

**Uwe Perbey**

# **Körperschaftsteuererklärung 2021**

## **Kompakt**

### **13. Auflage**

**Behandlung grundsätzlicher Fragen des  
Körperschaftsteuerrechts**

---

**Mit aktueller Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen  
und den neuesten Gesetzesänderungen**

---

**Umfangreiche Checkliste zur Erstellung der  
Körperschaftsteuererklärung 2021**

---

**Amtliche Vordrucke und Einzelerläuterungen**

---

**Mit den Änderungen der  
Körperschaftsteuer durch die Corona-Krise  
sowie dem neuen Körperschaftsteuerlichen  
Optionsmodell (§ 1a KStG)!**

	<b>Zeile(n)</b>	<b>Ja</b>	<b>Nein</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anlage KSt 1 F 38 (Ermittlung des fortgeschriebenen Endbetrages nach § 36 Abs. 7 KStG),</li> <li>• Anlage KSt 1 Fa (Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos, § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG für Betriebe gewerblicher Art),</li> <li>• (neu) Anlage Steuergestaltung.</li> </ul>			
Mitwirkung bei der Anfertigung der Steuererklärung. In Zeile 100 KSt 1 ist zu erklären, ob die Steuererklärung unter Mitwirkung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe im Sinne der §§ 3 und 4 StBerG angefertigt wurde.	100–102		
Hinsichtlich der Feststellungserklärung im Sinne des § 14 Absatz 5 KStG ist zu erklären, ob die Feststellungserklärung als Organträger/als gesetzlicher Vertreter des Organträgers abgegeben wird.	103–105		

## 2.2 Bilanzielle Aspekte 2021 und Aspekte der Anlage(n) GK Zeilen 11–24

	<b>Zeile(n)</b>	<b>Ja</b>	<b>Nein</b>
In den allgemeinen Angaben ist bei mehreren Betrieben die Bezeichnung des Betriebs anzugeben und das Wirtschaftsjahr.	1 und 2 Anlage GK		
Liegt eine Handels- oder eine Steuerbilanz vor? Hinweise und Taxonomien zur E-Bilanz beachten! Der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (§ 5b Abs. 1 i.V.m. § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b EStG). Die gesetzliche Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung bezieht sich auf den Inhalt der Bilanz und – soweit vorhanden – der Gewinn- und Verlustrechnung. Alternativ ist entweder der Inhalt der Handelsbilanz, ergänzt um eine steuerliche Überleitungsrechnung, oder eine gesonderte Steuerbilanz zu übermitteln. Die hierzu herausgegebenen BMF-Schreiben sind im BStBl Teil I veröffentlicht und zudem, zusammen mit den Datensatzbeschreibungen/Taxonomien und weiteren Informationen, auf der Internetseite <a href="http://www.esteuere.de">www.esteuere.de</a> abgelegt. Die Abgabe der steuerlichen Gewinnermittlung in Papierform ist nur noch in begründeten Härtefällen zulässig (§ 5b Abs. 2 EStG i.V.m. § 150 Abs. 8 AO). Der BFH hat mit Urteil vom 15.05.2018, VII R 14/17, BFH/NV 2018, 1137-1139 (Leitsatz und Gründe) entschieden, dass keine unbilige Härte bei der Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung einer Bilanz vorliegt. <b>Sofern die Verpflichtung zur Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung nach § 3 Betriebsstättengewinnaufließungsverordnung besteht, ist diese zusammen mit der Steuererklärung einzurichten.</b>	11–24 Anla- ge(n) GK		

	<b>Zeile(n)</b>	<b>Ja</b>	<b>Nein</b>
<b>Hinweis auf: <a href="http://www.esteuern.de/#ebilanz">www.esteuern.de/#ebilanz</a></b>  <b>Hinweis!</b> Mit dem BMF-Schreiben vom 14.04.2021 wird das aktualisierte Datenschema der Taxonomien (Version 6.5) als amtlich vorgeschriebener Datensatz nach § 5b EStG veröffentlicht. Die aktualisierten Taxonomien (Kern-, Ergänzungs- und Spezialtaxonomien) stehen unter <a href="http://www.esteuern.de">www.esteuern.de</a> zur Ansicht und zum Abruf bereit. Die Taxonomien sind grundsätzlich für die Bilanzen der Wirtschaftsjahre zu verwenden, die nach dem 31.12.2021 beginnen (Wirtschaftsjahr 2022 oder 2022/2023). Sie gelten entsprechend für die in Rdnr. 1 des BMF-Schreibens vom 28.09.2011 genannten Bilanzen sowie für Eröffnungsbilanzen, sofern diese nach dem 31.12.2021 aufzustellen sind. <b>Es wird nicht beanstandet, wenn diese auch für das Wirtschaftsjahr 2021 oder 2021/2022 verwendet werden.</b>			
<b>Bilanzielle Erfassung der Corona-Hilfen</b> Aus der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung 2021: Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ggf. i.V.m. § 5 EStG (E-Bilanz) sollen die Hilfen, soweit steuerpflichtig, unter der nachfolgenden Taxonomie-Position erfasst werden: „sonstige betriebliche Erträge (GKV), Zuschüsse und Zulagen, sonstige Zuschüsse und Zulagen“ (is.netIncome.regular.operatingTC.otherOpRevenue.subsidies.other) bzw. In der Oberposition (Mussfeld) „sonstige betriebliche Erträge (GKV), Zuschüsse und Zulagen“ (is.netIncome.regular.operatingTC.otherOpRevenue.subsidies). Im Umsatzkostenverfahren sind entsprechende Positionen vorhanden.			
<b>Ukraine-Krieg: Auswirkungen auf die Rechnungslegung</b> <b>IDW-Mitteilung vom 02.03.2022</b> Der Angriff Russlands gegen die Ukraine hat auch erhebliche Auswirkungen auf deutsche Unternehmen und ihre Beschäftigten. Die Unternehmen und ihre Abschlussprüfer bewerten aktuell mögliche Auswirkungen der kriegerischen Ereignisse für die Rechnungslegung und Prüfung: Viele Abschlüsse zum gerade zurückliegenden Stichtag 31.12.2021 sind noch nicht aufgestellt, geprüft oder festgestellt. Damit stellt sich unmittelbar die Frage der Berücksichtigung in der Rechnungslegung betroffener Unternehmen, einschließlich deren Lageberichte, sowie der Konsequenzen für die Abschlussprüfung. Nach Erörterung dieser Frage unter Einbindung der Vorsitzer der unmittelbar betroffenen Fachausschüsse ist das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) geschäftsstellenseitig der Auffassung, dass es sich bei dem Angriff um ein nach dem Abschlussstichtag 31.12.2021 eingetretenes Ereignis handelt, das somit als ein wertbegründender Vorgang anzusehen ist. Aufgrund des Stichtagsprinzips sind die Auswirkungen			

	<b>Zeile(n)</b>	<b>Ja</b>	<b>Nein</b>
<p>des Kriegs damit grundsätzlich erst in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Folgeperiode zu berücksichtigen.</p> <p>Dessen ungeachtet können bereits für Abschlüsse und Lageberichte zum Stichtag 31.12.2021 Berichtspflichten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• für den Nachtragsbericht im Anhang und</li> <li>• für die Risiko- und Prognoseberichterstattung im Lagebericht bestehen.</li> </ul>			
<p><b>E-Bilanz; Übermittlungspflicht in Fällen atypisch stiller Gesellschaften gemäß § 5b EStG</b></p> <p>Zu der Frage, zu welcher Steuererklärung der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung des Betriebs des Inhabers eines Handelsgewerbes in Fällen der atypisch stillen Beteiligung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung gemäß § 5b Absatz 1 EStG zu übermitteln ist, wird auf das BMF-Schreiben vom 24.11.2017, IV C 6-S 2133-b/17/10004, FMNR693000017, BStBl I 2017, 1543 verwiesen und insbesondere auf die Überleitungsrechnung.</p>			
<p><b>Verpflichtung zur Datenfernübertragung wirtschaftlich unzumutbar i.S.v. § 150 Abs. 8 Sätze 1 und 2 AO</b></p> <p>Nach Ansicht des BFH, Urteil vom 16.06.2020, VIII R 29/17 (veröffentlicht am 12.11.2020), ist die Verpflichtung zur Datenfernübertragung wirtschaftlich unzumutbar i.S.v. § 150 Abs. 8 Sätze 1 und 2 AO, wenn der finanzielle Aufwand für die Einrichtung und Aufrechterhaltung einer Datenfernübertragungsmöglichkeit in keinem wirtschaftlich sinnvollen Verhältnis zu den Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG steht.</p> <p>Der Antrag auf Befreiung wegen unbilliger Härten nach § 150 Abs. 8 AO bezieht sich nur auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum.</p> <p><b>Pflicht zur Einreichung einer E-Bilanz bei finanziellem Aufwand von ca. 40 €</b></p> <p><b>BFH Urteil vom 21.04.2021, XI R 29/20 (veröffentlicht am 12.08.2021)</b></p> <p><b>Leitsatz (amtlich)</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. § 5b Abs. 1 EStG ist verfassungsgemäß.</li> <li>2. Eine „unbillige Härte“ i.S.d. § 5b Abs. 2 EStG liegt nicht bereits deshalb vor, weil die Einkünfte des bilanzierenden Steuerpflichtigen im Wirtschaftsjahr gering oder negativ sind. Vielmehr ist zu beurteilen, ob angesichts des Umfangs der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung die vom Steuerpflichtigen zu tragenden Kosten unverhältnismäßig sind. Nur wenn dies der Fall ist, liegt ein nicht unerheblicher finanzieller Aufwand i.S.d. § 150 Abs. 8 Satz 2 Halbsatz 1 AO vor.</li> </ol>			

	Zeile(n)	Ja	Nein
3. Ein finanzieller Aufwand in Höhe von 40,54 € für die durch § 5b Abs. 1 EStG vorgeschriebene elektronische Übermittlung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz ist auch für einen „Kleinstbetrieb“ nicht (wirtschaftlich) unzumutbar.			
<b>Pflicht zur Übermittlung einer E-Bilanz im Insolvenzverfahren</b> Nach dem Anwendungserlass zur AO zu § 251 Rz. 4.1.1 verliert mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Schuldner die Befugnis, sein zur Insolvenzmasse gehörendes Vermögen zu verwalten und darüber zu verfügen (§ 80 Abs. 1 InsO). Die Verwaltungs- und Verfügungsrechte werden durch den Insolvenzverwalter ausgeübt (§ 34 Abs. 3 AO). Nach Rz 4.2 AEAO zu § 251 AO hat der Insolvenzverwalter als Vermögensverwalter (§ 34 Abs. 3 AO) die steuerlichen Pflichten des Schuldners zu erfüllen. Er ist daher u.a. gem. § 149 Abs. 1 AO i.V.m. den Einzelsteuergesetzen verpflichtet, Steuererklärungen für den Schuldner abzugeben. Die Steuererklärungspflicht besteht sowohl für Besteuerungszeiträume nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als auch für Besteuerungszeiträume vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, soweit der Schuldner noch keine Steuererklärungen abgegeben hat. Die Regelung zur Übermittlung der E-Bilanz nach § 5b EStG ist Teil der Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärungen.			
Wurde beachtet, dass in Zeile 11 Anlage GK der Jahresüberschuss/-fehlbetrag laut Handels- oder Steuerbilanz um die Zuführung bzw. Auflösung von Rücklagen erhöhte/verringerte Steuerbilanzgewinn bzw. -verlust (ohne Gewinn- bzw. Verlustvortrag) einzutragen ist (bei Handelsbilanz: nach Berücksichtigung der Überleitungsrechnung nach § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. § 60 Abs. 2 EStDV zur Anpassung an die steuerlich maßgeblichen Wertansätze)? Der eingetragene Wert darf nicht durch Zuführungen oder Auflösungen von Rücklagen und Verrechnung mit Verlust- oder Gewinnvorträgen beeinflusst sein, vgl. § 275 Abs. 4 HGB. Die handelsrechtliche Gewinnabführung aufgrund eines Gewinnabführungsvertrages muss hingegen berücksichtigt worden sein. Bitte insbesondere auch an gesetzliche Rücklagen denken, wie beispielsweise die gesetzliche Rücklage für Unternehmergeellschaften (haftungsbeschränkt) nach § 5a Abs. 3 GmbHG.	11		
<b>Hinweis!</b> Nach § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG ist die Überleitungsrechnung von der Handels- zur Steuerbilanz im Rahmen des Verfahrens E-Bilanz elektronisch zu übermitteln. § 60 Abs. 2 EStDV wird ausschließlich im Verfahren der E-Bilanz anzuwenden sein und wird nicht mehr im Rahmen der Festsetzung der Körperschaftsteuer berücksichtigt.			

	<b>Zeile(n)</b>	<b>Ja</b>	<b>Nein</b>
Bei partieller Steuerpflicht: Gewinn/Verlust aus dem steuerpflichtigen Bereich lt. gesonderter Ermittlung.	11		
In Zeile 12 Anlage GK ist der Gewinn/Verlust nach § 4 Abs. 3 EStG einzutragen ist (bei Verwendung der Anlage EÜR: der Betrag laut Zeile 89 abzüglich Betrag laut Zeile 90 der Anlage EÜR). Bei partieller Steuerpflicht: Gewinn/Verlust aus dem steuerpflichtigen Bereich lt. gesonderter Ermittlung.  <b>Bitte beachten!</b> Die Zeile 12 Anlage GK kann nur von Körperschaften verwendet werden, die nicht schon kraft Rechtsform zur Führung von Büchern verpflichtet sind.	12		
<b>Bitte beachten!</b> In Zeile 12a Anlage GK sind die Hinzurechnungen/Abrechnungen, die sich bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart ergeben haben zu erfassen.	12a		
<b>Korrekturen bei Beteiligungen an Personengesellschaften laut gesonderter Einzelauflistung (Zeilen 13 bis 15a Anlage GK)</b> In Zeile 13 Anlage GK ist der im Betrag laut Zeile 11 Anlage GK enthaltene Gewinn/Verlust aus der Beteiligung an Personengesellschaften einzutragen.	13		
<b>Nicht bei Organgesellschaften:</b> In Zeile 14 Anlage GK sind Einkünfte aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft 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) einzutragen. 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. Für die Einkommensermittlung ist auch der Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die Organträger ist, wie ein Organträger zu behandeln. Es ist die Anlage zu übermitteln. Das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft ist in <b>Zeile 14 bzw. 14a der Anlage GK nicht zusätzlich zu erfassen</b> . Es sind ebenfalls keine Angaben in den Zeilen 164 bis 171 der Anlage GK vorzunehmen.	14		
<b>Nur bei Organgesellschaften:</b> 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.	14a		

### **16.2.3.1 Erbschaft als Betriebseinnahme einer Kapitalgesellschaft – Kein verfassungsrechtlicher Verstoß**

**BFH vom 06.12.2016, I R 50/16, BStBl II 2017, 324**

Nach dem BFH-Urteil vom 06.12.2016 unterliegt die für den Betrieb einer Pflegeheim-GmbH bestimmte Erbschaft ungeachtet ihrer erbschaftsteuerrechtlichen Belastung der Körperschaftsteuer.

Bei einer Kapitalgesellschaft erhöhen nach dem Verständnis des Senats sämtliche Vermögensmehrungen, die keine (verdeckten) Einlagen sind, nicht nur den Handels- und Steuerbilanzgewinn, sondern auch die Einkünfte, mithin auch letztwillige Zuwendungen von verstorbenen Heimbewohnern eines Alten- und Pflegeheims.

Im Streitfall ist durch die im Ergebnis unbefriedigende Zweifachbesteuerung eine Steuerbelastung von ca. 45 % (473.086 €) entstanden (hinzukommt eventuell die Steuerbelastung durch etwaige Gewinnausschüttung).

Dagegen und gegen das Fehlen einer § 35b EStG entsprechenden Steuerermäßigungsmöglichkeit im Körperschaftsteuergesetz hat der BFH keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

### **16.2.3.2 Erfassung von Corona-Hilfen (aus der Anleitung zur KSt-Erklärung)**

Um spätere Rückfragen der Finanzverwaltung zu vermeiden, wird empfohlen, die Corona-Zuschüsse wie folgt in der Gewinnermittlung zu erfassen:

- Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG steht für die Erfassung der Zahlungen in der Anlage EÜR die Zeile 15 zur Verfügung; bei umsatzsteuerlichen Kleinunternehmern sind die Zahlungen in der Zeile 11 (und Zeile 12) der Anlage EÜR zu erfassen.
- Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 5 EStG sollten die Erträge in der E-Bilanz unter der nachfolgenden Taxonomie-Position erfasst werden:
  - „sonstige betriebliche Erträge (GKV), Zuschüsse und Zulagen, sonstige Zuschüsse und Zulagen“ [is.netIncome.regular.operatingTC.otherOpReve nue.subsidies.other] beziehungsweise
  - in der Oberposition (Mussfeld) „sonstige betriebliche Erträge (GKV), Zuschüsse und Zulagen“ [is.netIncome.regular.operatingTC.otherOpRevenue.subsidies]
- Im Umsatzkostenverfahren sind entsprechende Positionen vorhanden.

### **16.2.4 Zeile 12 Anlage GK: Gewinn/Verlust laut Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG**

12	Gewinn/Verlust laut Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG (bei Verwendung der Anlage EÜR: Betrag laut Zeile 89 abzüglich Betrag laut Zeile 90 der Anlage EÜR)	13.213
----	--	--------

Da die Anlage GK Anlage zum Steuererklärungsvordruck KSt 1 ist, muss auch für Körperschaften, die nicht bilanzierungspflichtig sind, eine Zeile für die vereinfachte Gewinnermittlung im Erklärungsvordruck enthalten sein, d.h. auch für diese Körperschaften braucht es eine Ausgangsgröße für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Bei Verwendung der Anlage EÜR ist die Ausgangsgröße für die Besteuerung der Betrag aus der Zeile 89 abzüglich Betrag aus der Zeile 90 der Anlage EÜR.

12	Gewinn/Verlust laut Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG (bei Verwendung der Anlage EÜR: Betrag laut Zeile 89 abzüglich Betrag laut Zeile 90 der Anlage EÜR)	13.213
----	--	--------

Bei partieller Steuerpflicht: Gewinn/Verlust aus dem steuerpflichtigen Bereich lt. gesonderter Ermittlung.

### **16.2.4.1 Korrekturen nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV**

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

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

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

#### 16.2.4.2 Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz/Rückstellung

##### **Beispiel: Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz**

Die Ruben Lichtenberg GmbH hat zum 31.12.2015 zutreffend nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwierigen Geschäften i.H.v. 100.000 € in ihrer Handelsbilanz passiviert. Steuerlich wurde der Aufwand nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigiert, da im Veranlagungszeitraum 2015 steuerlich Rückstellungen für drohende Verluste nicht gebildet werden durften (§ 5 Abs. 4a und Abs. 6 EStG).

Im Veranlagungszeitraum 2021 sind die Gründe für die Bildung der Rückstellung entfallen. Die Rückstellung wurde zum 31.12.2021 handelsbilanziell aufgelöst.

##### **Lösung: Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz**

Die in der Handelsbilanz zum 31.12.2015 zutreffend passivierte Rückstellung durfte im Veranlagungszeitraum 2015 nach § 5 Abs. 4a Satz 1 und Abs. 6 EStG steuerlich nicht zu Aufwand führen. Im Veranlagungszeitraum 2015 wurde der Betrag nach § 60 Abs. 2 EStDV durch eine außerbilanzielle Korrektur steuerlich neutralisiert. Durch die Auflösung der Rückstellung in 2021 wird handelsrechtlich ein Jahresüberschuss ausgewiesen der steuerlich wiederum zu neutralisieren ist.

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

#### 16.2.4.3 Anpassung an die Außenprüfung

##### **Beispiel: Anpassung an die Außenprüfung**

Bei der Ruben Lichtenberg GmbH wurde in 2022 eine Außenprüfung für die Jahre 2017 bis 2019 durchgeführt. Die Außenprüfung führte zu einer verdeckten Gewinnausschüttung wegen zu hoher Zinszahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer Ruben Lichtenberg i.H.v. 12.000 € p.a. Die überhöhten Zinszahlungen erfolgen auch in den Jahren 2020 und 2021 wurden die Zinszahlungen den Feststellungen der Betriebsprüfung angepasst. Daneben wurden Anschaffungsnebenkosten für ein unbebautes Grundstück i.H.v. 9.000 € nachaktiviert. Der vorläufige Jahresüberschuss 2021 beträgt einschließlich der überhöhten Zinszahlungen aber ohne die Anpassungsbuchung 123.000 €. Weitere bilanzielle Korrekturen sind nicht erforderlich.

### Lösung: Anpassung an die Außenprüfung

In der Handelsbilanz zum 31.12.2021 müssen die Anschaffungsnebenkosten nachaktiviert werden. Die Anpassungsbuchungen an die Werte der Außenprüfung sind Geschäftsvorfälle des Wirtschaftsjahres 2021. Die Anpassungsbuchungen sind erfolgswirksam vorzunehmen. Die verdeckte Gewinnausschüttung hinsichtlich der überhöhten Zinszahlung kann auch in 2021 nicht bilanziell, etwa durch die Aktivierung einer Forderung an den Gesellschafter, korrigiert werden. Eine Korrektur wäre selbst bei noch nicht abgeflossenen Beträgen ausgeschlossen.

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

<b>Stichwort</b>	<b>Zeile/Vordruck</b>	<b>Betrag</b>
Vorläufiger Jahresüberschuss		123.000 €
Anpassung Anschaffungskosten Grundstück		+ 9.000 €
Jahresüberschuss		132.000 €
Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV		./. 9.000 €
Zwischensumme	Zeile 11 Anlage GK	123.000 €
Überhöhte Zinszahlung 2021	Zeile 46 Anlage GK	12.000 €
<b>Zwischensumme</b>	<b>Zeile 180 Anlage GK</b>	<b>135.000 €</b>

<b>Nachrichtlich</b>		
<b>Veranlagungs-zeitraum</b>	<b>verdeckte Gewinnausschüttung</b>	
2017	12.000 €	Betriebsprüfung Zeitraum Änderung durch Betriebsprüfung
2018	12.000 €	Betriebsprüfung Zeitraum Änderung durch Betriebsprüfung
2019	12.000 €	Betriebsprüfung Zeitraum Änderung durch Betriebsprüfung
2020	12.000 €	Außerhalb der Betriebsprüfung Änderung durch Veranlagung
2021	12.000 €	Außerhalb der Betriebsprüfung Änderung durch Veranlagung

#### 16.2.4.4 Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

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

Die Ruben Lichtenberg GmbH entwickelte im Jahr 2021 ein Patent für „Lächeln im Haushalt“.

Nach Fertigstellung und Eintragung im Patentregister (vermutlich in 2022) ist das Patent zweifelsfrei einzeln verwertbar.

Bis zum 31.12.2021 sind Forschungskosten i.H.v. 50.000 € und Entwicklungskosten i.H.v. 30.000 € angefallen.

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

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

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

**Bitte beachten: Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB)**

#### 16.2.4.5 Dauernde Wertminderung, Anlagevermögen

**Fall: Sachanlagevermögen, nicht abnutzbar, dauernde Wertminderung**

**§§ 253 Abs. 3 und 266 Abs. 2 HGB**

Die Ruben Lichtenberg GmbH erwarb im Jahr 2005 das 2000 qm große Grundstück für 150.000 €.

Die Ruben Lichtenberg GmbH hat in ihren Bilanzen bis zum 31.12.2020 das Grundstück mit seinen Anschaffungskosten bilanziert.

Die Wiederbeschaffungskosten vergleichbarer Grundstücke sind zum Bilanzstichtag (31.12.2021) nachhaltig um 30 % gesunken.

**Lösung:** Handelsrechtlich muss der niedrige Wert der Bilanzierung zugrunde gelegt werden. Steuerrechtlich kann der niedrige Teilwert angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Sachanlagevermögen
§§ 253 Abs. 3 und 266 Abs. 2 HGB
<b>Handelsrechtlich muss</b> der niedrige Wert der Bilanzierung zugrunde gelegt werden.
<b>Steuerrechtlich kann</b> der niedrige Teilwert angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG)
Alternative 1
Handelsbilanz gleich Steuerbilanz
Alternative 2
Handelsbilanz ungleich Steuerbilanz

<b>Alternative 1: Handelsbilanz entspricht Steuerbilanz</b>		
Jahresüberschuss laut Handelsbilanz	./. 45.000 €	
Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV	0 €	
Ausgangswert für die steuerliche Einkommensermittlung	./. 45.000 €	Zeile 11 Anlage GK
<b>Alternative 2: Handelsbilanz entspricht nicht Steuerbilanz</b>		
Jahresüberschuss laut Handelsbilanz	./. 45.000 €	
Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV	+ 45.000 €	
Ausgangswert für die steuerliche Einkommensermittlung	0 €	Zeile 11 Anlage GK

In Zeile 12a Anlage GK sind Hinzurechnungen und Abrechnungen bei Wechsel der Gewinnermittlungsart (Übergangsgewinn/-verlust) einzutragen.

12a	Hinzurechnungen und Abrechnungen bei Wechsel der Gewinnermittlungsart: Übergangsgewinn/-verlust laut gesonderter Ermittlung <sup>47</sup>	13.262
-----	--	--------

Übergangsgewinn/-verlust laut gesonderter Ermittlung ist zur Steuererklärung elektronisch (Belegnachreichung zur Steuererklärung) zu übermitteln. Dies ist sowohl über [https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/\\_alleformulare/belegnachreichung](https://www.elster.de/eportal/formulareleistungen/_alleformulare/belegnachreichung) als auch über andere Softwareanbieter möglich.

## 16.2.5 Zeilen 13 bis 14a Anlage GK: Korrekturen aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft

<b>Korrekturen bei Beteiligungen an Personengesellschaften</b>		
13	laut gesonderter Einzelaufstellung  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) <sup>48 50</sup>	13.179
14a	Nur bei Organgesellschaften: Dazu / Davon ab: Einkünfte aus der Beteiligung an Mitunternehmerschaften laut gesonderter und einheitlicher Feststellung nach Anwendung der aufgrund § 15 Satz 1 Nummer 2 und 2a und § 15 Satz 2 KStG nicht vorzunehmenden außerbilanziellen Korrekturen <sup>49 60</sup>	17.262

Für die Einkommensermittlung ist auch der Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die Organträger ist, wie ein Organträger zu behandeln. Es ist die Anlage OT zu übermitteln. Das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft ist in Zeile 14 der Anlage GK nicht zusätzlich zu erfassen.

Aus dem Steuerbilanzgewinn/-verlust, aus dem Gewinn/Verlust aus dem steuerpflichtigen Bereich bei partieller Steuerpflicht, aus dem nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierten Jahresüberschuss/-fehlbetrag sind in Zeile 13 Anlage GK die Gewinne/Verluste aus der Beteiligung an Personengesellschaften heraus zu rechnen.

In Zeile 14 Anlage GK werden die in Zeile 13 Anlage GK erklärten Beträge durch die Einkünfte ersetzt die laut gesonderter und einheitlicher Feststellung nach den §§ 179, 180 AO durch das Finanzamt festgestellt wurden. Falls die gesonderte und einheitliche Feststellung noch nicht durchgeführt

## 28. Gesamtfall zur Körperschaftsteuerveranlagung 2021

### 28.1 Ruben Lichtenberg GmbH, StNr. 1/2021

Die Ruben Lichtenberg GmbH, Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Berlin Lichtenberg (Beginn der Körperschaftsteuerpflicht am 07.01.1991) legt ihrer Steuerberaterin Chrissi die folgende vorläufige (vor Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag sowie Abweichungen zwischen Handels- und Steuerrecht) Handelsbilanz auf den 31.12.2021 sowie die Gewinn- und Verlustrechnung vom 01.01.2021 bis zum 31.12.2021 vor. Die Gesellschaft ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Die Umsatzsteuer wurde insgesamt zutreffend ermittelt und an das Finanzamt abgeführt.

**Vorläufige Bilanz 31.12.2021**

Aktiva	(verkürzte Fassung in €)		Passiva
Anlagevermögen	550.000	Stammkapital	30.000
Umlaufvermögen	150.000	Gewinnvortrag	
		Vorl. Jahresüberschuss	40.819
		Vorl. Bilanzgewinn	40.819
		Körperschaftsteuer-Rückstellung	85.000
		Verbindlichkeiten	544.181
	<b>700.000</b>		<b>700.000</b>

#### Aufwand

#### Ertrag

Diverser Aufwand	2.485.829	Umsatzerlöse	3.949.600
Löhne	1.700.400	Andere Erträge	167.197
Körperschaftsteuer Vorauszahlungen 2021	29.500	Ausl. nach DBA steuerfreie Einkünfte	147.548
Solidaritätszuschlag Vorauszahlungen 2021	1.622	Beteiligungsertrag (netto)	73.625
Körperschaftsteuer 2021 Rückstellung	85.000	Auflösung Zinsverbindlichkeit	40.000
Geschenke 35 € (netto)	7.400		
Bewirtungsaufwendungen (netto)	1.000		
Gewerbesteuer 2021	10.000		
Zuwendungen 2021	15.500		
Säumniszuschläge Gewerbesteuer Nachzahlung 2007 nach Klageverfahren	300		
Säumniszuschläge Körperschaftsteuer 2021	200		
Stundungszinsen Körperschaftsteuer 2019	200		
Hinterziehungszinsen Lohnsteuer 2018	200		
Vorläufiger Jahresüberschuss 2021	40.819		
	<b>4.377.970</b>		<b>4.377.970</b>

## 28.2 Erläuterungen zum Jahresabschluss 2021

### 28.2.1 Beteiligung

Die Ruben Lichtenberg GmbH ist an der Sarah Lichtenberg GmbH beteiligt. Im Veranlagungszeitraum 2021 hat die Sarah Lichtenberg GmbH eine offene den gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen entsprechende Gewinnausschüttung für das Kalenderjahr 2020 vorgenommen. Auf dem Bankkonto der Gesellschaft ist am 27.08.2021 ein Betrag i.H.v. 73.625 € eingegangen. Über die Gewinnausschüttung liegt eine ordnungsgemäße Originalsteuerbescheinigung vor. Im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung sind zulasten des Gewinns tatsächlich angefallene Betriebsausgaben i.H.v. 7.600 € gebucht worden. § 8b Abs. 4 KStG ist vorliegend nicht einschlägig, d.h. die Beteiligungshöhe beträgt seit Jahren und zu Beginn des Kalenderjahres über 10 %.

### 28.2.2 Verzicht auf Zinsforderung

Ruben Lichtenberg hat im Veranlagungszeitraum 2021 auf eine gegenüber der Gesellschaft bestehende in vollem Umfang werthaltige Zinsforderung i.H.v. 40.000 € verzichtet. Der Forderungsverzicht ist als Ertrag ausgewiesen. Die Zinsen hat er in seiner Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2021 zutreffend als Einnahmen aus Kapitalvermögen erklärt.

### 28.2.3 Pachtaufwand

Ruben Lichtenberg hat der Gesellschaft ein unbebautes Grundstück verpachtet. Die Gesellschaft entrichtet den p.A. vereinbarten Pachtzins i.H.v. 121.000 € zum jeweiligen Fälligkeitstag. An fremde Dritte hätte die Gesellschaft unstreitig nur eine Pacht i.H.v. 20.000 € gezahlt. Die 121.000 € sind im Veranlagungszeitraum 2021 abgeflossen.

### 28.2.4 Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG

Die Gesellschaft beabsichtigt in 2022 die Anschaffung eines ausschließlich betrieblich genutzten Wirtschaftsguts. Die voraussichtlichen Anschaffungskosten betragen 10.000 €. Die Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG liegen insgesamt vor.

### 28.2.5 Investitionsabzugsbetrag nach Anschaffung (§ 7g EStG)

Die Gesellschaft hat in 2020 einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG i.H.v. 20.000 € für die beabsichtigte Anschaffung eines Wirtschaftsguts in 2021 mit voraussichtlichen Anschaffungskosten i.H.v. 50.000 € gebildet. Die Voraussetzungen für den Abzug im Veranlagungszeitraum 2020 waren gegeben. Die Anschaffung eines ausschließlich betrieblich genutzten Wirtschaftsguts erfolgte am 06.01.2021. Die Anschaffungskosten einschließlich der Anschaffungsnebenkosten betrugen 58.000 €. Die Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nach § 7g EStG liegt ebenfalls vor. Daneben soll die höchstmögliche Steuerminderung in Anspruch genommen werden.

In der Handelsbilanz wird das Wirtschaftsgut mit den Anschaffungskosten abzüglich einer linearen Absetzung für Abnutzung angesetzt. Die Nutzungsdauer beträgt unstreitig fünf Jahre.

Anschaffungskosten 06.01.2021	58.000 €
AfA 2021	./. 11.600 €
<b>Buchwert 31.12.2021</b>	<b>46.400 €</b>

### 28.2.6 Geschenke

Die Geschenke über 35 € betreffen diverse Präsente, die zum Nikolaustag 2021, angeschafft wurden. Ein Geschenk im Wert von 2.000 € kann beim Empfänger ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Ein weiteres Geschenk i.H.v. 2.600 € bestand in einem Geldgeschenk. Die Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7 EStG sind erfüllt. Das Konto weist die Nettobeträge aus.

### **28.2.7 Bewirtung aus geschäftlichem Anlass**

Die Bewirtungsaufwendungen i.H.v. 1.000 € (netto) sind aus geschäftlichem Anlass begründet. Es handelte sich um ein sog. „Geschäftsanbahnungssessen“ am 26.10.2021. Die Aufwendungen sind angemessen und bislang in voller Höhe als Betriebsausgaben gemindert worden. Die erforderlichen Nachweise gelten als erbracht.

### **28.2.8 Zuwendungen**

Bei den Zuwendungen im Veranlagungszeitraum 2021 handelt es sich i.H.v. 10.500 € um Ausgaben zur Förderung der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke. Die übrige Zuwendung wurde an das Kunstamt Lichtenberg für die Organisation und Durchführung der Ausstellung zum Neodadaismus geleistet. Über den gesamten Betrag liegen insgesamt ordnungsgemäß Zuwendungsbestätigungen vor (§ 50 EStDV).

## **28.3 Aufgabe**

Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der Ruben Einkommen Lichtenberg GmbH für den Veranlagungszeitraum 2021 (Hinweis auf R 7.1 KStR).

Berechnen Sie die Körperschaftsteuerrückstellung (Tarifbelastung 15 %) neu und erstellen Sie die Abschlussbilanz auf den 31.12.2021. Der Solidaritätszuschlag für 2021 beträgt 5,5 %. Eine Berechnung der Gewerbesteuerrückstellung ist nicht erforderlich. Das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG wurde auf den 31.12.2020 i.H.v. 0 € festgestellt.

## **28.4 Lösung des Gesamtfalls**

### **Vorläufige Einkommensermittlung**

Stichworte	Betrag in €	Rechtsgrundlagen
Jahresüberschuss	40.819	§ 8 Abs. 1 KStG
Anpassung Steuerbilanz	./. 23.600	§ 60 Abs. 2 EStDV
Verdeckte Gewinnausschüttung	101.000	§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
Investitionsabzugsbetrag	./. 5.000	§ 7g Abs. 1 EStG
Investitionsabzugsbetrag Hinzurechnung	20.000	§ 7g Abs. 2 EStG
Körperschaftsteuer 2021 Vorauszahlungen	29.500	§ 10 Nr. 2 KStG
Solidaritätszuschlag 2021 Vorauszahlungen	1.622	§ 10 Nr. 2 KStG
Körperschaftsteuer 2021 Rückstellung	85.000	§ 10 Nr. 2 KStG
Kapitalertragsteuer	25.000	§ 10 Nr. 2 KStG
Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer	1.375	§ 10 Nr. 2 KStG
Geschenke über 35 €	5.400	§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG
Darauf entfallene nicht abziehbare Vorsteuer	532	§ 10 Nr. 2 KStG
Nicht abziehbare Bewirtungsaufwendungen	300	§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG
Gewerbesteuer 2021	10.000	§ 4 Abs. 5b EStG

<b>Stichworte</b>	<b>Betrag in €</b>	<b>Rechtsgrundlagen</b>
Säumniszuschlag zur Körperschaftsteuer	200	§ 10 Nr. 2 KStG
Stundungszinsen zur Körperschaftsteuer	200	§ 10 Nr. 2 KStG
Hinterziehungszinsen Lohnsteuer	200	§ 4 Abs. 5 EStG
Zuwendungen (gesamt)	15.500	§ 9 Abs. 2 KStG
Beteiligungsertrag	./. 100.000	§ 8b Abs. 1 KStG
Fiktive nicht abziehbare Betriebsausgaben	5.000	§ 8b Abs. 5 KStG
Verdeckte Einlage	./. 40.000	§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG
Ausl. nach DBA steuerfreie Einkünfte	./. 147.548	DBA
Einkommen vor Abzug der Zuwendungen	25.500	
Abzug der Zuwendungen	./. 15.500	§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
<b>Einkommen</b>	<b>10.000</b>	

## 28.5 Erläuterungen

### 28.5.1 Beteiligung

Der Beteiligungsertrag bleibt nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Die Quellensteuerbeträge sind nach § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbare Betriebsausgaben und daher außerbilanziell hinzuzurechnen. Hinsichtlich des Beteiligungsertrages ist ein fiktiver Betrag i.H.v. 5 % des Beteiligungsertrages als nicht abziehbare Betriebsausgabe zu behandeln (§ 8b Abs. 5 KStG). Die tatsächlichen Betriebsausgaben bleiben unberührt.

Die Quellensteuerbeträge können auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden.

<b>Stichwort</b>		<b>Betrag</b>	<b>Vordruck KSt 1/ Anlage GK/Anlage ZVE</b>
Bankeingang	innerbilanziell	73.625 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Kapitalertragsteuer	außerbilanziell	25.000 €	In Zeile 53 Anlage GK
Solidaritätszuschlag	außerbilanziell	./. 1.375 €	In Zeile 52 Anlage GK
<b>Summe</b>		<b>100.000 €</b>	
§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG	außerbilanziell	100.000 €	Zeile 86 Anlage GK
§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG	außerbilanziell	5.000 €	Zeile 91 Anlage GK
Übertrag von Zeile 180 Anlage GK nach Zeile 2 bzw. 3 der Anlage ZVE		./. 95.000 €	Zeilen 107 und 180 Anlage GK Übertrag nach Zeile 2 bzw. 3 Anlage ZVE
<b>Summe</b>		<b>5.000 €</b>	

**Tabellarische Darstellung nach Verrechnung der Quellensteuer mit der zu entrichtenden Körperschaftsteuer**

**Tabelle 2 zum Beteiligungsertrag**

Stichwort		Betrag	Vordruck KSt 1/ Anlage GK/Anlage ZVE
Bankeingang	innerbilanziell	73.625 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Kapitalertragsteuer	innerbilanziell	25.000 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Solidaritätszuschlag	innerbilanziell	<u>1.375 €</u>	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
<b>Summe</b>	<b>100.000 €</b>		
§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG	außerbilanziell	100.000 €	Zeile 86 Anlage GK
§ 8b Abs. 5 Satz KStG	außerbilanziell	5.000 €	Zeile 91 Anlage GK
Übertrag von Vorspalte in Hauptspalte			Zeile 107 Anlage GK Übertrag aus Zeile 180 Anlage GK nach Zeile 2 bzw. 3 der Anlage ZVE . / . 95.000 €

Die steuerliche Erfassung des Beteiligungsertrags netto ist, wie sich aus der Tabelle 1 ergibt möglich und zulässig. Bei der sogenannten Nettomethode werden die Steuerbeträge außerbilanziell unter Zuhilfenahme der Zeilen 53 und 52 der Anlage GK (nach § 10 Nr. 2 KStG) dem steuerlichen Ergebnis hinzugerechnet. Diese Variante hat den Charme, dass die Finanzverwaltung die Hinzurechnung der Quellensteuer (Anlage GK) und den begehrten Abzug der Quellensteuer (Anlage WA) maschinell betragsmäßig überprüfen kann.

Nach der Bruttomethode (Tabelle 2) werden die Quellensteuern als Forderungen an das Finanzamt aktiviert und erhöhen den steuerlichen Gewinn. Eine betragsmäßige Überprüfung durch die Finanzverwaltung ist möglich, aber schwierig, sodass in der Praxis häufig Nachfragen der Finanzverwaltung hinsichtlich der Gewinn erhöhenden Erfassung die Folge sind.

Im Lösungshinweis zum Beispielsfall werden die Kapitalertragsteuer und der darauf entfallene Solidaritätszuschlag nach Verrechnung mit dem Körperschaftsteuer- bzw. Solidaritätszuschlagsaufwand als Forderung im Jahresabschluss aktiviert.

Die zunächst außerhalb der Bilanz ansetzende Korrektur wird zur innerbilanziellen Korrektur. Der Beteiligungsertrag insgesamt bleibt bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz (§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG). Fiktiv werden 5 % des Beteiligungsertrages als nicht abziehbare Betriebsausgaben berücksichtigt (§ 8b Abs. 5 KStG).

Nach § 36 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG werden auf die Einkommensteuer angerechnet:

1. die für den Veranlagungszeitraum entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 37 EStG);
2. die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder auf die nach § 3 Nr. 40 EStG oder nach § 8b Abs. 1 und 6 Satz 2 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Bezüge entfällt und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist.

<b>Stichwort</b>		<b>Betrag</b>	<b>Vordruck Anlage WA</b>
Kapitalertragsteuer	außerbilanziell	25.000 €	In Zeile 2 enthalten
Solidaritätszuschlag	außerbilanziell	1.375 €	In Zeile 3 enthalten

## 28.5.2 Verzicht auf Zinsforderung

Ruben Lichtenbergs Verzicht auf die bestehende Zinsforderung i.H.v. 40.000 € ist gesellschaftsrechtlich veranlasst und stellt, da die Forderung voll werthaltig ist, eine verdeckte Einlage dar. Nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG mindern verdeckte Einlagen das Einkommen. Der ausgewiesene Ertrag ist daher wieder zu neutralisieren.

Im Zeitpunkt des Verzichts gilt der Zinsbetrag beim Gesellschafter als zugeflossen (zutreffend damit die Besteuerung beim Gesellschafter im Veranlagungszeitraum des Zuflusses) und gleichzeitig zurückgewährt. Danach wurde die verdeckte Einlage aus versteuerten Einkommen geleistet. Für die Praxis zu beachten ist ferner, dass der Verzicht grundsätzlich ein rein buchhalterischer Vorgang ist und der Gesellschafter ohne einen tatsächlichen Zufluss die Zinsen zu versteuern hat.

**Die verdeckte Einlage erhöht das steuerliche Einlagekonto im Zeitpunkt des Verzichts.**

**Um eine doppelte Besteuerung zu verhindern, erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung beim Gesellschafter.**

<b>Stichwort</b>		<b>Betrag</b>	<b>Vordruck KSt 1/Anlage KSt 1 F/Anlage GK</b>
Ertrag aus der Auflösung	innerbilanziell	40.000 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Verdeckte Einlage	außerbilanziell	40.000 €	In Zeile 63 Anlage GK
Zugang beim steuerlichen Einlagekonto § 27 KStG	außerbilanziell	40.000 €	In Zeilen 49, 118 Anlage KSt 1 F enthalten

## 28.5.3 Pachtaufwand

Die überhöhte Pachtzahlung an den Gesellschafter stellt nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Die Begriffsbestimmung der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. Satz 2 KStG kann der Richtlinie 8.5 der KStR entnommen werden. Danach liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn:

- eine Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung,
- im Gesellschaftsverhältnis veranlasst,
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und,
- kein den gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen entsprechender Gewinnverwendungsbeschluss vorliegt.

**Die verdeckte Gewinnausschüttung ist eine außerbilanzielle Gewinnkorrektur.**

Der Geschäftsvorfall soll steuerlich so gewürdigt werden, wie er unter fremden Dritten gewürdigt worden wäre.

Die überhöhte Pachtzinszahlung ist eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Vermögensminderung (ein fremder Pächter hätte eine geringeren Pachtzins vereinbart und geleistet), die sich auf den Unterschiedsbetrag i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewirkt hat (der Gewinn wurde um den zu hoch geleisteten Pachtzins fremdunüblich gemindert) und es liegt laut Sachverhalt kein Gewinnverwendungsbeschluss vor.

Die überhöhte Pachtzinszahlung ist daher nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG außerbilanziell zu korrigieren.

Stichwort		Betrag	Vordruck Anlage GK
Aufwand aus Pachtzahlung	innerbilanziell	./. 121.000 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Verdeckte Gewinnausschüttung	außerbilanziell	101.000 €	In Zeile 46 Anlage GK enthalten
Angemessener Pachtzins	innerbilanziell	./. 20.000 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten

## 28.6 Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG

### Betriebsgrößenmerkmale nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG

Investitionsabzugsbeträge können nur berücksichtigt werden, wenn der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres des beabsichtigten Abzuges die in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG genannten Größenmerkmale nicht überschreitet.

Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ist das Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebes oder eines der selbstständigen Arbeit dienenden Betriebes am Ende des Wirtschaftsjahres des beabsichtigten Abzuges nach § 7g Abs. 1 EStG wie folgt zu ermitteln:

Die gleichen Grenzen gelten für die Sonderabschreibungen, jedoch mit der Maßgabe, dass die Wertgrenzen im Jahr vor Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nicht überschritten sein dürfen.

**Die in der steuerlichen Gewinnermittlung (ggf. zuzüglich Sonder- und Ergänzungsbilanzen) ausgewiesenen Bilanzposten sind bei der Ermittlung der zulässigen Grenzen mit ihren steuerlichen Werten anzusetzen.** Bei den Steuerrückstellungen können die Minderungen aufgrund in Anspruch genommener Investitionsabzugsbeträge unberücksichtigt bleiben. Wird die Betriebsvermögensgrenze nur dann nicht überschritten, wenn von dieser Option Gebrauch gemacht wird, hat der Steuerpflichtige dem Finanzamt die maßgebende Steuerrückstellung darzulegen.

In 2015 kann der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen werden, da laut vorliegendem Sachverhalt die Grenzen nicht überschritten werden. Der Investitionsabzugsbetrag beträgt 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten. Bei Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages sind die begünstigten Wirtschaftsgüter in den dem Finanzamt gesondert zu übermittelnden Unterlagen ihrer Funktion nach zu benennen und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben (§ 7g Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Stichwort		Betrag	Vordruck Anlage GK
Investitionsabzugsbetrag	außerbilanziell	5.000 €	In Zeile 11 enthalten

## 28.7 Investitionsabzugsbetrag nach Anschaffung (§ 7g EStG)

Der im Veranlagungszeitraum 2020 zutreffend außerbilanziell abgezogene Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG ist im Veranlagungszeitraum der Anschaffung des Wirtschaftsguts außerbilanziell hinzuzurechnen. Hinzuzurechnen ist ein Betrag i.H.v. 40 % der tatsächlichen Anschaffungskosten, höchstens jedoch der Betrag der im Veranlagungszeitraum 2020 abgezogen wurde. Vorliegend sind dies 20.000 €.

Dieser Betrag kann (zur Neutralisierung des steuerlichen Ergebnisses) in der Steuerbilanz von den Anschaffungskosten abgesetzt werden (§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG) und führt damit steuerbilanziell zu Aufwand. Der von den Anschaffungskosten abgesetzte Übertragungsbetrag mindert die steuerliche Bemessungsgrundlage für die steuerlichen Abschreibungen (§ 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 EStG).

Neben der planmäßigen Abschreibung ist eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG i.H.v. maximal 20 % der Anschaffungskosten bzw. der geminderten Anschaffungskosten möglich.

### Vergleich der Handels- und Steuerbilanz

Stichwort	Betrag Handelsbilanz	Betrag Steuerbilanz
Anschaffungskosten 16.01.2021	58.000 €	58.000 €
Übertrag Investitionsabzugsbetrag 50 % von 58.000 € maximal 20.000 €		./. 20.000 €
Bemessungsgrundlage Sonderabschreibung		38.000 €
Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG, 20 % von 38.000 €		./. 7.600 €
AfA 2021 AfA 20 % von 38.000 €		./. 7.600 €
AfA 2021	./. 11.600 €	
Buchwert 31.12.2021	46.400 €	22.800 €
<b>Differenz Handelsbilanz/Steuerbilanz</b>		<b>23.600 €</b>
<b>Summe</b>	<b>46.400 €</b>	<b>46.400 €</b>

Die Anpassung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz erfolgt nach § 60 Abs. 2 EStDV im Rahmen der E-Bilanz. Nach § 7g EStG ist der Übertragungsbetrag zunächst außerbilanziell hinzuzurechnen, sodass im Ergebnis die Differenz zwischen der steuerlichen und der handelsbilanziellen AfA sich auf die steuerliche Bemessungsgrundlage auswirkt.

AfA Handelsbilanz	AfA Steuerbilanz	Differenz
11.600 €	15.200 €	3.600 €

### Entwicklung:

Anschaffung	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Abweichung
2021	58.000 €	58.000 €	
Investitionsabzugsbetrag		20.000 €	
AfA 2021	11.600 €	7.600 €	
Sonderabschreibung		7.600 €	
Buchwert 31.12.2021	46.400 €	22.800 €	./. 23.600 €
AfA 2022	11.600 €	5.700 €	+ 5.900 €
AfA 2023	11.600 €	5.700 €	+ 5.900 €
AfA 2024	11.600 €	5.700 €	+ 5.900 €
AfA 2025	11.600 €	5.700 €	+ 5.900 €
<b>Buchwert 31.12.2025</b>	<b>0 €</b>	<b>0 €</b>	<b>0 €</b>

Der Begünstigungszeitraum i.S.d. § 7a Abs. 1 Satz 1 EStG umfasst die in der jeweiligen Vorschrift bestimmte Anzahl von Jahren. Er verkürzt sich bei den Sonderabschreibungen nach § 4 Abs. 3 FördG und bei den erhöhten Absetzungen auf die Jahre, in denen die insgesamt zulässigen Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen tatsächlich vorgenommen worden sind (R 7a Abs. 2 EStR).

## 28.7.1 Geschenke

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG dürfen Aufwendungen für betrieblich veranlasste Geschenke an natürliche Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, oder an juristische Personen grundsätzlich nicht abgezogen werden. Das Abzugsverbot greift nicht, wenn die zugewendeten Wirtschaftsgüter beim Empfänger ausschließlich betrieblich genutzt werden können.

(R 4.10 Abs. 2 Satz 4 EStR)

Einkommenserhöhung (außerbilanziell):	5.400 €
---------------------------------------	---------

Die nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen unterliegen nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG der Vorsteuerabzugsbeschränkung. Nach dem UStG fallen hierunter keine nicht vorsteuerbelasteten Geldgeschenke.

Die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch ermittelt sich wie folgt:

Nicht abziehbare Geschenke	5.400 €
hierin Geldgeschenke	<u>./. 2.600 €</u>
<b>Bemessungsgrundlage für die Vorsteuerbeschränkung</b>	<b>2.800 €</b>
<b>Nicht abziehbare Vorsteuer 19 %</b>	<b>532 €</b>

### Fünf Vorschriften müssen geprüft werden:

#### 1. § 4 Abs. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG

Geschenke sind betrieblich veranlasst – daher innerbilanzieller Aufwand.

#### 2. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG

Geschenke über 35 € sind nicht abziehbare Betriebsausgaben. Die Feststellung ist erforderlich für die Korrektur des Vorsteuerabzugs.

#### 3. § 15 Abs. 1a UStG

Die auf die nicht abziehbaren Geschenke entfallene Vorsteuer ist nicht abziehbar.

Nicht abziehbare Vorsteuer ist Aufwand – innerbilanziell.

#### 4. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG

Geschenke sind nicht abziehbare Betriebsausgaben.

Nicht abziehbare Geschenke sind außerbilanziell zu korrigieren.

#### 5. § 10 Nr. 2 KStG

Nicht abziehbare Vorsteuer.

Vorsteueraufwand ist nicht abziehbar – außerbilanzielle Korrektur.

<b>Stichwort</b>		<b>Betrag</b>	<b>Vordruck Anlage GK</b>
Geschenke	innerbilanziell	./. 7.400 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Nicht abziehbare Vorsteuer	innerbilanziell	./. 532 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Zwischensumme	innerbilanziell	./. 7.932 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Geschenke	außerbilanziell	+ 5.400 €	In Zeile 61 Anlage GK
Nicht abziehbare Vorsteuer	außerbilanziell	532 €	In Zeile 56 Anlage GK
Abziehbare Betriebsausgaben	innerbilanziell	./. 2.000 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten

## 28.7.2 Bewirtungsaufwendungen

Steuerlich als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Bewirtungsaufwendungen.

Hierbei handelt es sich begrifflich nicht um Entnahmen (R 4.10 Abs. 1 EStR), sondern um nicht abziehbare Betriebsausgaben, die außerhalb der Bilanz dem steuerlichen Gewinn hinzuzurechnen sind.

Bei einer Kapitalgesellschaft ist die R 4.10 EStR wie folgt sinngemäß anzuwenden:

- Die Kapitalgesellschaft hat nur Betriebsausgaben,
- die Korrektur i.S.d. § 12 EStG bildet bei der Kapitalgesellschaft die Korrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG,
- die verbleibenden Beträge sind Betriebsausgaben,
- Prüfung nach § 4 Abs. 5 und 7 EStG.

Bewirtungsaufwendungen an Geschäftsfreunde dürfen steuerlich nur noch i.H.v. 70 % abgezogen werden.

### Anlage GK

Bewirtungsaufwendungen	1.190 €	Betriebsausgabe	Gewinn- und Verlustrechnung
Vorsteueranspruch	190 €	Betriebseinnahmen	Gewinn- und Verlustrechnung
Betriebsausgabe	1.000 €	Zeile 11 Anlage GK oder	Gewinn- und Verlustrechnung
Nicht abziehbare Betriebsausgaben	300 €	Zeile 61 Anlage GK	§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG
Steuerlich abziehbare Betriebsausgabe	700 €	entspricht den (Netto-)Bewirtungsaufwendungen	

## 28.7.3 Gewerbesteuer

Der Gewerbesteueraufwand ist seit dem Veranlagungszeitraum 2008 für Erhebungszeiträume seit 2008 nicht mehr als Betriebsausgabe abziehbar (§ 4 Abs. 5b EStG). Die Säumniszuschläge zur Gewer-

besteuer für Erhebungszeiträume vor 2008 können in voller Höhe als Betriebsausgabe abgezogen werden.

<b>Stichwort</b>		<b>Betrag</b>	<b>Vordruck Anlage GK</b>
Gewerbesteuer 2021	innerbilanziell	./. 10.000 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Säumniszuschläge zur Gewerbesteuer 2007 nach einem Klageverfahren	innerbilanziell	./. 300 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Zwischensumme	innerbilanziell	./. 10.300 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Gewerbesteuer	außerbilanziell	+ 10.000 €	In Zeile 54 Anlage GK
Abziehbare Betriebsausgaben	innerbilanziell	./. 300 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten

## 28.7.4 Zuwendungen

Ermittlung der abzugsfähigen Zuwendungen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG):

Einkommen vor Abzug der Zuwendungen	10.000 €	
Hiervon 20 %	2.000 €	
Begünstigte Zuwendungen		15.500 €
Umsätze und Löhne	5.650.000 €	
Hiervon 4/1.000	22.600 €	
<b>Insgesamt abzugsfähig</b>		<b>15.500 €</b>

## Körperschaftsteueraufwand einschließlich Solidaritätszuschlag

<b>Stichwort</b>	<b>Betrag</b>
<b>Körperschaftsteuer</b>	
Vorläufiges Einkommen	10.000 €
Körperschaftsteuer Tarif	1.500 €
Vorauszahlungen	./. 29.500 €
Kapitalertragsteuer	./. 25.000 €
<b>Überzahlung</b>	<b>53.000 €</b>
<b>Auflösung Körperschaftsteuer Rückstellung</b>	<b>85.000 €</b>

<b>Solidaritätszuschlag</b>		
Körperschaftsteuer		1.500,00 €
Solidaritätszuschlag		82,50 €
Vorauszahlungen		1.622,50 €
Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer		1.375,00 €
<b>Überzahlung</b>		<b>2.915,00 €</b>

**Bitte beachten:** Nach § 4 Satz 3 SolZG bleiben Bruchteile eines Cents außer Ansatz. Grundsätzlich ist der Solidaritätszuschlag mit Cent zu berechnen.

### Geänderter Jahresüberschuss

Bisheriger Jahresüberschuss	40.819 €
Forderung Finanzamt wegen Überzahlung Körperschaftsteuer	53.000 €
Forderung Finanzamt wegen Überzahlung Solidaritätszuschlag	2.915 €
Auflösung Körperschaftsteuerrückstellung	85.000 €
<b>Geänderter Jahresüberschuss</b>	<b>181.734 €</b>

<b>Aktiva</b>	<b>Handelsbilanz 31.12.2021 (in €)</b>		<b>Passiva</b>
Anlagevermögen	550.000	Stammkapital	30.000
Umlaufvermögen	150.000	Gewinnvortrag	
Forderung Finanzamt		Jahresüberschuss	181.734
Körperschaftsteuer +		Bilanzgewinn	181.734
Solidaritätszuschlag 2021	55.915	Verbindlichkeiten	544.181
	<b>755.915</b>		<b>755.915</b>

### Vergleich: Vorläufige und endgültige Einkommensermittlung

<b>Stichworte</b>	<b>Betrag in €</b>	<b>Betrag in €</b>	<b>Rechtsgrundlagen</b>
Jahresüberschuss	40.819	<b>181.734</b>	§ 8 Abs. 1 KStG
Anpassung Steuerbilanz	./. 23.600	./. <b>23.600</b>	§ 60 Abs. 2 EStDV
Verdeckte Gewinnausschüttung	101.000	<b>101.000</b>	§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
Investitionsabzugsbetrag	./. 5.000	./. <b>5.000</b>	§ 7g EStG
Investitionsabzugsbetrag Hinzurechnung	20.000	<b>20.000</b>	§ 7g EStG
Körperschaftsteuer Vorauszahlungen 2021	29.500	<b>1.500</b>	§ 10 Nr. 2 KStG
Solidaritätszuschlag Vorauszahlungen 2021	1.622	<b>82</b>	§ 10 Nr. 2 KStG
Körperschaftsteuer Rückstellung	85.000	<b>0</b>	§ 10 Nr. 2 KStG

<b>Stichworte</b>	<b>Betrag in €</b>	<b>Betrag in €</b>	<b>Rechtsgrundlagen</b>
Kapitalertragsteuer	25.000	0	§ 10 Nr. 2 KStG
Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer	1.375	0	§ 10 Nr. 2 KStG
Geschenke über 35 €	5.400	5.400	§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG
Nicht abziehbare Vorsteuer	532	532	§ 10 Nr. 2 KStG
Nicht abziehbare Bewirtung	300	300	§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG
Gewerbesteuer 2021	10.000	10.000	§ 4 Abs. 5b EStG
Säumniszuschlag zur Körperschaftsteuer	200	200	§ 10 Nr. 2 KStG
Stundungszinsen zur Körperschaftsteuer	200	200	§ 10 Nr. 2 KStG
Hinterziehungszinsen Lohnsteuer	200	200	§ 4 Abs. 5 EStG
Zuwendungen (gesamt)	15.500	15.500	§ 9 Abs. 2 KStG
Beteiligungsertrag	./. 100.000	./. 100.000	§ 8b Abs. 1 KStG
Nicht abziehbare Betriebsausgaben	5.000	5.000	§ 8b Abs. 5 KStG
Einlage	./. 40.000	./. 40.000	§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG
Ausl. nach DBA steuerfreie Einkünfte	./. 147.548	./. 147.548	DBA
Einkommen vor Abzug der Zuwendungen	25.500	25.500	
Abzug der Zuwendungen	./. 15.500	./. 15.500	§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
<b>Einkommen</b>	<b>10.000</b>	<b>10.000</b>	

**Verwendete Vordrucke: KSt 1, Anlage GK, Anlage WA, Anlage Z, Anlage ZVE, Anlage KSt 1 F**

**Vergleich: Endgültige Einkommensermittlung und Steuererklärung**

<b>Stichworte</b>	<b>Betrag in €</b>	<b>Vordruck/Zeilen</b>	<b>Summe in €</b>
Jahresüberschuss	181.734	Zeile 11 Anlage GK	
Anpassung Steuerbilanz	./. 23.600	Zeile 11 Anlage GK	
<b>Zwischensumme</b>	<b>158.134</b>	<b>Zeile 11 Anlage GK</b>	<b>158.134</b>
Investitionsabzugsbetrag		Zeile 42 Anlage GK	./. 5.000
Investitionsabzugsbetrag Hinzurechnung		Zeile 45 Anlage GK	+ 20.000
verdeckte Gewinnausschüttung		Zeile 46 Anlage GK	+ 101.000
KSt Aufwand 2021		Zeile 51 Anlage GK	1.500
Solidaritätszuschlag 2021		Zeile 52 Anlage GK	82
Gewerbesteuer 2021		Zeile 54 Anlage GK	10.000

<b>Stichworte</b>	<b>Betrag in €</b>	<b>Vordruck/Zeilen</b>	<b>Summe in €</b>
Nicht abziehbare Vorsteuer		Zeile 56 Anlage GK	532
Säumniszuschlag zur KSt		Zeile 58 Anlage GK	200
Stundungszinsen zur KSt		Zeile 58 Anlage GK	200
Hinterziehungszinsen Lohnsteuer		Zeile 58 Anlage GK	200
Nicht abziehbare Bewirtung		Zeile 61 Anlage GK	300
Geschenke über 35 €		Zeile 61 Anlage GK	5.400
Zuwendungen (gesamt)		Zeile 62 Anlage GK	15.500
Einlage		Zeile 63 Anlage GK	./. 40.000
Ausl. nach DBA steuerfreie Einkünfte		Zeile 76 Anlage GK	./. 147.548
Beteiligungsertrag	./. 100.000	Zeile 86 Anlage GK	
Nicht abziehbare Betriebsausgaben	5.000	Zeile 91 Anlage GK	
Unterschiedsbetrag		Zeile 107 Anlage GK	./. 95.000
<b>Zwischensumme</b>		<b>Zeile 180 Anlage GK Übertrag nach Zeile 2 bzw. 3 der Anlage ZVE</b>	<b>25.500</b>
Einkommen vor Abzug der Zuwendungen (Summe der Einkünfte)		Anlage ZVE Zeile 2	25.500
Abzug der Zuwendungen		Anlage ZVE Zeile 34	./. 15.500
Gesamtbetrag der Einkünfte		Anlage ZVE Zeile 53	10.000
Einkommen	10.000	Anlage ZVE Zeile 68	10.000
zu versteuerndes Einkommen		Anlage ZVE Zeile 70/71	10.000
Körperschaftsteuer		Anlage ZVE Zeile 71	1.500
<b>Zuwendungen</b>			
Zuwendungen		Zeile 5 Anlage Z	15.500
Summe		Zeile 6 und 7 Anlage Z	15.500
Summe der Umsätze und Löhne		Zeile 10 Anlage Z	5.650.000
Abziehbare Zuwendungen/Übertrag nach Zeile 34 Anlage ZVE		Zeile 7 Anlage Z	15.500
<b>Nachrichtlich/Anlage WA/ Anlage KSt 1 F</b>			

<b>Stichworte</b>	<b>Betrag in €</b>	<b>Vordruck/Zeilen</b>	<b>Summe in €</b>
Kapitalertragsteuer		Anlage WA Zeile 2	25.000
Solidaritätszuschlag		Anlage WA Zeile 3	1.375
verdeckte Gewinnausschüttung		Anlage KSt 1 F Zeile 2	100.000
<b>Nachrichtlich/Anlage KSt 1 F</b>			
Steuerliches Einlagekonto		Anlage KSt 1 F Zeile 16	0
verdeckte Gewinnausschüttung		Anlage KSt 1 F Zeile 18 und 21	100.000
Zugang		Anlage KSt 1 F Zeile 49	40.000
Endbestand Übertrag nach Zeile 5		Anlage KSt 1 F Zeile 118	40.000

## **28.8 Formularlösung Gesamtfall zur Körperschaft- steuerveranlagung 2021**

Der Gesamtfall zur Körperschaftsteuerveranlagung 2021 ist formularmäßig in den Formularen KSt 1, Anlage GK, Anlage WA, Anlage Z, Anlage ZVE und Anlage KSt 1 F zu lösen.

## 28.8.1 Anlage KSt 1

An das Finanzamt / Bundeszentralamt für Steuern	Steuernummer 1/2021										
2021											
<input type="checkbox"/> Körperschaftsteuererklärung											
und Erklärung zu gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die in Zusammenhang mit der Körperschaftsteuererklärung durchzuführen sind											
<input type="checkbox"/> Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen (§ 14 Absatz 5 KStG)											
<input checked="" type="checkbox"/> 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)											
<input type="checkbox"/> Belege werden nachgereicht <span style="color: red;">74</span>											
<p style="margin-top: 10px;">— Eingangsstempel —</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin-left: auto; margin-right: 0;"></div>											
<p style="margin-top: 10px;">Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.</p>											
<b>Allgemeine Angaben <span style="color: red;">64</span></b>											
Bezeichnung der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse <span style="color: red;">62</span>											
1 Ruben Lichtenberg GmbH											
<b>Art der Steuerpflicht (Sitz und Geschäftsleitung im Veranlagungszeitraum)</b>											
2 bis 5 frei											
6 Ort der Geschäftsleitung nach § 10 AO											
7 Staat (nur angeben, wenn im Ausland)											
7 Ort des Sitzes nach § 11 AO											
8 Staat (nur angeben, wenn im Ausland)											
9 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:											
11.18 1 = Verlegung vom Ausland ins Inland											
2 = Verlegung vom Inland ins Ausland											
<b>Rechtsform</b>											
10 Rechtsform <span style="color: red;">73</span>											
11.65 9 GmbH											
11.15 9a Es handelt sich um eine Stiftung des privaten Rechts. 1 = Ja											
<b>Angaben zur Steuerbefreiung</b>											
10 Die Körperschaft ist nach der folgenden Nummer des § 5 Absatz 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit: <span style="color: red;">209</span>											
11.15 11 Die Körperschaft ist vollumfänglich von der Körperschaftsteuer befreit. 1 = Ja											
<b>Empfangsbevollmächtigter</b>											
12 Der Steuerbescheid und die Feststellungsbescheide sollen folgendem Empfangsbevollmächtigten/Postempfänger zugesandt werden. (Nur ausfüllen, wenn dem Finanzamt keine entsprechende Empfangsvollmacht vorliegt.)											
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20%;">Anrede</td> <td style="width: 20%;">Namenszeile 1</td> <td style="width: 20%;">Namenszeile 2</td> <td style="width: 20%;">Straße und Hausnummer oder Postfach</td> <td style="width: 20%;">Postleitzahl und Ort</td> </tr> <tr> <td>10.40</td> <td>10.41</td> <td>10.42</td> <td>10.43</td> <td>10.45</td> </tr> </table>		Anrede	Namenszeile 1	Namenszeile 2	Straße und Hausnummer oder Postfach	Postleitzahl und Ort	10.40	10.41	10.42	10.43	10.45
Anrede	Namenszeile 1	Namenszeile 2	Straße und Hausnummer oder Postfach	Postleitzahl und Ort							
10.40	10.41	10.42	10.43	10.45							
<b>Ergänzende Angaben zur Steuererklärung</b>											
13 Über die Angaben in der Steuererklärung hinaus sind weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte zu berücksichtigen. <span style="color: red;">11.82</span> 13.1 = Ja											
Diese ergeben sich aus der beigefügten Anlage, welche mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung“ gekennzeichnet ist.											
<b>Wirtschaftsjahr</b>											
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%;">Erstes Wirtschaftsjahr vom</td> <td style="width: 33%;">Erstes Wirtschaftsjahr bis</td> <td style="width: 33%;">Gegebenenfalls zweites Wirtschaftsjahr vom</td> </tr> <tr> <td>14.0,1,0,1,2,0,2,1</td> <td>3,1,1,2,2,0,2,1</td> <td>1,1,1,2,2,0,2,1</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		Erstes Wirtschaftsjahr vom	Erstes Wirtschaftsjahr bis	Gegebenenfalls zweites Wirtschaftsjahr vom	14.0,1,0,1,2,0,2,1	3,1,1,2,2,0,2,1	1,1,1,2,2,0,2,1				
Erstes Wirtschaftsjahr vom	Erstes Wirtschaftsjahr bis	Gegebenenfalls zweites Wirtschaftsjahr vom									
14.0,1,0,1,2,0,2,1	3,1,1,2,2,0,2,1	1,1,1,2,2,0,2,1									
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%;">Gegebenenfalls zweites Wirtschaftsjahr bis</td> </tr> <tr> <td>1,1,1,2,2,0,2,1</td> </tr> </table>		Gegebenenfalls zweites Wirtschaftsjahr bis	1,1,1,2,2,0,2,1								
Gegebenenfalls zweites Wirtschaftsjahr bis											
1,1,1,2,2,0,2,1											

	Steuernummer 1/2021	- 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:	
<b>Weitere Angaben</b>		
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 übermit- teln). <input checked="" type="checkbox"/>	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
<b>Weitere Angaben zu Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 6 KStG und wirt- schaftlichen Geschäftsbetrieben im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b Satz 4 EStG</b>		
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
<b>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 (Einnahmen- überschussrechnung) ermitteln:</b>		
19	Umsätze des Kalenderjahres einschließlich der steuerfreien Umsätze, jedoch ohne Umsätze nach § 4 Nummer 8 bis 10 USiG	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
<b>Name und Anschrift der Anteilseigner</b>		
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.		
<b>Einzelauflistung der Angaben zu Anteilseignern</b>		
21a	Die Angaben haben sich bei diesem Anteilseigner gegenüber dem Vorjahr geändert.	2 1 = Ja 2 = Nein
22	Steuernummer	1/2021
22a	Identifikationsnummer	
22b	Name (bei natürlichen Personen Vor- und Nachname)	
22c	Ruben Lichtenberg	
22d	Straße und Hausnummer	
22e	Magdalenenstr. 65	
22f	Postleitzahl und Wohnort	
22g	10000 Berlin	
23	1. Besitzdauer	EUR Ct
23a	Höhe der Beteiligung in EUR	30.000,00
23b	Höhe der Beteiligung (in Prozent)	100

Steuernummer 1/2021		- 3 -		
Zeile 23b	Besitzdauer von  0   1   0   1   2   0   2   1	Besitzdauer bis  3   1   1   2   2   0   2   1		
<b>Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.</b>				
24 und 25 frei 26	<b>Allgemeine Angaben zu den Anteilseignern</b>  Eine Aufstellung über die erstmalige oder geänderte von der Höhe der Beteiligung abweichende Verteilung der Stimmrechte wird gesondert übermittelt (einschließlich Erläuterung zur abweichenden Verteilung). <input type="checkbox"/> 19.217 1 = Ja			
27	Die oben genannten Angaben zu den Anteilseignern haben sich gegenüber dem Vorjahr geändert.  <input type="checkbox"/> 19.210 1 = Ja 2 = Nein			
<b>Schlusserklaerung</b>				
<p><b>Datenschutzhinweis:</b> 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.</p> <p>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 <a href="http://www.finanzamt.de">www.finanzamt.de</a> (unter der Rubrik "Datenschutz") oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.</p>				
28 bis 99 frei 100	<b>Mitwirkung bei der Anfertigung der Steuererklärung</b>  Die Steuererklärung wurde unter Mitwirkung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe im Sinne der §§ 3 und 4 StBerG angefertigt.  <input type="checkbox"/> 1 = Ja			
101	<b>Bei der Anfertigung dieser Erklärung hat mitgewirkt:</b>			
102	Name	Vorname	Straße, Hausnummer	Postleitzahl, Ort
103	Telefon	zusätzliche Angaben	Mandantennummer	Bearbeiterkennzeichen
<b>Feststellungserklärung im Sinne des § 14 Absatz 5 KStG als Organträger</b>				
104	Ich gebe die Feststellungserklärung im Sinne des § 14 Absatz 5 KStG als Organträger / als gesetzlicher Vertreter des Organträgers ab.  <input type="checkbox"/> 1 = Ja			
105	<b>Unterschrift</b>  Ort _____ Datum _____  Unterschrift _____  Steuererklärungen sind vom gesetzlichen Vertreter des Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben.			

**Thomas Arndt**

# **Einkommensteuererklärung 2021**

## **Kompakt – 13. Auflage**

---

**Mit umfangreichen Checklisten für die Bearbeitung zu jeder einzelnen Anlage der Einkommensteuererklärung 2021**

---

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

---

**Aktuelle Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Gesetzesänderungen bis einschließlich November 2021**

---

**Hunderte von Beispielen und Abbildungen erleichtern das Verständnis in gewohnter Weise**

---

## 4.2 Anlage energetische Maßnahmen

### Was ist zu beachten – neu und wichtig – Checkliste

Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden	<b>BMF vom 14.01.2021 GZ IV C 1 – S 2296-c/20/10004 :006 DOK 2021/0031094.</b> ETW/Haus muss älter als 10 Jahre sein
Konkurrenz zum § 35a EStG, jedoch werden auch die Materialkosten begünstigt	Die nicht geförderten Lohnanteile können nach § 35a EStG angesetzt werden
Öffentlich geförderte Maßnahme, zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse schließen § 35c EStG aus	Vor Bearbeitung und Anforderung der Bescheinigungen klären
Objektbezogene Förderung. Eintragung in Zeile 8	Beim Ankauf von älteren Gebäuden klären, ob ab 2020 schon § 35c EStG gewährt/beantragt wurde
Förderung ist auf drei Jahre Steuerermäßigung ab Abschluss der Maßnahme verteilt. <b>Eigene Wohnzwecke</b> zu Beginn der Maßnahmen erforderlich. Auszug, Vermietung oder Veräußerung sind schädlich	Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken muss in jedem Jahr des Förderzeitraums vorliegen
<b>Neue Bescheinigungsmuster</b> für den Nachweis der begünstigten Unternehmen und Maßnahmen	BMF 15.10.2021, GZ IV C 1 – S 2296-c/20/10003 :004 DOK 2021/1087189

## Energie- tische Maß- nahmen

**Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) – Stundenaufzeichnung für FuE-Tätigkeiten in einem begünstigten FuE-Vorhaben<sup>1</sup>**

Wirtschaftsjahr  
Kurzbezeichnung des Einf.-Vorhabens<sup>2</sup>

Vorhabens-ID des FuE-Vorhaben

Angaben zum FuE-Vorhaben unmittelbar mit FuE-Aktivitäten beschäftigten Arbeitnehmer:

Ergonomics in Design 9

<b>1. Ermittlung der maßgeblichen vereinbarten Jahresarbeitszeit<sup>6</sup></b>			
Jahresarbeitsstunden (wöchentliche Arbeitszeit x 52 Wochen)			
Abzgl. <sup>7</sup> Arbeitsvertraglich vereinbarter Urlaubsanspruch		Tag x	Stunden =
Krankheitstage		Tag x	Stunden =
Sonderurlaub		Tag x	Stunden =
Gesetzliche Feiertage		Tag x	Stunden =
Kurzarbeit, Erziehungsurlaub u. ä.		Tag x	Stunden =
= <b>Maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit</b>		Tag x	Stunden =
<i>Ggf. Kürzung auf Grund unterjährigem Beginn/Ende der FuE-Tätigkeit<sup>8</sup> (x/12 x maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit)</i>			

<b>2. Ermittlung des Anteils der Arbeitszeit für FuE-Tätigkeiten im FuE-Vorhaben</b>			
Summe der Arbeitsstunden für FuE-Tätigkeiten <sup>9</sup>		Stunden	
/ Maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit (ggf. gekürzt)		Stunden	
= <b>Anteil der Arbeitszeit für FuE-Tätigkeiten im FuE-Vorhaben<sup>10</sup></b>		Stunden	

<b>Zusätzlich bei Eigenforschung</b>			
fördertfähige Arbeitsstunden im begünstigten FuE-Vorhaben insgesamt <sup>11</sup>		Stunden	
Höchstgrenze <sup>12</sup> : x/12 x 2.080 Stunden		Stunden	
=			

Gesehen und bestätigt:

**Datum, Unterschrift (Arbeitnehmer)****Datum, Unterschrift (Projektverantwortlicher)**

1 Die zu fühlende Stundenaufzeichnung über FuE-Tätigkeiten in einem begünstigten FuE-Vorhaben verbleibt beim Anspruchsberechtigten der Forschungszulage. Die Aufzeichnung kann zu Nachweiszwecken vorgelegt werden. Ist ein Arbeitnehmer oder im Fall von Eigenleistungen der einzige oder Mitunternehmer in mehreren begünstigten FuE-Vorhaben tätig, ist für jedes FuE-Vorhaben eine Stundenaufzeichnung zu führen.

2 Diese Rechnung entspricht idealerweise der Kurzbezeichnung nach § 6 FZUG der Beschleierungsstelle Forschungszulage (BSFZ).

3 Aus der Beschleierung nach § 6 FZUG der BSFZ (soweit vorhanden).

4 Tätigkeitsbereich des Arbeitnehmers z. B. Laborant. Hierzu gehören keine Tätigkeiten, die nur mittelbar oder unterstützend dem FuE-Vorhaben dienen (z. B. Management, Verwaltung, Transport oder sonstige Dienstleistungen).

5 Die Bezahlung soll durch einen Projektverantwortlichen oder einer sonstigen vom Anspruchsberechtigten beauftragte Person erfolgen.

6 Auf Basis der vertraglich, tariflich oder betrieblich vereinbarten Jahresarbeitszeit.

7 Zur Ermittlung der maßgeblichen Jahresarbeitszeit sind die Jahresarbeitsstunden um den arbeitsvertraglich vereinbarten Anspruch auf Urlaub und um die Arbeitszeit zu kürzen, in der der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber wegen Krankheit, Sonderurlaub oder aufgrund von gesetzlichen Ferientagen, die auf Arbeitszeit/Werktagen entfallen, nicht zur Verfügung stand. Zur Ermittlung der Arbeitszeit in Stunden, die auf diese Tage entfällt, ist die vereinbarte wochentliche Arbeitszeit durch die vereinbarten Arbeitstage pro Woche zu teilen. Das gilt auch für Kurarbeit, Elternzeit u. ä.

8 Wird eine FuE-Tätigkeit im Laufe eines Jahres begonnen oder beendet, ist dies entsprechend zu berücksichtigen.

9 Übernahme der Summe aus der Dokumentation der Arbeitsstunden im FuE-Vorhaben.

10 Max. 1. Dies gilt auch, wenn ein Arbeitnehmer in mehreren FuE-Vorhaben tätig ist und sich aus allen FuE-Vorhaben insgesamt aufgrund Überstunden ein Wert größer als 1 ergeben würde. Die Aufteilung der förderfähigen Aufwendung erfolgt in diesen Fällen nach dem Verhältnis der Arbeitsstunden im jeweiligen FuE-Vorhaben.

11 Übernahme der Summe aus der Dokumentation der Arbeitsstunden im FuE-Vorhaben.

12 Für jede Arbeitswoche sind maximal 40 Stunden für die Ermittlung der Höchstgrenze auf Monatsbasis, soweit die FuE-Tätigkeit im gesamten Monat erbracht wurde. Wird eine FuE-Vorhaben im Laufe eines Monats begonnen oder beendet, ist dies entsprechend zu berücksichtigen. Die Höchstgrenze gilt auch insgesamt für alle FuE-Vorhaben, wenn der selbst fürschende Einzelunternehmer oder Mitunternehmer in mehreren begünstigten FuE-Vorhaben tätig ist.

Seit dem 01.01.2020 werden für energetische Sanierungsmaßnahmen an **zu eigenen Wohnzwecken** genutzten Gebäuden **Steuerermäßigungen** nach § 35c EStG gewährt:

- mit deren Durchführung **nach dem 31.12.2019** begonnen wurde und
- die vor dem 01.01.2030 abgeschlossen sind.
- **Voraussetzung** ist, dass **das begünstigte Objekt bei der Durchführung** der energetischen Maßnahme **älter als zehn Jahre ist**. Maßgebend hierfür ist der Beginn der Herstellung.

Begünstigt sind dabei sowohl **Arbeits- als auch Materialaufwendungen**.

Die Steuerermäßigung beträgt insgesamt **20 %** der angefallenen, begünstigten Aufwendungen (**maximal 40.000 €**). Abzugsfähig sind dabei:

- **7 % der Aufwendungen** (maximal jeweils **14.000 €**) im Jahr des Abschlusses der Maßnahme
- und **7 %** im ersten darauffolgenden Kalenderjahr sowie
- **6 %** der Aufwendungen (maximal 12.000 €) im zweiten darauffolgenden Kalenderjahr.

Nach § 35c Abs. 1 Satz 3 EStG sind **ausschließlich** die:

- dort abschließend aufgezählten energetischen Maßnahmen begünstigt,
- die durch ein Fachunternehmen i.S.d. § 2 der Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung (ESanMV) ausgeführt werden.
- Die Mindestanforderungen an die Sanierungsmaßnahmen ergeben sich aus § 1 ESanMV.
- Daneben sind die Kosten für die Erteilung der Bescheinigung des Fachunternehmens
- sowie 50 % der Kosten für den Energieberater begünstigungsfähig, wenn dieser durch den Steuerpflichtigen mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahmen beauftragt wurde.

**Erforderlich** ist eine nach amtlich vorgeschriebenem Muster erstellte Bescheinigung des Fachunternehmens (oder eines Energieberaters). Damit ist das Vorliegen der Voraussetzungen des § 35c EStG nachzuweisen.

Das BMF hat mit Schreiben vom 31.03.2020 **Musterbescheinigungen** für Fachunternehmen (bzw. Energieberater) gem. § 35c Abs. 1 Satz 7 EStG gemeinsam mit ergänzenden Hinweisen veröffentlicht.

**Einzelfragen zum § 35c EStG wurden in dem BMF Schreiben vom 14.01.2021, IV C 1 – S 2296-c/20/10004 :006 DOK 2021/0031094 behandelt.**

Eine **weitere Voraussetzung** ist das Vorliegen **einer Rechnung**:

- die die förderungsfähigen energetischen Maßnahmen,
- die Arbeitsleistung des Fachunternehmens
- und die Adresse des begünstigten Objekts ausweist
- und die in deutscher Sprache ausgefertigt ist.

Darüber hinaus muss die Zahlung auf das Konto des Erbringens der Leistung erfolgt sein.

Eine Steuerermäßigung nach § 35c EStG kommt nur in Betracht, soweit es sich bei den Aufwendungen nicht um Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen handelt.

### **Eine Berücksichtigung scheidet aus:**

- wenn eine Steuerbegünstigung nach § 10f EStG,
- oder eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch genommen wurde,
- oder es sich um eine öffentlich geförderte Maßnahme handelt, für die zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden.

Das BMF-Schreiben vom 31.03.2020 regelt auf 6 Seiten weitere Einzelheiten zur Bescheinigung und hat auf den Seiten 7–20 Musterbescheinigungen für:

- die ausführenden Fachfirmen und für die
- Personen mit Ausstellungsberechtigung nach § 21 der Energieeinsparverordnung (EnEV) erstellt.

### **Gewährt wird die Steuerermäßigung nur:**

- nach Abgabe der Anlage Energetische Maßnahmen im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2021,
- mit beigefügter amtlicher Bescheinigung. Die Rechnung sollte dann auch gleich beifügt werden.

### **Probleme:**

1. Will und wird das durchführende Unternehmen wirklich die Bescheinigung erteilen, oder ist es aus der Erfahrung nicht eher so, dass Handwerker andere Probleme – und in diesen Zeiten auch andere lukrative Aufträge – haben und lieber diese ausführen, als seitenweise Formulare auszufüllen.
2. Es kann nur dann eine Steuerermäßigung, verteilt auf drei Jahre, gewährt werden, wenn auch Steuern gezahlt wurden. Keine Steuer = keine Ermäßigung.
3. Gas-Brennwertkesselleinbauten erfordern eine weitere Bescheinigung der Umsetzung der Hybridisierung innerhalb der folgenden zwei Jahre. Erst dann beginnt die Förderung.

Die Förderung kann für **mehrere Einzelmaßnahmen an einem begünstigten Objekt** in Anspruch genommen werden; je begünstigtes Objekt beträgt der Höchstbetrag der Steuerermäßigung 40.000 €.

Es sind Maßnahmen auch an **mehreren Objekten** begünstigt, wenn der Steuerpflichtige das Gebäude **im jeweiligen Kalenderjahr ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt**.

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung anderen Personen unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden.

### **Die Anspruchsvoraussetzungen nach dem BMF Schreiben vom 14.01.2021:**

- Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (vgl. Rz. 9 und 10) und
- Eigentum (vgl. Rz. 3 ff.) der steuerpflichtigen Person am begünstigten Objekt (vgl. Rz. 1) gemäß § 35c Abs. 1 Satz 1 EStG

müssen in jedem VZ des Förderzeitraumes vorliegen. Gibt die steuerpflichtige Person die Nutzung des begünstigten Objekts zu eigenen Wohnzwecken auf, z.B. durch Auszug, Vermietung oder Veräußerung, kann sie letztmalig im VZ der Aufgabe der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken die Steuerermäßigung nach § 35c EStG geltend machen. Dies gilt auch, wenn das Objekt nach Beendigung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken leer steht.

## 4.2.1 Abbildungen zu Kapitel 4.2

**Abb. 4.7: Aufwendungen für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäuden § 35c EStG und BMF vom 14.01.2021**

Voraussetzungen:

BMF 14.01.2021 Rz. 19: In jedem Jahr der Förderung zu eigenen Wohnzwecken nutzen.

1. Innerhalb der EU/EWR zu eigenen Wohnzwecken genutzte eigene Gebäude.
2. Das Gebäude muss älter als 10 Jahre sein.
3. Erwerb nach 01.01.2020 – Maßnahmen des Vorgängers übernehmen.
4. Beginn der energetischen Maßnahmen – Datum der ersten Maßnahme.
5. Förderfähige Aufwendungen laut Bescheinigung.
6. Gasbrennwertkessel erst nach Vorlage des Hybridisierungsnachweises.

**Abb. 4.8: Höhe der Steuerermäßigung nach § 35c EStG und BMF vom 14.01.2021**

Die Steuerermäßigung beträgt insgesamt:

- 20 % der angefallenen, begünstigten Aufwendungen (max. 40.000 €).

**Abzugsfähig sind** dabei:

- 7 % der Aufwendungen (maximal 14.000 €) im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und
- 7 % (maximal 14.000 €) im ersten **darauffolgenden** Kalenderjahr sowie
- 6 % der Aufwendungen (maximal 12.000 €) im **zweiten darauffolgenden** Kalenderjahr.

Die Förderung kann **für mehrere Einzelmaßnahmen** an einem begünstigten Objekt in Anspruch genommen werden; **je begünstigtes Objekt** beträgt der Höchstbetrag der Steuerermäßigung **40.000 €**.

nis zur Hauptleistung stehende geringfügige Zahlung handelt, die in einem anderen VZ zufließt (BFH vom 25.08.2009, BStBl II 2011, 27).

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, eine geringfügige Zahlung anzunehmen, wenn diese nicht mehr als 10 % der Hauptleistung beträgt.

Darüber hinaus kann eine Zahlung unter Berücksichtigung der konkreten individuellen Steuerbelastung als geringfügig anzusehen sein, **wenn sie niedriger ist als die tarifliche Steuerbegünstigung der Hauptleistung**. Ferner können jedoch auch ergänzende Zusatzleistungen, die Teil der einheitlichen Entschädigung sind und in späteren VZ aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit gewährt werden, für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung unschädlich sein (Rz. 13).

Pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen sind bei der Beurteilung des Zuflusses in einem VZ nicht zu berücksichtigen. **Bestimmen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass die fällige Entschädigung erst im Folgejahr zufließen soll, ist dies für die Anwendung von § 34 Abs. 1 und 2 EStG unschädlich.**

Dabei gelten die Grundsätze von Rz. 8 bis 15 entsprechend (BFH vom 11.11.2009, BStBl II 2010, 46).

Ein **auf zwei Jahre verteilter Zufluss** der Entschädigung ist ausnahmsweise unschädlich, wenn die Zahlung der Entschädigung von vornherein in einer Summe vorgesehen war und nur wegen ihrer ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen auf zwei Jahre verteilt wurde oder wenn der Entschädigungsempfänger – bar aller Existenzmittel – dringend auf den baldigen Bezug einer Vorauszahlung angewiesen war (BFH vom 02.09.1992, BStBl II 1993, 831).

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

In einem Urteil vom 02.08.2016, VIII R 37/14, DStR 2016/2797 hat der BFH zur Verteilung von Zahlungen auf mehrere Jahre und möglicher Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG entschieden.

Danach liegen **keine** außerordentlichen Einkünfte vor, wenn die Vergütung in zwei Veranlagungszeiträumen gezahlt wird. Eine nur geringfügige Teilleistung in einem Veranlagungszeitraum und der ganz überwiegende Leistungsbetrag in einem Betrag im anderen Veranlagungszeitraum wird jedoch toleriert, wobei „geringfügig“ nicht als starker Wert vorgegeben wird (ist im Einzelfall zu ermitteln).

Anlage  
N

#### 12.1.4 Steuerfreier Arbeitslohn für Tätigkeiten im Ausland (Zeilen 22–25)

War der Arbeitnehmer für seinen Arbeitgeber im Kalenderjahr 2021 im Ausland tätig, sind zwingend die Werte der entsprechenden Anlagen N-AUS hier zu übernehmen.

#### 12.1.5 Lohnersatzleistungen und Progressionsvorbehalt (Zeile 28)

Für die Eintragungen in diese Zeilen gilt die Regel:

- Ohne ausdrücklichen Hinweis in der Bescheinigung der jeweiligen Zuwendung auf den Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG darf **hier nichts eingetragen** werden. Im Zweifel ist die Zuwendung dem Finanzamt mitzuteilen. Ob dann doch ein Progressionsvorbehalt greift, wäre durch die Finanzverwaltung zu begründen.
- Das sogenannte „Arbeitslosengeld II“ unterliegt beispielsweise **nicht** dem Progressionsvorbehalt.

Es ist darauf zu achten, dass keine Vorjahreswerte übernommen werden (stehen bleiben). Dies gilt insbesondere im Zeitalter der elektronischen Datenverarbeitung. Hier werden oft (fast immer!) die Vorjahreswerte übertragen.

Vom Steuerpflichtigen zurückgezahltes Arbeitslosengeld ist als **negativer Progressionsvorbehalt** mit einem Minuszeichen zu versehen. Dass dann die Bearbeitung aber auch tatsächlich so durchgeführt wird, ist zumindest mit einem Risiko (das positiver Progressionsvorbehalt angesetzt wird!) behaftet.

Es empfiehlt sich, wie natürlich auch für die anderen Eintragungen, den Steuerbescheid auf den entsprechenden Wertansatz zu überprüfen.

In Zeiten der Corona-Krise muss diese Zeile mit besonderer Aufmerksamkeit beachtet werden. Sowohl das gezahlte Kurzarbeitergeld, als auch mögliche Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld sind steuerfrei, unterliegen aber dem Progressionsvorbehalt.

**Nicht** einzutragen sind die nach § 3 Nr. 11a EStG gewährten Corona-Zuschüsse der Arbeitgeber bis zum Maximalbetrag von 1.500 € im Kalenderjahr 2021. Diese unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt.

### **Kurzarbeitergeld im Rahmen der Corona-Krise**

Damit Unternehmen in Zeiten der Corona-Krise schneller geholfen werden kann, wurden die Voraussetzungen für Kurzarbeitergeld erleichtert. Die neuen Regelungen gelten **rückwirkend zum 01.03.2020** und sind zunächst bis 31.12.2021 befristet.

#### **Folgende Erleichterungen gelten für den Bezug von Kurzarbeitergeld:**

- Anspruch auf Kurzarbeitergeld, wenn mindestens 10 % der Beschäftigten einen Arbeitsentgeltausfall von mehr als 10 % haben.
- Anfallende Sozialversicherungsbeiträge werden für ausfallene Arbeitsstunden zu 100 % erstattet.
- Leiharbeitnehmer/innen haben nun die Möglichkeit, Kurzarbeitergeld zu erhalten.
- Auf den Aufbau negativer Arbeitszeitsalden vor Auszahlung des Kurzarbeitergeldes wird verzichtet.
- Betriebe können Kurzarbeit rückwirkend ab 01.03.2020 anmelden.

#### **Dauer und Höhe des Kurzarbeitergeldes**

Kurzarbeiter erhalten **60 % (67 % Beschäftigte mit Kind)** des **ausgefallenen Netto-Lohns** von der Agentur für Arbeit ersetzt.

Bei der Berechnung legt die Agentur für Arbeit pauschale Werte zugrunde, die in der „Tabelle zur Berechnung des Kurzarbeitergeldes“ enthalten sind. Maßgeblich ist also nicht der Netto-Lohn aus der Lohnabrechnung.

Wer Kurzarbeitergeld für eine um **mindestens 50 % reduzierte Arbeitszeit bezieht**, erhält bis längstens Ende 2021:

- ab dem 4. Monat des Bezugs **70 %** (77 % für Beschäftigte mit Kind),
  - ab dem 7. Monat des Bezuges **80 %** (87 % für Beschäftigte mit Kind)
- des ausgefallenen Netto-Lohns.

Arbeitnehmer/innen in Kurzarbeit können in der Zeit von 01.01.2021–31.12.2021 in allen Berufen bis zur vollen Höhe ihres bisherigen Monatseinkommens ohne Anrechnung auf das KUG **hinzuerdienen**. Die Beschränkung auf systemrelevante Berufe ist aufgehoben.

Kurzarbeitergeld wird für eine maximale Dauer von 12 Monaten gezahlt. Eine Verlängerung auf bis zu 24 Monate ist per Rechtsverordnung durch das Bundesamt für Arbeit und Soziales grundsätzlich möglich. Die Bezugsdauer für das Kurzarbeitergeld ist für Betriebe, die mit der Kurzarbeit bis zum 31.12.2020 begonnen haben, auf bis zu 24 Monate, längstens bis zum 31.12.2021, verlängert worden.

### Lohnsteuer

- Das gezahlte Kurzarbeitergeld ist gemäß § 3 Nr. 2 Buchst. a) EStG steuerfrei, unterliegt jedoch dem sog. Progressionsvorbehalt.
- Vom Arbeitgeber gezahlte Zuschüsse** zum Kurzarbeitergeld sind dagegen grundsätzlich steuerpflichtig.
- Eine Ausnahme gilt nach **§ 3 Nr. 28a EStG** jedoch für Lohnzahlungszeiträume **nach dem 29.02.2020 und vor dem 01.01.2022**. Geleistete Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und Saison-Kurzarbeitergeld sind in diesem Zeitraum **steuerfrei, soweit sie zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80 % des ausgefallenen Arbeitsentgelts nicht übersteigen**. Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld sind grundsätzlich nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 SvEV beitragsfrei, soweit sie zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80 % des ausgefallenen Arbeitsentgelts nicht übersteigen.

### 12.1.6 Entfernungspauschale (Zeilen 31–39)

Der Ansatz der Werbungskosten durch die Entfernungspauschale, soweit er den Arbeitnehmerpauschbetrag (§ 9a S. 1 Nr. 1a EStG) von 1.000 € übersteigt, führt in den häufigsten Fällen zu einer Erstattung. Damit nun der Wert von 1.000 € überschritten wird, ist eine Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte von **15 km an 210 Arbeitstagen** schon ausreichend ( $210 \text{ Tage} \times 16 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 1.008 \text{ €}$ ). In Zeiten der Corona-Krise sollte hier jedoch genau durchgerechnet werden, an wieviel Tagen tatsächlich die erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wurde.

Weiter gilt es zu beachten, dass zwar immer die kürzeste Straßenverbindung anzusetzen ist, die **Wahl des Verkehrsmittels** (oder zu Fuß) jedoch **unerheblich ist**. Nur wenn der im § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG vorgesehene Höchstbetrag von jährlich 4.500 € überschritten wird, ist der Einsatz des Pkw für die Wege zur Arbeit erforderlich.

**Beispiel 12.1.11:** Der Arbeitnehmer Rudi Reifen fährt an 210 Arbeitstagen mit seinem Pkw zur 80 km entfernten ersten Tätigkeitsstätte.

Seine Ehefrau Trude Tapsig, die zur gleichen Arbeitsstätte muss, nutzt wegen anderer Dienstzeiten die öffentlichen Verkehrsmittel. Sie hat einen Fußweg von  $2 \times 8 \text{ km}$  und eine Fahrtstrecke mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von 90 km. Die Monatskarte kostet 120 €.

**Lösung:** Der Ehemann erhält Werbungskosten für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für  $210 \text{ Tage} \times 0,30 \text{ €} \times 80 \text{ km} = 5.040 \text{ €}$ . Eine Begrenzung auf 4.500 € erfolgt nicht, da der Ehemann einen Pkw nutzt.

Die Ehefrau erhält Werbungskosten für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für  $210 \text{ Tage} \times 0,30 \text{ €} \times 80 \text{ km} = 5.040 \text{ €}$ , begrenzt auf **4.500 €**.

Es war nur die kürzeste Straßenverbindung – 80 km – anzusetzen und die Aufwendungen für die öffentlichen Verkehrsmittel übersteigen den Maximalwert von 4.500 € nicht (§ 9 Abs. 2 S. 1 EStG).

Zu weiteren Einzelfragen hat das BMF mit Schreiben vom 31.10.2013, BStBl I 2013, 1376 mit dreizehn Beispielfällen Stellung bezogen. Im Zeitalter der unentgeltlichen Routenplaner sollte beachtet werden, dass die **Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte der Realität** entspricht. Auch der **Ansatz** von 230 **Arbeitstagen** wird wohl nicht jeder Überprüfung standhalten (365 Jahrestage abzüglich 9–13 Feiertage, 52 Samstage, 52 Sonntage, 30 Urlaubstage = 220 Resttage. Krankheitstage sind dabei noch nicht berücksichtigt).

Nicht vergessen werden sollte jedoch der Eintrag in der Zeile 35, dort Kennziffer 115. Liegt ein amtlicher Behinderungsgrad von mindestens 70 %, oder 50 % und das Kennzeichen „G“ vor, werden nach § 9 Abs. 2 S. 3 EStG die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte angesetzt.

Sollten keine Einzelnachweise hierfür vorliegen, werden die Anzahl der Tage für die tatsächliche Entfernung (also hin und zurück) mal 0,30 € als Werbungskosten berücksichtigt.

Nach dem Urteil des BFH vom 19.04.2012, VI R 53/11 ist im Rahmen der Bestimmung der kürzesten Straßenverbindung nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 4 EStG auch eine Fährverbindung mit einzubeziehen. Es kann jedoch die „offensichtlich verkehrsgünstigere Straßenverbindung (ohne Fähre, aber weiter) angesetzt werden, wenn die Besonderheiten der Fährverbindung hierfür ausschlaggebend sind. Hierzu zählen u.a. die Wartezeiten, technische Schwierigkeiten oder witterungsbedingte Ausfälle der Fährverbindung. Es ist dabei für die „Umwegfahrt“ auch keine Zeitersparnis von mindestens 20 Minuten erforderlich.

Allerdings sind die Verkehrsverhältnisse beider Strecken zu berücksichtigen, insbesondere eine mögliche „Staugeneigtheit“. Ist für die weitere Strecke eine geringere Staugeneigtheit zu erwarten, können diese entsprechenden Strecken als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die tatsächlichen **Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel** können anstelle der Entfernungspauschale auch dann angesetzt werden, wenn entgegen der ursprünglichen Planung keine Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte erfolgten, sondern die Tätigkeit in der häuslichen Wohnung (z.B. Homeoffice) ausgeübt wurde. Das gilt auch dann, wenn eine Zeitfahrkarte in Erwartung der regelmäßigen Benutzung für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erworben wurde, diese dann aber nicht im geplanten Umfang verwenden werden konnte (z.B. durch die Tätigkeit im Homeoffice).“

#### **Entfernungspauschale bei Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Arbeitstagen BFH vom 12.02.2020, VI R 42/17 – in Zeile 35 nur die Hälfte der Arbeitstage eintragen**

Die Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gilt arbeitstäglich **einen Hin- und einen Rückweg** ab.

Legt ein Arbeitnehmer an einem Arbeitstag nur einen dieser Wege zurück, ist für den betreffenden Arbeitstag nur die Hälfte der Entfernungspauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen, wie der BFH mit Urteil vom 12.02.2020, VI R 42/17 entschieden hat.

Der Kläger suchte regelmäßig arbeitstäglich seinen Arbeitsplatz auf und kehrte noch am selben Tag von dort nach Hause zurück. Vereinzelt erfolgte die Rückkehr nach Hause jedoch erst an einem der nachfolgenden Arbeitstage. Der Kläger machte auch in diesen Fällen sowohl für die Hin- als auch die Rückfahrt die vollständige Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend.

Zur Abgeltung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden Entfernungskilometer anzusetzen.

Mit der Entfernungspauschale ist sowohl der Hinweg von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte als auch der Rückweg abgegolten. Legt ein Arbeitnehmer die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an unterschiedlichen Arbeitstagen zurück, kann er die Entfernungspauschale für den jeweiligen Arbeitstag folglich nur zur Hälfte, also in Höhe von 0,15 € pro Entfernungskilometer, geltend machen.

#### **BMF vom 25.11.2020, IV C 5 – S 2353/19/10011 :006 DOK 2020/1229128**

#### **Steuerliche Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern (ersetzt das Schreiben vom 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412)**

Der Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte, ggf. aber auch keine erste, sondern nur auswärtige Tätigkeitsstätten haben (§ 9 Abs. 4 Satz 5 EStG). Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte erfolgt vorrangig anhand der dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen durch den Arbeitgeber (Rz. 6 ff.). Sind solche nicht vorhanden oder sind die getroffenen Festlegungen nicht eindeutig, werden hilfsweise quantitative Kriterien (Rz. 26 ff.) herangezogen. Voraussetzung ist zudem, dass der Arbeitnehmer in einer der in § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG genannten ortsfesten Einrichtungen (Rz. 3 ff.) dauerhaft (Rz. 14 ff.) tätig werden soll. Ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte ist außerhalb seiner Wohnung immer auswärts tätig. Mit insgesamt 136 Rz. werden die Bereiche Erste Tätigkeitsstätte, Verpflegungsmehraufwendungen, Doppelte Haushaltsführung und Dienstreisen abgearbeitet.

#### **Erste Tätigkeitsstätte bei einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme**

#### **BFH vom 14.05.2020, VI R 24/18**

Nach der Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer **vollzeitigen** Bildungsmaßnahme aufgesucht wird, als erste Tätigkeitsstätte. Dies gilt auch dann, wenn die Bildungseinrichtung lediglich im Rahmen einer kurzzeitigen Bildungsmaßnahme besucht wird.

Damit werden Auszubildende und Studierende, die eine Bildungseinrichtung dauerhaft aufzusuchen, im Gegensatz zur früheren Rechtslage einem Arbeitnehmer steuerlich gleichgestellt, der eine erste Tätigkeitsstätte dauerhaft aufsucht. In diesen Fällen kann der Auszubildende/Studierende Aufwendungen für die Fahrten zur Bildungseinrichtung nur noch mit der Entfernungspauschale (0,30 €/Entfernungskilometer) und nicht mehr in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten ansetzen. Auch der Abzug von Übernachtungskosten und Verpflegungsmehraufwendungen kommt nicht mehr nach Dienstreisegrundsätzen, sondern nur noch in Betracht, wenn der Steuerpflichtige am Lehrgangsort einen durch die Bildungsmaßnahme veranlassten doppelten Haushalt führt.

## **14.5 Abschreibungen; linear, degressiv, erhöhte und Sonderabschreibungen (Zeilen 33–36)**

Für die nun folgenden Werbungskosten waren die Angaben auf Seite 1 der Anlage V entscheidend. Liegt eine Eigennutzung oder eine steuerlich nicht relevante (Liebhaberei) Nutzung vor, werden die Werbungskosten auch nur entsprechend anteilig oder überhaupt nicht berücksichtigt. Hierzu sind in Zeile 33 Spalte 1 der Gesamtbetrag der Aufwendungen und **in den Spalten 2 + 3 die nicht abzugsfähigen Anteile** einzutragen. Damit kann entweder durch direkte oder durch prozentuale Zuordnung der Ansatz der Aufwendungen begrenzt werden.

**Abschreibungen** bemessen sich von den jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungs-kosten des Gebäudewertanteils. In den meisten Fällen wird hier wohl der Vorjahres-wert eingetragen/übernommen werden. Ist der Wertansatz des Vorjahres nicht nach-vollziehbar, ist eine Anfrage an das Finanzamt zu richten, das die Grundlagen für diese Abschreibungswerte hat.

Nur in Fällen der Neuanschaffung oder Herstellung in 2021 müssen die **Bemessungs-grundlagen** erstmalig ermittelt werden. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass der Bodenwertanteil nicht in die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen hineinge-hört. Wie die Höhe dieses Bodenwertes jedoch ermittelt wird, ist von entscheidender Bedeutung. Es ist zu beachten, dass dieser Wert vermutlich 50 Jahre lang angesetzt wird und damit jede noch so kleine Abweichung ihre Auswirkung hat. Auch die Nebenkosten der Anschaffung (Notar, Makler, Ämter, Grunderwerbsteuer, ...) müssen anteilig Berück-sichtigung finden. Das BMF hat mit einem Schreiben Anfang 2020 eine **Arbeitshilfe zur Berechnung des Bodenwertanteils** bekanntgegeben. Der beigefügten Anlage (direkt hinter Anlage V abgedruckt) ist diese umstrittene Berechnung zu entnehmen.

### **Vertragliche Kaufpreisaufteilung, BFH-Urteil vom 16.09.2015, IX R 12/14**

Eine vertragliche Kaufpreisaufteilung von Grundstück und Gebäude **ist der Berechnung der AfA auf das Gebäude zugrunde zu legen**, sofern sie zum einen nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmisbrauch darstellt und zum anderen das FG auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung von den das Grundstück und das Gebäude betreffenden Einzelumständen nicht zu dem Ergebnis gelangt, dass die vertrag-lische Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.

### **Kaufpreisaufteilung auf Grund und Boden und Gebäude**

#### **BFH Urteil vom 21.07.2020, IX R 26/19**

Die vertragliche Kaufpreisaufteilung darf nicht durch die mittels der Arbeitshilfe des BMF ermittelte Aufteilung ersetzt werden.

Das Finanzgericht darf eine vertragliche Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude, die die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint, nicht durch die Verwendung der Arbeitshilfe des BMF ermittelten Auf-teilung ersetzen.

Die Arbeitshilfe gewährleistet die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude im Hinblick auf die Verengung der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das (vereinfachte) Sachwertverfah-

ren und die Nichtberücksichtigung eines so genannten Orts- und Regionalisierungsfaktors bei der Ermittlung des Gebäudewertes nicht.

Im Falle einer streitigen Grundstücksbewertung ist das Finanzgericht in der Regel gehalten, gemäß § 81 Abs.1 FGO das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen, wenn es nicht ausnahmsweise selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt.

Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln. Für die Schätzung kann die ImmoWertV herangezogen werden.

Danach ist der Verkehrswert mit Hilfe:

- des Vergleichswertverfahrens,
- des Ertragswertverfahrens oder
- mehrerer dieser Verfahren zu ermitteln (§ 8 Abs. 1 S. 1 ImmoWertV)

unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls, insbesondere der zur Verfügung stehenden Daten, zu wählen; die Wahl ist zu begründen.

Das Ergebnis klingt nicht besonders anwenderfreundlich. Das in jedem der tausenden Immobiliengeschäfte ein amtlich vereidigter Gutachter hinzugezogen wird, kann doch wohl nur ein Wunschtraum sein.

Das vom BMF als „Arbeitshilfe 2.0“ nun vorgestellte Modell einer Berechnungsmöglichkeit bietet keine Sicherheit. Siehe hierzu auch Geiling und Dr. Jacoby, DStR 32/2021, S. 1855.

Bei Gebäudewertanteilen unter 65 % sollte daher weiter Einspruch eingelegt werden.

Der Autor führt das zum FG Berlin-Brandenburg zurückverwiesene Verfahren BFH Urteil vom 21.07.2020, IX R 26/19 dort weiter und bestreitet die neue Berechnung des BMF.

**Lineare AfA = 2,5 %** des Gebäudeanschaffungswerts, wenn das Gebäude vor dem 01.01.1925 fertiggestellt wurde.

**Degressive AfA von 1,5 % bis 7 %** des Gebäudewerts, je nachdem, wann das Jahr der Anschaffung oder des Bauantrags war.

#### **Sonderabschreibungen nach § 7b EStG – Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus, BMF vom 07.07.2020, IV C 3 – S 2197/19/10009:008**

Unter den folgenden Bedingungen kann neben den normalen Abschreibungen nach § 7 Abs. 4 EStG eine Sonderabschreibung für 4 Jahre beansprucht werden:

1. Der **Bauantrag** muss nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellt werden. Belegenheit innerhalb der EU/EWR.
2. Anschaffung oder Herstellung. Aber **bei Anschaffung muss bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft werden**. Fertigstellung Dezember und Anschaffung Januar des Folgejahres wäre nicht begünstigt.
3. Mindestens **10 Jahre entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen**, sonst (rückwirkend mit Verzinsung) wird die Sonderabschreibung versagt.
4. Eine **betriebliche oder Eigennutzung ist ausgeschlossen**. Vermietung **zur vorübergehenden Beherbergung ist schädlich**. Bei Verkauf der Immobilie innerhalb der 10 Jahre ist die Vermietung vom Käufer fortzusetzen.

5. Tatsächliche Fertigstellung ist nur maßgeblich für die erstmalige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung. Letztmaliger Ansatz im Jahr 2026. Deshalb muss die Immobilie **spätestens 2023 fertiggestellt** sein.
6. 4 Jahre lang 5 % der AK/HK als Sonderabschreibung, also **neben der Normalabschreibung nach § 7 Abs. 4 EStG von 2 %**.
7. Obergrenze für die Sonderabschreibung sind **2.000 €/qm Wohnfläche**. Bedingung ist jedoch, dass 3.000 €/qm Wohnfläche nicht überschritten werden.
8. Der Gesamtbetrag der Förderung darf in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200.000 € nicht übersteigen.
9.  $4 \text{ Jahre} \times 5\% = 20\% + 4 \text{ Jahre} \times 2\% = 8\%$ . Somit werden 28 % in 4 Jahren abgeschrieben. Der Restbuchwert ist auf die Nutzungsdauer von 50 Jahren – 4 Jahre = 46 Jahren zu verteilen. Ab dem 5. Jahr somit nur noch **1,5652 % AfA** (72 %/46 Jahre).

Dem BMF-Schreiben vom 07.07.2020, IV C 3 – S 2197/19/10009:008 ist eine **3-seitige Anlage** beigefügt (im Buch hinter der Anlage V abgedruckt), mit der die erforderlichen Angaben abgefragt werden.

**Erhöhte Absetzungen nach § 7h und/oder § 7i EStG** bei Beginn der Modernisierungs-, Instandsetzungs- oder sonstiger begünstigter Baumaßnahmen vor dem 01.01.2004 **10 Jahre lang jeweils 10 %**. Bei späterem Beginn der Maßnahmen nur noch **8 Jahre lang jeweils 9 % und vier Jahre jeweils 7 %**.

**Objektbezogenheit der Bescheinigung i.S.d. § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG – BFH-Urteile vom 06.05.2014, IX R 15/13 und IX R 16/13**

Der BFH hat mit den vorgenannten Urteilen die erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG von der Vorlage einer Bescheinigung der Gemeindebehörde für das selbständige Wirtschaftsgut „Eigentumswohnung“ abhängig gemacht und die Bescheinigung der Gemeindebehörde für das Gebäude als Ganzes als nicht ausreichend bezeichnet.

„Bei einem im Inland belegenen Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich kann der Steuerpflichtige nach Maßgabe des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG – abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 EStG – im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren jeweils bis zu 10 % der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S.d. § 177 des Baugesetzbuchs absetzen.“

§ 7h Abs. 1 Satz 1 EStG ist entsprechend anzuwenden auf Herstellungskosten für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes im Sinne des Satzes 1 dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat (§ 7h Abs. 1 Satz 2 EStG).

Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den folgenden neun Jahren auch für Anschaffungskosten in Anspruch nehmen, die auf Maßnahmen im Sinne der Sätze 1 und 2 entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind (§ 7h Abs. 1 Satz 3 EStG).