren Jahren eintretende schädliche Ereignisse wegfallen kann.

874 In **Zeile 8** ist die **Verringerung des Zinsvortrags** auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG einzutragen. § 8c KStG ist auf den Zinsvortrag – nicht jedoch den EBITDA-Vortrag – nach § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG entsprechend anzuwenden.

Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt vor, wenn **innerhalb von fünf Jahren** mittelbar oder unmittelbar **mehr als 50 %** des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an **einen** Erwerber oder diesem nahestehenden Personen **übertragen** werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Als **ein** Erwerber gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG). Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten führt (§ 8c Abs. 1 Satz 4 KStG). Zu weiteren Einzelheiten vgl. auch BMF-Schreiben vom 28.11.2017.[1] Hinsichtlich der Stille-Reserve-Klausel und der Sanierungsklausel siehe → Rz. 736 ff.

875 Die **Kürzung des Zinsvortrags** im Falle einer **Abspaltung** ist in **Zeile 8a** einzutragen. Die Kürzung des Zinsvortrags erfolgt bei Abspaltung gem. § 15 Abs. 3 UmwStG im Verhältnis des gemeinen Werts des übertragenen Vermögens zum gemeinen Wert des Gesamtvermögens. Wird der Zinsvortrag auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG gekürzt, mindert sich der Zinsvortrag nach der Quote, die auch der Verlustkürzung zu Grunde gelegt wird. Stille Reserven sind dabei nur insoweit zu berücksichtigen, als sie nicht zur Erhaltung nicht genutzter Verluste verwendet wurden, vgl. § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG.

Bei Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs oder beim Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis gibt es keinen gesetzlichen Maßstab, nach dem die Kürzung vorzunehmen ist.

Beratungshinweis:
Am einfachsten kann für die Aufgabe/Übertragung eines Teilbetriebs bzw. dem Ausscheiden einer Organgesellschaft auf das Verhältnis des gemeinen Werts des übertragenden Vermögens zum gemeinen Wert des gesamten Betriebsvermögens abgestellt werden. Denkbar wäre jedoch auch darauf abzustellen, wie der Teilbetrieb bzw. die Organgesellschaft in den letzten fünf Jahren zum Entstehen des Zins- oder EBITDA-Vortrags beigetragen hat.

876 In **Zeile 9** verbleiben dann nur noch Minderungen des Zinsvortrags auf Grund einer:

- **Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs** (§ 4h Abs. 5 Satz 1 EStG),
- **Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs**[2] oder
- **Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis**[3]

ergeben.

Praxishinweis:
Die Kürzung des Zinsvortrags bei Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs bzw. bei Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis hat keine gesetzliche Grundlage. Die Verwaltung[4] überträgt hier die zur Gewerbesteuer ergangene Rechtsprechung[5] zur Kürzung des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags bei Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs auf den Zinsvortrag. Dies ist wenig überzeugend, da die gewerbesteuerlichen Regelungen zum Verlustvortrag (Unternehmens- und Unternehmeridentität) im Rahmen der Körperschaftsteuer keine Rolle spielen. In einschlägigen Fällen sollte deshalb ein Rechtsbehelfsverfahren geprüft werden.

877 Wird der ganze Betrieb aufgegeben oder übertragen, ist – entgegen dem Wortlaut des Vordrucks – keine Kürzung in Zeile 9 vorzunehmen. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG geht nur ein nicht verbrauchter Zinsvortrag unter. Dies bedeutet, dass im laufenden Wj. der zum Beginn des vorangegangenen Wj. festgestellte Zinsvortrag noch voll zur Verrechnung zur Verfügung steht. Erst der zum Ende des Wj. verbleibende Zinsvortrag geht unter. Dies ist im Vordruck zutreffend nicht dargestellt, da bei allen Vorträgen (Verlustvortrag, Zuwendungsvortrag usw.) bei Untergang der Körperschaft der Vortrag zum Ende zwar festgestellt wird, mangels eines nachfolgenden Besteuerungszeitraums (Untergang der Körperschaft) keine Nutzung mehr möglich ist.

878 Handelt es sich bei der Körperschaft um eine **Organgesellschaft**, endet hier bereits die weitere Berechnung, da **lediglich der Zinsvortrag** (siehe Eintragung in Zeile 5) **aus vororganschaftlicher Zeit fortzuführen** ist. Dieser kann sich erst wieder in einem Wj. nach Beendigung des körperschaftsteuerlichen Organschaftsverhältnisses steuerlich auswirken, da sämtliche Zinsaufwendungen und Zinserträge einer Organgesellschaft während des Bestehens der körperschaftsteuerlichen Organschaft dem Organträger zuzurechnen sind (§ 15 Satz 1 Nr. 3 KStG). § 4h EStG findet hier keine Anwendung. Sämtliche Zeilen zur Verrechnung der Zinsaufwendungen (Zeilen 11 bis 25) sind bei Organgesellschaften nicht auszufüllen.

1) BMF v. 28.11.2017, IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, BStBl I 2017, 1645.
2) Rz. 47 des BMF-Schreibens v. 4.7.2008, BStBl I 2008, 718.
3) Rz. 47 des BMF-Schreibens v. 4.7.2008, BStBl I 2008, 718.
4) Rz. 47 des BMF-Schreibens v. 4.7.2008, BStBl I 2008, 718.
5) BFH v. 7.8.2008, IV R 86/05, BStBl II 2012, 145.

b) Laufende Zinsaufwendungen und Erträge, abzugsfähige Zinsaufwendungen auf Grund von Zinserträgen (Zeilen 11–17)

10 frei 11	Dazu: Zinsaufwendungen des laufenden Wirtschaftsjahres im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 2 und 4 EStG (Übertrag nach Zeile 177 Anlage GK) 1	33.107
12	Dazu: Zinsaufwendungen des laufenden Wirtschaftsjahres im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 2 und 4 EStG der Organgesellschaft(en) laut gesonderter und einheitlicher Feststellung(en) nach § 14 Absatz 5 KStG (Summe der Beträge laut Zeile 30 aller Anlagen OT; Übertrag nach Zeile 178 Anlage GK) 50	
13	Zwischensumme	
14	Zinserträge des laufenden Wirtschaftsjahres im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 3 und 4 EStG	33.103
15	Zinserträge des laufenden Wirtschaftsjahres im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 3 und 4 EStG der Organgesellschaft(en) laut gesonderter und einheitlicher Feststellung(en) nach § 14 Absatz 5 KStG (Summe der Beträge laut Zeile 31 aller Anlagen OT) 50	
16	Zinserträge im Sinne des § 46 Absatz 1 Satz 1 InvStG in Verbindung mit § 4h Absatz 1 EStG aus Spezial-Investmentanteilen laut gesonderter und einheitlicher Feststellung 50	33.112

Steuernummer

- 2 -

Zeile		EUR
17	Nach § 4h Absatz 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG abziehbarer Betrag: Niedrigerer Betrag aus Zeile 13 und der Summe der Beträge laut Zeilen 14 bis 16	

879 In den **Zeilen 11 und 12** sind die **Zinsaufwendungen** i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 2 und 4 EStG **des laufenden Wj.** einzutragen.

880 Zinsaufwendungen sind Vergütungen für Fremdkapital, Zinserträge sind Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, vgl. § 4h Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG. Voraussetzung für die Anwendung der Zinsschranke ist, dass die Zinsaufwendungen/-erträge den Gewinn gemindert bzw. erhöht haben. Was beim Kapitalnehmer Zinsaufwand ist, ist beim Kapitalgeber Zinsertrag. Die Verwaltung legt den Zinsbegriff dabei weit aus. Unter den Zinsbegriff fallen nach Verwaltungsauffassung[1] auch:

- Agio/Disagio,
- Damnum,
- Diskontaufwendungen,
- Gebühren, die an den Fremdkapitalgeber geleistet werden,
- Mahngebühren,
- Provisionen (z.B. Aval-/Bürgschaftsprovisionen),
- Vorfälligkeitsentschädigungen.

Keine Zinsaufwendungen sind:

- Bereitstellungszinsen,[2]
- Zinsen nach § 233a AO,[3]
- Skonti und Boni.[4]

Beratungshinweis:

Die Behandlung von Aval- und Bürgschaftsprovisionen ist umstritten, da die Provision nicht für die Zurverfügungstellung von Kapital, sondern für die Besicherung des Kapitals gezahlt wird und – zumindest bei Avalprovisionen – die Provision nicht an den Darlehensgeber, sondern einen Dritten (die Bank) gezahlt wird. Man könnte also durchaus die Auffassung vertreten, dass Aval- und Bürgschaftsprovisionen keinen Zinscharakter haben.[5] In einschlägigen Fällen sollte ein Rechtsbehelfsverfahren in Erwägung gezogen werden.

Die jeweils eigenen Zinsaufwendungen sind in Zeile 11 einzutragen, während die Zinsaufwendungen vorgelagerter Organgesellschaften in **Zeile 12** einzutragen sind. Die Eintragungen in Zeile 12 müssen dabei der Summe der Beträge lt. Zeile 30 aller Anlagen OT entsprechen. Dies dient der besseren Nachvollziehbarkeit, welche Zinsaufwendungen durch den Organträger selbst und welche durch seine Organgesellschaften verursacht wurden. Daneben werden die Zinsaufwendungen der vorgelagerten Organgesellschaften in das gesonderte und einheitliche Feststellungsverfahren des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft einbezogen, sodass diese Beträge beim Organträger ohne weitere Prüfung übernommen werden müssen (Folgebescheid). Hin-

1) Vgl. Rz. 15 ff. des BMF-Schreibens v. 4.7.2008, BStBl I 2008, 718.
2) So R 8.1 Abs. 1 Satz 7 GewStR; Heuermann in Brandis/Heuermann, § 4h EStG Rz. 35; Frotscher in Frotscher/Drüen, § 8a KStG Rz. 194a; BFH v. 10.7.1996, BStBl II 1997, 253; a.A. Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8a KStG Rz. 218.
3) Vgl. Rz. 16 des BMF-Schreibens v. 4.7.2008, BStBl I 2008, 718.
4) Vgl. Rz. 16 des BMF-Schreibens v. 4.7.2008, BStBl I 2008, 718.
5) So Stangl/Hageböke in Schaumburg/Rödder, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, 460; Schmidt-Fehrenbacher, Ubg 2008, 469, 471; a.A. Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8a KStG Rz. 218.

sichtlich der eigenen Zinsaufwendungen verbleibt es jedoch bei einer Prüfung durch das FA des Organträgers. Nicht einzutragen sind hier Zinsaufwendungen vorgelagerter Personengesellschaften, da die Zinsschranke bereits auf Ebene der Personengesellschaft anzuwenden ist. Die Summe der Zinsaufwendungen aus eigener Tätigkeit ist in Zeile 125, die aus vorgelagerten Organgesellschaften in Zeile 126 der Anlage GK dem Einkommen zunächst hinzuzurechnen. Sollten die Zinsaufwendungen ausgleichsfähig sein, mindern sie durch Übertrag in Zeile 127 der Anlage GK wiederum das Einkommen.

Nach Hinzurechnung der Zinsaufwendungen des laufenden Wj. ist in **Zeile 13** erneut eine **Zwischensumme** zu bilden. **881**

In **Zeile 14** erfolgt dann die Eintragung der **eigenen Zinserträge des laufenden Wj.** i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG. Die **Zinserträge vorgelagerter Organgesellschaften** sind dagegen in **Zeile 15** einzutragen. Der Wert entspricht der Summe der Beträge lt. Zeile 31 der Anlage OT. Hier erfolgt wie bei den Zeilen 11 und 12 eine Trennung der selbst verwirklichten Tatbestände von denen der vorgelagerten Organgesellschaften. Zum Zinsbegriff vgl. → Rz. 880. **882**

In der **Zeile 16** sind die Zinserträge einzutragen, die der Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, auf Grund einer Feststellung nach § 51 Abs. 1 InvStG aus Anteilen an Spezial-Investmentfonds zuzurechnen sind, vgl. § 46 Abs. 1 Satz 1 InvStG. Einwendungen hiergegen sind ggf. mit Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid geltend zu machen. **883**

In Höhe der Zinserträge des laufenden Jahres sind die Zinsaufwendungen (Zinsvortrag und Zinsaufwendungen des laufenden Wj.) abzugsfähig. Dies wird in **Zeile 17** berechnet, indem auf den niedrigeren Wert der Zeile 13 (bereinigte Summe der Zinsaufwendungen) und der Summe aller Zinserträge (Summe der Zeilen 14 bis 16) abgestellt wird. In der **Zeile 17** ergibt sich der **vorläufig abziehbare Betrag** nach § 4h Abs.1 Satz 1 erster Halbsatz EStG. Übersteigt der Wert der Zinsaufwendungen einschließlich eines eventuellen Zinsvortrags lt. Zeile 13 nicht den Wert der Zinserträge des laufenden Wj. lt. Zeile 16, gelangt der Wert lt. Zeile 13 voll zum Abzug, andernfalls begrenzt sich der Abzug auf die Höhe des Zinsertrags (Betrag lt. Zeile 16). **884**

c) Abziehbare Zinsaufwendungen auf Grund des § 4h Abs. 2 EStG und auf Grund von verrechenbarem EBITDA oder EBITDA-Vortrag (Zeilen 18–27)

18	Verbleibende Zinsaufwendungen (Betrag laut Zeile 13 abzüglich Betrag laut Zeile 17)	
19	Abziehbare verbleibende Zinsaufwendungen aufgrund von § 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a EStG (Zinssaldo kleiner als drei Millionen Euro) (Betrag laut Zeile 18)	
19a	Die Voraussetzungen des § 8a KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 2 Satz 1 EStG zum uneingeschränkten Abzug der Zinsaufwendungen liegen vor: 33.104	1 = § 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe b EStG (Konzernklausel) 2 = § 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe c EStG (Escape-Klausel)
		EUR
20	Abziehbare verbleibende Zinsaufwendungen aufgrund von § 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe b (Konzernklausel) oder c EStG (Escape-Klausel) (Betrag laut Zeile 18)	
21	Nach § 4h Absatz 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG in Verbindung mit § 8a KStG abziehbarer Betrag: Berücksichtigungsfähiges verrechenbares EBITDA des laufenden Wirtschaftsjahres (Betrag laut Zeile 54, jedoch höchstens Betrag laut Zeile 18)	
22	Zwischensumme (Betrag laut Zeile 18 abzüglich Betrag laut Zeile 21)	
23	Nach § 4h Absatz 1 Satz 4 EStG in Verbindung mit § 8a KStG abziehbarer Betrag: EBITDA-Vortrag zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (Betrag laut Zeile 50 abzüglich der Beträge laut Zeilen 51 und 52, jedoch höchstens Betrag laut Zeile 22)	
24	Im Wirtschaftsjahr insgesamt abziehbare Zinsaufwendungen (Summe der Beträge aus den Zeilen 17, 19, 20, 21 und 23; Übertrag nach Zeile 179 der Anlage GK)	
25	Nichtabziehbare Zinsaufwendungen (Betrag laut Zeile 13 abzüglich Betrag laut Zeile 24)	
26	Minderung des Betrages laut Zeile 25 nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe a EStG (Betrag laut Zeile 39 der Anlage SAN)	33.111
27	Zinsvortrag zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres (Betrag laut Zeile 25 abzüglich Betrag laut Zeile 26)	

In **Zeile 18** ist als **verbleibender Zinsaufwand** der um den abziehbaren Zinsaufwand lt. Zeile 17 geminderte Betrag der Zwischensumme lt. Zeile 13 einzutragen. **885**

Ist der in Zeile 18 eingetragene Betrag kleiner als 3 Mio. €, sind die Zinsaufwendungen nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG in voller Höhe abzugsfähig (Drei-Millionen-Freigrenze). Sofern diese Bedingung erfüllt ist, ist der in Zeile 18 eingetragene Wert in die **Zeile 19** einzutragen. **886**

Falls der in Zeile 18 eingetragene Wert mindestens 3 Mio. € beträgt, sind noch die beiden weiteren in Betracht kommenden Möglichkeiten des § 4h Abs. 2 Satz 1 EStG zu prüfen. Liegt eine der beiden weiteren Alternativen ist in **Zeile 19a** Folgendes einzutragen: **887**

„1" wenn der Betrieb **nicht oder nur anteilmäßig** zu einem **Konzern** gehört (**Konzernklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG**) oder

„2" der Betrieb zwar zu einem Konzern gehört, seine **Eigenkapitalquote** jedoch nach dem Eigenkapitalvergleich am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags **gleich hoch oder höher** ist als die des Konzerns. Ein **Unterschreiten der Konzern-Eigenkapitalquote bis zu zwei Prozentpunkte** ist **unschädlich (Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG)**.

Liegen die Voraussetzungen für den vollständigen Abzug der Zinsaufwendungen vor, ist der Betrag aus Zeile 18 in Zeile 20 in Abzug zu bringen. Mit der Eintragung der „1" oder „2" bestätigt der Stpfl. zugleich, dass die Ausnahmetatbestände des § 8a Abs. 2 und 3 KStG, die einen Ausschluss der Vergünstigungen des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG bzw. des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG zur Folge haben, nicht vorliegen. Dies setzt eine Überprüfung voraus, ob Vergütungen für Fremdkapital an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahestehende Person zurückgreifen kann, nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft betragen (§ 8a Abs. 2 KStG). Für die Anwendung der Escapeklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG müsste eine solche Überprüfung sogar auf die Verhältnisse anderer demselben Konzern zugehöriger Rechtsträger ausgedehnt werden.

888 **Soweit keine der o.a. Ausnahmeregelungen des § 4h Abs. 2 EStG greift**, kommt nach § 4h Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG noch der **Abzug eines berücksichtigungsfähigen verrechenbaren EBITDA aus dem laufenden Wj. lt. Zeile 55** auf der Rückseite der Anlage in Betracht (→ Rz. 901 ff.). Eine solcher in **Zeile 21** vorzunehmender **Abzug ist auf die Summe der verbleibenden Zinsaufwendungen lt. Zeile 18 zu begrenzen**.

889 Im Anschluss daran ist in **Zeile 22** eine **Zwischensumme** zu bilden.

890 Hiervon sind **in Zeile 23** noch gem. § 8a KStG i.V.m. § 4h Abs. 1 Satz 4 EStG **verbliebene EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Wj.** in Abzug zu bringen. Dieser Abzug **darf den Betrag der Zwischensumme lt. Zeile 22 nicht übersteigen**. Der bestehende EBITDA-Vortrag ergibt sich aus Zeile 53.

891 Die **Summe der im Wj. insgesamt abziehbaren Zinsaufwendungen** ergibt sich dann durch Addition der Beträge lt. Zeilen 17, 19, 20, 21 und 23. Sie sind in **Zeile 24** einzutragen und für Zwecke der weiteren Einkommensermittlung auch in die Zeile 179 der zugehörigen Anlage GK zu übertragen.

892 In **Zeile 25** ergibt sich aus dem Saldo der Zwischensumme lt. Zeile 13 und der davon im Wj. insgesamt abziehbaren Zinsaufwendungen aus der vorangegangenen Zeile 24 die **Summe der nicht abziehbaren Zinsaufwendungen**.

893 Wenn die Körperschaft im laufenden VZ einen Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung erhalten hat (Sanierungsertrag), ist dieser nach § 3a Abs. 1 EStG grundsätzlich steuerfrei. Er mindert jedoch nach Abzug der im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nach dem in § 3a Abs. 3 EStG festgelegten Schema ggf. den Zinsvortrag. Die Minderung der Verlustvorträge und des Zinsvortrags sind auf der Anlage SAN abgebildet. Soweit der **verbleibende Sanierungsertrag den Zinsvortrag mindert**, ist dieser in **Zeile 26** einzutragen.

894 Anschließend verbleibt in Zeile 27 der Zinsvortrag zum Schluss des laufenden Wj., der **vom FA** nach § 8a Abs. 1 KStG i.V.m. § 4h Abs. 4 EStG **gesondert festzustellen** ist.

5. Fortführungsgebundener Zinsvortrag nach § 8d KStG i.V.m. § 8a KStG (Zeilen 28–36)

	Fortführungsgebundener Zinsvortrag nach § 8d in Verbindung mit § 8a KStG	
		33.108
28	Verbleibender fortführungsgebundener Zinsvortrag zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres	
29	Davon ab: Untergang des fortführungsgebundenen Zinsvortrags aufgrund eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG (Betrag laut Zeile 28)	
30	Davon ab: Wegfall der Fortführungsgebundenheit bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG (Betrag laut Zeile 28)	
31	Davon ab: Im wegfallenden Zinsvortrag enthaltener fortführungsgebundener Zinsvortrag (in den Beträgen laut Zeilen 8a und 9 enthalten, höchstens Betrag laut Zeile 28 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 29 und 30)	
32 frei 33	Davon ab: Verrechnung mit dem fortführungsgebundenen Zinsvortrag (Summe der Beträge laut Zeilen 24 und 26, höchstens Betrag laut Zeile 28 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 29 bis 31)	
34 frei 35	Wenn im Wirtschaftsjahr ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG erfolgte und die Voraussetzungen zur Anwendung des § 8d KStG erfüllt sind: Dazu: Zugang zum fortführungsgebundenen Zinsvortrag (Betrag laut Zeile 27 abzüglich Betrag laut Zeile 28 zuzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 29 bis 33)	
36	Im Betrag laut Zeile 27 enthaltener zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres verbleibender fortführungsgebundener Zinsvortrag	

Nach § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG ist § 8d KStG für den Zinsvortrag entsprechend anzuwenden. Zu fortführungsgebundenen Verlustvorträgen grundsätzlich (auch hinsichtlich ungeklärten Rechtsfragen und problematischen Verwaltungsauffassungen) siehe → Rz. 752 ff. **895**

In **Zeile 28** ist der Bestand der fortführungsgebundenen negativen Einkünfte aus dem **Vorjahr** einzutragen. Hier herrscht ein Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis zur vorangegangenen Feststellung. Einwendungen gegen den hier einzutragenden Wert können nur mit Rechtsbehelfen gegen den vorangegangenen Feststellungsbescheid geltend gemacht werden.

Liegt im laufenden Jahr ein **schädliches Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG** (→ Rz. 830) vor, fallen die fortführungsgebundenen negativen Einkünfte weg, vgl. § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG. In diesem Fall ist der verbleibende fortführungsgebundene Zinsvortrag lt. Zeile 28 auch in **Zeile 29** einzutragen. Das Vorliegen eines schädlichen Ereignisses ist nicht hier, sondern in Zeile 13 der Anlage WA einzutragen. **896**

Soweit stille Reserven vorliegen und hier zu berücksichtigen sind, geht der fortführungsgebundene Zinsvortrag nicht unter, sondern wird nach Auffassung der FinVerw. wieder zu einem nicht-fortführungsgebundenen Zinsvortrag. Sie sind in Zeile 7 einzutragen (weitere Erläuterungen siehe dort).

Tritt nach Antragstellung nach § 8d KStG in den Folgejahren erneut ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c KStG ein, führt dies zum Wegfall des Zinsvortrags und damit auch zum Wegfall des fortführungsgebundenen Zinsvortrags. Soweit also ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt und kein (erneuter) Antrag nach § 8d KStG gestellt wird, ist der in Zeile 28 eingetragene Bestand zusätzlich in **Zeile 30** einzutragen. Dies kann aber auch vorteilhaft sein: Kommt es auf Grund der Stille-Reserve-Klausel oder der Konzernklausel nicht oder nur zum anteiligen Wegfall von Verlusten, fällt die Fortführungsgebundenheit des fortführungsgebundenen Verlustvortrags trotzdem in voller Höhe weg[1].

In **Zeile 31** wird die Minderung des fortführungsgebundenen Zinsvortrags auf Grund des § 8c KStG, von Abspaltungen und von Verrechnungen mit einem verbleibenden Sanierungsertrag eingetragen. Weitere Erläuterungen hierzu siehe → Rz. 754. **897**

Die **Zeile 33** ist hingegen für die Verrechnung des fortführungsgebundenen Zinsvortrags mit Zinserträgen des laufenden VZ vorgesehen.

Liegt im laufenden VZ ein schädlicher Beteiligungserwerb vor und stellt die Körperschaft einen **Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG** (zu den Voraussetzungen siehe Erläuterungen zur Zeile 12 der Anlage WA, → Rz. 827) wird der am Ende des VZ verbleibende Zinsvortrag (Wert lt. Zeile 27) zum fortführungsgebundenen Zinsvortrag. Der Wert lt. Zeile 27 ist (gemindert um einen etwaigen Bestand lt. Zeile 34) in **Zeile 35** einzutragen. Der Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG wird auf der Anlage WA gestellt und wirkt auch für den Zinsvortrag. **898**

In **Zeile 36** ergibt sich dann der fortführungsgebundene Zinsvortrag zum Schluss des VZ, der vom FA gesondert festzustellen ist.

6. Weitere Angaben (Zeilen 37–38)

Weitere Angaben

Zeilen 37 und 38: Nicht bei Organgesellschaften

37	Nach § 6 Absatz 2 Satz 1, § 6 Absatz 2a Satz 2 und § 7 EStG abgesetzte Beträge (Abschreibungen)	33.105
38	Vergütungen für Fremdkapital an wesentlich beteiligte Anteilseigner, diesen nahestehende Personen und rückgriffsberechtigte Dritte (§ 8a Absatz 2 und 3 KStG)	33.106

In der **Zeile 37** ist die **Summe der im laufenden Wj. insgesamt nach § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG, § 6 Abs. 2a Satz 2 EStG und § 7 EStG abgesetzten Beträge** zu vermerken. Bei diesen der steuerlichen Gewinnermittlung zu entnehmenden Beträgen handelt es sich um die sofortigen Abschreibungen auf geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten oder Herstellungskosten jeweils 410 € nicht übersteigen, die Abschreibungen auf den für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 150 € bis 1 000 € gebildeten Sammelposten sowie die üblichen Absetzungen für Abnutzung. **899**

Die Angaben dienen dem FA **zur rechnerischen Nachprüfung des** von der Körperschaft außerhalb der Anlage selbst zu ermittelnden und in Zeile 54 einzutragenden **verrechenbaren EBITDA des laufenden Wj**.

In der **Zeile 38** ist die Höhe der Vergütungen für Fremdkapital an wesentlich beteiligte Anteilseigner, an diesen nahestehende Personen und rückgriffsberechtigte Dritte einzutragen. Diese Angaben ermöglichen dem FA eine Überprüfung, inwieweit für die Körperschaft die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 8a Abs. 2 KStG greift, die zur Versagung der Vergünstigung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG führt. Für eine Überprüfung, ob ggf. auch nach § 8a Abs. 3 KStG die Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG nicht mehr zur Anwendung kommt, dürften die Angaben jedoch keinesfalls ausreichen, da hierfür auch entsprechende Auskünfte zu den Ver- **900**

1) Vgl. Rz. 75 des BMF-Schreibens v. 18.3.2021, IV C 2 – S 2745-b/19/10002 :002, BStBl I 2021, 363.

hältnissen bei anderen konzernverbundenen Unternehmen notwendig wären (siehe hierzu auch Ausführungen unter → Rz. 887, 3. Absatz).

Praxishinweis:
Rechtlich problematisch ist die Vermischung der Vergütungen für Fremdkapital an wesentlich beteiligte Anteilseigner nach § 8a Abs. 2 und 3 KStG, da diese Vorschriften auf unterschiedliche Personenkreise abstellen. § 8a Abs. 2 KStG behandelt Vergütungen an einen an der Körperschaft wesentlichen beteiligten Anteilseigner, während § 8a Abs. 3 KStG auf Vergütungen für Fremdkapital an Anteilseigner abstellt, die an irgendeiner konzernzugehörigen Gesellschaft wesentlich beteiligt sind. In einschlägigen Fällen empfiehlt sich eine sorgfältige Trennung der beiden Tatbestände in einer gesonderten formfreien Anlage zur Steuererklärung.

7. Verrechenbares EBITDA und EBITDA-Vortrag nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG (Zeilen 50–102)

901 Wird das laufende verrechenbare EBITDA nicht zur Verrechnung mit Zinsaufwendungen verwendet, kann es in die folgenden fünf Wj. vorgetragen werden (sog. **EBITDA-Vortrag**), vgl. **§ 4h Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG.** Ein **EBITDA-Vortrag** kann allerdings **nicht in Wj. entstehen**, **für die § 4h Abs. 2 EStG die Anwendung von § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG ausschließt** (d.h., in denen die Freigrenze, die Konzernklausel oder die Escapeklausel zur Anwendung kommen).

Ebenso wie der Zinsvortrag ist der EBITDA-Vortrag gem. § 4h Abs. 4 EStG jährlich gesondert festzustellen, wofür § 10d Abs. 4 EStG sinngemäß Anwendung findet. Verfahrensrechtlich wird pro Wj. nur ein EBITDA-Vortrag festgestellt. Die Verteilung (und damit auch die Grundlage für den Wegfall des EBITDA-Vortrags) auf die Wj. unterliegt nicht der gesonderten Feststellung.

a) Laufendes verrechenbares EBITDA und Gesamtberechnung (Zeilen 50–59)

Steuernummer

- 3 -

Zeile	Verrechenbares EBITDA und EBITDA-Vortrag (Gesamtbetrag) (§ 4h EStG in Verbindung mit § 8 Absatz 1, § 8a KStG)	EUR
	Anfangsbestand	
39 bis 49 frei		33.150
50	EBITDA-Vortrag zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres	
51	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags bei Abspaltung (§ 15 Absatz 3, § 16 UmwStG)	33.180
52	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags in anderen Fällen (gegebenenfalls unter Beachtung der § 2 Absatz 4 Satz 1, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG), insbesondere durch: Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG), Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis (§ 15 Satz 1 Nummer 3 KStG, § 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG)	33.170
	Laufendes Wirtschaftsjahr (nicht bei Organgesellschaften)	
53 frei		33.161
54	Dazu: Verrechenbares EBITDA des laufenden Wirtschaftsjahres, gegebenenfalls unter Berücksichtigung des § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG - nur, wenn im Wirtschaftsjahr kein Anwendungsfall des § 4h Absatz 2 EStG vorliegt (wenn negativ "0" eintragen) (laut gesonderter Ermittlung) 74	
	Verrechnung von verrechenbarem EBITDA (Zeilen 55 und 56: nicht bei Organgesellschaften)	
55	Davon ab: Verbrauch von verrechenbarem EBITDA des laufenden Wirtschaftsjahres (Betrag laut Zeile 21)	
56	Davon ab: Verbrauch des EBITDA-Vortrags aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren im laufenden Wirtschaftsjahr (Betrag laut Zeile 23)	
57	Davon ab: Minderung des EBITDA-Vortrags nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe b EStG (Summe der Beträge laut Zeilen 66, 74, 82, 90, 98 und 101; Übertrag in Zeile 41 der Anlage SAN)	33.162
	Endbestand	
58	Davon ab: Wegfall des EBITDA-Vortrags des fünften vorangegangenen Wirtschaftsjahres	
59	EBITDA-Vortrag zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres	

902 In den Zeilen 50 bis 59 wird die festzustellende Gesamtsumme des EBITDA-Vortrags und ggf. eine Verrechnung mit Zinsaufwendungen ermittelt. Die Aufteilung des EBITDA-Vortrags auf die fünf vorangegangenen Wj. ist notwendig, da ein EBITDA-Vortrag nur für jeweils ein Wj. wirken darf.

In **Zeile 50** ist der zum **Ende des vorangegangenen Wj.** festgestellte **EBITDA-Vortrag** einzutragen. Der vorangegangene Feststellungsbescheid hat Grundlagenwirkung für den hier einzutragenden Betrag.

In **Zeile 51** ist der EBITDA-Vortrag im Falle einer **Abspaltung** im **Verhältnis des gemeinen Werts des übertragenden Vermögens** zum **Gesamtvermögen** zu mindern, vgl. § 15 Abs. 3 UmwStG. Der hier einzutragende Wert berechnet sich aus dem Wert lt. Zeile 50 multipliziert mit dem Verhältnis des gemeinen Werts des übertragenden Vermögens zum Gesamtvermögen.

In **Zeile 52** ist die Minderung des EBITDA-Vortrags bei

- **Aufgabe oder Übertragung** eines **Betriebs**, § 4h Abs. 5 Satz 1 EStG,
- **Aufgabe oder Übertragung** eines **Teilbetriebs**,
- **Ausscheiden einer Organgesellschaft** aus dem Organkreis

einzutragen. Der hier einzutragende Wert ist individuell in den einzelnen Wj. zu ermitteln und ergibt sich aus der Addition der Eintragungen zu den Zeilen 63, 71, 79, 87 und 95.

Während sich der erste Tatbestand ausdrücklich aus dem Gesetz ergibt, ergeben sich die letzten beiden Tatbestände nur aus der Verwaltungsauffassung.[1] Zu den hiergegen vorzubringenden Einwendungen siehe → Rz. 870. Hinsichtlich der nicht in Zeile 21 einzutragenden Kürzung bei Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs siehe → Rz. 877.

Ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c KStG findet nach § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG nur auf den Zinsvortrag Anwendung, sodass der EBITDA-Vortrag ungemindert bestehen bleibt.

903 In **Zeile 54** wird das **verrechenbare EBITDA des laufenden Wj.** zunächst hinzugerechnet. Dies gilt allerdings nur, wenn im Wj. kein Anwendungsfall des § 4h Abs. 2 EStG vorliegt, d.h., in den Zeilen 19 und 20 keine Eintragung vorzunehmen sind. Das laufende verrechenbare EBITDA darf bei Organgesellschaften nicht eingetragen werden, da § 4h EStG auf Ebene der Organgesellschaft nicht angewendet wird, vgl. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG.

904 Das **verrechenbare EBITDA** beträgt 30 % des um die Zinsaufwendungen und die Abschreibungen nach § 6 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 2a Satz 2 sowie § 7 EStG erhöhten sowie um die Zinserträge geminderten maßgeblichen Einkommens. Das maßgebliche Einkommen ist das nach den Vorschriften des EStG und des KStG ermittelte Einkommen mit Ausnahme des § 4h EStG (Zinsschranke), des § 10d EStG (Verlustabzug) und des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG (Spendenabzug), vgl. § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG. Problematisch hieran ist, dass das Gesetz für das EBITDA auf das Einkommen abstellt, das systematisch aber erst nach den Einkünften ermittelt wird. Bei Berechnung der Zinsschranke wird daher auf einen Wert abgestellt, der sich erst nach Anwendung der Zinsschranke ergibt. Das verrechenbare EBITDA kann daher wie folgt ermittelt werden:

	Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Zeile 53 der Anlage ZVE (= Einkommen ohne Verlustabzug nach § 10d EStG)
+	abzugsfähige Zuwendungen lt. Zeile 34 der Anlage ZVE
+	nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 EStG abgesetzte Beträge lt. Zeile 37 der Anlage Zinsschranke
./.	Zinserträge lt. Zeile 14 der Anlage Zinsschranke
+	abzugsfähige Zinsaufwendungen lt. Zeile 24 der Anlage Zinsschranke
./. +	davon ab positive Einkünfte, dazu negative Einkünfte vorgelagerter Mitunternehmerschaften lt. Zeile 14 der Anlage GK[2]
+ ./.	andere Einkommenskorrekturen (z.B. nach § 8b KStG) soweit sie auf vorgelagerte Mitunternehmerschaften entfallen
=	steuerliches EBITDA
× 30 % =	verrechenbares EBITDA

905 Nicht (noch einmal) hinzugerechnet werden müssen die Zinsaufwendungen, da diese über Zeile 125 der Anlage GK bereits das maßgebliche Einkommen erhöht haben. Nach der Verwaltungsauffassung[3] müssen EBITDA-Bestandteile vorgelagerter Mitunternehmerschaften aus dem Einkommen der beteiligten Körperschaft herausgerechnet werden. Dies ist folgerichtig, da die Mitunternehmerschaft einen eigenen Betrieb i.S. der Zinsschranke darstellt. Das steuerliche EBITDA der Mitunternehmerschaft fließt deshalb in die Zinsschrankenberechnung bei der Mitunternehmerschaft ein. Es nochmals bei der Berechnung der Zinsschranke bei der beteiligten Körperschaft zu berücksichtigen, würde zu einer Doppelberücksichtigung führen.

Beratungshinweis:

Nach Auffassung des FG Köln[4] sind die EBITDA-Bestandteile vorgelagerter Mitunternehmerschaften bei der Berechnung des steuerlichen EBITDA der beteiligten Körperschaft nicht zu neutralisieren. Das Revisionsverfahren ist vor dem BFH unter dem Aktenzeichen IV R 4/14 anhängig. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass bei Anwendung dieser Rechtsauffassung auch ein negatives steuerliches EBITDA der vorgelagerten Mitunternehmerschaften zu berücksichtigen ist. Die Prüfung eines Rechtsbehelfsverfahrens macht nur dann Sinn, wenn – im Saldo – ein positives steuerliches EBITDA aus den vorgelagerten Mitunternehmerschaften zu berücksichtigen ist.

1) Sinngemäße Anwendung der Rz. 47 des BMF-Schreibens v. 4.7.2008, BStBl I 2008, 718.
2) Beachte Erläuterungen in → Rz. 230.
3) Rz. 42 des BMF-Schreibens v. 4.7.2008, BStBl I 2008, 718.
4) FG Köln v. 19.12.2013, 10 K 1916/12, EFG 2014, 521.

906 Das verrechenbare EBITDA kann positiv aber auch negativ sein. Seine Berechnung sollte zweckmäßigerweise auf einem besonderen Blatt dargelegt werden. **Ist das verrechenbare EBITDA** des laufenden Wj. **negativ**, ist in Zeile 54 eine „0" einzutragen.

907 In den Zeilen 55 und 56 erfolgt die Verrechnung eines EBITDA-Vortrags und des laufenden verrechenbaren EBITDAs mit einem Zinsvortrag bzw. laufenden Zinsaufwendungen. Die Zeilen dürfen nur ausgefüllt werden, wenn es sich nicht um eine Organgesellschaft handelt, da § 4h auf Ebene der Organgesellschaft nicht angewendet wird, vgl. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG.

Die **Verrechnung** des **laufenden verrechenbaren EBITDAs** mit verbleibenden Zinsaufwendungen lt. Zeile 18 ist in **Zeile 55** einzutragen. Der einzutragende Betrag entspricht dem niedrigeren Betrag lt. Zeile 18 und 54. Eintragungen dürfen nicht erfolgen, wenn ein vollständiger Abzug der Zinsaufwendungen auf Grund von Eintragungen in den Zeilen 19 oder 20 erfolgt ist.

Soweit nach Abzug der Verrechnung des laufenden verrechenbaren EBITDA-Vortrags noch ein EBITDA-Vortrag verbleibt, wird dieser in **Zeile 56** mit ggf. noch verbleibenden Zinsaufwendungen lt. Zeile 22 verrechnet. Der hier einzutragende Wert entspricht dem kleineren Betrag einer gedanklichen Zwischensumme nach Zeile 55 und dem Betrag lt. Zeile 22.

908 Wenn die Körperschaft im laufenden VZ einen Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung erhalten hat (Sanierungsertrag) ist dieser nach § 3a Abs. 1 EStG grundsätzlich steuerfrei. Er mindert jedoch nach Abzug der im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nach dem in § 3a Abs. 3 EStG festgelegten Schema Verlustvorträge. Die Minderung der Verlustvorträge und sonstigen jahresübergreifende Vorträge sind auf der Anlage SAN abgebildet. Soweit der verbleibende Sanierungsertrag den EBITDA-Vortrag mindert, ist dies in **Zeile 57** einzutragen.

909 Soweit ein **EBITDA-Vortrag** nach Ablauf des **fünften Wj. wegfällt**, ist dieser in **Zeile 58** einzutragen. Der Wert wird in Zeile 67 ermittelt. Weitere Erläuterungen siehe dort.

910 In **Zeile 59** verbleibt der Gesamtbetrag des EBITDA-Vortrags zum Ende des Wj., der vom FA gesondert festzustellen ist. Nur dieser Feststellung erwächst nach § 4h Abs. 4 Satz 1 EStG Bestandskraft.

b) Ermittlung des EBITDA-Vortrags bezogen auf das jeweilige Wj. (Zeilen 60–102)

	EBITDA-Vortrag bezogen auf das fünfte vorangegangene Wirtschaftsjahr	
60	Abschlusszeitpunkt des Wirtschaftsjahres	
		EUR
61	EBITDA-Vortrag zum Schluss des sechsten vorangegangenen Wirtschaftsjahres	33.155
62	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags bei Abspaltung (§ 15 Absatz 3, § 16 UmwStG)	33.185
63	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags in anderen Fällen (gegebenenfalls unter Beachtung der § 2 Absatz 4 Satz 1, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG), insbesondere durch: Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG), Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis (§ 15 Satz 1 Nummer 3 KStG, § 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG)	33.175
64	Nicht bei Organgesellschaften: Davon ab: Verbrauch des EBITDA-Vortrags im laufenden Wirtschaftsjahr (Betrag laut Zeile 56 höchstens Betrag laut Zeile 61 abzüglich Beträge laut Zeilen 62 und 63)	
65	Zwischensumme	
66	Davon ab: Minderung des EBITDA-Vortrags nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe b EStG (gegebenenfalls anteiliger Betrag laut Zeile 40 der Anlage SAN, höchstens Betrag laut Zeile 65)	
67	Wegfall des EBITDA-Vortrags des fünften vorangegangenen Wirtschaftsjahres (Übertrag in Zeile 58)	
	EBITDA-Vortrag bezogen auf das vierte vorangegangene Wirtschaftsjahr	
68	Abschlusszeitpunkt des Wirtschaftsjahres	
		EUR
69	EBITDA-Vortrag zum Schluss des fünften vorangegangenen Wirtschaftsjahres	33.154
70	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags bei Abspaltung (§ 15 Absatz 3, § 16 UmwStG)	33.184

Steuernummer

Zeile		EUR
71	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags in anderen Fällen (gegebenenfalls unter Beachtung der § 2 Absatz 4 Satz 1, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG), insbesondere durch: Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG), Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis (§ 15 Satz 1 Nummer 3 KStG, § 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG)	33.174
72	Nicht bei Organgesellschaften: Davon ab: Verbrauch des EBITDA-Vortrags im laufenden Wirtschaftsjahr (Betrag laut Zeile 56 abzüglich Betrag laut Zeile 64, höchstens Betrag laut Zeile 69 abzüglich Beträge laut Zeilen 70 und 71)	
73	Zwischensumme	
74	Davon ab: Minderung des EBITDA-Vortrags nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe b EStG (gegebenenfalls anteiliger Betrag laut Zeile 40 der Anlage SAN abzüglich Betrag laut Zeile 66, höchstens Betrag laut Zeile 73)	
75	EBITDA-Vortrag zum Schluss des Wirtschaftsjahres bezogen auf das vierte vorangegangene Wirtschaftsjahr	
	EBITDA-Vortrag bezogen auf das dritte vorangegangene Wirtschaftsjahr	
76	Abschlusszeitpunkt des Wirtschaftsjahres	
		EUR
77	EBITDA-Vortrag zum Schluss des vierten vorangegangenen Wirtschaftsjahres	33.153
78	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags bei Abspaltung (§ 15 Absatz 3, § 16 UmwStG)	33.183
79	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags in anderen Fällen (gegebenenfalls unter Beachtung der § 2 Absatz 4 Satz 1, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG), insbesondere durch: Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG), Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis (§ 15 Satz 1 Nummer 3 KStG, § 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG)	33.173
80	Nicht bei Organgesellschaften: Davon ab: Verbrauch des EBITDA-Vortrags im laufenden Wirtschaftsjahr (Betrag laut Zeile 56 abzüglich Beträge laut Zeilen 64 und 72, höchstens Betrag laut Zeile 77 abzüglich Beträge laut Zeilen 78 und 79)	
81	Zwischensumme	
82	Davon ab: Minderung des EBITDA-Vortrags nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe b EStG (gegebenenfalls anteiliger Betrag laut Zeile 40 der Anlage SAN abzüglich Beträge laut Zeilen 66 und 74, höchstens Betrag laut Zeile 81)	
83	EBITDA-Vortrag zum Schluss des Wirtschaftsjahres bezogen auf das dritte vorangegangene Wirtschaftsjahr	
	EBITDA-Vortrag bezogen auf das zweite vorangegangene Wirtschaftsjahr	
84	Abschlusszeitpunkt des Wirtschaftsjahres	
		EUR
85	EBITDA-Vortrag zum Schluss des dritten vorangegangenen Wirtschaftsjahres	33.152
86	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags bei Abspaltung (§ 15 Absatz 3, § 16 UmwStG)	33.182
87	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags in anderen Fällen (gegebenenfalls unter Beachtung der § 2 Absatz 4 Satz 1, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG), insbesondere durch: Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG), Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis (§ 15 Satz 1 Nummer 3 KStG, § 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG)	33.172
88	Nicht bei Organgesellschaften: Davon ab: Verbrauch des EBITDA-Vortrags im laufenden Wirtschaftsjahr (Betrag laut Zeile 56 abzüglich Beträge laut Zeilen 64, 72 und 80, höchstens Betrag laut Zeile 85 abzüglich Beträge laut Zeilen 86 und 87)	
89	Zwischensumme	
90	Davon ab: Minderung des EBITDA-Vortrags nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe b EStG (gegebenenfalls anteiliger Betrag laut Zeile 40 der Anlage SAN abzüglich Beträge laut Zeilen 66, 74 und 82, höchstens Betrag laut Zeile 89)	
91	EBITDA-Vortrag zum Schluss des Wirtschaftsjahres bezogen auf das zweite vorangegangene Wirtschaftsjahr	
	EBITDA-Vortrag bezogen auf das erste vorangegangene Wirtschaftsjahr	
92	Abschlusszeitpunkt des Wirtschaftsjahres	

Steuernummer

Zeile		EUR
93	EBITDA-Vortrag zum Schluss des zweiten vorangegangenen Wirtschaftsjahres	33.151
94	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags bei Abspaltung (§ 15 Absatz 3, § 16 UmwStG)	33.181
95	Davon ab: Verringerung des EBITDA-Vortrags in anderen Fällen (gegebenenfalls unter Beachtung der § 2 Absatz 4 Satz 1, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG), insbesondere durch: Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG), Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis (§ 15 Satz 1 Nummer 3 KStG, § 8a Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 4h Absatz 5 EStG)	33.171
96	Nicht bei Organgesellschaften: Davon ab: Verbrauch des EBITDA-Vortrags im laufenden Wirtschaftsjahr (Betrag laut Zeile 56 abzüglich Beträge laut Zeilen 64, 72, 80 und 88, höchstens Betrag laut Zeile 93 abzüglich Beträge laut Zeilen 94 und 95)	
97	Zwischensumme	
98	Davon ab: Minderung des EBITDA-Vortrags nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe b EStG (gegebenenfalls anteiliger Betrag laut Zeile 40 der Anlage SAN abzüglich Beträge laut Zeilen 66, 74, 82 und 90, höchstens Betrag laut Zeile 97)	
99	EBITDA-Vortrag zum Schluss des Wirtschaftsjahres bezogen auf das erste vorangegangene Wirtschaftsjahr	
	EBITDA-Vortrag bezogen auf das laufende Wirtschaftsjahr	
100	Verbleibendes EBITDA des laufenden Wirtschaftsjahres (Betrag laut Zeile 54 abzüglich Betrag laut Zeile 55)	
101	Davon ab: Minderung des verbleibenden EBITDA nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe b EStG (gegebenenfalls anteiliger Betrag laut Zeile 40 der Anlage SAN abzüglich Beträge laut Zeilen 66, 74, 82, 90 und 98, höchstens Betrag laut Zeile 100)	
102	EBITDA-Vortrag zum Schluss des Wirtschaftsjahres bezogen auf das laufende Wirtschaftsjahr	

911 Die Ermittlung des EBITDA-Vortrags bezogen auf die einzelnen Wj. ist notwendig, da eine EBITDA-Vortrag nach fünf Wj. wieder entfällt, vgl. § 4h Abs. 1 Satz 3 erster Halbsatz EStG. Die Ermittlungen des EBITDA-Vortrags gleichen sich inhaltlich für das erste bis zum vierten vorangegangenen Wirtschaftsjahr (Zeilen 68 bis 99). Das fünfte vorangegangene Wirtschaftsjahr (**Zeilen 60 bis 67**) weicht ab, da hier der Wegfall des EBITDA-Vortrags abgebildet werden muss.

Die Ermittlung der EBITDA-Vorträge des vierten bis ersten vorangegangenen Wj. (Zeilen 68 bis 99) sind systematisch gleich. Im Folgenden wird das vierte vorangegangene Wj. (Zeilen 68 bis 75) beschrieben, die Grundsätze sind ohne Einschränkungen auf das dritte bis erste vorangegangene Wj. sinngemäß zu übertragen. Sie können auch auf das fünfte vorangegangene Wj. übertragen werden, nur, dass der so ermittelte Endbestand des fünften Wj. gleichzeitig der Betrag ist, um den der EBITDA-Vortrag in Zeile 58 zu mindern ist.

912 In der **Zeile 68** ist der **Abschlusszeitpunkt des jeweiligen Wj.** anzugeben.

913 **Zeile 69** dient der Erfassung des Anfangsbestands des auf das jeweilige Wj. entfallenden EBITDA-Vortrags. Die Verteilung auf die einzelnen Wj. unterliegt nicht der Bestandskraft der Feststellung des EBITDA-Vortrags. Es ist allerdings sicherzustellen, dass die zu den Zeilen 61, 69, 77, 85 und 93 eingetragenen Werte den in Zeile 50 eingetragenen Gesamtbetrag nicht übersteigen.

914 In **Zeile 70 ist der EBITDA-Vortrag bei Abspaltung** zu mindern. Der hier einzutragende Wert berechnet sich aus dem Wert lt. Zeile 69 multipliziert mit dem gemeinen Wert des übertragenden Vermögens im Verhältnis zum Gesamtvermögen. Die Abspaltung wirkt auf die EBITDA-Vorträge der vorangegangenen Wj. gleichmäßig.

915 In **Zeile 71** sind hingegen Minderungstatbestände einzutragen, die nicht gleichmäßig alle Wj. betreffen müssen. Dies sind im Einzelnen:

- Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs, § 4h Abs. 5 Satz 1 EStG,
- Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs,
- Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis.

916 Bei Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs oder beim Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis gibt es keinen gesetzlichen Maßstab, nach dem die Kürzung vorzunehmen ist. Im Gegensatz zur Zeile 70 erfolgt hier die Kürzung nicht unbedingt gleichmäßig auf alle vorangegangenen Wj. Die hier ermittelten wirtschaftsjahrbezogenen Kürzungsbeträge sind zu addieren und in Zeile 52 zu erfassen.

Beratungshinweis:
Die einfachste Möglichkeit ist, auch für die Aufgabe/Übertragung eines Teilbetriebs bzw. das Ausscheiden einer Organgesellschaft auf das Verhältnis des gemeinen Werts des übertragenen Vermögens zum gemeinen Wert des gesamten Betriebsvermögens abzustellen. Denkbar wäre jedoch auch, darauf abzustellen, wie der Teilbetrieb bzw. die Organgesellschaft in den letzten fünf Jahren zum Entstehen des Zins- oder EBITDA-Vortrags beigetragen hat. Zu berücksichtigen ist, dass es tendenziell positiv ist, wenn Kürzungsbeträge auf ältere Wj. entfallen, da diese auf Grund der fünfjährigen Begrenzung des EBITDA-Vortrags als erstes wegfallen.

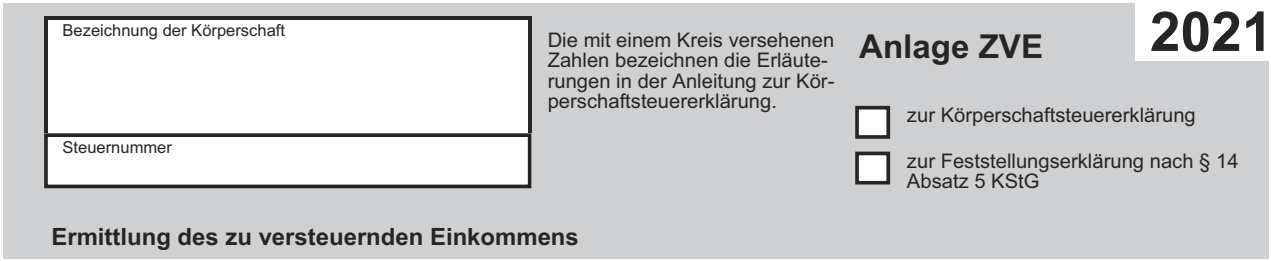
In **Zeile 72** ist die **Verrechnung von Zinsaufwendungen mit dem EBITDA-Vortrag** einzutragen, soweit er auf dieses Wj. entfällt. Der Gesamtbetrag der Verrechnung wird zunächst in Zeile 56 ermittelt und dann beginnend vom ältesten Wj. mit bestehenden wirtschaftsjahrbezogenen EBITDA-Vorträgen verrechnet. Dies ist für den Stpfl. begünstigend, da der älteste wirtschaftsjahrbezogene EBITDA-Vortrag zuerst wegfällt. **917**

In **Zeile 73** ist eine Zwischensumme zu bilden, wenn es zu einer Minderung des EBITDA-Vortrags auf Grund einer Verrechnung mit dem verbleibenden Sanierungsertrag kommt. Zu den Einzelheiten vgl. Erläuterungen zur Zeile 57. Auch hier geht die FinVerw. zu Gunsten des Stpfl. davon aus, dass der verbleibende Sanierungsertrag beginnend mit dem verbleibenden EBITDA-Vortrag bezogen auf das älteste Wj. verrechnet wird. Soweit es bezogen auf das jeweilige Wj. zu einer Minderung des EBITDA-Vortrags kommt, ist die Eintragung in **Zeile 74** vorzunehmen. **918**

Nachfolgend verbleibt in **Zeile 75** der **EBITDA-Vortrag zum Schluss des Wj.** Dieser Betrag wird nicht gesondert festgestellt, sondern dient nur der materiell-rechtlichen Aufteilung des EBITDA-Vortrages. Im fünften vorangegangenen Wj. (Zeile 67) entspricht der ermittelte Wert dem Wegfall des EBITDA-Vortrags. **919**

Im laufenden Wj. erhöht das verrechenbare EBITDA den EBITDA-Vortrag in Zeile 100, soweit es nicht zur Verrechnung mit Zinsaufwendungen aufgebraucht wurde.

XVII. Anlage ZVE – Ermittlung des zu versteuernden Einkommens



1. Anwendungsbereich des Vordrucks

920 Die Anlage ZVE ist neben dem Hauptvordruck und der Anlage GK der **wichtigste Vordruck** des Körperschaftsteuererklärungssatzes. Die Anlage ZVE ist jeder Körperschaftsteuererklärung beizufügen, es sei denn, dass eine vollständige Steuerbefreiung (Zeilen 10 und 11 des Hauptvordrucks) besteht. Bei vollständiger Steuerbefreiung darf die Anlage ZVE nicht abgegeben werden.

Auf der Anlage ZVE wird die Summe der Einkünfte, der Gesamtbetrag der Einkünfte bis hin zum zu versteuernden Einkommen und der Körperschaftsteuer ermittelt. Auf dem Vordruck wird die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für alle Körperschaften vorgenommen, also sowohl für solche, die nach § 8 Abs. 2 KStG nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen können, als auch für andere. Auch beschränkt Stpfl. verwenden die Anlage ZVE zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.

Körperschaften, die nicht unter § 8 Abs. 2 KStG fallen, können grundsätzlich steuerpflichtige **Einkünfte** – mit Ausnahme der Einkunftsart „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" – **aus nahezu allen Einkunftsarten** beziehen.

2. Ermittlung der Summe der Einkünfte (Zeilen 1–32)

921 Die **meisten unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften** erzielen **ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb**. **Kapitalgesellschaften**, Genossenschaften und Pensions- und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit fallen unter **§ 8 Abs. 2 KStG**, d.h., sie erzielen ausschließlich **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**, selbst wenn die einzelnen Tätigkeiten für sich genommen unter andere Einkunftsarten fallen würden.

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art steuerpflichtig. Zwar existieren in § 4 KStG besondere – von der normalen Definition eines Gewerbebetriebs abweichende – Regelungen zum Vorliegen eines **Betriebs gewerblicher Art**. Wenn diese jedoch vorliegen, sind immer und ausschließlich **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** gegeben. Hoheitliche Tätigkeit und Vermögensverwaltung sind steuerfrei. Dasselbe gilt auch für steuerbefreite Körperschaften. **Steuerbefreite Körperschaften** sind in aller Regel nur mit ihren **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben** steuerpflichtig, die wiederum **ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb** erzielen können. Die Vermögensverwaltung ist wiederum steuerfrei. Bei gemeinnützigen Körperschaften (Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) besteht die Besonderheit, dass nur ein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb besteht, vgl. § 64 Abs. 2 AO.

922 Daraus folgt, dass **andere Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb nur** von **sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts** (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) und von **nichtrechtsfähigen Vereinen**, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) erzielt werden können, die **nicht steuerbefreit** sind.

923 Bei **beschränkter Steuerpflicht** können ebenfalls **grundsätzlich mehrere Einkunftsarten** erzielt werden, allerdings nur, soweit es sich um **inl. Einkünfte i.S.d. § 49 EStG** handelt. Weitere Einschränkungen erfährt die beschränkte Steuerpflicht durch zahlreiche Regelungen in den bestehenden DBA. Nach der isolierenden Betrachtungsweise bleiben die lediglich im Ausland gegebenen Besteuerungsgrundlagen bei der Besteuerung im Inland außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inl. Einkünfte nicht angenommen werden könnten (§ 49 Abs. 2 EStG). Als Betriebsausgaben oder Werbungskosten dürfen nur solche abgezogen werden, die mit inl. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Für beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften sind in der Körperschaftsteuererklärung jedoch i.d.R. auch nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzutragen. Falls auf Einkünfte ein Steuerabzug einbehalten wurde (z.B. regelmäßig bei Einkünften aus Kapitalvermögen) ist die Körperschaftsteuer damit abgegolten, soweit die Einnahmen keiner inl. Betriebsstätte zuzuordnen sind, vgl. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Gewinne aus der Veräußerung von Aktien stellen keine inl. Einkünfte i.S.d. § 49 EStG dar. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Veräußerung von Grundbesitz (ggf. private Veräußerungsgeschäfte) gelten nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG ebenfalls als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und sind in Zeile 8 zu erfassen. Für beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften verbleiben folglich nur noch Einkünfte aus einer inl. land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte, aus der inl. Ausübung oder Verwertung der in § 18 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 EStG genannten Tätigkeiten, die jedoch kaum Praxisrelevanz haben. Für Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterlegen haben, bestehen Sonderregelungen nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG, die in den Zeilen 17 und 18 gesondert erläutert werden.

Für Investmentfonds[1] muss eine dritte Art der Steuerpflicht[2] berücksichtigt werden (weitere Informationen → Rz. 770 ff.). Investmentfonds gelten nach § 6 Abs. 1 Satz 1 und 2 InvStG als Zweckvermögen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. In § 6 Abs. 2 InvStG werden jedoch drei Einkunftsarten definiert, die von den „normalen" Einkunftsarten zu unterscheiden sind: **924**

- inl. Beteiligungseinnahmen,
- inl. Immobilienerträge (Zeile 12a) und
- sonstige inl. Einkünfte (Zeile 12a).

Die besondere Steuerpflicht von Investmentfonds ist mit der beschränkten Steuerpflicht vergleichbar, weil nur inl. Einnahmen der Besteuerung unterliegen. Selbst bei im Inland ansässigen Investmentfonds gilt daher das Welteinkommensprinzip nicht.

Liegt in einem VZ sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Steuerpflicht vor, können auch bei Kapitalgesellschaften für die Zeit der beschränkten Steuerpflicht mehrere Einkunftsarten nach Maßgabe der vorhergehenden Erläuterungen vorliegen. Nur in diesen Fällen ist auch eine Eintragung in den Zeilen 1, 5-8, 9-10, 11 und 13-19 möglich. **925**

a) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Zeile 1–1b)

Zeile	Ermittlung der Summe der Einkünfte	
	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 44 47	
		EUR
1	Gewinn aus eigenen Betrieben (einschließlich Veräußerungsgewinn; laut gesonderter Ermittlung): Auf das Kalenderjahr 2021 entfallender Gewinn aus dem Wirtschaftsjahr 2020/2021 (2021) 74	20.10
1a	Dazu / Davon ab: Gewinn aus eigenen Betrieben (einschließlich Veräußerungsgewinn; laut gesonderter Ermittlung): Auf das Kalenderjahr 2021 entfallender Gewinn aus dem Wirtschaftsjahr 2021/2022 74	20.12
	Beteiligungen an Personengesellschaften	
	laut gesonderter Einzelaufstellung (Gesellschaft, Finanzamt, Steuernummer)	
1b	Dazu / Davon ab: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus Beteiligungen an Personengesellschaften 18 50	20.38

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden in drei Zeilen abgefragt. Körperschaften erzielen nur in sehr seltenen Fällen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Land- und forstwirtschaftliche Produktionsgenossenschaften haben als Genossenschaften ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, vgl. § 8 Abs. 2 KStG. Nach § 5 Nr. 9 KStG steuerfreie Körperschaften (vor allem gemeinnützige Vereine), die einen forstwirtschaftlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreiben, sind ebenfalls unabhängig von den erwirtschafteten Gewinnen steuerfrei, vgl. § 5 Nr. 9 Satz 3 KStG. Der Freibetrag nach § 14 Satz 2 EStG i.V.m. § 16 Abs. 4 EStG wird nur personenbezogen gewährt und steht Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nicht zu. **926**

Die Körperschaftsteuererklärung erfasst die Einkünfte in drei Zeilen. Die ersten beiden Zeilen dienen der Aufnahme von Gewinnen aus einem (oder mehreren) eigenen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft. Die dritte Zeile dient hingegen der Erfassung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, die die Körperschaft mittelbar über die Beteiligung an Mitunternehmerschaften verwirklicht.

In **Zeile 1** ist der **Gewinn** oder Verlust (Einkünfte) aus **eigenen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft** einzutragen, der **zeitanteilig** auf das im laufenden VZ **endende Wj.** entfällt. In **Zeile 1a** ist hingegen der zeitanteilige Gewinn des im laufenden VZ beginnenden Wj. einzutragen. Nach § 4a Abs. 1 Nr. 1 EStG beginnt für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft das Wj. am 01.07. und endet am 30.06. Für diverse Arten der Land- und Forstwirtschaft werden mit § 8c EStDV abweichende Zeiträume festgelegt. Nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG sind sowohl der Gewinn des Wj., das im VZ endet, als auch der Gewinn des Wj., das im VZ beginnt, jeweils zeitanteilig zu berücksichtigen. Obwohl die Regelung des § 4a EStG hinsichtlich der Betriebe aus Land- und Forstwirtschaft nicht in § 7 Abs. 4 KStG übernommen wurde, geht die FinVerw. davon aus, dass sie auch für Körperschaften anzuwenden ist.[3] Lediglich Veräußerungsgewinne i.S.d. § 14 EStG werden ausschließlich dem Kalenderjahr zugerechnet, in dem sie entstanden sind (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG).

In **Zeile 1b** sind die **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft** einzutragen, die die Körperschaft über **Beteiligungen an Mitunternehmerschaften** verwirklicht. Die hier einzutragenden Werte ergeben sich aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Einwendungen hiergegen müssen mit Rechtsmitteln gegen die gesonderte Feststellung geltend gemacht werden.

1) Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds.
2) Neben unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.
3) Vgl. R 8.1 KStR 2015.

Einzutragen ist der Wert vor Abzug des **Freibetrags nach § 13 Abs. 3 EStG**. Da dieser nur gewährt wird, wenn die Summe der Einkünfte 30 700 € nicht übersteigt, kann er erst im Rahmen der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte in **Zeile 33** abgesetzt werden.

Bei Vorliegen außerordentlicher Holznutzungen sind ggf. weitere Eintragungen in Zeile 72 erforderlich. Wenn keine Gewinnermittlung nach § 13a EStG erfolgt, sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit der Anlage EÜR zu ermitteln. Die Anlage EÜR ist elektronisch an die FinVerw. zu übermitteln.

b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Zeilen 2–7a)

	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
	Laufender Gewinn	
2	Dazu / Davon ab: Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Zeile 180 der Anlage GK; bei zusätzlichem Rumpfwirtschaftsjahr: Einkünfte aus Gewerbebetrieb des zweiten im Veranlagungszeitraum endenden Wirtschaftsjahres; bei mehreren Betrieben: Einkünfte aus Gewerbebetrieb der ersten Anlage GK	
3	Dazu / Davon ab: Bei zusätzlichem Rumpfwirtschaftsjahr: Einkünfte aus Gewerbebetrieb des ersten im Veranlagungszeitraum endenden Wirtschaftsjahres (laut Zeile 180 der Anlage GK für das erste Wirtschaftsjahr)	13.211
4	Bei mehreren Betrieben: Dazu / Davon ab: Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Zeile 180 der übrigen Anlagen GK 47	13.151
	Veräußerungs- / Aufgabegewinn 44 47	
5	Dazu: Veräußerungspreis aller im laufenden Veranlagungszeitraum veräußerten/aufgegebenen Betriebe	13.251
6	Davon ab: Veräußerungskosten	13.252
7	Davon ab: Wert des Betriebsvermögens	13.253
7a	Dazu: Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG 44 47	13.249

927 Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind auf der Anlage GK zu ermitteln. Das Ergebnis ist auf die Anlage ZVE zu übertragen. Die Anlage GK ist pro Betrieb und Wj. auszufüllen. In den allermeisten Fällen werden nur **ein Gewerbebetrieb und ein Wj.** vorliegen (siehe → Rz. 921). Die auf der Anlage GK ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind in diesen Fällen in **Zeile 2** einzutragen. Existiert nur ein (einheitlicher) Gewerbebetrieb und enden zwei Wj. im VZ, sind hier die Ergebnisse des zweiten Wj. einzutragen. Existieren dagegen mehrere Gewerbebetriebe, sind in Zeile 2 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der ersten Anlage GK einzutragen. Die Reihenfolge der Gewerbebetriebe ist hierbei beliebig. Die Eintragungsanweisungen haben vorwiegend technische Gründe.

In **Zeile 3** ist demnach beim Vorliegen **eines Gewerbebetriebs und** dem Enden von **zwei Wj.** in diesem VZ das Ergebnis der Anlage GK für das **erste Wj.** einzutragen.

In **Zeile 4** sind – wenn **mehrere Betriebe** vorliegen – die Ergebnisse der **zweiten bis letzten Anlage GK** einzutragen. Mehrere Betriebe können nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG vorliegen, die nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind.

Bei **beschränkter Steuerpflicht** können grundsätzlich mehrere Betriebe vorliegen. In der Praxis wird dies jedoch selten vorkommen. Aus der Tatsache, dass im Inland mehrere Betriebsstätten vorliegen, kann noch nicht automatisch das Vorliegen mehrerer Betriebe geschlossen werden. Ob mehrere Betriebe vorliegen ist nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu prüfen. Inl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen regelmäßig nur dann vor, wenn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird, vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Darüber hinausgehende Sonderfälle vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b bis e EStG (siehe aber → Rz. 930).

Beratungshinweis:
Waren- und Auslieferungslager gelten nach vielen DBA nicht als Betriebsstätten, sind jedoch Betriebsstätten nach § 12 AO. Maßgebend für die beschränkte Steuerpflicht ist § 12 AO. Unterhält eine im Ausland ansässige Körperschaft im Inland ein solches Waren- oder Auslieferungslager, besteht zwar grundsätzlich eine beschränkte Steuerpflicht, durch das DBA hat Deutschland jedoch in diesen Fällen kein Besteuerungsrecht. In der Zeile 23 dürfen nur Beträge berücksichtigt werden, für die ein deutsches Besteuerungsrecht besteht.

Die Zeilen 5 bis 7 dienen der Erfassung von Veräußerungsgewinnen/-verlusten von Körperschaften, die nicht unter § 8 Abs. 2 KStG fallen. Diese können, soweit sie nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind, parallel mehrere Betriebe unterhalten. Während es bei Kapitalgesellschaften und weiteren Körperschaften, die unter § 8 Abs. 2 KStG fallen, nicht möglich ist, den einheitlichen Gewerbebetrieb zu veräußern oder aufzugeben, ist dies bei Körperschaften möglich, die nicht unter § 8 Abs. 2 KStG fallen.

Erlöse aus der Veräußerung des ganzen Betriebs können in der Bilanz nicht abgebildet werden, weil sie außerhalb des Betriebs anfallen. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns folgt dem in § 16 Abs. 2 EStG genannten Schema.

In **Zeile 5** ist der **Veräußerungspreis** aller im laufenden VZ veräußerten Betriebe einzutragen. Wird der Betrieb aufgegeben, ist hier der gemeine Wert aller im Betriebsvermögen befindlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen. In **Zeile 6** sind die mit der Veräußerung/Aufgabe im Zusammenhang stehenden **Veräußerungskosten** einzutragen. Der **Wert des Betriebsvermögens** zum Zeitpunkt der Veräußerung/Aufgabe ist in **Zeile 7** einzutragen. Soweit für den veräußerten/aufgegebenen Betrieb der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wurde, ist zunächst ein Wechsel der Gewinnermittlungsart auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG vorzunehmen, vgl. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG.

Auch wenn der Vordruck der Berechnung des § 16 Abs. 2 EStG folgt, ist der Veräußerungs-/Aufgabegewinn körperschaftsteuerlich nicht begünstigt. Auf Grund des linearen Tarifs ist eine ermäßigte Besteuerung nicht möglich. Die Körperschaft kann auch keinen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG erhalten, da dieser von der Vollendung des 55. Lebensjahres bzw. einer dauernden sozialversicherungsrechtlichen Berufsunfähigkeit abhängt, die nur für natürliche Personen vorliegen kann.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft werden nur noch auf der Anlage GK abgefragt. In Betracht kommen hierfür eigentlich nur Beteiligungen an Mitunternehmerschaften von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die einen eigenen Betrieb gewerblicher Art bilden. Für diese ist eine eigene Steuererklärung mit eigener Anlage GK zu erstellen. **928**

In der **Zeile 7a** werden die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG** abgefragt. Gewerbliche Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 17 EStG liegen vor, wenn im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften veräußert werden und der Veräußernde an der Gesellschaft in den letzten fünf Jahren zu mindestens 1 % beteiligt war, vgl. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der BFH hat entschieden,[1] dass der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer inl. Körperschaft durch eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft zwar nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG steuerpflichtig ist. Auf den Gewinn ist allerdings § 8b Abs. 2 KStG anwendbar mit der Folge, dass eine Steuerbefreiung zu 100 % eintritt. Die Voraussetzung von 5 % nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sieht der BFH jedoch nicht als erfüllt an. Dies hat zur Folge, dass eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vollständig steuerfrei veräußern kann, wenn die Beteiligung keiner Betriebsstätte zuzurechnen ist. Üblicherweise werden beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die im Inland keine Betriebsstätte oder Immobilie halten, auch keine Körperschaftsteuererklärung abgeben. Sollte dies aber doch einmal der Fall sein, darf in Zeile 7a immer nur der Wert 0 eingetragen werden, weil lt. der amtlichen Anmerkung Nr. 44 zur Körperschaftsteuererklärung § 8b KStG bereits berücksichtigt sein muss. Da in diesen Fällen die Steuerbefreiung auf die Bezüge aber immer 100 % beträgt, darf der hier einzutragende Wert auch nur 0 € betragen. Werden Beteiligungen veräußert, die einer inl. Betriebsstätte zugeordnet werden, sind diese auf der Anlage GK zu erfassen. **929**

Beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Genossenschaften[2] die Einkünfte aus der **Vermietung, Verpachtung und Veräußerung von inl. unbeweglichen Vermögen**, Sachinbegriffen oder Rechten erzielen, werden durch § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG unbeschränkt Stpfl., die unter § 8 Abs. 2 KStG fallen, gleichgestellt. Sie erzielen also keine vermögensverwaltenden, sondern gewerbliche Einkünfte. Durch die Vorschrift wird eine Diskriminierung inl. Kapitalgesellschaften verhindert, die Kraft ihrer Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, selbst wenn sie nur vermögensverwaltend tätig sind. Lediglich bei anderen Körperschaften (d.h. ausl. Körperschaften, die den Körperschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG vergleichbar sind) können unter den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder unter den Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften vorliegen (hierzu → Rz. 944). Für solche Einkünfte ist ab dem VZ 2021 keine eigenständige Erfassung auf der Anlage ZVE mehr vorgesehen. Vielmehr ist auch in diesen Fällen eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Anlage EÜR) oder ein Jahresabschluss (Bilanz) zu erstellen und die Anlage GK zu verwenden. **930**

c) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Zeilen 9–10)

	Einkünfte aus selbständiger Arbeit 44 47 laut gesonderter Einzelaufstellung	
8 frei 9	Dazu / Davon ab: Einkünfte (einschließlich Veräußerungsgewinn) aus selbständiger Arbeit aus eigenen Betrieben (laut gesonderter Ermittlung) 74	13.160
	Beteiligungen an Personengesellschaften laut gesonderter Einzelaufstellung (Gesellschaft, Finanzamt, Steuernummer)	
10	Dazu / Davon ab: Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Beteiligungen an Personengesellschaften 18 50	13.161

Einkünfte aus selbständiger Arbeit können bei Körperschaften nur aus sonstiger selbständiger Tätigkeit, wie z.B. der **Vermögensverwaltung für Dritte** erzielt werden. Eine freiberufliche Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) scheidet aus. Eintragungen sind hier bei Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften, die unter § 8 Abs. 2 KStG fal- **931**

1) Vgl. BFH v. 31.5.2017, I R 37/15, BStBl I 2018, 144.
2) Und Pensions- oder Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit.

len, nur zulässig, wenn im laufenden VZ sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht besteht. In diesem Fall dürfen hier nur die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte eingetragen werden. Die während der unbeschränkten Steuerpflicht erzielte Einkünfte fallen unter § 8 Abs. 2 KStG und sind bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen.

Dabei sind laufende Gewinne und Veräußerungsgewinne zusammenzufassen. Hinsichtlich des Veräußerungsgewinns bedarf es keines separaten Ausweises, weil Körperschaften hierauf weder einen Freibetrag nach § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 4 EStG noch sonstige Steuerermäßigungen erhalten. Veräußerungsgewinne unterliegen vielmehr dem ganz normalen Steuersatz. In diesem Zusammenhang ist lediglich § 8b Abs. 2 KStG zu beachten.

932 Unterhält die Körperschaft zur Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit einen **eigenen Betrieb,** ist in **Zeile 9** die Art der ausgeübten Tätigkeit und der hieraus erzielte Gewinn anzugeben. Maßgeblich ist das nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Betriebsergebnis.

933 **Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus** der mitunternehmerischen **Beteiligung an einer Personengesellschaft** sind als Gesamtbetrag in **Zeile 10** einzutragen. Im elektronischen Datensatz sind pro Beteiligung Angaben zur Steuernummer, dem Namen der Personengesellschaft und zu den Einkünften hieraus zu machen. Bei Verwendung des Papiervordrucks sind die entsprechenden Angaben auf einer formlosen Anlage zu machen und der Erklärung beizufügen.

d) Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zeilen 11–11a)

	Einkünfte aus Kapitalvermögen 7 44 47	
11	Dazu: Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne Beträge laut Zeile 11a (unter Berücksichtigung des § 20 Absatz 6 und 9 EStG; laut gesonderter Ermittlung) 74	26.40
11a	Dazu / Davon ab: Einkünfte aus Kapitalvermögen, bei denen § 8 Absatz 10 Satz 2 KStG in Verbindung mit § 32d Absatz 2 Nummer 1 oder 3 EStG erfüllt ist 7	26.41

934 In den **Zeilen 11 und 11a** sind die **Einkünfte aus Kapitalvermögen** einzutragen. Eintragungen sind hier bei Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften, die unter § 8 Abs. 2 KStG fallen, nur zulässig, wenn im laufenden VZ sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht besteht. In diesem Fall dürfen hier nur die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte eingetragen werden. Die während der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte fallen unter § 8 Abs. 2 KStG und sind bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen. Nach § 5 KStG steuerbefreite Körperschaften dürfen hier keine Eintragungen vornehmen, da die Steuerbefreiung nur hinsichtlich wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ausgeschlossen wird (vgl. beispielhaft § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG). Das bedeutet im Umkehrschluss, dass die privaten Einkunftsarten von der Steuerbefreiung erfasst sind.

935 Bei (ausschließlich) **beschränkter Steuerpflicht** tritt durch den Steuerabzug nach § 32 Abs. 1 KStG eine Abgeltungswirkung stets ein, wenn

- die Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG von der Steuerbefreiung ausgenommen sind oder
- der Bezieher der Einkünfte beschränkt steuerpflichtig ist und die Einkünfte nicht in einem inl. gewerblichen Betrieb oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind.

Für eine Eintragung in **Zeilen 11 und 11a** verbleiben bei beschränkter Steuerpflicht dann nur noch Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 KStG, die keinem Steuerabzug unterlegen haben.

936 Die Einkünfte aus Kapitalvermögen entsprechen den Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG erhöht bzw. vermindert um Veräußerungsgewinne oder -verluste aus § 20 Abs. 2 EStG und vermindert um einen etwaigen Sparer-Pauschbetrag von 801 € und vermindert um einen Verlustvortrag nach § 20 Abs. 6 EStG. Der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist nach § 20 Abs. 9 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG ausgeschlossen. § 8b KStG ist auch für Einkünfte aus Kapitalvermögen anwendbar. Dies gilt allerdings auch für die Beschränkung der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 4 KStG. § 8b KStG muss auf den in Zeile 11 einzutragenden Betrag bereits angewendet worden sein. Zu den unterschiedlichen Fallgruppen von § 8b KStG vgl. die Erläuterungen auf der Anlage GK. Für bestimmte Erträge aus typisch stiller Beteiligung und bei Dividenden von bestimmten Gesellschaften ist eine Eintragung in Zeile 11a vorzunehmen (Erläuterungen siehe dort).

937 Bei der **Verrechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen** mit anderen Einkünften sind die Grundsätze des **§ 20 Abs. 6 EStG** zu beachten.

Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Sie mindern jedoch Einkünfte aus Kapitalvermögen, die die Körperschaft in nachfolgenden VZ erzielt.

Für einen speziellen Verlustvortrag für Verluste aus der Veräußerung von Aktien nach § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG verbleibt kein Raum, da derartige Verluste (auch aus der Veräußerung von Anteilen an anderen Körperschaften) generell nach § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG nicht ausgleichsfähig sind. § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG wird durch § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG (bei Körperschaften) vollständig verdrängt.

Die **Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen** ist in Ermangelung detaillierter Angaben im Erklärungsvordruck zweckmäßigerweise **in einer formlosen Anlage** näher zu erläutern. Dabei kann die Ermittlung nach folgendem Schema erfolgen: **938**

1		Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2. 9 und 10 Buchst. a EStG (Dividenden und ähnliche Erträge)
2	./.	Werbungskosten in bestimmten Fällen (siehe → Rz. 939)
3	./.	steuerfreie Beträge nach § 8b Abs. 1 und Berücksichtigung von § 8b Abs. 4[1] KStG
4	+	fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG (5 % des Betrags lt. Zeile 3)
5	+	andere Einnahmen nach § 20 Abs. 1 EStG
6	=	steuerpflichtige Einnahmen nach § 20 Abs. 1 EStG
7	+	positive Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an anderen Körperschaften i.S.d. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG
8	./.	steuerfreie Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG (Betrag lt. Zeile 7)
9	+	fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (5 % der Bezüge lt. Zeile 7)
10	./.	negative Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an anderen Körperschaften i.S.d. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG
11	+	Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG (Betrag lt. Zeile 10)
12	+/-	übrige Einkünfte nach § 20 Abs. 2 EStG
13		Zwischensumme
14	./.	Einstellung in Verlustvortrag nach § 20 Abs. 6 EStG (Betrag lt. Zeile 13; aber nur, wenn Betrag lt. Zeile 13 negativ)
15	./.	Verrechnung mit Verlustvortrag nach § 20 Abs. 6 EStG (kleinerer Betrag lt. Zeile 13 oder Verlustvortrag)
16		Zwischensumme
17	./.	Sparerpauschbetrag (kleinerer Betrag lt. Zeile 16 und 801 €)
18		Einkünfte aus Kapitalvermögen

Die so ermittelten Einkünfte sind in Zeile 11 einzutragen. Enthalten sein dürfen keine Einkünfte aus typisch stiller Beteiligung, die unter § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG oder aus Dividenden, für die ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG gestellt wurde, enthalten sein. Diese sind in Zeile 11a einzutragen.

Für Körperschaften ist der spezielle Steuertarif des § 32d EStG nicht anwendbar, weil es sich um eine Tarifvorschrift handelt. Nach § 8 Abs. 10 Satz 2 KStG ist jedoch § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 wie auch Nr. 3 EStG entsprechend anzuwenden. Nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ist die Abgeltungsteuer – vereinfacht ausgedrückt – nicht anzuwenden, wenn der Gläubiger und der Schuldner von Gewinnanteilen aus einer typisch stillen Gesellschaft oder von Kapitalforderungen aller Art nahestehende Personen sind. In diesen Fällen ist der Abzug tatsächlicher Werbungskosten möglich. **939**

Außerdem ist es nach § 8 Abs. 10 Satz 1 Nr. 3 EStG möglich, einen Antrag auf Verzicht auf die Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer zu stellen, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, zu mindestens 25 % an der Ausschüttenden beteiligt ist. Außerdem können – anders als im Normalfall – Werbungskosten abgezogen werden. Nach Widerruf des Antrags nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG ist eine erneute Antragstellung für diese Beteiligung nicht mehr möglich. Die Stellung eines Antrags nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG ist für Körperschaften immer sinnvoll, da Werbungskosten für laufenden Bezüge (z.B. Depotkosten) hierdurch abziehbar werden. Veräußerungskosten und weitere Kosten, die mit der Vermögensebene im Zusammenhang stehen bleiben nach § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG jedoch nicht abzugsfähig.

In **Zeile 11a** sind daher Einkünfte aus Kapitalvermögen einzutragen, die nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KStG **nicht der Abgeltungswirkung** unterliegen oder für die nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG ein **Antrag auf Nichtanwendung der Abgeltungswirkung** gestellt wurde. § 8b KStG ist – soweit die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG vorliegen – anzuwenden und bei dem hier einzutragenden Wert bereits abzuziehen. Das Verrechnungsverbot von Verlusten mit anderen Einkünften (§ 20 Abs. 6 EStG) sowie der Sparer-Pauschbetrag und das Verbot des Abzugs von Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 EStG) gelten insoweit nicht, vgl. § 8 Abs. 10 Satz 2 zweiter Halbsatz KStG.

Beispiel:

Der wirtschaftliche Verein ist an der GmbH zu 50 % beteiligt. Die Beteiligung ist keinem Betriebsvermögen zuzurechnen. Zur Finanzierung hat er ein Darlehen aufgenommen, dass mit 20 000 € im VZ verzinst werden musste. Die GmbH schüttet brutto einen Betrag von 100 000 € im VZ aus. Der Verein stellt einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG.

Lösung:

Der Antrag nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG ist zulässig, da der Verein zu 50 % und damit mindestens zu 2 % an der ausschüttenden GmbH beteiligt ist. Der in Zeile 11a einzutragende Wert berechnet sich wie folgt:

	Dividende	100 000 €
./.	Zinsaufwendungen	-20 000 €
./.	§ 8b Abs. 1 und 4 KStG	-100 000 €
+	§ 8b Abs. 5 KStG	+5 000 €
=	in Zeile 11a einzutragender Wert	-15 000 €

1) Vgl. im Einzelnen die Ausführungen zur Anlage GK → Rz. 196.

e) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Zeile 12)

	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 44 47	
12	Dazu / Davon ab: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (laut gesonderter Ermittlung) 74	25.120

940 In **Zeile 12** sind die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** anzugeben. Eintragungen sind hier bei Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften, die unter § 8 Abs. 2 KStG fallen, nur zulässig, wenn im laufenden VZ sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht besteht. In diesem Fall dürfen hier nur die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte eingetragen werden. Die während der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte fallen unter § 8 Abs. 2 KStG und sind bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen. Nach § 5 KStG steuerbefreite Körperschaften dürfen hier keine Eintragungen vornehmen, da die Steuerbefreiung nur hinsichtlich wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ausgeschlossen wird (vgl. beispielhaft § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG). Das bedeutet im Umkehrschluss, dass die privaten Einkunftsarten von der Steuerbefreiung erfasst sind.

Einkünfte aus Vermietung von Verpachtung, die von **beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften** erzielt werden, sind nicht hier, sondern in Zeile 8 einzutragen.

Die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgt formlos ohne entsprechenden Erklärungsvordruck. Es empfiehlt sich aber, die Ermittlung anhand der Anlage V der Einkommensteuererklärung aufzubauen. Enthalten sein müssen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die die Körperschaft mittelbar über die Beteiligung an Personengesellschaften bezieht. Handelt es sich um einen Investmentfonds, sind die Eintragungen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (dort Immobilienerträge genannt) in Zeile 12a vorzunehmen.

f) Nicht dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte i.S.d. § 6 Abs. 2 InvStG von (Spezial-) Investmentfonds (Zeile 12a)

Steuernummer

- 2 -

Zeile	Nicht dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte im Sinne des § 6 Absatz 2 Satz 2 InvStG von (Spezial-)Investmentfonds	EUR
12a	Dazu / Davon ab: Inländische Immobilienerträge nach § 6 Absatz 4 InvStG sowie sonstige inländische Einkünfte nach § 6 Absatz 5 InvStG, die keinem Steuerabzug unterliegen	13.330

941 Eintragungen in Zeile 12a sind nur zulässig, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, ein Investmentfonds[1)] ist. Investmentfonds unterliegen nur mit den inl. Beteiligungseinnahmen, inl. Beteiligungserträgen und sonstigen Einkünfte der Körperschaftsteuer. In Zeile 12a sind die inl. Immobilienerträge (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) sowie sonstige inl. Einkünfte i.S.d. § 6 Abs. 5 InvStG einzutragen, die keinem Steuerabzug unterlegen haben. Hinsichtlich den Voraussetzungen und der Ermittlung des hier einzutragenden Werts siehe → Rz. 773 ff. und → Rz. 777 ff.

1) Auch Spezial-Investmentfonds.

g) Sonstige Einkünfte / Summe der Einkünfte (Zeilen 13–16c)

	Sonstige Einkünfte	
	Einnahmen aus wiederkehrenden Bezügen (60)	
13	Dazu: Einnahmen	26.58
14	Davon ab: Werbungskosten	26.60
	Private Veräußerungsgeschäfte (47)	
15	Dazu / Davon ab: Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften vor Berücksichtigung der Freigrenze nach § 23 Absatz 3 Satz 5 EStG	26.62
15a	Davon ab: Freigrenze nach § 23 Absatz 3 Satz 5 EStG (nur wenn Betrag laut Zeile 15 größer als Null aber kleiner als 600 €: Betrag laut Zeile 15)	
15b	Davon ab: Verrechnung mit einem vortragsfähigen Verlust oder Berücksichtigung eines Verlustrücktrags	26.63
15c	Dazu: Negativer Betrag laut Zeile 15 (mit umgekehrtem Vorzeichen eintragen)	
	Leistungen (47)	
16	Dazu / Davon ab: Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nummer 3 EStG vor Berücksichtigung der Freigrenze nach § 22 Nummer 3 Satz 2 EStG	26.64
16a	Davon ab: Freigrenze nach § 22 Nummer 3 Satz 2 EStG (nur wenn Betrag laut Zeile 16 größer als Null aber kleiner als 256 €: Betrag laut Zeile 16)	
16b	Davon ab: Verrechnung mit einem vortragsfähigen Verlust oder Berücksichtigung eines Verlustrücktrags	26.65
16c	Dazu: Negativer Betrag laut Zeile 16 (mit umgekehrtem Vorzeichen eintragen)	

In den **Zeilen 13 bis 16** sind die vom Stpfl. bezogenen **sonstigen Einkünfte i.S.d. § 22 EStG** einzutragen. Hierunter fallen bei Körperschaften u.a. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 EStG), Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG) sowie Einkünfte aus Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG). Eintragungen sind hier bei Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften, die unter § 8 Abs. 2 KStG fallen, nur zulässig, wenn im laufenden VZ sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht besteht. In diesem Fall dürfen hier nur die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte eingetragen werden. Die während der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte fallen unter § 8 Abs. 2 KStG und sind bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen. Nach § 5 KStG steuerbefreite Körperschaften dürfen hier keine Eintragungen vornehmen, da die Steuerbefreiung nur hinsichtlich wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ausgeschlossen wird (vgl. beispielhaft § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG). Das bedeutet im Umkehrschluss, dass die privaten Einkunftsarten von der Steuerbefreiung erfasst sind. **942**

aa) Einnahmen aus wiederkehrenden Bezügen (Zeilen 13–14)

Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen i.S.d. § 22 Nr. 1 EStG sind auf Grund der Subsidiaritätsklausel der Rechtsnorm nur dann unter § 22 EStG zu fassen, wenn sie keiner anderen Einkunftsart zuzuordnen sind. Hierunter fallen Bezüge, die Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten, sowie Zuschüsse und sonstige Leistungen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden. **943**

Dabei sind in **Zeile 13** die **Einnahmen aus wiederkehrenden Bezügen** und in **Zeile 14** die damit in Verbindung stehenden **Werbungskosten** zu erfassen. Fallen keine höheren Werbungskosten an, ist in Zeile 14 nach § 9a Nr. 3 EStG ein Werbungskosten-Pauschbetrag bis zu einer Höhe von 102 € zu berücksichtigen.

bb) Private Veräußerungsgeschäfte (Zeilen 15–15c)

In den **Zeilen 15 bis 15c** werden Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 EStG erfasst, die ggf. greifende Freigrenze wird abgezogen und eine Verlustverrechnung vorgenommen. **944**

In **Zeile 15** ist zunächst der **Saldo** der **Gewinne und Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften** einzutragen. Hierunter fallen:

– Grundstücksgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG),

– Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Der Zeitraum erhöht sich auf zehn Jahre, wenn aus der Nutzung des Wirtschaftsguts als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Ein-

künfte erzielt werden. Auf Wirtschaftsgüter, die vor dem 1.1.2009 erworben wurden, findet noch § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG in der am 1.1.1999 geltenden Fassung Anwendung (§ 52a Abs. 11 Satz 4 EStG).

Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften ist der **Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie den Werbungskosten** andererseits. Dabei mindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung, soweit sie bei Ermittlung der laufenden Einkünfte in Abzug gebracht wurden. Da im elektronischen Datensatz keine detaillierten Angaben gefordert sind, können hier alle Veräußerungsgeschäfte zusammengefasst werden.

945 In **Zeile 15a** ist die **Freigrenze nach § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG** abzuziehen, wenn der in Zeile 15 eingetragene Betrag weniger als 600 € betragen hat. Sie ist allerdings nur abzuziehen, wenn der in Zeile 15 eingetragene Betrag nicht negativ ist. Diese **Freigrenze wird von Amts wegen berücksichtigt**.

946 Ergibt sich ein **Verlust**, mindert dieser nach Maßgabe des § 10d EStG die Einkünfte, die der Stpfl. in dem unmittelbar vorangegangenen VZ oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat oder erzielt, vgl. § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG. Einen **Verlustrücktrag** muss das FA grundsätzlich von Amts wegen vornehmen. Ist jedoch kein Verlustrücktrag gewünscht oder soll er der Höhe nach begrenzt werden, ist der entsprechend beantragte Wert in **Zeile 15b** einzutragen. Wurde im Vorjahr ein gesondert festgestellter Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt und kommt es zur **Verlustverrechnung**, ist diese ebenfalls hier einzutragen.

947 Wurde **im laufenden VZ** ein **Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften** erzielt, der nicht zurückgetragen werden kann, darf dieser mit anderen Einkünften – außer solchen aus privaten Veräußerungsgeschäften – nicht verrechnet werden. Er ist in **Zeile 15c** einzutragen und dem Einkommen wieder hinzuzurechnen, sodass er im Saldo neutralisiert wird. Der verbleibende Verlustvortrag aus privaten Veräußerungsgeschäften ist vom FA gesondert und einheitlich festzustellen. Unterbleibt eine Feststellung, geht der Verlust verloren und kann in den Folgejahren nicht mehr genutzt werden.

cc) Leistungen (Zeilen 16–16c)

948 **In den Zeilen 16-16c werden Einkünfte aus Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG erfasst, die ggf. greifende Freigrenze wird abgezogen und eine Verlustverrechnung vorgenommen**. Einkünfte aus Leistungen sind alle Leistungen, die nicht zu anderen Einkunftsarten gehören, jedoch trotzdem steuerbar sind. Die Erfassung ist ähnlich der Erfassung von privaten Veräußerungsgeschäften gestaltet.

In **Zeile 16** ist zunächst der **Saldo** der **Gewinne und Verluste aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG** einzutragen. Diese berechnen sich wie folgt:

	Einnahmen aus sonstigen Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG
./.	damit im Zusammenhang stehende Werbungskosten
=	in Zeile 16 einzutragender Wert

949 In **Zeile 16a** ist die **Freigrenze nach § 22 Nr. 3 Satz 2 EStG** abzuziehen, wenn der in Zeile 16 eingetragene Betrag weniger als 256 € betragen hat. Sie ist allerdings nur abzuziehen, wenn der in Zeile 16 eingetragene Betrag nicht negativ ist. Diese **Freigrenze wird von Amts wegen berücksichtigt**.

950 Ergibt sich ein **Verlust**, mindert dieser nach Maßgabe des § 10d EStG die Einkünfte, die der Stpfl. in dem unmittelbar vorangegangenen VZ oder in den folgenden VZ aus Leistungen i.S.d. § 22 Abs. 1 Nr. 3 EStG erzielt hat oder erzielt, vgl. § 22 Nr. 3 Satz 4 EStG. Einen **Verlustrücktrag** muss das FA grundsätzlich von Amts wegen vornehmen. Ist jedoch kein Verlustrücktrag gewünscht oder soll er der Höhe nach begrenzt werden, ist der entsprechend beantragte Wert in **Zeile 16b** einzutragen. Wurde im Vorjahr ein gesondert festgestellter Verlust aus Leistungen i.S.d. § 22 Abs. 1 Nr. 3 EStG erzielt und kommt es zur **Verlustverrechnung**, ist diese ebenfalls hier einzutragen.

951 Wurde **im laufenden VZ** ein **Verlust aus Leistungen i.S.d. § 22 Abs. 1 Nr. 3 EStG** erzielt, der nicht zurückgetragen werden kann, darf dieser mit anderen Einkünften – außer solchen aus privaten Veräußerungsgeschäften – nicht verrechnet werden. Er ist in **Zeile 16c** einzutragen und dem Einkommen wieder hinzuzurechnen, sodass er im Saldo neutralisiert wird. Der verbleibende Verlustvortrag nach § 22 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist vom FA gesondert und einheitlich festzustellen. Unterbleibt eine Feststellung, geht der Verlust verloren und kann in den Folgejahren nicht mehr genutzt werden.

h) Einkünfte, für die der Antrag nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG gestellt wird (Zeilen 17–18)

	Einkünfte, für die der Antrag nach § 32 Absatz 2 Nummer 2 KStG gestellt wird 34 51	
	Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG	
	laut gesonderter Einzelaufstellung	
17	Dazu / Davon ab: Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG unterlegen haben (laut gesonderter Einzelaufstellung)	13.260
	Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG	
	laut gesonderter Einzelaufstellung	
18	Dazu / Davon ab: Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG unterlegen haben (laut gesonderter Einzelaufstellung)	13.261

Eintragungen zu diesem Abschnitt sind nur für beschränkt Stpfl. zulässig, vgl. Nr. 51 der Amtlichen Erläuterungen zur Körperschaftsteuererklärung. Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ist die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, durch die Vornahme des Steuerabzugs abgegolten, **952**

- wenn die Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG von der Steuerbefreiung ausgenommen sind oder
- wenn die Körperschaft, die die Einkünfte bezieht, beschränkt steuerpflichtig ist und die Einkünfte nicht in einem inl. gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind (§ 32 Abs. 1 KStG).

Unterliegt die Körperschaft während eines Kalenderjahres teilweise der unbeschränkten und teilweise der beschränkten Steuerpflicht, sind auch die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen (§ 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG).

Soweit keine der vorgenannten Ausnahmen greift, trifft die Abgeltungswirkung somit bei einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auch die dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte, die durch **im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen** erzielt werden (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG) und solche, die aus der **inl. Verwertung von Darbietungen** der vorgenannten Art erzielt werden (§ 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG). **953**

Da der mit 15 % erhobene Steuerabzug in diesen Fällen aber nicht nach den Einkünften, sondern nach den Einnahmen berechnet wird (§ 50a Abs. 2 EStG), kann es vielfach zu einer übermäßigen Besteuerung des verbleibenden Nettoeinkommens kommen.

§ 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG eröffnet daher der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft die Möglichkeit, für die vorgenannten Einkünfte einen **Antrag auf Einbeziehung in eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer** zu beantragen.

Entschließt sich die Körperschaft hierzu hat sie die Einkünfte, die dem **Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG** unterlegen haben, **in Zeile 17** und Einkünfte, die dem **Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG** unterlegen haben, **in Zeile 18** einzutragen. Falls die Körperschaft nur Einkünfte erzielt hat, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG unterliegen, ist das Bundeszentralamt für Steuern für die Veranlagung zuständig, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 12 FVG. Liegen noch weitere Einkünfte vor, bleibt das örtlich zuständige FA für die Veranlagung zuständig.

i) Abzug ausl. Steuern, negative ausl. Einkünfte nach § 2a EStG (Zeilen 20–27)

	Abzug ausländischer Steuern	
19 frei	Nicht bei Organgesellschaften:	
20	Davon ab: Abzuziehende ausländische Steuern nach § 26 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 KStG in Verbindung mit § 34c Absatz 2 EStG (Summe der Beträge laut Zeile 42 aller Anlagen AESt)	
21	Nicht bei Organgesellschaften: Davon ab: Abzuziehende ausländische Steuern nach § 26 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 KStG in Verbindung mit § 34c Absatz 3 EStG (Summe aus 20 Prozent des Betrages laut Zeile 11, 70 Prozent des Betrages laut Zeile 14, 60 Prozent des Betrages laut Zeile 17, 85 Prozent des Betrages laut Zeile 20, 40 Prozent des Betrages laut Zeile 23 und 20 Prozent des Betrages laut Zeile 26 aller Anlagen AESt zuzüglich Summe der Beträge laut Zeile 30 aller Anlagen AESt)	
	Nicht nach DBA steuerfreie negative Einkünfte / Nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen im Sinne des § 2a Absatz 1 EStG	
22 bis 25 frei 26	Dazu: Nicht zu berücksichtigende negative Einkünfte / Gewinnminderungen nach § 2a Absatz 1 EStG (Summe der Beträge laut Zeilen 9 und 10 aller Anlagen AEV)	16.127
27	Davon ab: Verlustabzug nach § 2a Absatz 1 Satz 3 EStG (Summe der Beträge laut Zeile 15 aller Anlagen AEV)	16.128

954 In **Zeile 20** ist der Gesamtbetrag der nach § 34c **Abs. 2** EStG vom Einkommen **abzuziehenden ausl. Steuern** einzutragen. Die notwendigen Einzelangaben hierzu sind auf der Anlage AESt vorzunehmen. Alle ausl. Personensteuern dürfen das Einkommen bis zu diesem Punkt nicht gemindert haben. Bei Verwendung der Anlage GK müssen die als Aufwand gebuchten ausl. Steuern aus eigener Tätigkeit durch Hinzurechnung in Zeile 57 der Anlage GK wieder neutralisiert worden sein.[1)] Der Abzug der ausl. Einkünfte nach § 34c Abs. 2 EStG gehört eigentlich zur Einkünfteermittlung und müsste grundsätzlich auf der Anlage GK erfolgen. Da die Angaben zur anrechenbaren bzw. abzuziehenden ausl. Steuer jedoch nicht nach Wj. getrennt auf der Anlage AESt abgefragt werden, erfolgt die Kürzung auf dem Hauptvordruck für alle Wj. einheitlich. Der hier einzutragende Wert ergibt sich durch Addition der Beträge in Zeile 42 aller Anlagen AESt.

Für **beschränkt Stpfl.** sind hier nur dann Eintragungen zulässig, wenn die ausl. Steuer auf Einkünfte anfällt, die einer **inl. Betriebsstätte** zuzuordnen sind und diese ausl. Einkünfte im Ausland keiner unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, vgl. § 50 Abs. 3 Satz 1 EStG.

955 In **Zeile 21** ist der Gesamtbetrag der nach § 34c **Abs. 3** EStG vom Einkommen **abzuziehenden ausl. Steuern** aus **eigener Tätigkeit** einzutragen. Die notwendigen Einzelangaben hierzu sind auf der Anlage AESt vorzunehmen. Alle ausl. Personensteuern dürfen das Einkommen bis zu diesem Punkt nicht gemindert haben. Bei Verwendung der Anlage GK müssen die als Aufwand gebuchten ausl. Steuern aus eigener Tätigkeit durch Hinzurechnung in Zeile 57 der Anlage GK wieder neutralisiert worden sein. Da die ausl. Steuern nur insoweit abgezogen werden, wie sie auf steuerpflichtige Einkünfte entfallen, werden die auf Bezüge und Veräußerungsgewinne entfallenden Steuern in voller Höhe nicht berücksichtigt. Die auf Investmenterträge entfallenden ausl. Steuern werden entsprechend dem Teilfreistellungssatz des § 20 InvStG nicht berücksichtigt.

Beratungshinweis:
Diese Vorgehensweise übersieht, dass steuerfreie Tatbestände nach § 8b KStG zwar zu 100 % steuerfrei sind (§ 8b Abs. 1 und 2 KStG), jedoch fiktive nicht abziehbare Betriebsausgaben von 5 % (§ 8b Abs. 5 und 3 KStG) berücksichtigt werden müssen. Im Ergebnis beträgt die Freistellung also lediglich 95 %, was zur Abzugsfähigkeit von 5 % der ausl. Quellensteuer im Abzugsfalle führen müsste. In gleichgelagerten Fällen ist ein Rechtsbehelfsverfahren in Betracht zu ziehen.

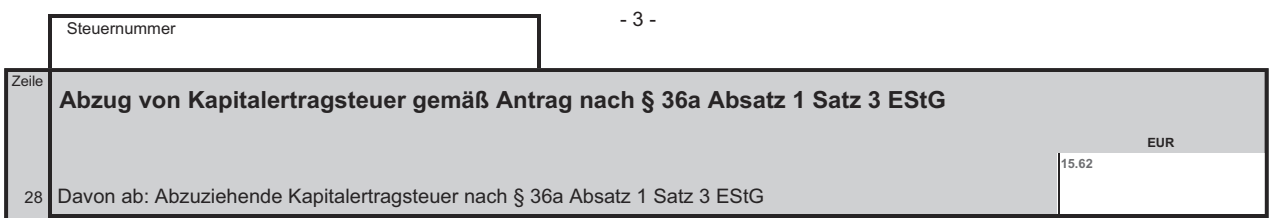
Der Abzug der ausl. Einkünfte nach § 34c Abs. 3 EStG gehört eigentlich zur Einkünfteermittlung und müsste grundsätzlich auf der Anlage GK erfolgen. Da die Angaben zur anrechenbaren bzw. abzuziehenden ausl. Steuer jedoch nicht nach Wj. getrennt auf der Anlage AESt abgefragt werden, erfolgt die Kürzung auf dem Hauptvordruck für alle Wj. einheitlich. Der hier einzutragende Wert ergibt sich durch Addition der Beträge in Zeile 11 aller Anlagen AESt. Ist die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, eine Organgesellschaft, darf hier kein Abzug erfolgen. Die FinVerw. nimmt den Abzug der ausl. Steuern erst auf Ebene des (letzten) Organträgers vor, da erst dort abschließend entschieden werden kann, in welcher Höhe Quellensteuern auf nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG steuerfreie Tatbestände abgezogen werden können.

Für **beschränkt Stpfl.** sind hier nur dann Eintragungen zulässig, wenn die ausl. Steuer auf Einkünfte anfällt, die einer **inl. Betriebsstätte** zuzuordnen sind und diese ausl. Einkünfte im Ausland keiner unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, vgl. § 50 Abs. 3 Satz 1 EStG.

956 In **Zeile 26** ist der Gesamtbetrag der nicht zu berücksichtigenden negativen Einkünfte[2)] nach § 2a EStG einzutragen. Die Angaben zu den einzelnen Staaten und Arten der Einkünfte sind jeweils getrennt auf der Anlage AEV zu tätigen. In Zeile 26 ist die Summe der Beträge lt. Zeile 9 und 10 aller Anlagen AEV einzutragen. Da die Berechnung des § 2a EStG für einen VZ erfolgt darf die außerbilanzielle Korrektur nicht auf der wirtschaftsjahrbezogenen Anlage GK erfolgen, sondern muss auf dem Hauptvordruck erfolgen.

957 Während in Zeile 26 die nicht zu berücksichtigenden laufenden negativen Einkünfte nach § 2a EStG einzutragen sind, müssen in **Zeile 27 positive Einkünfte i.S.d. § 2a EStG** eingetragen werden, die mit in den Vorjahren nicht ausgeglichenen negativen Einkünften (ähnlich eines Verlustvortrages) **verrechnet** wurden. Auch dieser Wert ist detailliert auf der Anlage AEV zu berechnen. Einzutragen ist die Summe der Beträge lt. Zeile 15 aller Anlagen AEV.

j) Abzug von Kapitalertragsteuer nach § 36a Abs. 1 Satz 3 EStG (Zeile 28)



1) Beim Vorliegen von anderen Einkunftsarten.
2) Gewinnminderungen nach § 2a EStG kommen bei Körperschaften auf Grund des § 8b Abs. 3 KStG nur sehr selten vor.

Mit § 36a EStG hat der Gesetzgeber die Anrechnung der Kapitalertragsteuer für Ausschüttungen börsennotierter Aktiengesellschaften für bestimmte Fallgestaltungen eingeschränkt (detailliert dazu → Rz. 805 ff.). Die eigentlichen Angaben zur Anrechnung sind auf der Anlage WA zu machen. Liegen die Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht vor, sind drei Fünftel der einbehaltenen Kapitalertragsteuer nicht anzurechnen, § 36a Abs. 1 Satz 2 EStG. Sie können aber auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, vgl. § 36a Abs. 1 Satz 3 EStG. Der Antrag auf Abzug wird durch Eintragung in **Zeile 28** gestellt. **958**

Praxishinweis:
Der Abzug der nach § 36a EStG nicht angerechneten Kapitalertragsteuer erfolgt nicht von Amts wegen. Dies verwundert, da kein Fall erkennbar ist, in dem es wirtschaftlich nicht sinnvoll wäre, diesen Antrag zu stellen. Umso wichtiger ist es, dass nicht angerechnete Beträge nach § 36a EStG hier eingetragen werden.

k) Steuerbefreiung nach § 8 Abs. 1 und 2 sowie § 10 InvStG (Zeile 28a)

	Steuerbefreiung nach § 8 Absatz 1 und 2 sowie § 10 InvStG	
28a	Davon ab / Dazu: Nach § 8 Absatz 1 und 2 sowie § 10 InvStG steuerfreie Einkünfte, die keinem Steuerabzug unterliegen	15.63

In **Zeile 28a** sind steuerfreie Einkünfte des Investmentfonds auf Grund steuerbegünstigter Anleger nach § 8 Abs. 1 und 2 sowie § 10 InvStG einzutragen. Eine Eintragung ist folglich nur bei Investmentfonds[1] zulässig. Zum Hintergrund der Steuerbefreiung nach § 8 Abs. 2 InvStG siehe → Rz. 776. Steuerbefreiungen nach § 8 Abs. 1 InvStG erfolgen grundsätzlich im Rahmen der Kapitalertragsteuer und sind von Gesetzes wegen nicht denkbar. Möglicherweise hat die FinVerw. § 8 Abs. 1 InvStG hier erwähnt, weil sie die Möglichkeit der Geltendmachung der Steuerbefreiung außerhalb des Erstattungsverfahrens nach § 7 Abs. 5 InvStG ermöglichen will (siehe → Rz. 782). Außerdem sind hier noch Steuerbefreiungen auf Grund von § 10 InvStG zu erfassen. Siehe hierzu → Rz. 781 ff. **959**

l) Sanierungserträge nach § 3a EStG (Zeilen 29–32)

	Sanierungserträge nach § 3a EStG	
29	Davon ab: Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung im Sinne von § 3a Absatz 2 EStG (Sanierungsertrag) (Übertrag nach Zeile 1 der Anlage SAN)	15.71
30	Dazu: Mit dem steuerfreien Sanierungsertrag in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des § 3c Absatz 4 EStG des Sanierungsjahres (Übertrag nach Zeile 2 der Anlage SAN)	15.72
31	Dazu: Mit einem in einem anderen Veranlagungszeitraum steuerfreien Sanierungsertrag im Sinne des § 3a Absatz 1 EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des § 3c Absatz 4 EStG des laufenden Veranlagungszeitraums 59	15.73
	Summe der Einkünfte	
32	Summe der Einkünfte	

Mit der Einführung des § 3a EStG hat der Gesetzgeber versucht, eine gesetzliche Regelung zu schaffen, mit der ein im Rahmen eines Schuldenerlasses zum Zweck der Sanierung des Unternehmens entstehende Ertrag steuerfrei gestellt werden kann. Dies war erforderlich, da die bisherigen Regelungen des sog. „Sanierungserlasses“[2] nach Auffassung des Großen Senats des BFH[3] gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoßen. Die Regelung stand ursprünglich unter dem Vorbehalt eines Beschlusses der EU-Kommission, dass es sich nicht um eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe handele. Einen solchen Beschluss hat die Europäische Kommission jedoch nicht gefasst, sondern nur in einem sog. „Comfort-Letter“ mitgeteilt, dass die Regelung aus ihrer Sicht beihilferechtlich unproblematisch sei. Mit Art. 19 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften[4] hat man die bisherige Einschränkung der Anwendung aufgehoben. Die Regelungen des § 3a und § 3c Abs. 4 EStG sind daher auf alle nach dem 8.2.2017 durchgeführten Schuldenerlasse anzuwenden. Auf bis zu diesem Zeitpunkt durchgeführte Erlasse sind sie auf Antrag anwendbar, vgl. § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG. **960**

Verbindlichkeiten sind in der Handels- und Steuerbilanz mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren. Dies gilt auch, wenn auf Grund der Überschuldung oder sonstige Situation der Körperschaft absehbar ist, dass die Rückzahlung tatsächlich nicht erfolgen kann. Verzichten die Gläubiger vollständig oder teilweise auf Forderungen gegenüber der Körperschaft, müssen diese ausgebucht werden. Dies kann nur gewinnwirksam geschehen. **961**

1) Einschließlich Spezial-Investmentfonds.
2) BMF-Schreiben v. 27.3.2003, BStBl I 2003, 240, ergänzt durch das BMF-Schreiben v. 22.12.2009, BStBl I 2010, 18.
3) Beschluss des Großen Senats des BFH v. 28.11.2016, BStBl II 2017, 393.
4) BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377.

Im Rahmen von Sanierungen kann es nun dazu kommen, dass dieser Ertrag aus dem Erlass der Verbindlichkeit zur Entstehung von Steuerforderungen führt, die die Existenz des Unternehmens wiederum gefährden. Dies will der Gesetzgeber durch die Regelung des § 3a EStG und den damit zusammenhängenden Folgeregelungen vermeiden.

962 In **Zeile 29** ist der **Ertrag aus dem Schuldenerlass** zum Zwecke einer **unternehmensbezogenen Sanierung** i.S.d. § 3a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG einzutragen. Es muss sich dabei um einen Betrag handeln, der im Jahresüberschuss/-fehlbetrag lt. Zeile 10 der Anlage GK gewinnerhöhend berücksichtigt wurde. Falls Verlustvorträge bestehen, ist die Abgabe der Anlage SAN zwingend erforderlich. Eine unternehmensbezogene Sanierung liegt nach § 3a Abs. 2 EStG vor, wenn die Körperschaft für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses:

1. die Sanierungsbedürftigkeit,
2. die Sanierungsfähigkeit,
3. die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und
4. die Sanierungsabsicht der Gläubiger

nachweist. Die hier genannten Kriterien entsprechen den Voraussetzungen des Sanierungserlasses.[1)] Erträge aus einer im Insolvenzverfahren erteilten **Restschuldbefreiung** nach §§ 286 ff. InsO sind nach § 3a Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 EStG immer steuerfrei.[2)] Da die Steuerbefreiung – und die nach § 3a Abs. 3 EStG daraus folgende Minderung von Verlustvorträgen – nur dann greift, wenn die genannten Voraussetzungen durch den Stpfl. nachgewiesen werden, handelt es sich de facto um ein Antragsrecht. Durch einfaches Unterlassen des Nachweises kommt es nicht zur Steuerbefreiung.

Praxishinweis:
Der Aufwand des Nachweises einer unternehmensbezogenen Sanierung ist insbesondere in den Fällen entbehrlich, in denen es auch ohne Steuerbefreiung zu einer vollständigen Verrechnung des Sanierungsertrages mit Verlustvorträgen kommt (bei Verlustvorträgen nach § 10d EStG z.B. immer, wenn der Sanierungsertrag maximal 1 Mio. € beträgt).

Im Regelfall werden im Rahmen einer Sanierung Kosten entstehen (z.B. Rechtsanwalts-, Notar- und weitere Beratungskosten). Nach § 3c Abs. 4 EStG sind diese nicht abzugsfähig und zwar unabhängig von dem VZ, dem sie zugerechnet werden. In **Zeile 30** sind die **Sanierungskosten** einzutragen, die **im Sanierungsjahr** entstanden sind, in **Zeile 31** die Sanierungskosten, die mit einer Sanierung in einem **anderen VZ** im Zusammenhang stehen. Da sie nicht abziehbar sind, müssen sie dem Einkommen wieder hinzugerechnet werden. Hier sind allerdings keine Betriebsausgaben einzutragen, die zu einer Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach § 3a Abs. 3 EStG weggefallen sind, vgl. § 3c Abs. 4 Satz 2 EStG. Entstehen Betriebsausgaben erst in VZ nach der Sanierung, sind Eintragungen hier nicht zu machen, soweit bei der Sanierung kein verbleibender Sanierungsertrag mehr besteht, vgl. § 3a Abs. 4 Satz 4 EStG.

963 In der nachfolgenden **Zeile 32** wird nun die „**Summe der Einkünfte**" – also das zusammengefasste Ergebnis der vorhergehenden Zeilen gebildet.

1) Rz. 4 des BMF-Schreibens v. 27.3.2003, BStBl I 2003, 240, ergänzt durch BMF-Schreiben v. 22.12.2009, BStBl I 2010, 18.
2) Die übrigen in § 3a Abs. 5 EStG genannten Schuldbefreiungen betreffen nur das Verbraucherinsolvenzverfahren, was für Körperschaften grundsätzlich nicht anwendbar ist.

3. Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Zeilen 33–55)

a) Allgemeine Korrekturen (Zeilen 33-45)

	Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte	
	Freibetrag für Land- und Forstwirte	
33	Davon ab: Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Absatz 3 EStG)	
	Zuwendungen	
34	Davon ab: Abziehbare Zuwendungen nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 KStG zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke (Betrag laut Zeile 7 der Anlage Z)	
	Hinzurechnung nach § 2a Absatz 3 Satz 3 und Absatz 4 in Verbindung mit § 52 Absatz 2 Satz 3 und 4 EStG, § 2 Absatz 1 Satz 3 und Absatz 2 AuslInvG	
35	Dazu: Hinzurechnungsbetrag (14)	16.121
	Negative Einkünfte aus der Veräußerung oder der Bewertung von Finanzinstrumenten oder Anteilen an einer Körperschaft nach § 2 Absatz 5 UmwStG	
35a	Zwischensumme	
35b	Dazu: Negative Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers nach § 2 Absatz 5 UmwStG	15.59
	Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG	
36	Zwischensumme	
37	Dazu: Nach § 8c KStG nicht berücksichtigungsfähiger Verlust des laufenden Veranlagungszeitraums (gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG) (ohne Vorzeichen eintragen; laut gesonderter Ermittlung) (31) (67) (74)	15.51
	Einkommenszurechnung bei einem Organträger	
38	Dazu / Davon ab: Korrigierte zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaften (Summe der Beträge aus Zeile 25 aller Anlagen OT)	
	Wegfallender Verlust des laufenden Veranlagungszeitraums bei Abspaltung	
39	Zwischensumme	
40	Dazu: Im Falle einer Abspaltung bei der übertragenden Körperschaft: wegfallender Verlust aus dem laufenden Veranlagungszeitraum nach § 15 Absatz 3, § 16 UmwStG (ohne Vorzeichen eintragen)	15.52

Steuernummer

Zeile	Minderung der laufenden Verluste nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 8 EStG	EUR
41	Dazu: Minderung des laufenden Verlustes des Sanierungsjahres des zu sanierenden Unternehmens nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 8 EStG (Betrag laut Zeile 17 der Anlage SAN)	15.78
42	Dazu: Minderung des ausgleichsfähigen Verlustes aus allen anderen Einkunftsarten des Veranlagungszeitraums, in dem das Sanierungsjahr endet nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 9 EStG (Betrag laut Zeile 19 der Anlage SAN) (47)	15.79
	Einkommenskorrekturen bei einer Organgesellschaft	
43	Zwischensumme (Bei einer Organgesellschaft: Einkommen der Organgesellschaft vor Zurechnung an den Organträger)	
44	Davon ab / Dazu: Dem Organträger zuzurechnendes Einkommen (Betrag laut Zeile 18 der Anlage OG; einzutragen mit umgekehrtem Vorzeichen)	
45	Dazu: Vom Organträger zu leistende Ausgleichszahlungen im Sinne des § 16 Satz 2 KStG (Betrag laut Zeile 15 der Anlage OG)	

964 Eintragungen zum Freibetrag aus Land- und Forstwirtschaft sind nur zulässig, wenn die Körperschaft auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt hat, was nur in seltenen Fällen tatsächlich vorkommt (→ Rz. 926). Der abzuziehende **Freibetrag** nach **§ 13 Abs. 3 EStG** ist in **Zeile 33** einzutragen. Er beträgt maximal 900 € und ist der Höhe nach auf die in Zeile 1 eingetragenen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft begrenzt. Er wird jedoch nicht gewährt, wenn die Summe der Einkünfte lt. Zeile 32 die Grenze von 30 700 € übersteigt (**§ 13 Abs. 3 EStG**).

965 In **Zeile 34** wird unter Berücksichtigung der gesetzlich vorgegebenen Höchstbeträge der Abzug von **Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG** zur **Förderung steuerbegünstigter Zwecke** von der Summe der Einkünfte zugelassen.

In der handels- und steuerrechtlichen Buchführung werden Spenden zunächst als Aufwand erfasst. Um die zutreffende Berechnungsgrundlage für die vorzunehmende Höchstbetragsberechnung zu erhalten, sind zunächst sämtliche Spenden und nicht als Betriebsausgaben abziehbare Beträge, die aufwands- oder ausgabewirksam verbucht wurden, im Rahmen der Einkünfteermittlung wieder hinzuzurechnen (Zeile 61 der Anlage GK). Sie haben somit die Summe der Einkünfte nicht gekürzt. Die Höhe des steuerlich zulässigen Abzugs wird auf der Anlage Z berechnet und durch Übertrag dieses Ergebnisses in Zeile 34 vom Einkommen abgezogen.

Praxishinweis:
Falls nicht abzugsfähige Zuwendungen verbleiben und gleichzeitig positive Einkünfte im Rückwirkungszeitraum nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG (Zeilen 47-51) vorliegen, kommt das Rechenschema des Vordrucks zu einem falschen Ergebnis. Die positiven Einkünfte des Rückwirkungszeitraums müssten die Bemessungsgrundlage für den Zuwendungsabzug erhöhen, da § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG die Verrechnung mit negativen Einkünften des laufenden VZs verbietet. Es handelt sich somit um eine Einkünfteermittlungsvorschrift, die bereits die Summe der Einkünfte erhöhen müsste. In einschlägigen Fällen ist ein Rechtsbehelfsverfahren in Betracht zu ziehen.

966 In **Zeile 35** sind Fälle der **Hinzurechnungen nach § 2a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 EStG 1997**[1] **i.V.m. § 52 Abs. 3 EStG sowie nach § 2 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 AuslInvG** einzutragen.

Bis einschließlich VZ 1998 konnten unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, deren aus einer in einem ausl. Staat belegenen Betriebsstätte stammende Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit nach einem DBA von der Körperschaftsteuer befreit waren, nach der bis VZ 1989 geltenden Regelung des § 2 Abs. 1 Satz 1 AuslInvG bzw. nach der später an deren Stelle getretenen Regelung des § 2a Abs. 3 EStG 1997 Verluste, die sich aus der ausl. Betriebsstätte ergaben, bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehen. Die nach dieser Vorschrift abgezogenen Beträge mussten in den folgenden VZ, soweit sich bei den nach diesem Abkommen zu befreienden Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit aus in diesem ausl. Staat belegenen Betriebsstätten insgesamt ein positiver Betrag ergab, bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte jedoch wieder hinzugerechnet werden.

967 Nach Aufhebung der Regelungen in § 2 Abs. 1 AuslInvG und § 2a Abs. 3 EStG 1997 konnte ein Verlustabzug für solche Einkünfte zwar nicht mehr in Anspruch genommen werden, der die spätere Hinzurechnung regelnde Teil der Vorschriften (§ 2 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 AuslInvG bzw. § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG) ist aber für die Folgejahre bis zu einem vollständigen Ausgleich der bis einschließlich 1998 berücksichtigten Verluste weiterhin anwendbar, soweit sich in diesen Jahren aus demselben Staat Gewinne ergeben (§ 52 Abs. 3 EStG). Die Hinzurechnung unterbleibt, wenn der Nachweis erbracht wird, dass nach den Vorschriften des ausl. Staates ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden kann.

968 Der oder die Hinzurechnungsbeträge sind in Zeile 35 einzutragen.

Praxishinweis:
Im Fall der Nachversteuerung dürfen die ihr unterliegenden ausl. Einkünfte sowie die darin enthaltene ausl. Steuer nicht bei den anrechenbaren Steuern auf der Anlage AESt enthalten sein.

969 Hinzurechnungsbeträge einer **Organgesellschaft** sind bei der Steuererklärung der Organgesellschaft einzutragen und werden über das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet.

970 **Praxishinweis:**
Die positiven ausl. Einkünfte, die hinzuzurechnen sind, haben den als Ausgangsgröße für die Einkommensermittlung dienenden bilanziellen Jahresüberschuss (Zeile 11 Anlage GK) erhöht, hierauf lastende ausl. Steuern haben ihn dagegen vermindert. Über die Erfassung der ausl. Steuer in Zeile 56 der Anlage GK wird die in Höhe der ausl. Steuer eingetretene Gewinnminderung im Rahmen der Einkommensermittlung wieder rückgängig gemacht. Über die Eintragung des Bruttobetrags dieser Einkünfte in den Zeile 75 der Anlage GK werden diese zwar zunächst einkommensmindernd berücksichtigt, die Erfassung des Hinzurechnungsbetrags in Zeile 35 der Anlage ZVE sorgt jedoch dafür, dass letztlich der Hinzurechnungsbetrag der Besteuerung unterliegt.

971 Die steuerliche Rückwirkung von Umwandlungen ist Hauptquelle für nahezu alle Steuergestaltungsmodelle im Zusammenhang mit dem Umwandlungssteuergesetz. Statt die steuerliche Rückwirkung insgesamt abzuschaffen – was Steuergestaltungsmodellen einen effektiven Riegel vorschieben würde – hat der Gesetzgeber mit § 2 Abs. 5 UmwStG nun eine weitere Spezialvorschrift für ein weiteres Gestaltungsmodell geschaffen. Dieses soll anhand des folgenden Beispiels dargestellt werden:

1) EStG i.d.F. v. 2.8.2000, BGBl. I 2000, 1270 = BStBl I 2000, 1235.

Beispiel:

Die A-GmbH gründet zum 01.02.02 zwei GmbHs, die G-GmbH und die V-GmbH. Beide GmbHs werden mit Eigenkapital von 5 Mio. € ausgestattet. Die G-GmbH und die V-GmbH schließen ein jeweils gegenläufiges Finanzmarktinstrument ab, dass zum 01.06.02 bei Eintritt bestimmter Ereignisse auf dem Finanzmarkt bei der einen GmbH zu einem Gewinn von 10 Mio. € und bei der anderen GmbH zu einem gleich hohen Verlust führt. Im Laufe des Jahres 02 wird auf Grund der Kursentwicklung absehbar, dass die G-GmbH den Gewinn erzielen wird und die V-GmbH den Verlust. Die A-GmbH veräußert daher am 01.05.02 alle Anteile an der V-GmbH an die D-AG, die hohe Gewinne erzielt. Der Verkaufspreis beträgt 2 Mio. €.

Am 01.06.02 kommt es zur Realisierung des Finanzmarktinstruments. Die G-GmbH erzielt einen Gewinn von 10 Mio. €, die sie versteuern muss. Die V-GmbH muss 10 Mio. € zahlen. Auf Grund der steuerlichen Rückwirkung wird der Verlust der V-GmbH aber der D-AG zugerechnet, die den Verlust mit positiven Einkünfte ausgleichen kann. § 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG ist nach der Auffassung der FinVerw. nicht anzuwenden, da der Verlust erst zum 01.06.02 und damit nach dem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG zum 01.05.02 erfolgt ist.

In der Gesamtschau hat die A-GmbH zweimal 5 Mio. € investiert. Sie hat aus diesem Investment folgendes Gesamtergebnis erzielt:

Gewinn der G-GmbH	10 000 000
./. KSt hierauf	–150 000
./. GewSt hierauf	–140 000
+ Verkaufserlös	+2 000 000
./. Buchwertabgang Beteiligung V-GmbH	–5 000 000
Gesamtergebnis	6 710 000

Für die D-GmbH rechnet sich der Erwerb ebenfalls. Sie hat einen Betrag von 2 Mio. € aufgewendet, um einen Verlust i.H.v. 10 Mio. € zu erwerben, der durch die Verrechnung mit den übrigen Einkünften einem wirtschaftlichen Vorteil von 2,9 Mio. € entspricht.

Das Modell kann noch optimiert werden, wenn nicht mit Finanzinstrumenten gearbeitet wird, sondern mit Aktien, da auf entsprechende Veräußerungsgewinne § 8b Abs. 2 KStG anwendbar ist. Auf die entsprechenden Verluste ist zwar grundsätzlich § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG anwendbar, handelt es sich beim übernehmenden Rechtsträger aber um eine Körperschaft, die unter § 8b Abs. 7 oder 8 KStG fällt, sind die entsprechenden Verluste voll gewinnwirksam.

Der § 2 Abs. 5 Satz 1 UmwStG setzt beim Dritten (übernehmender Rechtsträger) an. Zu Korrekturen bei der veräußernden Muttergesellschaft kommt es durch § 2 Abs. 5 UmwStG nicht. Die durch die Realisierung des Finanzinstruments entstehenden Verluste dürfen nach § 2 Abs. 5 Satz 1 UmwStG nicht mit den übrigen Einkünften des übernehmenden Rechtsträgers verrechnet werden. Dies ist aber steuerbilanziell durch Übernahme der Wirtschaftsgüter im Zuge der Rückwirkung geschehen. Solche **negativen Einkünfte** aus der **Realisierung** oder Bewertung von Anteilen an anderen Körperschaften oder **Finanzinstrumenten** sind demzufolge in der **Zeile 35b** wieder **außerbilanziell hinzuzurechnen**.

Darüber hinaus sind hier negative Einkünfte einzutragen, die außerhalb des Rückwirkungszeitraums entstanden sind, wenn die Anteile oder Finanzmarktinstrumente bis zum Ende des Wirtschaftsjahres des übernehmenden Rechtsträgers veräußert werden oder als veräußert gelten, vgl. § 2 Abs. 5 Satz 2 UmwStG.

Hintergrund sind Fälle, in denen eine Tochtergesellschaft aus Finanzinstrumenten oder Beteiligungen an anderen Körperschaften Verluste realisiert. Die Muttergesellschaft veräußert die Anteile an der Tochtergesellschaft an einen Dritten, der diese rückwirkend auf sich selbst verschmilzt. Die entstandenen Verluste sind dann mit positiven Einkünften des Dritten verrechenbar. Es ist jedoch möglich nachzuweisen, dass die Entstehung der negativen Einkünfte weder Haupt- noch Nebenzweck der Umwandlung waren, vgl. § 2 Abs. 5 Satz 6 UmwStG. Ist dies der Fall, kommt es nicht zu einer Hinzurechnung in dieser Zeile. Eintragungen sind dann nicht erforderlich.

Praxishinweis:

Kommt die Escape-Regelung des § 2 Abs. 5 Satz 6 UmwStG zur Anwendung, sind zwar keine Eintragungen in Zeile 35b erforderlich, dennoch sollte der Sachverhalt gegenüber dem FA umfangreich erläutert werden. Soweit solche negativen Einkünfte aus Beteiligungen an anderen Körperschaften oder an Finanzmarktinstrumenten entstehen, muss hinreichend festgehalten werden, dass der Vorgang geprüft wurde und man zu dem Schluss gekommen ist, dass die Voraussetzungen nach § 2 Abs. 5 Satz 6 UmwStG vorlagen. Durch die Offenlegung des Prüfungsergebnisses gegenüber der FinVerw. wird späteren Steuerhinterziehungsvorwürfen wirksam begegnet.

In der **Zeile 37** wird der **Verlust des laufenden VZs** eingetragen, der auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG nicht zu berücksichtigen ist. Zu den Einzelheiten, wann ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, siehe → Rz. 815. **972**

Im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs während des laufenden Wj. unterliegt auch ein bis zu diesem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG. Dies ist insofern problematisch, als der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielte Gesamtbetrag der Einkünfte grundsätzlich nicht ermittelt wird. Vielmehr wird der Gesamtbetrag der Einkünfte für den ganzen VZ in der Steuererklärung ermittelt. Um den bis zu einem schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen fiktiven Gesamtbetrag der Einkünfte korrekt ermitteln zu können, muss ein Zwischenabschluss auf den Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs und darauf aufbauend eine komplett eigenständige Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte erstellt werden. Soweit dies nicht geschieht, kann der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandene Gesamtbetrag der Einkünfte aber auch sachlich und wirtschaftlich begründet geschätzt werden (z.B. durch betriebswirtschaftliche Auswertung oder aber **973**

durch zeitanteilige Aufteilung).[1] Ein bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielter positiver Gesamtbetrag der Einkünfte kann mit noch nicht genutzten Verlusten der Vorzeit verrechnet werden.[2] Unklar ist, ob ein bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielter negativer Gesamtbetrag der Einkünfte bis zur Höhe von 1 Mio. € auf einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahres zurückgetragen werden kann.

974 Ergibt sich nach diesen Grundsätzen ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte bis zum schädlichen Beteiligungserwerb bleibt dieser ausgleichsfähig, soweit er die vorhandenen (bei § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG anteiligen) stillen Reserven im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nicht übersteigt. Unklar war bisher in welcher Reihenfolge stille Reserven zu verwenden waren. Die FinVerw. vertritt hierzu die Auffassung, dass stille Reserven in der Reihenfolge zu verrechnen sind, in der sie bei ihrer Realisierung verrechnet werden würden.[3] Laufende Verluste sind vor den Verlustvorträgen zu erhalten.[4]

975 Der danach im laufenden Wj. bis zum Eintritt des schädlichen Beteiligungserwerbs angefallene Verlust ist in **Zeile 37** hinzuzurechnen. Es empfiehlt sich die hierzu erforderliche Berechnung auf einer formlosen Anlage näher zu erläutern. Zur **Kürzung des verbleibenden Verlustvortrags** im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG vgl. Anmerkungen zu **Zeile 13 der Anlage Verluste** (→ Rz. 728).

976 Wie bereits unter den Erläuterungen zum Abschnitt „Gewinnkorrekturen bei Organschaft" der Anlage GK (→ Rz. 478 ff.) dargelegt, sind im Falle eines **körperschaftsteuerlichen Organschaftsverhältnisses** in einem ersten Rechenschritt sowohl bei der Einkommensermittlung der Organgesellschaft als auch bei der Einkommensermittlung des Organträgers die handelsrechtliche Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme zu neutralisieren. Diese Korrekturen erfolgen in den Zeilen 163 bis 176 der Anlage GK.

Die handelsrechtliche Ergebnisübernahme wird dann in einem zweiten Rechenschritt durch die in § 14 Abs. 1 KStG gebotene **steuerrechtliche Einkommenszurechnung** ersetzt. Dieser zweite Rechenschritt erfolgt für Organträger in Zeile 38 der Anlage ZVE.

977 In **Zeile 38** wird dem Organträger das **Einkommen der ihm vorgelagerten Organgesellschaften** zugerechnet. Der hier einzutragende Wert ist durch Addition der Werte lt. Zeile 25 aller Anlagen OT zu ermitteln. Er ist bereits um $^{20}/_{17}$ der von der Organgesellschaft geleisteten Ausgleichszahlungen (einschließlich der vGA an außenstehende Anteilseigner) gemindert. Hierbei handelt es sich um den gem. § 16 KStG von der Organgesellschaft als eigenes Einkommen zu versteuernder Betrag.

978 Nach Hinzurechnung bzw. Abzug des dem Organträger zuzurechnenden positiven bzw. negativen Einkommens der Organgesellschaften ist in **Zeile 39** eine **Zwischensumme** zu bilden. Ergibt sich hier ein Negativsaldo, bildet dieser im Falle einer Abspaltung bei der übertragenden Körperschaft die Ausgangsgröße für die Berechnung des nach §§ 15 Abs. 3, 16 UmwStG unter der Zeile 39 anteilig zu kürzenden Verlusts aus dem laufenden VZ.

979 Bei einer **Abspaltung auf andere Körperschaften** tritt bei der übertragenden Körperschaft gem. **§ 15 Abs. 3 UmwStG** nicht nur eine anteilige Minderung der verbleibenden Verlustvorträge, sondern auch eine **anteilige Minderung** der bis zum Zeitpunkt der Abspaltung **nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte des laufenden VZ** in dem Verhältnis ein, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht. Entsprechendes gilt im Fall der **Abspaltung auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG)**.

Die ausgehend von einem Negativbetrag lt. Zeile 39 nach dem vorgenannten Verhältnis zu berechnende Verlustkürzung ist mittels **Hinzurechnung in Zeile 40** vorzunehmen.

Zur Verringerung des verbleibenden Verlustvortrags im Fall der Abspaltung siehe Anmerkungen zu Zeile 15 der Anlage Verluste.

980 Die Zeilen 41 und 42 wurden im VZ 2017 erstmalig aufgenommen und dienen der Neutralisierung eines laufenden Verlusts auf Grund der Steuerbefreiung eines Sanierungsgewinns. Die eigentliche Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns wird nicht in den Zeilen 41 und 42, sondern in den Zeilen 29 bis 31 vorgenommen.

Sanierungsgewinne sind nach § 3a Abs. 1 EStG zwar grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit, jedoch mindert der Sanierungsgewinn bestehende Verlustvorträge, aber auch laufende Verluste, vgl. § 3a Abs. 3 Satz 2 EStG. Inwieweit ein **laufender Verlust nach dem Rechenschema des § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 8 EStG neutralisiert wird**, ergibt sich aus den Eintragungen auf der **Anlage SAN**. Der dort in Zeile 17 errechnete Wert ist in die **Zeile 41** zu übertragen.

In **Zeile 42** sind **laufende Verluste aus anderen Einkunftsarten** zu neutralisieren. Bei Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften des § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 EStG sind Eintragungen mangels anderer Einkunftsarten nicht vorstellbar.

981 Nach Vollzug dieses Rechenschritts ist in **Zeile 43** eine weitere **Zwischensumme** zu bilden. Der hier ermittelte Wert ist bei Organgesellschaften in Zeile 13 der Anlage OG zu übertragen. Im Regelfall (d.h. keine Ausgleichszahlungen oder sonstiges selbst zu versteuerndes Einkommen der Organgesellschaft) entspricht er dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft.

---

1) BMF v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Rz. 35.
2) BMF v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.
3) BMF v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Rz. 63.
4) BMF v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Rz. 62.

Zeile 44 ist lediglich von **Organgesellschaften** auszufüllen. Hierin werden diejenigen Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner abgefragt, die unmittelbar durch den Organträger erbracht wurden. Die Besteuerung der Ausgleichszahlung hat auch in diesem Fall nicht beim Organträger, sondern bei der Organgesellschaft zu erfolgen (§ 16 Satz 2 KStG). **982**

Der in Zeile 44 einzutragende Wert ist **der Zeile 18 der Anlage OG zu entnehmen**.

Auch **Zeile 45** ist nur für Körperschaften bestimmt, die **Organgesellschaften** sind. In ihr wird der Teil des zuvor in der Steuererklärung der Organgesellschaft separat ermittelten Einkommens der Organgesellschaft ausgeschieden, der gem. § 14 KStG dem Organträger zuzurechnen ist. Dieser Betrag ist **der Zeile 15 der Anlage OG** zu entnehmen. **983**

Nach Durchführung der organschaftlich bedingten Einkommenszurechnungen der Zeilen 44 bis 45 darf bei einer Organgesellschaft lediglich noch ein eigenes Einkommen i.H.v. $^{20}/_{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner verbleiben. Sind derartige Ausgleichszahlungen nicht zu leisten, ergibt sich für die Organgesellschaft regelmäßig ein Einkommen von 0 €. Eine Ausnahme gilt bei Umwandlung der Organgesellschaft bei gleichzeitiger Aufdeckung von stillen Reserven (siehe → Rz. 557). **984**

b) Korrekturen nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG und Gesamtbetrag der Einkünfte (Zeilen 46–55)

	Korrekturen nach § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG		
	Zeilen 47 bis 51: Nur im Falle von Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung zur Anwendung des § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG beim übernehmenden Rechtsträger; nicht bei Organgesellschaften und nicht in Fällen laut Zeile 52		
46	Zwischensumme		
		EUR	
47	Betrag laut Zeile 46		
48	Davon ab: Im Betrag laut Zeile 47 enthaltene positive Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus eigenen Übernahmen	15.53	
49	Davon ab: Im Betrag laut Zeile 47 enthaltene positive Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum laut gesonderter und einheitlicher Feststellung einer Personengesellschaft (50)	15.54	
50	Davon ab: Im Betrag laut Zeile 47 enthaltene positive Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum laut gesonderter und einheitlicher Feststellung(en) nach § 14 Absatz 5 KStG (Summe der Beträge laut Zeile 27 aller Anlagen OT) (50)		
51	Zwischensumme: Wenn negativ: Nach § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG nicht ausgleichsfähiger Verlust des übernehmenden Rechtsträgers (Übertrag eines negativen Betrages in die Hauptspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		
	Korrekturen nach § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG bei Verwendung der Anlage ÖHK		
52	Nicht bei Organgesellschaften: Dazu: Nach § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG nicht ausgleichsfähiger Verlust des übernehmenden Rechtsträgers (Betrag laut Zeile 208 Hauptspalte aller Anlagen ÖHK)		15.74
	Gesamtbetrag der Einkünfte		
53	Gesamtbetrag der Einkünfte		
54	Bei Gesellschaften, die unter § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 KStG fallen, und bei Gesellschaften und Betrieben gewerblicher Art, die Organträger solcher Gesellschaften sind; nicht bei Organgesellschaften: Dazu: Summe der negativen Gesamtbeträge der Einkünfte aus den einzelnen Sparten im Sinne des § 8 Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 bis 3 KStG (Betrag laut Zeile 210 aller Anlagen ÖHK)		15.75
55	Maßgeblicher Gesamtbetrag der Einkünfte in den Fällen des § 8 Absatz 9 KStG		

In **Zeile 46** ist dann eine weitere Zwischensumme zu ermitteln, die ggf. Ausgangsbetrag für die Ermittlung nach § 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG ist. **985**

Die folgenden Zeilen dienen der Beschränkung der Verrechnung von positiven Einkünften, die der Körperschaft als übernehmendem Rechtsträger im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs im Rückwirkungszeitraum zugerechnet wurden mit eigenen negativen Einkünften oder einem bestehenden Verlustvortrag. Nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG ist der Ausgleich von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und einem Zinsvortrag nicht zulässig.

Die Regelung wurde zur Verhinderung der Monetarisierung von Verlusten eingeführt. In diesem Gestaltungsmodell wird ein Gewinn erzielende Gesellschaft rückwirkend auf eine Gesellschaft mit Verlustvorträgen verschmol-

zen. Der im Rückwirkungszeitraum erzielte Gewinn fließt in die Gewinnermittlung des übernehmenden Rechtsträgers ein und konnte so wie ein selbst erzielter Gewinn zur Verlustverrechnung genutzt werden.

Durch § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG wird nun eine Verrechnung der positiven Einkünfte im Rückwirkungszeitraum mit laufenden Verlusten und Verlustvorträgen verhindert. In den Zeilen 47 bis 51 erfolgt die Rückgängigmachung der laufenden Verlustverrechnung, während die Verhinderung der Verrechnung der positiven Einkünfte im Rückwirkungszeitraum mit Verlustvorträgen in den Zeilen 43 der Anlage Verluste vorgenommen wird.

Eintragungen in den Zeilen 47 bis 51 sind unzulässig, wenn die Körperschaft, für die die Steuererklärung ausgefüllt wird, Organgesellschaft ist. In diesen Fällen erfolgt die Anwendung des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG auf Ebene des Organträgers. Die positiven Einkünfte im Rückwirkungszeitraum werden als sonstige Besteuerungsgrundlage i.S.d. § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt. Die positiven Einkünfte im Rückwirkungszeitraum sind in Zeile 43a der Anlage OG einzutragen. Eintragungen sind ebenfalls unzulässig, wenn es sich um eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG (Eigengesellschaft der öffentlichen Hand) handelt. Das Ausgleichs- und Verrechnungsverbot ist in diesen Fällen spartenbezogen in den Zeilen 31 bis 37 der Anlage ÖHK zu berechnen.

Im Ausgangswert der Einkommensermittlung (Zeile 11 und 12) wurden laufende Gewinne, die im Rückwirkungszeitraum angefallen sind, bereits mit laufenden Verlusten verrechnet, da die Rückwirkung auch handelsrechtlich gilt und die Geschäftsvorfälle des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum in die Buchführung des übernehmenden Rechtsträgers übernommen werden.

Die in Zeile 46 zu bildende Zwischensumme enthält daher ebenfalls einen verrechneten Wert. Der in Zeile 46 berechnete Wert ist zunächst in **Zeile 47** zu übertragen.

In **Zeilen 48 und 49** sind die positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum einzutragen. Die beiden Zeilen unterscheiden sich insoweit, als in **Zeile 48** die eigenen Übernahmen einzutragen sind, d.h. die Übernahmen, bei denen die **Körperschaft**, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, **übernehmender Rechtsträger** ist.

In **Zeile 49** sind dagegen die Übernahmen einzutragen, bei denen eine **Personengesellschaft**, an der die Körperschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist, als Mitunternehmer beteiligt ist, **übernehmender Rechtsträger** ist, vgl. § 2 Abs. 4 Satz 5 UmwStG. Die entsprechenden positiven Einkünfte im Rückwirkungszeitraum der Personengesellschaft sind als sonstige Besteuerungsgrundlagen Teil der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Zwischen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Personengesellschaft und der Körperschaftsteuerfestsetzung besteht ein Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis.

In **Zeile 50** sind beim Organträger die positiven Einkünfte des Rückwirkungszeitraums einzutragen, bei denen eine **Organgesellschaft übernehmender Rechtsträger** ist, vgl. § 2 Abs. 4 Satz 4 UmwStG. Der hier einzutragende Wert ergibt sich als Summe aller Beträge lt. Zeile 27 der Anlage OT. Die entsprechenden positiven Einkünfte im Rückwirkungszeitraum der Organgesellschaft sind als sonstige Besteuerungsgrundlagen Teil der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG. Zwischen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG und der Körperschaftsteuerfestsetzung des Organträgers besteht ein Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis.

Zu beachten ist, dass nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG die positiven „Einkünfte" nicht verrechnet oder ausgeglichen werden dürfen. Die Einkünfte entsprechen nicht dem Saldo der Geschäftsvorfälle, der aus der Buchführung des übertragenden Rechtsträgers in die Buchführung des übernehmenden Rechtsträgers überführt wurde. Vielmehr muss eine eigene Einkünfteermittlung bestehend aus dem (fiktiven) bilanziellen Ergebnis im Rückwirkungszeitraum und aller außerbilanzieller Korrekturen (gedanklich eine eigene Einkünfteermittlung i.S.d. Anlage GK) für den Rückwirkungszeitraum vorgenommen werden.

In **Zeile 51** ergibt sich das um die positiven Einkünfte im Rückwirkungszeitraum neutralisierte **laufende Ergebnis des übernehmenden Rechtsträgers**. Soweit es sich um einen positiven Betrag handelt, sind keine weiteren Korrekturen am Einkommen notwendig, da ein positives eigenes Ergebnis nicht mit positiven Einkünften im Rückwirkungszeitraum verrechnet werden kann, da sich beide Werte addieren. Ein negatives laufendes eigenes Ergebnis darf jedoch nicht mit positiven Einkünften im Rückwirkungszeitraum verrechnet werden und muss folglich in der Hauptspalte addiert werden, vgl. § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG. In Zeile 53 verbleiben in diesen Fällen dann die positiven Einkünfte im Rückwirkungszeitraum, die der normalen Besteuerung unterworfen werden.

986 Zunächst werden in **Zeile 52** die nach § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG nicht mit **positiven Einkünften im Rückwirkungszeitraum** ausgleichsfähigen **laufenden Verluste** des übernehmenden Rechtsträgers abgefragt. Die Zeile 52 entspricht systematisch damit der Zeile 51 bei Nicht-Spartenfällen. Die den Zeilen 47 bis 51 vergleichbare Berechnung für Spartenfälle ist auf die Anlage ÖHK „ausgelagert" worden. Der Wert kann daher auch aus der Summe der Werte lt. Zeile 208 aller Anlagen ÖHK ermittelt werden. Eintragungen sind jedoch unzulässig, wenn es sich um eine Organgesellschaft handelt, da die Ausgleichs- und Verrechnungsbeschränkung auf Ebene des Organträgers anzuwenden ist, vgl. § 2 Abs. 4 Satz 4 UmwStG.

987 In **Zeile 53** ergibt sich als nächste Zwischensumme der **Gesamtbetrag der Einkünfte**. Ist dieser Betrag negativ, ist er im Regelfall zur Ermittlung des verbleibenden Verlustvortrags in die Zeile 18 der Anlage Verluste zu übertragen. Ist er positiv, so ist er – bei Bestehen eines Verlustvortrages – in Zeile 19 der Anlage Verluste zu übertragen.

Nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG sind bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt, die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht bereits deshalb zu ziehen, weil die Kapitalgesellschaft ein Dauerverlustgeschäft ausübt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste des Dauerverlustgeschäfts tragen. Ein solches Dauerverlustgeschäft liegt nach der Legaldefinition des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Tätigkeit ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört. **988**

In den vorgenannten Fällen sind aber die unterschiedlichen Tätigkeiten der Gesellschaft nach dem **Prinzip der Spartentrennung** folgenden Sparten zuzuordnen: **989**

1. Tätigkeiten, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen.
2. Tätigkeiten, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zusammenfassbar sind oder aus den übrigen, nicht in Nummer 1 bezeichneten Dauerverlustgeschäften stammen, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen, wobei zusammenfassbare Tätigkeiten jeweils eine einheitliche Sparte bilden.
3. Alle übrigen Tätigkeiten sind einer einheitlichen Sparte zuzuordnen.

Für jede sich hiernach ergebende Sparte ist unter Verwendung der **Anlage ÖHK** (→ Rz. 625) der **Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln**.

Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte darf nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG in einem anderen VZ abgezogen werden (**Verbot des spartenübergreifenden Verlustausgleichs bzw. -abzugs**). Er mindert jedoch nach Maßgabe des § 10d EStG die positiven Gesamtbeträge der Einkünfte, die sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden VZ für diese Sparte ergeben. Gesetzliche Grundlage hierfür ist die Regelung in **§ 8 Abs. 9 KStG**. Zur Anwendung des Verlustvortrags und -rücktrags in Fällen des § 8 Abs. 9 KStG siehe Erläuterungen zu den Zeilen 57 und 59 (→ Rz. 993). Bei Umwandlungsvorgängen mit Rückwirkung, bei denen übernehmender Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG ist, ist das Ausgleichs- und Verrechnungsverbot eines negativen eigenen Ergebnisses oder einer Verrechnung mit Verlustvorträgen spartenbezogen vorzunehmen. **990**

Zur Umsetzung des Verbots des spartenübergreifenden Verlustausgleichs ist bei Kapitalgesellschaften i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG und bei Gesellschaften und Betrieben gewerblicher Art, die Organträger solcher Gesellschaften sind, in **Zeile 54** die Summe aller negativen Gesamtbeträge der Einkünfte aus den einzelnen Sparten i.S.d. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Zeile 53 hinzuzurechnen. Da im Falle körperschaftsteuerlicher Organschaft die Hinzurechnung erst auf der Ebene des Organträgers erfolgt, ist die Hinzurechnung in der Steuererklärung der Organgesellschaft selbst zu unterlassen. **991**

Zur Ermittlung der hinzuzurechnenden Summe aller negativen Gesamtbeträge der Einkünfte aus den o.a. Sparten dient die **Anlage ÖHK**. Der in **Zeile 54** einzusetzende Betrag berechnet sich aus der Summe der Beträge lt. Zeile 210 aller Anlagen ÖHK.

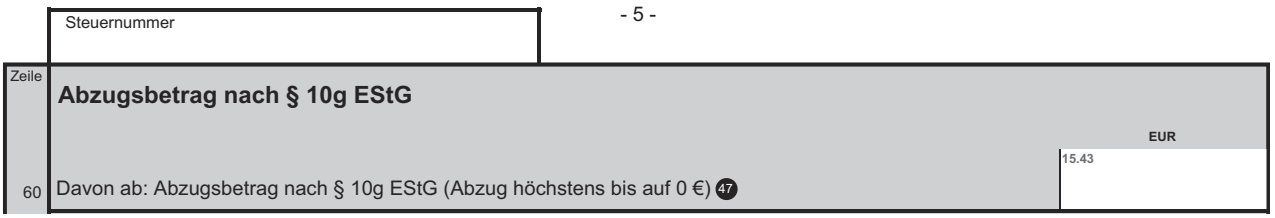
Nach Hinzurechnung der nicht ausgleichsfähigen negativen Gesamtbeträge der Einkünfte aus den Sparten i.S.d. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG ergibt sich in **Zeile 55** der **in Fällen des § 8 Abs. 9 KStG maßgebliche Gesamtbetrag der Einkünfte**. **992**

Bei Körperschaften, die nicht von der Spartenregelung betroffen sind, bleiben die Zeilen 54 und 55 ohne Eintragung.

4. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (Zeilen 56–70)

a) Verlustabzug und Abzugsbetrag nach § 10g EStG (Zeilen 56–60)

	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	
	Verlustabzug	
56	Davon ab: Verlustabzug aufgrund der Verrechnung mit dem Verlustvortrag (nicht in den Fällen des § 8 Absatz 9 KStG); (Summe der Beträge laut Zeilen 25 und 27 der Anlage Verluste oder des Betrages laut Zeile 5 der Anlage Invest-Verluste)	
57	Davon ab: Verlustabzug aufgrund der Verrechnung mit dem Verlustvortrag (in den Fällen des § 8 Absatz 9 KStG); (Betrag laut Zeile 233 aller Anlagen ÖHK)	15.76
58	Davon ab: Verlustabzug aufgrund eines Verlustrücktrags aus dem folgenden Veranlagungszeitraum, gegebenenfalls unter Berücksichtigung des § 2 Absatz 4 Satz 3 UmwStG und des § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 12 Satz 2 EStG (nicht in den Fällen des § 8 Absatz 9 KStG)	
59	Davon ab: Verlustabzug aufgrund eines Verlustrücktrags aus dem folgenden Veranlagungszeitraum gegebenenfalls unter Berücksichtigung des § 2 Absatz 4 Satz 3 UmwStG und des § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 12 Satz 2 EStG (in den Fällen des § 8 Absatz 9 KStG)	



993 Der Gesamtbetrag der Einkünfte ist in **Zeile 56** zunächst mit einem bestehenden Verlustvortrag zu verrechnen (**Verlustabzug**). Der Gesamtbetrag der Einkünfte wird mit dem Verlustvortrag nach § 10d EStG verrechnet. Für Investmentfonds kommt abweichend hiervon jedoch nur eine Verrechnung mit den verbleibenden negativen Einkünften nach § 6 Abs. 8 InvStG in Betracht. Hierfür hat die FinVerw. eine eigene Anlage Invest-Verluste geschaffen.

Die Rechtsgrundlagen für die **Berücksichtigung eines** Verlustabzugs im Wege des **Verlustvortrags** sind in § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG und § 8c KStG zu finden. Danach sind – sofern die körperschaftsteuerlichen Sonderregelungen des § 8c KStG nicht greifen – nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht bereits im Wege des Verlustrücktrags Berücksichtigung gefunden haben, in den folgenden VZ bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. € unbeschränkt und darüber hinaus bis zu 60 % des 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte im Wege des Verlustvortrags abzuziehen. Die zu der sog. Mindestbesteuerung führende Begrenzung des Verlustvortrags wird auf der Anlage Verluste in den Zeilen 25 und 27 rechnerisch ermittelt. Eine weitere Begrenzung erfährt der Verlustvortrag durch die Höhe des in Zeile 53 dargestellten und in Zeile 22 der Anlage Verluste übernommenen positiven Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustabzugsjahres.

Die Summe der sich aus der Höchstbetragsberechnung ergebenden Abzugsbeträge lt. Zeilen 25 und 27 der Anlage Verluste ist in **Zeile 56** zu übertragen.

Bei Investmentfonds erfolgt die Verrechnung mit verbleibenden negativen Einkünften nach § 6 Abs. 8 InvStG der Höhe nach unbegrenzt. Der in Zeile 5 der Anlage Invest-Verluste ermittelte Betrag ist bei Investmentfonds in die Zeile 56 zu übertragen.

994 Findet auf die Körperschaft die Regelung des **§ 8 Abs. 9 KStG** Anwendung, kann ein **Verlustvortrag nur spartenbezogen** gewährt werden (→ Rz. 922). Die Berechnung des zulässigen Verlustabzugs wird in diesen Fällen unter Verwendung der **Anlage ÖHK** vorgenommen. Das in Zeile 233 der jeweiligen Anlage ausgewiesene Ergebnis ist über alle Anlagen ÖHK zu summieren und in **Zeile 57** der Anlage ZVE zu übertragen. Die Zeile 56 ist in diesen Fällen nicht auszufüllen.

995 In **Zeile 58** ist die Minderung des Gesamtbetrags der Einkünfte auf Grund eines **Verlustrücktrags** aus dem folgenden Veranlagungszeitraum einzutragen. Der Verlustrücktrag aus dem Folgejahr ist auf einen Betrag von maximal 1 Mio. € begrenzt, vgl. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG (für VZ 2020 und 2021 vgl. → Rz. 747).

Rechtsgrundlage für die **Berücksichtigung eines Verlustrücktrags** aus dem Folgejahr ist § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 EStG. Danach sind negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. € (für VZ 2020 und 2021 vgl. → Rz. 747) vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen VZ abzuziehen.

Auf Antrag des Stpfl. ist ganz oder teilweise von der Vornahme eines Verlustrücktrags abzusehen. Im Antrag ist die Höhe des begehrten Verlustrücktrags anzugeben.

Über die **Ausübung des Wahlrechts auf Verzicht bzw. Begrenzung des Verlustrücktrags** entscheidet die Körperschaft regelmäßig erst **in Zeile 20 der für das Folgejahr (Verlustentstehungsjahr) einzureichenden Anlage Verluste**. Dort ist im Falle eines Verzichts auf einen Verlustrücktrag im Feld „Kein Verlustrücktrag" eine „1" einzutragen. Im Falle einer betragsmäßigen Begrenzung des Verlustrücktrags ist die Höhe des gewünschten Verlustrücktrags in der Betragsspalte der Zeile 20 einzutragen. Beratungshinweise zur Optimierung der Wahlrechtsausübung sind unter → Rz. 747 abgedruckt.

Der Wert laut Zeile 20 der Anlage Verluste des Folgejahres ist dann in **Zeile 58 der Steuererklärung des Vorjahres** (Verlustabzugsjahres) zu übertragen. Dies gilt freilich nur, wenn beide Steuererklärungen gleichzeitig beim FA eingereicht werden. Liegt die Steuererklärung für das Vorjahr bereits dem FA vor, bedarf diese keiner Korrektur mehr. Die durch den Verlustrücktrag erforderliche Änderung wird seitens des FA nach den Angaben im Erklärungsvordruck des Verlustentstehungsjahres von Amts wegen berücksichtigt. Das gilt auch für den Fall, dass für das Vorjahr bereits ein Steuerbescheid ergangen ist. Änderungsgrundlage ist hier – soweit der Bescheid nicht nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist – § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG.

996 Findet auf die Körperschaft die Regelung des **§ 8 Abs. 9 KStG** Anwendung, kann auch ein **Verlustrücktrag aus dem nachfolgenden VZ in den laufenden VZ nur spartenbezogen** gewährt werden (→ Rz. 922). Die Berechnung des zulässigen Verlustrücktrags wird in diesen Fällen unter Verwendung der **Anlage ÖHK** des Folgejahres vorgenommen. Das Ergebnis dieser Berechnung ist dann **in Zeile 58 der Anlage ZVE für das Rücktragsjahr** zu übertragen. Die Zeile 58 ist in diesen Fällen nicht auszufüllen.

997 In **Zeile 60** des Erklärungsvordrucks noch die Kürzung um einen eventuellen **Abzugsbetrag nach § 10g EStG (Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter)** zu berücksichtigen. Durch diesen Abzugsbetrag darf sich kein

negatives Einkommen ergeben bzw. sich ein negatives Einkommen nicht erhöhen. Die Zeile darf für Kapitalgesellschaften und andere Körperschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG nicht ausgefüllt werden, da der Abzug bei Vorliegen des einheitlichen Gewerbebetriebs nach § 8 Abs. 2 KStG nicht möglich ist.

b) Rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen (Zeilen 61–66)

	Rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen Zeilen 61 bis 66: Nur bei Überdotierung von rechtsfähigen Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen		
61	Zwischensumme		
62	Davon steuerpflichtiges Einkommen in Höhe der Überdotierung (Betrag laut Zeile 61 multipliziert mit dem Wert laut Zeile 45 der Anlage Kassen, dividiert durch den Wert laut Zeile 43 der Anlage Kassen beziehungsweise Betrag laut Zeile 61 multipliziert mit dem Wert laut Zeile 62 der Anlage Kassen, dividiert durch Wert laut Zeile 60 der Anlage Kassen)		
	Unterstützungskassen, die Kapitalgesellschaften sind		
		EUR	
63	Höhe der im Wirtschaftsjahr getätigten Versorgungsleistungen		
64	Festgestellter Betrag nach § 6 Absatz 5a Satz 6 Nummer 2 KStG zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums		
65	Davon ab: Betrag nach § 6 Absatz 5a Satz 4 und 5 KStG (wenn Betrag laut Zeile 62 positiv: niedrigerer Betrag aus den Zeilen 62, 63 oder 64)		15.58
66	Festzustellender Betrag nach § 6 Absatz 5a Satz 6 Nummer 2 KStG zum Ende des laufenden Veranlagungszeitraums (Betrag laut Zeile 64 abzüglich Betrag laut Zeile 65)		

Rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranke- und Unterstützungskasse können nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG steuerbefreit sein. In diesen Fällen ist in Zeile 10 des Hauptvordrucks eine „3" einzutragen und weitere Erläuterungen auf der Anlage Kassen zu machen. Neben weiteren Voraussetzungen dürfen diese Kassen nicht überdotiert sein, d.h. über zu viel Vermögen verfügen (zu den Einzelheiten siehe Anlage Kassen→ Rz. 1504). Folge einer Überdotierung ist jedoch nicht der vollständige Verlust der Steuerbefreiung, vielmehr fällt die Steuerbefreiung nur insoweit weg, als die Überdotierung besteht, vgl. § 6 KStG. Kommt es zu einer Überdotierung, muss eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG steuerbefreite Kasse die Anlage ZVE ohne Berücksichtigung der Steuerbefreiung ausfüllen. **998**

In der Zwischensumme in **Zeile 61** ergibt sich dann das **Einkommen der Kasse ohne Anwendung der Steuerbefreiung**.

In **Zeile 62** wird auf dieses Brutto-Einkommen der Kasse das Verhältnis der Überdotierung angewendet, sodass sich das **steuerpflichtige Einkommen der Unterstützungskasse** ergibt. Die Zeilen 63 bis 66 dienen der Ermittlung und Berücksichtigung des nach § 6 Abs. 5a Satz 6 Nr. 2 KStG festzustellenden Betrags. Eintragungen sind nur für Unterstützungskassen zulässig, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden und sind damit nur sehr selten.

Bei § 6 Abs. 5a Satz 6 Nr. 2 KStG handelt es sich um eine Übergangsregelung. Im VZ 2016 konnte die Feststellung eines sog. „Zuwendungsvortrags" beantragt werden. Dieser setzte sich aus den Zuwendungen des Trägerunternehmens der VZ 2006 bis 2015 gekürzt um die in dieser Zeit geleisteten Versorgungsleistungen zusammen, soweit die Zuwendungen und Versorgungsleistungen im steuerpflichtigen Einkommen der Unterstützungskasse enthalten waren.

Ein so festgestellter (und ggf. **fortgeschriebener**) **Zuwendungsvortrag** ist mit dem zum Ende des vorangegangenen VZ festgestellten Wert in **Zeile 64** einzutragen. Die Höhe der im Wj. getätigten Versorgungsleistungen ist in Zeile 63 einzutragen.

Soweit die **laufenden Versorgungsleistungen den fortgeschriebenen Zuwendungsvortrag nicht übersteigen**, mindern sie durch Eintragung in **Zeile 66** das zu versteuernde Einkommen.

In Zeile 66 ist der um die Minderung des Einkommens lt. **Zeile 66** gekürzte Betrag einzutragen. Dieser Betrag ist nach **§ 6 Abs. 5a Satz 6 Nr. 2 KStG gesondert festzustellen**. Er hat Bindungswirkung für die Folgebescheide. Es ist darauf zu achten, dass der Betrag auch tatsächlich durch das FA mit eigenem Bescheid gesondert festgestellt wird.

c) Inl. öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten (Zeile 67)

	Inländische öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten	
67	Dazu: Einkommen im Sinne des § 8 Absatz 1 Satz 3 KStG	15.55

999 In **Zeile 67** ist das Einkommen des Betriebs gewerblicher Art „Veranstaltung von Werbesendungen" einer inl. öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalt einzutragen. Öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten sind – wie alle Körperschaften des öffentlichen Rechts – nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art steuerpflichtig. Wie alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften können auch Rundfunkanstalten mehrere Betriebe gewerblicher Art betreiben, für die jeweils getrennte Körperschaftsteuerfestsetzungen und -erklärungen zu erstellen sind. Die Veranstaltung von Werbesendungen stellt einen eigenen Betrieb gewerblicher Art dar.

Für diesen speziellen Betrieb gewerblicher Art besteht mit § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG eine spezielle Pauschalierungsregelung zur Ermittlung des Einkommens. Das Einkommen beträgt nach § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG 16 % des umsatzsteuerlichen Entgelts. Entgelt ist nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was die Auftraggeber der Werbesendungen aufwenden, um die Werbesendung ausstrahlen zu dürfen, jedoch ohne die Umsatzsteuer. Mithin sind in **Zeile 67 16 % die Nettoeinnahmen aus den Werbesendungen** einzutragen. Weitere Eintragungen vor Zeile 67 dürfen auf der Anlage ZVE nicht gemacht werden. Auch eine Anlage GK darf nicht abgegeben werden.

d) Einkommen und zu versteuerndes Einkommen (Zeilen 68–70)

	Einkommen		
68	Einkommen		
68a	Nur bei Genossenschaften und steuerpflichtigen Vereinen, die ausschließlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen: Die Voraussetzungen für einen Freibetrag nach § 25 KStG liegen vor	15.28	2 = Ja
			EUR
68b	Davon ab: Freibetrag nach § 25 KStG		
69	Davon ab: Freibetrag nach § 24 KStG für bestimmte Körperschaften (Betrag laut Zeile 68, höchstens 5.000 €) ❽		
	Zu versteuerndes Einkommen		
70	Zu versteuerndes Einkommen		

1000 Nach Minderung um einen in Anspruch genommenen Abzugsbetrag nach § 10g EStG ergibt sich in **Zeile 68** das **Einkommen**. Es stellt zugleich den **Höchstbetrag für** den Abzug eventueller **Freibeträge nach §§ 24 und 25 KStG** dar.

1001 In **Zeile 68a** wird abgefragt, ob die **Voraussetzungen** für einen **Freibetrag nach § 25 KStG** erfüllt sind. Nach **§ 25 KStG** kommt für steuerpflichtige Genossenschaften sowie steuerpflichtige Vereine, deren Tätigkeit sich auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft beschränkt oder die eine gemeinschaftliche Tierhaltung i.S.d. § 51a BewG betreiben, unter den weiteren Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Satz 2 KStG im VZ ihrer Gründung und in den folgenden neun VZ ein **Freibetrag i.H.v. bis zu 15 000 €** zum Abzug. Eintragungen sind daher nur zulässig, wenn in Zeile 9 des Hauptvordrucks eine Rechtsform der Genossenschaft oder die eines Vereins eingetragen wurde. Handelt es sich um einen Verein, müssen auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt werden. Bei Genossenschaften ist auf Grund des § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich die Einkunftsart Gewerbebetrieb zulässig, sodass in diesen Fällen auch ein Freibetrag abgezogen werden kann.

Wurde in Zeile 68a eine „2" eingetragen und liegen demnach die Voraussetzungen des § 25 KStG vor, erfolgt in **Zeile 68b** die **Minderung des Einkommens um den Freibetrag**. Der Freibetrag ermittelt sich aus dem kleineren Wert des in Zeile 68 ausgewiesenen Einkommens und dem Höchstbetrag von 15 000 €.

1002 Wurde kein Freibetrag nach § 25 EStG abgezogen (Regelfall) kann u.U. in **Zeile 69** der **Freibetrag nach § 24 KStG** abgezogen werden. Nach § 24 KStG ist vom Einkommen steuerpflichtiger Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ein **Freibetrag i.H.v. bis zu 5 000 €** in Abzug zu bringen. Der Freibetrag wird jedoch höchstens bis zur Höhe des positiven Einkommens gewährt. Gemäß § 24 Satz 2 KStG scheidet die Anwendung der Freibetragsregelung für Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG (Kapitalgesellschaften, Genossenschaften) gehören, sowie für Genossenschaften und Vereine i.S.d. § 25 KStG aus. Er kommt also insbesondere zum Abzug für:

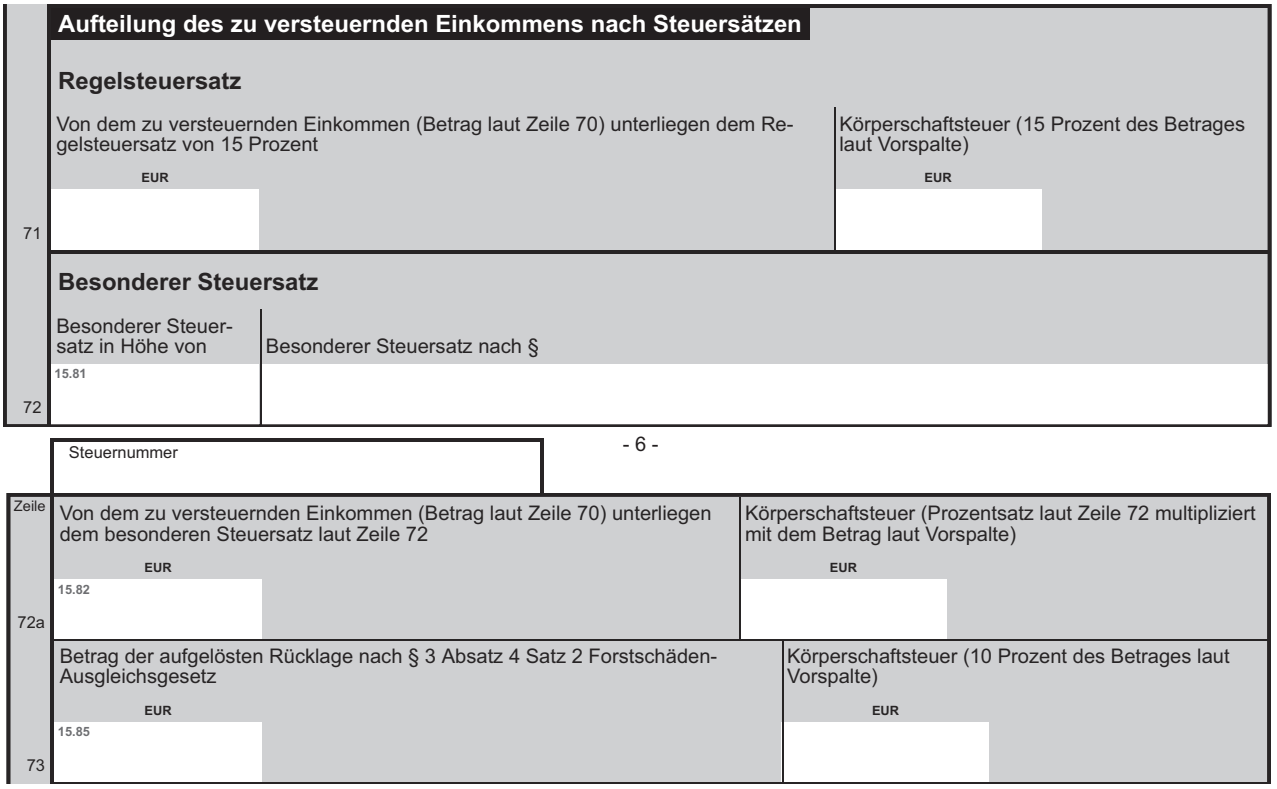
- steuerbefreite eingetragene Vereine und sonstige Körperschaften des privaten Rechts, soweit sie steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe betreiben,
- nicht steuerbefreite sonstige Körperschaften des privaten Rechts nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG,
- Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit[1)] und
- Betriebe gewerblicher Art von j.P.d.ö.R. (auch bei Werbesendungen von öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten).

1) Zu weiteren Beispielen für die Anwendung oder den Ausschluss des § 24 KStG vgl. H 72 KStH 2004.

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften können den Freibetrag unter den gleichen Voraussetzungen wie unbeschränkt Stpfl. in Anspruch nehmen.

Nach Abzug eventuell in Betracht kommender Freibeträge nach §§ 24, 25 KStG ergibt sich in Zeile 70 das zu versteuernde Einkommen. **1003**

5. Aufteilung des zu versteuernden Einkommens nach Steuersätzen (Zeilen 71–73)



Aufteilung des zu versteuernden Einkommens nach Steuersätzen

Regelsteuersatz

	Von dem zu versteuernden Einkommen (Betrag laut Zeile 70) unterliegen dem Regelsteuersatz von 15 Prozent	Körperschaftsteuer (15 Prozent des Betrages laut Vorspalte)
	EUR	EUR
71		

Besonderer Steuersatz

	Besonderer Steuersatz in Höhe von	Besonderer Steuersatz nach §
	15.81	
72		

Steuernummer

- 6 -

Zeile	Von dem zu versteuernden Einkommen (Betrag laut Zeile 70) unterliegen dem besonderen Steuersatz laut Zeile 72	Körperschaftsteuer (Prozentsatz laut Zeile 72 multipliziert mit dem Betrag laut Vorspalte)
	EUR	EUR
	15.82	
72a		

	Betrag der aufgelösten Rücklage nach § 3 Absatz 4 Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz	Körperschaftsteuer (10 Prozent des Betrages laut Vorspalte)
	EUR	EUR
	15.85	
73		

In diesem und den nächsten beiden Abschnitten wird die **tarifliche Körperschaftsteuer** berechnet. Im Regelfall sind nur Eintragungen zur Zeile 71 erforderlich. **1004**

Im **Regelfall** beträgt diese einheitlich **15 % des zu versteuernden Einkommens** (§ 23 Abs. 1 KStG). Daneben bestehen noch wenige besondere Tarifvorschriften, die außerhalb des KStG geregelt sind und zwei besondere tarifliche Regelungen im Körperschaftsteuergesetz, die in Zeilen 74 und 75 (Unterstützung und Förderung politischer Parteien durch Berufsverbände) und in Zeilen 76 und 77 (Investmentfonds) einzutragen sind.

Die **außerhalb** des **Körperschaftsteuergesetzes** geregelten **besonderen Tarifvorschriften** sind in den Zeilen 72 bis 73 einzutragen. Es handelt sich um die besonderen Steuersätze nach § 4 WasserkraftwerkVO, nach dem Forstschädenausgleichsgesetz und nach § 34b Abs. 1, Abs. 3 EStG i.V.m. R 23 KStR 2015 für Kalamitäts-Holznutzungen. Bei Vorliegen entsprechender Fallgestaltungen muss daher eine Aufteilung des zu versteuernden Einkommens auf die dem Regeltarif unterliegenden Einkommensteile und die einem ermäßigten Steuersatz unterliegen Einkommensteile erfolgen.

Liegen keine besonderen Tarifermäßigungen (Regelfall) vor, ist das zu versteuernde Einkommen im ersten Betragsfeld der **Zeile 71** einzutragen. Im zweiten Betragsfeld ist die hierauf entfallende Körperschaftsteuer zu ermitteln (15 % des zu versteuernden Einkommens).

Liegen besondere Tarifermäßigungen vor, ist das zu versteuernde Einkommen, das dem Regelsteuersatz unterliegt, in das erste Betragsfeld der Zeile 71 einzutragen. Die im zweiten Betragsfeld einzutragende Körperschaftsteuer entspricht 15 % des dem Regelsteuersteuersatz unterliegenden Teils des zu versteuernden Einkommens.

Der Teil des Einkommens, der einem besonderen Tarif unterliegt, ist im ersten Betragsfeld der **Zeile 72** einzutragen. Außerdem ist anzugeben, auf welchen Rechtsgrundlagen der besondere Steuersatz beruht. Mögliche Eintragungen sind:

„§ 4 WasserkraftwerkVO“: Nach § 4 Abs. 1 WasserkraftwerkVO beträgt die Körperschaftsteuer, die auf den Betrieb einer begünstigten Anlage entfällt, für die ersten 20 Jahre nach Betriebsbeginn die Hälfte des gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes (also 7,5 %, die dann in Zeile 72 erstes Eintragungsfeld einzutragen sind). Wirkliche Anwendungsfälle dürfte es hier jedoch nicht mehr geben, da nur Anlagen begünstigt sind, mit deren Bau nach dem 1.1.1938 und vor dem 31.12.1990 begonnen wurde.

„§ 34b EStG“: Nach R 23 KStR 2015 ist § 34b Abs. 1 und Abs. 3 EStG auch auf Körperschaften anzuwenden, obwohl die Kalamitätsregelungen des § 34b EStG auf die Minderung der Progression ausgerichtet sind, die es in der Körperschaftsteuer aber gar nicht gibt. Liegen die Voraussetzungen für außerordentliche Holznutzungen nach § 34b EStG vor (beispielsweise bei erhöhtem Einschlag auf Grund von Windbruch) beträgt der Steuersatz die Hälfte des gesetzlichen Steuersatzes (also ebenfalls 7,5 %).

Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen nach dem Forstschutzausgleichsgesetz sind in Zeile 73 einzutragen.

Die Körperschaftsteuer für diesen Einkommensteil ergibt sich durch Multiplikation des besonderen Steuersatzes lt. Zeile 72 mit dem Einkommen, das besonderen Tarifvorschriften unterliegt und ist im ersten Betragsfeld der Zeile 72a einzutragen. Das Ergebnis ist in Zeile 72a zweites Eintragungsfeld einzutragen.

Liegen mehrere besondere Tarifvorschriften vor, empfiehlt es sich, die Berechnung des besonderen Steuersatzes und des Einkommens gegenüber dem FA gesondert zu erläutern.

1005 Die **Zeile 73** ist zur Berechnung der besonderen Steuer auf die Auflösung steuerfreier Rücklagen nach § 3 Abs. 4 Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz gedacht. Im ersten Betragsfeld ist der Betrag der aufgelösten Rücklage einzutragen. Solche den Gewinn mindernde Rücklagen können Körperschaften bilden, wenn sie einen betrieblichen Ausgleichsfonds bilden und weitere Voraussetzungen nach § 3 Abs. 1 und 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz erfüllen.

Die Rücklage darf unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 3 Forstschäden-Ausgleichsgesetz wiederum gewinnwirksam aufgelöst werden. Wird die Rücklage zu anderen als den in § 3 Abs. 3 Forstschäden-Ausgleichsgesetz genannten Zwecken aufgelöst, kommt es zu einer Strafbesteuerung von zusätzlichen 10 %, vgl. § 3 Abs. 4 Satz 2 KStG. Der so **zweckwidrig verwendete Auflösungsbetrag** ist in **Zeile 73** erstes Eintragungsfeld einzutragen. Die hierauf zu zahlende Körperschaftsteuer beträgt nochmals 10 % und ist in das zweite Betragsfeld einzutragen.

Die „Anrechnung“ ausl. Steuern, die systematisch aber keine Anrechnung, sondern eine Tarifermäßigung darstellt, ist in den Vordrucken rechnerisch nicht dargestellt. Die entsprechenden Angaben auf der Anlage AESt werden durch die FinVerw. aber zur Berechnung verwendet.

1006 Die Körperschaftsteuererhöhung auf Grund der Fortführung des EK02 in bestimmten Fällen ist in 2020 endgültig ausgelaufen. Die entsprechenden Zeilen wurden im VZ 2021 entfernt.

6. Unterstützung oder Förderung politischer Parteien durch Berufsverbände (Zeilen 74 und 75)

	Unterstützung oder Förderung politischer Parteien durch Berufsverbände	EUR
74	Mittel, die für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet wurden	15.80
75	Körperschaftsteuer (50 Prozent des Betrages aus Zeile 74)	

1007 Die Steuerfreiheit von Berufsverbänden ist gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 KStG ausgeschlossen, soweit sie

- einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten oder
- Mittel von mehr als 10 % der Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.

Verwenden Berufsverbände Mittel für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien, wird eine zusätzliche Körperschaftsteuer von 50 % dieser Zuwendungen erhoben (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG). Dies gilt unabhängig davon, ob der Verband wegen Überschreitens der 10 %-Grenze seine Steuerfreiheit gänzlich einbüßt oder nur der partiellen Steuerpflicht unterliegt.

Zur Sicherstellung dieser Besteuerung hat jeder Berufsverband in diesem Abschnitt zusätzliche Angaben zu machen.

1008 In **Zeile 74** ist die Summe aller verausgabten **Mittel** anzugeben, **die für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet wurden**. Diese Mittel unterliegen unabhängig davon, ob sie mehr oder weniger als 10 % der Summe sämtlicher Einnahmen betragen, einer besonderen Besteuerung mit einem Körperschaftsteuersatz von 50 %. Diese Körperschaftsteuer tritt im Falle des Wegfalls der Steuerfreiheit wegen Überschreitens der 10 %-Grenze oder im Falle einer partiellen Steuerpflicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a KStG neben die tarifliche Steuer nach § 23 Abs. 1 KStG.

1009 In **Zeile 75** ist die auf die zugewandten Mittel lt. Zeile 74 **mit 50 % berechnete Körperschaftsteuer** einzutragen. Auch hier ist die Steuer auf volle Euro abzurunden.

7. Nachzuholender Steuerabzug bei Investmentfonds (Zeilen 76–77)

	Nachzuholender Steuerabzug bei Investmentfonds 63	EUR
76	Inländische Beteiligungseinnahmen und sonstige inländische Einkünfte, für die ein Steuerabzug nachzuholen ist (§ 6 Absatz 3 und 5 in Verbindung mit § 7 InvStG) (laut gesonderter Ermittlung) 74	15.83
77	Körperschaftsteuer auf den Betrag laut Zeile 76 (Steuersatz nach § 7 Absatz 1 InvStG)	

Eintragungen sind nur für Investmentfonds zulässig. Die FinVerw. hat die Zeilen 76 und 77 geschaffen, um im Veranlagungsverfahren Fehler beim Einbehalt der Kapitalertragsteuer zu korrigieren, vgl. → Rz. 771 f. In **Zeile 76** sind die inl. Beteiligungseinnahmen und sonstigen inl. Einkünfte einzutragen, für die die Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug bestand, der **Kapitalertragsteuereinbehalt aber tatsächlich nicht vorgenommen wurde**. Eigentlich wären derartige Fehler durch Nachforderungsbescheide zu erheben. **1010**

Eine gesonderte Erfassung dieser Erträge ist notwendig, weil nach § 7 Abs. 1 InvStG der Steuersatz auf solche Einkünfte lediglich 15 % inklusive Solidaritätszuschlag beträgt. Die Körperschaftsteuer in Zeile 77 errechnet sich daher als das 14,215-fache des in Zeile 76 eingetragenen Werts.

XVIII. Anlage KSt 1 F – Ermittlung zur gesonderten Feststellung nach §§ 27 und 28 KStG

1. Übersicht über den Inhalt und die Bedeutung der Anlage KSt 1 F

Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Enden in einem Veranlagungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, ist für jedes Wirtschaftsjahr die Anlage KSt 1 F gesondert auszufüllen.

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage KSt 1 F **2021**

zur Körperschaftsteuererklärung

Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Absatz 2 KStG) und des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Absatz 1 Satz 3 KStG)

1011 Die **Anlage KSt 1 F** umfasst **zwei Ermittlungen** zu **gesonderten** Feststellungen:

- des **steuerlichen Einlagekontos** (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG) zum Schluss des/der im Kj. 2021 endenden Wirtschaftsjahre(s);
- des **durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals** (sog. Sonderausweis, § 28 Abs. 1 Satz 3 und 4 KStG) zum Schluss des/der im Kj. 2021 endenden Wirtschaftsjahre(s).

Die Anlage KSt 1 F ist zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 einzureichen.

Praxishinweis:
Die Ermittlungen des steuerlichen Einlagekontos und des Sonderausweises erfolgen auf den **Schluss des Wj.** (§ 27 Abs. 2 Satz 4 KStG; § 28 Abs. 1 Satz 4 KStG), wobei der Bilanzstichtag des Wj. 2021 bzw. 2020/2021, auf den die Feststellungen erfolgen, entsprechend in Zeile 1a der Anlage zu vermerken ist. Sofern im Kj. 2021 mehrere Wj. endeten, ist die Anlage für jedes Wj. getrennt auszufüllen und einzureichen.

1012 Die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ist nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 27 Abs. 2 KStG für alle **unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften** (= Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) vorzunehmen. Gemäß § 27 Abs. 7 KStG gilt dies sinngemäß auch für **alle anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und Personenvereinigungen**, die Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 9 oder Nr. 10 EStG erbringen (z.B. Genossenschaften, Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit, Stiftungen[1], Vereine oder BgA). Nach § 28 Abs. 1 Satz 4 KStG i.V.m. § 27 Abs. 2 KStG ist auch der sog. Sonderausweis gesondert festzustellen.

Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 9 oder Nr. 10a EStG erbringen (z.B. Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit, nicht von der Körperschaftsteuer befreite Vereine und Stiftungen[2] oder nicht von der Körperschaftsteuer befreite BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit[3]), haben die **Anlage KSt 1 F** zu benutzen. Nicht von der Körperschaftsteuer befreite BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit und von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die aus ihren steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 4 EStG erbringen können, haben die **Anlage KSt 1 Fa** (→ Rz. 1171 ff.) zu verwenden. Nach § 5 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreite unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften haben auch im Hinblick auf § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 4 EStG nur die Anlage KSt 1 F abzugeben. Mit Ausnahme der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG für Kapitalgesellschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO verfolgen, führt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bei der Kapitalgesellschaft entweder nicht zur partiellen Steuerpflicht (z.B. Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG für Wirtschaftsförderungsgesellschaften) oder schließt die Steuerbefreiung nach § 5 KStG aus (z.B. Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG für Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen) oder die zur Steuerbefreiung führende Tätigkeit kann nicht in Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ausgeübt werden (z.B. Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG für politische Parteien). Für eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Kapitalgesellschaft, die mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb partiell steuerpflichtig ist, wird hingegen nach § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG von der Erhebung von Kapitalertragsteuer für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Abstand genommen, so dass die Abgabe der Anlage KSt 1 Fa entbehrlich ist.

1013 Mit § 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG hat der Gesetzgeber für nicht von der Körperschaftsteuer befreite BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit Einnahmen aus Kapitalvermögen festgelegt, die Kapitalertragsteuer auslösen können. Der Kapitalertragsteuerabzug von 15 % (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b i.V.m. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) kommt in Betracht, wenn der BgA Leistungen an seine Trägerkörperschaft erbringt, die zu Einnahmen führen, die mit Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind. Dazu gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) sowie Gewinnübertragungen, die aus steuerfreien Zuflüs-

1) Zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos bei Stiftungen vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 31.7.2019, 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604 (Rev. BFH: I R 42/19).
2) Zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos bei Stiftungen vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 31.7.2019, 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604 (Rev. BFH: I R 42/19).
3) Zur Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, BStBl I 2019, 97, Rz. 5 ff.

sen (z.B. nach § 8b Abs. 1 KStG) stammen.[1] Mit diesem Einnahmetatbestand wird eine „steuerliche Gleichbelastung" im Vergleich zu anderen Körperschaftsteuerpflichtigen und ihrer Anteilseigner erreicht. Diese profitieren durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (im Geltungsbereich der Abgeltungsteuer ab VZ 2009: Teileinkünfteverfahren) auf der Seite der Körperschaft zwar von einer Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % Definitivbelastung gem. § 23 Abs. 1 KStG. Leistungen an ihre Anteilseigner o.Ä. führen jedoch bei diesen zu zusätzlichen Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 9 EStG, die nach Maßgabe des § 8b KStG bzw. des § 3 Nr. 40 EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG bzw. des § 32d EStG steuerpflichtig sind. Der Gewinn eines BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit unterliegt nach den allgemeinen Grundsätzen ebenfalls einer Körperschaftsteuerbelastung von 15 %. Es fehlt jedoch die steuerliche Nachbelastung auf Ebene des Anteilseigners, wenn die Gewinne o.Ä. in den allgemeinen Haushalt der Trägerkörperschaft überführt werden, weil diese „Leistungen" die Sphäre der Trägerkörperschaft nicht verlassen und damit bei dieser nicht steuerbar wären. Diese nicht gerechtfertigte Begünstigung wird durch den Einnahmetatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG vermieden.[2] Der o.g. Einnahmetatbestand ist jedoch nicht gegeben und entsprechend ist kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen, wenn das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt (§ 20 Abs. 1 Nr. 10a letzter Halbsatz i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).[3] Auch für BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit ist daher zu ermitteln, ob Auskehrungen an die Trägerkörperschaft aus

- von dieser geleisteten Einlagen bzw.
- in der Geltungsdauer des Anrechnungsverfahrens gebildeten sog. Altrücklagen oder
- im Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens bzw. ab VZ 2009 des Teileinkünfteverfahrens erzielten Gewinnen oder
- dem durch die Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapital stammen.

Das steuerliche Einlagekonto umfasst sämtliche Einlagen der Trägerkörperschaft und die während der Geltung des Anrechnungsverfahrens gebildeten Altrücklagen. In den Sonderausweis ist das im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren durch die Umwandlung von Rücklagen entstandene Nennkapital einzustellen.

Ist Träger eines BgA eine Stiftung des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dient, ist die Abgabe der Anlage KSt 1 F für diesen BgA entbehrlich, weil in diesen Fällen von der Erhebung von Kapitalertragsteuer Abstand genommen wird (§ 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 EStG).

1014 Die Anlage KSt 1 F ist auch einzureichen von inl. **Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften,** die gem. **§ 1a KStG**[4] zur **Körperschaftsbesteuerung optieren**.[5] Nach § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG[6] gilt der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung als Formwechsel i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG.[7] Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wj., das dem Wj. der erstmaligen Ausübung der Option unmittelbar vorangeht (§ 1a Abs. 2 Satz 3 KStG[8]). Infolgedessen ist für die optierende Gesellschaft (wie für den übernehmenden Rechtsträger im Rahmen eines echten Formwechsels) bereits für die letzte juristische Sekunde des Vorjahres neben einer Eröffnungsbilanz unter entsprechender Anwendung des § 20 UmwStG auch eine steuerliche Schlussbilanz unter Zugrundelegung der ggf. auf einen Zwischenwert oder den gemeinen Wert aufgestockten Werte[9] aufzustellen. Da der Antrag nach § 1a KStG[10] gem. § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG[11] bis zum Ablauf des 30.11.2021 erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wj. gestellt werden konnte,[12] ist in diesen Fällen erstmals für den VZ 2021 eine Körperschaftsteuererklärung sowie ggf. eine Gewerbesteuererklärung abzugeben und auf den 31.12.2021 das steuerliche Einlagekonto festzustellen[13]; eine steuerliche Rückbeziehung des Einbringungszeitpunkts ist dabei gem. § 1a Abs. 2 Satz 3 zweiter Halbsatz KStG[14] ausgeschlossen.[15] Weitere Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto ergeben sich für den VZ 2021 nicht.

---

1) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, BStBl I 2019, 97, Rz. 8.
2) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, BStBl I 2019, 97, Rz. 3.
3) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, BStBl I 2019, 97, Rz. 8.
4) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889. § 1a KStG ist gem. § 34 Abs. 1a KStG erstmals für den VZ 2021 anzuwenden mit der Maßgabe, dass der Antrag erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wj. gestellt werden kann.
5) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 41.
6) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
7) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 24.
8) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
9) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 29 ff.
10) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
11) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
12) Vgl. § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
13) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 41.
14) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
15) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 43.

1015 Nach § 27 Abs. 8 Satz 1 und 2 KStG sind die Regelungen der §§ 27, 28 KStG auch auf **beschränkt oder im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen**, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig sind, entsprechend anwendbar, wenn sie Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG an inländische Anteilseigner erbringen. In diesen Fällen werden jedoch nicht das steuerliche Einlagekonto und der Sonderausweis festgestellt, sondern der als Einlagerückgewähr i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht steuerbare Teil der Leistung. Die Feststellung erfolgt **nur auf Antrag der Körperschaft** für den jeweiligen VZ der Leistung (§ 27 Abs. 8 Satz 3 KStG). Hierfür sind gem. § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG nicht die Anlagen KSt 1 F oder KSt 1 Fa, sondern der **Vordruck KSt 1 F – 27 (8)** (→ Rz. 1270 ff.) zu verwenden.

1016 Die Anlage KSt 1 F ist in 23 Teilbereiche gegliedert:

- In den Zeilen 1 und 1a sind **allgemeine Angaben** zu machen.
- In den Zeilen 2 bis 9 sind die im Wj. erfolgten **Gewinnausschüttungen/Leistungen** zu erklären.
- In den Zeilen 11 bis 14 wird der **ausschüttbare Gewinn** i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG ermittelt.
- Die Zeilen 15 bis 118 dienen der Ermittlung und **Feststellung des steuerlichen Einlagekontos** (Spalte 3) und des **Sonderausweises** (Spalte 4). Im Folgenden sind auszufüllen:
  - in den Zeilen 15 bis 17 die **Anfangsbestände**;
  - in den Zeilen 18 bis 23 die Verrechnung von **Leistungen** mit dem steuerlichen Einlagekonto;
  - in den Zeilen 25 bis 29a die Angaben über die **Herabsetzung des Nennkapitals** (außerhalb einer Umwandlung);
  - bei **Auflösung der Körperschaft** die Zeilen 30 bis 30d;
  - bei **Rückzahlung des Nennkapitals** (§ 28 Abs. 2 KStG) die Zeilen 30e bis 35;
  - in den Zeilen 37 bis 47 Angaben über die **fiktive Kapitalherabsetzung** beim **Erwerb eigener Anteile**;
  - in den Zeilen 49 bis 52 die im Wj. geleisteten **Einlagen**;
  - in der Zeile 52a Angaben über die **Weiterveräußerung eigener Anteile** zu einem **Veräußerungspreis über dem Nennbetrag**;
  - in den Zeilen 53 bis 65 die **Minder-/Mehrabführungen** nach § 27 Abs. 6 KStG;
  - in den Zeilen 66 bis 81 die Angaben für den Fall einer **Umwandlung beim übernehmenden Rechtsträger**;
  - in den Zeilen 82 bis 85 die Beträge der Erhöhung des Nennkapitals durch **Umwandlung von Rücklagen** (§ 28 Abs. 1 KStG) außerhalb einer Umwandlung i.S.d. UmwStG;
  - in den Zeilen 88 bis 91 Angaben über die **Weiterveräußerung eigener Anteile** zu einem **Veräußerungspreis unter dem Nennbetrag** oder die **Einziehung eigener Anteile** ohne Kapitalherabsetzung;
  - in den Zeilen 92 bis 109 Angaben für den Fall einer **Abspaltung beim übertragenden Rechtsträger**;
  - in den Zeilen 110 bis 114 Angaben bei **Umwandlung** durch **Verschmelzung, Aufspaltung** oder **Formwechsel** auf eine Personengesellschaft **beim übertragenden Rechtsträger**;
  - in der Zeile 115 der **Zugang nach § 35 KStG** auf Grund eines Verlustabzugs;
  - in den Zeilen 116 und 117 die **Verminderung** des **Sonderausweises** und des **steuerlichen Einlagekontos** nach **§ 28 Abs. 3 KStG**;
  - in der Zeile 118 die **Endbestände** zum Schluss des Wj.
- In den Zeilen 119 bis 148 wird ermittelt, in welcher Höhe in Fällen der **Liquidation** oder bestimmten **Umwandlungsvorgängen Bezüge des Anteilseigners** i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG entstanden sind. Hierzu sind anzugeben:
  - in den Zeilen 119 bis 124 Angaben bei **Liquidation**;
  - in den Zeilen 138 bis 142 zusätzliche Angaben bei **Abspaltung**;
  - in den Zeilen 144 bis 148 zusätzliche Angaben bei **Formwechsel** in eine **Personengesellschaft**, **Verschmelzung** oder **Aufspaltung**.

2. Allgemeine Angaben (Zeilen 1 und 1a)

Zeile	Allgemeine Angaben		
1	Datum des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht im laufenden Wirtschaftsjahr	48.230	
	Wirtschaftsjahr vom	Wirtschaftsjahr bis	
1a			

In **Zeile 1** ist im Fall des **Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht** im laufenden Wj. das betreffende Datum anzugeben. Dies gilt sowohl für neu gegründete unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften als auch für bisher beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die im Laufe des Wj. unbeschränkt steuerpflichtig wurden.[1] **1017**

In **Zeile 1a** ist das **Wj.**, für das die Anlage KSt 1 F abgegeben wird, einzutragen. **1018**

3. Im Wirtschaftsjahr erfolgte Gewinnausschüttungen/Leistungen (Zeilen 2–9)

	Im Wirtschaftsjahr erfolgte Gewinnausschüttungen/Leistungen		
	laut gesonderter Einzelaufstellung (Art der Leistung, gegebenenfalls Datum des Gewinnverteilungsbeschlusses, Tag des Abflusses, Bruttobetrag der Leistung, Betrag der bescheinigten Verwendung des steuerlichen Einlagekontos)		
2	Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Gewinnausschüttungen und sonstigen Leistungen (zum Beispiel Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen; verdeckte Gewinnausschüttungen; Abschlagszahlungen auf das Liquidationsergebnis, soweit diese nicht als Nennkapitalrückzahlung im Sinne des § 28 Absatz 2 KStG zu beurteilen sind; Leistungen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 9 und 10 Buchstabe a EStG; bei Organgesellschaften: einschließlich geleisteter Ausgleichszahlungen und verdeckter Gewinnausschüttungen an außenstehende Anteilseigner; ohne den in Zeile 3 enthaltenen Betrag)	EUR 19.250	
3	Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 3 Satz 1 KStG, Betrag laut Zeile 20 der Anlage OG)		
4	Bescheinigte Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu Zeile 3		
5	Im Wirtschaftsjahr erbrachte Leistungen ohne Leistungen aus der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Absatz 2 KStG (Summe der Beträge laut Zeilen 2 und 3) (Übertrag nach Zeile 18)		
6	Summe der bescheinigten Minderung des steuerlichen Einlagekontos zu den in Zeilen 2 und 3 enthaltenen Beträgen	19.185	
7	Bei mehr als einer Gewinnausschüttung/Leistung: Es wurde mindestens eine Bescheinigung über die Minderung des steuerlichen Einlagekontos ausgestellt 61	19.285	1 = Ja
		EUR	
7a	Im Falle einer Liquidation: Bescheinigte Minderung(en) des steuerlichen Einlagekontos für die Schlussauskehrung, soweit nicht Nennkapital ausgekehrt wird	19.284	
8	Kapitalertragsteuer wurde durch die Körperschaft nicht angemeldet, weil die Voraussetzungen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a EStG (Sammelverwahrung oder Sonderverwahrung) vorliegen und damit die auszahlende Stelle die Kapitalertragsteuer anzumelden hat	19.286	1 = Ja
9	Eine der Leistungen laut Zeile 2 oder die Auszahlung des Nennkapitals aufgrund einer Kapitalherabsetzung laut Zeile 31 ist nicht dem Beteiligungsverhältnis entsprechend (disquotal) erfolgt (BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl I 2014, 63)	19.282	1 = Ja

In den Zeilen 2 bis 9 sind Angaben zu sämtlichen im Wj. erbrachten Gewinnausschüttungen und anderen Leistungen mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital i.S.d. § 28 Abs. 2 KStG zu machen. Zudem sind die für diese Leistungen bescheinigte Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu erklären und ggf. Aussagen zur Kapitalertragsteueranmeldung zu treffen. Die Angaben dienen der Ermittlung der ggf. nach § 27 Abs. 5 KStG erfolgten Festschreibung der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos. **1019**

In **Zeile 2** sind die **im Wj. erbrachten Gewinnausschüttungen und sonstigen Leistungen** (z.B. Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen; verdeckte Gewinnausschüttungen; Abschlagszahlungen auf das Liquidationsergebnis, soweit diese nicht als Nennkapitalrückzahlung i.S.d. § 28 Abs. 2 KStG zu beurteilen sind; Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 Buchst. a EStG) einzutragen. **Schlussauskehrungen** im Rahmen einer **Liquidation** sind nicht in Zeile 2, sondern in Zeile 121 (→ Rz. 1046) zu erfassen. Bei **Organgesellschaften** hat die Eintragung einschließlich geleisteter Ausgleichszahlungen und verdeckter Gewinnausschüttungen an außenstehende Anteilseigner zu erfolgen, allerdings **1020**

1) Die der Regelung des § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG entgegenstehenden Ausführungen im BMF-Schreiben v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 5 und 6 sind damit überholt.

ohne die in Zeile 3 zu erfassenden Mehrabführungen aus vororganschaftlicher Zeit. Nennkapitalrückzahlungen i.S.d. § 28 Abs. 2 KStG sind nicht in Zeile 2, sondern in den Zeilen 25 ff. (→ Rz. 1044 ff.) zu erfassen. Zu der jeweiligen Leistung sind folgende Einzelangaben zu machen:

- Art der Leistung,
- ggf. Datum des Gewinnverteilungsbeschlusses,
- Tag des Abflusses,
- Bruttobetrag der Leistung,
- Betrag der bescheinigten Verwendung des steuerlichen Einlagekontos.

1021 In **Zeile 3** sind bei einer Organgesellschaft **Mehrabführungen**, die ihre Ursache in **vororganschaftlicher Zeit** haben (§ 14 Abs. 3 Satz 1 KStG), anzugeben. Diese gelten als Gewinnausschüttung der Organgesellschaft an den Organträger und ergeben sich aus der Zeile 20 der Anlage OG (→ Rz. 559).

1022 In **Zeile 4** ist einzutragen, in welcher Höhe für die **vororganschaftliche Mehrabführung** lt. Zeile 3 gem. § 27 Abs. 5 KStG die **Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bescheinigt** wurde. Ist für eine Leistung der Kapitalgesellschaft die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, bleibt die der Bescheinigung zu Grunde gelegte Verwendung gem. § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG unverändert. Ist für eine Leistung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung i.S.d. § 27 Abs. 2 KStG zum Schluss des Wj. der Leistung eine Steuerbescheinigung i.S.d. § 27 Abs. 3 KStG nicht erteilt worden, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 € bescheinigt; eine Berichtigung oder eine nachträgliche erstmalige Erteilung von Steuerbescheinigungen ist dabei nicht zulässig (§ 27 Abs. 5 Satz 2 und 3 KStG). Ist die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos überhöht bescheinigt worden, ist die auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer durch Haftungsbescheid geltend zu machen, sofern die Steuerbescheinigungen nicht berichtigt werden (§ 27 Abs. 5 Satz 4 und 5 KStG).

1023 In **Zeile 5** ist die **Summe aller im Wj. erbrachten Leistungen** ohne Leistungen aus der Rückzahlung von Nennkapital i.S.d. § 28 Abs. 2 KStG zu erklären und in die Zeile 18 zu übertragen. Dies entspricht der Summe der Werte lt. den Zeilen 2 und 3.

1024 In **Zeile 6** ist anzugeben, in welcher Höhe für die im Wj. insgesamt erbrachten **Leistungen** lt. Zeile 5 gem. § 27 Abs. 5 KStG die **Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bescheinigt** wurde (→ Rz. 1022).

1025 Sofern für **mehr als eine Gewinnausschüttung/Leistung** eine **Bescheinigung** über die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ausgestellt wurde, ist dies in **Zeile 7** durch die Eintragung der Ziffer „1" zu erklären. Es liegen mehrere Leistungen vor, wenn z.B. mehrere Gewinnausschüttungsbeschlüsse im Wj. gefasst wurden oder offene und verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen. Mehrere Leistungen sind nicht gegeben, wenn eine Ausschüttung/Leistung an mehrere Anteilseigner erfolgte.

1026 Im Fall einer **Liquidation** sind in **Zeile 7a** ergänzend die **bescheinigten Minderungen** des steuerlichen Einlagekontos (→ Rz. 1022) für die **Schlussauskehrung**, soweit diese nicht aus Nennkapital besteht, anzugeben.

1027 Die **Zeile 8** ist mit Eintragung der Ziffer „1" auszufüllen, wenn für die erbrachten Leistungen **keine Kapitalertragsteuer angemeldet** wurde, weil die Voraussetzungen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG vorliegen und damit die auszahlende Stelle die Kapitalertragsteuer anzumelden hat. Hierbei handelt es sich um Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus Aktien und Genussscheinen, die entweder gem. § 5 DepotG zur Sammelverwahrung durch eine Wertpapiersammelbank zugelassen sind und dieser zur Sammelverwahrung im Inland anvertraut wurden, bei denen eine Sonderverwahrung gem. § 2 Satz 1 DepotG erfolgt oder bei denen die Erträge gegen Aushändigung der Dividendenscheine oder sonstigen Erträgnisscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden.

1028 Die **Zeile 9** ist mit Eintragung der Ziffer „1" auszufüllen, wenn die erbrachten Leistungen lt. Zeile 2 oder die Auszahlung des Nennkapitals auf Grund einer Kapitalherabsetzung lt. Zeile 31 nicht dem Beteiligungsverhältnis entsprechend (disquotal) erfolgten. Von den Beteiligungsverhältnissen abweichende **inkongruente Gewinnausschüttungen** sind lt. BFH steuerrechtlich anzuerkennen und stellen grds. auch dann keinen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO dar, wenn andere als steuerliche Gründe für solche Maßnahmen nicht erkennbar sind.[1)] Dies setzt nach Auffassung der FinVerw. jedoch zunächst voraus, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Hierfür sind entsprechende Regelungen im Gesellschaftsvertrag (§ 29 Abs. 3 GmbHG) bzw. der Satzung (§ 60 Abs. 3 AktG) erforderlich. Von einem Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO ist dabei dann nicht auszugehen, wenn für die vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe nachgewiesen werden. Diese Prüfung ist unter Zugrundelegung der besonderen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen. Ein Indiz für eine unangemessene Gestaltung kann jedoch sein, wenn die Gewinnverteilungsabrede nur kurzzeitig gilt oder wiederholt geändert wird.[2)]

1) Vgl. BFH v. 19.8.1999, I R 77/96, BStBl II 2001, 43.
2) Vgl. BMF v. 17.12.2013, IV C 2 – S 2750 a/11/10001, BStBl I 2014, 63.

4. Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns (Zeilen 11–14)

Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns (§ 27 Absatz 1 Satz 5 KStG)

Stets ausfüllen, wenn im Wirtschaftsjahr Leistungen im Sinne des § 27 KStG erbracht wurden und zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres beziehungsweise zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht ein steuerliches Einlagekonto bestand.

Zeilen 11 bis 13: Beträge zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres beziehungsweise zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht

		EUR
10 frei		
11	Eigenkapital laut Steuerbilanz	48.116
12	Nennkapital (41)	48.114 –
13	Positiver Bestand des steuerlichen Einlagekontos	–
14	Ausschüttbarer Gewinn (§ 27 Absatz 1 Satz 5 KStG; wenn negativ, dann "0" eintragen)	

Als ausschüttbarer Gewinn gilt gem. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzgl. des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Der ausschüttbare Gewinn wird zwar nicht gesondert festgestellt; die Höhe des ausschüttbaren Gewinns ist jedoch Voraussetzung für die Ermittlung, ob die im Wj. o.a. realisierten Sachverhalte (→ Rz. 1016) zur Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG) oder des Sonderausweises führen. Die Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns erfolgt in den Zeilen 11 bis 14. **1029**

In **Zeile 11** ist das **Eigenkapital lt. Steuerbilanz** zum Schluss des vorangegangenen Wj. bzw. zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht anzugeben. Soweit keine gesonderte Steuerbilanz aufgestellt wurde, ist neben der ggf. erforderlichen Korrektur nach § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV zur Anpassung der Handelsbilanz an die steuerlich maßgeblichen Wertansätze zusätzlich eine Überleitung des handelsrechtlichen Eigenkapitals zur Ermittlung des steuerbilanziellen Eigenkapitals erforderlich. **1030**

Bei **Personenhandels-** und **Partnerschaftsgesellschaften**, die gem. § 1a KStG[1] zur Körperschaftsbesteuerung optieren (→ Rz. 1014), ist das in der steuerlichen Schlussbilanz auszuweisende Eigenkapital (einschließlich des Eigenkapitals in Ergänzungsbilanzen) maßgebend.[2]

In **Zeile 12** ist das **Nennkapital** zum Schluss des vorangegangenen Wj. bzw. zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht anzugeben und vom Betrag lt. Zeile 11 abzuziehen. Als Nennkapital sind gemäß BMF-Schreiben vom 4.6.2003[3] in Zeile 12 grundsätzlich das Grundkapital einer AG (KGaA), das Stammkapital einer GmbH/UG bzw. die Summe der Geschäftsanteile der Genossen bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften zu berücksichtigen. Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG gilt dies bei unbeschränkter Steuerpflicht entsprechend auch für das „Nennkapital" der Europäischen Gesellschaft und der Europäischen Genossenschaft. Bei anderen Körperschaften, die über **kein Nennkapital oder eine hiermit vergleichbare Größe** verfügen und die Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 oder 10a EStG erbringen (z.B. nicht steuerbefreite Vereine oder Stiftungen), ist als Nennkapital im Sinne der Zeile 12 ein Betrag von 0 € anzugeben. Sofern jedoch Nennkapital oder eine hiermit vergleichbare Größe vorhanden ist (z.B. bei BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit), ist dieses einzutragen. Damit wird vermieden, dass dessen Herabsetzung und anschließende Rückzahlung unzutreffend zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 oder 10a EStG führen würde; das steuerliche Einlagekonto bleibt insoweit unverändert.[4] **1031**

Bei erfolgtem Erwerb eigener Anteile ist hier das um den Nennbetrag der eigenen Anteile gekürzte Nennkapital einzutragen.

Bei **Personenhandels-** und **Partnerschaftsgesellschaften**, die gem. § 1a KStG[5] zur Körperschaftsbesteuerung optieren (→ Rz. 1014), sind 0 € einzutragen, da die Gesellschaft zivilrechtlich als Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft fortbesteht und daher anders als eine Kapitalgesellschaft nicht über Nennkapital i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG verfügt.[6]

1) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
2) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 42. Zum Umfang des maßgebenden Eigenkapitals vgl. BMF v. 11.7.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713, Rz. I.2 i.V.m. BMF v. 30.5.1997, IV B 2 – S 2241 a – 51/93 II, BStBl I 1997, 627 und BMF v. 26.7.2016, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2016, 684.
3) BMF v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 19.
4) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, BStBl I 2019, 97, Rz. 14.
5) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
6) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 42.

1032 In **Zeile 13** ist der **positive Bestand** des **steuerlichen Einlagekontos** zum Schluss des vorangegangenen Wj. (→ Rz. 1149) bzw. zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht (→ Rz. 1034) anzugeben und abzuziehen.

Bei **Personenhandels-** und **Partnerschaftsgesellschaften**, die gem. § 1a KStG[1] zur Körperschaftsbesteuerung optieren (→ Rz. 1014), ist bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1a Abs. 2 Satz 4 KStG[2] insgesamt das in der steuerlichen Schlussbilanz auszuweisende Eigenkapital (einschließlich des Eigenkapitals in Ergänzungsbilanzen) auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst.[3]

1033 In **Zeile 14** wird durch die Differenz der Zeilen 11-13 der **ausschüttbare Gewinn** i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG ausgewiesen. Durch den Abzug der Beträge in den Zeilen 12 und 13 umfasst der ausschüttbare Gewinn nur die Summe des Bilanzgewinns und der Rücklagen ohne die Beträge, die aus Einlagen der Gesellschafter stammen; insoweit würde die Leistung keine Gewinnausschüttung, sondern eine Einlagerückgewähr darstellen. Ergibt sich ein negativer Betrag, so ist kein ausschüttbarer Gewinn vorhanden und in Zeile 14 ein Betrag von 0 € anzugeben.

Bei **Personenhandels-** und **Partnerschaftsgesellschaften**, die gem. § 1a KStG[4] zur Körperschaftsbesteuerung optieren (→ Rz. 1014), ergibt sich damit in dem Wj. des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1a Abs. 2 Satz 4 KStG[5] auf Grund der Differenzrechnung der Zeilen 11-13 ein ausschüttbarer Gewinn i.H.v. 0 €. Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist damit gem. § 27 Abs. 1 KStG im Wj. der erstmaligen Ausübung der Option möglich.[6]

5. Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG) und des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG)

a) Anfangsbestände (Zeilen 15–17)

- 2 -

Steuernummer

Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Absatz 2 Satz 1 KStG) und des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Absatz 1 Satz 3 KStG)

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4
	Anfangsbestände 21			
15	Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht: Zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht vorhandener Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen (§ 27 Absatz 2 Satz 3 KStG)		48.217	
15a	Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht: Zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht vorhandener Bestand des Sonderausweises nach § 28 Absatz 1 Satz 3 KStG			48.235
16	Bestand nach § 27 Absatz 2 Satz 1 KStG zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres		48.117	
17	Bestand nach § 28 Absatz 1 Satz 3 KStG zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres			48.135

1034 In **Zeile 15**, Spalte 3 ist bei Eintritt der Körperschaft in die unbeschränkte Steuerpflicht im laufenden Jahr der zum Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht **vorhandene (Anfangs-)Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen** zu erfassen. Dieser Bestand ist gesondert festzustellen und gilt als Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Ende des vorangegangenen Wj. (vgl. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG). § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG ermöglicht eine Gleichbehandlung in der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos mit bereits im vorangegangenen Wj. unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften hinsichtlich des vorhandenen, aber mangels unbeschränkter Steuerpflicht im vorangegangenen Wj. nicht zum Ende des vorangegangenen Wj. gesondert festgestellten Bestands der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen der bisher nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft. Folge ist, dass dieser Bestand für Leistungen der Körperschaft im laufenden Wj. unter den Voraussetzungen des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG als verwendet gilt. Dies gilt sowohl für neu gegründete unbeschränkt steuerpflichtige Körper-

1) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
2) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
3) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 42. Zum Umfang des maßgebenden Eigenkapitals vgl. BMF v. 11.7.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713, Rz. I.2 i.V.m. BMF v. 30.5.1997, IV B 2 – S 2241 a – 51/93 II, BStBl I 1997, 627 und BMF v. 26.7.2016, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2016, 684.
4) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
5) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
6) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 70.

schaften als auch für bisher nicht oder nur beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die im Laufe des Wj. unbeschränkt steuerpflichtig wurden.[1] Im Falle einer **Verschmelzung zur Neugründung** ist ebenfalls eine Anfangsfeststellung des Einlagekontos gem. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG durchzuführen. In diesem Fall sind die entsprechenden Anfangsbestände (Summe der Endbestände der übertragenden Körperschaften) einzutragen.

Bei **Personenhandels-** und **Partnerschaftsgesellschaften**, die gem. § 1a KStG[2] zur Körperschaftsbesteuerung optieren (→ Rz. 1014), ist bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1a Abs. 2 Satz 4 KStG[3] insgesamt das in der steuerlichen Schlussbilanz auszuweisende Eigenkapital (einschließlich des Eigenkapitals in Ergänzungsbilanzen) auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst.[4]

1035 In **Zeile 15a**, Spalte 4 ist bei Eintritt der Körperschaft in die unbeschränkte Steuerpflicht im laufenden Jahr der zum Eintrittszeitpunkt **vorhandene (Anfangs-)Bestand des Sonderausweises** nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG anzugeben. Dies gilt sowohl für neu gegründete, unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften als auch für bisher nicht oder nur beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die im Laufe des Wj. unbeschränkt steuerpflichtig wurden.

Bei **Personenhandels-** und **Partnerschaftsgesellschaften**, die gem. § 1a KStG[5] zur Körperschaftsbesteuerung optieren (→ Rz. 1014), kann bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht kein Sonderausweis vorhanden sein, weil die Gesellschaft zivilrechtlich als Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft fortbesteht und daher anders als eine Kapitalgesellschaft nicht über Nennkapital i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG verfügt.[6]

1036 In **Zeile 16**, Spalte 3 ist der Bestand des steuerlichen **Einlagekontos** (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG) **zum Schluss des vorangegangenen Wj.** (→ Rz. 1149) anzugeben. Der Betrag kann dem entsprechenden Feststellungsbescheid des FA entnommen werden bzw. (falls vom FA keine Änderungen vorgenommen wurden) von Zeile 118, Spalte 3 der Anlage KSt 1 F des vorangegangenen Wj. übertragen werden.

1037 In **Zeile 17**, Spalte 4 ist der **Bestand des Sonderausweises** (§ 28 Abs. 1 Satz 3 und 4 KStG) zum Schluss des vorangegangenen Wj. (→ Rz. 1149) anzugeben. Der Betrag kann dem entsprechenden Feststellungsbescheid des FA entnommen werden bzw. (falls vom FA keine Änderungen vorgenommen wurden) von Zeile 118, Spalte 4 der Anlage KSt 1 F des vorangegangenen Wj. übertragen werden. Der Sonderausweis kann grundsätzlich nur bei Kapitalgesellschaften (Europäische Gesellschaft, GmbH, AG, KGaA; UG; vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) gegeben sein, da nur diese über einen Nennkapitalausweis verfügen (Ausnahme: BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit mit einem dem Nennkapital entsprechenden Ausweis).

Bei **Personenhandels-** und **Partnerschaftsgesellschaften**, die gem. § 1a KStG[7] zur Körperschaftsbesteuerung optieren (→ Rz. 1014), kann kein Sonderausweis vorhanden sein, weil die Gesellschaft zivilrechtlich als Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft fortbesteht und daher anders als eine Kapitalgesellschaft nicht über Nennkapital i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG verfügt.[8]

1) Die der Regelung des § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG entgegenstehenden Ausführungen im BMF-Schreiben v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 5 und 6 sind damit überholt.
2) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
3) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
4) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 42. Zum Umfang des maßgebenden Eigenkapitals vgl. BMF v. 11.7.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713, Rz. I.2 i.V.m. BMF v. 30.5.1997, IV B 2 – S 2241 a – 51/93 II, BStBl I 1997, 627 und BMF v. 26.7.2016, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2016, 684.
5) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
6) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 42.
7) Eingeführt durch Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
8) Vgl. BMF v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, DOK 2021/1162290, BStBl I 2021, 2212, Rz. 42.

b) Verrechnung von Leistungen mit dem steuerlichen Einlagekonto (Zeilen 18–23)

	Verrechnung von Leistungen mit dem steuerlichen Einlagekonto			
18	Im Wirtschaftsjahr erbrachte Leistungen ohne Leistungen aus der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Absatz 2 KStG (Betrag laut Zeile 5)			
19	Leistungen aus dem Erwerb eigener Anteile zu einem über dem Nennbetrag liegenden Kaufpreis: Im Wirtschaftsjahr geleisteter Teil des Kaufpreises, der über den Nennbetrag der erworbenen Anteile hinausgeht (35)	48.250 +		
20	Ausschüttbarer Gewinn (§ 27 Absatz 1 Satz 5 KStG) - Betrag laut Zeile 14	–		
21	Summe			
22	Abzug vom steuerlichen Einlagekonto: Positiver Betrag laut Zeile 21 und/oder (außer in den Fällen der Zeile 19) ein nach § 27 Absatz 5 KStG zu berücksichtigender Betrag, höchstens positiver Betrag laut Zeile 15 oder 16		–	
23	In Fällen einer unterjährigen Abspaltung, soweit Leistungen vorliegen, die nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgt sind beziehungsweise als erfolgt gelten: Anteiliger Betrag aus Zeile 22 der auf diese Leistungen entfällt und/oder (außer in den Fällen der Zeile 19) ein insoweit nach § 27 Absatz 5 KStG zu berücksichtigender Betrag, höchstens positiver Betrag laut Zeile 15 oder 16		48.225 +	

1038 In **Zeile 18** sind die im Wj. **erbrachten Leistungen ohne Leistungen aus der Rückzahlung von Nennkapital i.S.d. § 28 Abs. 2 KStG** anzugeben. Dies ist der Betrag lt. Zeile 5 (→ Rz. 1023).

Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG mindern Leistungen mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital i.S.d. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG das steuerliche Einlagekonto nur, soweit die im Wj. erbrachten Leistungen den ausschüttbaren Gewinn zum Schluss des vorangegangenen Wj. übersteigen. Die entsprechende Ermittlung erfolgt in den Zeilen 18 ff.

1039 Beim **Erwerb eigener Anteile** gilt beim Erwerber der über den Nennbetrag der erworbenen Anteile hinausgehende Kaufpreis als Leistung an den Veräußerer der Anteile.[1] Der den Nennbetrag der erworbenen Anteile übersteigende Teil des Kaufpreises ist in **Zeile 19** einzutragen und den Leistungen lt. Zeile 18 hinzuzurechnen. Kapitalertragsteuer entsteht hierdurch nicht, da der Erwerb eigener Anteile auf Ebene des veräußernden bisherigen Anteilseigners keine empfangene Leistung, sondern eine Veräußerung darstellt.[2] Dies gilt entsprechend im Falle der Leistung einer Entschädigungszahlung bei der Einziehung eigener Anteile ohne einen vorangegangenen Erwerb. Wurden die eigenen Anteile weiterveräußert, sind entweder Zeile 52a (bei einem Veräußerungspreis über dem Nennbetrag; → Rz. 1078) oder die Zeilen 88 bis 91 (bei einem Veräußerungspreis unter dem Nennbetrag; → Rz. 1116 ff.) auszufüllen. Ist bei einer Einziehung eigener Anteile nicht zugleich eine Kapitalherabsetzung erfolgt, so sind ebenfalls die Zeilen 88 bis 91 (→ Rz. 1116 ff.) zusätzlich auszufüllen.

1040 In **Zeile 20** ist der **ausschüttbare Gewinn** (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG) anzugeben und von dem Betrag lt. Zeile 18 und/oder Zeile 19 abzuziehen. Der ausschüttbare Gewinn ist der Zeile 14 (→ Rz. 1033) zu entnehmen.

1041 In **Zeile 21** wird der **Saldo der Zeilen 18, 19 und 20** eingetragen. Damit wird ermittelt, inwieweit die im Wj. erbrachten Leistungen den ausschüttbaren Gewinn übersteigen und damit grds. zu einer Verwendung des steuerlichen Einlagekontos führen.

1042 In **Zeile 22** sind die **Leistungen**, für die das **steuerliche Einlagekonto als verwendet** gilt und die es damit vermindern (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG), vom vorhandenen Bestand des steuerlichen Einlagekontos zu Beginn des Wj. bzw. bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht abzuziehen. Das ist grds. der Betrag aus Zeile 21, wenn dieser positiv ist. Soweit für die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos auf Grund erteilter Steuerbescheinigungen die Verwendungsfestschreibung des § 27 Abs. 5 KStG (→ Rz. 1022) gilt, ist außer in den Fällen des Erwerbs eigener Anteile stattdessen der nach § 27 Abs. 5 KStG maßgebende Betrag einzutragen. Da das steuerliche Einlagekonto durch Leistungen jedoch mit Ausnahme vororganschaftlicher Mehr- oder Minderführungen i.S.d. § 27 Abs. 6 KStG gem. § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG grds. nicht negativ werden kann, ist höchstens der positive Betrag lt. Zeile 15 oder Zeile 16, Spalte 3 einzutragen.

1043 In **Zeile 23** ist in Fällen **unterjähriger Abspaltung** für Leistungen aus Zeile 18, die nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgt sind bzw. als erfolgt gelten, der anteilige Betrag des steuerlichen Einlagekontos aus Zeile 22, der für diese Leistungen als verwendet gilt (und daher in Zeile 22 abgezogen wurde), wieder hinzuzurechnen. Grund hierfür ist, dass sich bei einer Abspaltung nach § 123 Abs. 2 UmwG beim übertragenden Rechtsträger der Bestand des steuerlichen Einlagekontos anteilig in dem in § 29 Abs. 3 Satz 1, 2 und 4 KStG genannten Umfang verringert. Maßgebend für die Verringerung ist der nach Berücksichtigung von Zu- und Abgängen ermittelte (ggf.

1) Vgl. BMF v. 27.11.2013, IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl I 2013, 1615.
2) Vgl. BMF v. 27.11.2013, IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl I 2013, 1615.

fiktive) Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum steuerlichen Übertragungsstichtag. Dies gilt auch dann, wenn der steuerliche Übertragungsstichtag nicht auf den Schluss des Wj. des übertragenden Rechtsträgers fällt. Für nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgte Leistungen ist der um den Verringerungsbetrag geminderte (ggf. fiktive) Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum steuerlichen Übertragungsstichtag maßgebend.[1)] Daher können Leistungen der übertragenden Körperschaft, die erst nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erbracht wurden, nicht mit dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos vor dem Übertragungsstichtag lt. Zeile 22, sondern nur mit dem Bestand nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag verrechnet werden. Der Abzug dieser Leistungen erfolgt daher in Zeile 109 (→ Rz. 1139).

c) Herabsetzung des Nennkapitals (außerhalb einer Umwandlung) (Zeilen 25–29a)

	Herabsetzung des Nennkapitals (außerhalb einer Umwandlung) ㊱			
24 frei 25	Betrag der Herabsetzung des Nennkapitals (ohne fiktive Herabsetzung bei Auflösung der Körperschaft nach § 28 Absatz 2 KStG)	48.134		
26 und 27 frei 28	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital (nur, soweit die Einzahlungsverpflichtung des Anteilseigners entfällt)	48.137 –		
28a	Verringerung des Sonderausweises bis zu dessen Verbrauch; niedrigerer Betrag laut Zeile 15a beziehungsweise Zeile 17 oder dem Betrag laut Zeile 25 abzüglich Betrag laut Zeile 28	– ▸		–
29	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto	▸	+	
29a	Vom Betrag der Herabsetzung des Nennkapitals laut Zeile 25 sind zur Auszahlung vorgesehen ㉕	48.121		

Nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG gilt bei **Herabsetzung des Nennkapitals** vorrangig das Nennkapital als herabgesetzt, das aus Gesellschaftsmitteln stammt. Daher ist für den herabgesetzten Betrag des Nennkapitals zunächst der Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum Schluss des vorangegangenen Wj. bis zu dessen Verbrauch zu mindern, soweit die Nennkapitalherabsetzung auf eingezahltes Nennkapital entfällt. Die Verminderung des Sonderausweises ist unabhängig davon vorzunehmen, ob die Nennkapitalherabsetzung an die Anteilseigner ausgezahlt oder in die Rücklagen eingestellt wird. Soweit der Sonderausweis gemindert wird, gilt die Herabsetzung des Nennkapitals als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Bezügen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG führt (§ 28 Abs. 2 Satz 2 KStG). Ein nach dieser Minderung des Sonderausweises verbleibender Betrag (oder wenn kein Sonderausweis bestand) an Nennkapitalherabsetzung ist dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben, soweit die Einlagen in das Nennkapital eingezahlt sind oder soweit für ausstehende Einlagen trotz der Kapitalherabsetzung die Einzahlungsverpflichtung des Anteilseigners bestehen bleibt (§ 28 Abs. 2 Satz 3 KStG). Diese Gutschrift im steuerlichen Einlagekonto ist jedoch unzutreffend, sofern der den Sonderausweis übersteigende Teil der Herabsetzung des Nennkapitals an die Anteilseigner ausgezahlt wurde bzw. noch ausgezahlt werden soll, weil dieses Kapital nach Auszahlung nicht mehr im Gesellschaftsvermögen vorhanden ist. Eine den Sonderausweis übersteigende **Rückzahlung von Nennkapital** i.S.d. § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG an die Anteilseigner ist nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG stets aus dem steuerlichen Einlagekonto zu finanzieren; die vorrangige Verrechnung mit dem ausschüttbaren Gewinn ist in diesen Fällen nicht vorzunehmen. Soweit die den Sonderausweis übersteigende **Nennkapitalrückzahlung** an die Anteilseigner das steuerliche Einlagekonto übersteigt, führt dies beim Anteilseigner ebenfalls zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Der Ermittlung der insg. aus der Herabsetzung oder Rückzahlung des Nennkapitals resultierenden Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG und der dadurch eintretenden Verwendung des steuerlichen Einlagekontos trägt die Ermittlung der Zeilen 25 ff. Rechnung. **1044**

In **Zeile 25**, Vorspalte ist der **Betrag der Herabsetzung des Nennkapitals** (ohne Fälle der fiktiven Herabsetzung bei Auflösung der Körperschaft nach § 28 Abs. 2 KStG) anzugeben. Für den hier einzutragenden Betrag der Nennkapitalherabsetzung ist es an dieser Stelle unmaßgeblich, ob der Herabsetzungsbetrag an die Anteilseigner ausgekehrt oder den Rücklagen zugeführt wird. Eine Auszahlung des Nennkapitals an die Anteilseigner ist in dem Abschnitt „Rückzahlung des Nennkapitals" (→ Rz. 1056 ff.) einzutragen. Im Falle einer fiktiven Kapitalherabsetzung durch den Erwerb eigener Anteile[2)] sind die Zeilen 37 ff. (→ Rz. 1063 ff.) auszufüllen. Bei fiktiver Herabsetzung des Nennkapitals nach § 28 Abs. 2 KStG bei Auflösung (Liquidation) der Körperschaft sind die Zeilen 30 ff. (→ Rz. 1050 ff.) zu verwenden. **1045**

In **Zeile 28**, Vorspalte sind die **ausstehenden Einlagen** in das Nennkapital anzugeben, soweit die Einlageverpflichtung des Anteilseigners durch die Kapitalherabsetzung entfällt. Ob dies der Fall ist, ergibt sich aus dem Herabsetzungsbeschluss. Ausstehende Einlagen in das Nennkapital, für die die Einzahlungsverpflichtung entfallen ist, können nicht im steuerlichen Einlagekonto enthalten sein und können dieses bei Kapitalherabsetzung daher auch nicht mindern. Ebenso wenig können sie nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG das steuerliche Einlagekonto erhöhen. Die **1046**

1) Vgl. BMF v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, DOK 2011/0903665, BStBl I 2011, 1314, Rz. K.05.
2) Vgl. BMF v. 27.11.2013, IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl I 2013, 1615.

Berücksichtigung im steuerlichen Einlagekonto kann vielmehr nur erfolgen, soweit durch die Kapitalherabsetzung tatsächlich eingezahltes oder noch einzuzahlendes Nennkapital zurückgezahlt wird.

1047 In **Zeile 28a**, Vorspalte sind die Differenz der Beträge lt. Zeilen 25 und 28 um den **Sonderausweis** bis zu dessen Verbrauch (also höchstens bis zum Betrag lt. Zeile 15a bzw. Zeile 17, Spalte 4) zu **mindern** und dieser Betrag in Zeile 28a, Spalte 4 vom Sonderausweis abzuziehen.

1048 In **Zeile 29**, Vorspalte ist die Differenz zwischen dem Betrag der **Herabsetzung des Nennkapitals** (Zeile 25), **der ausstehenden und nicht mehr einzuzahlenden Einlagen** (Zeile 28) und der **Minderung des Sonderausweises** (Zeile 28a) anzugeben. Dieser Betrag, um den das **steuerliche Einlagekonto** auf Grund der Kapitalherabsetzung nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zu **erhöhen** ist, ist in Zeile 29, Spalte 3 zu übertragen und dem steuerlichen Einlagekonto hinzuzurechnen.

1049 Bei einer Nennkapitalherabsetzung (ohne Fälle der fiktiven Herabsetzung bei Auflösung der Körperschaft nach § 28 Abs. 2 KStG) muss unterschieden werden, ob der Herabsetzungsbetrag an die Anteilseigner ausgezahlt wurde (bzw. zur Auszahlung vorgesehen ist) oder in der Gesellschaft verbleibt und in die Rücklagen eingestellt wird. In **Zeile 29a**, Vorspalte ist daher anzugeben, in welcher Höhe der **Herabsetzungsbetrag des Nennkapitals** lt. Zeile 25 zur **Auszahlung** vorgesehen ist. Gemäß BMF-Schreiben vom 4.6.2003[1] erhöht sich das steuerliche Einlagekonto auch bei verspäteter Auszahlung des im Beschluss über die Kapitalherabsetzung vorgesehenen Auskehrungsbetrags nach § 28 Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz KStG um den den Sonderausweis übersteigenden Herabsetzungsbetrag in dem Wj., in dem der Beschluss wirksam wird. Die Verringerung des steuerlichen Einlagekontos um den den Sonderausweis übersteigenden Auszahlungsbetrag erfolgt dagegen erst im Wj. der Auszahlung. Die erfolgte Rückzahlung ist in Zeile 31 (→ Rz. 1057) zu erfassen. Wird hingegen das Kapital vorerst nur herabgesetzt, ohne dass ein Beschluss über die Auszahlung gefasst wird, und erfolgt später eine Auskehrung an die Anteilseigner, liegt in dieser Leistung nur dann eine Rückzahlung von Nennkapital i.S.d. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG, wenn die Auskehrung trotz des fehlenden ursprünglichen Auszahlungsbeschlusses anderweitig und unmissverständlich als Auszahlung des Herabsetzungsbetrags qualifiziert werden kann.[2] In diesen Fällen ist der Rückzahlungsbetrag ebenfalls in Zeile 31 (→ Rz. 1044) zu erfassen. Ist die Leistung dagegen nicht als Rückzahlung von Nennkapital i.S.d. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG anzusehen, so ist eine direkte Minderung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nicht möglich. Die Auskehrung ist in diesen Fällen entsprechend den allgemeinen Regelungen (= Verwendung des steuerlichen Einlagekontos, soweit die Auskehrung den ausschüttbaren Gewinn übersteigt) zu beurteilen und daher in Zeile 5 (→ Rz. 1023) und in Zeile 18 (→ Rz. 1038) einzutragen.

d) Auflösung der Körperschaft (Zeilen 30–30d)

	Auflösung der Körperschaft			
30	Zwischensumme			
30a	Betrag des Nennkapitals zum Zeitpunkt der Auflösung der Körperschaft im Wirtschaftsjahr (zum Beispiel: Liquidationsbeschluss) nach § 28 Absatz 2 KStG	48.284		
30b	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.287 –		
30c	Verringerung des Sonderausweises bis zu dessen Verbrauch; niedrigerer Betrag laut Zeile 30 oder dem Betrag laut Zeile 30a abzüglich Betrag laut Zeile 30b	–		–

Steuernummer

- 3 -

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4
30d	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto		+	

1050 Bei **Auflösung** (Liquidation) einer Körperschaft gilt das Nennkapital nach § 28 Abs. 2 KStG als fiktiv herabgesetzt. Die Ausführungen zu den Zeilen 25 ff. (→ Rz. 1063 ff.) gelten daher entsprechend.

1051 In **Zeile 30** ist die **Zwischensumme** des **Sonderausweises** in Spalte 4 (Betrag lt. Zeile 15a oder 17 abzgl. Betrag lt. Zeile 28a) anzugeben.

1052 Wird die Körperschaft aufgelöst (liquidiert), ist in **Zeile 30a**, Vorspalte der Betrag des Nennkapitals zum Zeitpunkt der **Auflösung** der Körperschaft im Wj. (= **Liquidationsbeschluss**) nach § 28 Abs. 2 KStG anzugeben.

1053 In **Zeile 30b**, Vorspalte sind die **ausstehenden Einlagen** in das Nennkapital anzugeben. Ausstehende Einlagen in das Nennkapital, für die die Einzahlungsverpflichtung durch die Auflösung (Liquidation) entfallen ist, können

1) BMF v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 42.
2) Vgl. BFH v. 21.10.2014, I R 31/13, BStBl II 2016, 411. Durch die amtliche Veröffentlichung im BStBl ist das Urteil in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die zuvor gegenteilige Auffassung der FinVerw. lt. BMF-Schreiben v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 40 ist damit überholt.

nicht im steuerlichen Einlagekonto enthalten sein und können dieses bei einer fiktiven Kapitalherabsetzung daher auch nicht mindern. Ebenso wenig können sie nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG das steuerliche Einlagekonto erhöhen. Die Berücksichtigung im steuerlichen Einlagekonto kann vielmehr nur erfolgen, soweit durch die fiktive Kapitalherabsetzung tatsächlich eingezahltes Nennkapital zurückgezahlt wird.

In **Zeile 30c**, Vorspalte sind die Differenz der Beträge lt. Zeilen 30a und 30b um den **Sonderausweis** bis zu dessen Verbrauch (also höchstens bis zum Betrag lt. Zeile 30, Spalte 4) zu **mindern** und dieser Betrag in Zeile 30c, Spalte 4 vom Sonderausweis abzuziehen. **1054**

In **Zeile 30d**, Vorspalte ist die Differenz zwischen dem Betrag des **Nennkapitals** zum Zeitpunkt der Auflösung der Körperschaft (Zeile 30a), **der ausstehenden** und nicht mehr einzuzahlenden **Einlagen** (Zeile 30b) und der **Minderung des Sonderausweises** (Zeile 30c) anzugeben. Dieser Betrag, um den das **steuerliche Einlagekonto** auf Grund der fiktiven Kapitalherabsetzung nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zu **erhöhen** ist, ist in Zeile 30d, Spalte 3 zu übertragen und dem steuerlichen Einlagekonto hinzuzurechnen. **1055**

e) Rückzahlung des Nennkapitals (§ 28 Abs. 2 KStG) (Zeilen 30e–35)

	Rückzahlung des Nennkapitals (§ 28 Absatz 2 KStG)		
30e	Zwischensumme		
31	Betrag der Rückzahlung des Nennkapitals, soweit hierauf § 28 Absatz 2 Satz 2 folgende KStG anzuwenden ist; bei Liquidation: ohne Beträge der Schlussauskehrung 25	48.139	
32	Betrag laut Zeile 31 soweit der Sonderausweis im Jahr der Kapitalherabsetzung oder der Auflösung der Körperschaft gemindert wurde = Bezüge des Anteilseigners im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 2 EStG	–	
33	Zwischensumme		
34	Abzug vom steuerlichen Einlagekonto (höchstens in Höhe des positiven Betrages laut Zeile 30e)	–	–
35	Übersteigender Betrag = Bezüge des Anteilseigners im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 2 EStG 62		

In **Zeile 30e** ist die **Zwischensumme** des **steuerlichen Einlagekontos** in Spalte 3 (Betrag lt. Zeile 15 oder 16 abzgl. Betrag lt. Zeile 22 und zzgl. Beträge lt. Zeilen 23, 29 und 30d) anzugeben. **1056**

In **Zeile 31**, Vorspalte ist der Betrag der **Rückzahlung des Nennkapitals** (bei Liquidation: ohne Beträge der Schlussauskehrung) anzugeben, soweit hierauf § 28 Abs. 2 Satz 2 ff. KStG anzuwenden ist (→ Rz. 1044). Dies ist immer dann der Fall, wenn die Rückzahlung des Nennkapitals im Herabsetzungsbeschluss vorgesehen war oder wenn die Auskehrung an die Anteilseigner trotz des fehlenden ursprünglichen Auszahlungsbeschlusses anderweitig und unmissverständlich als Auszahlung des Herabsetzungsbetrags qualifiziert werden kann.[1)] Nach dem BMF-Schreiben vom 4.6.2003[2)] verringert sich bei im Herabsetzungsbeschluss vereinbarten Nennkapitalrückzahlungen an die Anteilseigner das steuerliche Einlagekonto um den den Sonderausweis übersteigenden **Auskehrungsbetrag** stets im Wj. der tatsächlichen Rückzahlung. Bei verspätet erfolgten Auskehrungen kann dies ein anderes Wj. als das der Kapitalherabsetzung sein. Einzutragen ist der Betrag des (fiktiv) herabgesetzten Nennkapitals, der in dem Wj. tatsächlich an die Anteilseigner ausgekehrt wurde (bei Liquidation: ohne Beträge der Schlussauskehrung). Dies ist bei einer (fiktiven) Herabsetzung des Nennkapitals in der Regel die Differenz zwischen dem Nennkapital und den ausstehenden Einlagen, soweit die Einzahlungsverpflichtung des Anteilseigners entfallen ist. Dies ist außerhalb einer Liquidation der Betrag lt. Zeile 25 abzgl. Zeile 28 und bei einer Liquidation der Betrag lt. Zeile 30a abzgl. Zeile 30b, wobei die Schlussauskehrung des Nennkapitals nicht zu berücksichtigen ist. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass es sich auch um abgeflossene Beträge aus Herabsetzungsbeschlüssen vorangegangener Wj. handeln kann. Neben der Nennkapitalherabsetzung und den Abschlagszahlungen aus dem Nennkapital bei Liquidationen, die auf das Wj. 2021 (2020/2021) entfallen, in diesem erfolgt sind und daher in Zeile 25 anzugeben waren, können daher zusätzlich in Zeile 25 bzw. 30a früherer Wj. erfasste Beträge zu berücksichtigen sein, die erst im Wj. 2021 (2020/2021) tatsächlich ausgezahlt wurden. Der in Zeile 31 einzutragende Betrag muss somit nicht zwangsläufig dem Betrag lt. Zeile 25 dieses Wj. entsprechen und kann diesen sogar übersteigen. Gleiches gilt bei Abschlagszahlungen auf das Nennkapital lt. Zeile 30a bei Liquidation der Körperschaft. Die in Zeile 31 zu erfassenden, im Wj. 2021 (2020/2021) geleisteten Abschlagszahlungen sind in der Regel im Betrag lt. Zeile 30a enthalten, können jedoch auch auf einen in einem vorhergehenden Wj. getroffenen Liquidationsbeschluss zurückzuführen und damit **1057**

1) Vgl. BFH v. 21.10.2014, I R 31/13, BStBl II 2016, 411. Durch die amtliche Veröffentlichung im BStBl ist das Urteil in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die zuvor gegenteilige Auffassung der FinVerw. im BMF-Schreiben v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 40 ist damit überholt.
2) BMF v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 42.

in Zeile 30a eines vorhergehenden Wj. enthalten sein. Die Schlussauskehrung des Nennkapitals bei einer Liquidation ist nicht in Zeile 31, sondern in Zeile 121 (→ Rz. 1153) zu erfassen.

1058 In **Zeile 32**, Vorspalte ist anzugeben, in welcher Höhe die **erfolgte Rückzahlung des Nennkapitals** lt. Zeile 31 im Jahr der Kapitalherabsetzung den **Sonderausweis gemindert** hat. Dieser Betrag ist von dem Betrag lt. Zeile 31 abzuziehen. Dies ist i.d.R. der Betrag lt. Zeile 28a bzw. 30c. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass es sich auch um abgeflossene Beträge aus Herabsetzungsbeschlüssen vorangegangener Wj. handeln kann. Neben der Nennkapitalherabsetzung, die im Wj. 2021 (2020/2021) erfolgte, und den Abschlagszahlungen aus dem Nennkapital bei Liquidationen, die im Wj. 2021 (2020/2021) geleistet wurden und daher in Zeile 25 und/oder Zeile 30a enthalten sind, können daher zusätzlich in Zeile 25 bzw. Zeile 30a früherer Wj. erfasste Beträge zu berücksichtigen sein, die erst im Wj. 2021 (2020/2021) tatsächlich ausgezahlt wurden. Der in Zeile 31 einzutragende Betrag muss somit nicht zwangsläufig dem Betrag lt. Zeile 25 bzw. 30a entsprechen und kann diesen sogar übersteigen. Daher können in Zeile 32 auch Minderungen des Sonderausweises einzutragen sein, die in vorhergehenden Wj. in der Zeile 28a bzw. 30c erfolgten. Soweit die Rückzahlung des Nennkapitals den Sonderausweis gemindert hat, liegen beim Anteilseigner Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor, die zum Kapitalertragsteuerabzug führen.

1059 In **Zeile 33**, Vorspalte ist die Differenz aus dem Betrag lt. Zeile 31 und dem Betrag lt. Zeile 32, jeweils Vorspalte zu bilden.

1060 In **Zeile 34**, Vorspalte erfolgt der **Abzug** des Betrags aus Zeile 33, Vorspalte **vom steuerlichen Einlagekonto**. Dabei ist höchstens der Bestand des steuerlichen Einlagekontos lt. Zeile 30e, Spalte 3 zu berücksichtigen und auch dort abzuziehen.

1061 In **Zeile 35**, Vorspalte ist die Differenz zwischen dem Betrag lt. Zeile 33 und Zeile 34, jeweils Vorspalte anzugeben. Dies ist der Betrag, um den die Rückzahlung des Nennkapitals, soweit sie nicht aus dem Sonderausweis stammt und damit ohnehin Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG darstellt (→ Rz. 1058), das steuerliche Einlagekonto übersteigt und somit zu zusätzlichen kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften des Anteilseigners i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG führt.

f) Erwerb eigener Anteile (fiktive Kapitalherabsetzung) (Zeilen 37–47)

	Erwerb eigener Anteile (fiktive Kapitalherabsetzung) 35			
36 frei				
37	Zwischensumme			
	Erwerb zu einem über dem Nennbetrag liegenden Kaufpreis			
		48.251		
38	Nennbetrag der erworbenen eigenen Anteile			
		48.252		
39	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital (nur, soweit die Einzahlungsverpflichtung entfällt)	–		
40	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto		+	
41	Zwischensumme			
		48.253		
42	Im Wirtschaftsjahr geleisteter Kaufpreis der erworbenen eigenen Anteile (nur soweit auf die Rückzahlung des Nennkapitals entfallend; Betrag im Sinne der Zeile 40)			
43	Abzug des Kaufpreises der erworbenen eigenen Anteile laut Zeile 42 vom steuerlichen Einlagekonto (höchstens in Höhe des positiven Betrages laut Zeile 41)		–	
	Erwerb zu einem unter dem Nennbetrag liegenden Kaufpreis			
		48.254		
44	Differenzbetrag zwischen Nennbetrag und Kaufpreis			
45 frei		48.255		
46	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital (nur, soweit die Einzahlungsverpflichtung entfällt)	–		
46a	Verringerung des Sonderausweises bis zu dessen Verbrauch; niedrigerer Betrag laut Zeile 37 oder dem Betrag laut Zeile 44 abzüglich Betrag laut Zeile 46	–		–
47	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto		+	

1062 In **Zeile 37**, Spalte 4 ist **Zwischensumme des Bestands des Sonderausweises** aus der Differenz der Zeilen 15a oder 17, Spalte 4 und Zeilen 28a oder 30c, Spalte 4 anzugeben.

1063 Der **Erwerb eigener Anteile** stellt bei der Gesellschaft keinen Anschaffungsvorgang dar, sondern ist wie eine fiktive Kapitalherabsetzung zu behandeln. In Höhe des Nennbetrags der eigenen Anteile ist § 28 Abs. 2 KStG entsprechend anzuwenden. Abweichend von § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG ist ein bestehender Sonderausweis allerdings nicht zu mindern. Der über die Rückzahlung des herabgesetzten Nennkapitals hinausgehende Betrag des Kaufpreises

stellt eine Leistung der Gesellschaft an den veräußernden Anteilseigner dar, die nach den Grundsätzen des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos führt, soweit sie den maßgebenden ausschüttbaren Gewinn übersteigt.

Werden eigene Anteile zu einem (angemessenen) Kaufpreis über dem des Nennbetrags erworben, ergeben sich grds. keine Änderungen beim steuerlichen Einlagekonto und bei einem evtl. Sonderausweis (s. aber Ausführungen zu Zeile 43 → Rz. 1069). Werden eigene Anteile zu einem (angemessenen) Kaufpreis unterhalb des Nennbetrags erworben, ist in Höhe des Differenzbetrags zwischen dem Kaufpreis und dem Nennbetrag der Anteile von einer Kapitalherabsetzung ohne Auszahlung an den Gesellschafter auszugehen, auf die § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG entsprechend anzuwenden ist. Danach vermindert der Differenzbetrag einen bestehenden Sonderausweis. Übersteigt der Differenzbetrag den Sonderausweis, erhöht sich der Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Dies gilt entsprechend im Falle der Leistung einer Entschädigungszahlung bei der Einziehung eigener Anteile ohne vorhergehenden Erwerb. Ist bei der Einziehung nicht zugleich eine Kapitalherabsetzung erfolgt, so sind die Zeilen 88 bis 91 (→ Rz. 1116 ff.) zusätzlich zu beachten.[1)]

Bei einem Erwerb zu einem über dem Nennbetrag der erworbenen Anteile liegenden Kaufpreis sind die Zeilen 38 bis 43 auszufüllen. Bei einem unter dem Nennbetrag der erworbenen Anteile liegenden Kaufpreis sind die Zeilen 44 bis 47 zu verwenden.

Werden die erworbenen eigenen Anteile weiterveräußert, sind zudem Zeile 52a (→ Rz. 1078) (bei einem Veräußerungspreis über dem Nennbetrag) oder die Zeilen 88 bis 91 (→ Rz. 1116 ff.) (bei einem Veräußerungspreis unter dem Nennbetrag) auszufüllen.

Bei einem Erwerb zu einem **über dem Nennbetrag liegenden Kaufpreis** ist in **Zeile 38**, Vorspalte der **Nennbetrag** der erworbenen eigenen Anteile einzutragen. **1064**

In **Zeile 39**, Vorspalte sind von dem Betrag in Zeile 38 die **ausstehenden Einlagen** in das Nennkapital abzuziehen, soweit durch die fiktive Kapitalherabsetzung die Einzahlungsverpflichtung entfällt. **1065**

In **Zeile 40**, Vorspalte ist die Differenz zwischen den Zeilen 38 und 39 einzutragen und in Zeile 40, Spalte 3 dem steuerlichen Einlagekonto hinzuzurechnen. **1066**

In **Zeile 41, Spalte 3** ist die **Zwischensumme** des steuerlichen Einlagekontos aus dem Saldo der Beträge lt. Zeilen 30e, 34 und 40, jeweils Spalte 3 einzutragen. **1067**

In **Zeile 42**, Vorspalte ist der im Wj. tatsächlich **geleistete Kaufpreis** der erworbenen eigenen Anteile anzugeben, soweit er auf die Rückzahlung des eingezahlten Nennkapitals entfällt. Erfolgen der Erwerb der eigenen Anteile und die vollständige Kaufpreiszahlung in demselben Wj, ist dies ist der Wert lt. Zeile 40. Wird der Kaufpreis hingegen (teilweise) erst in einem dem Erwerb folgenden Wj. gezahlt, ist hier der Wert einzutragen, der im Wj. des Erwerbs in Zeile 40 (anteilig) dem steuerlichen Einlagekonto hinzugerechnet wurde. Der über diesem Betrag liegende Kaufpreis ist in Zeile 19 (→ Rz. 1039) zu erfassen, da insoweit eine Leistung der Körperschaft an den Veräußerer der Anteile erfolgt ist.[2)] **1068**

In **Zeile 43**, Spalte 3 ist der **im Wj. geleistete Kaufpreis** der erworbenen Anteile, soweit er auf die Rückzahlung des eingezahlten Nennkapitals entfällt, vom steuerlichen Einlagekonto abzuziehen. Dies ist grds. der Betrag lt. Zeile 42. Hat das steuerliche Einlagekonto lt. Zeile 41 mindestens einen Bestand in dieser Höhe, wird damit der in Zeile 40 vorgenommene Zugang im steuerlichen Einlagekonto direkt wieder rückgängig gemacht. Die in den Zeilen 38 bis 43 erfolgten Eintragungen und Rechenoperationen sind daher in diesen Fällen nur dem Erfordernis geschuldet, die rechtlichen Folgen der fiktiven Kapitalherabsetzung zutreffend abzubilden. Eine tatsächliche Auswirkung für das steuerliche Einlagekonto ergibt sich daher in diesen Fällen nur, soweit für den als Leistung geltenden Teil in Zeile 19 (→ Rz. 1039) des über dem Nennbetrag liegenden Kaufpreises der erworbenen Anteile das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt (→ Rz. 1039 ff.). Wird aber der Kaufpreis nicht oder nicht in voller Höhe im Wj. des Erwerbs gezahlt, ist der Zugang im steuerlichen Einlagekonto dennoch in Zeile 40 im Wj. des Erwerbs der Anteile vorzunehmen. Der Abgang im steuerlichen Einlagekonto durch Zahlung des Kaufpreises erfolgt jedoch erst in dem bzw. den Wj., in dem bzw. denen der Kaufpreis tatsächlich gezahlt wird (→ Rz. 1068). Da dieser Abgang auf den in diesem Zeitpunkt vorhandenen positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos lt. Zeile 41 beschränkt ist, das steuerliche Einlagekonto sich aber zwischen dem Erwerb der Anteile (und dem damit verbundenen Zugang in Zeile 40) und der Zahlung des Kaufpreises (und dem damit verbundenen Abgang in Zeile 43) durch andere Sachverhalte verändert – insb. verringert – haben kann, kann es hierdurch zu Differenzen zwischen dem Zugang im steuerlichen Einlagekonto lt. Zeile 40 und dem Abgang in Zeile 43 kommen. **1069**

Liegt der **Kaufpreis** der erworbenen Anteile **unter** dem auf diese Anteile entfallenden **Nennbetrag**, ist in **Zeile 44**, Vorspalte der entsprechende Differenzbetrag einzutragen. **1070**

In **Zeile 46**, Vorspalte sind die ausstehenden Einlagen in das Nennkapital einzutragen und vom Betrag lt. Zeile 44, Vorspalte abzuziehen, soweit durch die fiktive Kapitalherabsetzung die Einzahlungsverpflichtung entfällt. **1071**

In **Zeile 46a**, Vorspalte ist der Sonderausweis bis zu dessen Verbrauch (= höchstens Betrag lt. Zeile 37, Spalte 4) von dem Differenzbetrag zwischen Nennbetrag und Kaufpreis lt. Zeile 44 abzgl. der ausstehenden Einlagen in das Nennkapital lt. Zeile 46 abzuziehen. Entsprechend ist der Sonderausweis in Zeile 46a, Spalte 4 zu mindern. **1072**

1) Vgl. BMF v. 27.11.2013, IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl I 2013, 1615, Rz. 9 ff. und 16 f.
2) Vgl. BMF v. 27.11.2013, IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl I 2013, 1615.

1073 In **Zeile 47**, Vorspalte ist der sich in den Zeilen 44 bis 46a ergebende Differenzbetrag einzutragen und in Zeile 47, Spalte 3 dem steuerlichen Einlagekonto hinzuzurechnen.

g) Im Wirtschaftsjahr geleistete Einlagen (Zeilen 49–52)

	Im Wirtschaftsjahr geleistete Einlagen			
48 frei 49	Einlagen, die in diesem Wirtschaftsjahr einkommenswirksam berücksichtigt worden sind, einschließlich entsprechender Erhöhungsbeträge im Sinne des § 23 Absatz 2 und 3 UmwStG (Betrag laut Zeile 63 der Anlage GK) (30)		+/–	
50	Nicht erfolgswirksam gebuchte Einlagen im Sinne des § 8 Absatz 3 Satz 4 KStG (Betrag laut Zeile 49 der Anlage GK)		+	
51	Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 3 Satz 2 KStG; Betrag laut Zeile 21 der Anlage OG)		+	

Steuernummer

- 4 -

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4
52	Sonstige im Wirtschaftsjahr geleistete Einlagen (zum Beispiel Zugänge bei Einbringung nach §§ 20 oder 21 UmwStG in eine bestehende Körperschaft, Agio, Einlagen, die in einem früheren Wirtschaftsjahr einkommensmindernd berücksichtigt worden sind, Erhöhungsbeträge im Sinne des § 23 Absatz 2 und 3 UmwStG); ohne Beträge im Sinne der Zeilen 49 bis 51		48.119 +	

1074 In **Zeile 49**, Spalte 3 sind die **Einlagen** anzugeben, die in diesem Wj. einkommenswirksam berücksichtigt und auch tatsächlich gezahlt worden sind (einschließlich entsprechender Erhöhungsbeträge i.S.d. § 23 Abs. 2 und 3 UmwStG). Dieser Betrag ergibt sich aus der Zeile 63 der Anlage GK und ist dem steuerlichen Einlagekonto hinzuzurechnen. Im Fall des Wiederauflebens einer Forderung des Gesellschafters nach vorangegangenem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein ist der im Zeitpunkt des Verzichts werthaltige Teil der Forderung als Negativbetrag (fiktive Einlagenrückgewähr) einzutragen und vom steuerlichen Einlagekonto abzuziehen, da er im Zeitpunkt des Verzichts in entsprechender Höhe als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto berücksichtigt wurde. Hierdurch kann das steuerliche Einlagekonto entgegen § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG negativ werden.

1075 In **Zeile 50**, Spalte 3 sind die **nicht erfolgswirksam gebuchten Einlagen** i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG anzugeben und dem steuerlichen Einlagekonto hinzuzurechnen. Dies sind verdeckte Einlagen, die dem Einkommen der Körperschaft hinzugerechnet werden müssen, weil ihre Hingabe das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Dieser Betrag ergibt sich aus Zeile 49 der Anlage GK.

1076 In **Zeile 51**, Spalte 3 sind **Minderabführungen** (→ Rz. 1079), die ihre Ursache in **vororganschaftlicher Zeit** haben (§ 14 Abs. 3 Satz 2 KStG) einzutragen und dem steuerlichen Einlagekonto hinzuzurechnen. Dies ist der Betrag lt. Zeile 21 der Anlage OG.

1077 In **Zeile 52**, Spalte 3 sind die **sonstigen** im Wj. **geleisteten Einlagen** (ohne die bereits berücksichtigten Beträge i.S.d. Zeilen 49 bis 51) anzugeben und hinzuzurechnen. Dazu zählen unter anderem die Einlagen, die in vorhergehenden Wj. als Einlageforderung erfolgswirksam erfasst wurden, bei denen der Zufluss aber erst im Wj. erfolgte (= Betrag i.S.d. Zeile 63 der Anlage GK des vorhergehenden Wj.). Des Weiteren sind Erhöhungen beim steuerlichen Einlagekonto durch Einbringungen nach §§ 20 oder 21 UmwStG in eine bestehende Körperschaft, sonstige Aufgelder[1] und Erhöhungsbeträge i.S.d. § 23 Abs. 2 und 3 UmwStG zu erfassen.

h) Weiterveräußerung eigener Anteile zu einem Veräußerungspreis über dem Nennbetrag (Zeile 52a)

	Weiterveräußerung eigener Anteile zu einem Veräußerungspreis über dem Nennbetrag			
52a	Differenzbetrag zwischen Nennbetrag und Veräußerungspreis		48.256 +	

1078 Hat die Gesellschaft eigene Anteile erworben (→ Rz. 1063) und veräußert sie diese dann weiter, stellt dies bei der Gesellschaft steuerlich keinen Veräußerungsvorgang dar, sondern ist wie eine Erhöhung des Nennkapitals zu behandeln (→ Rz. 1063). Die Weiterveräußerung führt nicht zu einem steuerlichen Veräußerungsgewinn bzw. -verlust. Ein den Nennbetrag übersteigender Teil des Verkaufspreises erhöht den Bestand des steuerlichen Einlagekontos und ist daher dem steuerlichen Einlagekonto **in Zeile 52a** hinzuzurechnen.[2]

1) Vgl. BMF v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 6, 27.
2) Vgl. BMF v. 27.11.2013, IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl I 2013, 1615, Rz. 13 f.

i) Minder-/Mehrabführungen nach § 27 Abs. 6 KStG (Zeilen 53–65)

	Minder-/Mehrabführungen nach § 27 Absatz 6 KStG			
	Zeilen 53 bis 65: Nur bei Organgesellschaften			
53	Jahresüberschuss/-fehlbetrag laut Handels- oder Steuerbilanz (Betrag laut Zeile 11 der Anlage GK)			
54	Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 3 Satz 1 KStG; Betrag laut Zeile 20 der Anlage OG)	+		
55	Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (§ 14 Absatz 3 Satz 2 KStG; Betrag laut Zeile 21 der Anlage OG)	–		
56	Verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a EStG, durch die keine Mehrabführung entsteht	48.272 +		
57	Verrechnung mit verrechenbaren Verlusten im Sinne des § 15a EStG, durch die keine Mehrabführung entstanden ist	48.273 –		
58	Einlagen der Gesellschafter (§ 8 Absatz 3 Satz 3 KStG), die erfolgswirksam gebucht und bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleistet wurden (Betrag laut Zeile 63 der Anlage GK)	–		
58a	Einlagen der Gesellschafter (§ 8 Absatz 3 Satz 3 KStG), die erfolgswirksam gebucht aber nicht bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleistet wurden (Betrag laut Zeile 64 der Anlage GK)	–		
59	Von der Organgesellschaft selbst zu versteuernder Übertragungsgewinn/-verlust im Sinne des § 11 UmwStG gekürzt um damit im Zusammenhang stehende nichtabziehbare Betriebsausgaben (zum Beispiel darauf entfallende Steuern)	48.280 –/+		
60	Sonstige Korrekturen (laut gesonderter Erläuterung) 74	48.122 +/–		
61 bis 64 frei 65	Zwischensumme (negativer Betrag = organschaftliche Mehrabführung in Spalte 3 abziehen, positiver Betrag = organschaftliche Minderabführung in Spalte 3 hinzurechnen) 45			+/–

In den Zeilen 53 bis 65 sind **Mehr- oder Minderabführungen** einer Organgesellschaft an ihren Organträger zu ermitteln, die **in organschaftlicher Zeit** angefallen sind. Diese mindern bzw. erhöhen gem. § 27 Abs. 6 KStG das steuerliche Einlagekonto. Somit sind diese Zeilen nur von Organgesellschaften auszufüllen. Bei Organträgern führen Mehr- oder Minderabführungen ihrer Organgesellschaften nicht zu Veränderungen des steuerlichen Einlagekontos, sondern haben ggf. über die Bildung oder die Auflösung von Ausgleichsposten Auswirkung auf das Einkommen. **1079**

Mehr- oder Minderabführungen fallen bei der Organgesellschaft immer dann an, wenn die handelsrechtliche Gewinnabführung von der steuerrechtlich bei der Organgesellschaft eingetretenen Vermögensmehrung (= grds. der Steuerbilanzgewinn) abweicht. Ist die steuerliche Vermögensmehrung niedriger (z.B. durch steuerlich höhere Abschreibungsbeträge als handelsrechtliche), führt dies zu einer Mehrabführung. Ist die steuerliche Vermögensmehrung hingegen höher als die handelsrechtliche Gewinnabführung (z.B., weil die Organgesellschaft eine Rücklage gebildet und diesen Teil des Gewinns nicht an den Organträger abgeführt hat), liegt eine Minderabführung vor.

Mehr- oder Minderabführungen, die während des Organschaftsverhältnisses anfallen, ihre **Ursache aber in vororganschaftlicher Zeit** haben, fallen nicht unter § 27 Abs. 6 KStG. Vielmehr führt die vororganschaftlich bedingte Mehrabführung nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG zu einer Gewinnausschüttung, die nur bei Übersteigen des ausschüttbaren Gewinns (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG) Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto haben kann. Diese Mehrabführung ist als Gewinnausschüttung in Zeile 3 (→ Rz. 1021) einzutragen und daher in den im Wj. erbrachten Leistungen lt. Zeile 18 dieser Anlage (→ Rz. 1038) enthalten. Die vororganschaftlich verursachte Minderabführung ist nach § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG als Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft zu behandeln und führt damit zu einem Zugang im steuerlichen Einlagekonto. Dieser Zugang ist in Zeile 51 (→ Rz. 1076) einzutragen.

In **Zeile 53**, Vorspalte ist der **Jahresüberschuss/-fehlbetrag** gem. Handels- oder Steuerbilanz lt. Zeile 11 der Anlage GK anzugeben. Bei einer Organgesellschaft beträgt der handelsrechtliche Jahresüberschuss/-fehlbetrag üblicherweise 0 €, da als letzter Geschäftsvorfall der erzielte Jahresüberschuss gewinnmindernd an den Organträger abzuführen bzw. ein erzielter Jahresfehlbetrag gewinnerhöhend durch den Organträger auszugleichen ist. Etwas anderes kann nur gelten, wenn von der Organgesellschaft erzielte Gewinne nicht der handelsrechtlichen Gewinnabführung unterliegen wie der von der Organgesellschaft selbst zu versteuernde Übertragungsgewinn i.S.d. § 11 UmwStG (→ Rz. 1087) oder wenn Teile des Jahresüberschusses in eine Rücklage eingestellt und nicht an den Organträger abgeführt werden. Ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss/-fehlbetrag gem. § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. § 60 Abs. 2 EStDV an die steuerlich maßgebenden Wertansätze anzupassen oder wird aus diesem Grund eine von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz aufgestellt, ist der einzutragende Wert regelmäßig ungleich **1080**

0 € und führt vorbehaltlich der in den Zeilen 54 bis 60 einzutragenden Geschäftsvorfälle in der Differenz zum Ergebnis gem. Handelsbilanz in Zeile 65 zu einer organschaftlichen Mehr- oder Minderabführung.

1081 In **Zeile 54**, Vorspalte sind die **Mehrabführungen** (→ Rz. 1079) als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen **in vororganschaftlicher Zeit** i.S.d. § 14 Abs. 3 KStG (Betrag lt. Zeile 20 der Anlage OG) anzugeben und dem Betrag lt. Zeile 53, Vorspalte hinzuzurechnen. Dadurch wird erreicht, dass eine in Zeile 65 evtl. verbleibende Mehrabführung nur noch eine solche aus organschaftlicher Zeit sein kann. Die vororganschaftliche Mehrabführung ist zudem als Gewinnausschüttung in die Zeilen 3 (→ Rz. 1021) und 18 (→ Rz. 1038) einzutragen.

1082 In **Zeile 55**, Vorspalte sind die **Minderabführungen** (→ Rz. 1079) als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen **in vororganschaftlicher Zeit** i.S.d. § 14 Abs. 3 KStG (Betrag lt. Zeile 21 der Anlage OG) anzugeben und vom Betrag lt. Zeile 53 abzuziehen. Dadurch wird erreicht, dass eine in Zeile 65 evtl. verbleibende Minderabführung nur noch eine solche aus organschaftlicher Zeit sein kann. Der durch die vororganschaftliche Minderabführung eingetretene Zugang im steuerlichen Einlagekonto ist in Zeile 51 (→ Rz. 1076) einzutragen.

1083 In **Zeile 56**, Vorspalte sind die im Wj. erzielten **verrechenbaren Verluste i.S.d. § 15a EStG** aus Beteiligungen an Personengesellschaften hinzuzurechnen, die bei der Organgesellschaft im Rahmen der Einkommensermittlung nicht einkommensmindernd berücksichtigt wurden und durch die keine Mehrabführung entsteht. Für die Ermittlung von Mehr- oder Minderabführungen i.S.d. § 27 Abs. 6 KStG wird die handelsrechtliche Gewinnabführung, die nur die eingetretene Vermögensmehrung umfassen kann, mit der steuerlich eingetretenen Vermögensmehrung verglichen. Daher müssen steuerliche Einkommensteile, die keine Vermögensmehrung sind, ausgeschieden werden. Wird bei der Organgesellschaft der in der Steuerbilanz enthaltene Verlust aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft wegen § 15a EStG im Rahmen der außerbilanziellen Einkommensermittlung neutralisiert, führt dies zwar zu steuerlichem Einkommen (bzw. dadurch nicht zu einem Verlust), aber nicht zu einer Vermögensmehrung, da die Organgesellschaft den Verlust in der Steuerbilanz tatsächlich erlitten hat.[1)]

1084 **Zeile 57**, Vorspalte ist auszufüllen, wenn und soweit im Wj. in der Steuerbilanz enthaltene **positive Einkünfte** aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft im Rahmen der Einkommensermittlung der Organgesellschaft um verrechenbare Verluste i.S.d. **§ 15a EStG** gemindert wurden. Vermögensmehrungen, die steuerlich kein Einkommen sind, führen zu einer Minderabführung i.S.d. § 27 Abs. 6 KStG. Dies würde im Falle des § 15a EStG jedoch dann zu einem unzutreffenden Ergebnis führen, wenn der verrechenbare Verlust i.S.d. § 15a EStG nach den Ausführungen in Zeile 56, Vorspalte nicht zu einer Mehrabführung geführt hat.[2)] In diesen Fällen ist daher in Zeile 57, Vorspalte die im Wj. vorgenommene Verlustverrechnung nach § 15a EStG abzuziehen.

1085 In **Zeile 58**, Vorspalte sind die im Wj. **erfolgswirksam gebuchten Einlagen** (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG), die bis zum Ende des Wj. auch **tatsächlich geleistet** wurden, einzutragen und abzuziehen. Dies ist der Betrag lt. Zeile 63 der Anlage GK. Erfolgswirksam gebuchte Einlagen gehören weder zum handelsrechtlich abzuführenden Gewinn noch zu den steuerlichen Vermögensmehrungen und können daher insoweit keine Differenz zwischen abgeführtem Gewinn und steuerlicher Vermögensmehrung auslösen.

1086 In **Zeile 58a**, Vorspalte sind die im Wj. **erfolgswirksam gebuchten Einlagen** (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG), die bis zum Ende des Wj. noch **nicht geleistet** wurden, einzutragen und abzuziehen. Dies ist der Betrag lt. Zeile 64 der Anlage GK. Erfolgswirksam gebuchte Einlagen gehören weder zum handelsrechtlich abzuführenden Gewinn noch zu den steuerlichen Vermögensmehrungen und können daher insoweit keine Differenz zwischen abgeführtem Gewinn und steuerlicher Vermögensmehrung auslösen.

1087 Steuerliche Gewinne, die nicht der handelsrechtlichen Gewinnabführung unterliegen, können keine Differenz zwischen Gewinnabführung und steuerlicher Vermögensmehrung nach sich ziehen und müssen daher bei Berechnung der Mehr-/Minderabführungen neutralisiert werden. In **Zeile 59**, Vorspalte ist daher der von der Organgesellschaft nach § 11 UmwStG **selbst zu versteuernde Übertragungsgewinn**[3)] – abzgl. der damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben (z.B. darauf entfallende Steuern) – abzuziehen.

1088 In **Zeile 60**, Vorspalte sind **sonstige Korrekturen** zu bilden, die zur zutreffenden Berechnung der Mehr- oder Minderabführung ggf. erforderlich sind. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn in **mehrstufigen Organschaftsketten** die Beteiligungsquoten nicht durchgehend 100 % betragen und die organschaftlichen Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des Zwischenorganträgers für die untergeordneten Organgesellschaften nur dem Beteiligungsverhältnis entsprechend gebildet werden können. Die Berechnung der sonstigen Korrekturen ist gesondert zu erläutern. Die Ermittlung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

1089 In **Zeile 65, Vorspalte** ist der **Saldo der Zeilen 53 bis 60** in der Vorspalte anzugeben und entsprechend dem ausgewiesenen Vorzeichen in Spalte 3 entweder dem steuerlichen Einlagekonto hinzuzurechnen (positiver Betrag = Minderabführung) oder vom steuerlichen Einlagekonto abzuziehen (negativer Betrag = Mehrabführung). Nach § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG kann das steuerliche Einlagekonto durch organschaftliche Mehrabführungen negativ werden. Der Wert der Zeile 65 muss der Differenz aus den Werten der Zeilen 21b und 21a der Anlage OG entsprechen.

1) Vgl. BFH v. 29.8.2012, I R 65/11, BStBl II 2013, 555.
2) Vgl. BFH v. 29.8.2012, I R 65/11, BStBl II 2013, 555.
3) BMF v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, DOK 2011/0903665, BStBl I 2011, 1314, Rz. Org. 27.

j) Anpassungen beim übernehmenden Rechtsträger bei Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen (Zeilen 66–81)

	Anpassungen beim übernehmenden Rechtsträger bei Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen (Zeilen 67 bis 80 nicht bei mehreren Übernahmen ausfüllen - siehe dazu Zeile 81)			
66	Zwischensumme			
	Bei Beteiligung des übernehmenden Rechtsträgers am übertragenden Rechtsträger oder bei nicht bestehendem Beteiligungsverhältnis der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger			
67	Steuerliches Einlagekonto des übertragenden Rechtsträgers, gegebenenfalls gekürzt im Verhältnis der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung des übernehmenden Rechtsträgers an dem übertragenden Rechtsträger (§ 29 Absatz 2 Satz 2, § 29 Absatz 6 KStG)		48.111 +	
	Bei Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers am übernehmenden Rechtsträger			
68	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals (§ 29 Absatz 1 KStG): Betrag des Nennkapitals des übernehmenden Rechtsträgers am steuerlichen Übertragungsstichtag	48.179		
69 frei				
70	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.181 –		

Steuernummer

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4
70a	Verringerung des Sonderausweises bis zu dessen Verbrauch; niedrigerer Betrag laut Zeile 66 oder dem Betrag laut Zeile 68 abzüglich Betrag laut Zeile 70	–		–
71	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto		+	
72	Zwischensumme			
73	Minderung des steuerlichen Einlagekontos des übernehmenden Rechtsträgers im Verhältnis der Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers am übernehmenden Rechtsträger (§ 29 Absatz 2 Satz 3 KStG)		48.112 –	
74	Hinzurechnung des steuerlichen Einlagekontos des übertragenden Rechtsträgers		48.182 +	
75	Zwischensumme			
	Anpassung des Nennkapitals des übernehmenden Rechtsträgers (§ 29 Absatz 4 KStG)			
76	Bei Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers am übernehmenden Rechtsträger: Betrag des Nennkapitals; in allen anderen Fällen: Betrag der Erhöhung des Nennkapitals (nicht enthalten sein dürfen Beträge, die auf baren Zuzahlungen beziehungsweise Sacheinlagen beruhen)	48.131		
77	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital (Betrag laut Zeile 70)	–		
78	Zwischensumme			
79	Hierfür Verwendung eines positiven Bestandes des steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	–	–	
80	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen			+
81	Bei mehreren Übernahmen: Beträge im Sinne der Zeilen 79 und 80 laut gesonderter Ermittlung jeweils für jede Übernahme entsprechend der Zeilen 67 bis 78 (74)		48.241 +/–	48.242 +/–

1090 In **Zeile 66, Spalte 4** ist als **Zwischensumme des Bestands des Sonderausweises** die Differenz zwischen den Zeilen 37 und 46a, jeweils Spalte 4 einzutragen.

1091 In den Zeilen 66 bis 81 sind die **Veränderungen im steuerlichen Einlagekonto und im Sonderausweis im Falle einer Umwandlung** (Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung) **für den übernehmenden Rechtsträger** zu ermitteln. Ist die Körperschaft übertragender Rechtsträger, sind die Zeilen 92 ff. (→ Rz. 1120 ff.) auszufüllen. Da hierdurch ermittelt werden soll, ob die Anpassung des Nennkapitals beim übernehmenden Rechtsträger aus Gesellschaftermitteln oder aus sonstigen Rücklagen erfolgt, muss die Berechnung für jeden Umwandlungsvorgang getrennt vorgenommen werden. Sind daher im Wj. **mehrere Übernahmen** erfolgt, sind die Zeilen 67 bis 80 nicht auszufüllen, sondern stattdessen die Zeile 81 (→ Rz. 1108).

1092 In **Zeile 67** sind die Fälle zu erfassen, in denen der **übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger beteiligt** ist (Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung z.B. von der Tochter- auf die Muttergesellschaft) bzw. in denen gar **keine Beteiligung zwischen diesen beiden Rechtsträgern** besteht (Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung z.B. von Schwestergesellschaften oder nicht miteinander verbundenen Rechtsträgern). Fälle, in denen der übertragende Rechtsträger am übernehmenden Rechtsträger (Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung von der Mutter- auf die Tochtergesellschaft) beteiligt ist, sind nicht in Zeile 67, sondern in den folgenden Zeilen 68 ff. zu berücksichtigen.

In Zeile 67 ist das **steuerliche Einlagekonto des übertragenden Rechtsträgers** dem steuerlichen Einlagekonto des übernehmenden Rechtsträgers hinzuzurechnen. Dadurch werden die steuerlichen Einlagekonten der beteiligten Rechtsträger miteinander addiert (§ 29 Abs. 2 Satz 1 KStG). Besteht eine Beteiligung des übernehmenden Rechtsträgers am übertragenden Rechtsträger, so ist zu beachten, dass nach § 29 Abs. 2 Satz 2 KStG eine Hinzurechnung des steuerlichen Einlagekontos im Verhältnis der (unmittelbaren oder mittelbaren) Beteiligung des übernehmenden Rechtsträgers am übertragenden Rechtsträger unterbleibt. Dies begründet sich darin, dass soweit die übernehmende Körperschaft an der übertragenden Körperschaft beteiligt ist, der übernehmenden Körperschaft kein zusätzliches Eigenkapital übertragen wird, weil das (anteilige) Vermögen des übertragenden Rechtsträgers bereits in Form der Beteiligung beim übernehmenden Rechtsträger vorhanden ist und daher insoweit nur ein Austausch von Vermögensgegenständen erfolgt.

Beispiel:
Ist die übernehmende Muttergesellschaft zu 75 % an der übertragenden Tochtergesellschaft beteiligt, ist das steuerliche Einlagekonto der Tochtergesellschaft nur zu 25 % als Zugang beim steuerlichen Einlagekonto der Muttergesellschaft zu erfassen.

Wurde für die übertragende Körperschaft bisher kein steuerliches Einlagekonto festgestellt, weil sie bspw. im Ausland ansässig war, sind die nicht auf das Nennkapital geleisteten Einlagen am Übertragungsstichtag zu ermitteln und nach § 29 Abs. 6 KStG dem steuerlichen Einlagekonto des übernehmenden Rechtsträgers hinzuzurechnen.

1093 Die **Zeilen 68 bis 71** erfassen den Fall, dass bei Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung **der übertragende Rechtsträger am übernehmenden Rechtsträger beteiligt** ist (Übertragung von der Mutter- auf die Tochtergesellschaft). Nach § 29 Abs. 2 Satz 3 KStG mindert sich in diesen Fällen das steuerliche Einlagekonto des übernehmenden Rechtsträgers im Verhältnis der Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers an der übernehmenden Körperschaft. Grund hierfür ist, dass durch die Umwandlung auch die vom übertragenden Rechtsträger am übernehmenden Rechtsträger gehaltenen Anteile auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. Die übernehmende Körperschaft erhält somit insoweit durch die Umwandlung nur Anteile an sich selbst und kein neues Vermögen. Daher würde eine Addition der steuerlichen Einlagekonten der beteiligten Rechtsträger nach § 29 Abs. 2 Satz 1 KStG zu einem unzutreffend hohen Bestand an Eigenkapital beim übernehmenden Rechtsträger führen. Dies wird dadurch korrigiert, dass das steuerliche Einlagekonto des übernehmenden Rechtsträgers nach § 29 Abs. 2 Satz 3 KStG im Umfang der Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers gemindert wird. Um sicherzustellen, dass für diese Minderung ausreichend steuerliches Einlagekonto vorhanden ist, wird zunächst nach § 29 Abs. 1 KStG das Nennkapital des übernehmenden Rechtsträgers fiktiv auf 0 € herabgesetzt und dem steuerlichen Einlagekonto gutgeschrieben (Zeilen 68 bis 71).[1)] Nach der Minderung des steuerlichen Einlagekontos des übernehmenden Rechtsträgers nach § 29 Abs. 2 Satz 3 KStG (Zeile 73) und der Hinzurechnung des steuerlichen Einlagekontos des übertragenden Rechtsträgers (Zeile 74) wird das Nennkapital des übernehmenden Rechtsträgers wieder fiktiv als Kapitalerhöhung erfasst (Zeilen 76 ff.).

1094 In **Zeile 68**, Vorspalte ist das **gesamte Nennkapital des übernehmenden Rechtsträgers** am Übertragungsstichtag anzugeben, das nach § 29 Abs. 1 KStG fiktiv herabgesetzt wird.

1095 In **Zeile 70**, Vorspalte sind die **ausstehenden Einlagen in das Nennkapital** des übernehmenden Rechtsträgers anzugeben und vom Betrag lt. Zeile 68, Vorspalte abzuziehen. Ausstehende Einlagen in das Nennkapital können nicht im steuerlichen Einlagekonto enthalten sein und können dieses bei fiktiver Kapitalherabsetzung daher auch nicht mindern. Ebenso wenig können sie nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG das steuerliche Einlagekonto erhöhen.

1096 In **Zeile 70a, Vorspalte** und **Spalte 4** ist der **Sonderausweis** (§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG) **des übernehmenden Rechtsträgers** lt. Zeile 66 anzugeben und von Zeile 68, Vorspalte und Zeile 66, Spalte 4 abzuziehen. Da das Nennkapital fiktiv auf 0 € herabsetzt wird, ist infolgedessen auch der Sonderausweis bis auf einen Bestand von 0 € zu vermindern (§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG).

1) Vgl. BMF v. 16.12.2003, IV A 2 – S 1978 – 16/03, BStBl I 2003, 786, Rz. 39.

In **Zeile 71, Vorspalte** ist die **Differenz** zwischen den Beträgen lt. Zeilen 68 bis 70a, jeweils Vorspalte anzugeben, die in **Zeile 71, Spalte 3** dem steuerlichen Einlagekonto des übernehmenden Rechtsträgers gutzuschreiben ist. **1097**

In **Zeile 72, Spalte 3** ist die **Zwischensumme** des steuerlichen Einlagekontos (Betrag lt. Zeile 41, korrigiert um die Beträge lt. Zeilen 43, 47, 49-52, 52a, 65, 67 und 71) anzugeben. **1098**

In **Zeile 73**, Spalte 3 ist das **steuerliche Einlagekonto des übernehmenden Rechtsträgers im Verhältnis der Beteiligung** des übertragenden Rechtsträgers am übernehmenden Rechtsträger zu mindern (§ 29 Abs. 2 Satz 3 KStG; → Rz. 1093). **1099**

Beispiel:
Ist die übertragende Muttergesellschaft zu 75 % an der übernehmenden Tochtergesellschaft beteiligt, ist das steuerliche Einlagekonto der übernehmenden Tochtergesellschaft um 75 % seines Bestands zu vermindern.

In **Zeile 74**, Spalte 3 erfolgt die **Hinzurechnung des steuerlichen Einlagekontos des übertragenden Rechtsträgers** zum steuerlichen Einlagekonto des übernehmenden Rechtsträgers (§ 29 Abs. 2 Satz 1 KStG). **1100**

In **Zeile 75, Spalte 3** ist die **Zwischensumme des steuerlichen Einlagekontos** aus den Zeilen 72 bis 74, jeweils Spalte 3 anzugeben. **1101**

Nach § 29 Abs. 4 KStG ist auf die durch die Umwandlung eingetretene Kapitalerhöhung § 28 Abs. 1 und 3 KStG anzuwenden. Das bedeutet, dass für die Erhöhung des Nennkapitals zunächst das steuerliche Einlagekonto zu verwenden ist und dann sonstige Rücklagen dem Nennkapital zugeführt werden, wodurch der Sonderausweis erhöht wird. Diese Berechnung erfolgt in den Zeilen 76 bis 80, die daher sowohl in den Fällen der Zeile 67 (→ Rz. 1092) als auch in den Fällen der Zeilen 68 ff. (→ Rz. 1093) auszufüllen sind. Sind im Wj. **mehrere Übernahmen** erfolgt, sind nicht die Zeilen 76 bis 80 auszufüllen, sondern stattdessen die Zeile 81 (→ Rz. 1108). **1102**

In **Zeile 76**, Vorspalte erfolgt die **Anpassung des steuerlichen Einlagekontos an das Nennkapital des übernehmenden Rechtsträgers** (§ 29 Abs. 4 KStG). **1103**

In den Fällen der Zeile 67 (Beteiligung des übernehmenden Rechtsträgers am übertragenden Rechtsträger oder kein Beteiligungsverhältnis zwischen übernehmendem und übertragendem Rechtsträger) (→ Rz. 1092) ist der **Betrag der Erhöhung des Nennkapitals** des übernehmenden Rechtsträgers anzugeben. Dieser Erhöhungsbetrag wird durch die entsprechenden Gesellschafterbeschlüsse im Rahmen der Umwandlung festgelegt und kann auch aus der Verwendung von Rücklagen stammen. Beträge, die auf baren Zuzahlungen oder Sacheinlagen beruhen, dürfen hierbei nicht berücksichtigt werden, weil für § 29 Abs. 4 KStG nur maßgebend ist, inwieweit das Nennkapital aus der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos und der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (Sonderausweis) gebildet worden ist, nicht jedoch aus vom Gesellschafter für die Kapitalerhöhung zugeführtem Eigenkapital.

In den Fällen der Zeile 68 (Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers am übernehmenden Rechtsträger) (→ Rz. 1093) ist der **Betrag des Nennkapitals** des übernehmenden Rechtsträgers anzugeben. Da in den Zeilen 68 bis 71 die fiktive Herabsetzung des Nennkapitals der übernehmenden Gesellschaft auf 0 € erfolgte, ist ebenfalls fiktiv das Nennkapital des übernehmenden Rechtsträgers wieder in voller Höhe als Kapitalerhöhung zu berücksichtigen.

In **Zeile 77**, Vorspalte sind die **ausstehenden Einlagen in das Nennkapital des übernehmenden Rechtsträgers** anzugeben (Betrag lt. Zeile 70, Vorspalte) und von dem Betrag lt. Zeile 76, Vorspalte abzuziehen. Da das durch die Verwendung von steuerlichem Einlagekonto und Bildung des Sonderausweises gebildete Nennkapital zu ermitteln ist, muss der Teil des Nennkapitals abgezogen werden, der durch noch ausstehende Einlagen des Gesellschafters gebildet werden soll. Die bereits vom Gesellschafter für die Kapitalerhöhung erbrachten Einlagen wurden in Zeile 76 (→ Rz. 1103) nicht berücksichtigt, sodass insoweit keine Korrektur erforderlich ist. **1104**

In **Zeile 78, Vorspalte** ist als **Zwischensumme** die Differenz zwischen Zeile 76 und 77, jeweils Vorspalte zu bilden. **1105**

In **Zeile 79, Vorspalte** und **Spalte 3** ist **der Teil der Nennkapitalerhöhung abzuziehen**, für den nach § 29 Abs. 4 KStG i.V.m. § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG vorrangig das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt, so dass die Nennkapitalerhöhung vorrangig aus Gesellschaftereinlagen gebildet wird und es insoweit nicht zur Bildung/Erhöhung des Sonderausweises kommt. Der Abzug ist auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos lt. Zeile 75, Spalte 3 begrenzt. **1106**

Der sich nach Abzug des Betrags lt. Zeile 79, Vorspalte vom Betrag lt. Zeile 78, Vorspalte in **Zeile 80, Vorspalte** ergebende Betrag ist der **Teil der Nennkapitalerhöhung**, der nicht aus Einlagen der Gesellschafter stammt und nicht aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert werden konnte und für den daher eine Verwendung der sonstigen Rücklagen angenommen wird, so dass der nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG dadurch zu bildende Sonderausweis in **Zeile 80, Spalte 4** den bisherigen Sonderausweis lt. Zeile 66, Spalte 4 erhöht. **1107**

Sind im Wj. **mehrere Übernahmen** erfolgt, sind die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos und die Bildung des Sonderausweises durch Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen für jede Übernahme getrennt nach Maßgabe der Zeilen 67 bis 80 gesondert zu ermitteln und die jeweiligen Salden aller Übernahmevorgänge in **Zeile 81**, Spalte 3 und 4 einzutragen. Die Ermittlung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. **1108**

k) Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen (§ 28 Abs. 1 KStG) – außerhalb einer Umwandlung i.S.d. UmwStG (Zeilen 82–85)

	Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen (§ 28 Absatz 1 KStG) - außerhalb einer Umwandlung im Sinne des UmwStG			
82	Zwischensumme			
83	Betrag der Erhöhung des Nennkapitals	48.115		
84	Hierfür Verwendung eines positiven Bestandes des steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	–	–	
85	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen			+

1109 In **Zeile 82, Spalte 3** ist aus den Zeilen 75 bis 81 die **Zwischensumme des steuerlichen Einlagekontos** zu bilden.

1110 In **Zeile 83**, Vorspalte ist der Betrag der **Erhöhung** des durch Umwandlung von Rücklagen außerhalb einer Umwandlung im Sinne des UmwStG entstandenen **Nennkapitals** anzugeben. Gemäß § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG gilt bei einer solchen Umwandlung von Rücklagen der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen umgewandelt, wobei der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wj. der Umwandlung, jedoch vor Berücksichtigung der Kapitalerhöhung, maßgeblich ist (§ 28 Abs. 1 Satz 2 KStG).

1111 In **Zeile 84, Vorspalte** ist das für die **Kapitalerhöhung** nach § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG als **verwendet geltende** positive **steuerliche Einlagekonto** bis zu dessen Verbrauch abzuziehen. Der abzuziehende Betrag ist zum einen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos lt. Zeile 82, Spalte 3 und zum anderen auf den Kapitalerhöhungsbetrag lt. Zeile 83, Vorspalte begrenzt. Dieser Betrag ist ebenfalls in **Spalte 3** der **Zeile 84** abzuziehen.

1112 In **Zeile 85, Vorspalte** ist der **verbleibende Betrag** zwischen den Zeilen 83 und 84, jeweils Vorspalte anzugeben, in dessen Höhe das steuerliche Einlagekonto den Betrag der Nennkapitalerhöhung nicht abdeckt. Dieser Betrag stellt die Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen dar, für die nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG ein Sonderausweis zu bilden bzw. zu erhöhen ist. Der Sonderausweis ist in **Zeile 85, Spalte 4** entsprechend zu erhöhen.

l) Weiterveräußerung eigener Anteile zu einem Veräußerungspreis unter dem Nennbetrag oder Einziehung eigener Anteile ohne Kapitalherabsetzung (Zeilen 88–91)

	Weiterveräußerung eigener Anteile zu einem Veräußerungspreis unter dem Nennbetrag oder Einziehung eigener Anteile ohne Kapitalherabsetzung			
86 und 87 frei				
88	Zwischensumme			
89	Bei Weiterveräußerung: Differenzbetrag zwischen Nennbetrag und Veräußerungspreis; Bei Einziehung ohne Kapitalherabsetzung: Nennbetrag der eingezogenen eigenen Anteile	48.257		
90	Hierfür Verwendung eines positiven Bestandes des steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	–	–	
91	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen			+

1113 Hat die Gesellschaft eigene Anteile erworben und veräußert sie diese dann weiter, stellt dies bei der Gesellschaft steuerlich keinen Veräußerungsvorgang dar, sondern ist wie eine Erhöhung des Nennkapitals zu behandeln. Die Weiterveräußerung führt nicht zu einem steuerlichen Veräußerungsgewinn bzw. -verlust. In Höhe des Nennbetrags der eigenen Anteile ergeben sich keine Auswirkungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos oder einen bestehenden Sonderausweis. Ein den Nennbetrag übersteigender Teil des Verkaufspreises erhöht den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Werden die eigenen Anteile zu einem (angemessenen) Kaufpreis unterhalb des Nennbetrags weiterveräußert, ist der Differenzbetrag zwischen dem Kaufpreis und dem Nennbetrag der Anteile als Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zu behandeln. In entsprechender Anwendung des § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG vermindert der Differenzbetrag den Bestand des steuerlichen Einlagekontos und führt, soweit dieser Bestand nicht ausreicht, zur Bildung bzw. Erhöhung des Sonderausweises.[1)]

1) Vgl. BMF v. 27.11.2013, IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl I 2013, 1615, Rz. 13 f.

Werden die eigenen Anteile eingezogen, ohne dass das Nennkapital nach der Einziehung herabgesetzt wird, ist dies hinsichtlich der Höhe des Nennbetrags der eingezogenen eigenen Anteile in entsprechender Anwendung des § 28 Abs. 1 KStG als Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zu behandeln.[1)]

Erfolgt die Weiterveräußerung der eigenen Anteile zu einem **Veräußerungspreis über dem Nennbetrag**, ist Zeile 52a auszufüllen. **1114**

In **Zeile 88**, Spalte 3 ist die **Zwischensumme** des steuerlichen Einlagekontos aus den Zeilen 82 und 84, jeweils Spalte 3 zu bilden. **1115**

Erfolgt die Weiterveräußerung der eigenen Anteile zu einem **Veräußerungspreis unter dem Nennbetrag**, ist in **Zeile 89**, Vorspalte der Differenzbetrag zwischen Nennbetrag und Veräußerungspreis anzugeben. Wurden die **Anteile eingezogen**, ohne dass eine Nennkapitalherabsetzung erfolgte, ist in Zeile 89, Vorspalte der Nennbetrag der eingezogenen eigenen Anteile einzutragen. **1116**

Für den in Zeile 89, Vorspalte eingetragenen Betrag gilt das steuerliche Einlagekonto bis zu dessen Verbrauch, also maximal in Höhe des Betrags lt. Zeile 88, Spalte 3 als verwendet. Der danach das steuerliche Einlagekonto verbrauchende Betrag ist in **Zeile 90**, Vorspalte und Spalte 3 einzutragen und abzuziehen. **1117**

In **Zeile 91**, Vorspalte ist die Differenz aus den Zeilen 89 und 90, jeweils Vorspalte zu bilden. In Höhe des Differenzbetrags liegt eine **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln** vor, die zur Bildung bzw. Erhöhung des Sonderausweises i.S.d. § 28 KStG führt. Dementsprechend ist der Differenzbetrag in Zeile 91, Spalte 4 einzutragen und dem Sonderausweis hinzuzurechnen. **1118**

m) Anpassungen beim übertragenden Rechtsträger bei Abspaltung (Zeilen 92–109)

	Anpassungen beim übertragenden Rechtsträger bei Abspaltung 32			
92	Zwischensumme			

1) Vgl. BMF v. 27.11.2013, IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl I 2013, 1615, Rz. 16 f.

Steuernummer

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4
	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals nach § 29 Absatz 1 KStG			
93	Betrag des Nennkapitals am steuerlichen Übertragungsstichtag	48.136		
94 frei				
95	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.132 –		
95a	Verringerung des Sonderausweises bis zu dessen Verbrauch; niedrigerer Betrag laut Zeile 92 oder dem Betrag laut Zeile 93 abzüglich Betrag laut Zeile 95	–		–
96	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto		+	
97	Zwischensumme			
	Verringerung des steuerlichen Einlagekontos im Verhältnis des übergehenden Vermögens nach § 29 Absatz 3 KStG			
98	Betrag laut Zeile 97 Spalte 3			
99	Korrektur um in den Zeilen 25 bis 85 enthaltene Zu- und Abgänge aufgrund von Sachverhalten, die nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag verwirklicht wurden (laut gesonderter Ermittlung) (74)	48.226 –/+		
100	Zwischensumme			
100a	Der für die Abspaltung maßgebende Zähler nach § 29 Absatz 3 KStG	48.341		
100b	Der für die Abspaltung maßgebende Nenner nach § 29 Absatz 3 KStG	48.342		
101	Verringerung des steuerlichen Einlagekontos nach § 29 Absatz 3 KStG (Betrag laut Zeile 100 multipliziert mit dem Betrag laut Zeile 100a dividiert durch den Betrag laut Zeile 100b)		–	
102	Zwischensumme			
	Anpassung des Nennkapitals des übertragenden Rechtsträgers nach § 29 Absatz 4 KStG			
103	Höhe des Nennkapitals nach der Übertragung	48.118		
104	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.180 –		
105	Zwischensumme			
106	Hierfür Verwendung eines positiven Bestandes des steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	–	–	
107	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen			+
108	Zwischensumme			
109	Verringerung des steuerlichen Einlagekontos im Falle von Leistungen, die nicht bis zum steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgt sind beziehungsweise als erfolgt gelten: - Betrag laut Zeile 23 höchstens Summe der Beträge laut Zeile 99 Vorspalte und Zeile 108 Spalte 3, wenn Summe positiv oder - insoweit nach § 27 Absatz 5 KStG zu berücksichtigender Betrag		–	

In **Zeile 92, Spalte 4** ist als **Zwischensumme** des **Sonderausweis**es der Saldo aus den Zeilen 66, 70a, 80, 81, 85 und 91, jeweils Spalte 4 anzugeben. **1119**

In den Zeilen 93 bis 109 sind die Veränderungen im **steuerlichen Einlagekonto** und im **Sonderausweis** im Falle einer **Abspaltung** für den **übertragenden Rechtsträger** zu ermitteln. **1120**

Zusätzliche Angaben zur Abspaltung sind zudem in den Zeilen 138 ff. (→ Rz. 1158 ff.) zu machen. Die dort vorzunehmenden Berechnungen dienen bei Abspaltung auf eine Personengesellschaft der Ermittlung der Bezüge des Anteilseigners i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

In **Zeile 93**, Vorspalte ist der **Betrag des Nennkapitals der übertragenen Kapitalgesellschaft** am steuerlichen Übertragungsstichtag anzugeben. Dieser Betrag gilt gem. § 29 Abs. 1 Satz 1 KStG nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG als in vollem Umfang herabgesetzt. Die fiktive Herabsetzung des gesamten Nennkapitals ist an dieser Stelle ungeachtet dessen vorzunehmen, dass die Körperschaft im Falle der Abspaltung nur einen Teil ihres Nennkapitals auf den übernehmenden Rechtsträger überträgt. Die insoweit erforderliche Neubildung des bei der übertragenden Körperschaft verbleibenden Nennkapitals erfolgt in den Zeilen 103 ff. (→ Rz. 1133 ff.). **1121**

In **Zeile 95**, Vorspalte sind die **ausstehenden Einlagen in das Nennkapital** abzuziehen, da diese Beträge das tatsächliche Vermögen der Kapitalgesellschaft noch nicht erhöht haben und daher für eine Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos nicht in Frage kommen (vgl. § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG, wonach das steuerliche Einlagekonto nur zu erhöhen ist, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist). **1122**

In **Zeile 95a**, Vorspalte und Spalte 4 erfolgt der **Abzug des Sonderausweises** vom Betrag der fiktiven Nennkapitalherabsetzung lt. Zeile 93, da gem. § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zunächst der Sonderausweis zu mindern ist, weil nur das aus Einlagen, nicht jedoch das aus Gesellschaftsmitteln gebildete Nennkapital in das steuerliche Einlagekonto eingestellt werden kann. Abzuziehen ist höchstens der in Zeile 92, Spalte 4 ausgewiesene Betrag des Sonderausweises. **1123**

In **Zeile 96**, Vorspalte ist in der Differenz der Zeilen 93 bis 95a, jeweils Vorspalte der Betrag des **fiktiv herabgesetzten Nennkapitals** nach Abzug des Sonderausweises und der ausstehenden Einlagen anzugeben. Dieser verbleibende Betrag wird gem. § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG in Zeile 96, Spalte 3 dem **steuerlichen Einlagekonto** gutgeschrieben. **1124**

In **Zeile 97, Spalte 3** ist die **Zwischensumme des steuerlichen Einlagekontos** (Saldo der Zeilen 88, 90 und 96) anzugeben. **1125**

In den **Zeilen 98 bis 100** ist das steuerliche Einlagekonto zu korrigieren um die Vorgänge, die bei **unterjährigen Abspaltungen** nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto hatten. Grund hierfür ist, dass sich bei einer Abspaltung nach § 123 Abs. 2 UmwG beim übertragenden Rechtsträger der Bestand des steuerlichen Einlagekontos anteilig in dem in § 29 Abs. 3 Satz 1, 2 und 4 KStG genannten Umfang verringert. Maßgebend für die Verringerung ist der nach Berücksichtigung von Zu- und Abgängen ermittelte (ggf. fiktive) Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum steuerlichen Übertragungsstichtag. Dies gilt auch dann, wenn der steuerliche Übertragungsstichtag nicht auf den Schluss des Wj. des übertragenden Rechtsträgers fällt. Es muss daher ermittelt werden, welchen Bestand das steuerliche Einlagekonto zum steuerlichen Übertragungsstichtag hat, wofür es beim übertragenden Rechtsträger um nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgte Zugänge oder erbrachte Leistungen lt. den in den Zeilen 25 bis 85 erfassten Vorgängen korrigiert werden muss.[1)] **1126**

In **Zeile 98**, Vorspalte ist das steuerliche Einlagekonto lt. Zeile 97, Spalte 3 einzutragen. **1127**

In **Zeile 99**, Vorspalte ist die (negative) Summe der in den Zeilen 25 bis 85 in der Spalte 3 eingetragenen **Sachverhalte**, die **nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag** verwirklicht wurden, anzugeben. Sofern es sich um mehrere Sachverhalte handelt, ist eine gesonderte Ermittlung beizufügen. Die Ermittlung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. **1128**

In **Zeile 100**, Vorspalte ist der um den Betrag lt. Zeile 99 korrigierte Betrag lt. Zeile 98 zu erfassen. Damit ist **das steuerliche Einlagekonto zum steuerlichen Übertragungsstichtag** ermittelt. **1129**

Nach § 29 Abs. 3 Satz 1 KStG geht das steuerliche Einlagekonto im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zum bestehenden Vermögen des übertragenden Rechtsträgers vor der Übertragung über. Dieses Verhältnis ist regelmäßig dem Spaltungs- bzw. Übernahmevertrag oder dem Spaltungsplan zu entnehmen. Bei einem abweichenden Verhältnis ist für steuerliche Zwecke gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 KStG das Verhältnis der gemeinen Werte der Vermögensteile zueinander maßgebend. Ist übernehmender Rechtsträger eine Personengesellschaft, so wird das steuerliche Einlagekonto der übertragenden Körperschaft nur gemindert, ohne jedoch auf die Personengesellschaft überzugehen (§ 29 Abs. 3 Satz 4 KStG). In **Zeile 100a**, Vorspalte ist der gem. § 29 Abs. 3 KStG für das **Abspaltungsverhältnis** maßgebende **Zähler** einzutragen, während in **Zeile 100b** der maßgebende **Nenner** anzugeben ist. **1130**

In **Zeile 101, Spalte 3** ist die **Verringerung des steuerlichen Einlagekontos** lt. Zeile 100, Vorspalte **beim übertragenden Rechtsträger** nach dem in den Zeilen 100a und 100b ermittelten Quotienten anzugeben. **1131**

In **Zeile 102, Spalte 3** ist als **Zwischensumme des steuerlichen Einlagekontos** die Differenz aus den Zeilen 97 und 101 anzugeben. **1132**

1) BMF v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, DOK 2011/0903665, BStBl I 2011, 1314, Rz. K.05.

1133 In **Zeile 103**, Vorspalte ist die Höhe **des Nennkapitals des übertragenen Rechtsträgers nach der Übertragung** anzugeben. Die weitere Ermittlung ist gem. § 29 Abs. 4 KStG vorzunehmen, um das Nennkapital nach der in den Zeilen 93 ff. vorgenommenen fiktiven Vollherabsetzung für steuerliche Zwecke ebenfalls fiktiv wieder neu zu bilden und die Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto und den Sonderausweis gem. § 28 Abs. 1 und 3 KStG zu ermitteln.

1134 In **Zeile 104**, Vorspalte sind gem. § 28 Abs. 1 KStG die **ausstehenden Einlagen** in das Nennkapital abzuziehen. Dieser Betrag wird erst künftig das Nennkapital aus Mitteln der Gesellschafter erhöhen und ist daher weder im steuerlichen Einlagekonto noch im Sonderausweis darzustellen.

1135 In **Zeile 105**, Vorspalte ist als Zwischensumme die Differenz zwischen den Beträgen lt. Zeile 103 und 104, jeweils Vorspalte anzugeben.

1136 In **Zeile 106**, Vorspalte ist von der Zwischensumme lt. Zeile 105, Vorspalte **der Teil der fiktiven Nennkapitalerhöhung abzuziehen**, für den nach § 29 Abs. 4 i.V.m. § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG vorrangig das **steuerliche Einlagekonto** als verwendet gilt, so dass die fiktive Nennkapitalerhöhung vorrangig aus Gesellschaftereinlagen gebildet wird und es insoweit nicht zur Bildung/Erhöhung des Sonderausweises kommt. Das für die fiktive Kapitalerhöhung verwendete positive steuerliche Einlagekonto ist maximal bis zu dessen Verbrauch anzugeben, so dass höchstens der Betrag lt. Zeile 102, Spalte 3 zu berücksichtigen ist. Dieser Betrag ist ebenfalls in Spalte 3 der Zeile 106 abzuziehen.

1137 In **Zeile 107**, Vorspalte ist der **Teil der fiktiven Nennkapitalerhöhung** aus Zeile 103, Vorspalte anzugeben, der nach Abzug der Beträge lt. Zeilen 104 und 106, jeweils Vorspalte ggf. noch verbleibt und für den eine **Verwendung der sonstigen Rücklagen** angenommen wird, so dass der nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zu bildende **Sonderausweis** in Zeile 107, Spalte 4 den bisherigen Sonderausweis lt. Zeile 92, Spalte 4 erhöht.

1138 In **Zeile 108** ist jeweils die **Zwischensumme des steuerlichen Einlagekontos** in Spalte 3 (Betrag lt. Zeile 102 abzgl. Betrag lt. Zeile 106) und **des Sonderausweises** in Spalte 4 (Betrag lt. Zeile 92 abzgl. Betrag lt. Zeile 95a und zzgl. Betrag lt. Zeile 107) anzugeben.

1139 In **Zeile 109**, Spalte 3 ist das steuerliche Einlagekonto um **Leistungen** zu vermindern, die **nicht bis zum steuerlichen Übertragungsstichtag** (also danach) erfolgt sind bzw. als erfolgt gelten und daher im Betrag lt. Zeile 108, Spalte 3 noch enthalten sind (→ Rz. 1126). Einzutragen ist der Betrag lt. Zeile 23, Spalte 3 (→ Rz. 1043), höchstens jedoch die Summe der Beträge lt. Zeile 99, Vorspalte und Zeile 108, Spalte 3, sofern diese positiv ist. Sofern für diese Leistungen für die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos auf Grund erteilter Steuerbescheinigungen die Verwendungsfestschreibung des § 27 Abs. 5 KStG gilt (→ Rz. 1022), ist der nach § 27 Abs. 5 KStG maßgebende Betrag einzutragen.

n) Anpassungen beim übertragenden Rechtsträger bei Verschmelzung, Aufspaltung oder beim Formwechsel auf eine Personengesellschaft (Zeilen 110–114)

	Anpassung beim übertragenden Rechtsträger bei Verschmelzung, Aufspaltung oder beim Formwechsel auf eine Personengesellschaft			
110	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals (§ 29 Absatz 1 KStG): Betrag des Nennkapitals am steuerlichen Übertragungsstichtag	48.236		
111 frei				
112	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.232 –		

Steuernummer

- 7 -

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4
112a	Verringerung des Sonderausweises bis zu dessen Verbrauch; niedrigerer Betrag laut Zeile 108, Spalte 4 oder dem Betrag laut Zeile 110 abzüglich Betrag laut Zeile 112	–		–
113	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto		+	
114	Zwischensumme			

1140 In den Fällen der **Verschmelzung** bzw. der **Aufspaltung** geht der übertragende Rechtsträger unter, so dass es keiner Feststellung seines steuerlichen Einlagekontos bzw. Sonderausweises mehr bedürfte. Gleichwohl sind in der letzten gesonderten Feststellung auf den Schluss des letzten Wj. des übertragenden Rechtsträgers auf den steuerlichen Übertragungsstichtag die Bestände vor dem Vermögensübergang zum Schluss des letzten Wj. anzusetzen.[1] Damit ist in den **Zeilen 110 bis 113** die fiktive Herabsetzung des Nennkapitals nach § 29 Abs. 1 KStG und die entsprechende Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos vorzunehmen, um den Zugang des steuerlichen Einlage-

1) Vgl. BMF v. 16.12.2003, IV A 2 – S 1978 – 16/03, BStBl I 2003, 786, Rz. 31.

kontos beim übernehmenden Rechtsträger ermitteln zu können. Gleiches gilt bei **Formwechsel auf eine Personengesellschaft**.

In **Zeile 110**, Vorspalte ist der **Betrag des Nennkapitals der übertragenen Kapitalgesellschaft** am Übertragungsstichtag anzugeben. Dieser Betrag gilt gem. § 29 Abs. 1 Satz 1 KStG als in vollem Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG fiktiv herabgesetzt. 1141

In **Zeile 112**, Vorspalte sind die **ausstehenden Einlagen in das Nennkapital** abzuziehen, da diese Beträge das tatsächliche Vermögen der Kapitalgesellschaft noch nicht erhöht haben und daher für eine Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos nicht in Frage kommen (vgl. § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG, wonach das steuerliche Einlagekonto nur zu erhöhen ist, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist). 1142

In **Zeile 112a**, Vorspalte und Spalte 4 erfolgt der **Abzug des Sonderausweises vom Betrag der fiktiven Nennkapitalherabsetzung** lt. Zeile 110 abzgl. Zeile 112, jeweils Vorspalte, da gem. § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zunächst der Sonderausweis zu mindern ist, weil nur das aus Einlagen, nicht jedoch das aus Gesellschaftsmitteln gebildete Nennkapital in das steuerliche Einlagekonto eingestellt werden kann. Abzuziehen ist höchstens der lt. Zeile 108, Spalte 4 ausgewiesene Betrag des Sonderausweises. 1143

In **Zeile 113**, Vorspalte ist der Betrag des **fiktiv herabgesetzten Nennkapitals** nach Abzug des Sonderausweises und der ausstehenden Einlagen anzugeben (Betrag lt. Zeile 110 abzgl. Beträge lt. Zeilen 112 und 112a, jeweils Vorspalte). Dieser verbleibende Betrag wird gem. § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG in Zeile 113, Spalte 3 dem **steuerlichen Einlagekonto** gutgeschrieben und geht vorbehaltlich § 29 Abs. 2 Satz 2 KStG auf den übernehmenden Rechtsträger über. 1144

In **Zeile 114**, Spalte 3 ist die **Zwischensumme des steuerlichen Einlagekontos** aus den Zeilen 108, 109 und 113 einzutragen. 1145

o) Zugang nach § 35 KStG auf Grund eines Verlustabzugs (Zeile 115)

	Zugang nach § 35 KStG	
115	Zugang nach § 35 KStG aufgrund eines Verlustabzugs (38)	+

In **Zeile 115** ist der **Zugang nach § 35 KStG auf Grund eines Verlustabzugs** anzugeben. Das steuerliche Einlagekonto wird danach erhöht, soweit ein Verlust aus dem VZ 1990 einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die am 31.12.1990 ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz nur im Beitrittsgebiet (fünf neue Bundesländer) hatte, das Einkommen eines VZ mindert, für den das Halbeinkünfteverfahren (ab VZ 2009: Teileinkünfteverfahren) gilt.[1] Ist ein Verlustabzug in einem VZ zu berücksichtigen, dessen Einkommen sich aus dem Gewinn von zwei Wj. zusammensetzt, ist der Verlustabzug für die Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos auf die beiden Wj. aufzuteilen.[2] Sind nur in einem Wj. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb positiv, ist der Zugang nach § 35 KStG ausschließlich in diesem Wj. zu berücksichtigen. 1146

p) Verminderung des Sonderausweises und des steuerlichen Einlagekontos nach § 28 Abs. 3 KStG (Zeilen 116 und 117)

	Verminderung des Sonderausweises und des steuerlichen Einlagekontos nach § 28 Absatz 3 KStG		
116	Zwischensumme		
117	Abzug des Betrages laut Zeile 116 Spalte 4 - maximal in Höhe des positiven Betrages laut Zeile 116 Spalte 3 - jeweils in Spalten 3 und 4	–	–

In **Zeile 116** sind in Spalte 3 der **Zwischensaldo** des steuerlichen Einlagekontos nach Addition des Zugangs lt. Zeile 115, Spalte 3 zu dem Bestand lt. Zeile 114, Spalte 3 und in Spalte 4 die Differenz des Sonderausweises zwischen Zeile 108 und 112a, jeweils Spalte 4 einzutragen. 1147

In **Zeile 117** erfolgt die **Verrechnung gem. § 28 Abs. 3 KStG**, damit das Bestehen eines Sonderausweises weitestgehend vermieden wird. Dabei ist der Sonderausweis zum Schluss des Wj. um den positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wj. zu mindern und der Bestand des steuerlichen Einlagekontos entsprechend zu verringern. Die mangels eines steuerlichen Einlagekontos aus sonstigen Rücklagen erfolgte Nennkapitalbildung (Sonderausweis) wird dadurch nachträglich dahingehend geändert, als ob sie aus dem (nachträglich entstandenen) steuerlichen Einlagekonto finanziert worden wäre. Der Betrag lt. Zeile 116, Spalte 4 ist daher maximal in Höhe des positiven Betrags aus Zeile 116, Spalte 3 jeweils vom Sonderausweis lt. Zeile 116, Spalte 4 und vom steuerlichen Einlagekonto lt. Zeile 116, Spalte 3 abzuziehen. 1148

1) Vgl. R 35 Satz 1 KStR 2015.
2) Vgl. R 35 Satz 2 KStR 2015.

q) Endbestände zum Schluss des Wirtschaftsjahres (Zeile 118)

	Endbestände zum Schluss des Wirtschaftsjahres		
118	Endbestände zum Schluss des Wirtschaftsjahres		

1149 In **Zeile 118** sind die zum **Ende des Wj.** ermittelten Bestände des **steuerlichen Einlagekontos** in Spalte 3 und des **Sonderausweises** in Spalte 4 (jeweils Differenz der Beträge lt. Zeilen 116 und 117) anzugeben. Diese werden, wenn das FA nicht von der Erklärung abweicht, in dieser Höhe gem. § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG bzw. § 28 Abs. 1 Satz 3 und 4 KStG gesondert festgestellt. Die Bescheide über die gesonderten Feststellungen sind nach § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG bzw. § 28 Abs. 1 Satz 4 KStG Grundlagenbescheide hinsichtlich der Anfangsbestände für die gesonderten Feststellungen des steuerlichen Einlagekontos und des Sonderausweises zum Schluss des folgenden Wj.

6. Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen in Fällen der Liquidation (Zeilen 119–124)

	Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen in Fällen der Liquidation			
119	Vom Betrag laut Zeile 118 Spalte 3 sind aus einer erfolgten Nennkapitalherabsetzung oder Auflösung der Körperschaft noch zur Auszahlung vorgesehen 25		–	
120	Verbleibendes Einlagekonto			
121	Auszukehrendes Eigenkapital laut Liquidationsschlussbilanz (Schlussauskehrung)	48.183		
121a	Teil der Schlussauskehrung, in deren Höhe der Sonderausweis bei Auflösung der Körperschaft und gegebenenfalls einer Nennkapitalherabsetzung gemindert wurde = Bezüge des Anteilseigners im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 2 EStG	–		
122	Positiver Bestand des steuerlichen Einlagekontos oder nach § 27 Absatz 5 KStG zu berücksichtigender Betrag (niedrigerer Betrag der Zeilen 7a, 120 und 121 abzüglich Zeile 121a; wenn in Zeile 7a kein Betrag eingetragen, hier "0" eintragen)	–		
123	Nennkapitalrückzahlung (Betrag laut Zeile 119, höchstens Betrag laut Zeile 121 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 121a und 122)	–		
124	Verbleibender Betrag = Bezüge des Anteilseigners im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 2 EStG 62			

1150 Die Ermittlungen in den Zeilen 119 bis 124 dienen der Berechnung, inwieweit die **Schlussauskehrungen im Rahmen einer Liquidation** aus dem steuerlichen Einlagekonto stammen und damit beim Anteilseigner zu nicht steuerbaren Einnahmen führen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) bzw. inwieweit steuerpflichtige Auskehrungen gegeben sind (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Zur Behandlung der Abschlagszahlungen auf den Liquidationserlös, die nicht als Nennkapitalrückzahlungen zu beurteilen sind, wird auf die Ausführungen zu den Zeilen 2 (→ Rz. 1020) und 18 (→ Rz. 1038) verwiesen. Abschlagszahlungen, die als Nennkapitalrückzahlung zu beurteilen sind, sind in Zeile 31 (→ Rz. 1057) einzutragen.

Es handelt sich um „nachrichtliche" Angaben, weil Liquidationsschlussauskehrungen mit den Beständen des steuerlichen Einlagekontos bzw. des Sonderausweises zum Schluss des Wj. (= Beträge lt. Zeile 118) verrechnet werden und daher nicht Bestandteil der Berechnung während des Wj. sind.[1)]

1151 In **Zeile 119**, Spalte 3 ist der Betrag des noch lt. Zeile 118, Spalte 3 vorhandenen steuerlichen Einlagekontos anzugeben, der aus einer erfolgten Nennkapitalherabsetzung oder Auflösung der Körperschaft noch zur Auszahlung von Nennkapital vorgesehen ist und von dem Betrag lt. Zeile 118, Spalte 3 abzuziehen. Bei Rückzahlung von Nennkapital ist ein Direktzugriff auf das Einlagekonto möglich, soweit die Rückzahlung des Nennkapitals im Herabsetzungsbeschluss vorgesehen war oder wenn die Auskehrung an die Anteilseigner trotz des fehlenden ursprünglichen Auszahlungsbeschlusses anderweitig und unmissverständlich als Auszahlung des Herabsetzungsbetrags qualifiziert werden kann.[2)]

1152 In **Zeile 120**, Spalte 3 ergibt sich aus der Differenz der Zeilen 118 und 119, jeweils Spalte 3 das („übrige", d.h. das nicht aus der Nennkapitalherabsetzung in Zeile 30d (→ Rz. 1055) gebildete und in Zeile 119 abgezogene) **verbleibende steuerliche Einlagekonto**, das zur Verwendung im Rahmen der Schlussauskehrung, die nicht in Nennkapital besteht, noch zur Verfügung steht.

1) Vgl. BMF v. 26.8.2003, IV A 2 – S 2760-4/03, BStBl I 2003, 434.
2) Vgl. BFH v. 21.10.2014, I R 31/13, BStBl II 2016, 411. Durch die amtliche Veröffentlichung im BStBl ist das Urteil in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die zuvor gegenteilige Auffassung der FinVerw. im BMF-Schreiben v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 40 ist damit überholt.

In **Zeile 121**, Vorspalte ist das gesamte ausgekehrte **Eigenkapital** lt. Liquidationsschlussbilanz (**Schlussauskehrung**) einzutragen. 1153

In **Zeile 121a**, Vorspalte ist der Teil der Schlussauskehrung einzutragen, in deren Höhe der **Sonderausweis** bei Auflösung der Körperschaft und ggf. einer weiteren vorhergehenden Nennkapitalherabsetzung gemindert wurde. Hierbei ist zu beachten, dass es sich auch um abgeflossene Beträge aus Liquidations- bzw. Herabsetzungsbeschlüssen vorangegangener Wj. handeln kann. Anzugeben ist hier der Betrag der Schlussauskehrung des Nennkapitals, der in Zeile 30c (→ Rz. 1054) im Rahmen der Nennkapitalherabsetzung bei Liquidationsbeschluss (und ggf. einer weiteren vorhergehenden Nennkapitalherabsetzung) den Sonderausweis gemindert hat, aber bisher nicht an die Anteilseigner ausgekehrt wurde und deshalb nicht in den Zeile 32 (→ Rz. 1058) dieses Wj. oder früherer Wj. enthalten ist. Der Betrag ist vom Wert lt. Zeile 121, Vorspalte abzuziehen. Insoweit liegen im Zeitpunkt der Auszahlung **Bezüge des Anteilseigners** i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor. Diese sind kapitalertragsteuerpflichtig, so dass eine Kapitalertragsteueranmeldung zu übermitteln ist. 1154

In **Zeile 122**, Vorspalte ist anzugeben, in welcher Höhe das steuerliche **Einlagekonto** für die **Schlussauskehrung** lt. Zeile 121 abzgl. des Betrags lt. Zeile 121a (jeweils Vorspalte) als **verwendet** gilt, so dass die Schlussauskehrung insoweit gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht steuerbar ist. Dieser Betrag ist jedoch zum einen begrenzt auf den noch vorhandenen Bestand des steuerlichen Einlagekontos lt. Zeile 120, Spalte 3. Zum anderen kann gem. § 27 Abs. 5 KStG nur der Betrag des steuerlichen Einlagekontos als verwendet gelten, der entsprechend bescheinigt worden ist. Dies ist der in Zeile 7a (→ Rz. 1026) eingetragene Betrag. Wurde in Zeile 7a nichts ausgefüllt, ist 0 € einzutragen. 1155

In **Zeile 123**, Vorspalte ist die im Rahmen der Schlussauskehrung erfolgte **Nennkapitalrückzahlung** (d.h. ohne erfolgte Abschlagszahlungen auf das Nennkapital) anzugeben. Dies entspricht dem Betrag lt. Zeile 119, allerdings begrenzt auf die Differenz zwischen den Zeilen 121, 121a und 122. 1156

In **Zeile 124**, Vorspalte ist als Differenz der Beträge lt. Zeilen 121 bis 123 der Betrag anzugeben, der zu weiteren **Einkünften des Anteilseigners i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG** aus der Schlussverteilung des Vermögens führt. Diese sind kapitalertragsteuerpflichtig, so dass eine Kapitalertragsteueranmeldung zu übermitteln ist. 1157

7. Ermittlung der Bezüge nach § 7 UmwStG bei Abspaltung (Zeilen 138–142)

	Ermittlung der Bezüge nach § 7 UmwStG bei Abspaltung	
125 bis 137 frei		EUR
138	Zum steuerlichen Übertragungsstichtag ausgewiesenes Eigenkapital laut Steuerbilanz des übertragenden Rechtsträgers	48.290
139	Steuerliches Einlagekonto zum Übertragungsstichtag (Betrag laut Zeile 100)	–
140	Verbleibender Betrag	
141	Auf Personengesellschaften übergehende Anteile am Nennkapital vor Abspaltung (Zähler)	48.291
141a	Nennkapital vor Abspaltung (Nenner)	48.292
		EUR
142	Bezüge des Anteilseigners im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG (Betrag laut Zeile 140 multipliziert mit dem Betrag laut Zeile 141 dividiert durch den Betrag laut Zeile 141a) 62	

In den **Zeilen 138 bis 142** werden **Bezüge des Anteilseigners nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG** i.V.m. § 7 UmwStG im Rahmen einer **Abspaltung** ermittelt. 1158

In **Zeile 138** ist das gesamte **zum Übertragungsstichtag ausgewiesene Eigenkapital** des übertragenden Rechtsträgers laut Steuerbilanz anzugeben. Das Eigenkapital lt. Steuerbilanz dient gem. § 7 UmwStG als Ausgangswert für die Ermittlung der Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die dem Anteilseigner bei einer Abspaltung auf eine Personengesellschaft zuzurechnen sind. Gemäß § 7 UmwStG ist dem Anteilseigner der Teil des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG, der sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG (fiktive Nennkapitalherabsetzung) ergibt, der seinem Anteil am Nennkapital der übertragenden Körperschaft entspricht, als Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen. Dadurch wird eine fiktive Vollausschüttung der dem Anteilseigner zuzurechnenden offenen Rücklagen fingiert. Dies gilt unabhängig davon, ob für den Anteilseigner ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust nach § 4 UmwStG oder § 5 UmwStG ermittelt wird. Das Eigenkapital ist in voller Höhe anzugeben, auch wenn die Körperschaft nur einen Teil ihres Eigenkapitals auf den übernehmenden Rechtsträger überträgt. Die insoweit erforderliche nur anteilige Berücksichtigung erfolgt in den Zeilen 141 bis 142. 1159

In **Zeile 139** ist das steuerliche Einlagekonto zum Übertragungsstichtag anzugeben. Dies ist der Betrag aus Zeile 100 (→ Rz. 1129), der vom Betrag lt. Zeile 138 abzuziehen ist. 1160

In **Zeile 140** ist der **verbleibende Betrag** nach Abzug des Betrags aus Zeile 139 vom Betrag des ausgewiesenen Eigenkapitals laut Steuerbilanz lt. Zeile 138 anzugeben. 1161

1162 In **Zeile 141** ist der auf die Personengesellschaft **übergehende Anteil am Nennkapital** vor Abspaltung **(Zähler)** anzugeben.

1163 In **Zeile 141a** ist der auf die Personengesellschaft **übergehende Anteil am Nennkapital** vor Abspaltung **(Nenner)** anzugeben.

1164 In **Zeile 142** sind die **Bezüge des Anteilseigners i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG** anzugeben, die dem Produkt aus dem Betrag lt. Zeile 140 mit dem Quotienten aus den Zeilen 141 und 141a entsprechen. Diese sind kapitalertragsteuerpflichtig, so dass eine Kapitalertragsteueranmeldung zu übermitteln ist.

8. Ermittlung der Bezüge nach § 7 UmwStG bei Formwechsel in eine Personengesellschaft, Verschmelzung oder Aufspaltung (Zeilen 144–148)

Steuernummer

- 8 -

Zeile	Ermittlung der Bezüge nach § 7 UmwStG bei Formwechsel in eine Personengesellschaft, Verschmelzung oder Aufspaltung	EUR
143 frei		
144	Zum steuerlichen Übertragungsstichtag ausgewiesenes Eigenkapital laut Steuerbilanz des übertragenden Rechtsträgers	48.295
145	Steuerliches Einlagekonto zum Übertragungsstichtag (Betrag laut Zeile 114 Spalte 3)	–
146	Verbleibender Betrag	
147	Auf Personengesellschaften übergehende Anteile am Nennkapital vor Verschmelzung oder Aufspaltung (Zähler)	48.296
147a	Nennkapital vor Verschmelzung oder Aufspaltung (Nenner)	48.297
		EUR
148	Bezüge des Anteilseigners im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG (Betrag laut Zeile 146 multipliziert mit dem Betrag laut Zeile 147 dividiert durch den Betrag laut Zeile 147a) 62	

1165 In **Zeile 144** ist das gesamte **zum Übertragungsstichtag ausgewiesene Eigenkapital** der übertragenden Körperschaft laut Steuerbilanz anzugeben. Das Eigenkapital lt. Steuerbilanz dient gem. § 7 UmwStG als Ausgangswert für die Ermittlung der Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die dem Anteilseigner bei einem Formwechsel in eine Personengesellschaft oder bei Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person oder Aufspaltung zuzurechnen sind. Gemäß § 7 UmwStG ist dem Anteilseigner der Teil des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG, der sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG (fiktive Nennkapitalherabsetzung) ergibt, der seinem Anteil am Nennkapital der übertragenden Körperschaft entspricht, als Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen. Dadurch wird eine fiktive Vollausschüttung der dem Anteilseigner zuzurechnenden offenen Rücklagen fingiert. Dies gilt unabhängig davon, ob für den Anteilseigner ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust nach § 4 UmwStG oder § 5 UmwStG ermittelt wird.

1166 In **Zeile 145** ist das steuerliche Einlagekonto zum Übertragungsstichtag anzugeben. Dies ist der Betrag aus Zeile 114, Spalte 3 (→ Rz. 1145), der vom Betrag lt. Zeile 144 abzuziehen ist.

1167 In **Zeile 146** ist der nach Abzug des Betrags aus Zeile 145 **verbleibende Betrag** des ausgewiesenen Eigenkapitals laut Steuerbilanz lt. Zeile 144 anzugeben.

1168 In **Zeile 147** ist der auf eine Personengesellschaft **übergehende Anteil am Nennkapital** (vor Formwechsel, Verschmelzung oder Aufspaltung) **(Zähler)** anzugeben.

1169 In **Zeile 147a** ist der auf eine Personengesellschaft **übergehende Anteil am Nennkapital** (vor Formwechsel, Verschmelzung oder Aufspaltung) **(Nenner)** anzugeben.

1170 In **Zeile 148** sind die **Bezüge des Anteilseigners i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG** anzugeben, die dem Produkt aus dem Betrag lt. Zeile 146 und dem Quotienten aus den Zeilen 147 und 147a entsprechen. Diese sind kapitalertragsteuerpflichtig, so dass eine Kapitalertragsteueranmeldung zu übermitteln ist.

XIX. Anlage KSt 1 Fa – Ermittlung zur gesonderten Feststellung des Einlagekontos und des Sonderausweises

1. Übersicht über Inhalt und Bedeutung der Anlage KSt 1 Fa

Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Enden in einem Veranlagungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, ist für jedes Wirtschaftsjahr die Anlage KSt 1 Fa gesondert auszufüllen.

Anlage KSt 1 Fa **2021**

zur Körperschaftsteuererklärung

Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Absatz 2 Satz 1 KStG) für Betriebe gewerblicher Art (BgA) ohne eigene Rechtspersönlichkeit und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen und Ermittlung des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Absatz 1 Satz 3 KStG) für Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Die **Anlage KSt 1 Fa** umfasst **zwei Ermittlungen zu gesonderten Feststellungen**: einerseits die für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG erforderliche **Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos** (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG) **für BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit**[1] und steuerpflichtige **wirtschaftliche Geschäftsbetriebe** der im Übrigen von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen[2] und andererseits die zur **Ermittlung des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals** (des sog. Sonderausweises – § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG) für **BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit**. BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit haben zur Ermittlung der o.g. Beträge nicht diese Anlage, sondern die Anlage KSt 1 F (→ Rz. 1011) zu verwenden. Für nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaften ist die Abgabe der Anlage KSt 1 Fa entbehrlich, da bei ihnen für Leistungen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 4 EStG gem. § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG vom Kapitalertragsteuerabzug Abstand genommen wird. Ist Träger des BgA eine Stiftung des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dient, ist die Abgabe der Anlage KSt 1 Fa für diesen BgA gleichsam entbehrlich, weil in diesen Fällen ebenfalls von der Erhebung von Kapitalertragsteuer Abstand genommen wird (§ 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG).[3] **1171**

BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit waren während der Geltung des Anrechnungsverfahrens nicht zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals verpflichtet. Sie verfügen zudem über kein Nennkapital und können auch keine Leistungen erbringen, die beim Empfänger zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG führen. Jedoch ist bei BgA eine dem Nennkapital vergleichbare Kapitalausstattung denkbar, die ähnlich gebunden ist. Es können daher auch Vorgänge möglich sein, die einer Kapitalerhöhung bzw. einer Kapitalherabsetzung entsprechen und infolgedessen die Feststellung eines Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG erfordern. Ebenso kann es zu umwandlungsähnlichen Vorgängen kommen, bei denen die Regelungen des § 29 KStG anzuwenden wären (vgl. § 29 Abs. 5 KStG). Dies macht es erforderlich, auch für BgA zu ermitteln, ob Auskehrungen an die Trägerkörperschaft aus von dieser geleisteten Einlagen bzw. aus in der Geltungsdauer des Anrechnungsverfahrens gebildeten sog. Altrücklagen oder aus im Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens bzw. ab VZ 2009 des Teileinkünfteverfahrens erzielten Gewinnen oder aus dem durch die Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapital stammen. Das steuerliche Einlagekonto umfasst sämtliche Einlagen der Trägerkörperschaft und die während der Geltung des Anrechnungsverfahrens gebildeten Altrücklagen, die das Nennkapital oder eine vergleichbare Kapitalgröße übersteigen. In den Sonderausweis ist das im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren durch die Umwandlung von Rücklagen entstandene Nennkapital einzustellen. Da BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit über kein herkömmliches Nennkapital verfügen, kann bei ihnen auch kein ausschüttbarer Gewinn i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG ermittelt werden. Als vergleichbare Größe werden stattdessen die sog. Neurücklagen ermittelt, die den im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren erzielten Gewinnen des BgA entsprechen. Diese müssen gesondert aufgezeichnet werden, weil das steuerliche Einlagekonto mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital i.S.d. § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG erst dann gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG als verwendet gilt, wenn zuvor sämtliche Neurücklagen des BgA auf die Trägerkörperschaft ausgekehrt wurden bzw. als ausgekehrt gelten. Die sog. Neurücklagen werden jedoch nicht gesondert festgestellt, sondern stellen lediglich eine mathematische Hilfsgröße zur Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns dar. Gleiches gilt bei Übertragung von Neurücklagen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in den ideellen Bereich der genannten Rechtsträger. **1172**

Es ist zu beachten, dass Einlagen, die eine Trägerkörperschaft ihrem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit unter Geltung des Anrechnungsverfahrens zum Ausgleich von Verlusten zugeführt hat, gem. BFH vom 21.8.2007[4] nicht **1173**

1) Zu den Einzelheiten vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97.
2) Zu den Einzelheiten vgl. BMF v. 2.2.2016, IV C 2 – S 2706-a/14/10001, 2016/0089621, BStBl I 2016, 200.
3) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 4.
4) BFH v. 21.8.2007, I R 78/06, BStBl II 2008, 317.

den Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos erhöhen, weil sie im Vermögen des BgA nicht mehr vorhanden sind.

1174 Der Gesetzgeber hat mit § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG einen fiktiven Einnahmetatbestand gesetzlich festgelegt, der Kapitalertragsteuer auslösen kann. Der Kapitalertragsteuerabzug von 15 % (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c i.V.m. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) ist gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 1 EStG vorzunehmen, wenn der Gewinn eines Wj. eines BgA nicht den zulässigen Rücklagen, sondern dem allgemeinen Haushalt der Trägerkörperschaft zugeführt wird; gleiches gilt für vGA des BgA an die Trägerkörperschaft. Die Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA führt zu einem Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 1 EStG; in Fällen der Einbringung oder des Formwechsels des BgA nach dem UmwStG gelten die Rücklagen als aufgelöst (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 2 EStG). Der Besteuerung unterliegen damit nicht den Rücklagen zugeführte laufende Gewinne, die Auflösung der Rücklagen für Zwecke außerhalb des BgA und verdeckte Gewinnausschüttungen des BgA.[1)]

Ebenfalls dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG unterliegen innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist der Einbringungsgewinn I i.S.d. § 22 Abs. 1 UmwStG und der Gewinn aus der Anteilveräußerung (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG). Ersterer fällt rückwirkend in dem BgA an, der seinerzeit eingebracht wurde. Letzterer gilt als in einem BgA (ohne eigene Rechtspersönlichkeit) entstanden. Auslöser der Besteuerung sind sowohl die Veräußerung der Anteile nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG als auch die Vorgänge nach § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG. Entsprechendes gilt nach § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG bei einbringungsgeborenen Anteilen i.S.d. § 21 UmwStG a.F. durch eine j.P.d.ö.R. Die Gewinnermittlungsart oder die in § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 1 EStG genannten Umsatz- und Gewinngrenzen sind in diesen Fällen ohne Bedeutung.[2)]

Bei dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen der inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten („BgA Veranstaltung von Werbesendungen") gelten drei Viertel des Einkommens i.S.d. § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG als Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 1 EStG; dies gilt ebenfalls unabhängig von der Gewinnermittlungsart oder den in § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 1 EStG genannten Umsatz- und Gewinngrenzen.[3)]

Der Kapitalertragsteuerabzug ist auch vorzunehmen bei steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen hinsichtlich des Gewinns ihrer steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, da dieser Gewinn fiktiv in den steuerbefreiten Bereich überführt wird (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 4 EStG).

Mit diesem fiktiven Einnahmetatbestand wird eine „steuerliche Gleichbelastung" im Vergleich zu anderen Körperschaftsteuerpflichtigen und ihrer Anteilseigner erreicht.[4)] Diese profitieren durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (im Geltungsbereich der Abgeltungsteuer ab VZ 2009: Teileinkünfteverfahren) auf der Seite der Körperschaft zwar von einer Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % Definitivbelastung gem. § 23 Abs. 1 KStG. Leistungen an ihre Anteilseigner o.Ä. führen jedoch bei diesen zu zusätzlichen Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 9 EStG, die nach Maßgabe des § 8b KStG bzw. des § 3 Nr. 40 EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG bzw. des § 32d EStG steuerpflichtig sind. Der Gewinn eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit und der Gewinn aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften unterliegen nach den allgemeinen Grundsätzen einer Körperschaftsteuerbelastung von 15 %. Bei ihnen fehlt jedoch die Nachbelastung auf Ebene des Anteilseigners, wenn die Gewinne in den allgemeinen Haushalt der Trägerkörperschaft bzw. in den steuerbefreiten Bereich der Körperschaft überführt werden, weil diese „Leistungen" die Sphäre der Trägerkörperschaft nicht verlassen. Diese nicht gerechtfertigte Begünstigung wird durch den fiktiven Einnahmetatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG vermieden. Der o.g. Einnahmetatbestand ist jedoch nicht gegeben und entsprechend ist kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen, wenn das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 5 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

1175 Die Ermittlungen des steuerlichen Einlagekontos, der Neurücklagen und des Sonderausweises erfolgen auf den **Schluss des Wj.** (§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG bzw. § 28 Abs. 1 Satz 4 KStG i.V.m. § 27 Abs. 2 KStG), wobei der Stichtag des Wj. 2021 bzw. 2020/2021, auf den die Feststellungen erfolgen, entsprechend in Zeile 1a der Anlage zu vermerken ist. Sofern im Kj. 2021 mehrere Wj. endeten, ist die Anlage für jedes Wj. getrennt auszufüllen und einzureichen.

1176 Die Anlage KSt 1 Fa ist Bestandteil der Körperschaftsteuererklärung KSt 1.

1177 Die Anlage KSt 1 Fa ist in insgesamt 17 Teilbereiche gegliedert:

- In den Zeilen 1 und 1a sind **allgemeine Angaben** zu machen.
- In den Zeilen 6d und 7 sind die **Anfangsbestände** des steuerlichen Einlagekontos, der Neurücklagen und des Sonderausweises zu erklären.
- Die Auswirkungen **der Zusammenfassung von BgA** gem. § 4 Abs. 6 KStG auf das steuerliche Einlagekonto, die Neurücklagen und den Sonderausweis ist in den Zeilen 8 bis 11 darzustellen.
- In den Zeilen 17 bis 31d sind **im Wj. (ggf. fiktiv) erbrachte Leistungen** anzugeben.

1) Sog. „Gruppe 1"; vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 17 ff. und 24.
2) Sog. „Gruppe 2"; vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 21 f. und 56.
3) Sog. „Gruppe 3"; vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 23.
4) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 3.

- Bei **Herabsetzung des Nennkapitals eines BgA** außerhalb einer Umwandlung oder Zusammenfassung mit einem anderen BgA sind die Zeilen 31e bis 36a auszufüllen.
- Bei **Auflösung eines BgA** außerhalb einer Umwandlung oder Zusammenfassung mit einem anderen BgA sind die Zeilen 36b bis 36f zu verwenden.
- Die **Rückzahlung des Nennkapitals** (§ 28 Abs. 2 KStG) ist in den Zeilen 36g bis 37c darzustellen.
- In den Zeilen 38a bis 39b werden Eigenkapitalveränderungen aufgrund des **Steuerbilanzgewinns/-verlustes im laufenden Wj**. erfasst.
- Bei **Erhöhung des Nennkapitals** eines BgA durch die **Umwandlung von Rücklagen** (§ 28 Abs. 1 KStG) sind die Zeilen 40 bis 49 auszufüllen.
- Die **fiktive Herabsetzung des Nennkapitals** bei Zusammenfassung von BgA und Abspaltung ist in den Zeilen 50 bis 54 zu erklären.
- Die **fiktive Rückzahlung des Nennkapitals** bei Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft ist in den Zeilen 54a bis 54g anzugeben.
- Die **fiktive Rückzahlung der offenen Rücklagen** bei Einbringung eines gesamten BgA oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft ist in den Zeilen 55 bis 55e einzutragen.
- Auswirkungen durch **Abspaltungen** sind in den Zeilen 55f bis 62 zu erfassen.
- Die **Verminderung** des Sonderausweises und des steuerlichen Einlagekontos nach **§ 28 Abs. 3 KStG** erfolgt in den Zeilen 63 und 64.
- In Zeile 65 sind die **Endbestände** zum Schluss des Wj. einzutragen.
- In den Zeilen 65a bis 65c sind Angaben zu **ausgestellten Steuerbescheinigungen** zu machen.
- In den Zeilen 66 bis 68 werden die **kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen** ermittelt.

2. Allgemeine Angaben (Zeilen 1 und 1a)

Zeile	Allgemeine Angaben	
1	Datum des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht im laufenden Wirtschaftsjahr oder Stichtag der Zusammenfassung bisheriger Einzelbetriebe gewerblicher Art im laufenden Wirtschaftsjahr	48.230
1a	Wirtschaftsjahr vom	Wirtschaftsjahr bis

In **Zeile 1** ist das **Datum des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht** im laufenden Wj. oder der Stichtag der Zusammenfassung bisheriger Einzel-BgA im laufenden Wj. einzutragen. Dies gilt sowohl für neu gegründete unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften als auch für bisher beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die im Laufe des Wj. unbeschränkt steuerpflichtig wurden. **1178**

In **Zeile 1a** ist das **Wj.**, für das die Anlage KSt 1 Fa abgegeben wird, anzugeben. Sofern im Kj. 2021 mehrere Wj. endeten, ist die Anlage für jedes Wj. getrennt auszufüllen und einzureichen. **1179**

3. Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos, der Neurücklagen und des Sonderausweises (Zeilen 6d–65)

a) Anfangsbestände (Zeilen 6d–7)

	Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Absatz 2 Satz 1 KStG) und des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Absatz 1 Satz 3 KStG)	Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Neurücklagen	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4	5
	Anfangsbestände				
2 bis 6c frei 6d	Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht oder bei erstmaliger Anwendung des § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b EStG: Anfangsbestand gemäß Randnummern 43 und 46 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019, BStBl I 2019, 97 beziehungsweise Randnummer 12 des BMF-Schreibens vom 02.02.2016, BStBl I 2016, 200; vergleiche § 27 Absatz 2 Satz 3 KStG (laut gesonderter Ermittlung) 74		48.217		
7	Bestände zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres		48.117	48.165	48.135

1180 In **Zeile 6d**, Spalte 3 ist der zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht im Laufe des Kj. oder bei erstmaliger Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG[1] **vorhandene Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen** anzugeben, der gesondert festzustellen ist und als Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Ende des vorangegangenen Wj. gilt (vgl. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG). Dies ermöglicht eine Gleichbehandlung in der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos mit bereits im vorangegangenen Wj. unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften hinsichtlich des vorhandenen, aber mangels unbeschränkter Steuerpflicht im vorangegangenen Wj. nicht zum Ende des vorangegangenen Wj. gesondert festgestellten Bestands der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen der bisher nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft. Folge ist, dass dieser Bestand für Leistungen der Körperschaft im laufenden Wj. unter den Voraussetzungen des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG als verwendet gilt. Dies gilt sowohl für neu gegründete unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften als auch für bisher beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die im Laufe des Wj. unbeschränkt steuerpflichtig wurden. Angaben zu Neurücklagen und Sonderausweis sind nicht zu machen, weil diese bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht nicht vorhanden sein können. Im Falle der Zusammenfassung von BgA gem. § 4 Abs. 6 KStG und der damit verbundenen Entstehung eines neuen BgA ist nicht Zeile 6d, sondern Zeile 8 (→ Rz. 1182 ff.) auszufüllen. Die Ermittlung des Anfangsbestands ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

1181 In **Zeile 7**, **Spalten 3 bis 5** sind bei bereits im vorangegangenen Wj. existierenden und unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften der **Bestand des steuerlichen Einlagekontos, der Neurücklagen und des Sonderausweises** zum Schluss des vorangegangenen Wj. anzugeben. Hinsichtlich des steuerlichen Einlagekontos und des Sonderausweises gem. § 27 Abs. 2 Satz 2 bzw. § 28 Abs. 1 Satz 4 KStG stellen diese Werte verbindlich den Anfangsbestand zu Beginn des Wj. dar. Diese Beträge sind dem Feststellungsbescheid des FA bzw. der Ermittlung lt. Anlage KSt 1 Fa Zeile 65, Spalten 3 bis 5 des vorangegangenen Wj. zu entnehmen.

b) Anpassung des Nennkapitals bei Betrieben gewerblicher Art im Falle der Zusammenfassung bisheriger Einzel-BgA (Zeilen 8–11)

	Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art				
8	Summe der Bestände der steuerlichen Einlagekonten und der Neurücklagen der Einzelbetriebe gewerblicher Art		48.222	48.223	
9	Betrag des Nennkapitals nach Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art (nicht, soweit das Nennkapital auf im Rahmen der Zusammenfassung geleisteten baren Zuzahlungen beziehungsweise Sacheinlagen beruht)	48.231			
10	Hierfür Verwendung des positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	–	–		
11	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen; entsprechender Abgang bei den Neurücklagen			–	+

1182 Die Zeilen 8 bis 11 sind nur von BgA auszufüllen, wenn **bisherige Einzel-BgA** nach § 4 Abs. 6 KStG **zusammengefasst** wurden und dadurch ein neuer BgA entstanden ist. Diese Zusammenfassung stellt gem. § 29 Abs. 5 KStG einen umwandlungsähnlichen Vorgang i.S.d. § 29 Abs. 2 KStG dar, so dass die steuerlichen Einlagekonten und die Neurücklagen der beteiligten Rechtsträger zusammenzurechnen sind. Eine Zusammenrechnung des Sonderausweises erfolgt nicht, da dieser vor Zusammenfassung der jeweiligen BgA aufzulösen ist (→ Rz. 1234). Nach § 29 Abs. 5 KStG i.V.m. § 29 Abs. 4 KStG ist auf die nach Zusammenrechnung der steuerlichen Einlagekonten erforderliche Anpassung des Nennkapitals § 28 Abs. 1 und 3 KStG anzuwenden. Das bedeutet, dass für die Erhöhung des Nennkapitals zunächst das steuerliche Einlagekonto zu verwenden ist und dann die sonstigen (Gewinn-)Rücklagen als in Nennkapital umgewandelt gelten, wodurch der Sonderausweis erhöht wird. Diese Berechnung erfolgt in den Zeilen 8 bis 11.

1) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 43 und 46 bzw. BMF v. 2.2.2016, IV C 2 – S 2706-a/14/10001, 2016/0089621, BStBl I 2016, 200, Rz. 12.

In **Zeile 8** sind in **Spalte 3** die **Summe der Bestände der steuerlichen Einlagekonten** und in **Spalte 4** die Summe der Bestände **der Neurücklagen** der bisherigen Einzel-BgA anzugeben. **1183**

In **Zeile 9**, Vorspalte ist der **Betrag des Nennkapitals** des zusammengefassten BgA einzutragen. Nennkapital, das auf im Rahmen der Zusammenfassung geleisteten baren Zuzahlungen bzw. Sacheinlagen der Trägerkörperschaft beruht, ist hierbei nicht zu erfassen, weil für § 29 Abs. 4 KStG nur maßgebend ist, inwieweit das Nennkapital aus der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos und der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (Sonderausweis), nicht jedoch aus von der Trägerkörperschaft für die Kapitalerhöhung zugeführtem Eigenkapital gebildet worden ist. **1184**

Für die Erhöhung des Nennkapitals durch die Zusammenfassung gilt gem. § 28 Abs. 1 Satz 2 KStG das steuerliche Einlagekonto als verwendet. Daher ist in **Zeile 10**, **Vorspalte** von dem Betrag aus Zeile 9 **das steuerliche Einlagekonto** bis zu dessen Verbrauch abzuziehen. Der einzutragende Betrag ist zum einen auf den Betrag des Nennkapitals lt. Zeile 9, Vorspalte und zum anderen auf den Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos lt. Zeile 8, Spalte 3 begrenzt. Der Wert ist in **Zeile 10**, **Spalte 3** zu übertragen und auch dort abzuziehen. **1185**

In **Zeile 11**, **Vorspalte** ist der **verbleibende Betrag** aus der Differenz der Zeilen 9 und 10, jeweils Vorspalte auszuweisen. Insoweit gilt das Nennkapital nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG als aus sonstigen (Gewinn-)Rücklagen gebildet und ist als Sonderausweis gesondert festzustellen. Daher steht der durch die „Umwidmung" in Nennkapital verwendete Betrag der (Gewinn-)Rücklagen lt. Zeile 11, Vorspalte nicht mehr als „ausschüttbarer Gewinn" (→ Rz. 1172) zur Verfügung und ist in **Zeile 11**, **Spalte 4** von den Neurücklagen abzuziehen und in **Zeile 11**, **Spalte 5** dem Sonderausweis hinzuzurechnen. **1186**

c) Verrechnung von (fiktiven) Leistungen mit dem steuerlichen Einlagekonto, den Neurücklagen und dem Sonderausweis (Zeilen 17–31d)

Steuernummer

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Neurücklagen	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4	5
	Leistungen (gegebenenfalls fiktiv) im Wirtschaftsjahr				
	Leistungen von Regiebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben				
	Nur in den Fällen, in denen die Tatbestandsvoraussetzungen (insbesondere Umsatz- und Gewinngrenzen) des § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b EStG erfüllt sind (ansonsten vergleiche Zeile 39b):				
12 bis 16 frei 17	Maßgeblicher Gewinn beziehungsweise Jahresüberschuss des laufenden Wirtschaftsjahres gemäß Randnummer 25 folgende beziehungsweise Randnummer 31 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019, BStBl I 2019, 97, beziehungsweise Randnummer 4 folgende des BMF-Schreibens vom 02.02.2016, BStBl I 2016, 200: vor Rücklagenbildung beziehungsweise Entnahmen; wenn negativ: Null eintragen	48.224			
18	Abzüglich Rücklagenbildung für betriebliche Zwecke im Sinne der Randnummer 35 folgende des BMF-Schreibens vom 28.01.2019, BStBl I 2019, 97, beziehungsweise Randnummer 3 und 8 des BMF-Schreibens vom 02.02.2016, BStBl I 2016, 200 (höchstens Betrag laut Zeile 17)	48.247 –			
19	Im Wirtschaftsjahr für Zwecke außerhalb des Betriebes gewerblicher Art beziehungsweise des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes aufgelöste Rücklagen (gegebenenfalls einschließlich der fiktiven Rücklagenauflösung nach Randnummer 9 des BMF-Schreibens vom 02.02.2016, BStBl I 2016, 200 im Falle des Verlustes der Steuerbefreiung der Körperschaft)	48.261 +			
	Leistungen von Eigenbetrieben				
20 frei 21	Im Wirtschaftsjahr - beschlossene Überführung von Gewinnen aus früheren Wirtschaftsjahren (Rücklagen) oder dem laufenden Wirtschaftsjahr in den allgemeinen Haushalt; - tatsächlich erfolgte Überführung solcher Gewinne ohne vorhergehenden Beschluss; - erfolgte Rückzahlung von Nennkapital, das im Herabsetzungsbeschluss nicht zur Auszahlung vorgesehen war, soweit die Kapitalherabsetzung nach landesrechtlichen Vorschriften zulässig war; - erfolgte Rückzahlung von Nennkapital, soweit die Kapitalherabsetzung nach landesrechtlichen Vorschriften nicht zulässig war (Summe der vorgenannten Leistungen laut gesonderter Einzelaufstellung) 74	48.161 +			
	Verrechnung der Leistungen mit dem steuerlichen Einlagekonto				
22 und 23 frei 24	Zwischensumme: Betrag der Vorspalte = Leistungen im Wirtschaftsjahr / als ausgeschüttet geltender Gewinn				

Steuernummer

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Neurücklagen	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4	5
25	Abzug des Betrages laut Zeile 24 Vorspalte, höchstens in Höhe eines positiven Betrages der bisher bestehenden Neurücklagen (Spalte 4: Betrag laut Zeile 7 oder 8 abzüglich Betrag laut Zeile 11)	–		–	
26	Zwischensumme				
27	Abzug des Betrages laut Zeile 26 und/oder ein nach § 27 Absatz 5 KStG zu berücksichtigender Betrag, höchstens in Höhe des Betrages des bisher bestehenden steuerlichen Einlagekontos (Spalte 3: Betrag laut Zeile 6d, 7 oder 8 abzüglich Betrag laut Zeile 10)	–	–		
28	Abzug des übersteigenden Betrages			–	
29	Zwischensumme				
	Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben gewerblicher Art				
30 bis 31 frei 31a	Verdeckte Gewinnausschüttungen des laufenden Wirtschaftsjahres (nicht in Fällen, in denen Zeile 39b auszufüllen ist)	48.162			
31b	Abzug des Betrages laut Zeile 31a höchstens in Höhe eines positiven Betrages der bestehenden Neurücklagen (Spalte 4: Betrag laut Zeile 7 oder 8 abzüglich Beträge laut Zeilen 11, 25 und 28)	–			
31c	Zwischensumme				
31d	Abzug des Betrages laut Zeile 31c und/oder ein nach § 27 Absatz 5 KStG zu berücksichtigender Betrag, höchstens in Höhe des Betrages laut Zeile 29 Spalte 3; entsprechender Zugang in Spalte 4		–	+	

In den **Zeilen 17 bis 31d** wird ermittelt, inwieweit der **Gewinn des laufenden Wj.** in den allgemeinen Haushalt (bei BgA) bzw. in das sonstige Vermögen (bei steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) der Trägerkörperschaft überführt wird und damit **als ausgeschüttet gilt**. Gleiches gilt bei BgA für vGA an die Trägerkörperschaft. Dies hat zum einen zur Folge, dass für die dadurch bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen vorliegenden **Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG** Kapitalertragsteuerpflicht entsteht (→ Rz. 1174, → Rz. 1267 ff). Zum anderen vermindert der als ausgeschüttet geltende Gewinn den Bestand der Neurücklagen zum Schluss des vorangegangenen Wj., da dieser im Vermögen der Körperschaft und damit in den als ausschüttbarer Gewinn geltenden Neurücklagen (→ Rz. 1172) nicht mehr vorhanden ist. Während über die Frage der tatsächlichen Kapitalertragsteuerpflicht abschließend in Zeile 68 (→ Rz. 1269) entschieden wird, erfolgt die definitive Verminderung der Neurücklagen bereits in Zeile 25 (→ Rz. 1193). Da diese Verminderung jedoch nur gerechtfertigt ist, wenn der als ausgeschüttet geltende Gewinn tatsächlich zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG führt, sind bei Regiebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Zeilen 17 bis 19 sowie 24 bis 31d nur auszufüllen, wenn im jeweiligen Wj. die **Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG erfüllt** (→ Rz. 1174) sind, weil insbesondere die Körperschaft bilanziert oder die dort genannten Umsatz- oder Gewinngrenzen (350 000 €/30 000 €) erreicht wurden. Die Erfassung der Ergebnisse solcher Wj., in denen die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG nicht erfüllt wurden, im steuerlichen Einlagekonto bzw. bei den Neurücklagen erfolgt bei Regiebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ausschließlich in Zeile 39b (→ Rz. 1225). Zu beachten ist jedoch, dass für Gewinne i.S.d. § 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG und § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG sowie die BgA „Veranstaltung von Werbesendungen" der inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten die Gewinnermittlungsart sowie die in § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG genannten Umsatz- und Gewinngrenzen für die Entstehung der Kapitalertragsteuer ohne Bedeutung sind (→ Rz. 1174). **1187**

Die **Zeilen 17 bis 19** sind nur von **Regiebetrieben** und **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben** (also nicht von **Eigenbetrieben**) und die **Zeile 21** ist nur von **Eigenbetrieben** (also nicht von Regiebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) auszufüllen.

1188 Sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG grds. erfüllt, ist bei Regiebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben in **Zeile 17**, Vorspalte der **maßgebliche Gewinn bzw. Jahresüberschuss des laufenden Wj.**[1] vor Rücklagenbildung und Entnahmen und auch vor evtl. Ausgleich des Verlustes des laufenden Wj. aus dem Haushalt bzw. aus dem sonstigen Vermögen der Trägerkörperschaft anzugeben. Bei Regiebetrieben gelten – anders als bei Eigenbetrieben – der Gewinn des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen wegen der rechtlichen Identität der Trägerkörperschaft und des BgA als zeitgleich zum Schluss des Wj. erzielt.[2] Für die Prüfung, inwieweit Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG vorliegen, ist auf die Verwendung des Gewinns bzw. dessen Einstellung in Rücklagen abzustellen. Bei der hier maßgebenden handelsrechtlichen Betrachtung entspricht der hier anzusetzende Gewinn dem Jahresüberschuss i.S.v. § 275 HGB[3]. Steuerrechtliche Größen wie der steuerliche Gewinn aus Gewerbebetrieb oder das zu versteuernde Einkommen sind nicht maßgebend. Wird nur eine Steuerbilanz aufgestellt, wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn der nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelte Gewinn angesetzt wird.[4] Wird der Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt, ist der Steuerbilanzgewinn auf der Grundlage des Betriebsvermögensvergleichs zu schätzen; eine nach kameralen Grundsätzen oder nach Doppik erstellte Ergebnisrechnung ist als Schätzungsgrundlage nicht geeignet.[5] Da allein auf den bilanziellen Gewinn abzustellen ist, ist dieser nicht um außerbilanzielle Korrekturen wie bspw. nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG, nicht abziehbare Beträge nach § 10 KStG, verdeckte Gewinnausschüttungen i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG oder bei der Einkommensermittlung außer Acht zu lassende Beträge i.S.d. § 8b KStG zu korrigieren.[6] Der Gewinn mindert sich in Höhe des Betrags, zu dem er zum Ausgleich von Fehlbeträgen (Verlusten) aus früheren Wj. zu verwenden ist, sofern diese Fehlbeträge mangels kommunalrechtlich gebotenen Ausgleichs durch die Trägerkörperschaft noch ausgewiesen sind.[7] Der Gewinn bzw. Jahresüberschuss ist vor Rücklagenbildung oder Entnahmen einzutragen. Ist kein Gewinn bzw. Jahresüberschuss, sondern ein Verlust bzw. Jahresfehlbetrag erzielt worden, ist der Eintrag mit 0 € vorzunehmen. Bei Regiebetrieben kommt es – ebenfalls abweichend von Eigenbetrieben – kommunalrechtlich zum laufenden Ausgleich der im BgA entstandenen Verluste durch die Trägerkörperschaft; dieser Ausgleich führt zum Ende des Wj. des BgA zu Einlagen beim BgA (→ Rz. 1221).[8]

1189 Über die Gewinne eines Regiebetriebs bzw. eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs kann die Trägerkörperschaft unmittelbar verfügen. Für eine Rücklagenbildung ist damit kein Raum. Gleichwohl ist bei einem Regiebetrieb bzw. einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die Rücklagenbildung anzuerkennen, soweit anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass der handelsrechtliche Gewinn durch Stehenlassen dem Regiebetrieb als Eigenkapital zur Verfügung stehen soll.[9] Als objektiver Umstand wird insbesondere ein förmlicher Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft anerkannt, der spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs des BgA gefasst sein muss.[10] In **Zeile 18**, Vorspalte ist bei Regiebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der **Betrag der Mittelreservierung für betriebliche** Zwecke (= **zulässige Rücklagenbildung**) anzugeben und vom Gewinn lt. Zeile 17 maximal bis zu dessen Höhe abzuziehen. In Höhe der zulässigen Rückbildung liegt keine (ggf. fiktive) Leistung an die Trägerkörperschaft vor.

Beispiel:

Es müssen Mittel für bestimmte Vorhaben – z.B. Anschaffung von Anlagevermögen – angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Besteht noch keine konkrete Zeitvorstellung, ist eine Rücklagenbildung zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und finanziell in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. Eine zulässige Mittelreservierung liegt z.B. auch vor, soweit die Mittel, die aufgrund eines gewinnrealisierenden Vorgangs dem BgA zugeführt worden sind, bereits im laufenden Wj. z.B. reinvestiert oder zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten verwendet worden sind; ein förmlicher Beschluss ist hierfür nicht erforderlich.[11]

1190 Der Beschluss der für die Bilanzfeststellung zuständigen Gremien, Rücklagenmittel für Zwecke außerhalb des BgA zu überführen, löst bei Regiebetrieben bzw. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 2 EStG den Besteuerungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG aus.[12] Eine Gewinnverwendung für Zwecke außerhalb des BgA ist z.B. gegeben, wenn die Gewinne und aufgelösten Rücklagen im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft eingesetzt werden. Für Zwecke außerhalb des BgA werden Gewinne und aufgelöste Rücklagen auch

1) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 25 ff. und 31 bzw. BMF v. 2.2.2016, IV C 2 – S 2706-a/14/10001, 2016/0089621, BStBl I 2016, 200, Rz. 4 ff.
2) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 29; BFH v. 11.7.2007, I R 105/05, BStBl II 2007, 841.
3) Vgl. BFH v. 11.9.2013, I R 77/11, BStBl II 2015, 161.
4) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 26.
5) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 27.
6) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 26.
7) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 28.
8) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 29; BFH v. 23.1.2008, I R 18/07, BStBl II 2008, 573.
9) Vgl. BFH v. 30.1.2018, VIII R 42/15, BStBl II 2019, 96; BFH v. 30.1.2018, VIII R 15/16, BStBl II 2019, 101.
10) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 35 ff. bzw. BMF v. 2.2.2016, IV C 2 – S 2706-a/14/10001, 2016/0089621, BStBl I 2016, 200, Rz. 3 und 8.
11) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 35.
12) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 39.

dann verwendet, wenn sie einem anderen BgA der gleichen Trägerkörperschaft oder einer Eigengesellschaft zugeführt werden.[1] In **Zeile 19**, Vorspalte sind die im Wj. für Zwecke außerhalb des BgA bzw. des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs **aufgelösten Rücklagen** anzugeben und hinzuzurechnen. Gleiches gilt für den Fall der fiktiven Rücklagenauflösung im Falle des Verlustes der Steuerbefreiung der Körperschaft.[2] Die (ggf. fiktiv) aufgelösten Rücklagen gelten wie der laufende Gewinn in Zeile 17 als an die Trägerkörperschaft ausgeschüttet.

1191 Bei einem Eigenbetrieb unterliegt der Gewinn nicht der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG, soweit er den Rücklagen des BgA zugeführt wird. Als Zuführung zu den Rücklagen gilt jedes Stehenlassen von Gewinnen als Eigenkapital für Zwecke des BgA unabhängig davon, ob dies in der Form der Zuführung zu den Gewinnrücklagen, als Gewinnvortrag oder unter einer anderen Position des Eigenkapitals vorgenommen wird.[3] Die Rücklagenbildung ist unabhängig von haushaltsrechtlichen Regelungen anzuerkennen und ist auch nicht davon abhängig, dass die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können.[4] In **Zeile 21**, Vorspalte sind bei **Eigenbetrieben** die im Wj.

- beschlossene **Überführung von Gewinnen** aus früheren Wj. (Rücklagen) oder dem laufenden Wj. in den allgemeinen Haushalt,
- tatsächlich erfolgte Überführung solcher Gewinne ohne vorgehenden Beschluss,
- erfolgte **Rückzahlung von Nennkapital**, das im Herabsetzungsbeschluss nicht zur Auszahlung vorgesehen war, soweit die Kapitalherabsetzung nach landesrechtlichen Vorschriften zulässig war,
- erfolgte Rückzahlung von Nennkapital, soweit die Kapitalherabsetzung nach landesrechtlichen Vorschriften nicht zulässig war,

anzugeben, da insoweit Leistungen vorliegen, die dem hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft zufließen. Die vorgenannten Leistungen sind durch gesonderte Einzelaufstellung zu erläutern. Die Ermittlung der Leistungen ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. Bei Eigenbetrieben stellt sich die Frage der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG i.d.R. nicht, da diese nach den Eigenbetriebsverordnungen der Länder regelmäßig verpflichtet sind, ihren Gewinn durch Bestandsvergleich zu ermitteln.[5] Dies gilt gem. § 140 AO dann auch für steuerliche Zwecke, so dass die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG im Regelfall stets erfüllt sind.

Wird bei einem Eigenbetrieb das Nennkapital nach landesrechtlichen Vorschriften zulässigerweise herabgesetzt und entsprechend dem Herabsetzungsbeschluss an die Trägerkörperschaft zurückgezahlt, ist dies nicht in Zeile 21 zu erklären; in diesen Fällen sind die Zeilen 32 bis 37c (→ Rz. 1203) auszufüllen.

1192 In **Zeile 24, Vorspalte** ist der **Zwischensaldo der Zeilen 17 bis 21** anzugeben. Es handelt sich um den **als im Wj. ausgeschüttet geltenden Gewinn** des laufenden oder aus früheren Wj., der bei einem Regiebetrieb als in den hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft bzw. bei einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als in den ideellen Bereich der Körperschaft überführt gilt bzw. bei Eigenbetrieben überführt wurde. Der in Zeile 24 einzutragende Wert führt bei der Trägerkörperschaft zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG, die zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichten, sofern nicht das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt.

1193 Für die **(fiktive) Ausschüttung des Gewinns** gelten in analoger Anwendung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zunächst die Neurücklagen als verwendet (→ Rz. 1172). In **Zeile 25**, **Vorspalte** erfolgt daher der Abzug des Betrags lt. Zeile 24, Vorspalte, also des im laufenden Wj. als ausgeschüttet geltenden Gewinns, wobei höchstens die Neurücklagen lt. Zeile 7 oder 8, Spalte 4 abzgl. des Betrags lt. Zeile 11, Spalte 4 zu berücksichtigen sind. Dieser Betrag ist ebenfalls von den **Neurücklagen** in **Zeile 25, Spalte 4** abzuziehen. Dies geschieht, weil der Gewinn an die Trägerkörperschaft ausgekehrt wurde und nicht mehr im Vermögen enthalten ist. Erst nach „Verbrauch" der Neurücklagen gilt das steuerliche Einlagekonto als verwendet. Für die fiktive Gewinnausschüttung müssen die zu Beginn des Wj. bestehenden Bestände an Neurücklagen und steuerlichem Einlagekonto verwendet werden, da der Gewinn des laufenden Jahres erst mit Ablauf des Jahres entsteht und erst zu diesem Zeitpunkt zu einem Zugang bei den Neurücklagen und dem steuerlichen Einlagekonto führen kann (vgl. Zeilen 38a bis 39b; → Rz. 1219 ff.).

1194 In **Zeile 26**, Vorspalte ist die nach der **Differenzbildung** der Zeilen 24 und 25, jeweils Vorspalte verbleibende Zwischensumme anzugeben. Dies ist der Betrag der (fiktiven) Ausschüttung des Gewinns, für den eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos in Betracht kommt.

1195 In **Zeile 27**, **Vorspalte** erfolgt der Abzug des Betrags aus Zeile 26, also des verbleibenden als ausgeschüttet geltenden Gewinns, vom steuerlichen Einlagekonto, wobei grds. höchstens der positive Betrag des steuerlichen Einlagekontos lt. Zeilen 6d, 7 oder 8, Spalte 3 abzgl. des Betrags lt. Zeile 10, Spalte 3 zu berücksichtigen ist.

Ist für eine Leistung der Kapitalgesellschaft die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, bleibt die der Bescheinigung zu Grunde gelegte Verwendung gem. § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG unverändert. Ist für eine Leistung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung i.S.d. § 27 Abs. 2 KStG zum Schluss des Wj.

1) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 40.
2) Vgl. BMF v. 2.2.2016, IV C 2 – S 2706-a/14/10001, 2016/0089621, BStBl I 2016, 200, Rz. 9.
3) Vgl. BFH v. 16.11.2011, I R 108/09, BStBl II 2013, 328.
4) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 34.
5) Vgl. BMF v. 3.1.2013, IV C 2 – S 2706/09/10005, BStBl I 2013, 59.

der Leistung eine Steuerbescheinigung i.S.d. § 27 Abs. 3 KStG nicht erteilt worden, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 € bescheinigt; eine Berichtigung oder eine nachträgliche erstmalige Erteilung von Steuerbescheinigungen ist dabei nicht zulässig (§ 27 Abs. 5 Satz 2 und 3 KStG). Ist die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos überhöht bescheinigt worden, ist die auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer durch Haftungsbescheid geltend zu machen, sofern die Steuerbescheinigungen nicht berichtigt werden (§ 27 Abs. 5 Satz 4 und 5 KStG). Soweit die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos daher in einer Steuerbescheinigung unzutreffend (nicht) bescheinigt wurde, ist daher insoweit stattdessen der nach § 27 Abs. 5 KStG maßgebende Betrag abzuziehen. Um den jeweils entsprechenden Betrag ist in Zeile 27, Spalte 3 zusätzlich das steuerliche Einlagekonto zu mindern.

1196 In **Zeile 28, Vorspalte** ist der **ggf. verbleibende übersteigende Betrag** des als ausgeschüttet geltenden Gewinns aus der Differenz der Zeilen 26 und 27, jeweils Vorspalte anzugeben und in Zeile 28, Spalte 4 vom Bestand der Neurücklagen abzuziehen. Dies geschieht, weil der Gewinn an die Trägerkörperschaft ausgekehrt wurde und nicht mehr im Vermögen enthalten ist. Der Abzug erfolgt auch dann, wenn der Bestand der Neurücklagen dadurch negativ wird.

1197 In **Zeile 29, Spalte 3** ist die **Zwischensumme des steuerlichen Einlagekontos** (Betrag lt. Zeilen 6d, 7 oder 8 abzgl. des Betrags lt. Zeilen 10 und 27) anzugeben.

1198 In **Zeile 31a**, Vorspalte sind **vGA** des laufenden Wj. eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit an seine Trägerkörperschaft anzugeben. Die Eintragungen sind bei Regiebetrieben jedoch nur dann vorzunehmen, wenn für das betreffende Wj. die **Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG grds. erfüllt** sind (→ Rz. 1187), da die mit der vGA verbundene Verminderung des steuerlichen Einlagekontos (→ Rz. 1199) ansonsten nicht gerechtfertigt wäre. Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG in einem Wj. nicht vor, bleibt bei Regiebetrieben die in diesem Wj. an die Trägerkörperschaft erfolgte vGA ohne Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto und die Neurücklagen. Bei Eigenbetrieben stellt sich die Frage der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG i.d.R. nicht, da diese nach den Eigenbetriebsverordnungen der Länder regelmäßig verpflichtet sind, ihren Gewinn durch Bestandsvergleich zu ermitteln[1)], was gem. § 140 AO auch für steuerliche Zwecke gilt, so dass die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG im Regelfall stets erfüllt sind. Bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sind vGA von diesen an den ideellen Bereich der Körperschaft nicht möglich.[2)] Der in Zeile 31a eingetragene Wert führt bei der Trägerkörperschaft zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG, die zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichten, sofern nicht das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt.

1199 In **Zeile 31b, Vorspalte** ist der Betrag lt. Zeile 31a, Vorspalte abzuziehen, wobei höchstens der Betrag der Zwischensumme der Neurücklagen (Betrag lt. Zeile 7 oder 8 abzgl. Beträge lt. Zeilen 11, 25 und 28, jeweils Spalte 4 zu berücksichtigen ist. Für die vGA wird unterstellt, dass diese zunächst aus den Neurücklagen finanziert wird und nur für einen übersteigenden Betrag das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt. Die vGA kann nicht aus dem Gewinn des laufenden Jahres finanziert werden, da dieser erst am Ende des Jahres entsteht und dann die Neurücklagen bzw. das steuerliche Einlagekonto erhöht (vgl. Zeile 38a bis 39; → Rz. 1219 ff.), so dass auf bestehende Neurücklagen bzw. das vorhandene steuerliche Einlagekonto zurückgegriffen werden muss. Eine Minderung der Neurücklagen in Zeile 31b, Spalte 4 ist nicht erforderlich, weil der Sachverhalt, der zur vGA geführt hat, bereits den bilanziellen Gewinn gemindert hat und damit zu einem entsprechend geringeren Zugang bei den Neurücklagen bzw. dem steuerlichen Einlagekonto in den Zeile 38a bis 39a (→ Rz. 1219 ff.) führen wird. Ein nochmaliger Abzug bei den Neurücklagen würde daher zu einem unzutreffenden Ergebnis führen. Gleichwohl muss zur Ermittlung, inwieweit das steuerliche Einlagekonto durch die vGA als verwendet gilt, die vorrangige Verwendung der Neurücklagen für die vGA vorab gedanklich nachvollzogen werden.

1200 In **Zeile 31c**, Vorspalte ist die **Zwischensumme** aus der Differenz der Zeilen 31a und 31b, jeweils Vorspalte anzugeben. Dies ist der nicht aus den Neurücklagen finanzierte Teil der vGA.

1201 In **Zeile 31d**, **Vorspalte** ist der **verbleibende Betrag lt. Zeile 31c**, Vorspalte einzutragen, wobei höchstens der Bestand des steuerlichen Einlagekontos lt. Zeile 29, Spalte 3 zu berücksichtigen ist. Soweit allerdings die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos in einer Steuerbescheinigung unzutreffend bescheinigt wurde, ist stattdessen der insoweit nach § 27 Abs. 5 KStG maßgebende Betrag einzutragen (→ Rz. 1195). In Höhe des jeweiligen Betrags gilt das steuerliche Einlagekonto für die vGA als verwendet, sodass er in Zeile 31d, Spalte 3 zum Abzug zu bringen ist. Dadurch wird das Eigenkapital vermindert, obwohl die vGA das Eigenkapital nicht erhöht hat und durch die definitive Minderung des maßgeblichen Bilanzgewinns auch nicht erhöhen wird (vgl. Zeile 31b; → Rz. 1199). Um den richtigen Bestand an Eigenkapital auszuweisen, muss der Betrag zur Korrektur in Zeile 31d, Spalte 4 den Neurücklagen hinzugerechnet werden.

1) Vgl. BMF v. 3.1.2013, IV C 2 – S 2706/09/10005, BStBl I 2013, 59.
2) Vgl. BMF v. 2.2.2016, IV C 2 – S 2706-a/14/10001, 2016/0089621, BStBl I 2016, 200, Rz. 1.

d) Nur für Betriebe gewerblicher Art: Herabsetzung des Nennkapitals (außerhalb einer Umwandlung oder einer Zusammenfassung mit einem anderen BgA) (Zeilen 31e–36a)

	Herabsetzung des Nennkapitals (außerhalb einer Umwandlung oder Zusammenfassung mit einem anderen Betrieb gewerblicher Art) 46				
31e	Zwischensumme				
32	Betrag der Herabsetzung des Nennkapitals (ohne fiktive Herabsetzung bei Auflösung des Betriebs gewerblicher Art nach § 28 Absatz 2 KStG)	48.134			
33 und 34 frei 35	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital (nur, soweit durch die Kapitalherabsetzung die Einzahlungsverpflichtung der Trägerkörperschaft entfällt)	48.137 –			
35a	Verringerung des Sonderausweises bis zu dessen Verbrauch; niedrigerer Betrag laut Zeile 31e oder dem Betrag laut Zeile 32 abzüglich Betrag laut Zeile 35; entsprechender Zugang zu den Neurücklagen	–		+	–
36	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto		+		
36a	Vom Betrag der Herabsetzung des Nennkapitals laut Zeile 32 sind zur Auszahlung vorgesehen 25	48.121			

In **Zeile 31e**, Spalte 5 ist die **Zwischensumme** des **Sonderausweises** (Betrag lt. Zeile 7 zzgl. Betrag lt. Zeile 11) einzutragen. **1202**

Haben BgA auf der Grundlage landesrechtlicher Regelungen ein Nennkapital oder eine hiermit vergleichbare Größe, gelten für die „Herabsetzung" und anschließende „Auskehrung" des Nennkapitals die für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen entsprechend. Dies setzt allerdings voraus, dass diese Maßnahmen nach den landesrechtlichen Regelungen auch zulässig sind.[1] **1203**

Nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG gilt bei **Herabsetzung des Nennkapitals oder Auflösung einer Körperschaft** vorrangig das Nennkapital als herabgesetzt bzw. zurückgezahlt, das aus Gesellschaftsmitteln stammt. Daher ist für den herabgesetzten bzw. zurückgezahlten Betrag des Nennkapitals zunächst der Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum Schluss des vorangegangenen Wj. bis zu dessen Verbrauch zu mindern, soweit die Nennkapitalherabsetzung bzw. -rückzahlung auf eingezahltes Nennkapital entfällt. Die Verminderung des Sonderausweises ist unabhängig davon vorzunehmen, ob die Nennkapitalherabsetzung an die Trägerkörperschaft ausgezahlt oder in die Rücklagen eingestellt wird. Da bei einer Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital unter Bildung eines Sonderausweises der Bestand der Neurücklagen gemindert wird (→ Rz. 1229), ist entsprechend bei einer Nennkapitalherabsetzung unter Minderung des Sonderausweises der Bestand der Neurücklagen zunächst um diesen Betrag wieder zu erhöhen. Soweit die Nennkapitalherabsetzung aus der Verminderung des Sonderausweises stammt, führt dies zu kapitalertragsteuerpflichtigen Bezügen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 2 EStG, soweit sie nicht aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert wird, und bei Auskehrung an die Trägerkörperschaft zu einer erneuten Minderung der Neurücklagen, da die ursprünglich erzielten und in Nennkapital umgewandelten Gewinne damit aus dem Vermögen des BgA ausgeschieden sind. Ein nach dieser Minderung des Sonderausweises verbleibender Betrag (oder wenn kein Sonderausweis bestand) an Nennkapitalherabsetzung ist dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben, soweit die Einlagen in das Nennkapital eingezahlt waren oder soweit für ausstehende Einlagen trotz der Kapitalherabsetzung die Einzahlungsverpflichtung der Trägerkörperschaft bestehen bleibt, da eine den Sonderausweis übersteigende Rückzahlung von Nennkapital an die Trägerkörperschaft i.S.d. § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG stets aus dem steuerlichen Einlagekonto zu finanzieren ist. Dies soll zum einen sicherstellen, dass Auszahlungen an die Trägerkörperschaft in Höhe des von ihr eingezahlten oder noch einzuzahlenden Nennkapitals nicht zu kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen führen. Zum anderen ist gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG ausschließlich bei Rückzahlung von Nennkapital i.S.d. § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto möglich; d.h., dass die Höhe der Neurücklagen für die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos in diesen Fällen unbeachtlich ist (→ Rz. 1172, 1204). Das steuerliche Einlagekonto ist wieder zu mindern, wenn der den Sonderausweis übersteigende Teil der Herabsetzung des Nennkapitals an die Trägerkörperschaft ausgezahlt wurde, weil dieses Kapital dann nicht mehr im Vermögen des BgA vorhanden ist. Dies gilt jedoch nur, soweit die Rückzahlung des Nennkapitals im Herabsetzungsbeschluss vorgesehen war

1) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 51 ff.

oder anderweitig erkennbar ist, dass die Rückzahlung des Nennkapitals beabsichtigt war.[1] Soweit die den Sonderausweis übersteigende **Nennkapitalrückzahlung** an die Trägerkörperschaft das steuerliche Einlagekonto übersteigt, führt dies bei der Trägerkörperschaft ebenfalls zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 2 EStG. Der Ermittlung der insgesamt aus der Herabsetzung und Rückzahlung des Nennkapitals resultierenden Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG und der dadurch eintretenden Verwendung des steuerlichen Einlagekontos und der Neurücklagen trägt die Ermittlung der Zeilen 32 bis 37c Rechnung.

Die Zeilen 32 bis 37c sind wie ausgeführt jedoch nur auszufüllen, wenn die Herabsetzung und Rückzahlung des Nennkapitals nach landesrechtlichen Vorschriften zulässig sind und das herabgesetzte Nennkapital zur Rückzahlung vorgesehen war (→ Rz. 1208). Während der Herabsetzung des Nennkapitals bei Regiebetrieben regelmäßig keine landesrechtlichen Regelungen entgegenstehen, liegen derartige Vorschriften für Eigenbetriebe in der Regel vor. Wird bei einem Eigenbetrieb Nennkapital zurückgezahlt, dessen Herabsetzung nach landesrechtlichen Vorschriften nicht zulässig war, ist diese Rückzahlung nicht in den Zeilen 32 bis 37c, sondern in Zeile 21 (→ Rz. 1191) zu erfassen. Gleiches gilt, wenn zwar die Herabsetzung des Nennkapitals zulässig war, dessen Rückzahlung im Herabsetzungsbeschluss aber nicht vorgesehen war, da dann § 28 Abs. 2 KStG nicht anwendbar ist. War bei einem Regiebetrieb zwar die Herabsetzung des Nennkapitals zulässig, dessen Rückzahlung aber nicht vorgesehen, ist § 28 Abs. 2 KStG ebenfalls nicht einschlägig. Derartige Rückzahlungen sind dann in Zeile 19 (→ Rz. 1190) zu erfassen.

1204 In **Zeile 32**, Vorspalte ist bei einer **Nennkapitalherabsetzung** der **Betrag der Herabsetzung des Nennkapitals** einzutragen, soweit die Herabsetzung und die Rückzahlung des Nennkapitals nach landesrechtlichen Vorschriften zulässig sind. Die Umwandlung eines BgA oder die Zusammenfassung von BgA als umwandlungsähnlicher Vorgang mit fiktiver Nennkapitalherabsetzung sind nicht in Zeile 32, sondern in Zeile 51 ff. (→ Rz. 1232 ff.) zu erfassen. Ebenso nicht zu erfassen ist die fiktive Herabsetzung des Nennkapitals bei Auflösung des BgA; in diesen Fällen sind die Zeilen 36b ff. (→ Rz. 1209 ff.) zu verwenden. Der Betrag der Nennkapitalherabsetzung ist Ausgangsbetrag für die Ermittlung, inwieweit der Sonderausweis bzw. das steuerliche Einlagekonto nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zu verändern sind.

1205 In **Zeile 35**, Vorspalte sind die **ausstehenden Einlagen** in das Nennkapital anzugeben und von der Herabsetzung des Nennkapitals lt. Zeile 32 abzuziehen, soweit die Einlageverpflichtung der Trägerkörperschaft durch die Kapitalherabsetzung entfällt. Ob dies der Fall ist, ergibt sich aus dem Herabsetzungsbeschluss. Ausstehende Einlagen in das Nennkapital, für die die Einzahlungsverpflichtung entfallen ist, können nicht im Eigenkapital und damit nicht im steuerlichen Einlagekonto enthalten sein und können dieses bei Kapitalherabsetzung daher auch nicht mindern. Ebenso wenig können sie nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG das steuerliche Einlagekonto erhöhen. Die Berücksichtigung im steuerlichen Einlagekonto kann vielmehr nur erfolgen, soweit durch die Kapitalherabsetzung tatsächlich eingezahltes oder noch einzuzahlendes Nennkapital zurückgezahlt wird.

1206 In **Zeile 35a**, **Vorspalte** und **Spalte 5** ist die **Herabsetzung des Nennkapitals** lt. Zeile 32 **vom Sonderausweis** bis zu dessen Verbrauch (also höchstens bis zum Betrag lt. Zeile 31e, Spalte 5) abzuziehen, soweit die Kapitalherabsetzung auf den **eingezahlten Teil des Nennkapitals** entfällt. Nicht eingezahltes Nennkapital kann hingegen nicht im Sonderausweis enthalten sein und kann daher im Falle einer Kapitalherabsetzung diesen auch nicht mindern. In Zeile 35a, Spalte 4 ist in gleicher Höhe ein Zugang bei den Neurücklagen zu erfassen.

1207 In **Zeile 36**, **Vorspalte** ist der **verbleibende positive Betrag der Nennkapitalherabsetzung** lt. Zeile 32, Vorspalte nach Minderung um die ausstehenden Einlagen im Sinne der Zeile 35, Vorspalte und den Sonderausweises lt. Zeile 35a, Vorspalte anzugeben. Der Betrag ist in Zeile 36, Spalte 3 dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben.

1208 Bei einer Nennkapitalherabsetzung (ohne Fälle der fiktiven Herabsetzung bei Auflösung des BgA nach § 28 Abs. 2 KStG) muss unterschieden werden, ob der Herabsetzungsbetrag an die Trägerkörperschaft ausgezahlt wurde (bzw. zur Auszahlung vorgesehen ist) oder im BgA verbleibt und in die Rücklagen eingestellt wird. Da für die Verminderung des Sonderausweises nach§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG und die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei tatsächlicher Rückzahlung zudem zu differenzieren ist zwischen dem Betrag der Herabsetzung des Nennkapitals (→ Rz. 1203 ff.) und dem Umstand bzw. Zeitpunkt seiner tatsächlichen Rückzahlung (→ Rz. 1215), ist in **Zeile 36a**, Vorspalte der Betrag anzugeben, der von dem Betrag der Herabsetzung des Nennkapitals lt. Zeile 32 im Herabsetzungsbeschluss zur Auszahlung vorgesehen ist. Gemäß BMF-Schreiben vom 4.6.2003[2] erhöht sich das steuerliche Einlagekonto auch bei verspäteter Auszahlung des im Beschluss über die Kapitalherabsetzung vorgesehenen Auskehrungsbetrags nach § 28 Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz KStG um den den Sonderausweis übersteigenden Herabsetzungsbetrag in dem Wj., in dem der Beschluss wirksam wird. Die Verringerung des steuerlichen Einlagekontos um diesen übersteigenden Auskehrungsbetrag erfolgt dagegen erst im Wj. der Auszahlung. Wird hingegen das Kapital vorerst nur herabgesetzt, ohne dass ein Beschluss über die Auszahlung gefasst wird, und erfolgt später eine Auskehrung an die Trägerkörperschaft, liegt in dieser Leistung nur dann eine Rückzahlung von Nennkapital i.S.d. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG, wenn die Auskehrung trotz des fehlenden ursprünglichen Auszahlungsbeschlusses

1) Vgl. BFH v. 21.10.2014, I R 31/13, BStBl II 2016, 411. Durch die amtliche Veröffentlichung im BStBl ist das Urteil in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die zunächst gegenteilige Auffassung der FinVerw. im BMF-Schreiben v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 40, ist damit überholt.

2) BMF v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 42.

anderweitig und unmissverständlich als Auszahlung des Herabsetzungsbetrags qualifiziert werden kann.[1] Kann die Leistung hingegen nicht als Rückzahlung von Nennkapital i.S.d. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG angesehen werden, ist eine direkte Minderung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nicht möglich. Die Auskehrung ist in diesen Fällen entsprechend den allgemeinen Regelungen (= Verwendung des steuerlichen Einlagekontos, soweit die Auskehrung den ausschüttbaren Gewinn, also die Neurücklagen, übersteigt) zu beurteilen. Derartige Zahlungen sind bei Regiebetrieben in Zeile 19 (→ Rz. 1190) und bei Eigenbetrieben in Zeile 21 (→ Rz. 1191) zu erfassen.

e) Nur für Betriebe gewerblicher Art: Auflösung des Betriebs gewerblicher Art (Zeilen 36b–36f)

Steuernummer

- 4 -

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Neurücklagen	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4	5
	Auflösung des Betriebs gewerblicher Art				
36b	Zwischensumme				
36c	Betrag des Nennkapitals bei Auflösung des Betriebs gewerblicher Art nach § 28 Absatz 2 KStG	48.284			
36d	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.287 –			
36e	Verringerung des Sonderausweises bis zu dessen Verbrauch; niedrigerer Betrag laut Zeile 36b oder dem Betrag laut Zeile 36c abzüglich Betrag laut Zeile 36d; entsprechender Zugang zu den Neurücklagen	–		+	–
36f	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto		+		

In **Zeile 36b**, Spalte 5 ist die **Zwischensumme** für den **Sonderausweis** (Betrag lt. Zeile 31e abzgl. Betrag lt. Zeile 35a) einzutragen. **1209**

Die Auflösung eines BgA führt gem. § 28 Abs. 2 KStG zu einer **fiktiven Herabsetzung des gesamten Nennkapitals** (→ Rz. 1203). Dieses ist in **Zeile 36c**, Vorspalte einzutragen. **1210**

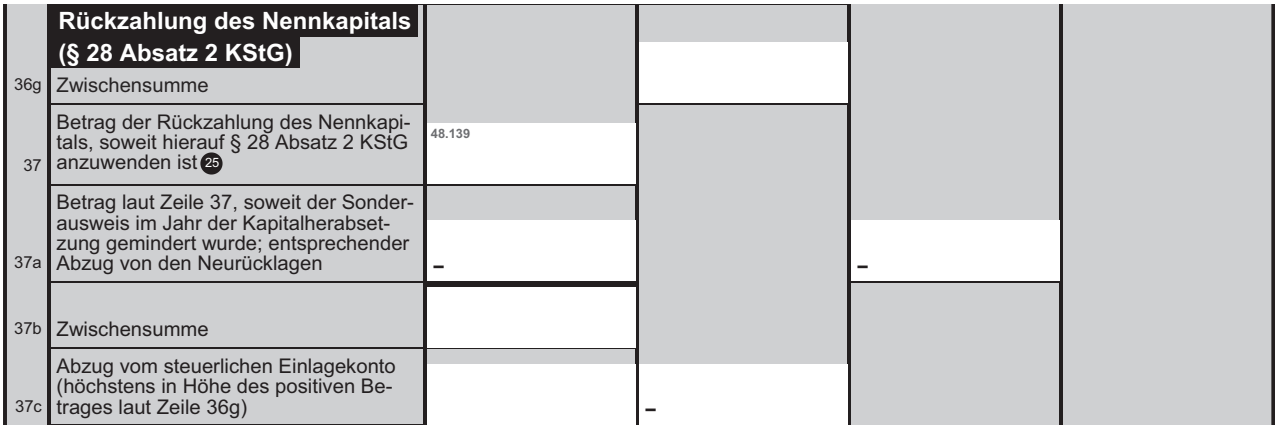
In **Zeile 36d**, Vorspalte sind die **ausstehenden Einlagen** in das Nennkapital anzugeben und von der fiktiven Herabsetzung des Nennkapitals lt. Zeile 36c abzuziehen. Ausstehende Einlagen in das Nennkapital, für die die Einzahlungsverpflichtung durch die Auflösung entfallen ist, können nicht im Eigenkapital und damit nicht im steuerlichen Einlagekonto enthalten sein und können dieses bei Kapitalherabsetzung daher auch nicht mindern. Ebenso wenig können sie nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG das steuerliche Einlagekonto erhöhen. Die Berücksichtigung im steuerlichen Einlagekonto kann vielmehr nur erfolgen, soweit durch die Kapitalherabsetzung tatsächlich eingezahltes oder noch einzuzahlendes Nennkapital zurückgezahlt wird. **1211**

In **Zeile 36e, Vorspalte** und **Spalte 5** ist die **fiktive Herabsetzung des Nennkapitals** lt. Zeile 36c vom **Sonderausweis** bis zu dessen Verbrauch (also höchstens bis zum Betrag lt. Zeile 36b, Spalte 5) abzuziehen. Nicht eingezahltes Nennkapital kann nicht im Sonderausweis enthalten sein und kann daher im Falle einer Kapitalherabsetzung diesen auch nicht mindern. In Zeile 36e, Spalte 4 ist in gleicher Höhe ein Zugang bei den Neurücklagen zu erfassen. **1212**

In **Zeile 36f**, **Vorspalte** ist der **verbleibende positive Betrag der Nennkapitalherabsetzung** lt. Zeile 36c, Vorspalte nach Minderung um die ausstehenden Einlagen lt. Zeile 36d, Vorspalte und die Minderung des Sonderausweises lt. Zeile 36e, Vorspalte anzugeben. Der Betrag ist in Zeile 36f, Spalte 3 dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben. **1213**

1) Vgl. BFH v. 21.10.2014, I R 31/13, BStBl II 2016, 411. Durch die amtliche Veröffentlichung im BStBl ist das Urteil in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die zunächst gegenteilige Auffassung der FinVerw. im BMF-Schreiben v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 40, ist damit überholt.

f) Nur für Betriebe gewerblicher Art: Rückzahlung des Nennkapitals (§ 28 Abs. 2 KStG) (Zeilen 36g–37c)



	Rückzahlung des Nennkapitals (§ 28 Absatz 2 KStG)				
36g	Zwischensumme				
37	Betrag der Rückzahlung des Nennkapitals, soweit hierauf § 28 Absatz 2 KStG anzuwenden ist (25)	48.139			
37a	Betrag laut Zeile 37, soweit der Sonderausweis im Jahr der Kapitalherabsetzung gemindert wurde; entsprechender Abzug von den Neurücklagen	–		–	
37b	Zwischensumme				
37c	Abzug vom steuerlichen Einlagekonto (höchstens in Höhe des positiven Betrages laut Zeile 36g)		–		

1214 In **Zeile 36g**, Spalte 3 ist die **Zwischensumme** für das **steuerliche Einlagekonto** (Betrag lt. Zeile 29 abzgl. Betrag lt. Zeile 31d und zzgl. Beträge lt. Zeilen 36 und 36f) einzutragen.

1215 In **Zeile 37**, Vorspalte ist der Betrag der erfolgten **Nennkapitalrückzahlung** anzugeben, soweit hierauf § 28 Abs. 2 Satz 2 ff. KStG anzuwenden ist (→ Rz. 1208). Dies ist immer dann der Fall, wenn die Rückzahlung des Nennkapitals im Herabsetzungsbeschluss vorgesehen war oder wenn die Auskehrung an die Trägerkörperschaft trotz des fehlenden ursprünglichen Auszahlungsbeschlusses anderweitig und unmissverständlich als Auszahlung des Herabsetzungsbetrags qualifiziert werden kann.[1)] Nach dem BMF-Schreiben vom 4.6.2003[2)] verringert sich bei im Herabsetzungsbeschluss vereinbarten Nennkapitalrückzahlungen an die Anteilseigner das steuerliche Einlagekonto um den den Sonderausweis übersteigenden **Auskehrungsbetrag** stets im Wj. der tatsächlichen Rückzahlung. Bei verspätet erfolgten Auskehrungen kann dies ein anderes Wj. als das der Kapitalherabsetzung sein. Einzutragen ist der Betrag des (fiktiv) herabgesetzten Nennkapitals, der in dem Wj. tatsächlich an die Trägerkörperschaft ausgekehrt wurde. Dies ist bei einer Herabsetzung des Nennkapitals (ohne Fälle der Auflösung des BgA) in der Regel der Betrag lt. Zeile 32 und in Fällen der Auflösung des BgA in der Regel der Betrag lt. Zeile 36c. Hierbei ist aber zu beachten, dass es sich um abgeflossene Beträge im Sinne der Zeile 32 bzw. 36c handelt und damit nicht zwingend (nur) um Beträge, die in Zeile 32 bzw. 36c enthalten sind. Neben den (fiktiven) Nennkapitalherabsetzungen, die auf das Wj. 2021 (2020/2021) entfallen, in diesem erfolgt sind und daher in Zeile 32 bzw. 36c anzugeben waren, können zusätzlich in Zeile 32 bzw. 36c der Anlage KSt 1 Fa früherer Wj. erfasste Beträge zu berücksichtigen sein, die erst 2021 (im Wj. 2020/2021) ausgezahlt wurden. Der in Zeile 37 einzutragende Betrag muss somit nicht zwangsläufig dem Betrag lt. Zeile 32 bzw. 36c des laufenden Wj. entsprechen und kann diesen sogar übersteigen. Der in Zeile 37 einzutragende Wert führt bei der Trägerkörperschaft zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG, die zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichten, soweit nicht das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt.

1216 In **Zeile 37a**, Vorspalte, ist anzugeben, in welcher Höhe der Betrag lt. Zeile 37 im Jahr der (fiktiven) Kapitalherabsetzung den **Sonderausweis gemindert** hat; dieser Betrag ist vom Betrag lt. Zeile 37, Vorspalte abzuziehen. Soweit der (fiktive) Kapitalherabsetzungsbeschluss und dessen Vollzug durch Auszahlung sowohl zeitlich als auch betragsmäßig in demselben Wj. erfolgten, ist hier der Betrag lt. Zeile 35a bzw. 36e einzutragen. Sofern jedoch im laufenden Wj. auch (fiktive) Kapitalherabsetzungsbeschlüsse früherer Wj. durch Auszahlung vollzogen wurden, sind insoweit die in diesen früheren Wj. erfolgten Minderungen des Sonderausweises i.S.d. Zeile 35a bzw. 36e (zusätzlich) zu erfassen. Der Betrag lt. Zeile 37a, Vorspalte ist in Zeile 37a, Spalte 4 von den Neurücklagen abzuziehen, weil das ursprünglich aus laufenden Gewinnen gebildete und nunmehr ausgezahlte Nennkapital nicht mehr im Vermögen der Körperschaft vorhanden ist.

1217 In **Zeile 37b** ist die **Zwischensumme** aus den Beträgen lt. Zeilen 37 und 37a zu bilden. Dies ist der Betrag der (fiktiven) Nennkapitalherabsetzung, für den die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos in Betracht kommt.

1218 In Höhe der Zwischensumme lt. Zeile 37b, Vorspalte ist in **Zeile 37c**, Spalte 3 das **steuerliche Einlagekonto zu mindern**, aber höchstens bis zu dessen Verbrauch, also maximal in Höhe des Betrags lt. Zeile 36g, Spalte 3. Der Betrag ist in Zeile 37c, Spalte 3 einzutragen und abzuziehen.

1) Vgl. BFH v. 21.10.2014, I R 31/13, BStBl II 2016, 411. Durch die amtliche Veröffentlichung im BStBl ist das Urteil in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die zunächst gegenteilige Auffassung der FinVerw. im BMF-Schreiben v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 40 ist damit überholt.
2) BMF v. 4.6.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366, Rz. 42.

g) Eigenkapitalveränderungen aufgrund des Steuerbilanzgewinns/-verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres (Zeilen 38a–39b)

	Eigenkapitalveränderungen aufgrund des Steuerbilanzgewinns/-verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres				
	Zeilen 38a bis 39a: Nicht in den Fällen, in denen Zeile 39b auszufüllen ist				
38 frei 38a	Steuerbilanzgewinn/Steuerbilanzverlust des laufenden Wirtschaftsjahres (gegebenenfalls geschätzt laut Randnummer 27 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019, BStBl I 2019, 97): vor Rücklagenbildung; bei Eigenbetrieben vor Verlustverrechnung und bei Regiebetrieben / wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben vor Ausgleich des Verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft beziehungsweise aus dem sonstigen Vermögen der Körperschaft			48.163 +/–	
38b	Bei Regiebetrieben und bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben: In steuerlich unzulässige Rücklagen eingestellter Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres		48.169 +		
38c	Bei Regiebetrieben und bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben: Ausgleich des Verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft beziehungsweise aus dem sonstigen Vermögen der Körperschaft; im Falle der Beteiligung an einer Personengesellschaft: Verlust aus dem Sonderbetriebsvermögen, soweit dieser den entnommenen Gewinn aus dem Gesamthandsvermögen übersteigt		48.221 +		

Steuernummer

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Neurücklagen	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4	5
38d	Bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben: - Zuführungen von Vermögensmitteln aus dem steuerfreien Bereich der Körperschaft und aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Körperschaft, die nicht unter § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b Satz 4 EStG fallen; - vorhandene Eigenkapitalanteile von weiteren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die erstmals unter § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b Satz 4 EStG fallen		48.262 +		
39	Im laufenden Wirtschaftsjahr geleistete sonstige Einlagen		48.164 +		
39a	Im laufenden Wirtschaftsjahr gewinnwirksam gebuchte Beträge im Sinne der Zeilen 38d und 39			48.148 –	
39b	Bei Regiebetrieben und bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben: Eigenkapitalveränderungen (zum Beispiel in Rücklagen eingestellter Gewinn; nicht jedoch der an die Trägerkörperschaft abgeführte Gewinn) in Wirtschaftsjahren, in denen die Tatbestandsvoraussetzungen (insbesondere Umsatz- und Gewinngrenzen) des § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b EStG nicht erfüllt sind (mit Ausnahme der in Zeile 19 einzutragenden Beträge). (Einzutragen in Spalte 3. Ein Steuerbilanzverlust ist zusätzlich in Spalte 4 einzutragen.)		48.227 +	48.228 –	

1219 In **Zeile 38a**, Spalte 4 ist der **Steuerbilanzgewinn/Steuerbilanzverlust des laufenden Wj. vor Rücklagenbildung** und bei Eigenbetrieben vor Verlustverrechnung bzw. bei Regiebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben vor Ausgleich des Verlustes aus dem Haushalt bzw. aus dem sonstigen Vermögen der Trägerkörperschaft anzugeben. Es ist allein der bilanzielle Gewinn bzw. Verlust maßgeblich und nicht steuerrechtliche Größen wie der steuerliche Gewinn aus Gewerbebetrieb oder das zu versteuernde Einkommen.[1)] Wird der Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt[2)], ist der maßgebende Steuerbilanzgewinn ggf. zu schätzen.[3)] Der Gewinn bzw. Verlust erhöht bzw. vermindert den Bestand der Neurücklagen. Da die Neurücklagen eine Ersatzvergleichsgröße für den ausschüttbaren Gewinn i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG darstellen (→ Rz. 1172) und dieser anhand des Eigenkapitals lt. Steuerbilanz zu ermitteln ist, ist hier anders als bei der (fiktiven) Leistung der Gewinnverwendung des laufenden Wj. (→ Rz. 1188) auf den Steuerbilanzgewinn und nicht auf den Handelsbilanzgewinn abzustellen. Die Eintragungen in Zeilen 38a bis 39a sind jedoch nur vorzunehmen, wenn im Wj. die **Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG grds. erfüllt** sind und damit der nicht den zulässigen Rücklagen zugeführte Gewinn kapitalertragsteuerpflichtig ist (→ Rz. 1187). Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, erfolgen ausschließlich Eintragungen in Zeile 39b (→ Rz. 1225).

1220 In **Zeile 38b**, Spalte 3 ist bei Regiebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der in **steuerlich unzulässige Rücklagen**[4)] **eingestellte Gewinn** des laufenden Wj. anzugeben. Werden unzulässige Rücklagen gebildet, so gelten diese als ausgeschüttet und wieder eingelegt, so dass das steuerliche Einlagekonto zu erhöhen ist.[5)]

1221 In **Zeile 38c**, Spalte 3 ist bei Regiebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Betrag des Ausgleichs des Verlustes des laufenden Wj. aus dem Haushalt bzw. aus dem sonstigen Vermögen der Trägerkörperschaft anzugeben, weil insoweit ein einlagegleicher Vorgang vorliegt, der das steuerliche Einlagekonto erhöht, da der Verlust als zum Schluss des Wj. der Verlustentstehung durch die Trägerkörperschaft als ausgeglichen gilt.[6)] Anzusetzen ist der handelsrechtliche Jahresfehlbetrag; wird nur eine Steuerbilanz aufgestellt, ist der Verlust nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich.[7)] Im Falle der Beteiligung an einer Personengesellschaft ist der Verlust aus dem Sonderbetriebsvermögen einzutragen, soweit dieser den entnommenen Gewinn aus dem Gesamthandsvermögen übersteigt.[8)] Bei Eigenbetrieben ist ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto erst im Zeitpunkt und in der Höhe des tatsächlichen Verlustausgleichs anzunehmen[9)]; dieser ist in Zeile 39 (→ Rz. 1223) zu erfassen.

1222 Bei **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben** sind in **Zeile 38d**, Spalte 3 folgende Sachverhalte dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben:[10)]

- Zuführungen von Vermögensmitteln aus dem steuerfreien Bereich der Körperschaft und aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 4 EStG fallen und
- vorhandene Eigenkapitalanteile von weiteren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die erstmals unter § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 4 EStG fallen.

Sofern die Zuführung gewinnwirksam erfolgte, ist zusätzlich Zeile 39a auszufüllen.

1223 **In Zeile 39**, Spalte 3 sind im laufenden Wj. **geleistete sonstige Einlagen** anzugeben. Hierbei handelt es sich um tatsächlich geleistete Beträge, die das steuerliche Einlagekonto erhöhen. Hierzu zählt bei Eigenbetrieben auch der tatsächliche geleistete Verlustausgleich.[11)] Wurden die Einlagen gewinnwirksam erfasst, sind sie zusätzlich in Zeile 39a zu erfassen.

1224 In **Zeile 39a**, **Spalte 4** sind die im Wj. **geleisteten sonstigen Einlagen** im Sinne der Zeilen 38d und 39, die **gewinnwirksam erfasst** wurden, von den Neurücklagen abzuziehen. Dies ist erforderlich, weil die gewinnwirksam geleisteten Einlagen im Steuerbilanzgewinn/-verlust lt. Zeile 38a gewinnerhöhend und damit die Neurücklagen erhöhend enthalten sind. Da die gewinnwirksam erfasste Einlage jedoch bei der Einkommensermittlung als verdeckte Einlage gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG einkommensmindernd berücksichtigt wird, muss sie aus dem für Leistungen zur Verfügung stehenden und aus den Neurücklagen ermittelten ausschüttbaren Gewinn wieder ausgeschieden werden.

1225 Waren im Wj. die **Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG nicht erfüllt**, bleiben an die Trägerkörperschaft (ggf. fiktiv) überführte Gewinne des Wj. bei der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos und der Neurücklagen unberücksichtigt (→ Rz. 1187). Daher sind in solchen Wj. bei Regiebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben neben der Auflösung bestehender Rücklagen in Zeile 19 (→ Rz. 1190) in **Zeile 39b** zum einen nur **Eigenkapitalerhöhungen** zu erfassen, die **nicht an die Trägerkörperschaft abgeführt** wurden, also bspw. der in eine Rücklage eingestellte Gewinn. Zum anderen sind Eigenkapitalminderungen durch einen erzielten Verlust sowohl als Zugang im steuerlichen Einlagekonto als auch als Minderung der Neurücklagen zu erfassen. Während sowohl nicht abgeführte **Eigenkapitalerhöhungen** als auch ein erzielter Verlust in **Zeile 39b, Spalte 3 hinzuzurech-**

1) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 26.
2) Vgl. BMF v. 3.1.2013, IV C 2 – S 2706/09/10005, BStBl I 2013, 59.
3) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 27.
4) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 33 ff.
5) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 54.
6) BFH v. 23.1.2008, I R 18/07, BStBl II 2008, 573.
7) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 55.
8) Vgl. BMF v. 21.6.2017, IV C 2 – S 2706/14/10001, BStBl I 2017, 880.
9) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 55.
10) Vgl. BMF v. 2.2.2016, IV C 2 – S 2706-a/14/10001, 2016/0089621, BStBl I 2016, 200.
11) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 55.

nen sind, sind **Eigenkapitalverminderungen** durch einen Steuerbilanzverlust in **Zeile 39b, Spalte 4** von den Neurücklagen **abzuziehen**.

h) Nur für Betriebe gewerblicher Art: Erhöhungen des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen (Zeilen 40–49)

	Erhöhung des Nennkapitals eines Betriebs gewerblicher Art durch Umwandlung von Rücklagen nach § 28 Absatz 1 KStG				
40	Zwischensumme				
41 bis 46 frei 47	Betrag der Erhöhung des Nennkapitals (ohne Fälle im Sinne der Zeile 9)	48.115			
48	Hierfür Verwendung des positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	–	–		
49	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen, entsprechender Abgang bei den Neurücklagen			–	+

In **Zeile 40**, Spalte 3 ist die **Zwischensumme des steuerlichen Einlagekontos** aus den Zeilen 36g, 37c, 38b, 38c bis 39 und 39b anzugeben. **1226**

In **Zeile 47**, Vorspalte ist der **Betrag der Erhöhung des Nennkapitals** in Fällen der Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen anzugeben. Gemäß § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG gilt bei einer Nennkapitalerhöhung durch Umwandlung von Rücklagen zunächst ein positiver Bestand des steuerlichen Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen verwendet. Übersteigt der Betrag der Nennkapitalerhöhung den Bestand des steuerlichen Einlagekontos, ist für den übersteigenden Betrag ein Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zu bilden. Fälle der Zusammenfassung von BgA nach § 4 Abs. 6 KStG sind nicht in Zeile 47 ff., sondern in den Zeilen 8 ff. (→ Rz. 1182 ff.) zu erfassen. **1227**

In **Zeile 48** ist die **Nennkapitalerhöhung** anzugeben, für die das **steuerliche Einlagekonto** bis zu dessen Verbrauch **als verwendet gilt**. Dabei ist höchstens der Bestand des steuerlichen Einlagekontos lt. Zeile 40, Spalte 3 zu berücksichtigen. Der Betrag ist in der Vorspalte vom Betrag der Nennkapitalerhöhung und in Spalte 3 vom steuerlichen Einlagekonto abzuziehen. **1228**

In **Zeile 49**, **Vorspalte** ist der nach der **Differenzbildung** der Zeilen 47 und 48 **eventuell verbleibende Betrag der Nennkapitalerhöhung** anzugeben, für den eine Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen unterstellt wird. Daher sind in **Spalte 5** der Sonderausweis um diesen Betrag zu erhöhen und der Bestand der Neurücklagen in **Spalte 4** um diesen Betrag zu mindern. **1229**

i) Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals bei BgA bei Zusammenfassung von BgA und Abspaltung (Zeilen 50–54)

	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals bei Betrieben gewerblicher Art bei Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art und Abspaltung				
50	Zwischensumme				
51	Betrag des Nennkapitals am steuerlichen Übertragungsstichtag	48.136			
52 frei 53	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.132 –			
53a	Verringerung des Sonderausweises bis zu dessen Verbrauch; niedrigerer Betrag laut Zeile 50 oder dem Betrag laut Zeile 51 abzüglich Betrag laut Zeile 53; entsprechender Zugang bei den Neurücklagen	–		+	–
54	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto		+		

In **Zeile 50**, Spalte 5 ist die **Zwischensumme des Sonderausweises** aus den Zeilen 36b, 36e und 49 anzugeben. **1230**

Die **Zeilen 51 bis 54** sind auszufüllen, wenn ein BgA gem. § 4 Abs. 6 KStG im bzw. zum Ende des laufenden Wj. mit (einem) anderen BgA zu einem neuen einheitlichen BgA zusammengefasst oder der BgA durch Abspaltung teilweise auf einen anderen Rechtsträger übertragen wurde. In diesen Fällen gilt gem. § 29 Abs. 1 Satz 1 KStG das **1231**

Nennkapital als in vollem Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG herabgesetzt. Dazu wird zunächst der Sonderausweis beim übertragenden BgA bis zu dessen Verbrauch gemindert und im Anschluss ein ggf. übersteigender Betrag an Nennkapital dem steuerlichen Einlagekonto gutgeschrieben, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist (§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG).

1232 In **Zeile 51**, Vorspalte ist der **Betrag des Nennkapitals des übertragenden BgA** am steuerlichen Übertragungsstichtag anzugeben. Insoweit gilt das Nennkapital als herabgesetzt (§ 29 Abs. 1 Satz 1 KStG). Die fiktive Herabsetzung des gesamten Nennkapitals ist an dieser Stelle auch dann vorzunehmen, wenn der BgA im Falle der Abspaltung nur einen Teil seines Nennkapitals auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen hat. Die bei einer Abspaltung insoweit erforderliche Neubildung des bei dem übertragenden BgA verbleibenden Nennkapitals erfolgt in den Zeilen 58 ff. (→ Rz. 1255 ff.)

1233 In **Zeile 53**, Vorspalte sind die **ausstehenden Einlagen in das Nennkapital** anzugeben und abzuziehen. Dieser Betrag ist abzuziehen, da nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG nur insoweit eine Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto erfolgt, als die Einlage in das Nennkapital geleistet ist.

1234 In **Zeile 53a**, **Vorspalte** ist der **Betrag** anzugeben und abzuziehen, **um den sich bei einer Nennkapitalherabsetzung zunächst der Sonderausweis mindert** (§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG). Der Betrag ist begrenzt auf den Bestand des Sonderausweises lt. Zeile 50, Spalte 5. In **Spalte 5** sind insoweit der Bestand des Sonderausweises zu vermindern und in **Spalte 4** entsprechend der Bestand der Neurücklagen zu erhöhen.

1235 In **Zeile 54, Vorspalte** ist der nach der Differenzbildung der Zeilen 51 bis 53a, jeweils Vorspalte, **verbleibende Betrag des Nennkapitals** am steuerlichen Übertragungsstichtag anzugeben. Dieser Betrag wird dem steuerlichen Einlagekonto in Zeile 54, **Spalte 3** gutgeschrieben.

j) Einbringung eines gesamten BgA oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft (Zeilen 54a–54g)

Steuernummer

- 6 -

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Neurücklagen	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4	5
	Einbringung eines gesamten Betriebs gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft 71				
54a	Zwischensumme				
54b	Betrag des Nennkapitals am steuerlichen Übertragungsstichtag	48.237			
54c frei 54d	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.238 –			
54e	Verringerung des Sonderausweises bis zu dessen Verbrauch; niedrigerer Betrag laut Zeile 54a, Spalte 5 oder dem Betrag laut Zeile 54b abzüglich Betrag laut Zeile 54d; entsprechender Zugang bei den Neurücklagen	– ▸		+	–
54f	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto	▸	+		
54g	Verbleibender Betrag des Nennkapitals am steuerlichen Übertragungsstichtag (laut Zeile 54f); Abzug vom steuerlichen Einlagekonto, soweit die Rückzahlung nicht aus der Minderung des Sonderausweises stammt; im Übrigen Abzug von den Neurücklagen		–	–	

1236 In **Zeile 54a**, Spalte 3 ist die **Zwischensumme des steuerlichen Einlagekontos** aus den Zeilen 40, 48 und 54 anzugeben. In Zeile 54a, Spalte 5 ist die **Zwischensumme des Sonderausweises** aus den Zeilen 50 und 53a zu erfassen.

1237 In Umwandlungsfällen i.S.d. § 1 UmwG gilt gem. § 29 Abs. 1 Satz 1 KStG das Nennkapital als in vollem Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG herabgesetzt. Wird ein gesamter **BgA in eine Kapitalgesellschaft eingebracht**, wird zunächst der Sonderausweis beim übertragenden BgA bis zu dessen Verbrauch gemindert und im Anschluss ein ggf. übersteigender Betrag an Nennkapital dem steuerlichen Einlagekonto gutgeschrieben, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist (§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG). Soweit die den Sonderausweis übersteigende fiktive Nennkapitalherabsetzung das steuerliche Einlagekonto übersteigt, führt dies bei der Trägerkörperschaft zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 2 EStG. Die Berechnung dieser kapitalertragsteuerpflichtigen fiktiven Nennkapitalherabsetzung erfolgt in den **Zeilen 54b bis 54g**. Als Einbringung des gesamten BgA in eine Kapitalgesellschaft gilt auch der Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung einer j.P.d.ö.R

an dieser Personengesellschaft einen BgA darstellt. Gleiches gilt, wenn die Beteiligung einer steuerbefreiten Körperschaft an einer Personengesellschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt.

In **Zeile 54b**, Vorspalte ist der Betrag des Nennkapitals am steuerlichen Übertragungsstichtag anzugeben, das nach § 29 Abs. 1 KStG fiktiv herabgesetzt wird. **1238**

In **Zeile 54d**, Vorspalte sind die **ausstehenden Einlagen in das Nennkapital** anzugeben und vom Betrag lt. Zeile 54b, Vorspalte abzuziehen. Ausstehende Einlagen in das Nennkapital können nicht im steuerlichen Einlagekonto enthalten sein und können dieses bei fiktiver Kapitalherabsetzung daher auch nicht mindern. Ebenso wenig können sie nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG das steuerliche Einlagekonto erhöhen. **1239**

In **Zeile 54e, Vorspalte** und **Spalte 5** ist der **Sonderausweis** (§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG) lt. Zeile 54a anzugeben und von Zeile 54b, Vorspalte und Zeile 54a, Spalte 5 abzuziehen. Da das Nennkapital fiktiv auf 0 € herabsetzt wird, ist infolgedessen auch der Sonderausweis bis auf einen Bestand von 0 € zu vermindern (§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG). Zugleich ist in Zeile 54e, Spalte 4 ein entsprechender Zugang bei den Neurücklagen zu erfassen. **1240**

In **Zeile 54f, Vorspalte** ist in Höhe der **Differenz** zwischen den Beträgen lt. Zeilen 54b bis 54e, jeweils Vorspalte, der verbleibende Betrag des Nennkapitals am steuerlichen Übertragungsstichtag nach Abzug des Sonderausweises und der ausstehenden Einlagen anzugeben, der in **Zeile 54f, Spalte 3** dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben ist. **1241**

In **Zeile 54g**, Vorspalte ist das verbleibende Nennkapital am steuerlichen Übertragungsstichtag lt. Zeile 54f, Vorspalte vom steuerlichen Einlagekonto in Zeile 54f, Spalte 3 abzuziehen, soweit die fiktive Nennkapitalherabsetzung nicht aus der Minderung des Sonderausweises lt. Zeile 54e stammt. Die nicht aus der Minderung des Sonderausweises stammende fiktive Nennkapitalherabsetzung ist in Zeile 54g, Spalte 4 von den Neurücklagen abzuziehen. Insoweit liegen unter den übrigen Voraussetzungen des § 20b Abs. 1 Nr. 10b EStG kapitalertragsteuerpflichtige Leistungen vor. **1242**

k) Fiktive Rückzahlung der offenen Rücklagen bei Einbringung eines gesamten BgA oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft (Zeilen 55–55e)

Fiktive Rückzahlung der offenen Rücklagen bei Einbringung eines gesamten Betriebs gewerblicher Art oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft (71)

55	Zwischensumme			
55a	Zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhandene offene Rücklagen	48.154		
55b	Abzug des Betrages laut Zeile 55a, höchstens in Höhe eines positiven Betrages laut Zeile 55 Spalte 4	–		–
55c	Verbleibender Betrag			
55d	Abzug des Betrages laut Zeile 55c oder ein nach § 27 Absatz 5 KStG zu berücksichtigender Betrag, höchstens in Höhe des Betrages laut Zeile 55 Spalte 3	–	–	
55e	Abzug des übersteigenden Betrages			–

In Zeile 55, Spalten 3 und 4 ist als Zwischensumme **des steuerlichen Einlagekontos** der Saldo aus den Zeilen 54a, 54f und 54g und als Zwischensumme **der Neurücklagen** der Saldo aus den Zeilen 7 bzw. 8 und den Zeilen 11, 25, 28, 31d, 35a, 36e, 37a, 38a, 39a, 39b, 49, 53a, 54e und 54g anzugeben. **1243**

In **Zeile 55a**, Vorspalte sind im Falle der Einbringung eines gesamten BgA oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft oder in eine infolge eines Formwechsels aus einer Personengesellschaft entstandene Kapitalgesellschaft **die zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen offenen Rücklagen** anzugeben. Der in Zeile 55a eingetragene Wert führt bei der Trägerkörperschaft zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 2 EStG, die zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichten, sofern nicht das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt.[1)] Die weiteren Zeilen dienen der Ermittlung, inwieweit durch die Umwandlung der Rücklagen Neurücklagen und steuerliches Einlagekonto als verwendet gelten, wobei hinsichtlich der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (das erst nach Auskehrung der Neurücklagen als verwendet gilt) gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG keine steuerpflichtigen Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG vorliegen. Als Einbringung eines gesamten BgA oder **1244**

1) Vgl. BMF v. 28.1.2019, IV C 2 – S 2706-a/15/10001, 2019/0046925, BStBl I 2019, 97, Rz. 39.

eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft gilt auch der Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung einer j.P.d.ö.R an dieser Personengesellschaft einen BgA darstellt. Gleiches gilt, wenn die Beteiligung einer steuerbefreiten Körperschaft an einer Personengesellschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt.

1245 In **Zeile 55b**, Vorspalte erfolgt der Abzug der im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen offenen Rücklagen lt. Zeile 55a in der **Vorspalte** und zusätzlich in **Spalte 4** von den Neurücklagen, jedoch begrenzt auf den Betrag der Neurücklagen lt. Zeile 55, Spalte 4.

1246 In **Zeile 55c** ist der **verbleibende Betrag** der im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen offenen Rücklagen aus der Differenz der Zeilen 55a und 55b, jeweils Vorspalte anzugeben.

1247 In **Zeile 55d**, **Vorspalte** erfolgt der Abzug des Betrags der Zeile 55c, Vorspalte, jedoch begrenzt auf den positiven Betrag des steuerlichen Einlagekontos lt. Zeile 55, Spalte 3. Soweit allerdings die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos unzutreffend bescheinigt wurde, ist insoweit stattdessen der nach § 27 Abs. 5 KStG maßgebende Betrag einzutragen (→ Rz. 1195). Zusätzlich ist der jeweils entsprechende Betrag in **Zeile 55d, Spalte 3** anzugeben und das steuerliche Einlagekonto zu vermindern.

1248 In **Zeile 55e, Vorspalte** ist der Betrag anzugeben, um den die offenen Rücklagen den Bestand der Neurücklagen und des steuerlichen Einlagekontos übersteigen (Differenzbildung der Zeilen 55c und 55d). Dieser übersteigende Betrag ist in **Zeile 55e**, **Spalte 4** von den Neurücklagen abzuziehen.

l) Abspaltung (Zeilen 55f–62)

	Abspaltung				
55f	Zwischensumme				
55g	Der für die Abspaltung maßgebende Zähler nach § 29 Absatz 3 KStG	48.341			
55h	Der für die Abspaltung maßgebende Nenner nach § 29 Absatz 3 KStG	48.342			
56	Verringerung des steuerlichen Einlagekontos nach § 29 Absatz 3 KStG und der Neurücklagen (Betrag laut Zeile 55f multipliziert mit dem Betrag laut Zeile 55g dividiert durch den Betrag laut Zeile 55h)		–	–	

Steuernummer

- 7 -

Zeile		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Neurücklagen	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR	EUR
	1	2	3	4	5
	Anpassung des Nennkapitals bei einem Betrieb gewerblicher Art im Falle der Abspaltung (Nicht bei Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach § 8 Absatz 8 KStG im laufenden Wirtschaftsjahr)				
57	Zwischensumme				
58	Höhe des Nennkapitals nach Abspaltung	48.118			
59	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.180 –			
60	Zwischensumme				
61	Hierfür Verwendung des positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	–	–		
62	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen; entsprechender Abgang bei den Neurücklagen			–	+

In **Zeile 55f** ist in den Spalten 3 und 4 die **Zwischensumme** des steuerlichen Einlagekontos und der Neurücklagen aus den Zeilen 55 und 55d bzw. Zeilen 55, 55b und 55e anzugeben. 1249

In **Zeile 55g**, Vorspalte ist der für die **Abspaltung** maßgebende **Zähler** nach § 29 Abs. 3 KStG einzutragen. 1251

In **Zeile 55h**, Vorspalte ist der für die **Abspaltung** maßgebende **Nenner** nach § 29 Abs. 3 KStG einzutragen. 1252

In **Zeile 56** ist in Fällen der **Abspaltung** die Verringerung des steuerlichen Einlagekontos in Spalte 3 und der Neurücklagen in Spalte 4 anzugeben. Gemäß § 29 Abs. 3 Satz 1 KStG geht das steuerliche Einlagekonto einer übertragenden Körperschaft bei einer Abspaltung im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zum bestehenden Vermögen des übertragenden Rechtsträgers vor der Übertragung auf den übernehmenden Rechtsträger über. Für steuerliche Zwecke ist vom Verhältnis der gemeinen Werte der Vermögensteile zueinander auszugehen (§ 29 Abs. 3 Satz 3 KStG). Der Betrag ergibt sich aus dem Produkt des Betrags lt. Zeile 55f mit dem Quotienten aus den Zeilen 55g und 55h. Bei einer Verschmelzung oder Aufspaltung geht die übertragende Körperschaft unter, so dass für steuerliche Zwecke eine Fortführung der Werte entbehrlich ist. 1253

In **Zeile 57, Spalte 3** ist die **Zwischensumme des steuerlichen Einlagekontos** aus den Zeilen 55f und 56 anzugeben. 1254

Die **Zeilen 58 bis 62** sind **nur bei BgA** auszufüllen, jedoch auch nur dann, wenn der BgA nicht gem. § 4 Abs. 6 KStG mit (einem) anderen BgA zu einem neuen einheitlichen BgA zusammengefasst wurde. In diesen Fällen sind die Zeilen 8 ff. (→ Rz. 1182 ff.) zu verwenden. In **Zeile 58**, Vorspalte ist die **Höhe des Nennkapitals des übertragenden BgA nach der Abspaltung** anzugeben, um das nach der Abspaltung noch vorhandene Nennkapital wieder neu zu bilden, das zunächst in voller Höhe fiktiv herabgesetzt wurde (→ Rz. 1232). Gemäß § 29 Abs. 4 KStG erfolgt die **Anpassung des Nennkapitals** entsprechend den Regelungen des § 28 Abs. 1 und 3 KStG. Danach gilt der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen verwendet. 1255

In **Zeile 59**, Vorspalte sind die **ausstehenden Einlagen in das Nennkapital** anzugeben und vom Betrag lt. Zeile 58, Vorspalte abzuziehen. Der Abzug erfolgt, damit das steuerliche Einlagekonto nicht gemindert bzw. der Sonderausweis nicht erhöht werden, ohne dass die entsprechenden Mittel dem Nennkapital tatsächlich auch zugeflossen sind. 1256

In **Zeile 60**, Vorspalte ist als **Zwischensumme** die Differenz der Zeilen 58 und 59 anzugeben. 1257

In **Zeile 61**, **Vorspalte** ist die **Verwendung des steuerlichen Einlagekontos** bis zu dessen Verbrauch anzugeben, also höchstens der Betrag lt. Zeile 57, Spalte 3 zu berücksichtigen und von der Zwischensumme lt. Zeile 60 abzuziehen. In gleicher Höhe wird der Bestand des steuerlichen Einlagekontos in **Zeile 61, Spalte 3** gemindert. 1258

In **Zeile 62**, **Vorspalte** ist der nach der Differenzbildung der Zeilen 60 und 61 verbleibende Betrag anzugeben, der die **Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen** darstellt. Daher wird der Betrag dem Bestand des Sonderausweises in **Zeile 62**, **Spalte 5** hinzugerechnet und von den Neurücklagen in **Zeile 62, Spalte 4** entsprechend abgezogen. 1259

m) Verminderung des Sonderausweises und des steuerlichen Einlagekontos nach § 28 Abs. 3 KStG (Zeilen 63 und 64)

	Verminderung des Sonderausweises und des steuerlichen Einlagekontos nach § 28 Absatz 3 KStG				
63	Zwischensumme				
64	Abzug des Betrages laut Zeile 63 Spalte 5 - maximal in Höhe des positiven Betrages laut Zeile 63 Spalte 3 - jeweils abzuziehen in Spalten 3 und 5 und hinzuzurechnen in Spalte 4		–	+	–

In **Zeile 63, Spalten 3 und 5** ist jeweils die **Zwischensumme** des **steuerlichen Einlagekontos** und des **Sonderausweises** aus den Zeilen 57 und 61 bzw. 54a, 54e und 62 anzugeben. 1260

In **Zeile 64** erfolgt die **Verrechnung des Sonderausweises mit dem steuerlichen Einlagekonto** gem. § 28 Abs. 3 KStG, um möglichst den Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zu vermeiden. Dazu ist der Sonderausweis bis zu dessen Verbrauch um den positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos lt. Zeile 63, Spalte 3 zu vermindern. Das steuerliche Einlagekonto ist in **Spalte 3** entsprechend zu mindern. In Zeile 64, **Spalte 4** sind die Neurücklagen entsprechend zu erhöhen, da der Betrag, um den das steuerliche Einlagekonto und der Sonderausweis gemindert wurden, dem BgA als ausschüttbares Eigenkapital zur Verfügung steht. 1261

n) Endbestände des steuerlichen Einlagekontos, der Neurücklagen und des Sonderausweises (Zeile 65)

	Endbestände			
65	Endbestände zum Schluss des Wirtschaftsjahres			

1262 In **Zeile 65** sind die **Endbestände des steuerlichen Einlagekontos** in Spalte 3 (Differenz der Beträge lt. Zeilen 63 und 64), der **Neurücklagen** in Spalte 4 (Saldo der Beträge lt. Zeilen 55f, 56, 62 und 64) und des **Sonderausweises** in Spalte 5 (Differenz der Beträge lt. Zeilen 63 und 64) zum Schluss des Wj. anzugeben. Das steuerliche Einlagekonto und der Sonderausweis werden gesondert festgestellt (§ 27 Abs. 2 KStG bzw. § 28 Abs. 1 Satz 4 KStG); die Neurücklagen werden nur nachrichtlich ermittelt.

4. Angaben zu ausgestellten Steuerbescheinigungen (Zeilen 65a–65c)

	Angaben zu ausgestellten Bescheinigungen über die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos	EUR
65a	Die Minderung des steuerlichen Einlagekontos für die in Zeile 24 eingetragenen Leistungen wurde im Wirtschaftsjahr bescheinigt in Höhe von	19.287
65b	Die Minderung des steuerlichen Einlagekontos für die in Zeile 31a eingetragenen Leistungen wurde im Wirtschaftsjahr bescheinigt in Höhe von	19.288
65c	Die Minderung des steuerlichen Einlagekontos für die in Zeile 55a eingetragenen Leistungen wurde im Wirtschaftsjahr bescheinigt in Höhe von	19.289

1263 Die **Verwendung des steuerlichen Einlagekontos** für Leistungen der Körperschaft setzt voraus, dass die rechnerisch gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG mögliche Verwendung gem. § 27 Abs. 3 KStG auch entsprechend in **erteilten Steuerbescheinigungen** bescheinigt wird. Ist für eine Leistung der Kapitalgesellschaft die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, bleibt die der Bescheinigung zu Grunde gelegte Verwendung gem. § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG unverändert. Ist für eine Leistung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung i.S.d. § 27 Abs. 2 KStG zum Schluss des Wj. der Leistung eine Steuerbescheinigung i.S.d. § 27 Abs. 3 KStG nicht erteilt worden, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr gem. § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG als mit 0 € bescheinigt. In diesen Fällen ist gem. § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG eine Berichtigung oder erstmalige Erteilung von Steuerbescheinigungen nicht zulässig. Ist die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu hoch bescheinigt worden, ist die auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer gem. § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG durch Haftungsbescheid geltend zu machen, sofern die Steuerbescheinigungen nicht nach § 27 Abs. 5 Satz 5 KStG berichtigt werden. In den **Zeilen 65a bis 65c** ist daher anzugeben, inwieweit für die einzelnen Leistungen der Körperschaft die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos in entsprechenden Steuerbescheinigungen bescheinigt wurde.

1264 In **Zeile 65a** sind die bescheinigten Beträge für die im Wj. (ggf. fiktiv) **erbrachten Leistungen** lt. Zeile 24 (→ Rz. 1192) anzugeben.

1265 In **Zeile 65b** sind **bei BgA** die bescheinigten Beträge für die im Wj. erbrachten **vGA an die Trägerkörperschaft** lt. Zeile 31a (→ Rz. 1198) einzutragen.

1266 In **Zeile 65c** sind die bescheinigten Beträge für die im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen **offenen Rücklagen** lt. Zeile 55a (→ Rz. 1244) zu erklären.

5. Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen (Zeilen 66–68)

	Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen	
66	Summe der Beträge laut Zeile 24 Spalte 2, Zeile 31a Spalte 2, Zeile 37, Zeile 54g Spalte 4 und Zeile 55a	
67	Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (Summe der Beträge laut Zeile 27 Spalte 3, Zeile 31d Spalte 3, Zeile 37c Spalte 3 und Zeile 55d Spalte 3)	–
68	Kapitalertragsteuerpflichtige Leistungen, sofern die sonstigen Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b EStG erfüllt sind (66)	

1267 In **Zeile 66** sind die nach § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG dem Grunde nach **kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen** anzugeben. Hierbei handelt es sich um die Summe der Beträge aus Zeile 24, Vorspalte (**als ausgeschüttet geltender Gewinn** des laufenden Wj.), Zeile 31a, Vorspalte (**vGA**), Zeile 37 (im Wj. **ausgezahlte Beträge bei Herabsetzung des Nennkapitals**, soweit sie aus dem Sonderausweis stammen), Zeile 54g, Spalte 4 (aus der Minderung des Sonderausweises stammender Betrag der **fiktiven Nennkapitalherabsetzung**) und der Zeile 55a (zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhandener **Bestand der offenen Rücklagen**). Von dieser Gesamtsumme der Leistungen ist in Zeile 67 der Teil der Leistungen abzuziehen, für die das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt und die damit gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht steuerpflichtig sind. Bei dem dadurch entstehenden Differenzbetrag handelt es sich um Leistungen, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG kapitalertragsteuerpflichtig sein können.

1268 In **Zeile 67** ist die Summe der Beträge (jeweils Spalte 3) lt. Zeile 27, Zeile 31d, Zeile 37c und der Zeile 55d anzugeben. Diese Leistungen, für die **das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt**, sind von den Leistungen lt. Zeile 66 abzuziehen.

In **Zeile 68** sind nach der Differenzbildung der Zeilen 66 und 67 die **verbleibenden Leistungen** anzugeben, die bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG kapitalertragsteuerpflichtige Leistungen darstellen. **1269**

Praxishinweis:

Diese Ermittlung ersetzt nicht die ggf. erforderliche Kapitalertragsteuer-Anmeldung. Vielmehr ist noch zu prüfen, ob und zu welchen Zeitpunkten die jeweiligen Leistungen nach § 44 Abs. 6 EStG eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung erfordern. Die weiteren Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG müssen ebenfalls vorliegen (vgl. Ausführungen zu Inhalt und Bedeutung der Anlage KSt 1 Fa, → Rz. 1174). So entsteht die Kapitalertragsteuer nach § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, spätestens aber acht Monate nach Ablauf des Wj. Werden zulässige Rücklagen für Zwecke außerhalb des BgA bzw. des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aufgelöst, so entsteht die Kapitalertragsteuer zum Ende des Wj.

XX. KSt 1 F – 27 (8) – Antrag auf Feststellung der als Leistungen i.S.d. § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG zu berücksichtigenden Beträge

1. Übersicht über den Inhalt und die Bedeutung des Vordrucks KSt 1 F – 27 (8)

1270 Erbringt eine **unbeschränkt steuerpflichtige** Kapitalgesellschaft oder eine andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung, die Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG gewähren kann (z.B. Genossenschaft, Stiftung, Verein) an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Genossen, Mitglieder oder Destinatäre eine **Einlagenrückgewähr aus dem steuerlichen Einlagekonto**, ist diese Leistung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (ggf. i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG) **nicht steuerbar**.[1] Um die Einlagenrückgewähr aus dem steuerlichen Einlagekonto ermitteln zu können, werden für diese Körperschaften nach § 27 Abs. 2 KStG (ggf. i.V.m. § 27 Abs. 7 KStG) das steuerliche Einlagekonto und nach §§ 28 Abs. 1 Satz 4 KStG der sog. Sonderausweis gesondert festgestellt (jeweils ggf. i.V.m. § 29 KStG; zu Einzelheiten vgl. Übersicht über den Inhalt und die Bedeutung der Anlage KSt 1 F; → Rz. 1011 ff.).

Für **nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften** erfolgen diese Feststellungen jedoch nicht, so dass für von ihnen mit einer **Einlagenrückgewähr** aus dem steuerlichen Einlagekonto vergleichbare erbrachte Leistungen an einen inländischen Anteilseigner o.Ä. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht anwendbar wäre, was wiederum die **Steuerbarkeit** und (ggf. nach Anwendung von § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG partielle) **Steuerpflicht** der Leistung zur Folge hätte. Dies wäre hinsichtlich der Leistungen einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft an ihre inländischen Anteilseigner o.Ä. vermutlich eine **EU-rechtswidrige Ungleichbehandlung** gegenüber vergleichbaren Leistungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft.

Um dies zu vermeiden, sieht **§ 27 Abs. 8 Satz 1 KStG** vor, dass auch **Körperschaften**, die **in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig** sind und Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG gewähren, an ihre inländischen Anteilseigner o.Ä. eine **Einlagenrückgewähr i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG** erbringen können. Hierfür werden jedoch nicht das steuerliche Einlagekonto und der Sonderausweis festgestellt, sondern der als Einlagenrückgewähr i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht steuerbare Teil der Leistung. Die nach Auffassung der FinVerw. vorliegende Nichtanwendbarkeit von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG und § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG auf die Einlagenrückgewähr einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft verstößt nach Entscheidungen des BFH gegen Art. 3 GG und im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV gegen Unionsrecht, wobei in diesen Fällen mangels gesetzlicher Grundlage nicht § 27 Abs. 8 KStG anwendbar, sondern die Höhe der Einlagenrückgewähr basierend auf dem ausl. Handels- und Gesellschaftsrecht und unter Berücksichtigung der Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG im Rahmen der Steuerfestsetzung des inländischen Anteilseigners zu ermitteln sei.[2]

Die Feststellung erfolgt **nur auf Antrag der ausschüttenden Körperschaft** für den jeweiligen VZ der Leistung (§ 27 Abs. 8 Satz 3 KStG). Der Antrag ist gem. § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG nicht mittels der Anlage KSt 1 F, sondern mit dem **Vordruck KSt 1 F – 27 (8)** bis zum Ende des Kj. zu stellen, das auf das Kj. folgt, in dem die Leistung erbracht wurde (nicht verlängerbare Ausschlussfrist[3]). Wird kein Antrag auf gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 8 KStG gestellt, ist die Leistung nach § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG steuerpflichtig.[4]

Bei beschränkt steuerpflichtigen ausschüttenden Körperschaften ist der Antrag an das für die Besteuerung der Körperschaft vom Einkommen nach § 20 AO örtlich zuständige FA zu richten (§ 27 Abs. 8 Satz 5 KStG). Für auch nicht beschränkt steuerpflichtige ausschüttende Körperschaften ist das BZSt zuständig (§ 5 Abs. 1 Nr. 29 FVG i.V.m. § 27 Abs. 8 Satz 6 KStG).

Im Antrag müssen die zur Berechnung der Einlagenrückgewähr unter Anwendung der § 27 Abs. 1 bis 6, §§ 28 und 29 KStG ermittelten maßgebenden Umstände dargelegt und durch geeignete Unterlagen nachgewiesen werden (§ 27 Abs. 8 Satz 7 KStG i.V.m. § 27 Abs. 8 Satz 2 KStG). Aus den Unterlagen muss sich zweifelsfrei ergeben, in welcher Höhe Einlagen in die Gesellschaft geleistet worden sind und in welcher Höhe diese Einlagen zum Schluss des der Leistung vorangegangenen Wj. noch vorhanden waren. Das kann zu erheblichen faktischen Schwierigkeiten führen, weil ggf. ab 1977 (Einführung des Anrechnungsverfahrens mit damaliger Feststellung des Teilbetrags EK 04, der im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren als steuerliches Einlagekonto fortgeführt wird) Berechnungen erforderlich werden können. Gelingt die Darlegung dieser Umstände nicht, führen die Leistungen zu steuerbaren Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 9 EStG (§ 27 Abs. 8 Satz 9 KStG). Wird die Einlagenrückgewähr hingegen festgestellt, hat die Körperschaft hierüber nach § 27 Abs. 3 KStG eine Steuerbescheinigung zu erteilen und darauf zur Überprüfung der vom inländischen Anteilseigner erklärten Einlagenrückgewähr das Aktenzeichen des BZSt bzw. des nach § 20 AO zuständigen FA anzugeben.

---

1) Zur Ablehnung der FinVerw., für Stiftungen ein steuerliches Einlagekonto festzustellen, vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 31.7.2019, 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604 (Rev. BFH: I R 42/19).

2) Vgl. BFH v. 13.7.2016, VIII R 47/13, HFR 2016, 1077, DB 2016, 2392; FG Münster v. 19.11.2015, 9 K 1900/12 K, EFG 2016, 756, bestätigt durch BFH v. 10.4.2019, I R 15/16, HFR 2019, 998, BB 2019, 2415. Die Reaktion der FinVerw. auf die bisher nicht amtlich veröffentlichte BFH-Rechtsprechung bleibt abzuwarten.

3) Vgl. BMF v. 4.4.2016, IV C 2 – S 2836/08/10002, 2016/0316743, BStBl I 2016, 468; FG Köln v. 15.2.2017, 2 K 803/15, EFG 2017, 769, bestätigt durch BFH v. 27.2.2018, I B 37/17, BB 2018, 2470.

4) Vgl. BMF v. 4.4.2016, IV C 2 – S 2836/08/10002, 2016/0316743, BStBl I 2016, 468.

Zur Bearbeitung des Antrags auf die gesonderte Feststellung der Einlagenrückgewähr sind von der antragstellenden Körperschaft grundsätzlich auch folgende Angaben und Unterlagen inklusive einer Übersetzung in deutscher Sprache vorzulegen: **1271**

- Angabe über Vermögen und Tätigkeiten in Deutschland;
- aktueller Handelsregisterauszug o.Ä.;
- eine Firmenübersicht, aus der sich ergibt, wie die einzelnen Firmen entstanden und miteinander verbunden sind und wie lange sie schon Bestand haben (z.B. in Form eines Organigramms);
- Jahresabschlüsse für den fraglichen Zeitraum mit Überleitungsrechnungen ins deutsche Steuerrecht in analoger Anwendung des § 60 EStDV;
- Darstellung der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen, der Veränderungen des Nennkapitals und der erbrachten Leistungen;
- Entwicklung des Beteiligungsbuchwerts sowie die Höhe des Anteils;
- sämtliche Beschlüsse über Ausschüttungen, Einlagen, Veränderungen des gezeichneten Kapitals, Umwandlungen;
- Gutachten o.Ä. zur Wertermittlung eingebrachter Anteile, Forderungen oder anderer Wirtschaftsgüter;
- Nachweis sämtlicher durchgeführter Ausschüttungen und Einlagen, bei Bareinlagen und Barleistungen durch Kontoauszüge (Bankbelege, aus welchen Zahlungsleistender und Zahlungsempfänger ersichtlich sind), bei Sacheinlagen und Sachleistungen durch Übertragungsverträge und Buchungsnachweise.

Der Vordruck ist in **drei Teilbereiche** gegliedert: **1272**

- In den Zeilen 1 bis 9 sind **allgemeine Angaben** zur antragstellenden Körperschaft zu machen.
- In Zeile 9a sind die **inländischen Anteilseigner** anzugeben.
- Die Zeilen 10 bis 14 dienen der **Ermittlung und Feststellung** der **Einlagenrückgewähr**.

Am Ende des Vordrucks ist dieser zu unterschreiben und ggf. aufzuführen, wer bei der Anfertigung des Antrags mitgewirkt hat. Da es sich nicht um einen Erklärungsvordruck, sondern um einen Antrag handelt, ist die eigenhändige Unterschrift des gesetzlichen Vertreters der antragstellenden Körperschaft nicht erforderlich; es genügt vielmehr die Unterschrift einer im Außenverhältnis zur Antragstellung befugten Person (z.B. des steuerlichen Beraters). **1273**

2. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–9)

Zeile	**Allgemeine Angaben**	
1	Bezeichnung der Körperschaft oder Personenvereinigung	
2		
3	Straße, Hausnummer	Postleitzahl Postfach
4	Postleitzahl Ort	Telefonisch erreichbar unter Nr.
5	Staat	
6	Ort der Geschäftsleitung (wenn von den Angaben lt. Zeilen 3 und 4 abweichend)	Internetadresse
7	Ort des Sitzes (wenn von den Angaben lt. Zeilen 3 und 4 abweichend)	E-Mail
7a	Der Feststellungsbescheid soll folgendem **Empfangsbevollmächtigten** zugesandt werden. **(Nur ausfüllen, wenn dem BZSt/Finanzamt keine entsprechende Empfangsvollmacht vorliegt.)**	
8	Name	
8a	Straße, Hausnummer	Postleitzahl Postfach
9	Postleitzahl Ort	Telefonisch erreichbar unter Nr.

1274 **Vor Zeile 1** ist das ggf. bereits bekannte Az. des BZSt und bei beschränkter Steuerpflicht das nach § 20 AO zuständige FA sowie – soweit bekannt – die dortige Steuernummer einzutragen. Zudem ist das Kj. anzugeben, für das die Feststellung der Einlagenrückgewähr erfolgen soll.

1275 In den **Zeilen 1 bis 7** sind die **persönlichen Angaben** zur antragstellenden Körperschaft zu machen.

1276 Soll der Feststellungsbescheid an einen Empfangsbevollmächtigten bekannt gegeben werden und liegt dem BZSt bzw. dem FA keine Empfangsvollmacht vor, ist mit **Zeile 7a** fortzufahren und sind in die **Zeilen 8 bis 9 Name und Anschrift des Empfangsbevollmächtigten** einzutragen.

3. Inländische Anteilseigner (Zeile 9a)

Inländische Anteilseigner

9a	Name, Vorname, Anschrift (ggf. auf besonderem Blatt aufführen)	Höhe der Beteiligung		Besitzdauer		Steuerlich geführt beim Finanzamt, ID-Nummer, Steuernummer
		Nennbetrag	in %	von	bis	

1277 In **Zeile 9a** sind Name, Vorname und Anschrift der die Einlagenrückgewähr erhaltenen **inländischen Anteilseigner** sowie das für diese zuständige FA, deren ID-Nummer und Steuernummer anzugeben. Zudem ist anzugeben, in welchem Umfang der jeweilige Anteilseigner nominal und prozentual an der Körperschaft beteiligt war und für welchen Zeitraum. Sofern der auf dem Vordruck vorgesehene Platz für die Auflistung der Anteilseigner nicht ausreicht, sind diese auf besonderem Blatt aufzuführen.

4. Festzustellender Betrag (Zeilen 10–14)

Festzustellender Betrag

		Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen EUR
10	Es wird beantragt, den als Einlagenrückgewähr i. S. des § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG [2] i. V. mit § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zu berücksichtigenden Betrag festzustellen in Höhe von:	

Die Berechnung der Einlagenrückgewähr ist darzulegen und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen, vgl. § 27 Abs. 8 Satz 7 KStG. Aus den Unterlagen muss sich zweifelsfrei ergeben, in welcher Höhe Einlagen in die Gesellschaft geleistet worden sind und in welcher Höhe diese Einlagen zum Schluss des der Leistung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs noch vorhanden waren.

11 frei Wurde bereits zu einem früheren Zeitpunkt ein steuerliches Einlagekonto nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG oder ein als Leistung i. S. des § 27 Abs. 8 KStG zu berücksichtigender Betrag festgestellt, ist die o. a. Ermittlung nur noch ab diesem Zeitpunkt vorzunehmen.

Zeile

Im Kalenderjahr wurden folgende Leistungen erbracht:

11a

Bezeichnung der Leistung (z. B. offene Gewinnausschüttung, Nennkapitalrückzahlung, verdeckte Gewinnausschüttung)	Gewinnverteilungs- oder Kapitalherabsetzungsbeschluss o. ä. vom	Abfluss bei der Körperschaft am	Leistung i. S. des § 27 Abs. 1 bzw. § 28 Abs. 2 KStG EUR	darauf entfallen von dem festzustellenden Betrag der Einlagenrückgewähr i. S. des § 27 Abs. 8 KStG lt. Zeile 10 EUR
1	2	3	4	5

12 ☐ Für Vorjahre ist weder eine gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG noch eine gesonderte Feststellung der Einlagenrückgewähr i. S. des § 27 Abs. 8 KStG erfolgt bzw. beantragt worden.

13 ☐ Eine gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG ist zuletzt zum _____ erfolgt bzw. erklärt worden.

Zuständiges Finanzamt: _____

Steuernummer: _____

14 ☐ Eine gesonderte Feststellung der Einlagenrückgewähr i. S. des § 27 Abs. 8 KStG ist zuletzt für 20__

☐ durch das Bundeszentralamt für Steuern

☐ durch das Finanzamt: _____

durchgeführt worden oder ist dort beantragt.

Aktenzeichen des Bundeszentralamts für Steuern: _____

bzw.

Steuernummer des Finanzamts: _____

In **Zeile 10** ist anzugeben, **in welcher Höhe die Feststellung der Einlagenrückgewähr** i.S.d. § 27 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG **beantragt** wird. Die Berechnung der Einlagenrückgewähr ist nach § 27 Abs. 8 Satz 7 KStG darzulegen und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (→ Rz. 1270). Erfolgte bereits zu einem früheren Zeitpunkt eine Feststellung einer Leistung i.S.d. § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG oder bei früherer unbeschränkter Steuerpflicht die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG, braucht die Ermittlung der Einlagenrückgewähr nur noch ab diesem Zeitpunkt zu erfolgen. Ob dies der Fall war, ist in den Zeilen 12 bis 14 zu erklären. **1278**

In **Zeile 11a** sind jeweils für das Kj., in dem die Leistung erfolgte, **1279**

- in **Spalte 1** die **erbrachte Leistung** (z.B. offene Gewinnausschüttung, Nennkapitalrückzahlung[1)], verdeckte Gewinnausschüttung),
- in **Spalte 2** das **Datum des Gewinnverteilungs- oder Kapitalherabsetzungsbeschlusses** o.Ä.,
- in **Spalte 3** der **Zeitpunkt des Abflusses** bei der Körperschaft,
- in **Spalte 4** der **Teil der Leistung**, der nach § 27 Abs. 1 KStG bzw. § 28 Abs. 2 KStG **nicht** als **Nennkapitalrückzahlung unter Verwendung des Sonderausweises** gilt und
- in **Spalte 5** der **auf die** in Spalte 4 angegebene **Leistung entfallende Teil der festzustellenden Einlagenrückgewähr** i.S.d. § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG lt. Zeile 10

einzutragen.

Zeile 12 ist anzukreuzen, wenn **in der Vergangenheit weder eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos** nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG **noch eine Feststellung von Leistungen als Einlagenrückgewähr i.S.d. § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG** erfolgte bzw. beantragt wurde. **1280**

Sofern **in der Vergangenheit eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos** nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG auf Grund unbeschränkter Steuerpflicht erfolgte, ist **Zeile 13** anzukreuzen. Zudem ist anzugeben, zu welchem Stichtag diese Feststellung zuletzt vorgenommen bzw. erklärt wurde und bei welchem FA und unter welcher Steuernummer dies erfolgte. **1281**

1) Vgl. BMF v. 4.4.2016, IV C 2 – S 2836/08/10002, 2016/0316743, BStBl I 2016, 468.

1282 Sofern **in der Vergangenheit eine Feststellung von Leistungen als** Einlagenrückgewähr **i.S.d. § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG** vorgenommen wurde, ist **Zeile 14** anzukreuzen. Zudem ist anzugeben, für welches Kj. diese Feststellung zuletzt durchgeführt bzw. beantragt wurde und ob dies beim BZSt oder bei einem dann zu benennenden FA erfolgte. Ergänzend sind das Az. des BZSt bzw. die Steuernummer des FA einzutragen.

1283 Unter Zeile 14 ist anzugeben, in welchem Mitgliedstaat der Europäischen Union bzw. EWR-Staat die unbeschränkte Steuerpflicht der antragstellenden Körperschaft besteht, was durch eine entsprechende Bestätigung der zuständigen ausl. Steuerbehörde nachzuweisen ist.

Sofern dem Antrag weitere Anlagen beigefügt sind, sind diese ebenfalls aufzuführen.

XXI. Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Abs. 1 KStG und Antrag auf Rückoption nach § 1a Abs. 4 KStG

1. Anwendungsbereich des Vordrucks

Der Gesetzgeber hat mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)[1] der Wirtschaft einen schon lange gehegten Wunsch erfüllt[2]. Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften wird die Möglichkeit eröffnet, sich auf Antrag wie Kapitalgesellschaften besteuern zu lassen. Hierzu müssen sie einen gegenüber dem FA einen unwiderruflichen Antrag auf Behandlung als Kapitalgesellschaft stellen, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG. **1284**

Mit dem im Folgenden besprochenen Datensatz kann ein Antrag auf Option zur Körperschaftsteuer oder ein Antrag auf Rückoption zur Besteuerung als Personengesellschaft gestellt werden.

Wird der Optionsantrag form- und fristgerecht gestellt und liegen weitere Voraussetzungen vor, kommt es zur wirksamen Ausübung der Option. Die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft gilt als in einer Kapitalgesellschaft formgewechselt (fiktiver Formwechsel), § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG. Die entsprechenden Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes sind anwendbar und müssen eigenständig geprüft werden.

Ist das FA der Auffassung, dass die Voraussetzungen für einen wirksamen Antrag nicht vorliegen, wird es den Antrag ablehnen. Nach Auffassung der FinVerw. ist diese Entscheidung mit Rechtsmitteln angreifbar[3].

Die Körperschaft wird ab dem ersten Wirtschaftsjahr, für das die Option gilt, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert. Die Gesellschafter werden steuerlich wie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 KStG.

Es gibt bestimmte Konstellationen, in denen die Option automatisch endet und die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wieder zur Besteuerung als Personengesellschaft zurückkehrt. Daneben gibt es aber auch die Möglichkeit, freiwillig zur Behandlung als Personengesellschaft zurückzukehren. Hierfür ist ebenfalls ein Antrag erforderlich (Rückoptionsantrag), vgl. § 1a Abs. 4 Satz 1 KStG. Die Rückkehr zur Personengesellschaftsbesteuerung gilt als fiktiver Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, § 1a Abs. 4 Satz 2 KStG. Mit dem Antrag KStOpt kann auch ein Antrag auf Rückoption gestellt werden.

2. Form des Antrags und Erklärungskopf

An das Finanzamt / Bundeszentralamt für Steuern	Steuernummer	
☐ Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Absatz 1 KStG oder Antrag auf Rückoption nach § 1a Absatz 4 KStG		— Eingangsstempel —

Zunächst muss bestimmt werden, bei wem der Antrag auf Option oder Rückoption nach § 1a KStG gestellt werden muss. Dies ist zunächst abhängig davon, ob es sich um einen Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG oder um einen Antrag auf Rückoption nach § 1a Abs. 4 KStG handelt. **1285**

Der **Antrag auf Option** zur Behandlung als Körperschaft ist bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu stellen, also dem Feststellungsfinanzamt der Personengesellschaft. Die entsprechende Steuernummer der Personengesellschaft ist im Antrag anzugeben (Zeile 1).

Bei ausl. Personengesellschaften, die nur einen im Inland ansässigen Gesellschafter haben, ist abweichend davon das für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständige FA das FA, bei dem der Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG zu stellen ist, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 3 KStG. In solchen Fällen kommt es nämlich nicht zu einer gesonderten und einheitlichen Feststellung, weil nur ein Feststellungsbeteiligter vorhanden wäre. In diesen Fällen ist das für die Besteuerung nach dem Einkommen auch für die Ermittlung der Einkünfte aus der ausl. Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) zuständig, vgl. § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO. **1286**

1) Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.
2) Siehe Fochmann, Rz. 2 ff. in WKGT/BDI, Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, 2. Aufl. 2021.
3) Vgl. Rz. 22 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212.

1287 Die dritte Fallgruppe bilden im Ausland ansässige Personengesellschaften, bei denen die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer bereits durch den Steuerabzug nach § 50a EStG abgegolten ist, vgl. § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG und § 32 Abs. 1 KStG. Betroffen sind Einkünfte aus der beschränkten Steuerpflicht, vor allem die aus

1. der Ausübung oder Verwertung von künstlerischen, sportlichen, unterhaltenden oder ähnliche Darbietungen und
2. Einkünften aus der Rechteüberlassung (einschließlich Lizenzen).

Diese müssen den Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern stellen, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 4 KStG. Eine Steuernummer wird hier regelmäßig nicht vergeben worden sein. Andere im Ausland ansässige Personengesellschaften stellen den Antrag – wie inl. Personengesellschaften – bei dem für die Besteuerung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zuständigen FA.

Die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Antragstellung sind für die Bestimmung des Adressaten des Antrags maßgebend[1].

Der **Antrag auf Rückoption** ist bei dem FA zu stellen, bei dem die Veranlagung zur Körperschaftsteuer bisher erfolgt ist, vgl. § 1a Abs. 4 Satz 3 KStG. Er ist beim Bundeszentralamt für Steuern zu stellen, wenn ausschließlich Einkünfte die dem Steuerabzug unterliegen erzielt werden und die Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug abgegolten ist, vgl. § 1a Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 4 KStG.

1288 Der Optionsantrag muss nach amtlichem Datensatz durch Datenfernübertragung an die zuständige Behörde übermittelt werden, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG. Zwar verweist § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG auf die Härtefallregelung des § 31 Abs. 1a Satz 2 KStG, dennoch sind Härtefälle im Zusammenhang mit der Option nach § 1a KStG nur schwer vorstellbar. Schon für „normale" Körperschaftsteuererklärungen gibt es sie de facto nicht (→ Rz. 19).

Ist der Optionsantrag bei einem FA abzugeben, kann hierzu die kostenfreie Möglichkeit unter www.elster.de (Formulare & Leistungen / Alle Formulare / Anträge, Einspruch und Mitteilungen / Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Abs. 1 KStG oder Antrag auf Rückoption nach § 1a Abs. 4 KStG) genutzt werden. Darüber hinaus stellen auch weitere kostenpflichtige Anbieter die Antragstellung in ihrer Software bereit.

Das Bundeszentralamt für Steuern hat bis zum Redaktionsschluss keine Möglichkeit zur elektronischen Übermittlung des Antrags geschaffen. Sie soll erst Ende 2022 geschaffen werden[2]. Zwar kann das Formular auf der Webseite des Amts heruntergeladen werden, jedoch muss der Antrag ausgedruckt und „eigenhändig" unterschrieben werden[3]. Es ist davon auszugehen, dass die Unterschrift eines zur Vertretung der Gesellschaft berechtigten Gesellschafters genügt.

1289 In der Kopfzeile des Antrags ist die **Steuernummer** einzutragen. Handelt es sich um einen Optionsantrag nach § 1a Abs. 1 KStG, ist diese im Normalfall die bisher für die Abgabe der Feststellungserklärung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO verwendet wurde. Ist der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern abzugeben, bleibt dieses Feld leer, da die Personengesellschaft bisher steuerlich nicht geführt wird. Wurde bei ausl. Gesellschaften bisher keine inl. Feststellung durchgeführt, weil nur ein im Inland ansässiger Gesellschafter bestand, ist hier die für die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer des einzelnen Gesellschafters maßgebende Steuernummer einzutragen. Handelt es sich um einen Rückoptionsantrag nach § 1a Abs. 4 KStG, ist hier die Steuernummer einzutragen, die für die Abgabe der Körperschaftsteuererklärung der optierten Gesellschaft verwendet wurde.

1) Vgl. Rz. 15 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212.
2) Siehe https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/EUInternational/Option_nach_1a_KStG/option_nach_1a_kstg_node.html#js-toc-entry1.
3) https://www.formulare-bfinv.de/ffw/action/invoke.do?id=010006.

3. Allgemeine Angaben (Zeilen 2–11)

Zeile	Allgemeine Angaben		
	Bezeichnung der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft		
1 frei 2			
3	Beginn des ersten Wirtschaftsjahres, für das der Antrag gestellt wird		
4	Ende des ersten Wirtschaftsjahres, für das der Antrag gestellt wird		
5	Für die in Zeile 2 bezeichnete Gesellschaft wird bisher keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte vorgenommen.		1 = Ja
6	Die in Zeile 2 bezeichnete Gesellschaft erzielt ausschließlich Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen und für die infolgedessen die Körperschaft- und Einkommensteuer abgegolten ist.		1 = Ja
	Ort des Sitzes nach § 11 AO	Staat (nur angeben, wenn im Ausland)	
7			
	Geschäftsanschrift		
	Straße	Hausnummer	Hausnummerzusatz
8			
	Adressergänzung		
9			
	Postleitzahl	Ort	
10			
	Postleitzahl und Ort (Ausland)	Staat (nur angeben, wenn im Ausland)	
11			

Der **Name** der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft ist in **Zeile 2** einzutragen. Er ergibt sich in aller Regel aus der Eintragung im Handelsregister. Die Option zur Körperschaftsbesteuerung ist nur für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften möglich. Hierunter fallen: **1290**

1. die offene Handelsgesellschaft (OHG),
2. die Kommanditgesellschaft (KG),
3. die Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung, da auf sie im Wesentlichen die Vorschriften der offenen Handelsgesellschaft anzuwenden sind, vgl. § 1 des EWIV-Ausführungsgesetzes[1] und
4. die Partnerschaftsgesellschaft nach dem Partnerschaftsgesellschaftsgesetz.

Die Antragstellung ist auch vergleichbaren Gesellschaften ausl. Rechts möglich. Nach Auffassung der FinVerw. soll eine Antragstellung möglich sein, wenn die ausl. Gesellschaft nach dem Rechtstypenvergleich als Personengesellschaft (nicht Personenhandelsgesellschaft) zu qualifizieren ist und zusätzlich tatsächlich ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 HGB betrieben wird[2]. Die Auffassung wirkt einerseits verschärfend, da eine im deutschen Handelsregister eingetragene Personenhandelsgesellschaft tatsächlich kein Handelsgewerbe mehr betreiben muss und trotzdem Personenhandelsgesellschaft ist. Andererseits wirkt dies erleichternd, weil eine im Ausland ansässige Gesellschaft nur Personengesellschaft sein muss, keine Personenhandelsgesellschaft.

Andere Personengesellschaften – auch die Kommanditgesellschaft auf Aktien – und Einzelunternehmen können keinen Antrag auf Besteuerung als Kapitalgesellschaft stellen.

In den **Zeilen 3 und 4** wird das erste Wirtschaftsjahr bezeichnet, für das die Option oder die Rückoption ausgeübt wird. Der Antrag ist spätestens einen Monat vor dem Beginn des dort bezeichneten Wirtschaftsjahres zu stellen, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG. Wird der Antrag verspätet oder nicht in der richtigen Form gestellt, liegen die Voraussetzungen für eine Option nicht vor. Es bleibt bei der Besteuerung als Personengesellschaft. **1291**

Kann der Antrag nicht mehr rechtzeitig vor Beginn des nächsten Wirtschaftsjahres gestellt werden, sollte geprüft werden, ob ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet wird. Für die Option von Personenhandelsgesellschaften ist hierfür § 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG maßgebend, wonach die Bildung des Rumpfwirtschaftsjahres im Einvernehmen mit

1) So auch Rz. 2 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.
2) Vgl. Rz. 3 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.

dem FA erfolgen muss. Für eine Umstellung bedarf es zunächst eines entsprechenden handelsrechtlichen Beschlusses der Gesellschaft.

Es ist höchstrichterlich noch nicht geklärt, ob die Ausübung der Option ein wichtiger Grund ist, für den das FA sein Einverständnis erteilen muss. Die FinVerw. äußert sich zu dieser wichtigen Frage bisher nicht[1]. Zweck der Herstellung des Einvernehmens ist die Missbrauchsvermeidung[2]. Da der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen hat, zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft zu optieren, stellt die Bildung des Rumpfwirtschaftsjahres für den Umstieg im Regelfall keinen Missbrauch dar, sodass das FA die Zustimmung erteilen müsste. Dies geschieht durch ausdrückliche Erklärung des FA (Verwaltungsakt).

Partnerschaftsgesellschaften erzielen im Regelfall freiberufliche Einkünfte und ermitteln den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Auf sie ist § 4a EStG nicht anwendbar, weshalb auch die Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres nicht möglich ist.

Im Falle der **Rückoption** ist für die Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres ist § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG maßgebend. Auch hier ist die Bildung nur im Einvernehmen mit dem FA möglich.

1292 In **Zeile 5** muss angegeben werden, ob bisher keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte vorgenommen wird. Eine Angabe ist nur erforderlich, wenn ein Optionsantrag gestellt wird, nicht für die Rückoption. Dies kommt nur für im Ausland ansässige Personengesellschaften in Betracht. Ist eine Gesellschaft noch nicht gegründet worden, kann sie einen Antrag auf Option nach § 1a KStG nicht stellen, da der Antrag von der Personengesellschaft selbst gestellt werden muss (nicht von einem ihrer künftigen Gesellschafter)[3]. Da die Personengesellschaft erst mit ihrer Gründung handelsrechtlich existiert und dann bereits das erste Wirtschaftsjahr beginnt, muss für im Inland ansässige Gesellschaften immer eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchgeführt werden.

Bei im Ausland ansässigen Personengesellschaften ist keine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen, wenn nur einer der Gesellschafter im Inland steuerpflichtig ist, vgl. § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO. Wird hier also „ja" angegeben und die Zeile 6 mit „nein" ausgefüllt, ist der Antrag entweder abzulehnen (Vorgründungsgesellschaft) oder bei dem für die Besteuerung nach dem Einkommen des Gesellschafters zuständigen FA zu stellen.

1293 Die **Zeile 6** ist bei im **Ausland** ansässigen Personengesellschaften auszufüllen. Anzugeben ist, ob die Gesellschaft **ausschließlich beschränkt steuerpflichtige Einkünfte** erzielt, bei denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer der Gesellschafter (Mitunternehmer) bereits durch den **Kapitalertragsteuerabzug** oder den Steuerabzug nach § 50a EStG **abgegolten** ist. Dies ist der Fall, wenn keine der Ausnahmen des § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG vorliegt, also insbesondere dann, wenn die im Ausland ansässige Personengesellschaft im Inland keine Betriebsstätte unterhält (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG). Wird hier „ja" angekreuzt, ist der Antrag nicht beim FA, sondern beim Bundeszentralamt für Steuern zu stellen.

1294 In **Zeile 7** sind **Sitz** und – wenn es nicht Deutschland ist – der **Sitzstaat** anzugeben. Der Sitz ist der Ort, der für die Personengesellschaft durch den Gesellschaftsvertrag oder dergleichen als solcher bestimmt ist (§ 11 AO). Liegt der Sitz im Ausland, wird das FA die besonderen Voraussetzungen der Optionsausübung für ausl. Gesellschaften anwenden.

Die **Geschäftsanschrift** in den **Zeilen 8 bis 11** ist nur bei Gesellschaften anzugeben, bei denen der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern geführt wird und bei Fällen, in denen der Antrag bei dem für die Besteuerung des einzigen im Inland ansässigen Gesellschafters gestellt wird. Für im Inland für eine Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO geführten Gesellschaften sind die entsprechenden Daten ohnehin bekannt. Im Übrigen sind die dort einzutragenden Angaben selbsterklärend.

---

1) Zwar wird in Rz. 17 auf die gesetzliche Regelung des § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG verwiesen, jedoch werden keine ermessenleitenden Vorgaben zur Entscheidung die Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres für Zwecke der Option gemacht.
2) Vgl. Schober in H/H/R, § 4a EStG Rz. 25.
3) Vgl. Rz. 18 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.

4. Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung (Zeilen 12–16)

	Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Absatz 1 KStG		
12	Es wird unwiderruflich beantragt, die in Zeile 2 bezeichnete Gesellschaft ab dem in Zeile 3 benannten Zeitpunkt wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie nicht persönlich haftende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln.		1 = Ja
13	Der Antragstellung haben alle Gesellschafter zugestimmt. Soweit im Gesellschaftsvertrag eine Mehrheitsentscheidung vorgesehen ist, liegt die Zustimmung der erforderlichen Mehrheit (mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen) der Gesellschafter vor.		1 = Ja 2 = Nein
14	Wenn sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft im Ausland befindet: Die Gesellschaft unterliegt in dem Staat, in dem sich die Geschäftsleitung befindet, einer der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht.		1 = Ja 2 = Nein
15	Bei ausländischen Rechtsformen: Die Rechtsform der Gesellschaft ist vergleichbar mit		1 = einer Kommanditgesellschaft im Sinne der §§ 161 ff HGB 2 = einer offenen Handelsgesellschaft im Sinne der §§ 115 ff HGB 3 = einer Partnerschaftsgesellschaft im Sinne des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes 4 = einer anderen Gesellschaftsform des deutschen Rechts
16	Die Gesellschaft ist ein Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes.		1 = Ja 2 = Nein

Mit dem Antrag KStOpt kann sowohl der Optionsantrag zur Körperschaftsbesteuerung als auch der Rückoptionsantrag zur Besteuerung als Personengesellschaft gestellt werden. Die Zeilen 12 bis 16 sind für den Optionsantrag nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG gedacht. **1295**

In **Zeile 12** ist zunächst eine „1" einzutragen, wenn der Antrag auf Besteuerung als Kapitalgesellschaft gestellt wird.

Beratungshinweis:
Die Stellung eines Optionsantrags ist nur aus außersteuerlichen Gründen sinnvoll. Wird die Körperschaftsbesteuerung präferiert, bietet das Umwandlungsgesetz und das Umwandlungssteuergesetz Möglichkeiten einer „echten" und meist steuerneutralen Umwandlung. Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Abs. 1 KStG stellt in diesem Sinne eine „unechte" Umwandlung dar, die sich nur lohnen kann, wenn außersteuerliche Gründe hierfür sprechen. Solche können in niedrigeren Publizitätspflichten und einer im Vergleich zu Kapitalgesellschaften leicht anpassbaren gesellschaftsrechtlichen Regelung gesehen werden[1].

Zwar kann in Zeile 12 ein Antrag auf Besteuerung als Kapitalgesellschaft gestellt werden, dies bedeutet aber noch nicht, dass ein solcher Antrag auch tatsächlich wirksam ist. Die Wirksamkeit des Antrags und damit auch die künftige Besteuerung als Kapitalgesellschaft hängt von folgenden Voraussetzungen ab:

1. Der Antrag muss elektronisch mit dem amtlichen Datensatz übermittelt worden sein (→ Rz. 1288). Nur im Härtefall ist eine Antragstellung in Papier zulässig.
2. Der Antrag muss mindestens einen Monat vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres (Zeile 3), für das die Option erstmalig ausgeübt werden soll, bei der zuständigen Behörde (→ Rz. 1291) eingegangen sein.
3. Die Antragstellerin muss eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft sein und muss den Antrag selbst gestellt haben (nicht einer ihrer Gesellschafter; → Rz. 1290).
4. Die Antragstellerin muss zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits rechtlich existiert haben (keine Vorgründungsgesellschaft;→ Rz. 1292).
5. Die Gesellschafter müssen dem Antrag mit der erforderlichen Mehrheit der Stimmen zugestimmt haben (Zeile 13, → Rz. 1296).
6. Die Gesellschaft darf kein Investmentfonds sein (Zeile 16, → Rz. 1299).
7. Für im Ausland ansässige Personengesellschaften gelten weitere Voraussetzungen (→ Rz. 1297).

Innerhalb des FA führt ein wirksam ausgeübter Optionsantrag regelmäßig zu einem Zuständigkeitswechsel, da die für die Besteuerung von Personengesellschaften zuständigen Amtsträger von denen für die Besteuerung von Körperschaften zuständigen Amtsträgern organisatorisch getrennt sind. In einigen Bundesländern kann mit der Wirksamkeit der Option ein Zuständigkeitswechsel des FA einhergehen, da nicht jedes FA auch für die Besteuerung von Körperschaften zuständig ist[2].

Das Gesetz sieht für die Entscheidung über den Antrag kein formelles Verfahren vor. Dementsprechend erfolgt kein Bescheid über die Wirksamkeit des Antrags. Es ist auch nicht geregelt, welcher Amtsträger bzw. welches FA (bei Zuständigkeitswechsel) über die Wirksamkeit des Antrags entscheidet. Der Adressat des Antrags soll das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen „summarisch" prüfen[3]. Kommt der Adressat (also im Regelfall das für die Besteuerung als Personengesellschaft zuständige FA/Arbeitsbereich zum Schluss, dass der Antrag wirksam ist, wird er den Fall an das nunmehr für die Besteuerung als Körperschaft zuständige FA/Arbeitsbereich abgeben. Aus der Zuteilung einer neuen, für die Körperschaftsteuerfestsetzung gültigen Steuernummer kann jedoch geschlossen werden, dass das FA von der Wirksamkeit des Antrags ausgeht[4].

1) So auch Fochmann, Rz. 501 in WKGT/BDI, Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, 2. Aufl. 2021.
2) Z.B. in Hessen, vgl. § 6 der Verordnung über die Zuständigkeiten der hessischen Finanzämter, GVBl. 2019, 249.
3) Vgl. Rz. 20 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.
4) Vgl. Rz. 21 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.

Nicht nachzuvollziehen ist die Auffassung der FinVerw., wonach ein unwirksamer Antrag durch einen Verwaltungsakt abgelehnt werden soll[1]. Wenn das Gesetz für das Vorliegen der Voraussetzungen kein formelles Verfahren vorsieht, kann auch die Ablehnung kein formelles Verfahren sein. Nach Auffassung der FinVerw. kann gegen den ablehnenden Bescheid Einspruch eingelegt werden. Ob dies vor den Finanzgerichten Bestand hat, bleibt abzuwarten.

1296 In Zeile 13 ist anzugeben, ob die notwendige Mehrheit der Gesellschafter der Antragstellung zugestimmt hat. Nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG ist die gleiche Zustimmung der Gesellschafter erforderlich, die auch für eine „echten" Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft notwendig wäre. Dies ist nachvollziehbar, da die Option nicht nur für die Personengesellschaft, sondern auch für ihre Gesellschafter (Mitunternehmer) wirkt. Sie werden im Folgenden nicht mehr als Gesellschafter (Mitunternehmer) einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) behandelt, sondern als Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft.

Das Gesetz verweist auf § 217 Abs. 1 UmwG. Danach bedarf der Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG grundsätzlich der Zustimmung aller Gesellschafter, vgl. § 217 Abs. 1 Satz 1 UmwG. Allerdings ist auch eine niedrigere Zustimmung ausreichend, soweit diese im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist, vgl. § 217 Abs. 1 Satz 2 UmwG. Die Mehrheit muss allerdings mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen betragen, vgl. § 217 Abs. 1 Satz 3 UmwG. Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Gesellschaftsvertrag nur für den Formwechsel, nicht jedoch für die Option nach § 1a KStG eine Mehrheitsentscheidung vorsieht und nur die für einen Formwechsel maßgebende Mehrheit der Gesellschafter zugestimmt hat[2]. Der Beschluss ist nach den für die Gesellschaft zivilrechtlich maßgebenden Formvorschriften zu fassen. Im Regelfall ist daher eine notarielle Beurkundung nicht erforderlich[3]. Der Beschluss ist als Anlage dem Antrag beizufügen[4].

Praxishinweis:
Es empfiehlt sich, den Beschluss von allen Gesellschaftern, die für den Antrag gestimmt haben, unterschreiben zu lassen und als eingescannte Anlage dem Beschluss beizufügen. Auch eine elektronische Signatur des Beschlusses ist möglich. Der elektronische Datensatz sieht für den KStOpt die Beifügung von Dateien vor. Haben nicht alle Gesellschafter zugestimmt, empfiehlt es sich – um unnötige Nachfragen zu vermeiden –, den Gesellschaftsvertrag erneut beizufügen (ebenfalls als elektronische Anlage zum Antrag möglich).

1297 Die **Zeile 14** ist nur auszufüllen, wenn sich der Ort der Geschäftsleitung der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft im Ausland befindet. Nach § 1a Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 KStG müssen solche Gesellschaften auch **im Ausland** als **unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften** behandelt werden. Andernfalls ist die Option ausgeschlossen. Maßgebend für die Beurteilung ist der Zeitpunkt, ab dem die Option wirken soll, also der Beginn des Wirtschaftsjahres laut Zeile 2.

Ist der Ort der Geschäftsleitung der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft im Ausland, liegt im Inland regelmäßig eine nur beschränkte Steuerpflicht vor. Dies gilt auch nach Ausübung der Option. Durch § 1a Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 KStG soll **vermieden** werden, dass **hybride Gesellschaften** entstehen, die im Ausland als Personengesellschaften, im Inland jedoch als Körperschaften gelten. Hierdurch könnten Einkünfte entstehen, die weder im Inland noch im Ausland besteuert werden. Sieht das ausl. Recht keine Möglichkeit vor, die Personengesellschaft als Körperschaft zu behandeln, kann auch nicht nach § 1a KStG optiert werden. Es ist fraglich, ob § 1a Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 KStG der Ausübung der Option entgegensteht, wenn das ausl. Steuerrecht nicht zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften differenziert, sondern sie generell gleich behandelt.

Nach der Amtlichen Anleitung zum KStOpt soll ein Nachweis darüber geführt werden, dass die Gesellschaft im Ausland einer der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt. Außerdem ist eine Ansässigkeitsbescheinigung beizufügen. Im elektronischen Antrag sind diese Nachweise als elektronische Anlagen beizufügen. Auf Anforderung der zuständigen Behörde sind diese Nachweise jährlich zu erbringen[5].

1298 Im Ausland ansässige Personengesellschaften müssen in Zeile 15 angeben, mit welcher inl. Rechtsform sie vergleichbar sind. Die FinVerw. hat zu den nach ihrer Auffassung maßgebenden Kriterien für einen Rechtstypenvergleich ausführlich Stellung genommen[6] und darüber hinaus für eine Vielzahl ausl. Rechtsformen die Vergleichbarkeit mit inl. Rechtsformen festgelegt[7]. Soweit die FinVerw. die Vergleichbarkeit der ausl. Rechtsform nicht eindeutig festgelegt hat oder die Festlegung der FinVerw. bestritten wird, empfiehlt es sich, die Vergleichbarkeit umfangreich zu begründen und als Anlage dem Antrag beizufügen.

Zu berücksichtigen ist, dass eine ausl. Gesellschaft nach der Auffassung der FinVerw. nur mit einer Personengesellschaft vergleichbar sein muss. Die Vergleichbarkeit mit einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft muss nicht gegeben sein[8]. Anders als bei inl. Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften muss aber tatsächlich ein Handelsgewerbe betrieben werden. Auch wenn also in dieser Zeile die „4" eingetragen wird (andere

1) Vgl. Rz. 22 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.
2) Vgl. Rz. 12 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.
3) Vgl. Rz. 12 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.
4) Siehe Amtliche Anleitung zum KStOpt, https://www.formulare-bfinv.de/ffw/resources/D91DA4FBA083E79C046A/form/2021-10-12_Anleitung_Antrag.pdf.
5) Vgl. Rz. 6 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.
6) Vgl. BMF v. 19.3.2004, BStBl I 2004, 411.
7) Vgl. Tabelle 1 und Tabelle 2 zum BMF-Schreiben v. 24.11.1999, BStBl I 1999, 1076 zuletzt geändert durch BMF-Schreiben v. 22.12.2016, BStBl I 2017, 182.
8) Vgl. Rz. 3 des BMF-Schreibens v. 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl I 2021, 2212.

Gesellschaftsform des deutschen Rechts) ist ein Optionsantrag nach den von der FinVerw. aufgestellten Grundsätzen möglich, wenn ein Handelsgewerbe betrieben wird.

Im Umkehrschluss ist die Optionsausübung für im Ausland ansässige Personengesellschaften nach den Grundsätzen der FinVerw. nur schwer möglich. Zwar sind sie nach den Grundsätzen als Personengesellschaften zu qualifizieren, da sie jedoch im Regelfall freiberuflich tätig sind, dürften die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Handelsgewerbes regelmäßig nicht erfüllt sein.

In **Zeile 16** ist zu bestätigen, dass es sich bei der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft nicht um einen Investmentfonds i.S.d. InvStG handelt. Wird hier ein „Ja" eingetragen, ist die Option nach § 1a Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 KStG ausgeschlossen. **1299**

5. Antrag auf Rückoption zur Besteuerung als Personengesellschaft nach § 1a Abs. 4 KStG (Zeile 30)

Antrag auf Rückoption zur Besteuerung als Personengesellschaft nach § 1a Absatz 4 KStG

17 bis 29 frei
30 Es wird beantragt, die in Zeile 2 bezeichnete Gesellschaft ab dem in Zeile 3 bezeichneten Zeitpunkt nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln. 1 = Ja

Der Antrag KStOpt kann auch zur Stellung eines Rückoptionsantrags genutzt werden. Die Voraussetzungen hierfür sind wesentlich weniger umfangreich als zur Ausübung der Option. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist für den Antrag kein entsprechender Beschluss – wie bei der Option – der Gesellschafter erforderlich. Es ist aber davon auszugehen, dass auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Regelungen ein Beschluss zivilrechtlich erforderlich ist. Allerdings muss dieser nicht die Zustimmung aller Gesellschafter bzw. einer Mehrheit von mindestens drei Vierteln der Gesellschafter nach § 217 UmwG erfüllen. Ein Mehrheitsbeschluss sollte – soweit nicht individualrechtliche Regelungen des Gesellschaftsvertrags dagegenstehen – ausreichen. Der Beschluss muss gegenüber dem FA jedoch nicht nachgewiesen werden. **1300**

Die Rückoption gilt als Formwechsel einer Körperschaft zu einer Personengesellschaft. Geschieht sie innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Option, führt dies zu einer Sperrfristverletzung nach § 22 Abs. 1, Abs. 2 und ggf. § 23 Abs. 2 UmwStG, die Nachversteuerungstatbestände auslöst. Außerdem kommt es beim Formwechsel zur Versteuerung thesaurierter Gewinne. Die entsprechenden Folgen sollten vor Stellung des Antrags berücksichtigt werden.

Der Antrag auf Rückoption wird gestellt, indem in Zeile 30 eine „1" eingetragen. Genau wie beim Optionsantrag erteilt das FA keine ausdrückliche Information darüber, dass der Rückoptionsantrag wirksam ist. Es wird in diesen Fällen wahrscheinlich eine neue Steuernummer (nun wieder für die Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) erteilen. Sollte das FA davon ausgehen, dass der Rückoptionsantrag nicht wirksam ist (z.B. weil zu spät eingegangen) müsste es – analog des Optionsantrags – hierüber einen Bescheid erlassen, der die Nichtwirksamkeit des Antrags bekannt gibt. Hiergegen müsste wiederum der Einspruch gegeben sein (siehe → Rz. 1295).

6. Schlussangaben (Zeilen 100–103)

Steuernummer

- 2 -

Zeile **Unterschrift**

Datenschutzhinweis:

Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Finanzverwaltung. Dieses Informationsschreiben finden Sie unter www.bzst.de/Datenschutzinfo, www.finanzamt.de (unter der Rubrik "Datenschutz") oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.

Bei der Anfertigung dieses Antrags hat mitgewirkt:

31 bis 99 frei
100 | Name | Vorname | Straße, Hausnummer | Postleitzahl, Ort |

101 | Telefon | zusätzliche Angaben |

102 | Ort | Datum |

103 | Unterschrift |

Der Antrag ist von einer zur Geschäftsführung befugten Person eigenhändig zu unterschreiben.

1301 In den Zeilen 100-101 wird nach üblichen Grundsätzen mitgeteilt, dass der Antrag durch eine zur steuerlichen Hilfeleistung befugte Person erstellt wurde. Weitere Konsequenzen für das Verfahren ergeben sich hierdurch nicht. Bei Rückfragen kann die FinVerw. so den fachlichen Ansprechpartner leichter ermitteln.

Nur wenn der Antrag in Papierform abgegeben wird, ist er vom gesetzlichen Vertreter der Personengesellschaft eigenhändig zu unterschreiben, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 31 Abs. 1a Satz 2 KStG (**Zeilen 102–103**). Wer der gesetzliche Vertreter einer Personengesellschaft ist, ergibt sich aus dem Handelsrecht. Bei Kommanditgesellschaften sind in aller Regel die Komplementäre vertretungsberechtigt, vgl. § 125 i.V.m. § 170 HGB. Ob eine Einzelvertretungsberechtigung oder nur eine Gesamtvertretung möglich ist, richtet sich nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags. Ist der Komplementär wiederum eine GmbH (Regelfall), wird diese wiederum von ihrem Geschäftsführer vertreten. Auch hier können durch Gesellschaftsvertrag der GmbH Regelungen zur Gesamt- oder Einzelvertretungsberechtigung getroffen werden.

Bei einer elektronischen Übermittlung gelten die allgemeinen Grundsätze (→ Rz. 95).

XXII. Anlagen FE-K, FE-K-Bet und FE-OT – Anlagen zur Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung bei Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts an einer Personengesellschaft

1. Zum Anwendungsbereich der Vordrucke FE-K, FE-K-Bet und FE-OT

1302 Für den Feststellungszeitraum 2021 wurde die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO neu gefasst. Eine vergleichbare Umstellung wurde in der Körperschaftsteuererklärung im VZ 2018 vorgenommen. Bei der Körperschaftsteuererklärung führte dies zu einer deutlichen Reduktion der Vordrucke und allgemein zur Steigerung der Übersichtlichkeit. Eine vergleichbare Verbesserung konnte bei den Feststellungsvordrucken leider nicht erreicht werden. Die Papiervordrucke wurden an die Gestaltung des bisherigen elektronischen Datensatzes angepasst, der aber vorher bereits wenig strukturiert und unübersichtlich war.

Die **Anlagen FE-K, FE-K-Bet und FE-OT** zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung sind, wie ihr vollständiger Name schon vermuten lässt, nicht Bestandteile der Körperschaftsteuererklärung, sondern Bestandteile der **Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung**, zu deren Abgabe die Gesamtheit der an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft Beteiligten verpflichtet ist, wenn die Beteiligten hieraus einkommensteuerpflichtige oder körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte beziehen.

Diese Feststellungserklärung umfasst den Hauptvordruck ESt 1 B sowie die Anlagen FB, FE 1, FE 2, FE 3, FE 4, FE 5, FE-KAP, FE-KAP-INV, FE-AUS 1, FE-AUS 2, FE-K, FE-K-Bet, FE-OT und FE-VM.

Die Anlagen FE-K und FE-K-Bet sind immer dann der Feststellungserklärung als Bestandteil beizufügen, wenn an der Personengesellschaft oder Gemeinschaft Körperschaften unmittelbar oder mittelbar (d.h. über zwischengeschaltete Personengesellschaften) beteiligt sind. Sie beinhaltet solche Besteuerungsgrundlagen, die zwar auf der Ebene der Personengesellschaft verwirklicht worden sind, aber lediglich für Zwecke einer Körperschaftsteuerfestsetzung Bedeutung erlangen und daher nur solchen Beteiligten zugeordnet werden müssen, die entweder selbst der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen oder an denen – bei Zwischenschaltung von Personengesellschaften – körperschaftsteuerpflichtige Subjekte unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind. Im Wesentlichen erfassen die Anlagen FE-K und FE-K-Bet die unterschiedlichen Tatbestände des § 8b KStG.

Genau wie bei den Körperschaftsteuervordrucken gilt auch bei den Feststellungserklärungen bei Personengesellschaften eine generelle Verpflichtung zur elektronischen Abgabe, vgl. § 181 Abs. 2a AO. In Härtefällen kann das FA auf elektronische Übermittlung verzichten. Die Feststellungserklärung ist dann in Papierform abzugeben.

Ist die Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft oder Gemeinschaft beteiligt, so sind in ihren Anlagen FE-K und FE-K-Bet auch solche für die Körperschaftsteuerfestsetzung ihrer (unmittelbar oder mittelbar) Beteiligten bedeutsamen Besteuerungsgrundlagen zu erklären, die aus der Beteiligung an der anderen Personengesellschaft stammen.

Ist die Personengesellschaft Organträgerin, muss sie eine eigene Anlage FE-OT abgeben. Die Anlage FE-OT ist – anders als die Anlagen FE-K und FE-K-Bet – auch abzugeben, wenn an der Personengesellschaft (auch mittelbar) keine Körperschaften beteiligt sind.

Ergeben sich Sachverhalte, für die in den Anlagen FE-K und FE-K-Bet eine Erklärungsverpflichtung besteht, sowohl aus Beteiligungen an Körperschaften, die die Personengesellschaft unmittelbar hält, als auch aus Beteiligungen, die sie nur mittelbar über andere Personengesellschaften hält empfiehlt es sich, die einzelnen Tatbestände aus Gründen der Übersichtlichkeit getrennt voneinander in einer der Erklärung beizufügenden Übersicht aufzugliedern.

1303 Die Anlagen FE-K und FE-K-Bet hängen inhaltlich eng zusammen. Auf ihnen werden die § 8b KStG-Tatbestände abgefragt, die bei beteiligten Körperschaften zur zutreffenden Besteuerung benötigt werden. Die abgefragten Besteuerungsgrundlagen entsprechen den zu den Zeilen 86-106 der Anlage GK für Körperschaften abgefragten Tatbeständen. Im Gegensatz zu Körperschaften ist allerdings eine Trennung der § 8b KStG-Sachverhalte nach den für Personengesellschaften typischen Bilanzen (Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanzen) notwendig. Gewinne und Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 2 und 3 KStG sind zusätzlich noch einmal danach zu trennen, ob sie im Rahmen eines Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG entstanden sind.

Ab dem VZ 2021 gibt es nur noch zwei Anlagen. Auf der Anlage FE-K-Bet werden die laufenden Bezügen nach § 8b Abs. 1 KStG erfasst, auf der Anlage FE-K die übrigen Tatbestände des § 8b KStG.

Hinzuweisen ist auf die Bindungswirkung der – basierend auf den Angaben in den Anlagen FE-K und FE-K-Bet – festgestellten Tatbeständen des § 8b KStG: Auf Ebene der beteiligten Körperschaft können nur die Tatbestände berücksichtigt werden, die bei der Personengesellschaft festgestellt wurden. Unterlassene Feststellungen bei der Personengesellschaft führen bei der Körperschaft daher u.U. zur Steuerpflicht. Eine Nachholung der Feststellungen ist nur innerhalb der engen Grenzen eines Ergänzungsbescheids nach § 179 Abs. 3 AO zulässig.

2. Allgemeine Ausführungen zum Aufbau und zum Ausfüllen der Anlagen FE-K und FE-K-Bet

1304 Im VZ 2021 wurde die Feststellungserklärung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO komplett neu gestaltet. Die Erfassungssystematik wurde geändert. Jeder Vordruck ist in zwei Hauptabschnitte aufgeteilt:

- Im ersten Hauptabschnitt werden die Besteuerungsgrundlagen für die ganze Gesellschaft erfasst („Besteuerungsgrundlagen der der Gesellschaft/Gemeinschaft"). Bis VZ 2020 war dieser Abschnitt immer auf der ersten Seite des Papiervordrucks angesiedelt.
- Im zweiten Hauptabschnitt („Besteuerungsgrundlagen des Beteiligten") werden die Angaben, die für den jeweiligen Beteiligten maßgebend sind, aufgeführt.

1305 Für die Anlage FE-K und die Anlage FE-K-Bet ist der zweite Hauptabschnitt – hier „Besteuerungsgrundlagen der beteiligten Körperschaft" genannt – nur für beteiligte Körperschaften und für beteiligte Personengesellschaften an denen wiederum (ggf. mittelbar) Körperschaften beteiligt sind, abzugeben.

Praxishinweis:
Unzulässig sind demnach Eintragungen für beteiligte natürliche Personen oder beteiligte Personengesellschaften, an denen ausschließlich natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind. Die Quote der an einer Personengesellschaft letztendlich beteiligten Körperschaften ist in Zeile 43 der Anlage FB zur Feststellungserklärung einzutragen.

Die Anlage FE-K-Bet ist für jede Ausschüttung (genauer für jeden Bezug nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG) abzugeben, für die eine Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 4 KStG beantragt wird.

3. Anwendung der Brutto- bzw. Nettomethode im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung in Fällen der § 3 Nr. 40 und § 3c EStG sowie des § 8b KStG

1306 Nach Auffassung der FinVerw. hat die gesonderte und einheitliche Feststellung von Gewinneinkünften, die eine Personengesellschaft aus ihrer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erzielt, nach der sog. **Bruttomethode** zu erfolgen.

Die Anwendung von § 3 Nr. 40 und § 3c EStG sowie des § 8b KStG soll erst bei Erlass der Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheide der unmittelbar oder mittelbar an der Personengesellschaft Beteiligten erfolgen.

Im Feststellungsbescheid ist nur eine Aussage darüber zu treffen, in welcher Höhe in dem festgestellten Gewinn Einkünfte enthalten sind, die bei beteiligten natürlichen Personen dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40, § 3c EStG) unterliegen und somit zu 40 % steuerfrei zu stellen sind bzw. bei beteiligten Körperschaften der Steuerbefreiung des § 8b KStG unterliegen. Für die Gewerbesteuer ist jedoch nach § 7 Satz 4 GewStG, § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG zwingend bereits auf Ebene der Personengesellschaft anzuwenden.

1307 Soweit bei einem Kommanditisten die **Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a EStG** zur Anwendung kommt, muss die in diesen Fällen vorzunehmende Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG aber weiterhin auf den nach Anwendung der o.a. Steuerbefreiungsvorschriften verbleibenden steuerpflichtigen Einkünften aufbauen. Obwohl diese gesonderte Feststellung noch auf der Ebene der Personengesellschaft erfolgt, stellt sie bereits auf die persönlichen Besteuerungsmerkmale der Beteiligten ab. Für die von der Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a EStG betroffenen Beteiligten müssen die Vorschriften der § 3 Nr. 40 und § 3c EStG sowie des § 8b KStG daher bereits auf dieser Ebene Berücksichtigung finden (**sog. Nettomethode**).

Nach dem in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG enthaltenen Grundgedanken der Vorschrift soll der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden können, soweit durch den Verlustanteil ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Bei der Ermittlung dieses Verlustanteils sind die nach dem Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % steuerfreien Einnahmen (gekürzt um 40 % der damit in Zusammenhang stehenden, nach § 3c Abs. 2 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen) sowie die Einkommensteile, die nach § 8b KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, auszuscheiden (Nettomethode). Nur soweit der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft gegenüber auf Grund des § 171 Abs. 1 HGB haftet, ist bis zur Höhe des Betrags, um den die im Handelsregister eingetragene Einlage des Kommanditisten seine tatsächlich erbrachte Einlage übersteigt, ein erweiterter Verlustausgleich oder -abzug möglich (§ 15a Abs. 1 Satz 2 EStG). Soweit danach ein Verlust nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, ist er als sog. verrechenbarer Verlust jährlich festzustellen (§ 15a Abs. 4 EStG) und mindert als solcher die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus der Beteiligung zuzurechnen sind (§ 15a Abs. 2 EStG). Die Regelungen gelten gleichermaßen auch für andere Beteiligte, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist (§ 15a Abs. 5 EStG).

1308 Die Anwendung der Nettomethode ist auch in den Fällen geboten, in denen **Beteiligungsverluste in Zusammenhang mit einem sog. Steuerstundungsmodell i.S.d. § 15b Abs. 2 EStG** anfallen und als solche erst mit künftigen positiven Einkünften aus der gleichen Einkunftsquelle ausgeglichen werden können (§ 15b Abs. 1 EStG). Auch hier sind die Vorschriften der § 3 Nr. 40 und § 3c EStG sowie des § 8b KStG bereits bei Ermittlung dieser Verluste zu beachten. Auch für diese Fälle hat der Gesetzgeber in § 15b Abs. 4 EStG die jährliche gesonderte Feststellung des mit künftigen positiven Einkünften aus dieser Einkunftsquelle verrechenbaren Verlusts vorgesehen.

Abweichend hiervon soll ein vorgelagertes Feststellungsverfahren in Fällen der **Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG** auf Ebene der Mitunternehmerschaft nicht stattfinden. Über die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten, die unter diese Vorschrift fallen, soll vielmehr erst bei Erlass des Körperschaftsteuerbescheids entschieden werden.[1] 1309

Nach der o.a. Vorschrift dürfen Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften, bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist, weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Die Verluste mindern jedoch die Gewinne, die der Gesellschafter oder Beteiligte in dem unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahr oder in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder sonstigen Innengesellschaft bezieht. Die Vorschrift findet keine Anwendung, soweit der Verlust auf eine natürliche Person als unmittelbar oder mittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

Um in den Fällen der Anwendung der **§ 15a EStG** bei Ermittlung der ausgleichsfähigen Verluste sowie der anzusetzenden Einkünfte die Anwendung des **Nettoverfahrens** zu ermöglichen, ist es erforderlich, die **abzufragenden Sachverhalte des § 8b KStG** nach weiteren Kriterien aufzuteilen. Für die Anwendung des § 15a EStG ist es nämlich von Bedeutung, ob Tatbestände des § 8b KStG die Ergebnisse von **Gesamthandsbilanz** und **Ergänzungsbilanz** berühren oder lediglich die **Sonderbilanz** eines Beteiligten betreffen, deren Ergebnisse von der Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a EStG nicht tangiert werden. Daneben spielt es eine Rolle, ob Gewinne und Verluste i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG oder Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG zu den **laufenden Einkünften** oder zu einem **Veräußerungsgewinn oder -verlust i.S.d. § 16 EStG** gehören.[2] 1310

Praxishinweis:
Für die Fälle, in denen § 15a EStG keine Anwendung findet, wäre die vorstehend unter Punkt 3 und 4 aufgeführte differenzierte Trennung der Tatbestände zwar nicht erforderlich (auch nicht für die Anwendungsfälle des § 15b EStG). Die getrennte Erfassung ist jedoch in allen Fällen vorzunehmen.

4. Übernahme der Beträge aus den Anlagen FE-K und FE-K-Bet in die Körperschaftsteuererklärungen der beteiligten Körperschaften

Die Erfassung der Einkünfte aus einer Personengesellschaft in der Körperschaftsteuererklärung wurde ab dem VZ 2019 grundlegend geändert. Wurde bisher die Brutto- und die Nettoerfassung nebeneinander betrieben, werden Einkünfte aus Personengesellschaften künftig nur noch netto – d.h. nach Anwendung aller außerbilanzieller Korrekturen inkl. § 8b KStG – erfasst (→ Rz. 223 ff.). Die Nettoeinkünfte sind in Zeile 14 der Anlage GK zu erfassen. Zur Ableitung des hier einzutragenden Werts aus der Feststellungserklärung siehe → Rz. 230. 1311

Eine Ausnahme gilt für Organgesellschaften, da bei diesen die hinter der Organgesellschaft stehenden Personen nicht unbedingt bekannt sind. Auch ist dem für die Besteuerung der Personengesellschaft zuständigen FA mangels entsprechender Eintragungsmöglichkeiten auf der Anlage FB i.d.R. nicht bekannt, ob es sich bei der beteiligten Körperschaft um eine Organgesellschaft handelt. In diesen Fällen ist die Erfassung der Brutto-Einkünfte und von zwei Korrekturposten (einer für Körperschaften, einer für natürliche Personen) erforderlich, die dann in die gesonderte Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG mit eingehen (→ Rz. 578 ff.). Zur Berechnung der Einkünfte und der Korrekturposten siehe → Rz. 579 f.

5. Anlage FE-K – Aufteilung von Besteuerungsgrundlagen bei Beteiligung von Körperschaften

Diese Anlage ist zu verwenden, wenn an der Personengesellschaften Körperschaften direkt oder mittelbar über Personengesellschaften beteiligt sind. Hier sind keine Eintragungen für Tatbestände zu machen, die der Personengesellschaft bzw. ihren Beteiligten als Organträgerin zuzurechnen sind. Diese Angaben sind auf der Anlage FE-OT zu machen. 1312

Die Anlage FE-K hat zwei Hauptabschnitte. Im **ersten Hauptabschnitt** (Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft/Gemeinschaft im Folgenden als Gesellschaftsbereich bezeichnet) in den Zeilen 11 bis 84 wird die Summe der Einzeleintragungen zum zweiten Hauptabschnitt (Besteuerungsgrundlagen der beteiligten Körperschaft im Folgenden als Gesellschafterbereich) der Zeilen 301 bis 394 einzutragen. Der **zweite Hauptabschnitt** ist pro beteiligter Körperschaft bzw. pro beteiligter Personengesellschaft, an der (ggf. mittelbar) Körperschaften beteiligt sind, einzutragen, ist also im Regelfall mehrmals abzugeben.

Es gibt nun unterschiedliche Eintragungssystematiken: 1313

Gruppe 1: Angabe nur im ersten Hauptabschnitt (Gesellschaftsbereich), nicht im Zweiten. Der für den Feststellungsbeteiligten maßgebende Wert wird durch Anwendung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels lt. Anlage FB auf die Summenangabe ermittelt.

Gruppe 2: Angabe nur im zweiten Hauptabschnitt (Gesellschafterbereich). Eintragungen im ersten Hauptabschnitt sind nicht möglich.

Gruppe 3: Angabe sowohl im ersten Hauptabschnitt als auch im zweiten Hauptabschnitt. Dies ist eine Kombination aus Gruppe 1 und 2. Erfolgt die Eintragung nur im Gesellschaftsbereich teilt die Finanzverwaltung den eingetragenen Wert nach Maßgabe des auf der Anlage FB definierten Gewinnverteilungsschlüssels auf die Beteiligten auf.

1) Vgl. BMF v. 19.11.2008, IV C 6 – S 2119/07/10001, BStBl I 2008, 970, Tz. 5 und 11.
2) Vgl. u.a. R 15a Abs. 4 EStR 2012 sowie BFH v. 26.1.1995, IV R 23/95, BStBl II 1995, 467.

Eine Eintragung der Besteuerungsgrundlage im Gesellschafterbereich der Feststellungserklärung darf dann nicht erfolgen. Werden jedoch im zweiten Gesellschafterbereich Eintragungen gemacht, muss die Summe der Eintragungen zum zweiten Hauptabschnitt der Eintragung im ersten Hauptabschnitt entsprechen.

Besteuerungsgrundlagen, die in der Gesamthandsbilanz verwirklicht wurden, sind nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen. Hier besteht insofern kein Wahlrecht. Lediglich für Fälle, in denen der gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsschlüssel durch die Angaben in der Anlage FB nicht abgebildet werden kann, kommen hier Eintragungen in Betracht (z.B. wenn beim Ausscheiden eines Gesellschafters nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen keine zeitanteilige Aufteilung erfolgt).

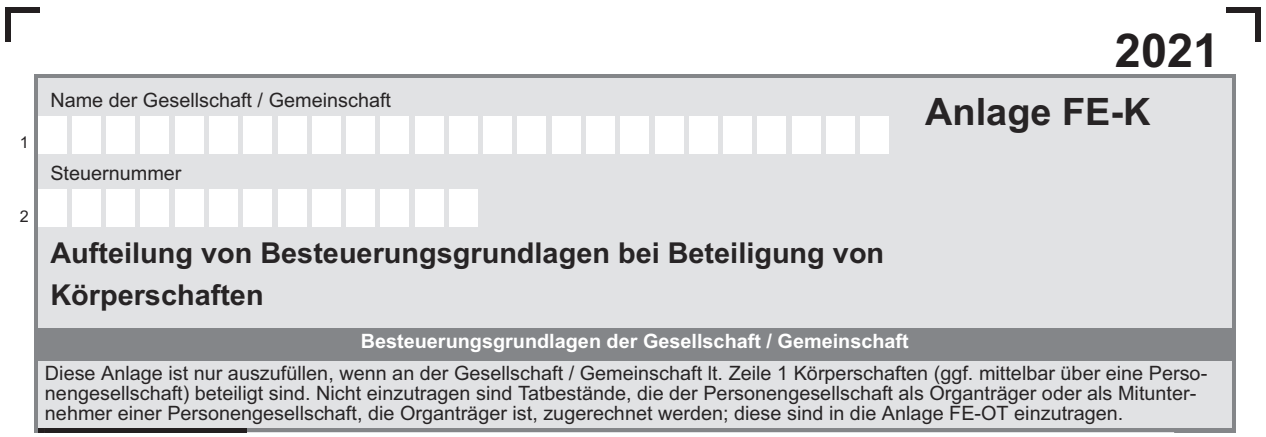
Eine Besonderheit bei der Anlage FE-K ist darin zusehen, dass im ersten Hauptabschnitt (Gesellschaftsangaben) immer die von der Gesellschaft insgesamt erzielten Werte einzutragen sind und im Rahmen der Aufteilung dann nur den beteiligten Körperschaften (inkl. Personengesellschaften mit beteiligten Körperschaften) zugewiesen werden. Soweit natürliche Personen beteiligt sind, entfällt auf sie zwar rechnerisch auch ein Anteil, dieser wird in der gesonderten Feststellung jedoch nicht ausgewiesen.

Rechtlich verbindlich sind jedoch nur die (ggf. berechneten) auf den jeweiligen Gesellschafter entfallenden Werte. Wenn die Gesamtsumme im ersten Hauptabschnitt erfasst wird, ist die Zeilennummer der dazugehörigen Eintragung im zweiten Hauptabschnitt um 300 erhöht.

Im Folgenden werden nun zunächst die jeweiligen Besonderheiten der Eintragungen in den Hauptabschnitten erörtert. Danach folgt die materiell-rechtliche Erläuterung der Eintragungen, die dann ggf. sowohl im ersten als auch in den zweiten Hauptabschnitten eingetragen werden muss.

Die Eintragungen wurden im Rahmen der Neugestaltung der Feststellungserklärung im VZ 2021 so umgestaltet, dass sie materiell-rechtlich zunächst nach den Tatbeständen des § 8b KStG gegliedert sind. Innerhalb dieser Gliederung erfolgt dann die Erfassung getrennt nach Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanz und hierunter dann ggf. getrennt nach Tatbeständen aus dem laufenden Geschäft und aus Veräußerungen des Mitunternehmeranteils bzw. der ganzen Mitunternehmerschaft.

a) Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft/Gemeinschaft (Zeilen 1–2)


2021

Name der Gesellschaft / Gemeinschaft

Anlage FE-K

1

Steuernummer

2

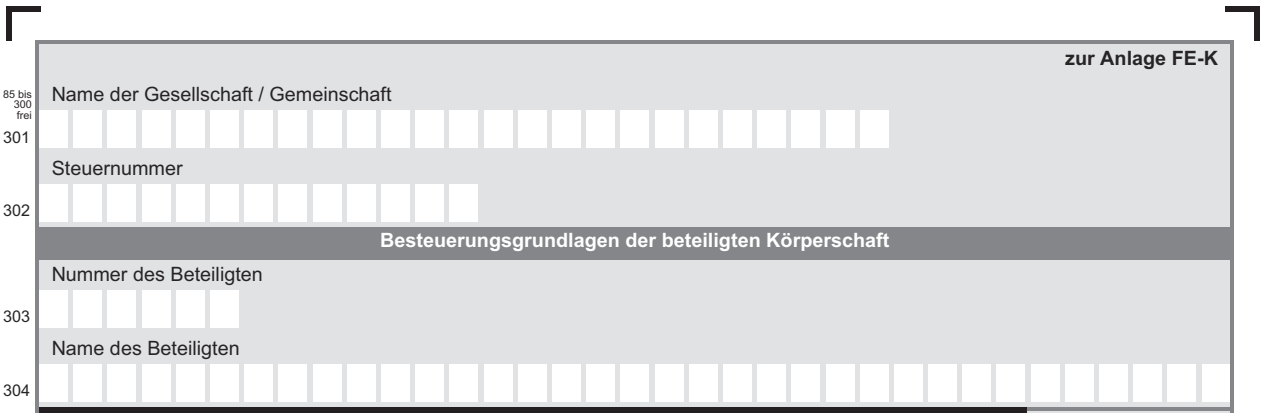
Aufteilung von Besteuerungsgrundlagen bei Beteiligung von Körperschaften

Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft / Gemeinschaft

Diese Anlage ist nur auszufüllen, wenn an der Gesellschaft / Gemeinschaft lt. Zeile 1 Körperschaften (ggf. mittelbar über eine Personengesellschaft) beteiligt sind. Nicht einzutragen sind Tatbestände, die der Personengesellschaft als Organträger oder als Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die Organträger ist, zugerechnet werden; diese sind in die Anlage FE-OT einzutragen.

1314 Der erste Hauptabschnitt (Gesellschaftsbereich) kann im elektronischen Datensatz nur einmal angegeben werden. Wird die Feststellungserklärung auf Papier abgegeben (Härtefall), ist die erste Seite der Anlage FE-K nur einmal abzugeben. Wird in Papier abzugeben sind die Zeilen 1 und 2 auszufüllen. In **Zeile 1** ist der **Name der Personengesellschaft** anzugeben, für die die Erklärung zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO abgegeben wird. In **Zeile 2** folgt die **Steuernummer**, unter der die Feststellungsgemeinschaft steuerlich erfasst ist.

b) Besteuerungsgrundlagen der beteiligten Körperschaft (Zeilen 301–304)



Der zweite Hauptabschnitt (Gesellschafterbereich) (Zeilen 301-304) können im elektronischen Datensatz mehrfach abgegeben werden. Sie sind pro beteiligter Körperschaft bzw. pro Personengesellschaft, an der eine Körperschaft (ggf. mittelbar) beteiligt ist, abzugeben. Wird die Feststellungserklärung in Papier abgegeben, ist der zweite Hauptabschnitt so häufig auszufüllen wie Körperschaften direkt oder Personengesellschaften, an denen wiederum (ggf. mittelbar) Körperschaften beteiligt sind, an der Personengesellschaft beteiligt sind. **1315**

Wird die Feststellungserklärung in Papier abgegeben, ist in **Zeile 301** ist der **Name der Personengesellschaft** anzugeben, für die die Erklärung zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO abgegeben wird. In **Zeile 302** ist die **Steuernummer** dieser Personengesellschaft anzugeben. Die Angabe der Zeilen 301 und 302 entfällt bei Verwendung des elektronischen Datensatzes.

Der zweite Hauptabschnitt darf nicht für beteiligte natürlichen Personen abgegeben werden.

Beispiel:

An der ABC KG sind die natürliche Person A sowie die B-GmbH und die C-GmbH beteiligt. Die ABC KG hat aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inl. Kapitalgesellschaft im laufenden Kalenderjahr einen Veräußerungsgewinn von 60 000 € erhalten.

Variante A: Alle Gesellschafter sind zu gleichen Teilen beteiligt (jeweils 1/3).

Variante B: Es besteht ein nicht auf der Anlage FB umsetzbarer Gewinnverteilungsschlüssel, der dazu führt, dass auf die B-GmbH 20 000 € und auf die C-GmbH 30 000 € des Gewinns aus der Veräußerung der Beteiligung an einer anderen Körperschaft entfallen.

Lösung der Variante A:

In Zeile 21 der Anlage FE-K (Gesellschaftsbereich) sind zu den Gewinnen i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG (Gesamthandsbilanz) 60 000 € einzutragen. Im zweiten Hauptabschnitt sind keine Angaben zu machen, weil die Aufteilung anhand des Gewinnverteilungsschlüssels vorzunehmen ist und dieser von der Anlage FB abgebildet werden kann. Im Rahmen des Feststellungsbescheids teilt die FinVerw. die 60 000 € nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels auf, sodass auf die B- und die C-GmbH jeweils 20 000 € entfallen. Für den A wird kein nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfreier Gewinn ausgewiesen, obwohl auf ihn rechnerisch ebenfalls 20 000 € entfallen.

Lösung der Variante B:

Für die B-GmbH und C-GmbH der zweite Hauptabschnitt (Gesellschafterbereich) auszufüllen und in Zeile 321 der Wert 20 000 € zu erfassen. Für die C-GmbH ist die Zeile 321 mit dem Wert 30 000 € zu erfassen. Im Gesellschaftsbereich ist in Zeile 21 die Summe aus beidem, also 50 000 € zu erfassen. Der i.H.v. 10 000 € auf A zu erfassende Gewinn bleibt mangels Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf natürliche Personen unausgewiesen. Für die insoweit maßgebende Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG wird auf Angaben auf der Anlage FE-1 zurückgegriffen, die nicht Gegenstand dieser Ausführungen sind.

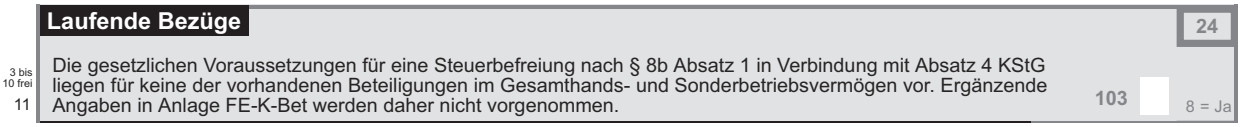
In **Zeile 303** ist die **Nummer des Beteiligten** einzutragen, für den in diesem zweiten Hauptabschnitt die Angaben gemacht werden. Die Nummer des Beteiligten ergibt sich aus der Zeile 3 der Anlage FB. Eine einmal vergebene laufende Nummer ist auch in den Folgejahren beizubehalten und darf auch im Falle des Ausscheidens eines Beteiligten nicht neu vergeben werden. Über die Eintragung dieser Nummer und die Verbindung zu den Angaben auf der Anlage FB wird die gesonderte Feststellung erzeugt, es ist sorgfältig darauf zu achten, dass die Zuordnung zum „richtigen" Beteiligten erfolgt. Gesondert festgestellte Werte sind für die Folgeveranlagung bindend. Etwaige Fehler können nicht in allen Fällen geheilt werden. Wird der Papiervordruck verwendet, ist in der **Zeile 304** der **Name des Beteiligten** anzugeben. **1316**

Ist an der Personengesellschaft eine andere **Personengesellschaft beteiligt**, an der wiederum teilweise Körperschaften beteiligt sind (ggf. mittelbar), sind die Eintragungen im zweiten Hauptabschnitt so zu machen, als seien die Körperschaften zu 100 % beteiligt. **1317**

Praxishinweis:

In diesen Fällen ist in der Anlage FB im Rahmen der Beteiligtendaten zusätzlich der prozentuale Anteil (mit sechs Nachkommastellen) der an dieser Personengesellschaft direkt oder indirekt beteiligten Körperschaften anzugeben (vgl. Zeile 40 der Anlage FB).

c) Laufende Bezüge (Zeile 11)



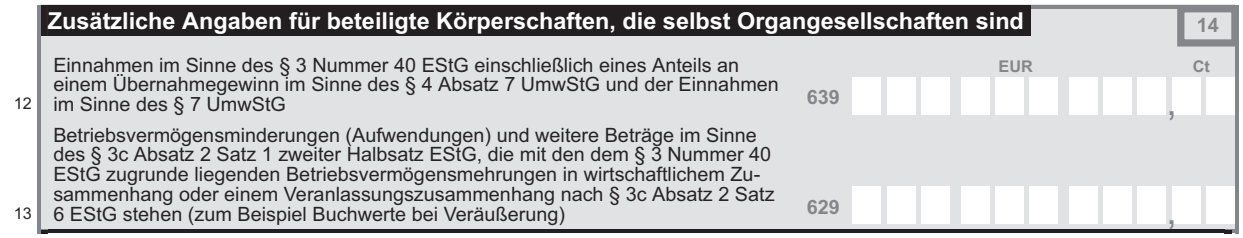
1318 In **Zeile 11** kann durch Ankreuzen deutlich gemacht werden, dass auf Feststellungen zu den steuerfreien Bezügen nach § 8b Abs. 4 KStG verzichtet wird, da sie offensichtlich nicht zur Anwendung kommen. Dies ist insb. dann der Fall, wenn die Beteiligung der Personengesellschaft an der ausschüttenden Körperschaft multipliziert mit der Beteiligungsquote der beteiligten Körperschaft an der Personengesellschaft zum Beginn des Kalenderjahres weniger als 10 % beträgt (zu den Einzelheiten siehe → Rz. 1335 ff.). Zeile 11 gibt es nur im ersten Hauptabschnitt (gesellschaftsbezogen) und nicht im zweiten Hauptabschnitt (gesellschafterbezogene Angaben).

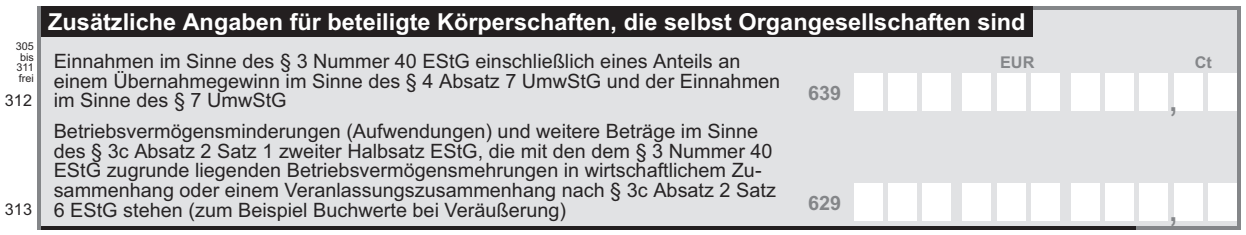
Beratungshinweis:

Der Verzicht auf die Geltendmachung einer tatsächlichen Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG hat zur Folge, dass etwaige Bezüge i.S.d. Zeile 11 bei der beteiligten Körperschaft nicht steuerfrei sind. Dies gilt auf Grund der Bindungswirkung der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Personengesellschaft auch dann, wenn auf Grund der Zusammenfassung der direkten mit den mittelbar über Personengesellschaften gehaltenen Beteiligungen an der ausschüttenden Körperschaft auf Ebene der beteiligten (empfangenden) Körperschaft die 10 %-Grenze überschritten wird. Der Erlass eines Ergänzungsbescheids ist in diesen Fällen nicht mehr möglich, da durch Ankreuzen der Zeile 5 bewusst auf eine Geltendmachung der Steuerfreistellung verzichtet wurde.

In einschlägigen Fällen empfiehlt es sich zur Vermeidung von Haftungsfällen den Verzicht auf Geltendmachung der Steuerbefreiung durch alle an der Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaften und Personengesellschaften bestätigen zu lassen.

d) Zusätzliche Angaben für beteiligte Körperschaften, die selbst Organgesellschaften sind (Zeilen 12–13 und Zeilen 312–313)





1319

Praxishinweis:

Die in diesem Abschnitt beschriebenen Besteuerungsgrundlagen werden im Regelfall nur im Gesellschaftsbereich (erster Hauptabschnitt) eingetragen. Im zweiten Hauptabschnitt (Gesellschafterbereich) erfolgt keine Angabe. Die FinVerw. teilt den im Gesellschaftsbereich ausgewiesenen Wert nach Maßgabe des auf der Anlage FB definierten Gewinnverteilungsschlüssels auf die Feststellungsbeteiligten auf.

Lediglich wenn der zivilrechtlich maßgebliche Gewinnverteilungsschlüssel mit den Eintragungen auf der Anlage FB technisch nicht abgebildet werden kann, dürfen Eintragungen im Gesellschafterbereich vorgenommen werden. In diesem Fall muss die Summe der Eintragungen im Gesellschafterbereich den Eintragungen im Gesellschaftsbereich entsprechen.

1320 Handelt es sich bei der an der Personengesellschaft beteiligten Körperschaft um eine **Organgesellschaft**, sind bei ihr die Vorschriften des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG und § 4 Abs. 6 UmwStG nicht anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 2 KStG). Diese Vorschriften finden erst auf der Ebene des letztversteuernden Organträgers Anwendung, soweit es sich bei diesem um eine Körperschaft handelt. Organträger kann aber auch eine natürliche Person (im Regelfall mittelbar über eine Personengesellschaft) sein. Insoweit kommt dann nicht § 8b KStG, sondern § 3 Nr. 40 EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG zur Anwendung. Zwar werden die für § 3 Nr. 40 EStG maßgebenden Werte bereits auf den Anlagen FE-1 eingetragen, dennoch fordert die FinVerw. hier nochmals die Eingabe, da eine entsprechende Feststellung bei beteiligten Körperschaften in der Regel unterbleibt. Die in den **Zeilen 12 und 13** einzutragenden Werte müssen denklogisch der Summe der Eintragungen in Zeilen 79, 80, 81 zuzüglich des auf den Beteiligten entfallenden Teils der Eintragung zur Zeile 24 der Anlage FE-1 entsprechen, ggf. erhöht um Tatbestände um Veräußerungen. Im Gegensatz zur Anlage FE-1, wo die Teileinkünfte erfasst werden, erfasst die FinVerw. auf der Anlage FE-K nun jedoch Betriebseinnahmen und -ausgaben getrennt in den Zeilen 12 und 13. Die dort einzutragenden Werte können allerdings auch direkt aus den Eintragungen der Zeilen 24 und 28, sowie der Zeilen 79 bis 82 der Anlage FE-1 abgeleitet werden. Eine Eintragung in diesen Zeilen setzt aber zunächst voraus, dass dem Ausfüllenden bewusst ist, dass die beteiligte Körperschaft eine Organgesellschaft ist.

In **Zeile 312** sind die **Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG** (insb. in- und ausl. Dividendenerträge, Erlöse aus der Veräußerung in- und ausl. Beteiligungen) zu 100 % einzutragen. Sie berechnen sich nach folgendem Schema: 1321

	Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und Buchst. a EStG für die (auch) die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG gilt (= Wert lt. Zeile 324 aller Anlagen FE-K-Bet ggf. anteilig auf den jeweiligen Beteiligten)
+	Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und Buchst. a EStG, die nicht auf der Anlage FE-K-Bet erfasst sind und für die § 8b Abs. 7 und 8 KStG nicht anwendbar sind
+	Veräußerungspreise von Vorgängen, die unter § 8b Abs. 2 und 3 KStG fallen
+	Teilwertaufholungen auf Anteile an Körperschaften (soweit nicht § 8b Abs. 7 und 8 KStG)
=	Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG

Der entsprechend ermittelte Wert bzw. festgestellte Wert ist bei der Körperschaft bei der Berechnung des in Zeile 30b der Anlage OG einzutragenden Korrekturbetrags mit 40 % mindernd zu berücksichtigen.

Im Regelfall werden von der Personengesellschaft verwirklichte Besteuerungsgrundlagen nur im Gesellschaftsbereich (erster Hauptabschnitt) eingetragen. Im zweiten Hauptabschnitt (Gesellschafterbereich) erfolgt keine Angabe. Die Finanzverwaltung teilt den im Gesellschaftsbereich ausgewiesenen Wert nach Maßgabe des auf der Anlage FB definierten Gewinnverteilungsschlüssels auf die Feststellungsbeteiligten auf. Lediglich wenn der zivilrechtlich maßgebliche Gewinnverteilungsschlüssel mit den Eintragungen auf der Anlage FB technisch nicht abgebildet werden kann, dürfen Eintragungen im Gesellschafterbereich vorgenommen werden. In diesem Fall muss die Summe der Eintragungen im Gesellschafterbereich den Eintragungen im Gesellschaftsbereich entsprechen.

In **Zeile 313** sind die mit den Einnahmen lt. Zeile 11 in Zusammenhang stehenden **Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten und weitere Beträge i.S.d. § 3c Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG** einzutragen. Hierunter fallen z.B. mit der Beteiligung in Zusammenhang stehende Betriebsausgaben (z.B. eventuelle Finanzierungskosten) sowie Betriebsvermögensminderungen in Form von Teilwertabschreibungen i.S.d. § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG. Im Falle der Veräußerung ist neben den Veräußerungskosten auch der Buchwert der Beteiligung zu erfassen. Die Eintragung hat in voller Höhe (100 %) zu erfolgen. 1322

Der entsprechend ermittelte Wert bzw. festgestellte Wert ist bei der Körperschaft bei der Berechnung des in Zeile 30b der Anlage OG einzutragenden Korrekturbetrags mit 40 % erhöhend zu berücksichtigen.

e) Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft und Gewinnminderungen mit Bezug zu Anteilen an einer Körperschaft (Zeilen 21–23 und Zeilen 321–343)

Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft und Gewinnminderungen mit Bezug zu Anteilen an einer Körperschaft

Gesamthandsbilanz

14 bis 20 frei			EUR Ct
21	Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 2 KStG, gegebenenfalls in Verbindung mit § 15 Absatz 1a EStG; einschließlich eines Übernahmegewinns im Sinne des § 4 Absatz 7 UmwStG sowie Gewinnen im Sinne des § 3 Nummer 41 Buchstabe b EStG (ohne Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer REIT-AG oder einer anderen REIT-Körperschaft - vergleiche § 19 Absatz 3 in Verbindung mit Absatz 5 REITG)	630	,
22	Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 3 bis 7 KStG; in Anwendungsfällen des § 19a Absatz 1 Satz 2 REITG einschließlich entsprechender Beträge in Zusammenhang mit Anteilen an einer REIT-AG oder einer anderen REIT-Körperschaft (ohne Vorzeichen eintragen)	640	,
23	Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 8 KStG	644	,

Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft und Gewinnminderungen mit Bezug zu Anteilen an einer Körperschaft 14 / 24

Gesamthandsbilanz

314 bis 320 frei 321	Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 2 KStG, gegebenenfalls in Verbindung mit § 15 Absatz 1a EStG; einschließlich eines Übernahmegewinns im Sinne des § 4 Absatz 7 UmwStG sowie Gewinnen im Sinne des § 3 Nummer 41 Buchstabe b EStG (ohne Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer REIT-AG oder einer anderen REIT-Körperschaft - vergleiche § 19 Absatz 3 in Verbindung mit Absatz 5 REITG)	630
322	Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 3 bis 7 KStG; in Anwendungsfällen des § 19a Absatz 1 Satz 2 REITG einschließlich entsprechender Beträge in Zusammenhang mit Anteilen an einer REIT-AG oder einer anderen REIT-Körperschaft (ohne Vorzeichen eintragen)	640
323	Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 8 KStG	644

Ergänzungsbilanz

324 bis 330 frei 331	Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 2 KStG, gegebenenfalls in Verbindung mit § 15 Absatz 1a EStG; einschließlich eines Übernahmegewinns im Sinne des § 4 Absatz 7 UmwStG sowie Gewinnen im Sinne des § 3 Nummer 41 Buchstabe b EStG (ohne Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer REIT-AG oder einer anderen REIT-Körperschaft - vergleiche § 19 Absatz 3 in Verbindung mit Absatz 5 REITG)	744
332	Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 3 bis 7 KStG; in Anwendungsfällen des § 19a Absatz 1 Satz 2 REITG einschließlich entsprechender Beträge in Zusammenhang mit Anteilen an einer REIT-AG oder einer anderen REIT-Körperschaft (ohne Vorzeichen eintragen)	746
333	Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 8 KStG	758

Sonderbilanz

334 bis 340 frei 341	Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 2 KStG, gegebenenfalls in Verbindung mit § 15 Absatz 1a EStG; einschließlich eines Übernahmegewinns im Sinne des § 4 Absatz 7 UmwStG sowie Gewinnen im Sinne des § 3 Nummer 41 Buchstabe b EStG (ohne Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer REIT-AG oder einer anderen REIT-Körperschaft - vergleiche § 19 Absatz 3 in Verbindung mit Absatz 5 REITG)	736
342	Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 3 bis 7 KStG; in Anwendungsfällen des § 19a Absatz 1 Satz 2 REITG einschließlich entsprechender Beträge in Zusammenhang mit Anteilen an einer REIT-AG oder einer anderen REIT-Körperschaft (ohne Vorzeichen eintragen)	740
343	Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 8 KStG	754

1323 In diesem Abschnitt ist die Veräußerung von Anteilen, die die Personengesellschaft im Gesamthandsvermögen hält oder Teilwertabschreibungen auf solche Anteile einzutragen. Außerdem sind hier Veräußerungen oder Teilwertabschreibungen auf Anteile an Körperschaften einzutragen, die Gesellschafter im Sonderbetriebsvermögen halten. Wird ein Mitunternehmeranteil oder die ganze Mitunternehmerschaft veräußert oder liquidiert sind auf Anteile an Körperschaften entfallende Gewinne- oder Verluste nicht hier, sondern im folgenden Abschnitt (Zeile 51/351 ff.) einzutragen.

Pro Bilanzart werden für die laufenden Gewinne/Verluste und sonstigen Tatbestände im Zusammenhang mit Anteilen an anderen Körperschaften jeweils drei Eintragungsfelder/Zeilen vorgesehen:

Beschreibung	Gesamthand	Erg. Bil.	So. Bil.
Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG und gleichgestellte Vorgänge	21/321	331	341
Veräußerungsverluste nach § 8b KStG und gleichgestellte Vorgänge	22/322	332	342
Gewinne aus der Wertaufholung von Gesellschafterdarlehen nach § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG	23/323	333	343

Hinsichtlich von Gewinnen nach § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG (**Zeilen 23, 323, 333 und 343**) wird auf → Rz. 398 verwiesen.

Die ersten beiden Eintragungsfelder (**Zeilen 21, 321, 331, 341 und 22, 322, 332, 342**) sind inhaltlich verbunden. Vereinfacht ausgedrückt übernehmen sie entweder einen Gewinn oder einen Verlust aus der Veräußerung von Beteiligungen auf. Sie entsprechen den Zeilen 92 und 98 der Anlage GK Auf die allgemeinen Erläuterungen zu § 8b Abs. 2 und Abs. 3 KStG in → Rz. 380 ff. verwiesen. Anders als auf der Anlage GK werden auf der Anlage FE-K keine Detailangaben gefordert. Es empfiehlt sich aber, Erläuterungen nach Maßgabe der Detailanagaben auf der Anlage GK vorzuhalten und bei der Ermittlung systematisch gleich vorzugehen. Wird die Beteiligung an einer Körper-

schaft durch die Personengesellschaft veräußert, ist der Gewinn nach dem folgenden gesetzlichen Schema zu berechnen:

	Veräußerungspreis oder an dessen Stelle tretender Wert
./.	Buchwert
./.	Veräußerungskosten
=	Veräußerungsgewinn/-verlust

Ein Veräußerungsgewinn ist nach § 8b Abs. 2 KStG zu 95 % steuerbefreit, während ein Veräußerungsverlust nach § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG in voller Höhe nicht abzugsfähig ist. Es ist daher jeder Veräußerungsvorgang getrennt zu betrachten. Neben der Veräußerung fällt auch die Wertaufholung nach § 8b Abs. 2 Satz 5 KStG unter die Steuerbefreiung (→ Rz. 387).

Neben den allgemeinen Tatbeständen des § 8b Abs. 2 und 3 KStG, die in → Rz. 380 ff. ausführlich beschrieben sind, ergeben sich bei Personengesellschaften folgende Besonderheiten:

Wird eine Körperschaft auf die Personengesellschaft verschmolzen, für die die Feststellungserklärung ausgefüllt wird, ergibt sich ein **Übernahmegewinn oder -verlust**. Dieser berechnet sich nach **§ 4 Abs. 4 und 5 UmwStG** – etwas vereinfacht – nach folgendem Schema:

	Wert, mit dem das übernommene Betriebsvermögen anzusetzen ist
./.	Buchwert der Anteile am übertragenden Rechtsträger
./.	Umwandlungskosten
+	Sperrbetrag nach § 50c EStG
./.	Einnahmen nach § 7 UmwStG
=	Übernahmegewinn/-verlust nach § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG

1324 Entsteht ein **Übernahmegewinn,** unterliegt dieser bei den Gesellschaftern, die natürliche Personen sind, der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG. Soweit er auf Körperschaften entfällt, ist § 8b KStG anzuwenden, vgl. § 4 Abs. 7 UmwStG. Ein solcher Übernahmegewinn ist daher in diesem Abschnitt als Veräußerungsgewinn (je nachdem in welcher Bilanzart) einzutragen. Er ist ebenfalls bei den nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Einkünften auf der Anlage FE-1 für natürliche Personen zu berücksichtigen. Alle Berücksichtigung müssen brutto erfolgen, die Steuerfreistellung erfolgt durch das FA.

Von den Gewinnen i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG gelten 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden können (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG). Sie sind bei der Einkommensermittlung der beteiligten Körperschaft vom steuerfreien Betrag nach § 8b Abs. 2 KStG in Abzug zu bringen, so dass nur der Unterschiedsbetrag (95 %) deren Einkommen mindert. Diese Kürzung ist nicht Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Feststellung, sondern erfolgt im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung.

1325 Für einen **Übernahmeverlust** werden in § 4 Abs. 6 UmwStG die gleichen Rechtsfolgen angeordnet, die bei einem Veräußerungsverlust eines Anteils an einer Körperschaft im Betriebsvermögen entstehen. Soweit er auf Körperschaften entfällt, ist er nicht abzugsfähig, soweit er auf natürliche Personen entfällt, ist er zu 60 % abzugsfähig. Besonderheiten gelten, wenn die Personengesellschaft ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut ist und die Anteile im Umlaufvermögen hält, siehe § 4 Abs. 6 Satz 2 und 3 UmwStG. Ein Übernahmeverlust ist also in voller Höhe (brutto) bei dem in Zeile 17 der Anlage FE-1 einzutragenden Wert zu berücksichtigen.

Soweit der Übernahmeverlust auf natürliche Personen entfällt, kann er maximal in Höhe der Erträge nach § 7 UmwStG zu 60 % abgezogen werden. Demnach ist der kleinere Wert aus dem Übernahmeverlust und den Einnahmen nach § 7 UmwStG mit negativem Vorzeichen bei den Eintragungen auf der Anlage FE-1 zu berücksichtigen.

Irreführend ist der Hinweis auf Übernahmegewinne nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG. Solche können nur von Körperschaften erzielt werden. Gemeint ist wohl der Übernahmegewinn, der bei Körperschaften, die Organgesellschaften sind, entsteht und bei denen der Organträger eine Personengesellschaft ist. Dieser Sachverhalt fließt jedoch in die Anlage OT mit ein und ist hier nicht zu berücksichtigen.

1326 Wird eine im **Gesamthandsvermögen** gehaltene Beteiligung veräußert und entsteht ein **Veräußerungsgewinn oder ein gleichgestellter Tatbestand** ist dieser im Regelfall in **Zeile 21** (Gesellschaftsbereich) einzutragen. Eintragungen im Gesellschafterbereich (**Zeile 321**) dürfen nicht erfolgen. Die FinVerw. teilt dann das Gesellschaftsergebnis nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels (lt. Anlage FB) auf die beteiligten Körperschaften[1)] auf.

Lediglich wenn der zivilrechtlich maßgebliche Gewinnverteilungsschlüssel mit den Eintragungen auf der Anlage FB technisch nicht abgebildet werden kann, dürfen Eintragungen im Gesellschafterbereich (**Zeile 321**) vorgenommen werden. In diesem Fall muss die Eintragung im Gesellschaftsbereich (Zeile 21) der Summe der Eintragungen im Gesellschafterbereich entsprechen. Eine weitere Variante kann sich bei Ergänzungsbilanzen ergeben (→ Rz. 1327).

Ein Veräußerungsverlust oder ein gleichgelagerter Tatbestand (z.B. Teilwertabschreibung) ist hingegen in Zeile 22 (Gesellschaftsbereich) einzutragen. Auch hier erfolgt die Aufteilung auf den Beteiligten nach Maßgabe des in der

1) Und Personengesellschaften an denen ggf. mittelbar Körperschaften beteiligt sind.

Anlage FB definierten Aufteilungsmaßstabes. Nur in den oben beschriebenen Sonderfällen ist eine Eintragung im Gesellschafterbereich (Zeile 322) zulässig.

1327 Wird die im Gesamthandsvermögen gehaltene Beteiligung an einer Körperschaft veräußert, für die in der Ergänzungsbilanz ein Mehr- oder Minderwert bilanziert wird, ist dieser Mehr- oder Minderwert im Rahmen der Veräußerung aufzulösen. Aus der Einbeziehung eines Mehrwerts aus der Ergänzungsbilanz kann sich ein Veräußerungsgewinn auf Ebene der Gesamthand für den einzelnen Beteiligten in einen Veräußerungsverlust ändern. Ein Veräußerungsverlust der Gesamthand kann sich durch Einbeziehung eines Minderwerts lt. Ergänzungsbilanz für den einzelnen Beteiligten in einen Veräußerungsgewinn wandeln.

Es ist rechtlich nicht abschließend geklärt, ob der Veräußerungsgewinn unter Einbezug des Mehr- oder Minderwertes der Ergänzungsbilanz zu ermitteln ist oder hier zwei eigenständige Vorgänge, die jeweils eigenständig die Rechtsfolgen des § 8b KStG auslösen vorliegen.

Nach der hier vertretenen Sicht ist der Veräußerungsgewinn gesellschafterbezogen unter Einbeziehung von Mehr- oder Minderwerten der Ergänzungsbilanz zu ermitteln:

Beispiel:

An der KG sind die A- und die B-GmbH mit einer Kommanditeinlage von jeweils 1 Mio. € beteiligt. Die KG wurde durch Einbringung eines Teilbetriebs der A-GmbH gegründet. Die GmbH leistete im Rahmen der Gründung neben der Kommanditeinlage eine (adäquate) Bareinlage von 14 Mio. €. Die KG hält eine Beteiligung an der D-GmbH. Der Buchwert im Gesamthandsvermögen beträgt 2 Mio. €. Bei Gründung wurde für die B-GmbH für die Beteiligung an der D-GmbH ein Mehrwert von 3 Mio. € in der Ergänzungsbilanz aktiviert, der unverändert fortbesteht. Im Wirtschaftsjahr 10 veräußert die KG die Beteiligung an der D-GmbH für 4,8 Mio. €. Veräußerungskosten sind aus Vereinfachungsgründen nicht angefallen.

Aus Sicht der A-GmbH ermittelt sich der Veräußerungsgewinn/-verlust wie folgt:

	Veräußerungspreis	4 800 000
./.	Veräußerungskosten	-0
./.	Buchwert	-3 000 000
=	Veräußerungsgewinn	1 800 000
	Anteil davon 50 %	900 000

Aus Sicht der B-GmbH ergibt sich jedoch folgendes Ergebnis:

	Anteil Veräußerungsgewinn Gesamthand	900 000
./.	Mehrwert Erg. Bil.	-3 000 000
=	Veräußerungsverlust	2 100 000

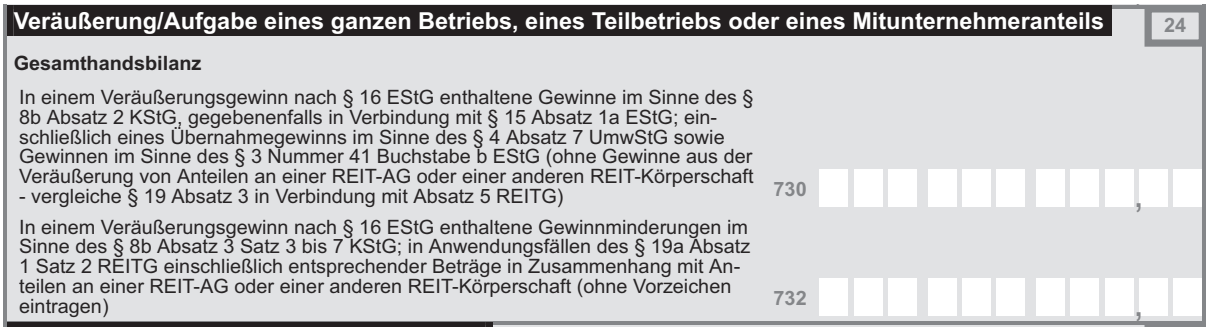
Man könnte nun den in der Gesamthandsbilanz erzielten Veräußerungsgewinn i.H.v. 1,8 Mio. € in die Zeile 21 eintragen und zusätzlich für die B-GmbH in der Zeile 332 einen Verlust i.H.v. 3 Mio. €. Dies würde zu folgendem Gesamtergebnis führen:

	Gesamthand	A-GmbH	B-GmbH
Veräußerungsgewinn Gesamthand	1 800 000	900 000	900 000
./. § 8b Abs. 2 KStG		-855 000	-855 000
Veräußerungsverlust Erg. Bil.	-3 000 000		-3 000 000
+ § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG			+3 000 000
Gesamtergebnis		45 000	45 000

Die B-GmbH müsste also einen Betrag von 45 000 € versteuern, obwohl sie tatsächlich einen Veräußerungsverlust erzielt hätte. Korrekt wäre jedoch ein Ergebnis von 0, da nach Abzug des Mehrwerts aus der Ergänzungsbilanz ein nicht abziehbarer Verlust von 2,1 Mio. € verbleibt.

Das korrekte Ergebnis kann in diesem Fall dadurch erzielt werden, dass für die A-GmbH in Zeile 321 ein Gewinn von 900 000 € eingetragen wird und in Zeile 21 (Gesellschaftsbereich) ebenfalls ein Gewinn von 900 000 €. In Zeile 332 (Gesellschafterbereich) der B-GmbH ein Betrag von 2,1 Mio. €. Gleichzeitig muss das Ergebnis aus der Ergänzungsbilanz (Zeile 19 der Anlage FE-1) nur noch ein Betrag von -2,1 Mio. € eingetragen wird. Auf einen solchen Sachverhalt sollte in den ergänzenden Angaben zur Erklärung auf jeden Fall hingewiesen werden.

f) Veräußerung/Aufgabe eines ganzen Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils (Zeilen 51–52 und Zeilen 351–372)



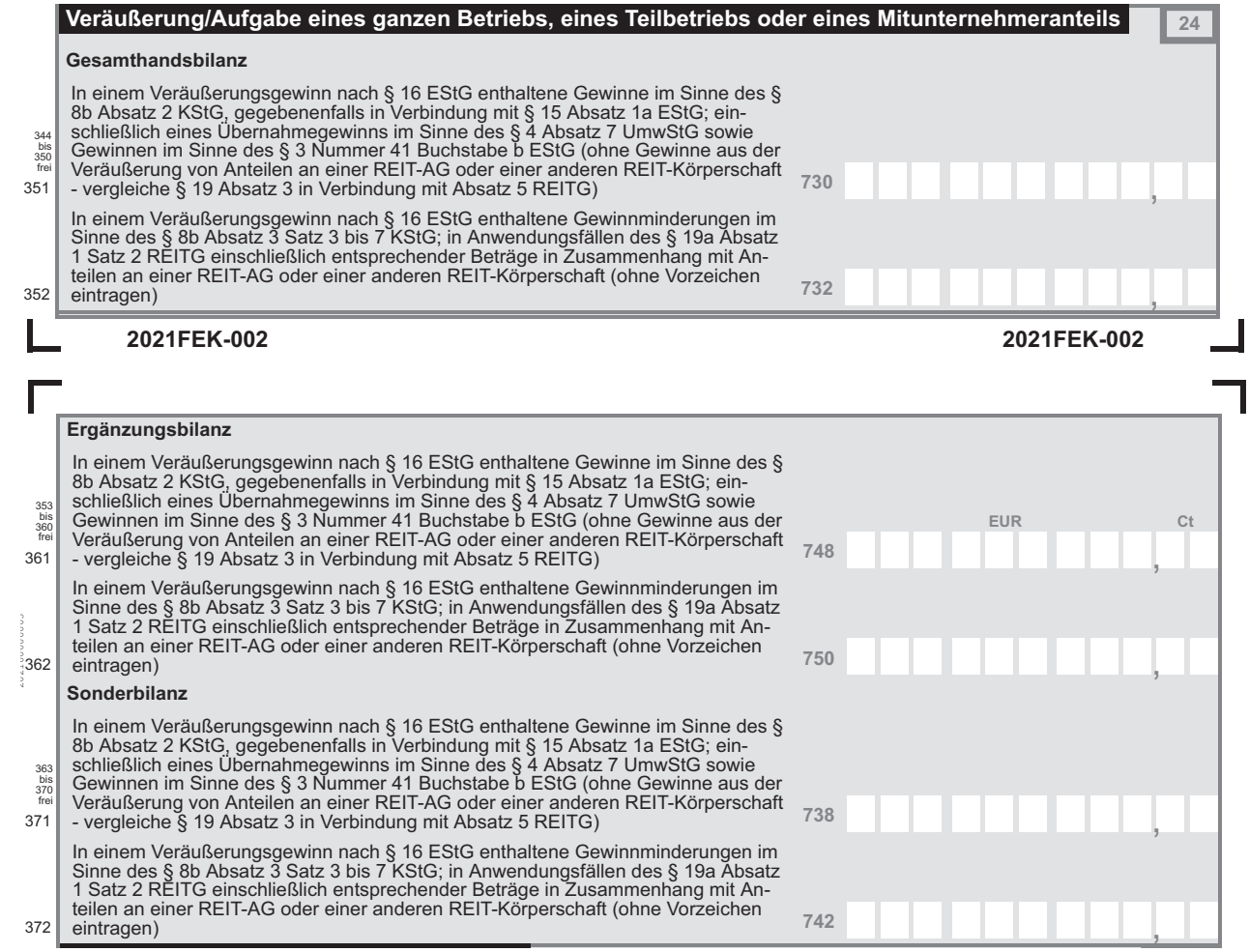
Veräußerung/Aufgabe eines ganzen Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils 24

Gesamthandsbilanz

24 bis 50 frei

51 In einem Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG enthaltene Gewinne im Sinne des § 8b Absatz 2 KStG, gegebenenfalls in Verbindung mit § 15 Absatz 1a EStG; einschließlich eines Übernahmegewinns im Sinne des § 4 Absatz 7 UmwStG sowie Gewinnen im Sinne des § 3 Nummer 41 Buchstabe b EStG (ohne Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer REIT-AG oder einer anderen REIT-Körperschaft - vergleiche § 19 Absatz 3 in Verbindung mit Absatz 5 REITG) 730 ,

52 In einem Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG enthaltene Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 3 bis 7 KStG; in Anwendungsfällen des § 19a Absatz 1 Satz 2 REITG einschließlich entsprechender Beträge in Zusammenhang mit Anteilen an einer REIT-AG oder einer anderen REIT-Körperschaft (ohne Vorzeichen eintragen) 732 ,



In diesem Abschnitt sind Angaben zu machen, wenn **1328**

1. ein Mitunternehmeranteil oder die ganze Mitunternehmerschaft veräußert wird und
2. im Betriebsvermögen Anteile an anderen Körperschaften enthalten sind und
3. an der Mitunternehmerschaft Körperschaften beteiligt sind bzw. wenn eine Körperschaft ihren Mitunternehmeranteil veräußert.

Wird die Gesellschaft liquidiert oder wird ein Teilbetrieb veräußert, in dessen Betriebsvermögen Anteil an Körperschaften enthalten sind, sind hier ebenfalls Angaben zu machen. Neben den Angaben in diesem Abschnitt ist zusätzlich die Abgabe der Anlage FE-2 erforderlich. Im Rahmen der Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen bzw. der ganzen Mitunternehmerschaft getrennt von laufenden erfasst, weil für natürliche Personen die Möglichkeit einer Steuerbefreiung nach § 16 Abs. 4 EStG bzw. einer ermäßigten Besteuerung bestehen (Veräußerungs-/Aufgabegewinn nach § 16 EStG). Zudem bestehen mit § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG besondere Regelung für die in Veräußerungsgewinnen/-verlusten enthaltenen Gewinne soweit sie auf Beteiligungen an Körperschaften entfallen. Außerdem ist eine getrennte Erfassung für die Anwendung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a EStG erforderlich, da die Gewinne aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils außerhalb des Kapitalkontos anfallen und es deshalb nicht beeinflussen.

Für Körperschaften besteht die Möglichkeit einer solchen Begünstigung nicht. Da die Einkünfte jedoch einheitlich erfasst werden müssen, ist die Trennung auch für Körperschaften von der FinVerw. vorgesehen worden.

Beschreibung	Gesamthand	Erg. Bil.	So. Bil.
Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG und gleichgestellte Vorgänge	51/351	361	372
Veräußerungsverluste nach § 8b KStG und gleichgestellte Vorgänge	52/352	362	372

Hält die Mitunternehmerschaft also Anteile an anderen Körperschaften ist ein Veräußerungspreis nach Maßgabe des Verhältnisses der gemeinen Werte auf die einzelnen Anteile aufzuteilen und sodann – pro Beteiligung – ein auf den Beteiligten bezogener Veräußerungsgewinn oder -verlust zu ermitteln. Soweit Mehr- oder Minderwerte

für diese Beteiligungen in der Ergänzungsbilanz ausgewiesen werden, ist die in → Rz. 1327 beschriebene Thematik zu berücksichtigen.

Es ist also möglich, dass im Rahmen der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bzw. der Veräußerung der ganzen Mitunternehmerschaft sowohl Veräußerungsgewinne als auch Veräußerungsverluste anfallen.

Werden ein oder mehrere Mitunternehmeranteile veräußert, sind die Veräußerungsgewinne und -verluste individuell zu ermitteln und im Gesellschafterbereich je nach Bilanzart einzutragen. Die Summe der in den Gesellschafterbereichen eingetragenen Werte zur Zeile 351 ist in die Zeile 51 (Gesellschaftsbereich) zu übertragen. Die Summe der zur Zeile 352 eingetragenen Werte ist in Zeile 52 einzutragen.

Wird jedoch die ganze Mitunternehmerschaft oder ein Teilbetrieb veräußert, empfiehlt es sich, nur Eintragungen im Gesellschaftsbereich (Zeile 51 und 52) vorzunehmen und im Gesellschafterbereich nichts auszufüllen. Die Finanzverwaltung wird die entsprechenden Werte nach Maßgabe des in der Anlage FB definierten Gewinnverteilungsschlüssels auf die betroffenen Beteiligten aufteilen.

g) Gewinnkorrekturen in Fällen der Wertpapierleihe gem. § 8b Abs. 10 KStG (Zeilen 81–84 und Zeilen 381–394)

Wertpapierleihe nach § 8b Absatz 10 KStG 14

Bei der entleihenden Personengesellschaft:

Gesamthandsbilanz

53 bis 80 frei			
81	Nach § 8b Absatz 10 Satz 1 in Verbindung mit Satz 7 KStG nicht abziehbare Aufwendungen, soweit sie sich auf die überlassenen Anteile beziehen	648	,
82	Fiktive Einnahmen und/oder Bezüge im Sinne des § 8b Absatz 10 Satz 2 in Verbindung mit Satz 7 KStG	670	,
83	Beträge im Sinne der Zeile 82, soweit es sich dabei um Bezüge im Sinne des § 8b Absatz 1 KStG, auf die § 8b Absatz 4 KStG nicht anzuwenden ist, und/oder § 8b Absatz 2 KStG handelt	672	,
84	5 % der nach § 8b Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 4 KStG steuerfreien Bezüge und 5 % der nach § 8b Absatz 2 KStG steuerfreien Beträge, soweit es sich hierbei um Bezüge aus entliehenen Anteilen im Sinne des § 8b Absatz 10 KStG handelt	646	,

2021FEK-001 - Oktober 2021 - 2021FEK-001

Wertpapierleihe nach § 8b Absatz 10 KStG 14 / 24

Bei der entleihenden Personengesellschaft:

Gesamthandsbilanz

373 bis 380 frei			
381	Nach § 8b Absatz 10 Satz 1 in Verbindung mit Satz 7 KStG nicht abziehbare Aufwendungen, soweit sie sich auf die überlassenen Anteile beziehen	648	,
382	Fiktive Einnahmen und/oder Bezüge im Sinne des § 8b Absatz 10 Satz 2 in Verbindung mit Satz 7 KStG	670	,
383	Beträge im Sinne der Zeile 382, soweit es sich dabei um Bezüge im Sinne des § 8b Absatz 1 KStG, auf die § 8b Absatz 4 KStG nicht anzuwenden ist, und/oder § 8b Absatz 2 KStG handelt	672	,
384	5 % der nach § 8b Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 4 KStG steuerfreien Bezüge und 5 % der nach § 8b Absatz 2 KStG steuerfreien Beträge, soweit es sich hierbei um Bezüge aus entliehenen Anteilen im Sinne des § 8b Absatz 10 KStG handelt	646	,

Sonderbilanz

385 bis 390 frei			
391	Nach § 8b Absatz 10 Satz 1 KStG nicht abziehbare Aufwendungen, soweit sie sich auf die überlassenen Anteile beziehen	760	,
392	Fiktive Einnahmen und/oder Bezüge im Sinne des § 8b Absatz 10 Satz 2 KStG	762	,
393	Beträge im Sinne der Zeile 392, soweit es sich dabei um Bezüge im Sinne des § 8b Absatz 1 KStG, auf die § 8b Absatz 4 KStG nicht anzuwenden ist, und/oder § 8b Absatz 2 KStG handelt	764	,
394	5 % der nach § 8b Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 4 KStG steuerfreien Bezüge und 5 % der nach § 8b Absatz 2 KStG steuerfreien Beträge, soweit es sich hierbei um Bezüge aus entliehenen Anteilen im Sinne des § 8b Absatz 10 KStG handelt	756	,

...

2021FEK-003 2021FEK-003

In diesem Abschnitt sind **Einkommenskorrekturen** zu erfassen, die **im Fall der Wertpapierleihe** erst auf der Ebene der an der entleihenden Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Körperschaften nach **§ 8b Abs. 10 Satz 1 bis 3 i.V.m. Satz 6 und 7 KStG** vorzunehmen sind. Es werden folgende Eintragungsmöglichkeiten für die Gesamthands- und die Ergänzungsbilanz angeboten: **1329**

Beschreibung	Gesamthand	So. Bil.
Nicht abziehbare Aufwendungen (Leihgebühr) nach § 8b Abs. 10 Satz 1 i.V.m. Satz 7 KStG	81/381	391
Fiktive Einnahmen/Bezüge nach § 8b Abs. 10 Satz 2 i.V.m. Satz 7 KStG	82/382	392
Fiktive Einnahmen und Bezüge nach § 8b Abs. 10 Satz 2 die nicht nach § 8b Abs. 1, 4 und 2 KStG steuerfrei sind	83/383	393
5 % der nach § 8b Abs. 1, 4 und 2 KStG steuerfreien Bezüge nach § 8b Abs. 10 KStG	84/384	394

Nach **§ 8b Abs. 10 Satz 1 KStG** können die für die Überlassung von Anteilen von einem Kreditinstitut in der Rechtsform einer Körperschaft erhobenen Entgelte (**Ausgleichszahlung und Leihgebühr**) bei einer entleihenden Körperschaft **nicht** als **Betriebsausgaben** abgezogen werden. Die Vorschrift findet keine Anwendung, wenn der Entleiher keine Einnahmen oder Bezüge aus den ihm überlassenen Anteilen erzielt. Zu den Einnahmen und Bezügen gehören dabei aber auch Entgelte, die die Körperschaft dafür erhält, dass sie die entliehenen Wertpapiere weiterverleiht (§ 8b Abs. 10 Sätze 5 und 6 KStG i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.6.2013[1]). Dafür verzichtet § 8b Abs. 10 Satz 3 KStG auf die Hinzurechnung von 5 % der Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG (§ 8b Abs. 5 KStG) sowie der Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG (§ 8b Abs. 3 Sätze 1 und 2 KStG), soweit sie aus den entliehenen Anteilen erzielt werden. Im Ergebnis bleiben damit bei der entleihenden Körperschaft die aus entliehenen Anteilen resultierenden Bezüge und Gewinne in voller Höhe außer Ansatz.

Durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 vom 21.3.2013[2] hat der Gesetzgeber die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG für nach dem 28.2.2013 zugeflossene Bezüge (vgl. § 34 Abs. 7a Satz 2 KStG) erheblich eingeschränkt. Nach dem neu eingeführten § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG sind Bezüge i.S.d. Absatzes 1 der Vorschrift von der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG nunmehr ausgeschlossen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Beteiligungen, die über eine Mitunternehmerschaft bestehen, sind dabei dem jeweiligen Mitunternehmer anteilig zuzurechnen (§ 8b Abs. 4 Satz 4 KStG) und gelten für die Anwendung des § 8b Abs. 4 KStG als unmittelbare Beteiligungen (§ 8b Abs. 4 Satz 5 KStG).

Die neue Streubesitzregelung des § 8b Abs. 4 KStG wirkt sich auch auf die Fälle der Wertpapierleihe aus. § 8b Abs. 4 Satz 3 KStG regelt hierzu, dass in Fällen der Wertpapierleihe für die Ermittlung der Beteiligungsgrenze die entliehenen Anteile der überlassenden Körperschaft zuzurechnen sind. Hierdurch sollen Gestaltungen verhindert werden, die darauf abzielen, mittels Wertpapierleihe steuerpflichtige in steuerfreie Erträge umzuqualifizieren und dadurch die Streubesitzregelung des § 8b Abs. 4 KStG zu umgehen.

Überlässt die entleihende Körperschaft für die Überlassung der Anteile der überlassenden Körperschaft Wirtschaftsgüter, aus denen diese Einnahmen oder Bezüge erzielt, gelten diese Einnahmen und Bezüge als von der entleihenden Körperschaft bezogen (fiktive Bezüge) und zugleich als steuerlich nicht abzugsfähiges Entgelt für die Überlassung (§ 8b Abs. 10 Satz 2 KStG). Die dem Entleiher zuzurechnenden fiktiven Einnahmen sind dem Gewinn hinzuzurechnen. Soweit in den fiktiven Einnahmen Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG und/oder Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG enthalten sind, sind diese wieder in Abzug zu bringen. **1330**

Sämtliche vorgenannten Korrekturen sind auch insoweit erforderlich, als es sich bei dem Entleiher um eine Personengesellschaft handelt, soweit an ihr Körperschaften unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind. In diesen Fällen gelten die Anteile als an die Körperschaft überlassen (§ 8b Abs. 10 Satz 6 und 7 KStG).

In **Zeile 81/381/391** sind die **bei der entleihenden Personengesellschaft anfallenden Entgelte für die Überlassung von Anteilen** (Ausgleichszahlung und Leihgebühr) an ein Kreditinstitut zu erfassen, **die nach § 8b Abs. 10 Satz 1 KStG nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind**, soweit an der Personengesellschaft Körperschaften direkt oder indirekt beteiligt sind. **1331**

In **Zeile 82/382/392** sind **die der entleihenden Personengesellschaft bei Beteiligung von Körperschaften nach § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG zuzurechnenden fiktiven Einnahmen und/oder Bezüge** zu erfassen. **1332**

Überlässt die entleihende Personengesellschaft für die Überlassung von Anteilen Wirtschaftsgüter an das überlassende Kreditinstitut, aus denen dieses Einnahmen oder Bezüge erzielt, gelten diese Einnahmen oder Bezüge gem. § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG als vom Entleiher bezogen und als Entgelt für die Überlassung an das Kreditinstitut gewährt. Soweit an der entleihenden Personengesellschaft Körperschaften direkt oder indirekt beteiligt sind, sind diese fiktiven Einnahmen dem Gewinn hinzuzurechnen.

In **Zeile 83/383/393** sind die **in** den fiktiven Einnahmen und Bezügen lt. **Zeile 82/382/392 enthaltenen Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG bzw. inl. Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG** anzugeben, die nach diesen Vorschriften steuerfrei sind, soweit sie auf beteiligte Körperschaften entfallen. **1333**

1) AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl I 2013, 802.
2) Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 v. 21.3.2013, BGBl. I 2013, 561 = BStBl I 2013, 344.

1334 In **Zeile 84/384/394** sind **5 % der Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG sowie der Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG** einzutragen, **soweit es sich hierbei um Erträge aus entliehenen Anteilen i.S.d. § 8b Abs. 10 KStG handelt**.

Es handelt sich hier um den Betrag, um den die pauschalen Hinzurechnungen i.H.v. 5 % der Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG (§ 8b Abs. 5 KStG) sowie der Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG (§ 8b Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG) wieder rückgängig zu machen sind, da § 8b Abs. 10 Satz 3 KStG auf diese Hinzurechnungen verzichtet, soweit die zu Grunde liegenden Bezüge bzw. Gewinne aus entliehenen Anteilen erzielt werden.

6. Anlage FE-K-Bet – Aufteilung laufender Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG bei Beteiligung von Körperschaften

a) Allgemeines

1335 Die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG wird durch den § 8b Abs. 4 KStG deutlich eingeschränkt. Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG sind danach nur noch steuerfrei, wenn die Beteiligung zum Beginn des Kalenderjahres der Ausschüttung mindestens 10 % betrug oder im Laufe des Kalenderjahres eine Beteiligung i.H.v. 10 % erworben wurde. Beteiligungen, die über eine Mitunternehmerschaft bestehen, sind dabei dem jeweiligen Mitunternehmer anteilig zuzurechnen (§ 8b Abs. 4 Satz 4 KStG) und gelten für die Anwendung des § 8b Abs. 4 KStG als unmittelbare Beteiligungen (§ 8b Abs. 4 Satz 5 KStG).

Auf Ebene der Personengesellschaft kann dabei nicht unbedingt erkannt werden, ob eine Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 KStG vorliegt. Selbst wenn die Beteiligung des einzelnen Mitunternehmers niedriger als 10 % ist, kann durch direkte Beteiligung oder mittelbare Beteiligung über andere Mitunternehmerschaften der beteiligten Körperschaft eine Steuerfreiheit erreicht werden.

1336 Für die von den Betriebsfinanzämtern der beteiligten Körperschaften zu treffende Entscheidung, ob die Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG weiterhin bei der Ermittlung des Einkommens dieser Körperschaften außer Ansatz bleiben oder nach § 8b Abs. 4 KStG bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind, sind daher **für jede einzelne Beteiligung und jeden potenziell von § 8b KStG betroffenen Beteiligten zusätzliche Feststellungen** zu treffen. Die hierfür erforderlichen Angaben werden über die Anlage FE-K-Bet abgefragt.

Da es sich bei der Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG um eine begünstigende Regelung handelt, kann der Stpfl. nicht gezwungen werden die Steuerbefreiung geltend zu machen. Die Anlage FE-K-Bet ist daher nur dann abzugeben, wenn tatsächlich eine Steuerbefreiung nach § 8b KStG oder nach DBA (Schachtelprivileg) geltend gemacht wird.

Dies kann sinnvoll sein, wenn absehbar ist, dass die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG nicht erfüllt werden können. In diesen Fällen kann der Verzicht in Zeile 11 der Anlage FE-K angegeben werden. In diesen Fällen darf dann (konsequenterweise) keine Anlage FE-K-Bet abgegeben werden.

Beratungshinweis:
Der Verzicht auf die Geltendmachung einer tatsächlichen Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG hat zur Folge, dass etwaige Bezüge bei der beteiligten Körperschaft nicht steuerfrei sind. Dies gilt auf Grund der Bindungswirkung der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Personengesellschaft auch dann, wenn auf Grund der Zusammenfassung der direkten mit den mittelbar über Personengesellschaften gehaltenen Beteiligungen an der ausschüttenden Körperschaft auf Ebene der beteiligten (empfangenden) Körperschaft die 10 %-Grenze überschritten wird. Der Erlass eines Ergänzungsbescheids ist in diesen Fällen nicht mehr möglich, da durch Ankreuzen der Zeile 11 der Anlage FE-K bewusst auf eine Geltendmachung der Steuerfreistellung verzichtet wurde.

In einschlägigen Fällen empfiehlt es sich zur Vermeidung von Haftungsfällen den Verzicht auf Geltendmachung der Steuerbefreiung durch alle an der Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaften und Personengesellschaften bestätigen zu lassen.

1337 **Für jede Körperschaft**, die eine Ausschüttung an die Personengesellschaft vorgenommen hat und für die eine Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG bzw. nach DBA (Schachtelprivileg) geltend gemacht wird, ist eine separate Anlage FE-K-Bet abzugeben. Hat die Körperschaft mehrere Ausschüttungen vorgenommen, sind **für die jeweiligen Ausschüttungen** getrennte Anlagen FE-K-Bet auszufüllen (vgl. Allgemeine Hinweise zur Anlage FE-K-Bet der Amtlichen Erläuterung).

1338 Die Anlage FE-K-Bet ist ein zwei Hauptabschnitte geteilt. Im ersten Hauptabschnitt (Gesellschaftsbereich) sind die Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft / Gemeinschaft einzutragen, also der Wert, der die Gesellschaft als Ganzes betrifft. Im zweiten Hauptabschnitt (Gesellschafterbereich) sind Eintragungen zu den Feststellungsbeteiligten zu machen, die von den angegebenen Werten tatsächlich betroffen sind. Also in allererster Linie Mitunternehmer die Körperschaften sind bzw. Mitunternehmer, die Personengesellschaften sind, an denen aber wiederum (ggf. mittelbar) Körperschaften beteiligt sind.

Die Anlage FE-K-Bet kann nun auf zwei Arten abgegeben werden. Zunächst für laufende Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG von Körperschaften, deren Anteile von der Mitunternehmerschaft im **Gesamthandsvermögen** gehalten werden. In diesen Fällen sind normalerweise nur Angaben im Gesellschaftsbereich vorzunehmen. Angaben im Gesellschafterbereich entfallen. Die Werte werden durch die Finanzverwaltung nach Maßgabe des in der Anlage FB festgelegten Gewinnverteilungsschlüssels auf die (betroffenen) Gesellschafter verteilt.

Ist der Gewinnverteilungsschlüssel mit der Anlage FB nicht abbildbar oder ist beispielsweise ein Gesellschafter zum Zeitpunkt der Ausschüttung bereits ausgeschieden kann auch eine abweichende Verteilung erforderlich sein. In diesen Fällen müssen die im Gesellschaftsbereich eingetragenen Werte grundsätzlich der Summe der Eintragungen im Gesellschafterbereich entsprechen.

Werden Anteile an Körperschaften im **Sonderbetriebsvermögen** gehalten und schüttet diese Gesellschaft aus, ist ebenfalls eine Anlage FE-K-Bet abzugeben. In diesen Fällen müssen immer sowohl der Gesellschaftsbereich als auch der Gesellschafterbereich ausgefüllt werden.

Für die Prüfung der Beteiligungsgrenze von mindestens 10 % sind auch Beteiligungen einzubeziehen, die die an der Personengesellschaft beteiligte Körperschaft an der ausschüttenden Gesellschaft in ihrem eigenen Betriebsvermögen oder in ihrem Sonderbetriebsvermögen hält oder die ihr über die Beteiligung an anderen Personengesellschaften anteilig zuzurechnen sind. Dagegen dürfen Anteile, die sie mittelbar über die Beteiligung an anderen Körperschaften hält, nicht mitgerechnet werden. Der dem Beteiligten zuzurechnende Anteil an der ausschüttenden Körperschaft berechnet sich dabei durch Multiplikation der Beteiligungsquote der Personengesellschaft an der Ausschüttenden mit der Beteiligungsquote des Mitunternehmers an der Personengesellschaft. **1339**

Beispiel:

An der AB-KG, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, sind die natürliche Person A und die B-GmbH zu jeweils 50 % beteiligt. Zu Beginn des Kalenderjahres hielt die KG eine 10 %-ige Beteiligung an der X-GmbH in ihrem Betriebsvermögen. Weitere 20 % erwarb sie am 04.04. hinzu. Am 15.11. tätigte die X-GmbH eine Gewinnausschüttung. Davon entfiel auf den 30 %-igen Anteil der AB-OHG eine Dividende vor Steuern i.H.v. 30 000 €.

Die mittelbare Beteiligung der B-GmbH an der X-GmbH, die diese über die AB-OHG hält, betrug zum 01.01. lediglich (50 % von 10 % =) 5 %. Der hierauf entfallende Anteil an der Dividende (5 000 €) fällt somit unter die Streubesitzregelung des § 8b Abs. 4 KStG und ist damit steuerpflichtig.

Dagegen ist der auf den unterjährigen Hinzuerwerb entfallende Dividendenanteil (10 000 €) nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei, da der mittelbare Anteil der B-GmbH an dem Hinzuerwerb (50 % von 20 % =) 10 % des Stammkapitals der X-GmbH umfasst und somit die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG für die Anwendung der Rückwirkungsfiktion erfüllt.

b) Angaben zur Gesellschaft/Gemeinschaft (Zeilen 1–2)

2021

Name der Gesellschaft / Gemeinschaft

Anlage FE-K-Bet

1

Steuernummer Lfd. Nr. der Anlage

2

Aufteilung laufender Bezüge nach § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a EStG bei Beteiligung von Körperschaften

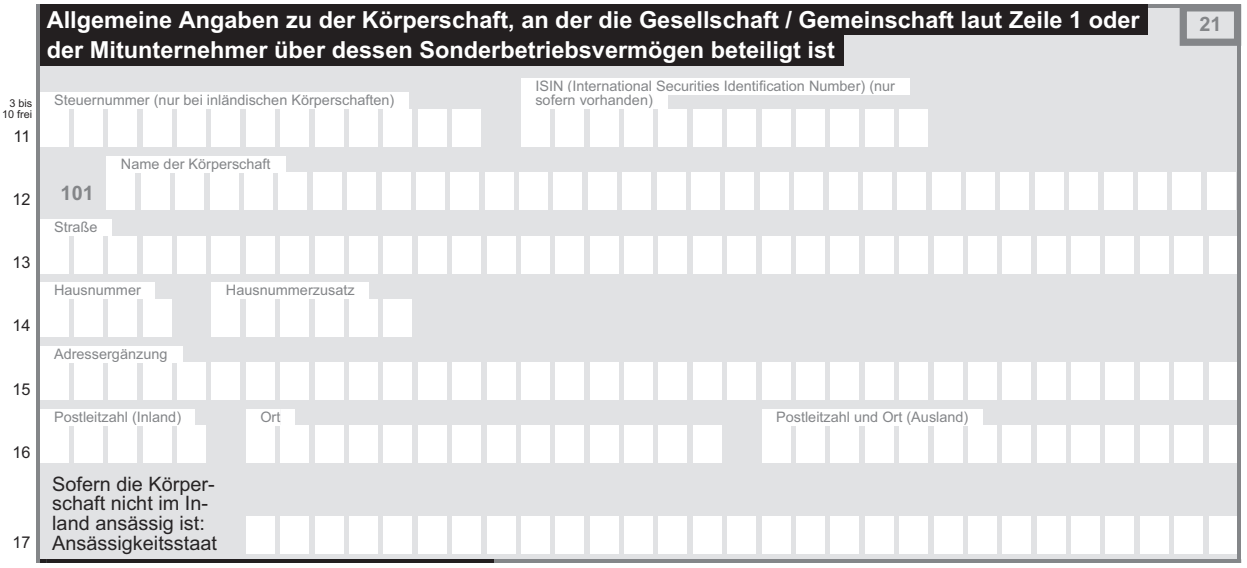
Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft / Gemeinschaft

Die Anlage ist nur einzureichen, wenn im Zusammenhang mit Beteiligungen an anderen Körperschaften Bezüge angefallen sind, für die eine Steuerbefreiung nach § 8b KStG oder nach einem DBA geltend gemacht wird.

Wird die Anlage FE-K-Bet in Papier ausgefüllt, ist in **Zeile 1** der **Name der Personengesellschaft** anzugeben, für die die Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erstellt wird. In **Zeile 2** folgt die **Steuernummer**, unter der die Feststellungsgemeinschaft steuerlich erfasst ist. **1340**

Ist die Abgabe von mehreren Anlagen FE-K-Bet erforderlich, sind die Anlagen **im rechten Eingabefeld der Zeile 2 fortlaufend zu nummerieren**.

aa) Allgemeine Angaben zu der Körperschaft, an der die Gesellschaft/Gemeinschaft lt. Zeile 1 oder der Mitunternehmer über dessen Sonderbetriebsvermögen beteiligt ist (Zeilen 11–17)



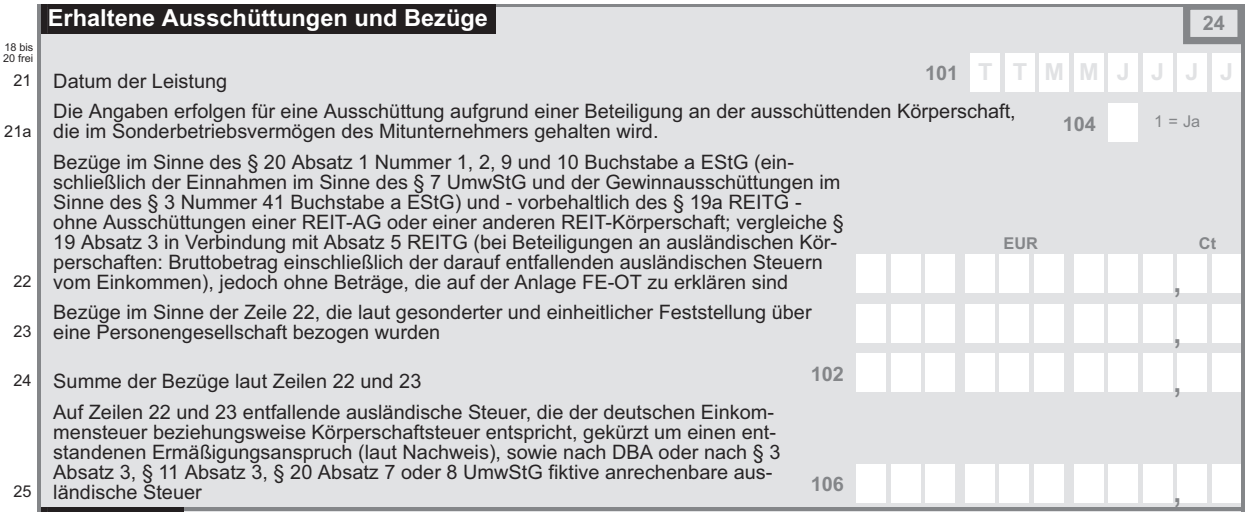
1341 In den **Zeilen 11 bis 17** sind **Angaben zu der Körperschaft** zu machen, **an der die Beteiligung besteht** und die die Ausschüttung vorgenommen hat. Angaben sind hier nicht nur zu machen, wenn die Gesellschaft/Gemeinschaft selbst die Beteiligung hält, sondern auch, wenn die Beteiligung im Sonderbetriebsvermögen (mindestens) eines Mitunternehmers gehalten wird.

Halten sowohl die Personengesellschaft selbst Anteile an der Körperschaft als auch an ihr beteiligte Körperschaften (Mitunternehmer) in ihrem Sonderbetriebsvermögen Anteile an derselben Körperschaft, sind hierfür getrennte Anlagen FE-K-Bet abzugeben. Bei der erklärenden Gesellschaft/Gemeinschaft kann es sich auch um eine Zwischengesellschaft handeln, an der eine andere Personengesellschaft beteiligt ist, an der wiederum eine oder mehrere Körperschaften beteiligt sind.

1342 Soweit es sich bei der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, um eine inl. Körperschaft handelt, ist in **Zeile 11** deren **Steuernummer** einzutragen und – soweit deren Anteile an der Börse gehandelt werden – rechts daneben deren **International Securities Identification Number (ISIN)**.

1343 In den **Zeilen 12 bis 17** sind deren **Anschriftsdaten** (Straße, Hausnummer, Adressergänzung sowie PLZ und Ort) anzugeben und in **Zeile 17**, soweit die Körperschaft nicht im Inland ansässig ist, deren **Ansässigkeitsstaat**. Der Ansässigkeitsstaat beurteilt sich dabei nach den jeweils geltenden Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens. Insb. bei Doppelansässigkeit (Sitz und Geschäftsleitung in unterschiedlichen Staaten) gilt die Körperschaft nur in einem Vertragsstaat als ansässig. Die Angabe dient der Prüfung des Vorliegens einer ggf. parallel zur Steuerbefreiung nach § 8b KStG vorliegenden Schachtelbegünstigung nach DBA. Sofern mit dem Sitzstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, sind die Angaben zum Sitzstaat irrelevant, da keine Schachtelbegünstigung bestehen kann.

bb) Erhaltene Ausschüttungen und Bezüge (Zeilen 21–25)



Die nachfolgenden Zeilen enthalten Angaben über die zugeflossenen Ausschüttungen und Bezüge. **1344**

In **Zeile 21** ist das Datum der Leistung einzutragen. Bei buchführenden Stpfl. ist dies der Zeitpunkt der für die zeitliche Zuordnung des Ertrags aus der Ausschüttung maßgeblich ist (i.d.R. das Datum der Beschlussfassung über die Ausschüttung). Der Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung ist hierfür unbeachtlich. Darüber hinaus ist der Beginn des Kalenderjahres, in dem der Ausschüttungsbeschluss erfolgte, für die Berechnung der Beteiligungsquote nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG maßgebend. Das gilt auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr.

In **Zeile 21a** ist eine „1" einzutragen, wenn diese Anlage FE-K-Bet für eine Beteiligung im **Sonderbetriebsvermögen** abgegeben wird. Für Beteiligungen im Sonderbetriebsvermögen und im Gesamthandsvermögen sind immer getrennte Anlagen FE-K-Bet abzugeben, selbst wenn es sich um dieselbe Körperschaft handelt, an der die Beteiligung besteht. Halten mehrere Mitunternehmer Anteile an derselben Körperschaft im Sonderbetriebsvermögen kann die gleiche Ausschüttung auf einer Anlage FE-K-Bet erklärt werden. **1345**

In den nachfolgenden **Zeilen 22 bis 25** sind **Eintragungen zur Höhe der Bezüge, der damit in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben sowie zu den einbehaltenen Steuerbeträgen** vorzunehmen. **1346**

In **Zeile 22** sind die Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG zu machen. Dies sind im Wesentlichen Gewinnausschüttungen von Körperschaften. Für eine ausführliche Beschreibungen der Bezüge siehe → Rz. 353 ff. Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG können von Personengesellschaften nicht erzielt werden, da sie Körperschaften des öffentlichen Rechts vorbehalten sind. **1347**

Besonders hinzuweisen ist auf die Einnahmen i.S.d. § 7 UmwStG. Diese entstehen, wenn eine Körperschaft auf die Personengesellschaft, für die die Steuererklärung auszufüllen ist umgewandelt (z.B. durch Verschmelzung oder durch Formwechsel) wird. In diesem Fall sind die offenen Rücklagen der übertragenden Körperschaft nach § 7 UmwStG den Anteilseignern nach dem Verhältnis der Beteiligung zuzurechnen.

Die Einnahmen nach § 7 UmwStG werden wie folgt ermittelt:

	Eigenkapital lt. Steuerbilanz zum Übertragungsstichtag
./.	Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Übertragungsstichtag nach Anwendung von § 29 Abs. 1 KStG (das Nennkapital hat das steuerliche Einlagekonto bereits erhöht)
=	Einnahmen nach § 7 UmwStG (offene Rücklagen)

Die Einnahmen nach § 7 UmwStG sind den Anteilseigner nach dem Verhältnis der vom Anteilseigner gehaltenen Anteile zum Nennkapital zuzurechnen (zu Besonderheiten bei Anteilseignern, die nicht Mitunternehmer werden vgl. Rz. 07.02 UmwStE). Demnach erzielt eine Körperschaft nur dann Einnahmen i.S.d. § 7 UmwStG, wenn sie an der übertragenden Körperschaft beteiligt ist und auch Mitunternehmerin der übernehmenden Personengesellschaft wird. Die Einnahmen nach § 7 UmwStG unterliegen beim Anteilseigner dem für ihn einschlägigen Steuerbefreiungen, d.h. für Körperschaften dem § 8b Abs. 1 KStG und für natürliche Personen dem § 3 Nr. 40 EStG.

Nach Verwaltungsauffassung[1)] sind Einnahmen nach § 7 UmwStG in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Personengesellschaft einzubeziehen. Die Einnahmen nach § 7 UmwStG müssen die auf der Anlage FE 1 einzutragenden Einkünfte der Personengesellschaft erhöht haben.

Personengesellschaften, die Organträger sind, dürfen hier keine Bezüge eintragen, die ihr über die Organgesellschaft zuzurechnen sind. Entsprechende Beträge sind in den auf der Anlage FE-OT zu erfassenden Korrekturbeträgen enthalten.

In **Zeile 23** sind die Bezüge (Gewinnausschüttungen) nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2, sowie Nr. 9 EStG aus der oben benannten Körperschaft einzutragen, die **lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung** über andere Personengesellschaften bezogen wurden; handelt es sich bei der Personengesellschaft um eine Auslandsgesellschaft, bei der es nach § 180 Abs. 5 AO zu keiner gesonderten und einheitlichen Feststellung kommt, sind die Werte auf Grund eigener Ermittlungen einzutragen. Sofern hierüber schon ein Feststellungsbescheid ergangen ist (Grundlagenbescheid), sind die Feststellungen zur Höhe der Bezüge zwingend zu übernehmen. **1348**

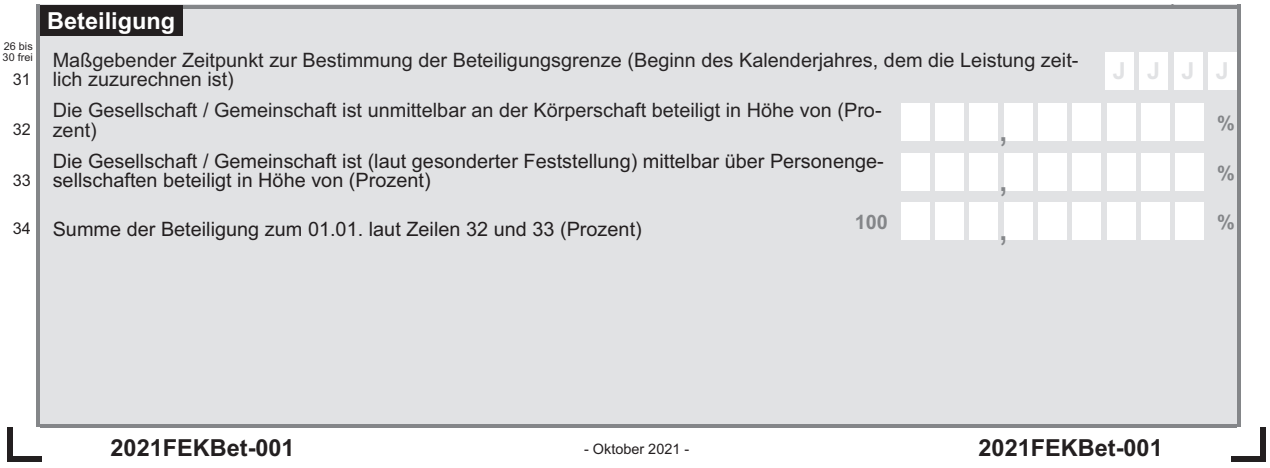
In **Zeile 24** ist die **Summe der Zeilen 22 und 23 einzutragen**, die dann den Gesamtbetrag bildet, der grundsätzlich nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit ist.

In **Zeile 25** ist die auf die Bezüge i.S. der Zeilen 22 und 23 entfallende belegmäßig nachgewiesene **ausl. Quellensteuer**, die der deutschen Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer entspricht, gekürzt um einen etwaigen Ermäßigungsanspruch, sowie nach DBA oder nach § 3 Abs. 3, § 11 Abs. 3, § 20 Abs. 7 oder 8 UmwStG anrechenbare fiktive ausl. Steuern. Kommt es auf Ebene der beteiligten Körperschaft nicht zu einer Steuerbefreiung, kann immer noch die Anrechnung der ausl. Steuer auf die dann voll steuerpflichtigen Bezüge erfolgen.

Sofern die Personengesellschaft, für die Steuererklärung auszufüllen ist, mittelbar über andere Personengesellschaften (Zwischengesellschaften) an der Ausschüttenden beteiligt ist, müssen die im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Zwischengesellschaften enthaltenen ausl. Quellensteuern in Zeile 25 enthalten sein.

1) Rz. 07.07 UmwStE.

cc) Beteiligung zum Beginn des Kalenderjahres (Zeilen 31–34)



1349 In den **Zeilen 31 bis 34** sind **Angaben über die Beteiligung an der ausschüttenden Körperschaft zum Beginn des Kalenderjahres** zu machen.

Ob die Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei sind oder auf Grund der Streubesitzregelung des § 8b Abs. 4 KStG nunmehr steuerpflichtig sind, hängt zunächst von dem Umfang der **Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres** ab.

In **Zeile 31** ist zunächst das relevante **Kalenderjahr** zu bestimmen. Maßgebend ist das Kalenderjahr, in dem die Ausschüttung zeitlich zuzurechnen ist. Maßgebender Zeitpunkt ist hier bei buchführenden Personengesellschaften nach dem Aufwands- und Ertragsprinzip der Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses. Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es der Zeitpunkt, zu dem sie bewirkt werden. Die tatsächliche Zahlung ist irrelevant. Der hier einzutragende Wert ist das Kalenderjahr des in Zeile 21 eingetragenen Werts.

Soweit Beteiligungen mittelbar über eine Mitunternehmerschaft bestehen, sind diese der beteiligten Körperschaft nur anteilig entsprechend ihrer Beteiligungsquote an der (bzw. den) zwischengeschalteten Personengesellschaften zuzurechnen (§ 8b Abs. 4 Satz 4 KStG). Ein mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligter Gesellschafter steht insoweit einem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich (§ 8b Abs. 4 Satz 4 2. Halbsatz KStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

1350 **I**n **Zeile 32** zunächst **anzugeben, mit welchem Prozentsatz die Gesellschaft/Gemeinschaft** selbst **an der ausschüttenden Körperschaft** zum Beginn des in Zeile 31 bestimmten Kalenderjahres **unmittelbar beteiligt ist**. Die Höhe der Beteiligung ermittelt sich aus dem Verhältnis der gehaltenen Geschäftsanteile (Aktien) an der ausschüttenden Körperschaft zu deren Stamm- bzw. Grundkapital zum jeweils maßgebenden Beginn des Kalenderjahres.

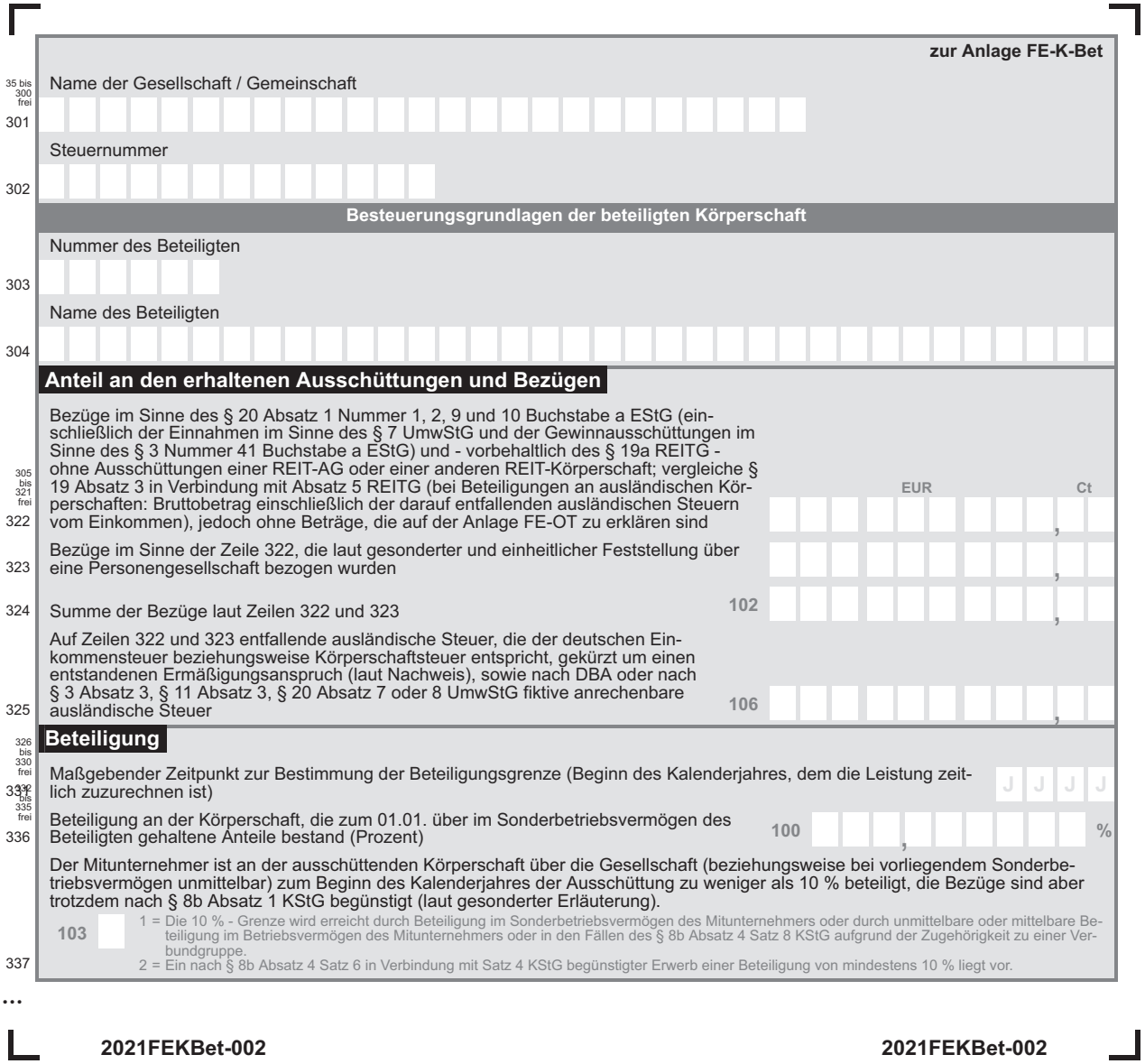
1351 In **Zeile 33** ist daneben der **Prozentsatz der Beteiligungen** an der ausschüttenden Körperschaft auszuweisen, **die nur mittelbar durch Beteiligung an anderen Personengesellschaften** zu Beginn des Kalenderjahres **bestanden**. Diese Prozentsätze können den für diese Personengesellschaften abzugebenden Feststellungserklärungen entnommen werden. Sofern hierüber schon ein Feststellungsbescheid ergangen ist (Grundlagenbescheid) sind die Feststellungen zur Beteiligungshöhe zwingend zu übernehmen.

1352 In **Zeile 34** sind die Prozentsätze aus den Zeilen 32 und 33 als **Summe der Beteiligung** zum Beginn des Kalenderjahres zusammenzufassen. Sämtliche prozentuale Angaben sind mit sechs Nachkommastellen vorzunehmen.

Anhand des in Zeile 34 ausgewiesenen prozentualen Anteils ermittelt das FA den Prozentsatz, mit dem die an der Personengesellschaft beteiligten Körperschaften über ihre Beteiligung an der Personengesellschaft zu Beginn des Kalenderjahres mittelbar an der ausschüttenden Körperschaft beteiligt waren. Dabei wendet es den Prozentsatz, mit dem die Körperschaft zu diesem Stichtag an der Personengesellschaft beteiligt war, auf den Prozentsatz in Zeile 34 an. Das Ergebnis wird gesondert festgestellt. Liegt es bei mindestens 10 %, kann von einer Steuerfreistellung ausgegangen werden. Liegt es unter 10 %, kann durch Zusammenfassung mit anderen Beteiligungen an der Ausschüttenden auf Ebene der beteiligten Körperschaft immer noch eine Steuerbefreiung erreicht werden.

1353 Soweit der Vordruck Anlage FE-K-Bet für die Erfassung von Gewinnausschüttungen Verwendung findet, die bei einer beteiligten Körperschaft Sonderbetriebseinnahmen darstellen, sind in den Zeilen 31 bis 34 keine Eintragungen vorzunehmen. Stattdessen sind Angaben nur im Gesellschafterbereich (Zeile 336) zu machen.

c) Besteuerungsgrundlagen der beteiligten Körperschaft (Zeilen 301–304, 322–325 und 331–337)



Der zweite Hauptabschnitt (Gesellschafterbereich) (Zeilen 301-304) können im elektronischen Datensatz mehrfach abgegeben werden. Sie sind pro beteiligter Körperschaft bzw. pro Personengesellschaft, an der eine Körperschaft (ggf. mittelbar) beteiligt ist, abzugeben. Wird die Feststellungserklärung in Papier abgegeben, ist der zweite Hauptabschnitt so häufig auszufüllen wie Körperschaften direkt oder Personengesellschaft, an denen wiederum (ggf. mittelbar) Körperschaften beteiligt sind an der Personengesellschaft beteiligt sind. **1354**

Wird die Feststellungserklärung in Papier abgegeben, ist in **Zeile 301** ist der **Name der Personengesellschaft** anzugeben, für die die Erklärung zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO abgegeben wird. In **Zeile 302** ist die **Steuernummer** dieser Personengesellschaft anzugeben. Die Angabe der Zeilen 301 und 302 entfällt bei Verwendung des elektronischen Datensatzes.

Der zweite Hauptabschnitt darf nicht für beteiligte natürlichen Personen abgegeben werden.

In **Zeile 303** ist die **Nummer des Beteiligten** einzutragen, für den in diesem zweiten Hauptabschnitt die Angaben gemacht werden. Die Nummer des Beteiligten ergibt sich aus der Zeile 3 der Anlage FB. Eine einmal vergebene laufende Nummer ist auch in den Folgejahren beizubehalten und darf auch im Falle des Ausscheidens eines Beteiligten nicht neu vergeben werden. Über die Eintragung dieser Nummer und die Verbindung zu den Angaben auf der Anlage FB wird die gesonderte Feststellung erzeugt, es ist sorgfältig darauf zu achten, dass die Zuordnung zum „richtigen" Beteiligten erfolgt. Gesondert festgestellte Werte sind für die Folgeveranlagung bindend. Etwaige Fehler können nicht in allen Fällen geheilt werden. Wird der Papiervordruck verwendet, ist in der **Zeil 304** der **Name des Beteiligten** anzugeben. **1355**

1356 Ist an der Personengesellschaft eine andere **Personengesellschaft beteiligt**, an der wiederum teilweise Körperschaften beteiligt sind (ggf. mittelbar), sind die Eintragungen im zweiten Hauptabschnitt so zu machen, als seien Körperschaften zu 100 % beteiligt.

Praxishinweis:
In diesen Fällen ist in der Anlage FB im Rahmen der Beteiligtendaten zusätzlich der prozentuale Anteil (mit sechs Nachkommastellen) der an dieser Personengesellschaft direkt oder indirekt beteiligten Körperschaften anzugeben (vgl. Zeile 40 der Anlage FB).

1357 Im Gesellschafterbereich sind im Regelfall nur dann Angaben zu machen, wenn die Beteiligung im Sonderbetriebsvermögen gehalten wird oder der Anteil des jeweiligen Mitunternehmers weniger als 10 % beträgt, jedoch andere Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt sind.

In den **Zeilen 322 bis 325** sind Eintragungen vorzunehmen, wenn die Beteiligung für die die Anlage FE-K-Bet im Sonderbetriebsvermögen gehalten wird. In diesem Fall muss der in den Zeilen 22 bis 25 eingetragene Wert der jeweiligen Summe der Einzeleintragungen zu den Zeilen 322 bis 325 entsprechen.

Eine Eintragung in Zeile 331 ist nur im Fall des Sonderbetriebsvermögens notwendig.

1358 Sind im Rahmen der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen Gewinnausschüttungen einer Körperschaft zu berücksichtigen, die sowohl das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft als auch das Sonderbetriebsvermögen einzelner Gesellschafter betreffen, sind für deren Erfassung grundsätzlich separate Vordrucke zu verwenden. Für die Prüfung, ob bei dem betreffenden Mitunternehmer die 10 %-Grenze des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG erreicht ist oder nicht, sind in diesem Fall die Beteiligungsquoten aus der mittelbaren Beteiligung über die Personengesellschaft und die im Sonderbetriebsvermögen gehaltene unmittelbare Beteiligung zusammenzufassen. Wäre die 10 %-Grenze in einem solchen Fall für eine der beiden Beteiligungen oder auch beide Beteiligungen bei separater Betrachtungsweise nicht erfüllt, sondern nur bei Zusammenfassung beider Beteiligungen, ist dies in der Spalte des betreffenden Mitunternehmers **in Zeile 337** des Vordrucks durch **Eintragung einer „1“** in den betreffenden Vordrucken kenntlich zu machen.

In anderen Fällen (kein Sonderbetriebsvermögen) kann durch Eintragung einer „1“ in Zeile 337 kenntlich gemacht werden, dass auf Grund weiterer Beteiligungen auf Ebene des Mitunternehmers die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG erfüllt werden. In diesem Fall wird eine entsprechende Steuerbefreiung von 95 % auch im Rahmen der Berechnung des § 15a EStG angewendet.

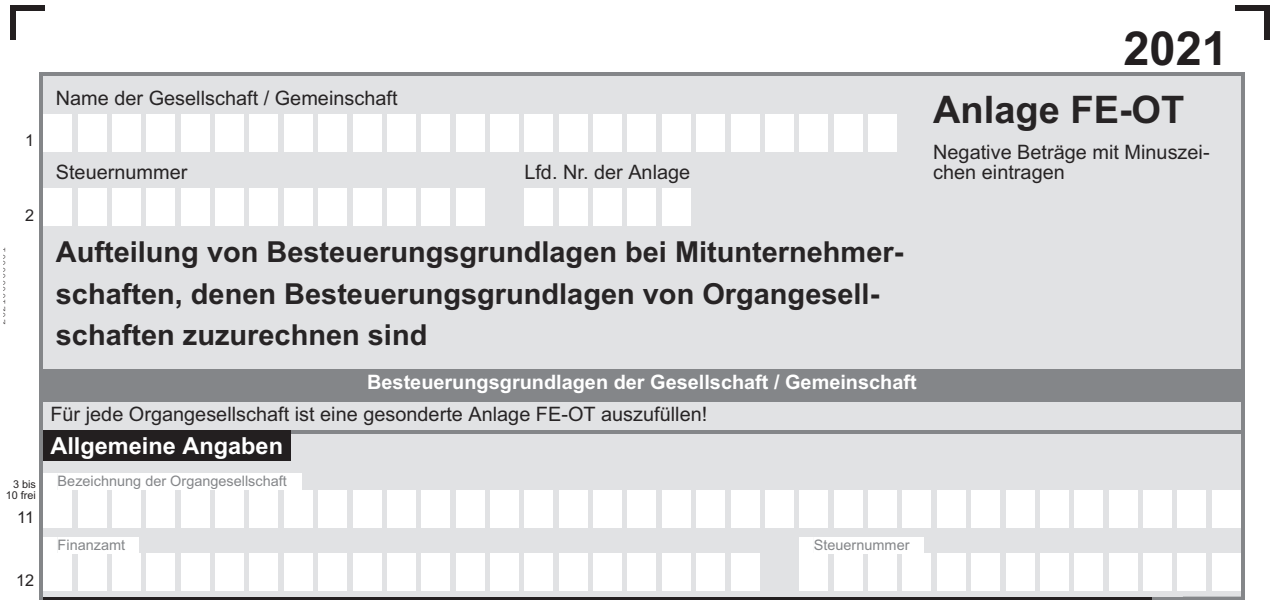
1359 Ebenfalls eine „1“ ist einzutragen, wenn die Personengesellschaft zu einer kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe gehört und durch Zusammenrechnung mit anderen Beteiligungen der Verbundgruppe die Steuerfreiheit eintritt, vgl. § 8b Abs. 4 Satz 8 KStG. Die Information, dass es sich bei der an der Personengesellschaft Beteiligten um ein Mitglied der kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe handelt, muss beim Beteiligten ermittelt werden.

Praxishinweis:
Soweit bei der Personengesellschaft keine Nettofeststellung zur Anwendung kommt (§§ 15a, 15b EStG) ist eine Beantragung der Steuerfreiheit auf Ebene der Personengesellschaft nicht notwendig, da die Steuerfreiheit auf Ebene der Körperschaft berücksichtigt werden kann.

1360 In Zeile 337 ist eine „2“ einzutragen, wenn **unterjähriger begünstigter Erwerb** nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG vorliegt. Danach gilt der unterjährige Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zum Beginn des Kalenderjahres erfolgt. Die Verwaltung legt die Vorschrift allerdings unnötig restriktiv aus, vgl. → Rz. 365 ff.

7. Anlage FE-OT – Aufteilung von Besteuerungsgrundlagen bei Mitunternehmerschaften, denen Besteuerungsgrundlagen von Organgesellschaften zuzurechnen sind (Zeilen 1–328)

a) Allgemeine Angaben (Zeilen 1–12)



Personengesellschaften können zwar keine Organgesellschaften sein, jedoch können sie – wenn sie originär gewerblich tätig sind – Organträger sein, vgl. § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 KStG. Da die Personengesellschaft nicht selbst ertragsteuerpflichtig ist, müssen die von ihr verwirklichten Tatbestände anteilig ihren Gesellschaftern zugerechnet werden, vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. **1361**

Daraus folgt, dass auch das der Personengesellschaft als Organträgerin zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft und weitere damit im Zusammenhang stehende Besteuerungsgrundlagen den Gesellschaftern (Mitunternehmern) anteilig zuzurechnen sind. **1362**

Ab dem VZ 2015 hat die FinVerw. hierfür eine neue Anlage FE-OT eingeführt. Mit der Einführung des optimierten Bruttoverfahrens (→ Rz. 602) wurde die Anlage im VZ 2019 nochmal vollständig überarbeitet. Im VZ 2021 hat die Umgestaltung aller Feststellungsvordrucke wieder zu einer grundlegenden Überarbeitung der Anlage FE-OT geführt. Die Anlage FE-OT ist aber weiterhin ähnlich wie die Anlage OT zur Körperschaftsteuererklärung aufgebaut. Hinsichtlich der allgemeinen Ausführungen wird auf die Erläuterungen zur Anlage OT verwiesen. **1363**

Für jede Organgesellschaft, deren Organträger die Personengesellschaft ist, muss eine Anlage FE-OT abgegeben werden. Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist kein getrennter Ausweis der einzelnen Organgesellschaften mehr erforderlich, vielmehr können die Werte dort in einer Summe ausgewiesen werden. Auf Ebene einer an der Personengesellschaft beteiligten Körperschaft muss für die Beteiligung an der Personengesellschaft eine eigene Anlage OT abgegeben werden (siehe Nummer 28 der amtlichen Anmerkungen zur Körperschaftsteuererklärung). **1364**

In die Anlage FE-OT sind dabei die Werte der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG zu übertragen. Dem Feststellungsbescheid kommt Bindungswirkung zu. Einwendungen müssen gegenüber dem für die Besteuerung der Organgesellschaft zuständigen FA gemacht werden. **1365**

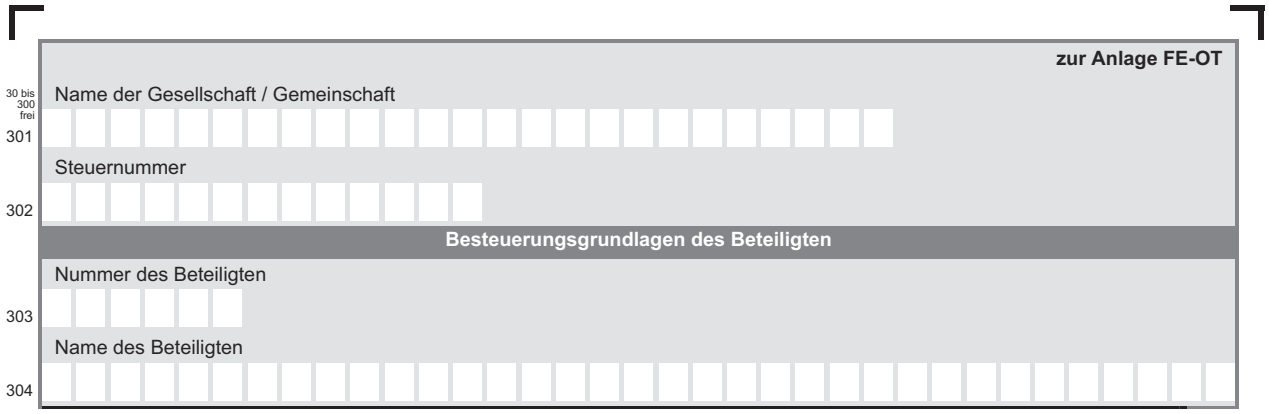
Das Einkommen der Organgesellschaft und die weiteren damit im Zusammenhang stehenden Besteuerungsgrundlagen dürfen nicht in den Einkünften der Personengesellschaft und weiteren Tatbeständen enthalten sein, die auf den Anlagen FE-1 bis FE-5 erklärt werden. **1366**

Die Anlage FE-OT differenziert nicht zwischen Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanzen. Das Organschaftsverhältnis betrifft ausschließlich die Gesamthandsbilanz (nur die Personengesellschaft kann Organträger sein, nicht der Mitunternehmer). Wie die übrigen Feststellungsvordrucke enthält auch die Anlage FE-OT **zwei Hauptabschnitte**. Im ersten Hauptabschnitt (Gesellschaftsbereich) werden die die ganze Gesellschaft betreffenden Ergebnisse erfasst. Im zweiten Hauptabschnitt (Gesellschafterbereich), der für jeden beteiligten Gesellschafter abgegeben werden muss, die jeweils auf den einzelnen Beteiligten bezogenen Werte. Bei der Anlage FE-OT gilt die Besonderheit, dass keine Tatbestände auf Ebene der Ergänzungs- und Sonderbilanz hinzutreten können, weshalb im Regelfall nur der Gesellschaftsbereich ausgefüllt werden darf. Die Aufteilung auf die Feststellungsbeteiligten wird von der FinVerw. nach Maßgabe des auf der Anlage FB definierten Gewinnverteilungsschlüssels aufgeteilt und gesondert und einheitlich festgestellt. Nur wenn der Gewinnverteilungsschlüssel auf der Anlage FB nicht abgebildet werden kann, sind individuelle Verteilungen zulässig. Aus diesem Grund wird hier nur der Gesellschaftsbereich beschrieben. Das Gesagte gilt sinngemäß auch für die Eintragungen zum Gesellschafterbereich. **1367**

Wird individuell verteilt muss sich die Summe der Eintragungen zum Gesellschafterbereich und die Eintragung im Gesellschaftsbereich entsprechen.

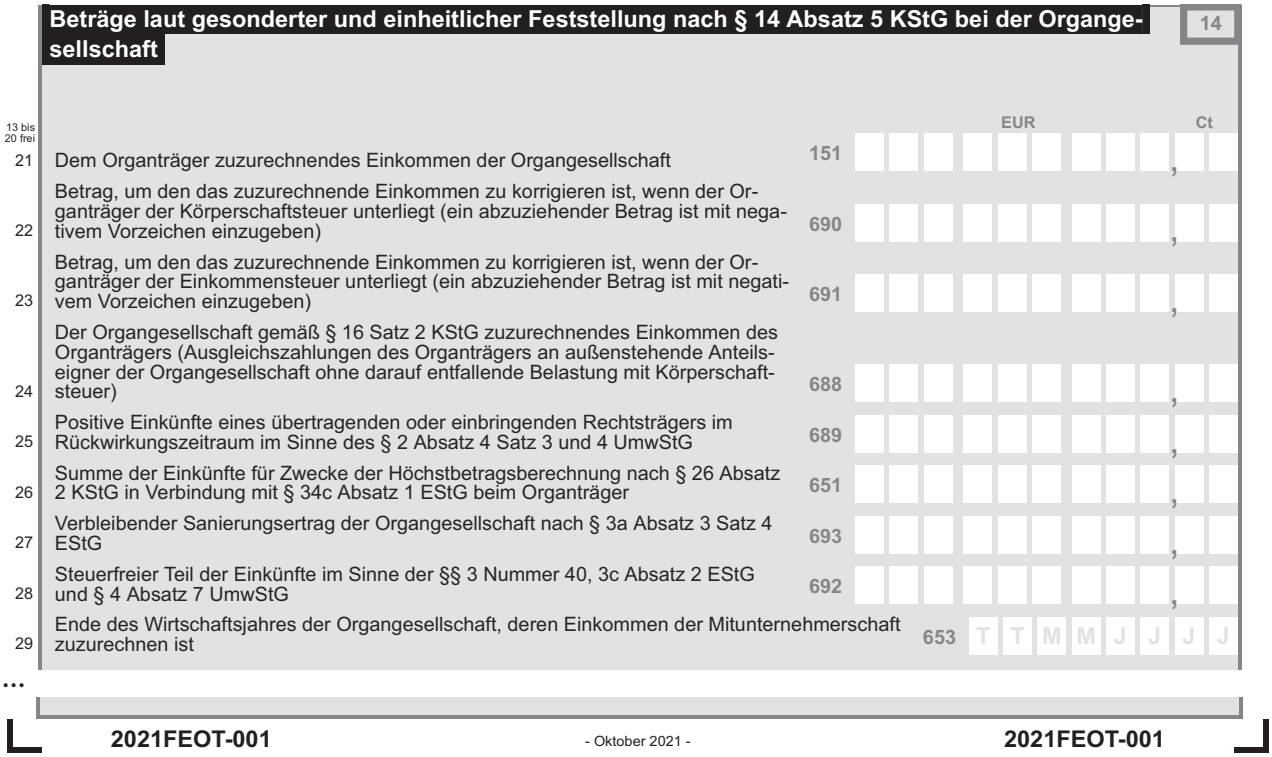
1368 In den **Zeilen 1 bis 2** sind bei Verwendung des Papiervordrucks die allgemeinen Angaben zur Personengesellschaft aufzunehmen. In den **Zeilen 11 und 12** ist die Organgesellschaft zu bezeichnen.

b) Angaben zum Beteiligten (Zeilen 301–304)



1369 In den **Zeilen 301 und 302** ist bei Verwendung des **Papiervordrucks** die Personengesellschaft zu bezeichnen, für die die Feststellungserklärung abgegeben wird. In **Zeile 303** ist die **Nummer des Beteiligten** einzutragen, für den in diesem zweiten Hauptabschnitt die Angaben gemacht werden. Die Nummer des Beteiligten ergibt sich aus der Zeile 3 der Anlage FB. Eine einmal vergebene laufende Nummer ist auch in den Folgejahren beizubehalten und darf auch im Falle des Ausscheidens eines Beteiligten nicht neu vergeben werden. Über die Eintragung dieser Nummer und die Verbindung zu den Angaben auf der Anlage FB wird die gesonderte Feststellung erzeugt, es ist sorgfältig darauf zu achten, dass die Zuordnung zum „richtigen" Beteiligten erfolgt. Gesondert festgestellte Werte sind für die Folgeveranlagung bindend. Etwaige Fehler können nicht in allen Fällen geheilt werden. Wird der Papiervordruck verwendet, ist in der **Zeile 304** der **Name des Beteiligten** anzugeben.

c) Beträge laut gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG (Zeilen 21–29 und Zeilen 321–328)



Beträge laut gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 14 Absatz 5 KStG bei der Organgesellschaft

			EUR Ct
305 bis 320 frei			
321	Dem Organträger zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft	151	,
322	Betrag, um den das zuzurechnende Einkommen zu korrigieren ist, wenn der Organträger der Körperschaftsteuer unterliegt (ein abzuziehender Betrag ist mit negativem Vorzeichen einzugeben)	690	,
323	Betrag, um den das zuzurechnende Einkommen zu korrigieren ist, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt (ein abzuziehender betrag ist mit negativem Vorzeichen einzugeben)	691	,
324	Der Organgesellschaft gemäß § 16 Satz 2 KStG zuzurechnendes Einkommen des Organträgers (Ausgleichszahlungen des Organträgers an außenstehende Anteilseigner der Organgesellschaft ohne darauf entfallende Belastung mit Körperschaftsteuer)	688	,
325	Positive Einkünfte eines übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum im Sinne des § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG	689	,
326	Summe der Einkünfte für Zwecke der Höchstbetragsberechnung nach § 26 Absatz 2 KStG in Verbindung mit § 34c Absatz 1 EStG beim Organträger	651	,
327	Verbleibender Sanierungsertrag der Organgesellschaft nach § 3a Absatz 3 Satz 4 EStG	693	,
328	Steuerfreier Teil der Einkünfte im Sinne der §§ 3 Nummer 40, 3c Absatz 2 EStG und § 4 Absatz 7 UmwStG	692	,

...

2021FEOT-002 2021FEOT-002

In **Zeile 21** ist das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft einzugeben. Der Betrag darf nicht in den in den Zeilen 17 und 18 der Anlage FE-1 zu erklärenden Einkünften der Personengesellschaft enthalten sein. Das Einkommen darf nicht um außerbilanzielle Korrekturen berichtigt worden sein, die nach § 15 Nr. 2 und Nr. 2a KStG erst auf Ebene des Organträgers erfolgen. **1370**

Es gibt mittlerweile mehrere außerbilanzielle Korrekturen, die die Höhe einer Steuerfreistellung von der Person des letztlich Versteuernden abhängig machen (§ 3 Nr. 40 EStG, § 8b KStG und § 20 InvStG). Die FinVerw. stellt mittlerweile nicht mehr detailliert einzelne Tatbestände fest, sondern berücksichtigt diese nur noch hinsichtlich ihrer betragsmäßigen Auswirkung in sog. Korrekturposten für Organträger, die der Körperschaftsteuer bzw. der Einkommensteuer unterliegen, festzustellen (sog. Optimiertes Bruttoverfahren). Dies führt zu einer spürbaren Vereinfachung, da die Zahl der zu übernehmenden Eintragungen deutlich sinkt. **1371**

In der **Zeile 22** ist der Betrag einzutragen, um den das Einkommen zu korrigieren ist, wenn der **Mitunternehmer** der **Körperschaft**steuer unterliegt. Dieser ergibt sich aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG. Zur Berechnung des Betrags, wenn die Feststellung noch nicht erfolgt ist, siehe → Rz. 604. In diesem Korrekturbetrag müssen vor allem § 8b KStG und § 20 InvStG eingeflossen sein.

In der **Zeile 23** ist der Betrag einzutragen, um den das Einkommen zu korrigieren ist, wenn der **Mitunternehmer** eine **natürliche Person** ist und damit der Einkommensteuer unterliegt. Dieser ergibt sich aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG. Zur Berechnung des Betrags, wenn die Feststellung noch nicht erfolgt ist, siehe → Rz. 605. In diesem Korrekturbetrag müssen vor allem § 3 Nr. 40 EStG und § 20 InvStG eingeflossen sein. **1372**

In **Zeile 24** sind die der **Organgesellschaft** (!) als eigenes Einkommen nach § 16 Satz 2 KStG zuzurechnende Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner einzutragen, die der Organträger (!) geleistet hat. Hat die Mitunternehmerschaft derartige Ausgleichszahlungen geleistet, mindern sie als Aufwendungen das bilanzielle Ergebnis der Mitunternehmerschaft. Sie sind nach § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG außerbilanziell hinzuzurechnen. Die Ausgleichszahlungen müssen jedoch nach § 16 Satz 2 KStG von der Organgesellschaft versteuert werden, nicht vom Organträger, sodass die Einkünfte wiederum um die Ausgleichszahlungen zu vermindern sind. Im Saldo mindern die Ausgleichszahlungen also die „normalen" Einkünfte der Mitunternehmerschaft, die auf der Anlage FE-1 einzutragen sind. **1373**

Beratungshinweis:
Es ist fraglich, ob die vom Organträger übernommenen Ausgleichszahlungen im Rahmen der Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG vom FA der Organgesellschaft mit Bindungswirkung für den Organträger festgestellt werden können. Nach dem Wortlaut des § 14 Abs. 5 KStG muss für andere Besteuerungsgrundlagen ein Zusammenhang mit dem, dem Organträger zuzurechnen Einkommen bestehen. Die Ausgleichszahlungen müssen aber von der Organgesellschaft versteuert werden und stehen folglich nicht in einem Zusammenhang mit dem Einkommen, das dem Organträger zugerechnet wird. Ein Rechtsbehelfsverfahren sollte in einschlägigen Fällen in Betracht gezogen werden.

In **Zeile 25** sind die positiven Einkünfte des Rückwirkungszeitraums nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG einzutragen. **1374**

In **Zeile 26** ist die Summe der Einkünfte der Organgesellschaft einzutragen, wie sie im Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 KStG festgestellt wurde. Nach § 14 KStG wird dem Organträger das Einkommen – nicht die Einkünfte – zugerechnet. Die Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG stellt aber – soweit Körperschaften beteiligt sind – auf das **1375**

Verhältnis der ausl. Einkünfte zu der Summe der Einkünfte ab. Ohne den hier einzutragenden Wert könnte die Anrechnung ausl. Steuern von Organgesellschaften beim Organträger nicht korrekt erfolgen, vgl. § 19 KStG.

1376 In der neu eingeführten **Zeile 27** ist ein **verbleibender Sanierungsertrag** der Organgesellschaft nach § 3a Abs. 3 Satz 4 EStG einzutragen. Hinsichtlich des Inhalts der Eintragung wird auf die Erläuterungen zur Zeile 44 der Anlage SAN verwiesen.

1377 Der steuerfreie Teil der **Einkünfte nach § 3 Nr. 40 EStG** ist in **Zeile 28** einzutragen. Soweit die Ergebnisse auf natürliche Personen entfallen und diese wiederum kirchensteuerpflichtig sind, wird der Betrag bei der Ermittlung der **Kirchensteuer** nach § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG berücksichtigt.

1378 In **Zeile 29** ist das Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft einzutragen, deren Einkommen der Personengesellschaft zugerechnet wird. Die Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG erfolgt immer für einen Veranlagungszeitraum. Dieser Veranlagungszeitraum ist auch für die Personengesellschaft maßgebend und kann durch ein abweichendes Wj. der Personengesellschaft nicht verschoben werden. Das Einkommen der Organgesellschaft ist nach der Rechtsprechung des BFH[1)] beim Organträger immer in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Organgesellschaft das Einkommen bezogen hat.

Beispiel:

Die Organgesellschaft hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.04.-31.03. Die Mitunternehmerschaft, die Organträgerin der Organgesellschaft ist, hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.02.-31.01. Das für die Besteuerung der Organgesellschaft zuständige FA stellt das dem Organträger zuzurechnende Einkommen für den VZ 02 gesondert und einheitlich fest. Dafür berücksichtigt es das Ergebnis des Wj. vom 01.04.01-31.03.02.

Dieses Einkommen ist im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO der Mitunternehmerschaft für den VZ 02 zu berücksichtigen. In diese Feststellung ist das eigene Ergebnis des Wj. vom 01.02.01-31.01.02 einzubeziehen und das Einkommen der Organgesellschaft aus dem Wj. 01.04.01-31.03.02. Und das obwohl die bilanzielle Berücksichtigung der Gewinnabführung/Verlustübernahme handelsrechtlich dem Wj. vom 01.02.02-31.01.03 zuzuordnen ist.

1) Vgl. BFH-Urteil v. 29.10.1974, BStBl II 1975, 126.

XXIII. Anlage Ber – Steuerbefreiung von Berufsverbänden ohne öffentlich-rechtlichen Charakter

1. Übersicht über Inhalt und Bedeutung der Anlage Ber

Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage Ber **2021**

zur Körperschaftsteuererklärung

Steuerbefreiung von Berufsverbänden ohne öffentlich-rechtlichen Charakter (§ 5 Absatz 1 Nummer 5 KStG)

200 201

Die Anlage Ber ist von **Berufsverbänden** auszufüllen, die nach **§ 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG** ganz oder teilweise von der **Körperschaftsteuer befreit** werden können. Selbständige Steuersubjekte sind auch die jeweiligen **regionalen Untergliederungen** (Landes-, Bezirks-, Kreis-, Ortsverbände), wenn sie über eigene satzungsmäßige Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen, über diese auf Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten und eine eigene Kassenführung haben. Die Anlage Ber dient der **Prüfung der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung** nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG und ist zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 einzureichen. **1379**

Berufsverbände sind Vereinigungen von natürlichen Personen oder von Unternehmen, die allgemeine, aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsende ideelle und wirtschaftliche Interessen des Berufsstands oder Wirtschaftszweigs wahrnehmen. Es müssen die **allgemeinen wirtschaftlichen Belange aller Angehörigen eines Berufs**, nicht nur die besonderen wirtschaftlichen Belange einzelner Angehöriger eines bestimmten Geschäftszweigs wahrgenommen werden. Die Zusammenschlüsse derartiger Vereinigungen sind ebenfalls Berufsverbände (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 KStG). Ein Berufsverband ist auch dann gegeben, wenn er die sich aus der Summe der Einzelinteressen der Mitglieder ergebenden allgemeinen wirtschaftlichen Belange eines Berufsstands oder Wirtschaftszweigs vertritt. Die Ergebnisse der Interessenvertretung müssen dem Berufsstand oder Wirtschaftszweig dabei allerdings als solchem unabhängig von der Mitgliedschaft der Angehörigen des Berufsstands oder Wirtschaftszweigs beim Verband zugutekommen. Ein Verband nimmt auch dann allgemeine Interessen eines Wirtschaftszweigs wahr, wenn er lediglich die in einem eng begrenzten Bereich der unternehmerischen Tätigkeit bestehenden gemeinsamen Interessen eines Wirtschaftszweigs vertritt.[1] **1380**

Die Unterhaltung eines **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** (z.B. Rechtsberatung) führt grundsätzlich nicht zum Verlust der Steuerbefreiung des Berufsverbands, auch wenn er in der Satzung des Verbands aufgeführt ist; der Berufsverband ist mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb allerdings gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a KStG partiell steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung entfällt, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Geschäftsführung die nicht dem Verbandszweck dienende wirtschaftliche Tätigkeit dem Verband das Gepräge gibt (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 KStG).

Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn der Berufsverband Mittel von mehr als 10 % der Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder **Förderung politischer Parteien** verwendet (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b KStG). Verwendet ein Berufsverband Mittel für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien, beträgt die Körperschaftsteuer 50 % der Zuwendungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG).

Zu den Berufsverbänden ohne öffentlich-rechtlichen Charakter i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG können Berufsverbände der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer, z.B. Arbeitgeberverbände und Gewerkschaften, und andere Berufsverbände, z.B. Wirtschaftsverbände, Bauernvereine und Hauseigentümervereine, gehören.

Die Finanzbehörden sind verpflichtet, auch steuerbefreite Berufsverbände regelmäßig dahingehend zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung erfüllt wurden und ob Steuern – die bei umfangreichen wirtschaftlichen Betätigungen trotz der Steuerbegünstigung anfallen können – festzusetzen sind. Berufsverbände, die nicht mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben partiell steuerpflichtig sind, keine (un-)mittelbaren Zuwendungen an politische Parteien getätigt haben und über keine Verlustvorträge i.S.d. § 10d EStG verfügen, brauchen die Anlage Ber grds. nur für das **letzte Kj. eines dreijährigen Prüfungszeitraums** einzureichen. Sind die vorgenannten Voraussetzungen nicht erfüllt, ist die Anlage Ber jedoch jährlich einzureichen. Gleiches gilt, wenn die Erklärung vom zuständigen FA jährlich angefordert wird, da es sich bei dem dreijährigen Prüfungszeitraum nur um eine Vereinfachungsregelung der Finanzbehörden handelt, auf die kein Rechtsanspruch besteht. In **Neugründungsfällen** ist die erste Anlage Ber i.d.R. nach Ablauf des Gründungsjahres einzureichen. Besteht Umsatzsteuerpflicht, ist die Umsatzsteuerjahreserklärung gem. § 18 Abs. 4 UStG jährlich unabhängig von dem ggf. dreijährigen Prüfungszeitraum für Ertragsteuern einzureichen. **1381**

Umfasst der Prüfungszeitraum drei Jahre, liegt der Schwerpunkt auf dem letzten Jahr des Prüfungszeitraums. Die Angaben sind deshalb grds. nur für das letzte Jahr des Prüfungszeitraums zu machen. Soweit dabei Einnahmen oder Ausgaben zu verteilen sind, ist zu beachten, dass diese nicht mehrfach berücksichtigt werden. Zur Entlastung **1382**

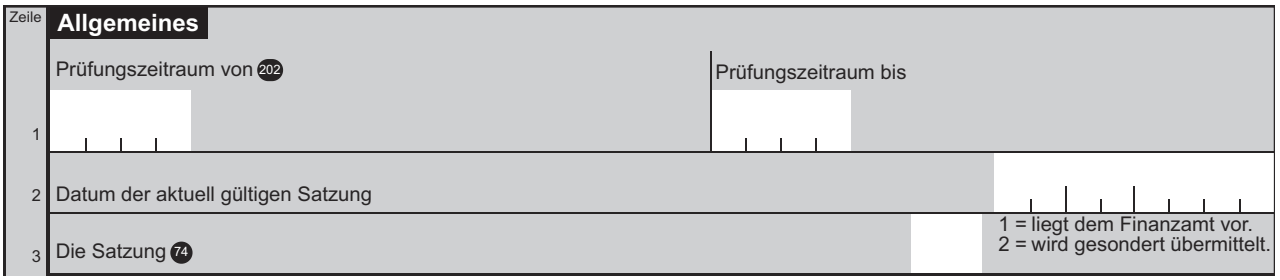
1) Vgl. BFH v. 4.6.2003, I R 45/02, BStBl II 2003, 891.

der Vertreter der steuerbefreiten Berufsverbände greift das FA bei der Prüfung soweit wie möglich auf die bei den Körperschaften i.d.R. schon vorhandenen Unterlagen zurück. Unabhängig vom Umfang des Prüfungszeitraums sind für jedes Jahr, das die Erklärung umfasst, eine **Aufgliederung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben** (ggf. ein Jahresabschluss nach HGB oder eine Gewinn- und Verlustrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG), eine **Vermögensaufstellung** sowie ein **Geschäfts- oder Tätigkeitsbericht** oder Protokolle der Mitgliederversammlung beizufügen. Sofern nicht bereits gesetzlich eine elektronische Übermittlungspflicht besteht[1], sind die Unterlagen möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. Ein steuerbefreiter Berufsverband kann in Abhängigkeit seines Handels über drei Tätigkeitsbereiche verfügen: ideeller Bereich, Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 14 Satz 1 und 2 AO). Besteht mehr als ein Tätigkeitsbereich, sind **Einnahmen und Ausgaben zusätzlich getrennt für jeden Tätigkeitsbereich** aufzuschlüsseln.

1383 Die Anlage Ber ist in **fünf Abschnitte** gegliedert:

- In den **Zeilen 1 bis 3** sind **allgemeine Angaben** zu tätigen.
- In den **Zeilen 4 und 5** sind Angaben zu den **Mitgliedsbeiträgen** zu machen.
- In den **Zeilen 5a bis 7** sind Angaben zu **erhobenen Umlagen** einzutragen.
- Angaben zur **wirtschaftlichen Betätigung** sind in den **Zeilen 14 bis 21e** zu machen.
- **Angaben zur Mittelverwendung** für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 52 ff. AO und an politische Parteien sind in den **Zeilen 30 bis 38** zu erklären.

2. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–3)



1384 In **Zeile 1** ist anzugeben, für welchen **Prüfungszeitraum** (→ Rz. 1381 f.) die Anlage Ber eingereicht wird. Hierbei sind das erste und das letzte Jahr des Prüfungszeitraums einzutragen.

1385 In **Zeile 2** ist das **Datum der zurzeit gültigen Satzung** einzutragen. In **Zeile 3** ist anzugeben, ob diese **Satzung** dem FA bereits **vorliegt** (= Ziffer „1") oder noch **gesondert übermittelt** wird (= Ziffer „2"). Die Satzung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

3. Mitgliederbeiträge (Zeilen 4–5)



1386 In **Zeile 4** ist das **Datum der zurzeit gültigen Beitragsordnung** einzutragen. In **Zeile 5** ist anzugeben, ob diese **Beitragsordnung** dem FA bereits **vorliegt** (= Ziffer „1") oder noch **gesondert übermittelt** wird (= Ziffer „2"). Die Beitragsordnung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

1) Zur Übermittlungspflicht der sog. E-Bilanz nach § 5b EStG vgl. BMF v. 19.1.2010, IV C 6 – S 2133 b/0, BStBl I 2010, 47 und bei (partieller) Steuerbefreiung vgl. BMF v. 19.12.2013, IV C 6 – S 2133-b/11/10009 :004, DStZ 2014, 97. Steuerbefreite Körperschaften müssen im amtlichen Datensatz Angaben zu „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle" machen; vgl. hierzu BMF v. 13.6.2014, IV C 6 – S 2133 b/11/10016 :004, BStBl I 2014, 886. Zur Übermittlungspflicht der Anlage EÜR vgl. § 60 Abs. 4 EStDV.

4. Umlagen (Zeilen 5a–7)

	Umlagen		
5a	Der Berufsverband erhebt Umlagen.	19.202	1 = Ja 2 = Nein
6	Umlagen werden von allen Mitgliedern erhoben.	19.204	1 = Ja 2 = Nein
7	Umlagen werden nach dem gleichen Maßstab erhoben.	19.205	1 = Ja 2 = Nein

In **Zeile 5a** ist zu erklären, ob der Berufsverband **Umlagen** erhebt (Ziffer „1 = Ja"; Ziffer „2 = Nein"). In **Zeile 6** ist anzugeben, ob **Umlagen von allen Mitgliedern** erhoben werden (Ziffer „1 = Ja"; Ziffer „2 = Nein"). In den **Zeile 7** ist anzugeben, ob die **Umlagen nach dem gleichen Maßstab** erhoben werden (Ziffer „1 = Ja"; Ziffer „2 = Nein"). Die Abfrage ist erforderlich, um feststellen zu können, ob die erhobenen Umlagen zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen (→ Rz. 1388 ff.). **1387**

5. Wirtschaftliche Betätigung (Zeilen 14–21e)

Berufsverbände sind mit ihren **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben** (§ 14 Satz 1 AO) gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a KStG **partiell steuerpflichtig.** Die Steuerbefreiung entfällt, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Geschäftsführung die nicht dem Verbandszweck dienende wirtschaftliche Tätigkeit dem Verband das Gepräge gibt (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 KStG). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist bei Berufsverbänden stets steuerpflichtig, da die Vorschriften zur Annahme eines steuerfreien Zweckbetriebs nach §§ 65 bis 68 AO bei ihnen nicht anwendbar sind. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 14 Satz 2 AO). **1388**

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt nicht vor, wenn für die Tätigkeit ausschließlich (echte) **Mitgliederbeiträge** nach § 8 Abs. 5 KStG erhoben werden. Zu den Mitgliederbeiträgen gehören auch **Umlagen**, die von allen Mitgliedern in gleicher Höhe oder nach einem bestimmten Maßstab, der von dem Maßstab der Mitgliederbeiträge abweichen kann, erhoben werden. Solche beitragsähnlichen Umlagen liegen z.B. bei der Gemeinschaftswerbung und bei der Durchführung von Betriebsvergleichen vor. Dagegen ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen, wenn mehr als 20 % der Mitglieder des Berufsverbands oder der Mitglieder eines zu dem Berufsverband gehörenden Berufs- oder Wirtschaftszweigs, der an der Gemeinschaftswerbung oder an der Durchführung von Betriebsvergleichen beteiligt ist, nicht zu der Umlage herangezogen werden. Es kann im Einzelfall notwendig sein, zu prüfen, ob die von dem Berufsverband erhobenen Beiträge in vollem Umfang als Mitgliederbeiträge anzusehen oder ob darin Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile enthalten sind. Die Gewährung derartiger Vorteile gegen Entgelt begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Nicht als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gilt die **Vermögensverwaltung**. Diese liegt i.d.R. vor, wenn Vermögen genutzt wird, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO).

Zu den **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben** gehören z.B. die Vorführung und der Verleih von Filmen, die Beratung der Angehörigen des Berufsstands oder Wirtschaftszweigs einschließlich der Hilfe bei der Buchführung, bei der Ausfüllung von Steuererklärungen und sonstigen Vordrucken, die Unterhaltung einer Buchstelle, die Einrichtung eines Kreditschutzes, die Unterhaltung von Sterbekassen, der Abschluss oder die Vermittlung von Versicherungen, die Unterhaltung von Laboratorien und Untersuchungseinrichtungen, die Veranstaltung von Märkten, Leistungsschauen und Fachausstellungen, die Unterhaltung einer Kantine für die Arbeitskräfte der Verbandsgeschäftsstelle und die nachhaltige Vermietung von Räumen für regelmäßig kurze Zeit, z.B. für Stunden oder einzelne Tage, an wechselnde Benutzer. Die Herausgabe, das Verlegen oder der Vertrieb von Fachzeitschriften, Fachzeitungen und anderen fachlichen Druckerzeugnissen des Berufsstands oder Wirtschaftszweigs, einschließlich der Aufnahme von Fachanzeigen, stellt ebenfalls einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Verbandszeitschriften, in denen die Mitglieder über die Verbandstätigkeit und über allgemeine Fragen des Berufsstands unterrichtet werden, sind kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Betreibt ein Berufsverband in seiner Verbandszeitschrift jedoch Anzeigen- oder Annoncenwerbung, liegt insoweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

Die Tätigkeit der Geschäftsstelle des Berufsverbands stellt keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Der Verkauf von Altmaterial, Einrichtungsgegenständen, Maschinen, Kraftfahrzeugen und dergleichen bildet eine Einheit mit der Tätigkeit der Geschäftsstelle, da es insoweit an der für die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erforderlichen Selbständigkeit fehlt. Das gilt auch für den Fall, dass Entgelte für die Mitbenutzung der Geschäftsstelle oder einzelner Räume oder Einrichtungsgegenstände der Geschäftsstelle durch einen anderen Berufsverband vereinnahmt werden. Entsprechendes gilt auch hinsichtlich der Vereinnahmung von Entgelten für die Zurverfügungstellung von Personal für einen anderen Berufsverband.

Steuerpflichtig ist nicht der einzelne wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, sondern der Berufsverband, so dass die Ergebnisse der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe für die Besteuerung zusammengefasst werden. Die Freibetragsregelung des § 24 KStG bezieht sich dabei auf das Einkommen des Berufsverbands.

Ob die **Beteiligung an einer Personengesellschaft** (→ Rz. 1390) als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder als Vermögensverwaltung anzusehen ist, ist im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die Personengesellschaft zu entscheiden.[1] Die Beteiligung an einer Personengesellschaft i.S.d. § 15 EStG stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Die Gewinnanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften i.S.d. § 15 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Die **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** (→ Rz. 1391) ist im Regelfall Vermögensverwaltung. Sie stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird. Dies gilt nicht für die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die ausschließlich der Vermögensverwaltung dient.[2]

Der Gewinn für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ist nach den **allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen** zu ermitteln. Dabei ist zu beachten, dass nur solche Ausgaben abziehbar sind, die unmittelbar mit dem jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zusammenhängen. Wird keine Bilanz aufgestellt, ist der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG unter Verwendung der Anlage EÜR zu ermitteln.

a) Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe aus eigener Tätigkeit (Zeile 14)

Wirtschaftliche Betätigung

Eigene Tätigkeit

8 bis 13 frei		19.206	
14	Die Körperschaft unterhält wirtschaftliche Geschäftsbetriebe aus eigener Tätigkeit 206 209 236 238		1 = Ja 2 = Nein

1389 In **Zeile 14** ist anzugeben, ob **wirtschaftliche Geschäftsbetriebe aus eigener Tätigkeit** unterhalten werden (Ziffer „1 = Ja"; Ziffer „2 = Nein"). Bei Vorliegen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, deren Gewinne insgesamt den Freibetrag nach § 24 KStG bzw. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG (5 000 €) übersteigen, besteht zusätzlich die Verpflichtung zur Übermittlung der Anlagen GK und ZVE sowie der Gewerbesteuererklärung GewSt 1 A. Für Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von Berufsverbänden besteht nach Maßgabe des § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 4 EStG **Kapitalertragsteuerpflicht**[3]. In diesen Fällen besteht auch die Verpflichtung zur Abgabe der Anlage KSt 1 Fa (→ Rz. 1171 ff.).

b) Beteiligungen an Personengesellschaften (Zeilen 16–16c)

Beteiligungen an Personengesellschaften 206 238

1. Personengesellschaft

	Name der Personengesellschaft
15 frei 16	
	Unternehmensgegenstand
16a	
	Finanzamt
16b	
	Steuernummer
16c	

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

1390 Die **Zeilen 16 ff.** sind auszufüllen, wenn **Beteiligungen an Personengesellschaften** bestehen (→ Rz. 1388). In diesem Fall ist die Beteiligung in den **Zeilen 16 bis 16c** unter Angabe des Namens der Gesellschaft, des Unternehmensgegenstandes, des zuständigen FA und der Steuernummer der Personengesellschaft anzugeben. Im elektronischen Datensatz sind die Zeilen 16 ff. als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie sind für jede einzelne Beteiligung an einer Personengesellschaft gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Beteiligungen an einer Personengesellschaft nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

1) Vgl. BFH v. 27.7.1988, I R 113/84, BStBl II 1989, 134.
2) Vgl. BFH v. 30.6.1971, I R 57/70, BStBl II 1971, 753.
3) BMF v. 2.2.2016, IV C 2 – S 2706-a/14/10001, 2016/0089621, BStBl I 2016, 200.

c) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Zeilen 21–21e)

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften 206 209 238

1. Kapitalgesellschaft

Name der Kapitalgesellschaft

17 bis 20 frei

21

Steuernummer

- 2 -

Zeile		EUR	Ct
	Unternehmensgegenstand		
21a			
21b	Höhe der Beteiligung(en)		
21c	Höhe der Beteiligung(en) in Prozent		%
	Finanzamt		
21d			
	Steuernummer		
21e			
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.		

Die **Zeilen 21 ff.** sind auszufüllen, wenn **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften** bestehen (→ Rz. 1388). Eine derartige Beteiligung ist in den **Zeilen 21 bis 21e** unter Angabe des Namens der Gesellschaft, des Unternehmensgegenstandes, der Höhe der Beteiligung (nominal und prozentual), des zuständigen FA und der Steuernummer der Kapitalgesellschaft anzugeben. Im elektronischen Datensatz sind die Zeilen 21 ff. als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie sind für jede einzelne Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern. **1391**

6. Angaben zur Mittelverwendung (Zeilen 30–38)

Angaben zur Mittelverwendung

		EUR
	Mittelverwendung im Jahr 2021	
22 bis 29 frei		
30	Einnahmen des Berufsverbandes 227 229	30.281
31	Summe der Zuwendungen, die für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 folgende AO verwendet wurden 228	19.294
32	Mittel, die für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet wurden (Übertrag nach Zeile 74 der Anlage ZVE) 226 230	19.297
	Mittelverwendung im Jahr 2020	
33	Einnahmen des Berufsverbandes 227 229	30.282
34	Summe der Zuwendungen, die für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 folgende AO verwendet wurden 228	19.295
35	Mittel, die für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet wurden 226 230	19.298
	Mittelverwendung im Jahr 2019	
36	Einnahmen des Berufsverbandes 227 229	30.283
37	Summe der Zuwendungen, die für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 folgende AO verwendet wurden 228	19.296
38	Mittel, die für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet wurden 226 230	19.299

1392 Ein Berufsverband ist verpflichtet, seine **Mittel für seine satzungsmäßigen**, die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG rechtfertigenden **Zwecke**, einzusetzen. Die Überprüfung der Mittelverwendung erfolgt in den Zeilen 30 ff. Dabei ist es ohne Bedeutung, aus welchen Quellen die verwendeten Mittel stammen. Zu den Mitteln eines Berufsverbands gehören insbesondere Mitgliedsbeiträge, Umlagen, Zuschüsse, Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Rücklagen, Erträge aus der Vermögensverwaltung und das entsprechende Vermögen. Bei Beteiligung an einer Personengesellschaft gehört der Gewinnanteil an der Personengesellschaft zu den Mitteln eines Berufsverbands, bei Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft die Gewinnausschüttung (abzüglich der Kapitalertragsteuerbelastung) sowie Veräußerungsgewinne aus diesen Beteiligungen. Eine Mittelüberlassung liegt auch bei verdeckten Zuwendungen vor, z.B. bei Leistungen ohne ausreichende Gegenleistung. Das gilt auch bei einer unentgeltlichen oder verbilligten Raumüberlassung und bei einer zinslosen oder zinsverbilligten Darlehensgewährung. Verdeckte Zuwendungen sind mit den entstandenen anteiligen Kosten anzusetzen. Einnahmen in diesem Sinne sind alle Zugänge an Mitteln in dem jeweiligen Kalenderjahr (R 5.7 Abs. 3 KStR 2015).

1393 Ein Berufsverband kann seine Mittel grds. auch für **Zuwendungen** an **steuerbegünstige Körperschaften** verwenden, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke i.S.d. **§§ 52 bis 54 AO** fördern. Diese stellen in erster Linie Spenden oder auch Mitgliedsbeiträge an Empfänger i.S.d. § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG / § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 KStG / § 9 Nr. 5 Satz 2 GewStG dar. Da Mitgliedsbeiträge und Umlagen an Berufsverbände bei deren Mitgliedern auf Grund ihrer betrieblichen Veranlassung regelmäßig nicht zu einer Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs führen, ist jedoch zu prüfen, ob durch Spenden/Mitgliedsbeiträge von Berufsverbänden an steuerbegünstigte Körperschaften nicht die Höchstbetragsbegrenzung für den Zuwendungsabzug nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG / § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG / § 9 Nr. 5 Satz 1 GewStG umgegangen wird, denen die Mitglieder des Berufsverbands unterliegen würden.

1394 Verwendet ein Berufsverband Mittel von mehr als 10 % seiner Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder **Förderung politischer Parteien**, ist die Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b KStG insgesamt ausgeschlossen. Eine mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien ist anzunehmen, wenn der Berufsverband z.B. den Wahlkampf eines Abgeordneten finanziert.

Verwendet ein Berufsverband Mittel für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien, wird eine besondere Körperschaftsteuer i.H.v. 50 % der geleisteten Zuwendungen festgesetzt (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG); § 24 KStG ist nicht anzuwenden. Dies gilt auch, wenn die Zuwendungen weniger als 10 % der Mittel des Berufsverbands betragen und somit keine generelle Steuerpflicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b KStG besteht. Es besteht in diesen Fällen die Verpflichtung, zusätzlich die Anlage ZVE zu übermitteln.

1395 In den Zeilen 30 ff. sind Angaben zu geleisteten Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO sowie zur Mittelverwendung zur (un)mittelbaren Förderung politischer Parteien zu machen. Bei einem dreijährigen Prüfungszeitraum (→ Rz. 1381 f.) sind Angaben für die Jahre 2019 bis 2021 zu machen; in diesen Fällen sind auch die Zeilen 33 ff. auszufüllen. Erfolgt hingegen eine jährliche Überprüfung der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung, sind die Angaben nur für 2021 erforderlich.

In den Zeilen 30 bis 32 hat der Berufsverband für das **Jahr 2021** anzugeben:

- in **Zeile 30** seine gesamten **Einnahmen**,
- in **Zeile 31** die Summe der **Zuwendungen**, die für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO verwendet wurden,
- in **Zeile 32** die Mittel, die für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder **Förderung politischer Parteien** verwendet wurden.

1396 In den Zeilen 33 bis 35 hat der Berufsverband für das **Jahr 2020** anzugeben:

- in **Zeile 33** seine gesamten **Einnahmen**,
- in **Zeile 34** die Summe der **Zuwendungen**, die für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO verwendet wurden,
- in **Zeile 35** die Mittel, die für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder **Förderung politischer Parteien** verwendet wurden.

1397 In den Zeilen 36 bis 38 hat der Berufsverband für das **Jahr 2019** anzugeben:

- in **Zeile 36** seine gesamten **Einnahmen**,
- in **Zeile 37** die Summe der **Zuwendungen**, die für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO verwendet wurden,
- in **Zeile 38** die Mittel, die für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder **Förderung politischer Parteien** verwendet wurden.

XXIV. Anlage Gem – Steuerbefreiung von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen

1. Übersicht über den Inhalt und die Bedeutung der Anlage Gem

Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage Gem **2021**

zur Körperschaftsteuererklärung

Steuerbefreiung von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG, § 3 Nummer 6 GewStG und §§ 51 bis 68 AO)

201

Die **Anlage Gem** ist zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 von Körperschaften einzureichen, die **gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke** i.S.d. §§ 52 bis 54 AO verfolgen (sog. „steuerbegünstigte" Körperschaften) und daher nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG **von der Körperschaftsteuer befreit** sind. Sofern es sich um Kapitalgesellschaften handelt, die gem. § 2 Abs. 2 GewStG kraft Rechtsform einen Gewerbebetrieb i.S.d. GewStG unterhalten, sind diese nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG auch **von der Gewerbesteuer befreit**. Steuerbegünstigte Körperschaften, die keine Kapitalgesellschaften sind (Vereine, Stiftungen) und die keinen stehenden Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 GewStG unterhalten, begründen nach § 2 Abs. 3 GewStG nur dann eine Gewerbesteuerpflicht, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO unterhalten, so dass es keiner generellen Befreiung von der Gewerbesteuer bedarf. Sofern der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einen Zweckbetrieb i.S.d. §§ 65-68 AO darstellt, ist dieser nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG von der Gewerbesteuer befreit. **1398**

Unterhalten steuerbegünstigte Körperschaften jeder Rechtsform **wirtschaftliche Geschäftsbetriebe** i.S.d. § 14 AO, die **keine Zweckbetriebe** i.S.d. §§ 65 bis 68 AO darstellen, ist gem. § 64 Abs. 1 AO i.V.m. § 64 Abs. 3 AO i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG die **Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen**, als die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (§ 64 Abs. 2 AO) 35 000 €/Jahr (ab dem VZ 2020: 45 000 €/Jahr[1]) übersteigen.[2]

Die Anlage Gem dient der Feststellung, ob die Körperschaft im betreffenden VZ insb. im Hinblick auf ihre tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) die **Voraussetzungen zur Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft erfüllt** hat und ob **partielle Steuerpflicht** besteht (siehe hierzu das Prüfschema für die Besteuerung von steuerbegünstigten Körperschaften i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; → Rz. 1454). Die zu machenden Angaben betreffen daher im Wesentlichen Angaben zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, der zulässigen Rücklagenbildung und der Mittelverwendung.[3] **1399**

Die Finanzbehörden sind verpflichtet, auch gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften regelmäßig zu überprüfen. Sie müssen prüfen, ob die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO für die Gewährung der Steuervergünstigungen wegen der Förderung steuerbegünstigter Zwecke nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung erfüllt wurden und ob Steuern – die bei umfangreichen wirtschaftlichen Betätigungen trotz der Steuerbegünstigung anfallen können – festzusetzen sind. Körperschaften, die nicht mit steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben partiell steuerpflichtig sind, über keine Verlustvorträge i.S.d. § 10d EStG verfügen und auch nicht bei den zuständigen Staatsanwaltschaften bzw. Gerichten als zur Entgegennahme von Geldstrafen und Bußgeldern berechtigt gelistet sind, brauchen die Körperschaftsteuererklärung KSt 1 und die Anlage Gem grds. nur für das **letzte Kj. eines dreijährigen Prüfungszeitraums** einzureichen. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, sind die Körperschaftsteuererklärung KSt 1 und die Anlage Gem jedoch jährlich einzureichen. Gleiches gilt, wenn die Erklärung vom zuständigen FA jährlich angefordert wird, da es sich bei dem dreijährigen Prüfungszeitraum nur um eine Vereinfachungsregelung der Finanzbehörden handelt, auf die kein Rechtsanspruch besteht. Steuerbegünstigte Kapitalgesellschaften haben ebenfalls jährlich die Körperschaftsteuererklärung KSt 1 und die Anlage Gem abzugeben, da bei ihnen trotz der Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft gem. § 27 Abs. 1 KStG jährlich das steuerliche Einlagekonto (→ Rz. 1011) festzustellen ist. In **Neugründungsfällen** sind die erste Körperschaftsteuererklärung KSt 1 und die Anlage Gem in der Regel nach Ablauf des Gründungsjahres einzureichen. Sie sollte jedoch spätestens erstmals für den VZ eingereicht werden, der vor dem VZ liegt, in dem der bei Gründung erteilte Bescheid über die gesonderte Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit nach § 60a AO gem. § 63 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AO nicht mehr zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen berechtigt. Diese Berechtigung endet drei Jahre nach Ergehen des Bescheides nach § 60a AO und ist gem. § 63 Abs. 5 Satz 2 AO Tag genau zu berechnen. Besteht Umsatzsteuerpflicht, ist die **Umsatzsteuerjahreserklärung** gem. § 18 Abs. 4 UStG **1400**

1) § 64 Abs. 3 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 15 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten.
2) Zu den insoweit maßgebenden Einnahmen vgl. AEAO zu § 64 AO, Nr. 18 ff.
3) Zu den Erleichterungen im Zusammenhang mit der Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene vgl. BMF v. 9.4.2020, IV C 4 – S 2223/19/10003 :003, BStBl I 2020, 498; v. 26.5.2020, IV C 4 – S 0174/19/10002 :008, BStBl I 2020, 543, v. 18.12.2020, IV C 4 – S 2223/19/10003 :006, BStBl I 2021, 57 und v. 15.12.2021, IV C 4 – S 2223/19/10003 :006, BStBl I 2021, 2476.

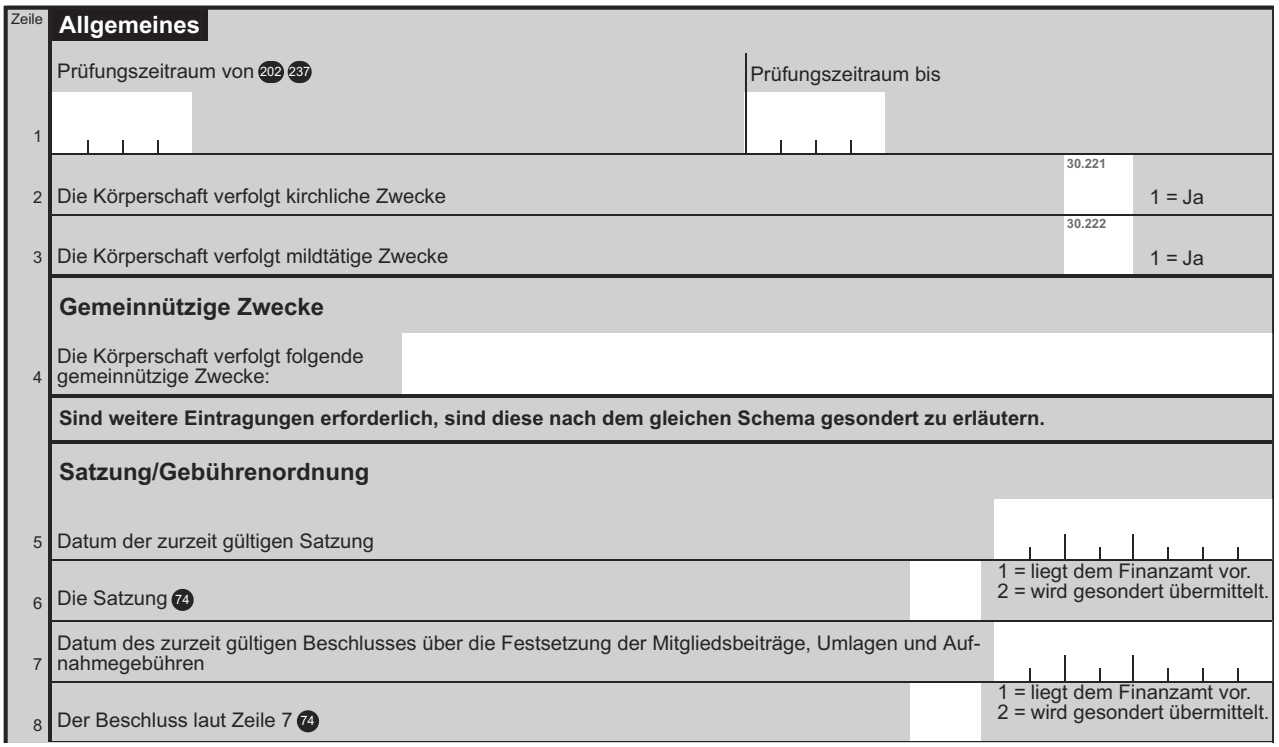
unabhängig von dem dreijährigen Prüfungszeitraum für die ertragsteuerliche Steuerbefreiung jährlich einzureichen.

1401 Umfasst der Prüfungszeitraum drei Jahre, liegt der Schwerpunkt auf dem letzten Jahr des Prüfungszeitraums. Die Angaben sind deshalb grds. nur für das letzte Jahr des Prüfungszeitraums zu machen. Soweit dabei Einnahmen oder Ausgaben zu verteilen sind, ist zu beachten, dass diese nicht mehrfach berücksichtigt werden. Zur Entlastung der Vertreter der steuerbegünstigten Körperschaften greift das FA bei der Prüfung soweit wie möglich auf die bei den Körperschaften in der Regel schon vorhandenen Unterlagen zurück. Unabhängig vom Umfang des Prüfungszeitraums sind eine **Aufgliederung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben** (ggf. ein Jahresabschluss nach HGB oder eine Gewinn- und Verlustrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG), eine **Vermögensaufstellung** sowie ein **Geschäfts- oder Tätigkeitsbericht** oder Protokolle der Mitgliederversammlung beizufügen. Es ist erforderlich, dass diese Unterlagen für jedes Jahr des (ggf. dreijährigen) Prüfungszeitraums ungekürzt beim FA eingereicht werden. Eine steuerbegünstigte Körperschaft kann in Abhängigkeit ihres Handels über vier Tätigkeitsbereiche verfügen: ideeller Bereich, Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO), wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 14 AO), die Zweckbetriebe i.S.d. §§ 65 bis 68 AO sind, und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 14 AO), die mangels Zweckbetriebseigenschaft partiell steuerpflichtig sind (s. hierzu das „Prüfschema Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben"; → Rz. 1456). Besteht mehr als ein Tätigkeitsbereich, sind **Einnahmen und Ausgaben zusätzlich getrennt für jeden Tätigkeitsbereich** aufzuschlüsseln.[1)]

1402 Die Anlage Gem ist insgesamt in **zehn Teilbereiche** gegliedert, in denen (ergänzende) Angaben zu folgenden Sachverhalten bzw. für bestimmte Körperschaften zu machen sind:

- in den Zeilen 1 bis 8 **allgemeine Angaben**;
- in den Zeilen 9 bis 9b die **Gesamteinnahmen** der letzten drei Jahre;
- in den Zeilen 10 bis 24 die Auflistung der **wirtschaftlichen Betätigungen**;
- in den Zeilen 25 bis 27 Angaben für **mildtätige Körperschaften**;
- in den Zeilen 30 bis 37 zu Angaben für **Einrichtungen der Wohlfahrtspflege**;
- in den Zeile 38 Angaben für **Krankenhäuser**;
- in den Zeilen 39 bis 49b zu **sportlichen Veranstaltungen gegen Entgelt**;
- in den Zeilen 50 bis 59 zur **Rücklagenbildung**;
- in den Zeilen 63 bis 70 zur **Zuführung von Vermögen und Ausstattung anderer Körperschaften**;
- in den Zeilen 74 und 75 zu nicht in Erfüllung des Satzungszwecks geleisteter unentgeltlicher **Zuwendungen**.

2. Allgemeines (Zeilen 1–8)



1) Zur Zuordnung der Ausgaben und der Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen vgl. AEAO zu § 64 AO, Nr. 4 ff.

In **Zeile 1** ist anzugeben, für welchen **Prüfungszeitraum** (→ Rz. 1400 f.) die Anlage Gem eingereicht wird. Dieser umfasst maximal die Jahre 2019 bis 2021. **1403**

In den **Zeilen 2 bis 4** ist der **Zweck der Körperschaft** zu erklären. Entsprechend ist in den **Zeilen 2 und 3** durch Angabe der Ziffer „1 = Ja" anzuzeigen, wenn die Körperschaft kirchliche (§ 54 AO) und/oder mildtätige Zwecke (§ 53 AO) verfolgt. Bei Verfolgung gemeinnütziger Zwecke ist in Zeile 4 der gemeinnützige Zweck i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO einzeln aufzuführen. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 4 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jeden einzelnen gemeinnützigen Zweck gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere gemeinnützige Zwecke nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern. **1404**

In **Zeile 5** ist das **Datum der zurzeit gültigen Satzung** einzutragen. In **Zeile 6** ist anzugeben, ob diese **Satzung** dem FA bereits **vorliegt** (= Ziffer „1") oder noch **gesondert übermittelt** wird (= Ziffer „2"). Die Satzung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. Die Vorlage der aktuell gültigen Satzung ist erforderlich, um prüfen zu können, ob die Satzung den Anforderungen der sog. „**formellen Satzungsmäßigkeit**" genügt, was Voraussetzung für die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft ist (§ 60 i.V.m. § 60a AO; siehe hierzu das Prüfschema „Satzungsprüfung bei steuerbegünstigten Körperschaften" → Rz. 1455) und ob die tatsächliche Geschäftsführung den satzungsmäßigen Zwecken entspricht (§ 63 Abs. 1 AO). **1405**

In **Zeile 7** ist das **Datum des zurzeit gültigen Beschlusses** über die Festsetzung der Mitgliedsbeiträge, Umlagen und Aufnahmegebühren einzutragen. In **Zeile 8** ist anzugeben, ob eine Abschrift des **Beschlusses** über die **Festsetzung der Mitgliederbeiträge, Umlagen und Aufnahmegebühren** dem FA bereits vorliegt (= Ziffer „1") oder noch gesondert übermittelt wird (= Ziffer „2"). Der Beschluss ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. Dies dient der Feststellung, ob die Höhe dieser Zahlungen ggf. einer gemeinnützigen Förderung der Allgemeinheit (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO) entgegensteht.[1] **1406**

3. Gesamteinnahmen (Zeilen 9–9b)

Gesamteinnahmen

		EUR
9	Gesamteinnahmen des Jahres 2021 (einschließlich Beiträge, Spenden, Zuschüsse, Einnahmen aus der Vermögensverwaltung und aus wirtschaftlichen Betätigungen, Umsatzsteuer)	30.281
9a	Gesamteinnahmen des Jahres 2020 (einschließlich Beiträge, Spenden, Zuschüsse, Einnahmen aus der Vermögensverwaltung und aus wirtschaftlichen Betätigungen, Umsatzsteuer)	30.282
9b	Gesamteinnahmen des Jahres 2019 (einschließlich Beiträge, Spenden, Zuschüsse, Einnahmen aus der Vermögensverwaltung und aus wirtschaftlichen Betätigungen, Umsatzsteuer)	30.283

Zur Feststellung, ob die Gesamteinnahmen der Körperschaft 35 000 €/Jahr (ab dem VZ 2020: 45 000 €/Jahr[2]) überstiegen haben und damit mögliche steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach § 64 Abs. 3 AO ertragsteuerlich relevant sein könnten, sind zunächst die Gesamteinnahmen der Körperschaft zu erklären. In **Zeile 9** sind die **Gesamteinnahmen** einschließlich Beiträgen, Spenden, Zuschüssen, Einnahmen aus Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie Umsatzsteuer für das Jahr **2021** einzutragen. Bei einem dreijährigen Prüfungszeitraum (→ Rz. 1400 f.) ist dies das letzte Jahr des Prüfungszeitraums; in diesen Fällen sind in den Zeilen 9a und 9b auch die Gesamteinnahmen der beiden Vorjahre einzutragen. Erfolgt hingegen eine jährliche Überprüfung der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung, sind Angaben zu den Gesamteinnahmen der Vorjahre nicht erforderlich, da diese dem FA bereits bekannt sind. **1407**

In **Zeile 9a** sind bei einem dreijährigen Prüfungszeitraum (→ Rz. 1400 f.) die **Gesamteinnahmen** einschließlich Beiträgen, Spenden, Zuschüssen, Einnahmen aus Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie Umsatzsteuer für das Jahr **2020** anzugeben. **1408**

In **Zeile 9b** sind bei einem dreijährigen Prüfungszeitraum (→ Rz. 1400 f.) die **Gesamteinnahmen** einschließlich Beiträgen, Spenden, Zuschüssen, Einnahmen aus Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie Umsatzsteuer für das Jahr **2019** zu erklären. **1409**

1) Vgl. AEAO zu § 52 AO, Nr. 1.
2) § 64 Abs. 3 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 15 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten.

4. Wirtschaftliche Betätigung (Zeilen 10–24)

Wirtschaftliche Betätigung

Zeile		
10	Die Einnahmen des Jahres 2021 (einschließlich der Umsatzsteuer) aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschließlich Zweckbetriebe) betragen mehr als 45.000 € (wenn ja: weiter ab Zeile 11; wenn nein: weiter ab Zeile 25)	1 = Ja 2 = Nein

Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb 203 206 207 208 211 236

1. Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Zeile	Bezeichnung des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs		
11			
	Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) EUR	Ausgaben EUR	Überschuss/Fehlbetrag 209 EUR
12			

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

Summe

Zeile		EUR
13	Summe Einnahmen aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschließlich Umsatzsteuer)	

Anlage Gem - Okt. 2021 - Version 3.6.1.0 Bekanntgabe

Steuernummer

Zeile		EUR
14	Summe Ausgaben aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	
15	Summe Überschuss/Fehlbetrag aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	

Zweckbetriebe 207 211

1. Zweckbetrieb

Zeile	Bezeichnung des Zweckbetriebs	Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) EUR
16 und 17 frei		
18		

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

Summe

Zeile		EUR
19 bis 23 frei		
24	Summe Einnahmen aus allen Zweckbetrieben (einschließlich Umsatzsteuer)	

1410 In **Zeile 10** ist anzugeben, ob die **Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben** des Jahres 2021 nicht mehr (= Ziffer „2“) oder **mehr als 45 000 €** (= Ziffer „1“) betragen haben.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist gem. § 14 Satz 1 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 14 Satz 2 AO). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kann entweder steuerbegünstigt (Zweckbetrieb, §§ 65 bis 68 AO) oder steuerpflichtig sein. Nicht als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gilt die Vermögensverwaltung. Diese liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO). Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, die Zwecke nur durch ihn erreicht werden können und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht im größeren Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 AO). Für die Zweckbetriebseigenschaft bestimmter wirtschaftlicher Betätigungen enthalten die §§ 66 bis 68 AO Sonderregelungen. So sind bspw. kulturelle Einrichtungen wie Museen, Theater und kulturelle Veranstaltungen wie Konzerte oder Kunstausstellungen Zweckbetriebe, auch

wenn sie die allgemeinen Voraussetzungen des § 65 AO nicht erfüllen. Zweckbetriebe können nur vorliegen, wenn die entsprechende Tätigkeit Satzungszweck der Körperschaft ist. Zur Zuordnung der Einnahmen s. „Prüfschema Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben"; → Rz. 1456.[1)]

Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 35 000 € im VZ (ab dem VZ 2020: 45 000 €/Jahr[2)]), so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaft- und der Gewerbesteuer (Besteuerungsgrenze, § 64 Abs. 3 AO). Sind die Einnahmen der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe höher, muss der Gewinn für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen ermittelt werden. Dabei ist zu beachten, dass nur solche Ausgaben abziehbar sind, die unmittelbar mit dem jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zusammenhängen.[3)] Wird keine Bilanz aufgestellt, ist der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Körperschaften i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG unterliegen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG mit ihren Zweckbetrieben i.S.d. §§ 65 bis 68 AO nicht der Übermittlungspflicht nach § 60 Abs. 4 EStDV für die Einnahmenüberschussrechnung (Anlage EÜR). Gleiches gilt für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, wenn die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO nicht überschritten wird. Von diesen Körperschaften auf freiwilliger Basis erstellte Anlagen EÜR können dennoch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden.

In Zeile 10 erfolgt noch keine Festlegung, ob die wirtschaftliche Betätigung ein nach §§ 65-68 AO steuerfreier Zweckbetrieb oder ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist. Daher ist die Eintragung **einschließlich der Einnahmen aus Zweckbetrieben** vorzunehmen. Lediglich die Einnahmen im ideellen Bereich und aus der Vermögensverwaltung sind hier nicht einzutragen; sie sind in den Gesamteinnahmen lt. Zeilen 9 bis 9b enthalten. Wird für den VZ 2021 die Einnahmegrenze von 45 000 € nicht überschritten, sind erst ab Zeile 25 weitere Angaben erforderlich; bei Überschreitung ist mit Zeile 11 fortzufahren.

1411 Liegt ein **steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** vor, ist dieser in **Zeile 11** zu bezeichnen. In **Zeile 12** sind Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), Ausgaben sowie der sich daraus ergebende Überschuss/Fehlbetrag anzugeben. Im elektronischen Datensatz sind die Zeilen 11 und 12 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie sind für jeden einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern. In **Zeile 13** ist die **Summe aller Einnahmen** aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben einschließlich Umsatzsteuer (sog. einheitlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, § 64 Abs. 2 AO) zu erklären. In **Zeile 14** ist entsprechend die **Summe aller Ausgaben** des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs anzugeben. In **Zeile 15** ist die **Summe der Überschüsse/Fehlbeträge** aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben einzutragen. Mit dem Gesamtergebnis ihres (ggf. einheitlichen) steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unterliegt die Körperschaft der partiellen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpflicht. In diesen Fällen besteht die Verpflichtung zur Übermittlung (mindestens) der Anlagen GK und ZVE sowie der Gewerbesteuererklärung GewSt 1 A. Ist das Gesamtergebnis negativ, verliert die Körperschaft ggf. wegen Mittelfehlverwendung für den jeweiligen VZ die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft.[4)]

1412 Liegt ein **Zweckbetrieb** vor, ist dieser in **Zeile 18** zu bezeichnen. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 18 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jeden einzelnen Zweckbetrieb gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Zweckbetriebe nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern. In **Zeile 24** ist die **Summe der Einnahmen** aus allen Zweckbetrieben einschließlich Umsatzsteuer anzugeben. Angaben zu den Ausgaben und dem Gesamtergebnis sind nicht erforderlich, weil für Zweckbetriebe keine partielle Ertragsteuerpflicht besteht und ein eventueller Verlust unschädlich für die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft ist.

5. Mildtätige Zwecke (Zeilen 25–27)

	Mildtätige Zwecke 212		
25	Wir erklären, dass wir Personen selbstlos unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind (§ 53 Nummer 1 AO).	30.267	1 = Ja
26	Wir erklären, dass wir Personen selbstlos unterstützen, die wirtschaftlich im Sinne des § 53 Nummer 2 AO hilfebedürftig sind.		1 = Ja
27	Für die Personen laut Zeile 26 liegen Aufzeichnungen über die wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit vor. Soweit keine Aufzeichnungen vorliegen, konnte hierauf aufgrund der Bewilligung nach § 53 Nummer 2 Satz 8 AO verzichtet werden.	30.268	1 = Ja 2 = Nein

1) Zu weiteren möglichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben vgl. AEAO zu § 64 AO, Nr. 1 ff.
2) § 64 Abs. 3 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 15 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten.
3) Zur Zuordnung der Ausgaben und der Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen vgl. AEAO zu § 64 AO, Nr. 4 ff.
4) Vgl. AEAO zu § 64 AO, Nr. 17 und zu § 55 AO, Nr. 4 ff.

1413 Eine Körperschaft verfolgt **mildtätige Zwecke i.S.d. § 53 AO**, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, selbstlos[1] Personen zu unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind (§ 53 Nr. 1 AO; **persönliche Hilfebedürftigkeit**)[2] oder deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe i.S.d. § 28 SGB XII; bei Alleinstehenden oder Alleinerziehenden tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes (§ 53 Nr. 2 Satz 1 AO; **wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit**)[3]. Eine wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit liegt gem. § 53 Nr. 2 Satz 2 AO nicht vor bei Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge oder das Vermögen die genannten Grenzen übersteigen (§ 53 Nr. 2 Satz 3 AO). Bezüge im Sinne dieser Vorschrift sind gem. § 53 Nr. 2 Satz 4 AO Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG und andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge aller Haushaltsangehörigen. Zu berücksichtigen sind auch gezahlte und empfangene Unterhaltsleistungen (§ 53 Nr. 2 Satz 5 AO).[4]

1414 Unterstützt die Körperschaft selbstlos Personen wegen **persönlicher Hilfebedürftigkeit** i.S.d. § 53 Nr. 1 AO, hat sie dies in **Zeile 25** durch Angabe der Ziffer „1" zu erklären. Da Hilfen nach § 53 Nr. 1 AO ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit gewährt werden dürfen[5], brauchen hierüber keine weiteren Aufzeichnungen geführt zu werden. Im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung muss jedoch nachgewiesen können, dass die unterstützten Personen persönlich hilfebedürftig waren.

1415 Unterstützt die Körperschaft selbstlos Personen wegen **wirtschaftlicher Hilfebedürftigkeit** i.S.d. § 53 Nr. 2 AO, hat sie dies in **Zeile 26** durch Angabe der Ziffer „1" zu erklären und in Zeile 27 fortzufahren.

1416 Erbringt eine Körperschaft ihre Leistungen an wirtschaftlich hilfebedürftige Personen, muss sie anhand ihrer Unterlagen nachweisen können, dass die Höhe der Einkünfte und Bezüge sowie das Vermögen der unterstützten Personen die Grenzen des § 53 Nr. 2 AO nicht übersteigen. Eine Erklärung, in der von der unterstützten Person nur das Unterschreiten der Grenzen des § 53 Nr. 2 AO mitgeteilt wird, reicht allein nicht aus. Eine Berechnung der maßgeblichen Einkünfte und Bezüge sowie eine Berechnung des Vermögens sind stets beizufügen.[6] Die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit im vorstehenden Sinne ist bei Empfängern von Leistungen nach dem Zweiten oder Zwölften Buch Sozialgesetzbuch, des Wohngeldgesetzes, bei Empfängern von Leistungen nach § 27a des Bundesversorgungsgesetzes oder nach § 6a BKGG (Bundeskindergeldgesetz) als nachgewiesen anzusehen (§ 53 Nr. 2 Satz 6 AO). Die Körperschaft kann den **Nachweis über die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit** der unterstützten Personen mit Hilfe des jeweiligen Leistungsbescheids, der für den Unterstützungszeitraum maßgeblich ist, oder mit Hilfe der Bestätigung des Sozialleistungsträgers führen (§ 53 Nr. 2 Satz 7 AO).[7] Auf Antrag der Körperschaft kann gem. § 53 Nr. 2 Satz 8 AO auf einen Nachweis der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit verzichtet werden, wenn auf Grund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistung sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen im vorstehenden Sinne unterstützt werden.[8] In **Zeile 27** ist anzugeben, ob für die Unterstützung wirtschaftlich hilfebedürftiger Personen die erforderlichen Aufzeichnungen vorliegen oder stattdessen eine Bewilligung nach § 53 Nr. 2 Satz 8 AO vorliegt (Ziffer „1 = Ja", Ziffer „2 = Nein").

1) Zur Eingrenzung der Selbstlosigkeit vgl. AEAO zu § 53 AO, Nr. 3.
2) Vgl. AEAO zu § 53 AO, Nr. 1 und 4.
3) Vgl. AEAO zu § 53 AO, Nr. 5.
4) Zu den Einzelheiten vgl. AEAO zu § 53 AO, Nr. 6 ff.
5) Vgl. AEAO zu § 53 AO, Nr. 4.
6) Vgl. AEAO zu § 53 AO, Nr. 10.
7) Vgl. AEAO zu § 53 AO, Nr. 11.
8) Zu den Einzelheiten vgl. AEAO zu § 53 AO, Nr. 12.

6. Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (Zeilen 30–37)

	Einrichtungen der Wohlfahrtspflege 213		
28 und 29 frei			
30	Wir erklären, dass mindestens zwei Drittel der Leistungen der Einrichtung hilfebedürftigen Personen (§ 53 Nummer 1 und 2 AO) zugute kommen. Von der Hilfebedürftigkeit haben wir uns überzeugt. Aufzeichnungen darüber liegen vor.		1 = Ja 2 = Nein
31	Wir erklären, dass der Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege nicht des Erwerbs wegen unterhalten wird. Aufzeichnungen darüber liegen vor. 214	30.260	1 = Ja 2 = Nein
	Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre 210		
	Finanzierungsbedarf des Jahres 2021		
			EUR
32	Tatsächliches Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.261	
33	Konkreter Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.262	
	Finanzierungsbedarf des Jahres 2020		
34	Tatsächliches Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.263	
35	Konkreter Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.264	
	Finanzierungsbedarf des Jahres 2019		
36	Tatsächliches Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.265	
37	Konkreter Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.266	

Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO) haben in **Zeile 30** zu erklären, ob mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen an hilfebedürftige Personen i.S.d. § 53 AO erbracht wurden und Aufzeichnungen darüber vorliegen (Ziffer „1 = Ja“, Ziffer „2 = Nein“). Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dient. Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken. Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dient in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugutekommen (§ 66 Abs. 3 Satz 1 AO). Zu dem von § 53 AO erfassten Personenkreis → Rz. 1413. **1417**

In **Zeile 31** ist zu erklären, ob der Zweckbetrieb der **Wohlfahrtspflege nicht des Erwerbs wegen** unterhalten wird und ob entsprechende Aufzeichnungen vorliegen (Ziffer „1 = Ja“, Ziffer „2 = Nein“). Die Wohlfahrtspflege nach § 66 AO darf „nicht des Erwerbs wegen“ unterhalten werden. Danach ist eine Anerkennung als steuerbegünstigter Zweckbetrieb dann auszuschließen, wenn Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf übersteigen[1]. Maßgeblich ist der konkrete Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre der Körperschaft. Er umfasst die Erträge, die für den Betrieb und die Fortführung der Einrichtung(en) der Wohlfahrtspflege notwendig sind und beinhaltet auch eine zulässige Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO. Zur wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre gehören konkret Wohlfahrtspflegeeinrichtungen (§ 66 AO), Zweckbetriebe des § 68 AO, soweit diese auch die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllen, Zweckbetriebe des § 67 AO sowie ideelle Tätigkeiten, für die die Voraussetzungen des § 66 AO dann vorlägen, wenn sie entgeltlich ausgeführt würden. Ein Verlustausgleich innerhalb der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre ist zulässig. Wenn in drei aufeinanderfolgenden VZ jeweils Gewinne erwirtschaftet wurden, die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre der Körperschaft übersteigen, sieht die FinVerw. darin ein Anzeichen dafür, dass der Zweckbetrieb des Erwerbs wegen ausgeübt wird. Übersteigt das tatsächliche Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre in drei aufeinanderfolgenden VZ den zugehörigen konkreten Finanzierungsbedarf, sind weitere Erläuterungen abzugeben, warum der Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege gleichwohl nicht des Erwerbs wegen unterhalten wird (z.B. unbeabsichtigte Gewinne auf Grund von Marktschwankungen oder Gewinne auf Grund staatlich regulierter Preise, z.B. auf Grundlage einer Gebührenordnung nach Maßgabe des § 90 SGB XI). Das tatsächliche Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre und deren konkreter Finanzierungsbedarf sind bei einem dreijährigen Prüfungszeitraum für den Prüfungszeitraum (→ Rz. 1400 f.) und die zwei vorangegangenen Kj. sind in den Zeilen 32 ff. anzugeben. Bei jährlicher Erklärungsabgabe sind die Angaben hingegen nur für den VZ, für den die Erklärung abgegeben wird, zu machen, da dem FA die Werte für die Vorjahre aus den vorhergehenden Steuererklärungen bereits bekannt sind. **1418**

1) Vgl. BFH v. 27.11.2013, I R 17/12, BStBl II 2016, 68; AEAO zu § 66 AO, Nr. 2.

1419 In den **Zeilen 32 und 33** ist der Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre für das (letzte) Kj. des Prüfungszeitraums 2021 (→ Rz. 1400 f.) zu ermitteln. In Zeile 32 ist das tatsächliche Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre einzutragen und in Zeile 33 ist deren konkreter Finanzierungsbedarf anzugeben. Übersteigt das tatsächliche Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre den zugehörigen konkreten Finanzierungsbedarf, sind weitere Erläuterungen abzugeben, warum der Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege gleichwohl nicht des Erwerbs wegen unterhalten wird.

1420 In den **Zeilen 34 und 35** ist der Finanzierungsbedarf der **wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre** für das dem Prüfungszeitraum (→ Rz. 1400 f.) **vorangegangene Kj.** 2020 zu ermitteln. In Zeile 34 ist das tatsächliche Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre einzutragen und in Zeile 35 ist deren konkreter Finanzierungsbedarf anzugeben. Übersteigt das tatsächliche Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre den zugehörigen konkreten Finanzierungsbedarf, sind weitere Erläuterungen abzugeben, warum der Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege gleichwohl nicht des Erwerbs wegen unterhalten wird.

1421 In den **Zeilen 36 und 37** ist der Finanzierungsbedarf der **wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre** für das **zweite** dem Prüfungszeitraum (→ Rz. 1400 f.) **vorangegangene Kj.** 2019 zu ermitteln. In Zeile 36 ist das tatsächliche Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre einzutragen und in Zeile 37 ist deren konkreter Finanzierungsbedarf anzugeben. Übersteigt das tatsächliche Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre den zugehörigen konkreten Finanzierungsbedarf, sind weitere Erläuterungen abzugeben, warum der Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege gleichwohl nicht des Erwerbs wegen unterhalten wird.

7. Betrieb eines Krankenhauses (Zeile 38)

Betrieb eines Krankenhauses 215

38	Wir erklären, dass die Voraussetzungen des § 67 AO für die Annahme eines Zweckbetriebes erfüllt sind.		1 = Ja 2 = Nein

1422 In **Zeile 38** haben **Krankenhäuser** zu erklären, ob die Voraussetzungen des § 67 AO[1] zur Annahme eines Zweckbetriebes erfüllt sind (Ziffer „1 = Ja“, Ziffer „2 = Nein“). Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 Krankenhausentgeltgesetz, § 10 Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden (§ 67 Abs. 1 AO). Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 % der Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach § 67 Abs. 1 AO berechnet wird (§ 67 Abs. 2 AO).

8. Durchführung von sportlichen Veranstaltungen gegen Entgelt (Zeilen 39–49b)

1423 Die Zeilen 39 bis 49b sind auszufüllen von nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigten gemeinnützigen Körperschaften, die gem. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO satzungsgemäß den **Sport** fördern. Die Angaben dienen der Feststellung, ob der Sportverein mit seinen **sportlichen Veranstaltungen** die Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 67a Abs. 1 AO erfüllt und ob bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO **Vergütungen an Sportler** erfolgten.

1424 Zu den **sportlichen Veranstaltungen** zählen in erster Linie Sportkurse und -lehrgänge sowie die Ausrichtung von Wettkämpfen und Turnieren.[2] Diese sportlichen Veranstaltungen sind gem. § 67a Abs. 1 AO ein **Zweckbetrieb**, wenn die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aller sportlichen Veranstaltungen eines Jahres 45 000 € nicht übersteigen. Werden diese Einnahmen überschritten, liegt grds. ein **steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** vor.[3] Nach § 67a Abs. 2 AO kann die Körperschaft erklären, dass sie auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 AO verzichtet.[4] In diesen Fällen richtet sich die Zweckbetriebseigenschaft nach § 67a Abs. 3 AO, wofür entscheidend ist, dass kein sog. **„bezahlter Sportler“**[5] des Vereins an den jeweils getrennt zu beurteilenden sportlichen Veranstaltungen[6] teilgenommen hat und der Verein keinen vereinsfremden Sportler selbst oder im Zusammenwirken mit einem Fremden bezahlt. Bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO kommt es auf die Höhe der Einnahmen oder der Überschüsse aus den sportlichen Veranstaltungen für die Zweckbetriebseigenschaft nicht an.[7] Sportliche Veranstaltungen, an denen ein oder mehrere Sportler teilnehmen, die nach § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 oder 2 AO als bezahlte Sportler anzusehen sind, sind steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.[8] Nicht als Bezahlung gilt die Erstattung von tatsächlich entstandenem Aufwand. Zahlungen des Vereins an einen seiner Sportler bis zu insgesamt 450 € je Monat im Jahresdurchschnitt werden für die Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft – nicht

1) Vgl. AEAO zu § 67 AO.
2) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 3 ff.
3) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 1.
4) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 1 und 21 f.
5) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 23 und 32 ff.
6) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 24.
7) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 23.
8) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 26.

aber für die Besteuerung des Sportlers – ohne Einzelnachweis als Aufwandsentschädigung angesehen.[1] Erklärt der Verein, dass er auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichtet, ist er für mindestens fünf VZ an diese Erklärung gebunden (§ 67a Abs. 2 Satz 2 AO).

Der **Verkauf von Speisen und Getränken** ist nicht Bestandteil der sportlichen Veranstaltungen, sondern stets ein eigener steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.[2] Auch Einnahmen aus **Werbung und Sponsoring** gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen; hier ist nach allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden,[3] ob insoweit steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich, steuerfreie Vermögensverwaltung oder ein gesonderter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen. Gleiches gilt für die **Vermietung von Sportstätten einschließlich der Betriebsvorrichtungen**.[4] Sofern aus diesen Tätigkeiten steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe entstanden sind, sind die jeweiligen Einnahmen und Ausgaben in den Zeilen 11 ff. (→ Rz. 1412 ff.) einzutragen, sofern die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus allen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, d.h. einschließlich der Zweckbetriebe, im VZ 35 000 € (ab dem VZ 2020: 45 000 €/Jahr[5]) übersteigen (→ Rz. 1410 f.). **1425**

a) Einnahmen aus den sportlichen Veranstaltungen (Zeile 39)

	Durchführung von sportlichen Veranstaltungen gegen Entgelt	
		EUR
39	Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen	

In **Zeile 39** sind die **Einnahmen aus den sportlichen Veranstaltungen einschließlich Umsatzsteuer** einzutragen. Betragen diese nicht mehr als 45 000 € und wurde nicht – auch nicht in den Vj. – auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 AO verzichtet, liegt ein Zweckbetrieb vor und es sind keine weiteren Eintragungen in den Zeilen 40 ff. erforderlich. Nach § 67a Abs. 2 AO kann – auch bei Einnahmen unter 45 000 €[6] – beantragt werden, auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 AO zu verzichten und die Zweckbetriebseigenschaft nach § 67a Abs. 3 AO zu bestimmen (→ Rz. 1424). In diesen Fällen sind die Zeilen 40 ff. auszufüllen. Gleiches gilt, wenn ein solcher Antrag in den Vj. gestellt wurde und die mindestens fünfjährige Bindung an diesen Antrag noch nicht abgelaufen ist oder trotz Ablauf der fünfjährigen Bindungsfrist der Verzicht auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 AO noch nicht widerrufen wurde. Bestimmt sich der Zweckbetrieb mangels Antrag nach § 67a Abs. 2 AO nach § 67a Abs. 1 AO, liegt bei Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer von mehr als 45 000 € ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. **1426**

1) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 32 ff.
2) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 6 f.
3) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 9 und AEAO zu § 64 AO, Nr. 8 ff.
4) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 11 f.
5) § 64 Abs. 3 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 15 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten.
6) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 21.

b) Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze nach § 67a Abs. 2 AO (Zeilen 40–49b)

Steuernummer

Zeile		
	Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze nach § 67a Absatz 2 AO 211	
	Nur auszufüllen, wenn auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichtet wird oder bereits in den Vorjahren verzichtet wurde.	
40	Wir erklären hiermit gemäß § 67a Absatz 2 AO erstmals, dass wir auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichten. Uns ist bekannt, dass uns die Erklärung für mindestens fünf Veranlagungszeiträume bindet.	1 = Ja 2 = Nein
41	Kalenderjahr, für das auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichtet worden ist:	
42	Die fünfjährige Bindungsfrist ist noch nicht abgelaufen.	1 = Ja 2 = Nein
43	Wenn nein: Die fünfjährige Bindungsfrist ist abgelaufen mit dem Veranlagungszeitraum:	
44	Wir erklären hiermit, dass wir weiterhin auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichten (keine neue Bindungsfrist).	1 = Ja 2 = Nein
45	Wir widerrufen hiermit den Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze (keine weiteren Angaben zu den Zeilen 46 bis 49b erforderlich).	1 = Ja 2 = Nein
46	Sportler des Vereins (Vereinsmitglieder) haben für ihre sportliche Betätigung oder für die Benutzung ihrer Person, ihres Namens, ihres Bildes oder ihrer sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über die Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhalten. 235	1 = Ja 2 = Nein
47	Vereinsfremde Sportler haben für die Teilnahme an Veranstaltung(en) von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhalten. 235	1 = Ja 2 = Nein
	Sportliche Veranstaltungen	
	Sportliche Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 1 AO Zweckbetriebe sind	EUR
48	Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 1 AO Zweckbetriebe sind	
48a	Ausgaben für sportliche Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 1 AO Zweckbetriebe sind	
48b	Überschuss/Fehlbetrag aus sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 1 AO Zweckbetriebe sind	
	Andere sportliche Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 2 AO steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind	
49	Einnahmen aus anderen sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 2 AO steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind	
49a	Ausgaben für andere sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 2 AO steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind	
49b	Überschuss/Fehlbetrag aus anderen sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 2 AO steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind	

1427 Wird für den VZ gem. § 67a Abs. 2 AO erstmals auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 AO verzichtet oder wurde ein solcher Antrag innerhalb der mindestens fünfjährigen Bindungsfrist für vorhergehende VZ gestellt, sind die Zeilen 40 ff. auszufüllen.

1428 In **Zeile 40** ist anzugeben, ob der **Verzicht auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 AO erstmals** gem. § 67a Abs. 2 AO **beantragt** wird (Ziffer „1 = Ja", Ziffer „2 = Nein"). Wird der Antrag gestellt, wird damit zugleich bestätigt, dass die mindestens fünfjährige Bindungsfrist für diesen Antrag bekannt ist. Die Option nach § 67a Abs. 2 AO kann bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids widerrufen werden. Der Widerruf ist – auch nach Ablauf der Bindungsfrist – nur mit Wirkung ab dem Beginn eines Kj. oder Wj. zulässig.[1)]

1429 Wurde der **Antrag** i.S.d. § 67a Abs. 2 AO auf Verzicht auf Anwendung des § 67a Abs. 1 AO bereits **in vorhergehenden VZ** gestellt, ist in **Zeile 41** das entsprechende Kj., für das erstmals auf die Anwendung verzichtet worden ist, einzutragen.

1430 Wurde der Antrag i.S.d. § 67a Abs. 2 AO auf Verzicht auf Anwendung des § 67a Abs. 1 AO bereits in vorhergehenden VZ erklärt, ist in **Zeile 42** zu erklären, ob die **fünfjährige Bindungsfrist abgelaufen** ist (Ziffer „1 = Ja", Ziffer „2 = Nein").

1) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 22.

Wurde der Antrag i.S.d. § 67a Abs. 2 AO auf Verzicht auf Anwendung des § 67a Abs. 1 AO in vorhergehenden VZ erklärt und ist die **fünfjährige Bindungsfrist** bereits **abgelaufen**, ist in **Zeile 43** der VZ einzutragen, in dem die Bindungsfrist abgelaufen ist. **1431**

Sofern auch **nach Ablauf der Bindungsfrist weiterhin** auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 AO **verzichtet** wird, ist dies in **Zeile 44** anzugeben (Ziffer „1 = Ja", Ziffer „2 = Nein"). Hierdurch wird keine neue Bindungsfrist ausgelöst; allerdings ist der Widerruf nur zu Beginn eines Kj. oder Wj. zulässig.[1] **1432**

Wird **nach Ablauf der Bindungsfrist** der **Verzicht** auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 AO **widerrufen**, ist dies in **Zeile 45** zu erklären (Ziffer „1 = Ja", Ziffer „2 = Nein"). Damit bestimmt sich die Zweckbetriebseigenschaft für die sportlichen Veranstaltungen ausschließlich nach der Einnahmegrenze des § 67a Abs. 1 AO in Höhe von 45 000 € einschließlich Umsatzsteuer. Die Zeilen 46 bis 49b brauchen in diesen Fällen nicht mehr ausgefüllt zu werden. **1433**

In **Zeile 46** ist anzugeben, ob **Sportler des Vereins** (Vereinsmitglieder) für ihre sportliche Betätigung oder für die Benutzung ihrer Person, ihres Namens, ihres Bilds oder ihrer sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandentschädigung hinaus **Vergütungen** oder andere **Vorteile** erhalten haben (Ziffer „1 = Ja," Ziffer „2 = Nein"). Besteht für einen oder mehrere der bezahlten Sportler beschränkte Steuerpflicht, ist ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 2 i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG vorzunehmen. In diesen Fällen sind Angaben in den Zeilen 30 bis 37 der Anlage WA zu machen. Zudem ist gem. § 73e EStDV eine Anmeldung über den Steuerabzug nach § 50a EStG für diese bezahlten Sportler an das BZSt zu übermitteln. Haben an der jeweiligen sportlichen Veranstaltung keine bezahlten Sportler teilgenommen, liegt ein Zweckbetrieb vor, der in den Zeilen 48 ff. einzutragen ist. Bei Teilnahme von bezahlten Sportlern ist die jeweilige sportliche Veranstaltung ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und in Zeile 49 ff. zu erfassen.[2] **1434**

In **Zeile 47** ist zu erklären, ob **vereinsfremde Sportler** für die Teilnahme an sportlichen Veranstaltungen des Vereins von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandentschädigung hinaus **Vergütungen** oder andere **Vorteile** erhalten haben (Ziffer „1 = Ja", Ziffer „2 = Nein"). Besteht für einen oder mehrere der bezahlten Sportler beschränkte Steuerpflicht, ist ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 2 i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG vorzunehmen. In diesen Fällen sind Angaben in den Zeilen 30 bis 37 der Anlage WA zu machen. Zudem ist gem. § 73e EStDV eine Anmeldung über den Steuerabzug nach § 50a EStG für diese bezahlten Sportler an das BZSt zu übermitteln. Haben an der jeweiligen sportlichen Veranstaltung keine bezahlten Sportler teilgenommen, liegt ein Zweckbetrieb vor, der in den Zeilen 48 ff. einzutragen ist. Bei Teilnahme von bezahlten Sportlern ist die sportliche Veranstaltung ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und in Zeile 49 ff. zu erfassen.[3] **1435**

In **Zeilen 48 bis 48b** sind für die **sportlichen Veranstaltungen**, die gem. § 67a Abs. 3 AO **Zweckbetriebe** sind (an denen also kein sog. „bezahlter Sportler" teilgenommen hat), getrennt **Einnahmen, Ausgaben** sowie der **Überschuss bzw. Fehlbetrag** einzutragen. Auf Grund der Zweckbetriebseigenschaft der sportlichen Veranstaltungen ist es unmaßgeblich, woraus die Ausgaben hierfür bestritten wurden und ob ein Verlust erwirtschaftet wurde. **1436**

Sind einzelne **sportliche Veranstaltungen** nach § 67a Abs. 3 AO **kein Zweckbetrieb**, weil sog. „bezahlte Sportler" teilgenommen haben, sind für diese sportlichen Veranstaltungen in **Zeilen 49 bis 49b** getrennt die **Einnahmen, Ausgaben und der Überschuss/Fehlbetrag** einzutragen. Derartige sportliche Veranstaltungen sind damit steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und führen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG zur **partiellen Steuerpflicht**, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus sämtlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben 35 000 € übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO; ab dem VZ 2020: 45 000 €/Jahr[4]). **1437**

Des Weiteren entsteht **partielle Gewerbesteuerpflicht**, weil insoweit die Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 GewStG nicht in Betracht kommt, so dass auch die Abgabe der Gewerbesteuererklärung GewSt 1 A erforderlich wird. Auf Grund der Beurteilung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist zudem zu beachten, dass sämtliche Ausgaben (auch die Vergütungen oder sonstigen Vorteile an die Sportler) aus dem – oder anderen – steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb(en) oder von Dritten bestritten werden müssen,[5] da es ansonsten zu einer für die Gemeinnützigkeit schädlichen Mittelfehlverwendung kommt (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO).[6] Auch ein Verlust aus diesem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kann zu einem **Verlust der Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft** führen.[7]

9. Rücklagen (Zeilen 50–59)

Steuerbegünstigte Körperschaften haben ihre **Mittel** gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO grds. **zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden**.[8] Dies gilt gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO jedoch nicht für Körperschaften mit **1438**

1) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 22.
2) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 26.
3) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 26.
4) § 64 Abs. 3 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 15 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten.
5) Vgl. AEAO zu § 67a AO, Nr. 27 f.
6) Vgl. AEAO zu § 55 AO, Nr. 3.
7) Vgl. AEAO zu § 55 AO, Nr. 4 ff.
8) Vgl. AEAO zu § 55 AO, Nr. 28 ff.

jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45 000 €.[1] Von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen sind lediglich Mittel, die zulässigerweise gem. § 62 Abs. 1 AO einer **Rücklage** oder nach § 62 Abs. 3 oder Abs. 4 AO dem **Vermögen** (→ Rz. 1445) **zugeführt** wurden.[2] Mittel sind alle Zuwendungen (z.B. Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse), die Erträge aus der Vermögensverwaltung sowie die Gewinne aus Zweckbetrieben und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO). Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kj. oder Wj. für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Ausnahmen von dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung für steuerbegünstigte Zwecke enthalten die §§ 58 und 62 AO. Danach sind unter bestimmten Voraussetzungen auch die Zuführung von Vermögen an andere Körperschaften (→ Rz. 1447) und die Bildung von Rücklagen zulässig. Die Bildung einer Rücklage kann jedoch nicht damit begründet werden, dass die Überlegungen zur Verwendung der Mittel noch nicht abgeschlossen sind.[3] Die Bildung von Rücklagen hat innerhalb der Frist nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu erfolgen (§ 62 Abs. 2 Satz 1 AO). Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO sind gem. § 62 Abs. 2 Satz 2 AO unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. Die freigewordenen Mittel sind gem. § 62 Abs. 2 Satz 3 AO innerhalb der Frist nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu verwenden. Die Verwendung von Rücklagen ist dem FA im Einzelnen zu erläutern. Die **Entwicklung der Rücklagen nach § 62 AO** seit der letzten abgegebenen Steuererklärung ist durch eine gesonderte Einzelaufstellung zu erläutern. Wenn unzulässig Mittel angesammelt wurden, kann das FA eine angemessene Frist zu deren Verwendung setzen (§ 63 Abs. 4 AO). Für die Entwicklung der Rücklagen nach § 62 AO seit der letzten Steuererklärung ist dem FA eine gesonderte Einzelaufstellung zu übermitteln. Die Einzelaufstellungen sind möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

a) Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO (Zeile 50)

Rücklagen zum Ende des letzten Jahres des Prüfungszeitraums 216 217

Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 1 AO für folgende Vorhaben

1. Eintragung

	Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 1 AO für folgende Vorhaben 218	Betrag EUR
50		

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

1439 Eine Körperschaft kann ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO). Voraussetzung ist, dass die Mittel für bestimmte – die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichende – Vorhaben angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen.[4]

Nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO sind u.a. folgende Rücklagen zulässig:

- Rücklagen zur **Ansammlung von Mitteln für die Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks** (z.B. Ansammlung von Mitteln für die Errichtung, Erweiterung oder Instandsetzung einer Sportanlage),
- Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z.B. Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode (sog. **Betriebsmittelrücklage**). Entsprechendes gilt für wiederkehrende Ausgaben zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks (z.B. Gewährung von Stipendien).

In Ausnahmefällen können Mittel in einer Rücklage für solche ernst gemeinten Vorhaben angesammelt werden, für deren Durchführung noch keine konkreten Zeitvorstellungen bestehen. In derartigen Fällen ist eine Rücklagenbildung zulässig, wenn das Vorhaben glaubhaft ist und bei den finanziellen Verhältnissen der steuerbegünstigten Körperschaft in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden kann. Die Gründe für die Bildung einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO hat die steuerbegünstigte Körperschaft dem zuständigen FA im Einzelnen darzulegen.

1440 Die Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist in **Zeile 50** unter Benennung des Vorhabens und der Rücklagenhöhe anzugeben. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 50 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO)

1) § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 10 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten. Zu den Einzelheiten vgl. AEAO zu § 55 AO, Nr. 30 f.
2) Zu den Einzelheiten vgl. AEAO zu § 62 AO.
3) Vgl. AEAO zu § 62 AO, Nr. 2.
4) Vgl. AEAO zu § 62 AO, Nr. 4.

ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

b) Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO (Zeilen 54–54e)

	Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 2 AO für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind 219	
	1. Eintragung	
	Zu ersetzendes Wirtschaftsgut	
51 bis 53 frei		
54		
		EUR
54a	Voraussichtliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten für neues (Ersatz-)Wirtschaftsgut	
54b	Zuführung Rücklage: Reguläre Absetzung für Abnutzung für bisheriges Wirtschaftsgut	

Steuernummer

- 4 -

Zeile		EUR
54c	Zuführung Rücklage: Wenn höhere Zuführung erforderlich: Gesamtbetrag der Zuführung (Nachweis wird gesondert übermittelt) 74	
54d	Auflösung der Rücklage	
54e	Kumulierte Rücklage	
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.	

Nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO darf eine steuerbegünstigte Körperschaft einer Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern Mittel zuführen, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind (**Rücklage für Wiederbeschaffung**). Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzungen eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts. Die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung sind nachzuweisen.[1] **1441**

Die Rücklage nach **§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO** ist in den Zeilen 54 bis 54e mit folgenden Angaben zu erklären: **1442**

- Beschreibung des zu **ersetzenden Wirtschaftsguts** (**Zeile 54**);
- **voraussichtliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten** für das neue (Ersatz-)Wirtschaftsgut (**Zeile 54a**);
- **Zuführung** zur **Rücklage** in Höhe der **regulären Absetzung für Abnutzung** für das bisherige Wirtschaftsgut (**Zeile 54b**; bei erforderlicher höherer Zuführung ist zusätzlich die Zeile 54c auszufüllen);
- sofern eine **höhere Zuführung** als die Absetzung für Abnutzung erforderlich ist: der Gesamtbetrag der Zuführung (**Zeile 54c**); der Nachweis für das Erfordernis der höheren Zuführung ist gesondert zu übermitteln. Der Nachweis ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.
- Höhe der **Auflösung** der **Rücklage** im Prüfungszeitraum (**Zeile 54d**);
- **kumulierter Bestand** der Rücklage zum Ende des Prüfungszeitraums (**Zeile 54e**).

Im elektronischen Datensatz sind die Zeilen 54 bis 54e als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sind ist für jede einzelne Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

c) Freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO (Zeile 58)

	Freie Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 3 AO	
55 bis 57 frei		
58	Freie Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 3 AO 220	

1) Vgl. AEAO zu § 62 AO, Nr. 6.

1443 Nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO darf eine steuerbegünstigte Körperschaft höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 % ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel einer **freien Rücklage** zuführen.[1] Ist der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann diese unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden.[2] Die **freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO** ist in **Zeile 58** unter Angabe der Höhe anzugeben. Zu beachten ist, dass die Bildung einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO (→ Rz. 1444) bzw. die Verwendung von Mitteln im Jahr des Zuflusses nach § 58 Nr. 10 AO für den Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften die freie Rücklage entsprechend mindert.[3]

d) Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO (Zeile 59)

	Rücklage für den Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung nach § 62 Absatz 1 Nummer 4 AO an einer Kapitalgesellschaft 221	
	Name der Kapitalgesellschaft	Betrag EUR
59		
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.	

1444 Nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO darf eine steuerbegünstigte Körperschaft Mittel für den Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ansammeln[4] oder nach § 58 Nr. 10 AO im Jahr des Zuflusses verwenden. Der zulässige Höchstbetrag für die Zuführung von Mitteln zu der freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO vermindert sich um diese Beträge.[5] In der **Zeile 59** ist die **Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO** unter Angabe der Höhe der Rücklage und des Namens der Kapitalgesellschaft zu erklären. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 59 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

10. Zuführung von Vermögen / Ausstattung anderer Körperschaften (Zeilen 63–70)

1445 Folgende Zuwendungen können dem Vermögen der Körperschaft zugeführt werden (§ 62 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 AO):

- Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat;
- Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass sie zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind;
- Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden;
- Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören.

Daneben darf eine Stiftung im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 14 AO) ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen (§ 62 Abs. 4 AO).

a) Zuführung zum Vermögen (Zeile 63)

	Zuführung von Vermögen / Ausstattung anderer Körperschaften	
		EUR
60 bis 62 frei		
63	Zuführung zum Vermögen nach § 62 Absatz 3 Nummer 1 bis 4 und Absatz 4 AO (gegebenenfalls "0" eintragen) 222 223	

1446 **Zuführungen zum Vermögen** nach § 62 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 und § 62 Abs. 4 AO sind in **Zeile 63** einzutragen (ggf. mit 0 €).

1) Vgl. AEAO zu § 62 AO, Nr. 9 f.
2) Vgl. AEAO zu § 62 AO, Nr. 11.
3) Vgl. AEAO zu § 62 AO, Nr. 13 und AEAO zu § 58 AO, Nr. 17.
4) Vgl. AEAO zu § 62 AO, Nr. 12.
5) Vgl. AEAO zu § 62 AO, Nr. 13 und AEAO zu § 58 AO, Nr. 17.

b) Weitergabe von Mitteln zur Vermögensausstattung an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder eine j.P.d.ö.R. (Zeilen 64–65)

Vermögensausstattung nach § 58 Nummer 3 AO 224

Nur für Körperschaften, die im Prüfungszeitraum Mittel nach § 58 Nummer 3 AO weitergegeben oder erhalten haben

Zuwendungen zur Vermögensausstattung an eine steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts

64	Wir haben einer steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel zur Vermögensausstattung zugewendet.		1 = Ja 2 = Nein

Zuwendungen zur Vermögensausstattung

	Empfängerkörperschaft, Finanzamt, Steuernummer	Begünstigter Zweck	Betrag EUR
65			

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

Eine steuerbegünstigte Körperschaft darf ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 % ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel einer **anderen steuerbegünstigten Körperschaft** oder einer j.P.d.ö.R. zur **Vermögensausstattung** zuwenden. Die aus diesen Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke der anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder j.P.d.ö.R müssen den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen (§ 58 Nr. 3 AO). Die nach § 58 Nr. 3 AO zugewandten Mittel und deren Erträge dürfen ihrerseits nicht für weitere **Mittelweitergaben** im Sinne des **§ 58 Nr. 3 AO** verwendet werden.[1] Die **Zeilen 64 ff.** sind auszufüllen, wenn die Körperschaft im Prüfungszeitraum (→ Rz. 1400 f.) Mittel nach § 58 Nr. 3 AO weitergegeben oder erhalten hat. **1447**

In **Zeile 64** ist anzugeben, ob die Körperschaft einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder j.P.d.ö.R im Prüfungszeitraum (→ Rz. 1400 f.) **Mittel** zur Vermögensausstattung **zugewendet** hat (Ziffer „1 = Ja“, Ziffer „2 = Nein“). **1448**

In **Zeile 65** ist unter Benennung der anderen beteiligten Körperschaft oder j.P.d.ö.R. mit Namen, FA und Steuernummer zu erklären, für welchen steuerbegünstigten Zweck und in welcher Höhe die Körperschaft nach § 58 Nr. 3 AO **Mittel zur Vermögensausstattung weitergegeben** hat. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 65 als sog. „Mehrzeilenindex“ eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne Vermögensausstattung nach § 58 Nr. 3 AO gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Vermögensausstattungen nach § 58 Nr. 3 AO nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern. **1449**

c) Erhalt von Mitteln zur Vermögensausstattung von einer steuerbegünstigten Körperschaft (Zeilen 69–70)

Mittel zur Vermögensausstattung von einer steuerbegünstigten Körperschaft

66 bis 68 frei			
69	Wir haben von einer steuerbegünstigten Körperschaft Mittel zur Vermögensausstattung erhalten.		1 = Ja 2 = Nein

Mittel zur Vermögensausstattung

	Geberkörperschaft, Finanzamt, Steuernummer	Begünstigter Zweck	Betrag EUR
70			

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

In **Zeile 69** ist anzugeben, ob die Körperschaft von einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft **Mittel** zur Vermögensausstattung **erhalten** hat (Ziffer „1 = Ja“, Ziffer „2 = Nein“). **1450**

In **Zeile 70** ist unter Benennung der anderen beteiligten Körperschaft mit Namen, FA und Steuernummer zu erklären, für welchen steuerbegünstigten Zweck und in welcher Höhe die Körperschaft nach § 58 Nr. 3 AO **Mittel zur Vermögensausstattung erhalten** hat. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 70 als sog. „Mehrzeilenindex“ eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne Vermögensausstattung nach § 58 Nr. 3 AO gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Vermögensausstattungen nach § 58 Nr. 3 AO nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern. **1451**

1) Zu den Einzelheiten vgl. AEAO zu § 58 AO, Nr. 3.

11. Nicht in Erfüllung des Satzungszwecks geleistete unentgeltliche Zuwendungen (Zeilen 74–75)

	Nicht in Erfüllung des Satzungszwecks geleistete unentgeltliche Zuwendungen 225	
71 bis 73 frei 74	Es haben Mitglieder, Gesellschafter oder außenstehende Personen unentgeltliche Zuwendungen erhalten, die nicht in der Erfüllung des Satzungszweckes geleistet wurden.	1 = Ja 2 = Nein

	Nicht satzungsgemäße unentgeltliche Zuwendungen	
	Zuwendungsgrund	Betrag EUR
75		

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

1452 Eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Körperschaft darf ihre Mittel gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Die Mitglieder oder Gesellschafter dürfen in ihrer Eigenschaft als Mitglied/Gesellschafter keine (unentgeltlichen) **Zuwendungen** erhalten.[1] Die Körperschaft darf auch keine andere Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO).[2]

1453 In **Zeile 74** ist erklären, ob **Mitglieder, Gesellschafter oder außenstehende Personen unentgeltliche Zuwendungen** erhalten haben, die nicht in Erfüllung des Satzungszwecks geleistet wurden (Ziffer „1 = Ja", Ziffer „2 = Nein"). Falls dies der Fall ist, ist in **Zeile 75** der **Grund** und der **geleistete Betrag** anzugeben. Hierdurch kommt ggf. wegen Mittelfehlverwendung die Aberkennung als steuerbegünstigte Körperschaft in Betracht.[3] Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 75 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne nicht satzungsgemäße unentgeltliche Zuwendung gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere nicht satzungsgemäße unentgeltliche Zuwendungen nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

12. Anhang: Prüfschemata

a) Prüfschema für die tatsächliche Geschäftsführung steuerbegünstigter Körperschaften i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (§ 63 AO)

1454 Für die Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung ist zunächst festzustellen, welcher Tätigkeit die Körperschaft genau nachgegangen ist. Dies ist z.B. anhand der Protokolle der Mitgliederversammlung, von Tätigkeitsberichten oder der Buchführung festzustellen.

Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit der Satzung

☐ Hat sich die Körperschaft satzungsgemäß verhalten?[4]

Entspricht die Tätigkeit den Satzungszwecken und ihrer Zweckverwirklichung?

Unmittelbarkeit (§ 57 AO)

☐ War die Körperschaft unmittelbar (§ 57 AO) tätig?

Wenn nein, zulässige Ausnahme über

- ☐ Mittelzuwendung § 58 Nr. 1 AO (wenn einzige Betätigung nur zulässig, wenn Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in Satzung enthalten)?[5]
- ☐ Überlassung von Räumlichkeiten und Personal § 58 Nr. 4 und 5 AO an andere steuerbegünstigte Körperschaften (Beachte: sofern gegen Entgelt, liegt außer bei planmäßigem Zusammenwirken mit einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft i.S.d. § 57 Abs. 3 AO i.d.R. ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor)?
- ☐ Hilfsperson, § 57 Abs. 1 Satz 2 AO?
- ☐ Dachverband, § 57 Abs. 2 AO?
- ☐ planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, § 57 Abs. 3 AO?[6]

1) Zu den Einzelheiten vgl. AEAO zu § 55 AO, Nr. 11 f.
2) Zu den Einzelheiten vgl. AEAO zu § 55 AO, Nr. 25.
3) Vgl. AEAO zu § 55 AO, Nr. 11 f.
4) Vgl. AEAO zu § 63 AO, Nr. 1 ff.
5) § 58 Nr. 1 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 12 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten; der bisherige § 58 Nr. 2 AO wurde aufgehoben. Zu den Einzelheiten vgl. AEAO zu § 58 AO, Nr. 1 ff.
6) § 57 Abs. 3 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 11 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten. Zu den Einzelheiten und den satzungsmäßigen Voraussetzungen vgl. AEAO zu § 57 AO, Nr. 4 ff.

☐ ausschließliches Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften, § 57 Abs. 4 AO?[1)]

Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

☐ Greift bei nicht zu steuerbegünstigten Zwecken erfolgter Mittelzuwendung nach § 58 Nr. 1 AO der Vertrauensschutz nach § 58a AO?[2)]

☐ Erfolgten unzulässige Zuwendungen an Mitglieder, Gesellschafter o.ä. (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 und 3 AO[3)])?

☐ Tätigkeitsvergütungen an Mitglieder der Organe der Körperschaft satzungsgemäß und angemessen (vgl. BMF v. 21.11.2014)[4)]?

☐ Zulässige Ausnahme bei Stiftungen zur angemessenen Finanzierung der Grabpflege und des Lebensunterhalts des Stifters oder seiner Angehörigen, § 58 Nr. 6 AO[5)]?

☐ Wurden Mitglieder, Gesellschafter oder Dritte durch unangemessen hohe Vergütungen oder Leistungen unterhalb marktüblicher Entgelte unzulässig begünstigt (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO)?

Wenn ja,

☐ Verzicht auf marktübliches Entgelt zulässig, weil Empfänger ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaft (§ 58 Nr. 1, 4 und 5 AO)?

☐ Erfolgte eine zeitnahe Mittelverwendung für steuerbegünstigte Zwecke (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO)[6)]?

☐ zulässige Ausnahme zur Vermögensausstattung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft, § 58 Nr. 3 AO?

☐ zulässige Verwendung zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften, § 58 Nr. 10 AO?

☐ Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 und Abs. 2 AO zutreffend?

☐ Zulässige Thesaurierung, § 62 Abs. 3 und 4 AO?

☐ Verwendungsauflage (§ 63 Abs. 4 AO) beachtet?

☐ Sind die Verwaltungskosten unangemessen hoch?[7)]

Aufzeichnungspflichten

☐ Sind ordnungsgemäße Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben geführt worden (§ 63 Abs. 3 AO)?[8)]

Tätigkeitsumfang

☐ Ist die Körperschaft über den ideellen Bereich hinaus tätig geworden (Vermögensverwaltung, Zweckbetriebe, steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe)?

s. Prüfschema Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben → Rz. 1456

☐ Ist die Körperschaft Unternehmer i.S.d. UStG?

Die Unternehmereigenschaft richtet sich ausschließlich nach den Vorschriften des UStG. Die Anerkennung als nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Körperschaft ist hierfür ebenso unmaßgeblich wie für die Entscheidung über Steuerbefreiungen nach § 4 UStG und den Steuersatz nach § 12 UStG (Ausnahme: § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG für Vermögensverwaltung + Zweckbetriebe).

☐ Anwendung der Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG möglich bzw. sinnvoll?

☐ ausschließlich steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug gegeben?

☐ Vorsteuerabzug:

Berechnung der abziehbaren Vorsteuer nach Durchschnittssätzen gem. § 23a UStG möglich bzw. sinnvoll?

Zur Berechnung der abziehbaren Vorsteuer nach den allgemeinen Grundsätzen s. Prüfschema Vorsteuerabzug → Rz. 1457.

---

1) § 57 Abs. 4 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 11 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten. Zu den Einzelheiten und den satzungsmäßigen Voraussetzungen vgl. AEAO zu § 57 AO, Nr. 12 ff.
2) § 58a AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 13 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten. Zu den Einzelheiten und den satzungsmäßigen Voraussetzungen vgl. AEAO zu § 58a AO.
3) Zu den Einzelheiten und den satzungsmäßigen Voraussetzungen vgl. AEAO zu § 55 AO, Nr. 11 f.
4) BMF v. 21.11.2014, IV C 4 – S 2121/07/0010 :032, BStBl I 2014, 1581.
5) Vgl. AEAO zu § 58 AO, Nr. 6 ff.
6) Gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 12 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 gilt die zeitnahe Mittelverwendungspflicht nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45 000 €. Die Neuregelung ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten.
7) Vgl. AEAO zu § 55 AO, Nr. 19 ff.
8) Vgl. AEAO zu § 63 AO, Nr. 1.

Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen

☐ Wurden Sach- und Aufwandsspenden zutreffend beurteilt?

Beachte: Leistungen sind nicht spendenfähig, § 10b Abs. 3 Satz 1 EStG / § 9 Abs. 2 Satz 2 KStG / § 9 Nr. 5 Satz 13 GewStG; Anerkennung als Zuwendung nur über Verzicht = Aufwandsspende als Geldzuwendung möglich.

→ zu Aufwandsspenden s. BMF v. 25.11.2014[1], teilweise geändert durch BMF v. 24.8.2016[2].

→ zu Sachspenden s. BMF v. 7.11.2013[3].

b) Satzungsprüfung bei steuerbegünstigten Körperschaften (§ 60 AO)

1455 Die in den Steuergesetzen verankerten Vergünstigungen und Befreiungen dürfen nur Körperschaften erhalten, die nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung gemeinnützigen, mildtätigen und/oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 59 AO).

1. Liegt eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG vor?

☐ Verein (durch Eintragung in das Vereinsregister erlangt der Verein Rechtsfähigkeit; ggf. Abgrenzungsproblem zu BGB-Gesellschaft)

☐ Stiftung (bei selbständiger Stiftung Anerkennung der Rechtsfähigkeit durch Innenministerium/Bezirksregierungen der Länder erforderlich)

☐ GmbH oder andere Kapitalgesellschaften (Eintragung im Handelsregister zwingend)

☐ andere Körperschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG

☐ ja → weiter mit 2.

☐ nein → keine Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft.

2. Ist die Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig?

☐ ja → Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft grundsätzlich möglich; weiter mit 3.

☐ nein → Ist die Körperschaft beschränkt steuerpflichtig gem. § 2 Nr. 1 KStG und hat ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem der EU/EWR-Mitgliedsstaaten (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG)?

☐ ja → weiter mit 3.

☐ nein → keine Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft.

3. Werden die steuerbegünstigten Zwecke ausschließlich im Ausland ohne Inlandsbezug verwirklicht (§ 51 Abs. 2 AO, AEAO zu § 51 AO, Nr. 7)?

Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, muss gem. § 51 Abs. 2 AO entweder

☐ die Allgemeinheit im Inland gefördert werden oder

☐ die Tätigkeit im Ausland positive Rückwirkungen auf das Ansehen der Bundesrepublik Deutschland haben.

Achtung: § 51 Abs. 2 AO gilt auch für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften.

Der Inlandsbezug ist erfüllt

☐ ja → weiter mit 4.

☐ nein → keine Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft.

4. Liegt eine Satzung oder sonstige Verfassung vor (§ 59 AO)?

☐ ja → weiter mit 5.

☐ nein → keine Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft.

5. Entspricht die Satzung den gemeinnützigkeitsrechtlichen Erfordernissen (§ 60 AO)?

Die Satzung muss die in der Anlage 1 zu § 60 AO bezeichneten Festlegungen enthalten (§ 60 Abs. 1 Satz 2 AO). Das sind insb.:

☐ Zweck und Zweckverwirklichung (§ 60 i.V.m. §§ 52-54 AO)

☐ Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

☐ Ausschließlichkeit (§ 56 AO)

☐ Unmittelbarkeit (§ 57 AO)

☐ Vermögensbindung (§§ 61, 55 Abs. 1 Nr. 4 AO)

§ 60 Absatz 1 Satz 2 AO gilt ab dem VZ 2009 für alle Neugründungen und für ab 2009 erfolgte Satzungsänderungen bei bereits vor 2009 anerkannter Körperschaften.

1) BMF v. 25.11.2014, IV C 4 – S 2223/07/0010 :005, BStBl I 2014, 1584.
2) BMF v. 24.8.2016, IV C 4 – S 2223/07/0010: 007, BStBl I 2016, 994.
3) BMF v. 7.11.2013, IV C 4 – S 2223/07/0018 :005, BStBl I 2013, 1333.

Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, z.B. durch Nennung konkreter Beispiele, dass geprüft werden kann, ob die Steuervergünstigungen gewährt werden können.

☐ Förderung der Allgemeinheit bei den Zwecken im Sinne des § 52 AO gegeben?

☐ Schädliche Verfolgung politischer Zwecke (AEAO zu § 52 AO, Nr. 16)?

☐ Schädlicher Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung (§ 51 Abs. 3 AO; AEAO zu § 51 AO, Nr. 8 ff.)?

☐ Mittelweitergabe gem. § 58 Nr. 1 AO als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung festgelegt, wenn einzige Betätigung der Körperschaft?[1)]

Satzung entspricht den formellen Voraussetzungen

☐ ja

☐ nein → keine Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft.

c) Prüfschema für Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bei nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigten Körperschaften

1. Voraussetzungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) erfüllt? **1456**

☐ selbständige nachhaltige Tätigkeit

☐ zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen

☐ Tätigkeit geht über Vermögensverwaltung hinaus

2. Abgrenzung Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb, steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

☐ Steuerfreie Vermögensverwaltung

- ☐ Einnahmen aus Kapitalvermögen
- ☐ Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen
- ☐ Verpachtung von Rechten (z.B. Werberecht), Wirtschaftsgütern, Betrieben im Ganzen (z.B. Vereinsgaststätte)
- ☐ Beteiligung an nicht steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften (Ausnahme: Betriebsaufspaltung mit einer nicht ebenfalls steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft; beherrschender Einfluss z.B. durch Personenidentität in der Geschäftsführung. Dies gilt nicht für die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die ausschließlich der Vermögensverwaltung dient)[2)]

☐ Zweckbetrieb nach §§ 65-68 AO

- ☐ Zweckbetrieb gem. § 65 AO
- ☐ Zweckbetrieb gem. § 66 AO Wohlfahrtspflege
- ☐ Zweckbetrieb gem. § 67 AO Krankenhaus
- ☐ Zweckbetrieb gem. § 67a AO Sportliche Veranstaltung
- ☐ Zweckbetrieb gem. § 68 AO

☐ steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, z.B.

- ☐ Verkauf von Speisen + Getränken in einer Vereinsgaststätte, einem Kiosk oder bei einer Veranstaltung (ggf. Ausnahme: Zusammenhang mit § 68 Nr. 8 AO, § 66 AO)
- ☐ die Unterhaltung einer Kantine für die Arbeitskräfte der Geschäftsstelle
- ☐ der Verkauf von Gebrauchsgegenständen (z.B. Kugelschreiber oder Regenschirme mit Vereinslogo)
- ☐ die Herausgabe, der Verlag oder der entgeltliche Vertrieb von Druckerzeugnissen (z.B. Bücher, Broschüren, Zeitschriften, Fachzeitschriften, Fachzeitungen und andere fachliche Druckerzeugnisse, sofern nicht Zweckbetrieb §§ 65-68 AO)
- ☐ Eintrittsgelder aus geselligen Veranstaltungen
- ☐ entgeltliche Vorführung und Vermietung von Filmen und Tonträgern
- ☐ aktive Werbung/Sponsoring
- ☐ kurzfristige Vermietung von Wirtschaftsgütern/Grundstücken/Sportanlagen
- ☐ Anzeigenwerbung
- ☐ Verkauf von Altmaterial, Flohmarkt, Straßenfest

1) § 58 Nr. 1 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 12 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten.

2) Vgl. AEAO zu § 64 AO, Nr. 3.

- ☐ Sportliche Veranstaltungen mit Einnahmen > 45 000 € (wenn nicht § 67a Abs. 3 AO)
- ☐ Mitunternehmerschaft an einer Personengesellschaft (sofern nicht Zweckbetrieb §§ 65-68 AO)[1)]
- ☐ anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

3. Verstoßen die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gegen das Gebot der Selbstlosigkeit (vgl. AEAO zu § 55 AO, Nr. 1 f.) oder der Ausschließlichkeit (vgl. AEAO zu § 56 AO, Nr. 1 ff.)?

☐ ja → Steuerbegünstigung ist insg. ausgeschlossen

☐ nein → Steuerbegünstigung ist nicht ausgeschlossen

4. Ist der Gewinn aus dem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zutreffend ermittelt worden?

☐ Zuordnung von Ausgaben zutreffend (vgl. AEAO zu § 64 AO, Nr. 4 ff.)?

☐ Nichtsteuerbarkeit von echten Mitgliedsbeiträgen (§ 8 Abs. 5 KStG) beachtet?

5. Erzielt der einheitlich steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 2 AO) insg. einen Gewinn/Überschuss?

☐ ja

☐ nein

- ☐ aber zulässig nach AEAO zu § 55 AO, Nr. 4 ff.
- ☐ nicht zulässig; →Aberkennung der Steuerbegünstigung möglich.

6. Betragen die Bruttoeinahmen des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mehr als 35 000 € (vgl. § 64 Abs. 3 AO; AEAO zu § 64 AO, Nr. 18 ff.; ab dem VZ 2020: 45 000 €/Jahr[2)])?

☐ ja → partielle Steuerpflicht für KSt und GewSt.

☐ nein → keine Steuerpflicht.

Beachte: Sofern Einnahmen < 35 000 € (ab dem VZ 2020: 45 000 €/Jahr[3)]), keine Einbeziehung des Gewinns bzw. Verlustes in Verlustfeststellungsbescheide nach § 10d EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG bzw. § 10a GewStG.

d) Vorsteuerabzug bei steuerbegünstigten Körperschaften

1457 Da die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigten Körperschaften sowohl einen unternehmerischen Bereich (Vermögensverwaltung, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO) als auch einen außerunternehmerischen Bereich (= ideeller Bereich) haben können, kommt der Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer eine besondere Bedeutung zu.

Bei Wirtschaftsgütern, insb. bei denjenigen, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, ist ggf. eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG vorzunehmen. Hinsichtlich der grundsätzlichen Berechtigung zum Vorsteuerabzug gelten die allgemeinen Grundsätze. Gemäß § 15 Abs. 1 UStG sind Vorsteuern u.a. nur dann abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit Leistungen für das Unternehmen stehen. Ein eventueller Ausschluss vom Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1a UStG ist zu beachten. Ein Gegenstand kann nur dann dem Unternehmen zugeordnet werden, wenn er zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt wird (zur Ausnahme bei Grundstücken s. § 15 Abs. 1b UStG).

1. Kann der Eingangsumsatz eindeutig dem ideellen (= nichtunternehmerischen) Bereich zugeordnet werden?

☐ ja → kein Vorsteuerabzug.

☐ nein → weiter mit 2.

2. Stehen die dem unternehmerischen Bereich zuzuordnenden Eingangsleistungen in Zusammenhang mit Ausschlussumsätzen i.S.d. § 15 Abs. 2 UStG?

Ausschlussumsätze sind z.B. folgende steuerfreie Umsätze:

- ☐ eng verbundene Umsätze von Krankenhäusern (§ 4 Nr. 16 UStG);
- ☐ Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 4 Nr. 18 UStG);
- ☐ Umsätze von kulturellen Einrichtungen (§ 4 Nr. 20 UStG);
- ☐ Vorträge, Kurse (§ 4 Nr. 22 Buchst. a UStG);
- ☐ sportliche Veranstaltungen (§ 4 Nr. 22 Buchst. b UStG).

1) Vgl. AEAO zu § 64 AO, Nr. 3.
2) § 64 Abs. 3 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 15 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten.
3) § 64 Abs. 3 AO i.d.F. des Art. 27 Nr. 15 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6 ist gem. Art. 50 Abs. 1 des JStG 2020 am 29.12.2020 in Kraft getreten.

☐ ja → kein Vorsteuerabzug.

☐ nein → voller Vorsteuerabzug möglich, weiter mit 3.

☐ teilweise → Vorsteueraufteilung; weiter mit 3.

3. Kann der Eingangsumsatz ausschließlich dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden?

Kann der Eingangsumsatz entweder

☐ nicht ausschließlich dem unternehmerischen (ggf. auf Antrag bei mindestens 10 % unternehmerischer Nutzung) oder dem ideellen Bereich

und/oder

☐ im unternehmerischen Bereich nicht eindeutig den steuerpflichtigen oder steuerfreien Ausgangsumsätzen

zugeordnet werden, so ist eine Aufteilung der Vorsteuer – ggf. im Wege der sachgerechten Schätzung – erforderlich. Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Einnahmen ist möglich, wenn keine andere Aufteilungsmethode in Betracht kommt (vgl. UStAE zu § 2 UStG, Nr. 2.10 hinsichtlich der Aufteilung ideeller/unternehmerischer Bereich bzw. § 15 Abs. 4 UStG hinsichtlich der Aufteilung im unternehmerischen Bereich). Ändert sich das Aufteilungsverhältnis in den Folgejahren, ist eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG zu prüfen. In Fällen der Aufteilung der Vorsteuer entfällt insoweit die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe (s. 5.).

Ausschließliche Zuordnung zum unternehmerischen Bereich:

☐ ja → voller Vorsteuerabzug möglich; weiter mit 4.

☐ nein → Vorsteueraufteilung (1. Stufe) erforderlich; für danach verbleibenden grds. abzugsfähigen Teil weiter mit 4.

4. Kann der Eingangsumsatz ausschließlich Umsätzen zugeordnet werden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (steuerpflichtige Umsätze oder steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug)?

☐ ja → voller Abzug des unter 3. ermittelten Wertes; weiter mit 5.

☐ nein → weitere Aufteilung des unter 3. ermittelten Wertes (Vorsteueraufteilung 2. Stufe) erforderlich.

5. Wird der dem unternehmerischen Bereich zugeordnete Gegenstand, der nach Nr. 3 und Nr. 4 zum vollem oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, auch im ideellen Bereich verwendet?

☐ ja → Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe, § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG; Bemessungsgrundlage § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG.

☐ nein → keine unentgeltliche Wertabgabe.

e) Prüfschema zum Grundsatz der Vermögensbindung bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO)

Über § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO soll die finale Verwendung des Vermögens für steuerbegünstigte Zwecke sichergestellt werden. **1458**

Falls das Vermögen nicht für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird, können im Rahmen der Festsetzungsfrist rückwirkend für bis zu zehn Jahre noch Steuerfestsetzungen erfolgen oder geändert werden (§ 63 Abs. 2 AO i.V.m. § 61 Abs. 3 AO, AEAO zu § 61 AO, Nr. 1 ff.).

☐ Wie erfolgte die Abwicklung hinsichtlich der Sachgegenstände?

☐ Veräußerung

☐ Weitergabe an:

☐ andere Verwendung:

☐ Wie sind die vorhandenen liquiden Mittel verwendet worden?

☐ Weitergabe an die in der Vermögensbindung benannte steuerbegünstigte Körperschaft oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder j.P.d.ö.R. durch

☐ Überweisung

☐ Weitergabe in bar

☐ andere Verwendung:

☐ Der Grundsatz der Vermögensbindung wurde beachtet:

☐ ja

☐ nein → im VZ des Verstoßes keine Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft möglich; Nachversteuerung gem. § 61 Abs. 3 AO und Inhaftungnahme für ausgestellte Zuwendungsbescheinigungen gem. § 10b Abs. 4 EStG / § 9 Abs. 3 Satz 2 ff. KStG / § 9 Nr. 5 Satz 14 ff. GewStG möglich.

XXV. Anlage Geno/Ver – Steuerbefreiung von Genossenschaften und Vereinen

1. Übersicht über Inhalt und Bedeutung der Anlage Geno/Ver

Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Anlage Geno/Ver 2021

zur Körperschaftsteuererklärung

Steuerbefreiung von Genossenschaften und Vereinen

1459 Die Anlage Geno/Ver ist von **Genossenschaften und Vereinen** auszufüllen, die nach **§ 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG** (Wohnungswesen) oder **§ 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG** (Land- und Forstwirtschaft) ganz oder teilweise von der **Körperschaftsteuer befreit** werden können.

1460 Die Anlage Geno/Ver dient der **Prüfung der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung** nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG bzw. § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG und ist zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 einzureichen.

1461 Die Anlage ist in **zwei Abschnitte** gegliedert:

- **Genossenschaften und Vereine**, die nach **§ 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG** (Land- und Forstwirtschaft) steuerbefreit werden können, haben die **Zeilen 1 bis 1c** auszufüllen.
- Angaben zu **Genossenschaften und Vereinen** i.S.d. **§ 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG** (Wohnungswesen) sind in den **Zeilen 3 bis 34** zu machen.

2. Genossenschaften und Vereine i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG – Land- und Forstwirtschaft (Zeilen 1–1c)

Zeile	**Genossenschaften und Vereine im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 14 KStG** 239		
1	Die Aufteilung der Einnahmen in steuerpflichtige und steuerfreie Tätigkeiten und die Ermittlung des Gewinns aus steuerpflichtigen Tätigkeiten werden/wurden gesondert übermittelt. 74		1 = Ja
			EUR
1a	Gesamteinnahmen (ohne Einnahmen gemäß § 5 Absatz 1 Nummer 14 Satz 3 KStG)		
1b	Einnahmen gemäß § 5 Absatz 1 Nummer 14 Satz 2 KStG (partiell steuerpflichtiger Geschäftsbereich)		
1c	Prozentsatz der Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten (Betrag laut Zeile 1b dividiert durch den Betrag laut Zeile 1a multipliziert mit 100)	19.216	%

Genossenschaften und Vereine im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 10 KStG 239		
	Gesamt	Nicht begünstigt
	EUR	EUR
	1	2

1462 **Genossenschaften und Vereine**, die auf dem Gebiet der **Land- und Forstwirtschaft** im Interesse ihrer Mitglieder tätig sind[1], sind mit den in **§ 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 KStG** genannten Tätigkeiten von der Körperschaftsteuer befreit. Für Einnahmen aus anderen, nicht unter § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 KStG fallende Tätigkeiten besteht gem. § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 2 KStG partielle Steuerpflicht. Dies gilt jedoch nur, wenn die Einnahmen aus den nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 KStG begünstigten Tätigkeiten nicht mehr als 10 % der Gesamteinnahmen betragen. Andernfalls ist die Genossenschaft bzw. der Verein nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 2 KStG in vollem Umfang steuerpflichtig.[2]

1463 Die Ermittlungen der **Aufteilung der Einnahmen** auf steuerpflichtige und steuerfreie Tätigkeiten sowie des Gewinns aus den steuerpflichtigen Tätigkeiten sind gesondert zu übermitteln. In **Zeile 1** ist durch Angabe der Ziffer „1“ anzugeben, ob die Übermittlung bereits erfolgte bzw. noch erfolgen wird. Die Ermittlung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

1464 In **Zeile 1a** sind die **Gesamteinnahmen** der Genossenschaft bzw. des Vereins zu erklären. Bei Genossenschaften und Vereinen, deren Geschäftsbetrieb sich überwiegend auf die Durchführung von Milchqualitäts- und Milchleistungsprüfungen oder auf die Tierbesamung beschränkt, bleiben die auf diese Tätigkeiten gerichteten Zweckge-

1) Zu den begünstigten Genossenschaften zählen Molkereigenossenschaften (R 5.12 KStR 2015, H 5.12 KStH 2015), Winzergenossenschaften (R 5.13 KStR 2015), Pfropfrebengenossenschaften (R 5.14 KStR 2015) und andere Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die Erzeugnisse der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe ihrer Mitglieder bearbeiten (R 5.15 KStR 2015). Diese Grundsätze gelten für Vereine i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG entsprechend (R 5.16 KStR 2015).

2) Zur allgemeinen Zuordnung der begünstigten und der nicht begünstigten Tätigkeiten vgl. R 5.11 KStR 2015 und H 5.11 KStH 2015.

schäfte mit Nichtmitgliedern bei der Berechnung der 10-Prozentgrenze außer Ansatz (§ 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 3 KStG); derartige Einnahmen sind daher nicht anzugeben.[1)]

In **Zeile 1b** sind die Einnahmen anzugeben, die aus einem **partiell steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb** i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 2 KStG stammen. **1465**

In **Zeile 1c** ist der Prozentsatz der Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten lt. Zeile 1b im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen lt. Zeile 1a anzugeben. In dieser Höhe besteht partielle Steuerpflicht. Betragen die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten mehr als 10 % der Gesamteinnahmen, ist die Steuerbefreiung insgesamt ausgeschlossen. **1466**

3. Genossenschaften und Vereine i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG – Wohnungswesen (Zeilen 3–34)

Genossenschaften und Vereine, die Wohnungen herstellen oder erwerben und diese an Mitglieder zur Nutzung oder zur Miete überlassen, sind insoweit nach **§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. a KStG** von der Körperschaftsteuer befreit. Gleiches gilt für den Betrieb bzw. die Überlassung von hergestellten oder erworbenen Gemeinschafts- oder Folgeeinrichtungen an die Mitglieder (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. b KStG). In die Genossenschaft investierende Mitglieder i.S.d. § 8 Abs. 2 GenG sind keine Mitglieder i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 5 KStG). § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 KStG ist gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 6 KStG auch auf Verträge zur vorübergehenden Unterbringung von Wohnungslosen anzuwenden, die mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder mit steuerbegünstigten Steuerpflichtigen i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, die Mitglied sind, abgeschlossen werden. Eine Einweisungsverfügung nach den Ordnungsbehördengesetzen der Länder steht dem Abschluss eines solchen Vertrags gleich (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 7 KStG). Für nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 KStG nicht begünstigte Einnahmen besteht gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG partielle Steuerpflicht. Betragen die Einnahmen aus partieller Steuerpflicht jedoch mehr als 10 % der Gesamteinnahmen, so ist die Genossenschaft bzw. der Verein in vollem Umfang steuerpflichtig. Erzielt das Unternehmen Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus Anlagen, für den es unter den Voraussetzungen des § 21 Abs. 3 EEG einen Anspruch auf Zahlung eines Mieterstromzuschlags hat, erhöht sich die Grenze des § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG für nicht begünstigte Einnahmen gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 KStG auf 20 %, wenn diese Grenze nur durch die Einnahmen aus der Lieferung von Strom überschritten wird. Zu den Einnahmen nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 KStG gehören auch Einnahmen aus der zusätzlichen Stromlieferung i.S.d. § 42a Abs. 2 Satz 6 EnWG sowie Einnahmen aus der Einspeisung von Strom aus diesen Anlagen (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 4 KStG). **1467**

Einzelheiten zur Steuerbefreiung und zur Aufteilung der Einnahmen können dem BMF-Schreiben vom 22.11.1991[2)] entnommen werden.

Maßgebend sind die **Bruttoeinnahmen**, also einschließlich Umsatzsteuer. Die Zuordnung der Einnahmen zum VZ richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen des Vermögensvergleichs.

Anhand der Angaben in den Zeilen 3 bis 31 wird ermittelt, ob die Einnahmen aus partieller Steuerpflicht 10 % der Gesamteinnahmen nicht überschritten haben.

Die Zeilen 3 bis 29 der Anlage Geno/Ver sehen eine **Dreiteilung** hinsichtlich der Zuordnung der Einnahmen zum begünstigten und zum nicht begünstigten Tätigkeitsbereich vor: **1468**

- **Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung** (Zeilen 3 bis 20),
- **Korrekturen** der Positionen **der Gewinn- und Verlustrechnung** (Zeilen 21 bis 26),
- **Einnahmen/Ausgaben außerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung** (Zeilen 27 bis 29).

In den Zeilen 3 bis 27 sind die Einnahmen **ohne Umsatzsteuer** einzutragen. Die Umsatzsteuer wird erst in Zeile 28 zugeordnet und hinzugerechnet.

In **Spalte 1** sind die **Gesamteinnahmen** und in **Spalte 2** die (insgesamt bzw. anteilig) **nicht begünstigten Einnahmen** anzugeben. **1469**

1) Zu den Einzelheiten vgl. R 5.11 Abs. 3 KStR 2015.
2) BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014.

a) Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung (Zeilen 3–20)

	Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung		
2 frei			
3	Umsatzerlöse aus der Hausbewirtschaftung		
4	Dazu: Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Grundstücken		
5	Davon ab: nach Billigkeitsregelung auszunehmender Erlös		
6	Dazu: Umsatzerlöse aus Betreuungstätigkeit		
7	Dazu: Umsatzerlöse aus anderen Lieferungen und Leistungen		
8	Dazu: Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus Anlagen, für den die Körperschaft unter den Voraussetzungen des § 21 Absatz 3 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes einen Anspruch auf Zahlung eines Mieterstromzuschlags hat		
9 frei			
10	Dazu: Sonstige betriebliche Erträge		
11	Dazu: Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (einschließlich Gewinnübernahme aus Organgesellschaften)		
12	Dazu: Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens		
13	Dazu: Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge		
14	Dazu: Außerordentliche Erträge		
15	Davon ab: Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen		
16	Davon ab: Auflösung aktivisch abzusetzender Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen		
17	Davon ab: Zahlungseingänge auf in früheren Jahren wertberichtigte Forderungen		
18	Davon ab: Erträge aus der Ausbuchung von Verbindlichkeiten		
19	Davon ab: Erträge aus Aufzinsung		
20	Davon ab: Eintrittsgelder		

1470 Es sind im Einzelnen folgende Positionen aus der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben und fortlaufend zu addieren:

In **Zeile 3** (Spalten 1 und 2) **Umsatzerlöse aus der Hausbewirtschaftung**.

Begünstigt sind die Umsätze aus der **Überlassung selbst hergestellter oder erworbener Wohn- und Zubehörräume** auf Grund eines Miet- oder Nutzungsvertrags an Mitglieder bzw. deren Ehegatten zur Miete oder zur Nutzung.

Grds. nicht begünstigt ist die Überlassung von Wohnungen an Nichtmitglieder, die Überlassung gewerblich genutzter Räume und von Wohnungen, bei denen die Genossenschaft bzw. der Verein selbst über das Nutzungsrecht nur auf Grund Miete, Pacht, Nießbrauch oder ähnlicher Verträge verfügt.[1)] Hiervon ausgenommen ist gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 6 KStG die Überlassung von Wohnungen an Nichtmitglieder, die auf Verträgen zur vorübergehenden Unterbringung von Wohnungslosen beruhen, die mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder mit steuerbegünstigten Steuerpflichtigen i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, die Mitglied sind, abgeschlossen werden. Eine Einweisungsverfügung nach den Ordnungsbehördengesetzen der Länder steht dem Abschluss eines solchen Vertrags gleich (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 7 KStG).

1471 In **Zeile 4** (Spalten 1 und 2) **Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Grundstücken**.

Begünstigt ist der Verkauf der Grundstücke, deren Bewirtschaftung nach den Grundsätzen in Zeile 3 begünstigt ist. Nicht begünstigt ist der Verkauf der Grundstücke, deren Bewirtschaftung nach den Grundsätzen in Zeile 3 nicht begünstigt ist und soweit gewerblicher Grundstückshandel vorliegt.[2)]

1472 In **Zeile 5** (Spalten 1 und 2) auf Grund von (nicht zwingend ländereinheitlichen) **Billigkeitsregelungen** auszunehmende, an sich nicht begünstigte Einnahmen. Diese Einnahmen werden nicht dem begünstigten Bereich zuge-

1) Vgl. BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 16 bis 24.
2) Vgl. BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 39 und 42.

rechnet, sondern werden von den Gesamteinnahmen und den nicht begünstigten Einnahmen in den Zeilen 3 und 4 abgezogen. Gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 6 KStG ist die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 KStG auch auf Verträge zur vorübergehenden Unterbringung von Wohnungslosen anzuwenden, die mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder mit steuerbegünstigten Steuerpflichtigen i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, die Mitglied sind, abgeschlossen werden. Eine Einweisungsverfügung nach den Ordnungsbehördengesetzen der Länder steht dem Abschluss eines solchen Vertrags gleich (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 7 KStG). Der Billigkeitsregelung bei vorübergehender Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern für die VZ 2014 bis 2021[1] bedarf es daher insoweit nicht mehr.

Hiervon zu unterscheiden sind die an sich nicht begünstigten Umsatzerlöse, die aus Billigkeitsgründen direkt dem begünstigten Bereich zugeordnet werden und somit nicht in Spalte 2 zu erfassen sind.[2]

In **Zeile 6** (Spalten 1 und 2) **Umsatzerlöse aus Betreuungstätigkeit**. **1473**

Die Zuordnung zum begünstigten Bereich richtet sich nach dem Zusammenhang mit der Begünstigung der Hausbewirtschaftung lt. Zeile 3.

In **Zeile 7** (Spalten 1 und 2) **Umsatzerlöse aus anderen Lieferungen und Leistungen**. Hierunter fallen bspw. die Durchführung von Reparaturen, das Anzeigengeschäft in Mieterzeitschriften oder die Einräumung von Erbbaurechten. Zur Aufteilung in begünstigte und nicht begünstigte Erlöse s. Rz. 42 des BMF-Schreibens vom 22.11.1991[3]. Hierzu zählen auch die Einnahmen aus dem Betrieb bzw. der Überlassung von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen (s. Zeile 32 f., → Rz. 1501 f.).[4] **1474**

In **Zeile 8** sind die **Einnahmen aus der Lieferung von Strom** aus Anlagen, für den unter den Voraussetzungen des § 21 Abs. 3 EEG ein Anspruch auf Zahlung eines Mieterstromzuschlags besteht, einzutragen. Der Betrieb von Stromerzeugungsanlagen und der Stromverkauf rechnen zu den nicht von § 5 Abs. 1 N. 10 Satz 1 KStG begünstigten Tätigkeiten. § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 KStG sieht vor, dass Wohnungsgenossenschaften und -vereine für ihre Vermietungserträge auch dann die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 KStG erhalten, wenn ihre übrigen Einnahmen nur wegen der Stromlieferung aus Mieterstromanlagen zwar die Unschädlichkeitsgrenze von 10 % der Gesamteinnahmen übersteigen, die nicht begünstigten Einnahmen aber nicht 20 % der Gesamteinnahmen übersteigen. Nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 4 KStG gehören auch Einnahmen aus der Lieferung von Strom an den Mieter in Zeiten, in denen kein Strom aus den Mieterstromanlagen geliefert werden kann (vgl. § 42a Abs. 2 Satz 6 EnWG), zu der begünstigten Stromlieferung aus Mieterstromanlagen. Ebenfalls zu diesen Einnahmen gehören Einnahmen aus der Einspeisung des nicht an die Mieter abgegebenen Überschussstroms aus diesen Anlagen, da der Anteil des erzeugten Stroms, der an Mieter abgegeben wird, starken Schwankungen unterliegen kann, d.h. der Überschuss dann ins Netz eingespeist wird. § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 und 4 KStG ändern jedoch nichts daran, dass Wohnungsgenossenschaften und -vereine mit den Einnahmen aus der Stromlieferung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG der Besteuerung unterliegen. **1475**

In **Zeile 10** (Spalten 1 und 2) **sonstige betriebliche Erträge**.[5] **1476**

In **Zeile 11** (Spalten 1 und 2) **Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**. Diese nicht begünstigten Einnahmen sind lt. Rz. 42 des BMF-Schreibens vom 22.11.1991[6] die erhaltenen Leistungen (z.B. Gewinnausschüttungen) der Kapitalgesellschaft zzgl. der darauf einbehaltenen Kapitalertragsteuer. Die Erträge sind einschließlich der Gewinnübernahme (Gewinnabführung auf Grund des Ergebnisabführungsvertrags) aus Organgesellschaften einzutragen.; eine Verlustübernahme auf Grund des Ergebnisabführungsvertrags stellt keine negative Einnahme dar. **1477**

In **Zeile 12** (Spalten 1 und 2) **Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen** des Finanzanlagevermögens.[7] **1478**

In **Zeile 13** (Spalten 1 und 2) **sonstige Zinsen und ähnliche Erträge**.[8] **1479**

In **Zeile 14** (Spalten 1 und 2) **außerordentliche Erträge**. **1480**

Die Zuordnung zum begünstigten Bereich richtet sich nach dem Zusammenhang mit begünstigten Tätigkeiten lt. Zeilen 3 bis 13.

In den Zeilen 15 bis 20 sind **Erträge abzuziehen**, die in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen sind, aber keine Einnahmen im Sinne der vorzunehmenden Vergleichsrechnungen darstellen.[9] Sie sind jeweils von der Spalte abzuziehen, in der sie enthalten sind bzw. in den Vj. waren. Dazu zählen: **1481**

In **Zeile 15** (Spalten 1 und 2) **Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen**. **1482**

1) Vgl. BMF v. 20.11.2014, IV C 2 – S 2730/0-01, 2014/1036/1036761, BStBl I 2014, 1613 i.V.m. BMF v. 31.7.2018, IV C 2 – S 2730/15/10001, BStBl I 2018, 982.
2) Vgl. BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 19 bis 21.
3) BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 42.
4) Vgl. BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 25 bis 29.
5) Zu Beispielen und der Zuordnung zu den begünstigten oder nicht begünstigten Einnahmen s. BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 38 bis 42.
6) BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 42.
7) Zur Zuordnung zu den begünstigten oder nicht begünstigten Einnahmen s. BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 41. Zur Erfassung von Umschichtungsgewinnen s. BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 35.
8) Vgl. BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 35, 41.
9) BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 36.

1483 In **Zeile 16** (Spalten 1 und 2) die **Auflösung aktivisch abzusetzender Pauschalwertberichtigungen** auf Forderungen.

1484 In **Zeile 17** (Spalten 1 und 2) **Zahlungseingänge auf in früheren Jahren wertberichtigte Forderungen**.

Die Einnahme wurde bereits im Jahr der Aktivierung der Forderung in den Zeilen 3 bis 14 erfasst und darf daher nicht erneut berücksichtigt werden.

1485 In **Zeile 18** (Spalten 1 und 2) **Erträge aus der Ausbuchung von Verbindlichkeiten**.

1486 In **Zeile 19** (Spalten 1 und 2) **Erträge aus Aufzinsung**.

1487 In **Zeile 20** (Spalte 1) **Eintrittsgelder**. Eintrittsgelder gehören nicht zu der Geschäftstätigkeit der Genossenschaft bzw. des Vereins und sind daher nicht zu berücksichtigen. Sie können nur von Mitgliedern stammen und sind ausschließlich in Spalte 1 zu erfassen.

b) Korrekturen der Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung (Zeilen 21–26)

	Korrekturen der Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung		
21	Davon ab: Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens		
22	Dazu: Veräußerungserlös aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens		

Steuernummer

- 2 -

Zeile		Gesamt	Nicht begünstigt
		EUR	EUR
		1	2
23	Davon ab: Erträge aus dem Abgang von Wertpapieren des Umlaufvermögens		
24	Dazu: Veräußerungserlös aus dem Abgang von Wertpapieren des Umlaufvermögens		
25	Davon ab: Erträge aus Beteiligungen an Personengesellschaften		
26	Dazu: anteilige Einnahmen aus Beteiligungen an Personengesellschaften		

1488 Zur weiteren Ermittlung der Höhe der nicht begünstigten Einnahmen sind folgende **Korrekturen der Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung** vorzunehmen, sofern die Gewinn- und Verlustrechnung bei den folgenden Geschäftsvorfällen nur die Gewinne, nicht aber die für die 10 %-Grenze maßgebenden Einnahmen enthält:[1)]

1489 In **Zeile 21** (Spalten 1 und 2) sind **Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens** abzuziehen, da maßgebend für die Höhe der Einnahmen nicht der Gewinn aus der Veräußerung, sondern die Einnahmen aus der Veräußerung sind. Diese sind in Zeile 22 zu erfassen.

1490 In **Zeile 22** (Spalten 1 und 2) sind **Veräußerungserlöse aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens** hinzuzurechnen (vgl. Zeile 21).

1491 In **Zeile 23** (Spalten 1 und 2) sind **Erträge aus dem Abgang von Wertpapieren des Umlaufvermögens** abzuziehen, da maßgebend für die Höhe der Einnahmen nicht der Gewinn aus der Veräußerung, sondern die Einnahmen aus der Veräußerung sind. Diese sind in Zeile 24 zu erfassen.

1492 In **Zeile 24** (Spalten 1 und 2) sind **Veräußerungserlöse aus dem Abgang von Wertpapieren des Umlaufvermögens** hinzuzurechnen (vgl. Zeile 23).

1493 In **Zeile 25** (Spalten 1 und 2) sind **Erträge aus Beteiligungen an Personengesellschaften** abzuziehen, weil nicht auf den in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Beteiligungsertrag, sondern auf die anteiligen Einnahmen der Personengesellschaft abzustellen ist. Diese sind in Zeile 26 zu erfassen.[2)]

1494 In **Zeile 26** (Spalten 1 und 2) sind die **anteiligen Einnahmen aus Beteiligungen an Personengesellschaften** hinzuzurechnen (vgl. Zeile 25).

1) BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 33.
2) BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 42.

c) Einnahmen/Ausgaben außerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung (Zeilen 27–29)

	Einnahmen/Ausgaben außerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung		
27	Dazu: Zum Beispiel Rückzahlungen von Darlehen (Aktivgeschäft) und anderen Ausleihungen mit einer Gesamtlaufzeit von mehr als einem Jahr sowie Tausch von Wertpapieren		
28	Dazu / Davon ab: Umsatzsteuer		
29	Dazu / Davon ab: Sonstiges (gegebenenfalls laut gesonderter Erläuterung) 74		

In den Zeile 27 bis 29 (Spalten 1 und 2) sind Einnahmen anzugeben, die nicht in den Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten sind. Hierzu zählen z.B. **Rückzahlungen von Darlehen** (Aktivgeschäft) und **anderen Ausleihungen** mit einer Gesamtlaufzeit von mehr als einem Jahr sowie der **Tausch von Wertpapieren**, die in **Zeile 27** zu erfassen sind.[1] **1495**

In **Zeile 28** (Spalten 1 und 2) ist die auf die in den Einnahmen lt. Zeilen 3 bis 27 entfallende **Umsatzsteuer** einzutragen (→ Rz. 1470 ff.) und hinzuzurechnen bzw. abzuziehen.[2] **1496**

In **Zeile 29** (Spalten 1 und 2) sind **sonstige Einnahmen/Ausgaben** auszuweisen und hinzuzurechnen bzw. abzuziehen, die in den vorgehenden Zeilen nicht aufgeführt sind, aber auf Grund der Systematik der Ermittlung zu berücksichtigen wären. Diese sind ergänzend gesondert zu erläutern. Die Erläuterung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. **1497**

d) Ermittlung des Prozentsatzes der Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten (Zeilen 30–31)

	Summe der Einnahmen		
30	Summe		
	Ermittlung des Prozentsatzes der Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten		
30a	Prozentsatz der Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten ohne Einnahmen laut Zeile 8 Spalte 2 (Differenz der Beträge laut Zeile 30 Spalte 2 und Zeile 8 Spalte 2 dividiert durch Betrag laut Zeile 30 Spalte 1 multipliziert mit 100)	19.213	%
31	Prozentsatz der Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten (Betrag laut Zeile 30 Spalte 2 dividiert durch Betrag laut Zeile 30 Spalte 1 multipliziert mit 100)	19.218	%

In den Zeilen 30 bis 31 wird ermittelt, in welchem prozentualen Umfang Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten erzielt wurden. In **Zeile 30** (Spalten 1 und 2) ist die **Summe der Beträge** aus den Zeilen 3 bis 29 anzugeben. **1498**

In **Zeile 30a** erfolgt die **Ermittlung des Prozentsatzes der Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten** ohne die Einnahmen lt. Zeile 8 aus der Lieferung von Strom (→ Rz. 1475). Dieser ergibt sich aus dem Verhältnis des Betrags aus Zeile 30, Spalte 2 abzgl. des Betrags aus Zeile 8, Spalte 2 zu den Gesamteinnahmen (Betrag aus Zeile 30, Spalte 1). Insoweit besteht partielle Steuerpflicht. Sofern die nicht begünstigten Einnahmen ohne die Einnahmen aus der Lieferung von Strom (→ Rz. 1475) mehr als 10 % betragen, verliert die Genossenschaft bzw. der Verein die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 KStG vollständig. **1499**

In **Zeile 31** erfolgt die **Ermittlung des Prozentsatzes der Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten** einschließlich der Einnahmen lt. Zeile 8 aus der Lieferung von Strom. Hierdurch wird ermittelt, ob die Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten nur wegen der Lieferung von Strom mehr als 10 % betragen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG nicht begünstigten Einnahmen aber insgesamt nicht 20 % der Gesamteinnahmen übersteigen (→ Rz. 1475). Der Prozentsatz ergibt sich aus dem Verhältnis des Betrags aus Zeile 30, Spalte 2 zu den Gesamteinnahmen (Betrag aus Zeile 30, Spalte 1). Beträgt der Prozentsatz mehr als 20 %, kommt die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 KStG insgesamt nicht in Betracht. Beträgt der Prozentsatz nicht mehr als 20 %, bleibt die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 KStG erhalten, während für die nicht begünstigten Einnahmen (einschließlich der Einnahmen aus der Lieferung von Strom) partielle Steuerpflicht besteht. **1500**

e) Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen (Zeilen 32–33)

	Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen		
32	Es werden notwendige Gemeinschaftsanlagen und/oder Folgeeinrichtungen betrieben, die überwiegend von Mitgliedern benutzt werden.		1 = Ja
33	Erläuterungen zur Notwendigkeit und zum Anteil der überwiegenden Nutzung werden/wurden gesondert übermittelt. 74		1 = Ja

1) BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 34.
2) BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 32.

1501 In **Zeile 32** ist mit Angabe der Ziffer „1 = Ja" zu erklären, wenn **notwendige Gemeinschaftsanlagen und/oder Folgeeinrichtungen** betrieben werden, die überwiegend von Mitgliedern benutzt werden.[1)] Die entsprechenden Einnahmen sind in Zeile 7 (→ Rz. 1474) einzutragen.

1502 Wurden notwendige Gemeinschaftsanlagen und/oder Folgeeinrichtungen betrieben, die überwiegend von Mitgliedern benutzt werden, sind zusätzlich die **Notwendigkeit und die Ermittlung des Anteils** der überwiegenden Nutzung zu erläutern und gesondert zu übermitteln. Ob die gesonderte Übermittlung bereits erfolgte oder noch erfolgen wird, ist in **Zeile 33** durch Angabe der Ziffer „1 = Ja" anzugeben. Die Erläuterung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

f) Beizufügende Unterlagen (Zeile 34)

Beizufügende Unterlagen

34	Die Prüfungsberichte des zuständigen Prüfungsverbandes und je eine Abschrift der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und des Geschäftsberichts für den Veranlagungszeitraum sowie die Ermittlung des Gewinns aus partiell steuerpflichtigen Tätigkeiten werden/wurden gesondert übermittelt. 74		1 = Ja

1503 In **Zeile 34** ist der Hinweis enthalten, dass der Steuererklärung die **Prüfungsberichte** des zuständigen Prüfungsverbands und je eine Abschrift der **Bilanz**, der **Gewinn- und Verlustrechnung** und des **Geschäftsberichts** für das Geschäftsjahr 2021 (2020/2021) sowie die Ermittlung des Gewinns aus partiell steuerpflichtigen Tätigkeiten gesondert zu übermitteln sind. Durch Angabe der Ziffer „1 = Ja" ist anzugeben, ob die Übermittlung bereits erfolgte bzw. noch erfolgen wird. Sofern nicht bereits gesetzlich eine elektronische Übermittlungspflicht besteht[2)], sind die Unterlagen möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

1) Vgl. BMF v. 22.11.1991, IV B 7 – S 2730 – 24/91, BStBl I 1991, 1014, Rz. 25 bis 29.
2) Zur Übermittlungspflicht der sog. E-Bilanz nach § 5b EStG vgl. BMF v. 19.1.2010, IV C 6 – S 2133 b/0, BStBl I 2010, 47 und bei (partieller) Steuerbefreiung vgl. BMF v. 19.12.2013, IV C 6 – S 2133-b/11/10009 :004, DStZ 2014, 97. Steuerbefreite Körperschaften müssen im amtlichen Datensatz Angaben zu „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle" machen; vgl. hierzu BMF v. 13.6.2014, IV C 6 – S 2133 b/11/10016 :004, BStBl I 2014, 886. Zur Übermittlungspflicht der Anlage EÜR vgl. § 60 Abs. 4 EStDV.

XXVI. Anlage Kassen – Steuerbefreiung von rechtsfähigen Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

1. Übersicht über Inhalt und Bedeutung der Anlage Kassen

Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage Kassen **2021**

zur Körperschaftsteuererklärung

Steuerbefreiung von rechtsfähigen Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen (§ 5 Absatz 1 Nummer 3 KStG, § 3 Nummer 9 GewStG)

Die **Anlage Kassen** ist von rechtsfähigen Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen auszufüllen, die nach **§ 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG** und **§ 3 Nr. 9 GewStG** ganz oder teilweise von der **Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit** werden können. Die Anlage Kassen dient der **Prüfung der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung** nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG und ist zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 einzureichen. **1504**

Als **Pensionskassen** sind sowohl die in § 1b Abs. 3 Satz 1 BetrAVG als solche bezeichneten rechtsfähigen Versorgungseinrichtungen als auch rechtlich unselbständige Zusatzversorgungseinrichtungen des öffentlichen Dienstes i.S.d. § 18 BetrAVG anzusehen, die den Leistungsberechtigten (Arbeitnehmer und Personen i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG sowie deren Hinterbliebene) auf ihre Leistungen einen Rechtsanspruch gewähren.

Bei **Sterbekassen** handelt es sich um Einrichtungen, welche die Versicherung auf den Todesfall unter Gewährung eines Rechtsanspruchs auf die Leistung betreiben.

Krankenkassen fallen unter § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG, wenn sie das Versicherungsgeschäft betriebsbezogen wahrnehmen.

Eine **Unterstützungskasse** ist eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die auf ihre Leistungen keinen Rechtsanspruch gewährt (§ 1b Abs. 4 BetrAVG).[1)]

Rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen sind gem. § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG[2)] von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie folgende Voraussetzungen erfüllen: **1505**

- Die Kasse beschränkt ihre Leistungen auf den in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a KStG genannten begünstigten Personenkreis.
- Der Betrieb der Kasse stellt sich nach dem Geschäftsplan und nach Art und Höhe der Leistungen als eine soziale Einrichtung dar (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b KStG i.V.m. § 1 KStDV).
- Die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Kasse muss nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung für die Zwecke der Kasse dauernd gesichert sein, sofern nicht § 6 KStG anzuwenden ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG).[3)] Wird die satzungsmäßige Vermögensbindung einer Kasse aufgehoben, entfällt die Steuerbefreiung auch mit Wirkung für die Vergangenheit.[4)]
- Die Kasse ist nicht überdotiert, verfügt also nicht über zu viel Vermögen im Verhältnis zu der von ihr erbrachten Leistungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d KStG bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen bzw. § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG bei Unterstützungskassen). Besteht eine Überdotierung, besteht insoweit nach § 6 Abs. 1 bis 4 KStG (Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen) bzw. § 6 Abs. 5 KStG (Unterstützungskassen) (partielle) Steuerpflicht.[5)] Für die Steuerbefreiung genügt es, wenn die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d KStG am Ende des VZ erfüllt sind.[6)]

---

1) Zur Abgrenzung einer Pensionskasse und einer Unterstützungskasse vgl. BFH v. 5.11.1992, I R 61/89, BStBl II 1993, 185.
2) § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG ist als Steuerbefreiungsnorm eng auszulegen. Nur so kann die sachliche Steuerbefreiung vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen gebotenen Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerechtfertigt werden. Ziel der Befreiungsvorschrift ist die Förderung der betrieblichen Altersversorgung von Arbeitnehmern; vgl. FG München v. 14.12.2020, 7 K 1492/17, EFG 2021, 1229 (Rev. BFH: V R 1/21).
3) Scheidet ein Trägerunternehmen aus einer Gruppenunterstützungskasse aus, weil die Durchführung dessen betrieblicher Altersversorgung künftig über eine andere Unterstützungskasse vorgenommen wird, hat dies bei der Gruppenunterstützungskasse nicht unbedingt zur Folge, dass sie hierdurch überdotiert, d.h. insoweit in der Verwendung entsprechender Vermögenswerte frei ist. Es besteht in diesen Fällen kein Verstoß gegen das Vermögensbindungsgebot, wenn die Vermögenswerte von einer steuerfreien Gruppenunterstützungskasse auf eine andere, ebenfalls steuerfreie Unterstützungskasse unmittelbar übertragen werden. Dies gilt nur für Vermögenswerte, die auf das wechselnde Trägerunternehmen (Arbeitgeber) entfallen; vgl. BMF v. 18.2.2020, IV C 2 – S 2723/19/10001 :004 (DOK 2020/0155875), BStBl I 2020, 221.
4) Vgl. BFH v. 15.12.1976, I R 235/75, BStBl II 1977, 490 und v. 14.11.2012, I R 78/11, BStBl II 2014, 44.
5) Die Frage, ob eine Unterstützungskasse mit mehreren Trägerunternehmen (sog. Gruppenkasse) überdotiert und deshalb befugt ist, Teile ihres Vermögens ohne Verletzung der für ihre Körperschaftsteuerfreiheit zu beachtenden Anforderungen an die Vermögensbindung den Trägerunternehmen (zurück) zu übertragen, ist nicht nach dem Wert der den Trägerunternehmen rechnerisch zugeordneten Teilvermögen, sondern nach Maßgabe des Gesamtvermögens der Unterstützungskasse zu beurteilen (sog. kassenorientierte Betrachtung); vgl. BFH v. 26.11.2014, I R 37/13, BStBl II 2015, 813 und v. 18.8.2015, I R 66/13, BFH/NV 2016, 67.
6) Vgl. R 5.2 Abs. 2 KStR 2015.

1506 Die Finanzbehörden sind verpflichtet, auch steuerbefreite Kassen regelmäßig zu überprüfen. Sie müssen prüfen, ob die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung erfüllt wurden und ob auf Grund einer Überdotierung Steuern festzusetzen sind. Kassen, die nicht gem. § 6 KStG (partiell) steuerpflichtig sind, brauchen die Anlage Kassen grds. nur für das **letzte Kj. eines dreijährigen Prüfungszeitraums** einzureichen. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, ist die Anlage Kassen jedoch jährlich einzureichen. Gleiches gilt, wenn die Erklärung vom zuständigen FA jährlich angefordert wird, da es sich bei dem dreijährigen Prüfungszeitraum nur um eine Vereinfachungsregelung der Finanzbehörden handelt, auf die kein Rechtsanspruch besteht. In **Neugründungsfällen** ist die erste Anlage Kassen i.d.R. nach Ablauf des Gründungsjahres einzureichen. Kassen in einer Rechtsform i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG (z.B. GmbH) und Unterstützungskassen haben die Anlage Kassen jährlich anzugeben. Besteht Umsatzsteuerpflicht, ist die Umsatzsteuerjahreserklärung gem. § 18 Abs. 4 UStG jährlich unabhängig von dem ggf. dreijährigen Prüfungszeitraum für Ertragsteuern einzureichen.

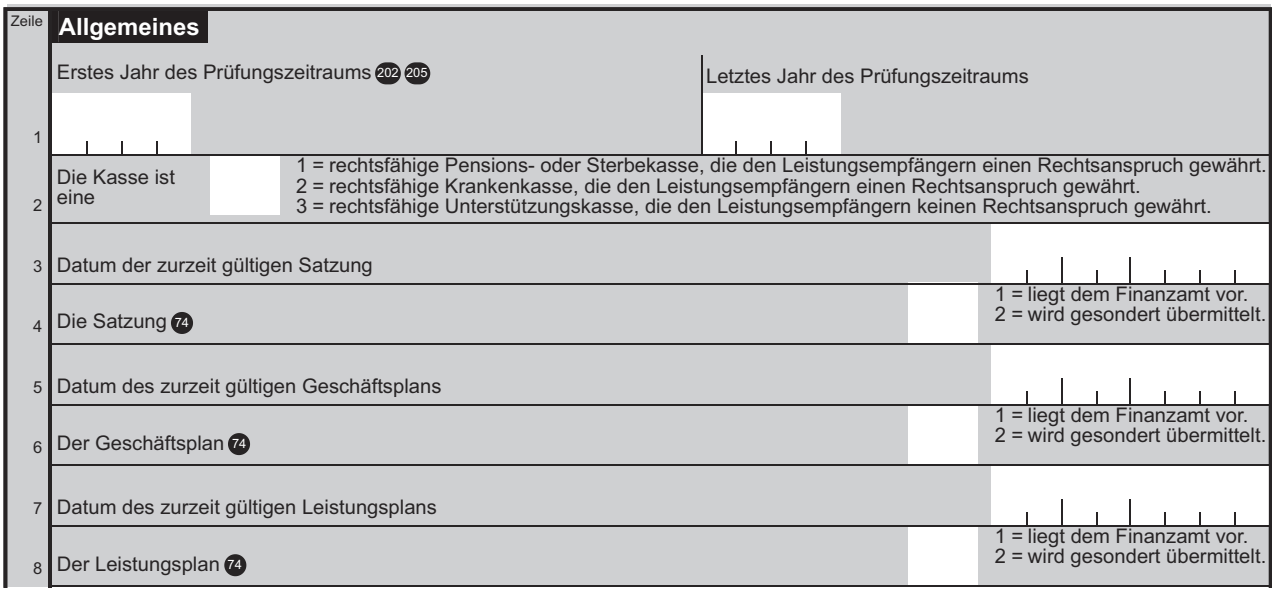
1507 Umfasst der Prüfungszeitraum drei Jahre, liegt der Schwerpunkt auf dem letzten Jahr des Prüfungszeitraums. Die Angaben sind deshalb grds. nur für das letzte Jahr des Prüfungszeitraums zu machen. Soweit dabei Einnahmen oder Ausgaben zu verteilen sind, ist zu beachten, dass diese nicht mehrfach berücksichtigt werden. Zur Entlastung der Vertreter der steuerbefreiten Kassen greift das FA bei der Prüfung soweit wie möglich auf die bei den Körperschaften i.d.R. schon vorhandenen Unterlagen zurück. Unabhängig vom Umfang des Prüfungszeitraums sind für jedes Jahr, das die Erklärung umfasst, eine **Aufgliederung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben** (ggf. ein Jahresabschluss nach HGB oder eine Gewinn- und Verlustrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG), eine **Vermögensaufstellung auf den 31.12.** sowie ein **Geschäftsbericht/Tätigkeitsbericht** und ggf. Protokolle der Mitgliederversammlung beizufügen. Sofern nicht bereits gesetzlich eine elektronische Übermittlungspflicht besteht[1)], sind die Unterlagen möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich.

1508 Die Anlage Kassen ist in zehn Abschnitte gegliedert:

- In den Zeilen 1 bis 8 sind **allgemeine Angaben** zu tätigen.
- In Zeile 9 ist **das Trägerunternehmen** der Kasse anzugeben.
- Angaben zur **Anlage des Kassenvermögens** und seiner Sicherstellung sind in Zeilen 10 und 11 zu machen.
- Die Art der **gewährten Leistungen** ist in Zeile 12 zu erklären.
- Die **Leistungsempfänger** sind in den Zeilen 13 bis 16 zu erklären.
- **Angaben zur Mittelverwendung** sind in den Zeilen 17 und 18 zu machen.
- Die **Höhe der zugesagten Leistungen** ist in den Zeilen 19 bis 41 anzugeben.
- Die **Dotation** ist bei **Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen** in den Zeilen 42 bis 45 zu berechnen.
- Die **Dotation** ist bei **Unterstützungskassen** in den Zeilen 46 bis 62 zu berechnen.
- Für **Unterstützungskassen** sind in den Zeilen 63 bis 66 weitere Angaben zu machen.

1) Zur Übermittlungspflicht der sog. E-Bilanz nach § 5b EStG vgl. BMF v. 19.1.2010, IV C 6 – S 2133 b/0, BStBl I 2010, 47 und bei (partieller) Steuerbefreiung vgl. BMF v. 19.12.2013, IV C 6 – S 2133-b/11/10009 :004, DStZ 2014, 97. Steuerbefreite Körperschaften müssen im amtlichen Datensatz Angaben zu „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ machen; vgl. hierzu BMF v. 13.6.2014, IV C 6 – S 2133 b/11/10016 :004, BStBl I 2014, 886. Zur Übermittlungspflicht der Anlage EÜR vgl. § 60 Abs. 4 EStDV.

2. Allgemeines (Zeilen 1–8)



In **Zeile 1** ist anzugeben, **für welchen Prüfungszeitraum** (→ Rz. 1506 f.) die Anlage Kassen eingereicht wird. Hierbei sind das erste und das letzte Jahr des Prüfungszeitraums einzutragen. **1509**

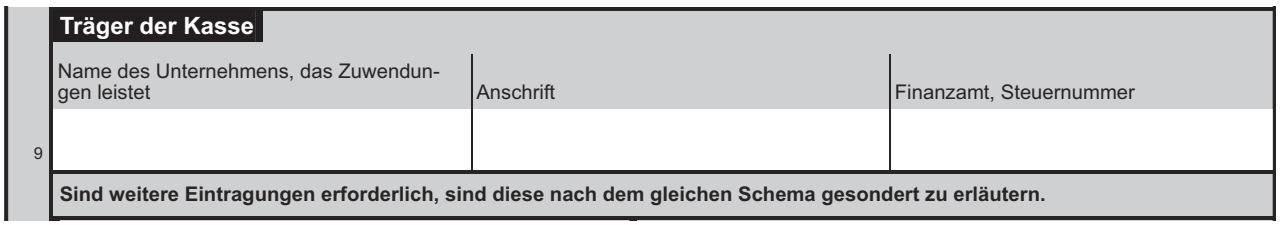
In **Zeile 2** ist die **Art der Kasse** anzugeben. Rechtsfähige **Pensions- oder Sterbekassen**, die den Leistungsempfängern einen Rechtsanspruch auf die Leistungen gewähren, tragen die Ziffer „1" ein. Rechtsfähige **Krankenkassen**, die den Leistungsempfängern einen Rechtsanspruch auf die Leistungen gewähren, tragen die Ziffer „2" ein. Rechtsfähige **Unterstützungskassen**, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch auf die Leistungen gewähren, tragen die Ziffer „3" ein. **1510**

In **Zeile 3** ist das **Datum der zurzeit gültigen Satzung** einzutragen. In **Zeile 4** ist anzugeben, ob diese **Satzung** dem FA bereits **vorliegt** (= Ziffer „1") oder noch **gesondert übermittelt** wird (= Ziffer „2"). Die Satzung ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. **1511**

In **Zeile 5** ist das **Datum des zurzeit gültigen Geschäftsplans** i.S.d. VAG[1] einzutragen. In **Zeile 6** ist anzugeben, ob dieser **Geschäftsplan** dem FA bereits **vorliegt** (= Ziffer „1") oder noch **gesondert übermittelt** wird (= Ziffer „2"). Der Geschäftsplan ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. **1512**

In **Zeile 7** ist das **Datum des zurzeit gültigen Leistungsplans** einzutragen. In **Zeile 8** ist anzugeben, ob dieser **Leistungsplan** dem FA bereits **vorliegt** (= Ziffer „1") oder noch **gesondert übermittelt** wird (= Ziffer „2"). Der Leistungsplan ist möglichst elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/alleformulare/belegnachreichung als auch über andere Softwareanbieter möglich. **1513**

3. Träger der Kasse (Zeile 9)



In die **Zeile 9** ist das Trägerunternehmen einzutragen, das die Kasse mit Vermögen und Zuwendungen zur Erbringung der Leistungen ausstattet. Anzugeben sind der Name, die Anschrift, das FA und die Steuernummer des Trägerunternehmens. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 9 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jedes einzelne Trägerunternehmen gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) aus- **1514**

1) Zur Aufstellung eines Geschäftsplans i.S.d. VAG vgl. R 5.5 Abs. 2 KStR 2015 und H 5.5 „Nachweis als soziale Einrichtung" KStH 2015.

nahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Trägerunternehmen nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

4. Anlage des Kassenvermögens und Sicherstellung (Zeilen 10–11)

a) Übersicht der Anlagen (Zeile 10)

Anlage des Kassenvermögens und Sicherstellung

Übersicht der Anlagen

	Bezeichnung der Anlage	Betrag EUR	Art der Sicherstellung
10			

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

1515 Die Art der **Anlage** oder **Nutzung** des **Kassenvermögens** muss so erfolgen, dass es für die Zwecke der Kasse dauernd gesichert ist. Sie darf nicht dazu führen, dass die Kasse sich durch die mit der Vermögensverwaltung verbundene Tätigkeit selbst einen weiteren satzungsgemäß nicht bestimmten Zweck gibt.[1] Danach ist insbesondere die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit schädlich für die Steuerbefreiung.[2]

1516 In die **Zeile 10** ist die **Vermögensanlage** der Kasse anzugeben. Dabei ist die Vermögensanlage zu bezeichnen, deren Höhe anzugeben und zu erklären, wie die Erhaltung des Vermögens sichergestellt ist. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 10 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne Vermögensanlage gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Vermögensanlagen nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

b) Dem Trägerunternehmen oder einer ihm nahestehenden Person gewährte Darlehen (Zeile 11)

Dem Trägerunternehmen oder einer ihm nahestehenden Person gewährte Darlehen

	Darlehensnehmer	Darlehensbetrag EUR	Zinssatz in Prozent
11			%

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

1517 Die Mittel einer Kasse können gegen angemessene Verzinsung auch dem **Trägerunternehmen** zur Verfügung gestellt werden.[3] Ob die **Verzinsung** einer **Darlehensforderung** angemessen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Wurde die Darlehensforderung vom Trägerunternehmen der Kasse zugewendet, beruht sie also nicht auf Leistungen der Kasse an das Trägerunternehmen, dann ist die Unverzinslichkeit oder unangemessen niedrige Verzinsung der Forderung für die Steuerbefreiung unschädlich, solange die Kasse aus rechtlichen Gründen gehindert ist, eine angemessene Verzinsung durchzusetzen.[4] Bei einer Darlehensgewährung an das Trägerunternehmen muss gewährleistet sein, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Trägerunternehmens in ausreichendem Maße für die Sicherheit der Mittel bürgt. Ist diese Voraussetzung nicht gegeben, müssen die Mittel der Kasse in angemessener Frist aus dem Trägerunternehmen ausgesondert und in anderer Weise angelegt werden.

1518 In die **Zeile 11** ist das dem **Trägerunternehmen** oder einer ihm nahestehenden Person **gewährte Darlehen** einzutragen. Dabei sind Darlehensnehmer, Darlehensbetrag und der vereinbarte Zinssatz (in %) anzugeben. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 11 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne Darlehensgewährung gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Darlehensgewährungen nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

1) Vgl. R 5.2 Abs. 3 Satz 1 KStR 2015.
2) Vgl. BFH v. 17.10.1979, I R 14/76, BStBl II 1980, 225.
3) Vgl. BFH v. 24.5.1973, IV R 39/68, BStBl II 1973, 632; v. 27.1.1977, I B 60/72, BStBl II 1977, 442.
4) Vgl. BFH v. 30.5.1990, I R 64/86, BStBl II 1990, 1000.

5. Art der gewährten Leistungen (Zeile 12)

Art der gewährten Leistungen

	Jahr	Leistungsart (zum Beispiel Pensionen, Sterbegelder, Arbeitslosenunterstützung, Unterstützung in Notfällen)	Gesamtbetrag EUR
12			

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

In **Zeile 12** ist die Art der **gewährten Leistung** anzugeben. Dabei sind das Jahr der Leistung, die Leistungsart (z.B. Pensionen, Sterbegelder, Arbeitslosenunterstützung oder Unterstützung in Notfällen) sowie der Gesamtbetrag der Leistungen einzutragen. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 12 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne gewährte Leistung gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Leistungsgewährungen nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern. **1519**

6. Leistungsempfänger (Zeilen 13–16)

Leistungsempfänger

13	Anzahl der von der Kasse betreuten Leistungsempfänger	

Steuernummer

Zeile		
14	Zu den Leistungsempfängern gehören satzungsmäßig auch der Unternehmer, die Gesellschafter (Aktionäre/Genossen) und/oder dessen/deren Angehörige - Anzahl der Personen:	

Leistungen an die Unternehmer, Gesellschafter (Aktionäre/Genossen) und deren Angehörige

	Name	Betrag EUR
15		

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

Leistungen an Personen, die nach der Satzung nicht empfangsberechtigt sind

	Name	Betrag EUR	Zeitraum von - bis
16			

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

Steuerbefreite Kassen müssen sich bei ihren Leistungsempfängern auf Zugehörige oder frühere Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe oder der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege einschließlich deren Untergliederungen, Einrichtungen und Anstalten und sonstiger gemeinnütziger Wohlfahrtsverbände oder auf Arbeitnehmer sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beschränken. Unter dem Begriff der Zugehörigen sind einerseits Arbeitnehmer und die in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis stehenden Personen zu verstehen, andererseits aber auch solche Personen, für die der Betrieb durch ihre soziale Abhängigkeit oder eine sonstige enge Bindung als Mittelpunkt der Berufstätigkeit anzusehen ist (z.B. Unternehmer und Gesellschafter), wobei sich nach § 1 Nr. 1 KStDV die Mehrzahl der Leistungsempfänger nicht aus dem Unternehmer oder dessen Angehörigen und bei Gesellschaften nicht aus den Gesellschaftern oder deren Angehörigen zusammensetzen darf. Frühere Zugehörige müssen die Zugehörigkeit zu der Kasse durch ihre Tätigkeit in den betreffenden Betrieben oder Verbänden erworben haben, wobei es nicht notwendig ist, dass die Kasse schon während der Zeit der Tätigkeit des Betriebsangehörigen bestanden hat. Bei Unterstützungskassen muss den Leistungsempfängern oder den Arbeitnehmervertretungen des Betriebs oder der Dienststelle satzungsgemäß und tatsächlich das Recht zustehen, an der Verwaltung sämtlicher Beträge, die der Kasse zufließen, beratend mitzuwirken. **1520**

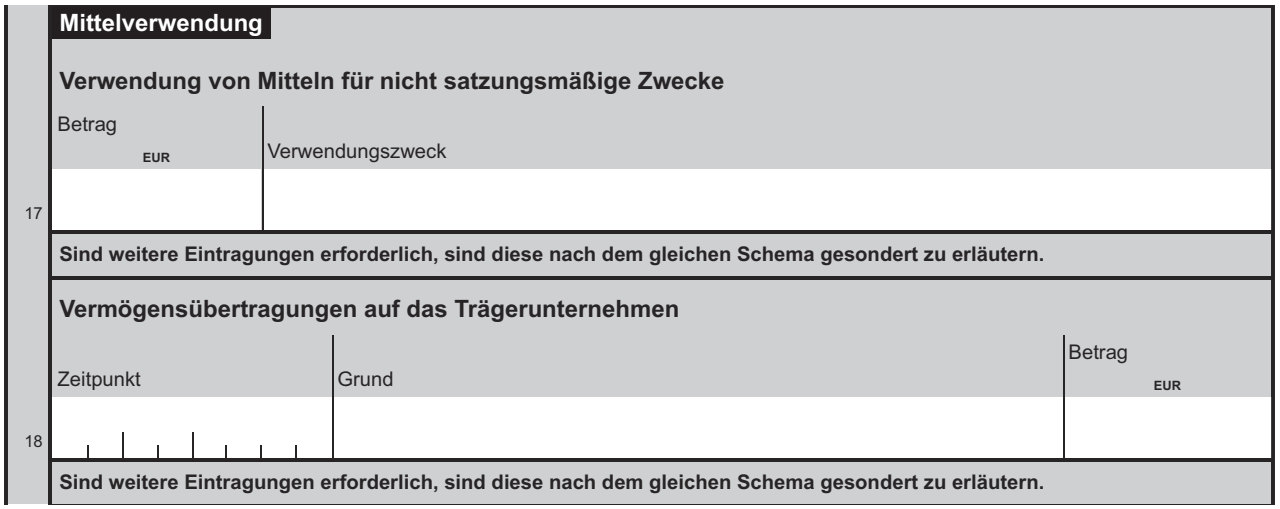
In **Zeile 13** ist die **Anzahl** der von der Kasse insgesamt betreuten **Leistungsempfänger** einzutragen. **1521**

In **Zeile 14** ist anzugeben, ob zu den **Leistungsempfängern** satzungsmäßig auch der **Unternehmer**, die **Gesellschafter** (Aktionäre/Genossen) und/oder deren Angehörige gehören. Ist dies der Fall, ist in Zeile 14 die **Anzahl** der geförderten Personen dieses Personenkreises zu erklären. Die danach begünstigten Personen sind in **Zeile 15 namentlich** unter Angabe des **Leistungsbetrags** aufzuführen. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 15 als sog. **1522**

„Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jeden einzelnen Leistungsempfänger gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Leistungsempfänger nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

1523 Die **Zeile 16** ist auszufüllen, wenn die Kasse **Leistungen** an Personen gewährt hat, die nach der Satzung **nicht empfangsberechtigt** sind. In diesem Fall ist in **Zeile 16** einzutragen, welche **namentlich** zu benennende **Person** in welcher **Höhe** und für welche **Zeit** Leistungen erhalten hat. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 16 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne gewährte Leistung gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Leistungsgewährungen nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

7. Mittelverwendung (Zeilen 17–18)



1524 Die **Zeile 17** ist auszufüllen, wenn die Kasse **Mittel** für **nicht satzungsgemäße Zwecke** verwendet hat. In diesem Fall sind Verwendungszweck und Verwendungshöhe anzugeben. Hierin liegt i.d.R. ein Verstoß gegen § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG, so dass die Steuerbefreiung grds. nicht zuerkannt werden kann. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 17 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne nicht satzungsgemäße Mittelverwendung gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere nicht satzungsgemäße Mittelverwendungen nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

1525 Erfolgte eine **Vermögensrückübertragung** auf das **Trägerunternehmen**, ist in **Zeile 18** zu erklären, zu welchem **Zeitpunkt**, aus welchem **Grund** in welcher **Höhe** die Rückübertragung stattfand. Diese Angaben sind erforderlich, da sich dadurch gem. § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c und/oder § 6 KStG eine Einschränkung der Steuerbefreiung ergeben kann. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 18 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne Vermögensrückübertragung gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere Vermögensrückübertragungen nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

8. Höhe der zugesagten Leistungen (Zeilen 19–41)

	Höhe der zugesagten Leistungen	
	Prüfungszeitraum 2021	
	Sterbegeld	
19	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Sterbegeld beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen weniger als 7.670 € betragen hat	
20	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Sterbegeld beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen mehr als 7.669 € betragen hat	
	Pension	
21	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Pension beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen weniger als 25.770 € betragen hat	
22	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Pension beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen mehr als 25.669 € und weniger als 38.655 € betragen hat	
23	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Pension beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen mehr als 38.654 € betragen hat	
24	Prozentsatz der Fälle, bei denen die erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger beziehungsweise die Leistungen der Kasse an die Leistungsempfänger mehr als 25.669 € betragen haben	%
25	Prozentsatz der Fälle, bei denen die erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger beziehungsweise die Leistungen der Kasse an die Leistungsempfänger mehr als 38.654 € betragen haben	%
	Witwengeld	
26	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Witwengeld beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen weniger als 17.180 € betragen hat	
27	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Witwengeld beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen mehr als 17.179 € und weniger als 25.770 € betragen hat	
28	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Witwengeld beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen mehr als 25.769 € betragen hat	

Steuernummer

Zeile		
29	Prozentsatz der Fälle, bei denen die erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger beziehungsweise die Leistungen der Kasse an die Leistungsempfänger mehr als 17.179 € betragen haben	%
30	Prozentsatz der Fälle, bei denen die erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger beziehungsweise die Leistungen der Kasse an die Leistungsempfänger mehr als 25.769 € betragen haben	%
	Vollwaisengeld	
31	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Vollwaisengeld beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen weniger als 10.309 € betragen hat	
32	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Vollwaisengeld beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen mehr als 10.308 € und weniger als 15.462 € betragen hat	
33	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Vollwaisengeld beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen mehr als 15.461 € betragen hat	
34	Prozentsatz der Fälle, bei denen die erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger beziehungsweise die Leistungen der Kasse an die Leistungsempfänger mehr als 10.308 € betragen haben	%
35	Prozentsatz der Fälle, bei denen die erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger beziehungsweise die Leistungen der Kasse an die Leistungsempfänger mehr als 15.461 € betragen haben	%
	Halbwaisengeld	
36	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Halbwaisengeld beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen weniger als 5.155 € betragen hat	
37	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Halbwaisengeld beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen mehr als 5.154 € und weniger als 7.732 € betragen hat	
38	Anzahl der Personen, für die im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Halbwaisengeld beziehungsweise die Leistung der Kasse an diese Personen mehr als 7.731 € betragen hat	
39	Prozentsatz der Fälle, bei denen die erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger beziehungsweise die Leistungen der Kasse an die Leistungsempfänger mehr als 5.154 € betragen haben	%
40	Prozentsatz der Fälle, bei denen die erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger beziehungsweise die Leistungen der Kasse an die Leistungsempfänger mehr als 7.731 € betragen haben	%
	Rechtsansprüche	
41	Die Rechtsansprüche übersteigen die Grenzen des § 2 KStDV (wenn in der Zeile 20 ein Wert beziehungsweise jeweils in den Zeilen 24, 29, 34 oder 39 ein Wert größer als 12 Prozent beziehungsweise in den Zeilen 25, 30, 35 oder 40 ein Wert größer als 4 Prozent eingetragen wurde).	19.209 1 = Ja 2 = Nein
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.	

1526 Bei **rechtsfähigen Pensions- oder Sterbekassen**, die den Leistungsempfängern einen Rechtsanspruch gewähren, dürfen die jeweils erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger gem. § 2 Abs. 1 KStDV vorbehaltlich des § 2 Abs. 2 KStDV die folgenden Beträge nicht übersteigen:

- als **Pension** 25 769 € jährlich,
- als **Witwengeld** 17 179 € jährlich,
- als **Waisengeld** 5 154 € jährlich für jede Halbwaise, 10 308 € jährlich für jede Vollwaise,
- als **Sterbegeld** 7 669 € als Gesamtleistung.

Gem. § 2 Abs. 2 KStDV dürfen die jeweils erreichten Rechtsansprüche, mit Ausnahme des Anspruchs auf Sterbegeld, in nicht mehr als 12 % aller Fälle auf höhere als die in § 2 Abs. 1 KStDV bezeichneten Beträge gerichtet sein. Dies gilt in nicht mehr als 4 % aller Fälle uneingeschränkt. Im Übrigen dürfen die jeweils erreichten Rechtsansprüche die folgenden Beträge nicht übersteigen:

- als **Pension** 38 654 € jährlich,
- als **Witwengeld** 25 769 € jährlich,
- als **Waisengeld** 7 731 € jährlich für jede Halbwaise, 15 461 € jährlich für jede Vollwaise.

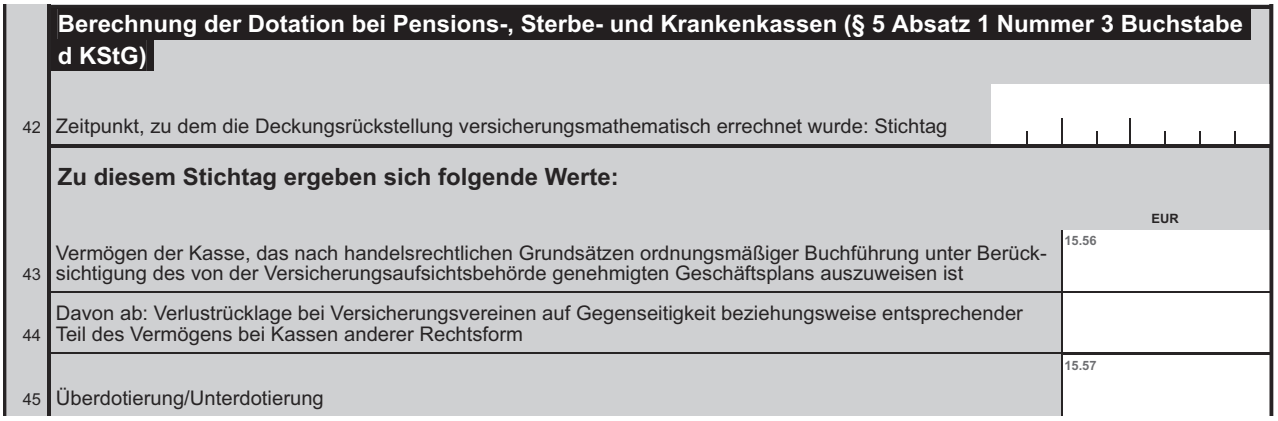
Für rechtsfähige **Unterstützungskassen**, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren, gelten die in § 2 KStDV genannten Höchstbeträge nach § 3 Nr. 3 KStDV entsprechend.

Angaben zur Höhe der Rechtsansprüche bzw. der gewährten Leistungen sind in den Zeilen 19 bis 40 zu machen. In Zeile 41 ist zu erklären, ob die Höchstbeträge des § 2 KStDV überschritten wurden; in diesen Fällen kommt eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG nicht in Betracht. Im elektronischen Datensatz sind die Zeilen 19 bis 41 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. bei einem dreijährigen Prüfungszeitraum (→ Rz. 1506 f.) können die Angaben für alle Jahre des Prüfungszeitraums gesondert ausgefüllt werden. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind die Angaben für die beidem dem Prüfungszeitraum vorangegangenen Kj. nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

1527 In den **Zeilen 19 bis 40** ist für das Kj. des Prüfungszeitraums (→ Rz. 1506 f.) – jeweils getrennt nach den einzelnen Leistungsarten Sterbegeld, Pension, Witwengeld, Vollwaisengeld und Halbwaisengeld – zum einen anzugeben, für welche absolute Anzahl an Personen weniger oder mehr als die in → Rz. 1526 aufgeführten, für die einzelne Leistungsart jeweils geltenden Höchstbeträge gezahlt wurden. Zum anderen ist für alle Leistungsarten mit Ausnahme des Sterbegelds jeweils prozentual zu erklären, in wie vielen Fällen zwar der jeweilige Höchstbetrag nach § 2 Abs. 1 KStDV, nicht aber der absolute Höchstbetrag nach § 2 Abs. 2 KStDV, und in wie vielen Fällen der absolute Höchstbetrag des § 2 Abs. 2 KStDV überschritten wurde.

1528 In **Zeile 41** ist anzugeben, ob die **Höchstbeträge des § 2 KStDV überschritten** wurden (Ziffer „1 = Ja"; Ziffer „2 = Nein"). Dies ist zum einen der Fall, wenn im Prüfungszeitraum der Rechtsanspruch auf Sterbegeld bzw. das ausgezahlte Sterbegeldbei mindestens einer Person mehr als 7 669 € betragen hat, also ein Eintrag in Zeile 20 erfolgt ist. Zum anderen sind die Höchstbeträge des § 2 KStDV überschritten, wenn für die Rechtsansprüche auf Pensionen, Witwengelder, Vollwaisengelder oder Halbwaisengelder bzw. entsprechend erbrachte Leistungen zwar der jeweilige Höchstbetrag nach § 2 Abs. 1 KStDV, nicht aber der absolute Höchstbetrag nach § 2 Abs. 2 KStDV in mehr als 12 % der Fälle (Eintragungen in Zeilen 24, 29, 34 oder 39) oder der absolute Höchstbetrag des § 2 Abs. 2 KStDV in mehr als 4 % der Fälle (Eintragungen in Zeilen 25, 30, 35 oder 40) überschritten wurde. Die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG kann dann nicht gewährt werden.

9. Berechnung der Dotation bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d KStG) (Zeilen 42–45)



	Berechnung der Dotation bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen (§ 5 Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe d KStG)	
42	Zeitpunkt, zu dem die Deckungsrückstellung versicherungsmathematisch errechnet wurde: Stichtag	
	Zu diesem Stichtag ergeben sich folgende Werte:	
		EUR
43	Vermögen der Kasse, das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung des von der Versicherungsaufsichtsbehörde genehmigten Geschäftsplans auszuweisen ist	15.56
44	Davon ab: Verlustrücklage bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit beziehungsweise entsprechender Teil des Vermögens bei Kassen anderer Rechtsform	
45	Überdotierung/Unterdotierung	15.57

1529 **Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen** dürfen die in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d KStG genannten **Vermögensgrenzen** nicht überschreiten, ohne **überdotiert** und damit ganz oder teilweise nach § 6 Abs. 1 bis 4 KStG **steuerpflichtig** zu sein. Unterstützungskassen haben insoweit die Zeilen 46 bis 62 (→ Rz. 1532 ff.) auszufüllen.

In **Zeile 42** ist der Zeitpunkt (**Stichtag**) einzutragen, zu dem die **Deckungsrückstellung** versicherungsmathematisch errechnet wurde. 1530

In den Zeilen 43 bis 45 wird die **mögliche Überdotierung** der Pensions-, Sterbe- oder Krankenkasse aus der Errechnung der Deckungsrückstellung zu dem in Zeile 42 genannten Stichtag wie folgt ermittelt: 1531

In **Zeile 43** ist das **Vermögen** der Kasse, das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung unter Berücksichtigung des von der Versicherungsaufsichtsbehörde genehmigten Geschäftsplans ausweisen ist, einzutragen. Davon ist in **Zeile 44** gem. § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d Satz 1 KStG bei VVaG die **Verlustrücklage** und bei Kassen anderer Rechtsform der der Verlustrücklage entsprechende Teil des Vermögens als zulässiges Vermögen abzuziehen. In der Differenz der Zeilen 43 und 44 ergibt sich in **Zeile 45** die Überdotierung (bei positiver Differenz) bzw. die Unterdotierung (bei negativer Differenz). In dem Verhältnis der Überdotierung lt. Zeile 45 zum Kassenvermögen lt. Zeile 43 besteht **(partielle) Steuerpflicht** nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 bis 4 KStG.

10. Berechnung der Dotation bei Unterstützungskassen (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e KStG) (Zeilen 46–62)

a) Zulässiges Kassenvermögen für lebenslänglich laufende Leistungen (Zeilen 46-49)

Berechnung der Dotation bei Unterstützungskassen (§ 5 Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe e KStG)

Ermittlung des zulässigen Kassenvermögens von Unterstützungskassen (§ 5 Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe e KStG)

Lebenslänglich laufende Leistungen

46	Soweit eine Rückdeckung durch eine Versicherung besteht, die die Voraussetzung für den Abzug des Betrags nach § 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c EStG erfüllt: Geschäftsplanmäßiges Deckungskapital aus der Versicherung (§ 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 5 EStG) oder der nach § 169 Absatz 3 des Gesetzes über den Versicherungsvertrag berechnete Zeitwert (§ 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 6 EStG)	
47	Soweit keine Rückdeckung durch eine Versicherung besteht, die die Voraussetzungen für den Abzug des Beitrags nach § 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c EStG erfüllt: Dazu: Deckungskapital für alle laufenden Leistungen (§ 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 4 EStG)	
48	Dazu: Achtfaches der nach § 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG abzugsfähigen Zuwendungen (§ 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 4 EStG)	

Steuernummer

- 4 -

Zeile		EUR
49	Zulässiges Kassenvermögen	

Unterstützungskassen dürfen die in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG genannten **Vermögensgrenzen** nicht überschreiten, ohne **überdotiert** und damit ganz oder teilweise nach § 6 Abs. 1 bis 4 KStG **steuerpflichtig** zu sein. Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen haben insoweit die Zeilen 42 bis 45 (→ Rz. 1530 f.) auszufüllen. In den Zeilen 46 bis 62 wird die **mögliche Überdotierung** der Unterstützungskasse ermittelt. 1532

Werden **lebenslänglich laufende Leistungen** erbracht, ist zur **Ermittlung des zulässigen Kassenvermögens** von Unterstützungskassen, soweit eine **Rückdeckung durch eine Versicherung** besteht, die die Voraussetzungen für den Abzug des Beitrags als Betriebsausgabe nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG erfüllt, in **Zeile 46** das **geschäftsplanmäßige Deckungskapital** aus der Versicherung (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 5 EStG) oder der nach § 169 Abs. 3 des Gesetzes über den Versicherungsvertrag berechnete **Zeitwert** (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 6 EStG) für 2021 einzutragen. Werden (zugleich) nicht lebenslängliche laufende Leistungen erbracht, sind (auch) die Zeilen 50 bis 55 (und 56) (→ Rz. 1537 ff.) auszufüllen. 1533

Soweit **keine Rückdeckung durch eine Versicherung** besteht, die die Voraussetzungen für den Abzug des Beitrags als Betriebsausgabe nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG erfüllt, ist in **Zeile 47** das **Deckungskapital für alle laufenden Leistungen** (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 4 EStG) einzutragen und dem Betrag lt. Zeile 46 hinzuzurechnen. 1534

In **Zeile 48** ist das **Achtfache** der nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG **abzugsfähigen Zuwendungen** anzugeben und zur Berechnung des zulässigen Kassenvermögens gem. § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 4 EStG dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital oder dem Zeitwert lt. Zeile 46 hinzuzurechnen. Nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG ist jedem Wirtschaftsjahr für jeden Leistungsanwärter jeweils 6 % (wenn die Kasse nur Invaliditätsversorgung oder nur Hinterbliebenenversorgung gewährt) bzw. 25 % (wenn die Kasse Altersversorgung mit oder ohne Einschluss von Invaliditätsversorgung oder Hinterbliebenenversorgung gewährt) der jährlichen Versorgungsleistungen als Betriebsausgabe abzugsfähig. 1535

In **Zeile 49** ergibt sich aus der Summe der Zeilen 46 bis 48 das **zulässige Kassenvermögen**. 1536

b) Zulässiges Kassenvermögen für nicht lebenslänglich laufende Leistungen (Zeilen 50–55)

	Nicht lebenslänglich laufende Leistungen	
50	Lohn- und Gehaltssumme des Trägerunternehmens für das laufende Wirtschaftsjahr	
51	Lohn- und Gehaltssumme des Trägerunternehmens für das vorangegangene Wirtschaftsjahr	
52	Lohn- und Gehaltssumme des Trägerunternehmens für das zweite vorangegangene Wirtschaftsjahr	
53	1 Prozent der durchschnittlichen Lohn- und Gehaltssumme der begünstigten Personen des Trägerunternehmens der letzten drei Jahre (§ 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 3 und 6 EStG)	
54	Summe der in den letzten 10 Wirtschaftsjahren gewährten Leistungen	
55	Zulässiges Kassenvermögen (hat die Unterstützungskasse bereits 10 Wirtschaftsjahre bestanden: Minimum der Beträge laut Zeilen 53 und 54; andernfalls Betrag laut Zeile 53 (§ 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 4 EStG))	

1537 Werden **nicht lebenslänglich laufende Leistungen** erbracht, sind zur **Ermittlung des zulässigen Kassenvermögens** von Unterstützungskassen nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG zunächst in den **Zeilen 50 bis 52** die **Lohn- und Gehaltssummen des/der Trägerunternehmen(s)** für das laufende Wj. und die beiden vorangegangenen Wj. anzugeben. Hierbei ist für das/die Trägerunternehmen § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zu beachten, wonach die Zuwendungen des/der Trägerunternehmen an die Unterstützungskasse beim Trägerunternehmen nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden dürfen, wenn das Vermögen der Kasse das zulässige Kassenvermögen übersteigt. Das/die Trägerunternehmen sollte(n) daher bei Überdotierung entsprechend unterrichtet werden. Werden (zugleich) lebenslängliche laufende Leistungen erbracht, sind (auch) die Zeilen 46 bis 49 (und 56) (→ Rz. 1533 ff.) auszufüllen.

1538 In **Zeile 53** ist **1 % der durchschnittlichen Lohn- und Gehaltssumme** der begünstigten Personen des oder der Trägerunternehmen(s) der letzten drei Jahre einzutragen, wodurch gem. § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG das zulässige Kassenvermögen errechnet wird. Bei der Berechnung der Lohn- und Gehaltssumme des Trägerunternehmens sind Löhne und Gehälter von Personen, die von der Kasse keine nicht lebenslänglich laufenden Leistungen erhalten können, auszuscheiden (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 EStG).

1539 Hat die Kasse bereits zehn Wj. bestanden, ist in **Zeile 54** die Summe der in den **letzten zehn Wj. gewährten Leistungen** anzugeben, da sich in diesen Fällen das zulässige Kassenvermögen zusätzlich zu den 1 % der durchschnittlichen Lohn- und Gehaltssumme des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG um die Summe der in den letzten zehn Wj. gewährten Leistungen erhöht (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG).

1540 In **Zeile 55** ist das nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 und 4 EStG **zulässige Kassenvermögen** zu erklären. Hat die Unterstützungskasse bereits zehn Wj. bestanden, ist das das Minimum der Beträge lt. Zeilen 53 und 54; anderenfalls ist der Betrag lt. Zeile 53 einzutragen.

c) Zulässiges Kassenvermögen für lebenslänglich und nicht lebenslänglich laufende Leistungen (Zeile 56)

	Lebenslänglich laufende Leistungen und nicht lebenslänglich laufende Leistungen	
56	Zulässiges Kassenvermögen: Summe der Beträge laut Zeilen 49 und 55.	

1541 Werden sowohl **lebenslänglich laufende Leistungen** als auch **nicht lebenslänglich laufende Leistungen** erbracht, ergibt sich das **zulässige Kassenvermögen** von Unterstützungskassen nach § 4d Abs. 1 Satz 2 EStG aus der Summe der Beträge aus den Zeilen 49 und 55 und ist in **Zeile 56** einzutragen.

d) Ermittlung des tatsächlichen Kassenvermögens zum Ende des Wj. und ggf. der Überdotierung (Zeilen 57–62)

	Ermittlung des tatsächlichen Kassenvermögens zum Ende des Wirtschaftsjahres und gegebenenfalls der Überdotierung	
57	Einheitswert des Grundbesitzes (200 Prozent gemäß § 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 3 EStG)	
58	Dazu: Ansprüche aus einer Versicherung (Wert des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals zuzüglich Guthaben aus Beitragsrückerstattung, § 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 3 EStG)	
59	Dazu: Gemeiner Wert des übrigen Vermögens (§ 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 3 EStG)	
60	Tatsächliches Kassenvermögen 233	15.56
61	Davon ab: 125 Prozent des zulässigen Kassenvermögens (125 Prozent des Betrags aus Zeile 56)	
62	Überdotierung (wenn negativ "0" eintragen)	15.57

In den Zeilen 57 bis 62 sind das **tatsächliche Kassenvermögen** zum Ende des Wj. und eine evtl. **Überdotierung** der Unterstützungskasse zu ermitteln. Die jeweiligen Werte berechnen sich gem. § 4d Abs. 1 Satz 3 EStG wie folgt: **1542**

In **Zeile 57** sind **200 %** des **Einheitswerts des Grundbesitzes** einzutragen. **1543**

In **Zeile 58** sind **Ansprüche aus einer Versicherung** (Wert des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals zzgl. Guthaben aus Beitragsrückerstattung) anzugeben und dem Betrag lt. Zeile 57 hinzuzurechnen. **1544**

In **Zeile 59** ist der **gemeine Wert des übrigen Vermögens** nach Maßgabe der §§ 9 ff. BewG zu erklären und dem Betrag lt. Zeile 57 hinzuzurechnen. Die für das Kj. zu zahlende Körperschaftsteuer ist bei der Ermittlung des tatsächlichen Kassenvermögens des betreffenden Jahres als Schuld abziehbar. **1545**

In **Zeile 60** ergibt sich aus der Summe der Zeilen 57 bis 59 das **tatsächliche Kassenvermögen**. **1546**

In **Zeile 61** sind gem. § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 1 KStG 125 % des zulässigen Kassenvermögens lt. Zeile 56 einzutragen und vom tatsächlichen Kassenvermögen lt. Zeile 60 abzuziehen. **1547**

In **Zeile 62** ergibt sich aus einer positiven Differenz der Zeilen 60 und 61 die **Überdotierung** der Unterstützungskasse. Insoweit besteht **(partielle) Steuerpflicht** nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 KStG. Ergibt sich ein negativer Betrag, ist 0 € einzutragen. **1548**

11. Weitere Angaben für Unterstützungskassen (Zeilen 63–66)

	Weitere Angaben für Unterstützungskassen			
63	Die Leistungsempfänger sind zu laufenden Beiträgen oder sonstigen Zuschüssen an die Kasse verpflichtet.			1 = Ja 2 = Nein
64	Die Leistungsempfänger haben laufende Beiträge oder sonstige Zuschüsse an die Kasse geleistet.			1 = Ja 2 = Nein
65	Den Leistungsempfängern oder den Arbeitnehmervertretungen des Betriebs oder der Dienststelle steht satzungsgemäß und tatsächlich das Recht zu, an der Verwaltung der Kassenmittel beratend mitzuwirken.			1 = Ja 2 = Nein
	Wenn ja:			
	Name der mitwirkenden Personen	Name der Personen, die die mitwirkenden Personen auswählen	Art der Mitwirkung	
66				
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.			

Da Unterstützungskassen keinen Rechtsanspruch auf ihre Leistungen gewähren, dürfen die Leistungsempfänger gem. § 3 Nr. 1 KStDV zu laufenden Beiträgen oder zu sonstigen Zuschüssen nicht verpflichtet sein. Den Leistungsempfängern oder den Arbeitnehmervertretungen des Betriebs oder der Dienststelle muss zudem satzungsgemäß und tatsächlich das Recht zustehen, an der Verwaltung sämtlicher Mittel, die der Kasse zufließen, beratend mitzuwirken (§ 3 Nr. 3 KStDV). **1549**

In **Zeile 63** ist anzugeben, ob die **Leistungsempfänger** zu laufenden **Beiträgen** oder sonstigen **Zuschüssen an die Kasse verpflichtet** sind („1 = Ja", Ziffer „2 = Nein"). **1550**

In **Zeile 64** ist anzugeben, ob die **Leistungsempfänger** laufende **Beiträge** oder sonstige **Zuschüsse an die Kasse geleistet** haben („1 = Ja", Ziffer „2 = Nein"). **1551**

1552 In **Zeile 65** ist anzugeben, ob den **Leistungsempfängern** oder den Arbeitnehmervertretern des Betriebs oder der Dienststelle satzungsgemäß und tatsächlich das **Recht** zusteht, an der **Verwaltung der Kassenmittel beratend mitzuwirken** („1 = Ja", Ziffer „2 = Nein"). Ist dies der Fall, ist in **Zeile 66** der **Name** der mitwirkenden Personen, der Name der Personen, die die mitwirkenden Personen auswählen und die **Art der Mitwirkung** zu erklären. Im elektronischen Datensatz ist die Zeile 66 als sog. „Mehrzeilenindex" eingerichtet; d.h. sie ist für jede einzelne mitwirkende Person gesondert auszufüllen. Wird in einem Härtefall (§ 150 Abs. 8 AO) ausnahmsweise die Steuererklärung in Papierform eingereicht, sind weitere mitwirkende Personen nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.