

# **Paket Steuerveranlagungsbücher Kompakt 2015**

## **Einkommensteuer Gewerbesteuer Körperschaftsteuer**

**7. Auflage**

---

**Mit amtlichen Vordrucken und Einzelerläuterungen**

---

**Behandlung grundsätzlicher Fragen des Einkommensteuer-,  
Gewerbesteuer-, Körperschaftsteuerrechts**

---

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

---

**Uwe Perbey**

# **Körperschaftsteuererklärung 2015**

## **Kompakt**

### **7. Auflage**

---

**Mit amtlichen Vordrucken und Einzelerläuterungen**

---

**Behandlung grundsätzlicher Fragen des  
Körperschaftsteuerrechts**

---

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

---

**Mit einer umfangreichen Checkliste zur Erstellung der  
Körperschaftsteuererklärung 2015**

---

## 14a. Anlage AESt (neu ab 2015) Anrechnung/Abzug ausländischer Steuern

<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">           Bezeichnung der Körperschaft             Steuernummer         </div>	<small>Enden in einem Veranlagungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, ist für das Wirtschaftsjahr, in dem die Anlage AESt gesondert auszufüllen</small>	<b>Anlage AESt 2015</b>	
		<input type="checkbox"/> zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A <input type="checkbox"/> zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 B <input type="checkbox"/> zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 C <input type="checkbox"/> zur Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG	
<b>Anrechnung/Abzug ausländischer Steuern</b>			
Zeile	Lfd Nr. der Anlage	Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen	
1		16	
2	Name des Staates/Fonds 31		
<b>Ausländische Erträge (ohne nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfreie Beträge)</b>			
Nach deutschem Steuerrecht ermittelte ausländische Einkünfte, Übertragungsgewinn i. S. des § 3 Abs. 3, § 11 Abs. 3 UmwStG oder Einbringungsgewinn i. S. des § 20 Abs. 7 oder Abs. 8 UmwStG (einschließlich ausländischer Steuer; nach Verlustausgleich und Verlustabzug nach § 2a Abs. 1 EStG; ggf. ausländische Einkünfte i. S. des § 50 Abs. 3 EStG)		EUR	
3	aus eigener Tätigkeit		
4	It. gesonderter und einheitlicher Feststellung aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften		
Nur bei Organträgern:			
5	It. gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG der Organgesellschaft(en)		
6	Summe		13
<b>Anrechenbare ausländische Steuer nach § 26 Abs. 1 KStG i. V. mit § 34c Abs. 1 und Abs. 2 EStG</b>			44
Der deutschen Einkommensteuer bzw. Körperschaftssteuer entsprechende ausländische Steuer, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch, sowie nach DBA oder nach § 3 Abs. 3, § 11 Abs. 3, § 20 Abs. 7 oder Abs. 8 UmwStG fiktive anrechenbare ausländische Steuer			
7	aus eigener Tätigkeit		
8	It. gesonderter und einheitlicher Feststellung aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften		
Nur bei Organträgern:			
9	It. gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG der Organgesellschaft(en)		
10	Ausländische Steuern lt. Zeilen 7 bis 9, die nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG i. V. mit § 34c Abs. 1 EStG auf die Körperschaftssteuer anrechenbar sind		14
11	Ausländische Steuern lt. Zeilen 7 bis 9, für die gemäß § 34c Abs. 2 EStG anstelle der Anrechnung der Abzug vom Einkommen beantragt wird (mitzuerfassen in Zeile 42 des Vordrucks KSt 1 A)		42
<b>Ausländische Steuer, für die ein Abzug nach § 26 Abs. 1 KStG i. V. mit § 34c Abs. 3 EStG zusteht</b>			
Nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Abs. 3 EStG zum Abzug berechtigen:			
12	aus eigener Tätigkeit (lt. Nachweis)		
13	It. gesonderter und einheitlicher Feststellung aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften		
14	Summe der Zeilen 12 und 13 (mitzuerfassen in Zeile 42 des Vordrucks KSt 1 A)		

Der Vordruck ist als Anlage zu den Erklärungsvordrucken KSt 1 A, KSt 1 B bzw. KSt 1 C sowie der Feststellungserklärung im Rahmen einer Organschaft gem. § 14 Abs. 5 KStG.

## Anlage AESt 2015

- zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A
- zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 B
- zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 C
- zur Feststellungserklärung nach § 14  
Abs. 5 KStG

Bei der Verwendung des Vordrucks KSt 1 C (beschränkt Steuerpflichtige) ist die Anlage AESt nur zu verwenden, wenn der inländischen Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen ausländische Einkünfte zuzuordnen sind. Soweit ein Abzug ausländischer Steuern als Betriebsausgabe erfolgt, sind die Ergebnisse der Anlage AESt (Zeilen 11 bzw. 14 Anlage AESt) in die Körperschaftsteuererklärung zu übernehmen (jeweils Zeilen 42 des Vordrucks KSt 1A).

Enden in einem Veranlagungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, sind für jedes Wirtschaftsjahr ein Vordruck KSt 1 A und eine Anlage AESt auszufüllen.

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

Im Fall der Organschaft haben sowohl Organträger als auch Organgesellschaft jeweils selbst eine Anlage AESt auszufüllen und darin jeweils grundsätzlich nur die eigenen ausländischen Besteuerungsgrundlagen zu erfassen. Die ausländischen Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaft werden dem Organträger über die Einkommenszurechnung im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 14 Abs. 5 KStG zugeordnet. Das gilt jedoch uneingeschränkt nur für diejenigen Beträge, die in die Einkommensermittlung eingehen. Beträge der Organgesellschaft, die außerhalb der Einkommensermittlung für die Besteuerung des Organträgers von Bedeutung sind, müssen in der Anlage AESt des Organträgers erfasst werden, da insoweit die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft nicht zur Erfassung der betroffenen Besteuerungsgrundlagen bei dem Organträger führen würde. Das betrifft im Wesentlichen anrechenbare ausländische Steuern. Soweit bei der Organgesellschaft anrechenbare ausländische Steuern angefallen sind, sind sie in den Zeilen 7-11 der Anlage AESt (insoweit keine Angaben in der Anlage OT) des Organträgers zu erfassen, damit sie auf der Ebene des Organträgers angerechnet werden können.

Soweit es jedoch um die Ermittlung des Einkommens geht, also im Fall des § 34c Abs. 2, 3 EStG um Abzüge vom Einkommen der Organgesellschaft, werden diese ausländischen Steuern in der Anlage AESt der Organgesellschaft, nicht des Organträgers, erfasst.

Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt (§ 26 Abs. 1 KStG). § 26 geändert durch Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014. Erstmals

**auf Einkünfte und Einkunftsteile anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2013 zufließen; vgl. § 34 Abs. 9. Erneut geändert vor Inkrafttreten durch Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014; § 26 in der am 31. Dezember 2014 geltenden Fassung ist erstmals auf Einkünfte und Einkunftsteile anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2013 zufließen. Auf vor dem 1. Januar 2014 zugeflossene Einkünfte und Einkunftsteile ist § 26 Abs. 2 Satz 1 in der am 31. Dezember 2014 geltenden Fassung in allen Fällen anzuwenden, in denen die Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist; vgl. § 34 Abs. 9. Anzuwenden ab 01.01.2014.**

#### 14a.1 Zeilen 1-2: Allgemeine Angaben

Zeile 1	Lfd Nr. der Anlage		Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen
Name des Staates/Fonds			16
2	31		

In Zeile 1 Anlage AESt ist die laufende Nummer der jeweiligen Anlage AESt einzutragen.

In Zeile 2 Anlage AESt ist der Staat einzugeben, aus dem die ausländischen Einkünfte stammen. Für jeden Staat ist eine gesonderte Anlage AESt auszufüllen, da die anrechenbaren ausländischen Steuern für jeden ausländischen Staat gesondert zu ermitteln sind (§ 68a EStDV: per country limitation), sind auch die ausländischen Einkünfte für jeden Staat gesondert zu erklären. Nach § 68a Satz 2 EStDV sind, soweit die Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten stammen die Höchstbeträge der anrechenbaren ausländischen Steuern für jeden einzelnen ausländischen Staat gesondert zu berechnen.

Nach § 4 Abs. 2 InvStG sind in den auf Investmentanteile ausgeschütteten sowie den ausschüttungsgleichen Erträgen aus einem ausländischen Staat stammende Einkünfte enthalten, die in diesem Staat zu einer nach § 34c Abs. 1 EStG oder § 26 Abs. 1 KStG oder nach einem DBA auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anrechenbaren Steuer herangezogen werden, so ist bei unbeschränkt steuerpflichtigen Anlegern die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer auf den Teil der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anzurechnen, der auf diese ausländischen, um die anteilige ausländische Steuer erhöhten Einkünfte entfällt. Dieser Teil ist in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 34 und 34b EStG ergebende Einkommensteuer oder nach § 23 KStG ergebende Körperschaftsteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. Auch hier gilt insoweit die per country limitation nach § 68a EStDV, allerdings wird nur nach dem jeweiligen Investmentfonds unterschieden, nicht nach den ausländischen Staaten, aus denen der Investmentfonds Einkünfte erzielt. Im Ergebnis wird der Investmentfonds daher wie ein ausländischer Staat behandelt; die anrechenbaren Steuern aller ausländischen Staaten sind bei dem Investmentfonds zusammenzufassen.

In Zeile 2 Anlage AESt ist daher der Investmentfonds statt des ausländischen Staats anzugeben. Im Übrigen richtet sich die Anrechnung nach den Regeln des § 26 Abs. 1 KStG i. V. m. § 34c EStG.

### 14a.2 Zeilen 3–6: Ausländische Erträge (ohne § 8b Abs. 1 KStG)

Ausländische Erträge (ohne nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfreie Beträge)	
Nach deutschem Steuerrecht ermittelte ausländische Einkünfte, Übertragungsgewinn i. S. des § 3 Abs. 3, § 11 Abs. 3 UmwStG oder Einbringungsgewinn i. S. des § 20 Abs. 7 oder Abs. 8 UmwStG (einschließlich ausländischer Steuer, nach Verlustausgleich und Verlustabzug nach § 2a Abs. 1 EStG; ggf. ausländische Einkünfte i. S. des § 50 Abs. 3 EStG)	
	EUR
3 aus eigener Tätigkeit	
4 lt. besonderer und einheitlicher Feststellung aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften	
5 Nur bei Organträgern: lt. besonderer und einheitlicher Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG der Organgesellschaft(en)	
6 Summe	13

Bei der Anwendung des § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG ist bei der Berechnung, der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Körperschaftsteuer, die Körperschaftsteuer zugrunde zu legen, die sich ohne Anwendung der §§ 37 und 38 KStG ergibt.

Es handelt sich im Wesentlichen um folgende Anwendungsfälle:

- Anrechnung nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG,
- Anrechnung nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 50 Abs. 2 EStG und § 34c Abs. 1 EStG,
- Anrechnung nach § 4 Abs. 2 InvStG i.V.m. § 26 KStG,
- Anrechnung nach § 26 KStG i.V.m. § 3 Abs. 3, § 11 Abs. 3, § 20 Abs. 7, oder Abs. 8 UmwStG,
- Anrechnung nach § 20 Abs. 2 AStG,
- Anrechnung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen.

In den Zeilen 3–6 Anlage AESt werden danach die nach deutschem Steuerrecht ermittelten ausländischen Einkünfte, Übertragungsgewinne oder Einbringungsgewinne einschließlich der ausländischen Steuer, nach Verlustausgleich und Verlustabzug nach § 2a EStG, ggf. ausländische Einkünfte nach § 50 Abs. 3 EStG zu erklären.

Infolge der Internationalisierung des UmwStG können sich bei Umwandlungsvorgängen fiktive anrechenbare Steuern aus ausländischen Staaten ergeben. Diese Steuern sind im Wege der direkten Anrechnung auf die deutsche Körperschaftsteuer zu berücksichtigen. Die Konsequenz ist, dass die ausländischen Einkünfte, einschließlich der ausländischen Steuern (nicht abziehbare Ausgaben), in den Zeilen 3 ff. der Anlage AESt einzutragen sind.

Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG, d. h. Einkünfte in Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nicht nach § 8b Abs. 4 KStG steuerpflichtig sind, sind nicht in den Zeilen 3–6 Anlage AESt zu berücksichtigen. Diese Einkünfte werden grundsätzlich im Inland steuerlich nicht erfasst werden, insoweit kann auch keine Anrechnung ausländischer Steuern erfolgen. Dies gilt nicht, sofern diese Einkünfte nicht nach § 8b KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben und damit im Inland grundsätzlich der Besteuerung unterworfen werden, z.B. bei Beteiligung deren Beteiligungsquote zu Beginn des Kalenderjahrs weniger als zehn Prozent beträgt (§ 8b Abs. 4 KStG).

Die Anrechnung ausländischer Steuern ist nur dann möglich, wenn auf die ausländischen Einkünfte, die grundsätzlich nach § 1 Abs. 2 KStG der inländischen Besteuerung unterliegen, inländische Körperschaftsteuer entfällt. Beträgt die inländische Körperschaftsteuer Null, weil z.B. insgesamt ein Verlust erwirtschaftet wurde, geht die Anrechnung der ausländischen Steuer ins Leere. Das Grundprinzip der Anrechnung bedeutet, dass eine Erstattung ausländischer Steuer im Inland ausgeschlossen ist.

Bei der Anrechnung nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG wird die auf den ausländischen Einkünften ruhende ausländische Steuer auf die auf diese Einkünfte entfallende deutsche Steuer angerechnet.

Die Anrechnung erfolgt, wenn kein DBA besteht oder wenn und soweit das DBA die Anrechnungsmethode vorsieht. Handelt es sich um eine inländische Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, sind ausländische Steuern auf ausländische Einkünfte der inländischen Betriebsstätte nach § 50 Abs. 3 EStG anrechenbar; auch für diese Anrechnung gilt § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG.

Bei der Anrechnung nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG sind die ausländischen Einkünfte im Inland uneingeschränkt der Besteuerung zu unterwerfen. Die ausländischen Einkünfte sind im Bilanzgewinn und damit im zu versteuernden Einkommen enthalten. Die auf die ausländischen Einkünfte entfallende ausländische Steuer und als Betriebsausgabe abgezogen wird in Zeile 10 der Anlage A bei der Einkommensermittlung als nicht abziehbare Ausgabe wieder hinzugerechnet und dann soweit die Voraussetzungen erfüllt sind in Zeile 6 der Anlage AESt auf die deutsche Steuer angerechnet.

Anzurechnen ist nur

- die festgesetzte und
- gezahlte und
- einem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer
- auf den Teil der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer,
- der auf diese ausländischen, um die anteilige ausländische Steuer erhöhten Einkünfte entfällt.

#### **§ 68b EStDV: Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und Steuern**

Der Steuerpflichtige hat den Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuern durch Vorlage entsprechender Urkunden (z.B. Steuerbescheid, Quittung über die Zahlung) zu führen. Sind diese Urkunden in einer fremden Sprache abgefasst, so kann eine beglaubigte Übersetzung in die deutsche Sprache verlangt werden.

Der Vordruck des Organträgers nimmt auch die Daten der Organgesellschaften auf. Die gesonderte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für jede Organgesellschaft und die Zurechnung dieser Besteuerungsgrundlagen in Zeile 64 des Vordrucks KSt 1 A des Organträgers betreffen nur die Einkommensermittlung. Bei den Zeilen 3 ff. der Anlage AESt geht es aber nicht um die Einkommensermittlung, sondern um die Anrechnung von Steuern. Steuern der Organgesellschaften, die nach § 19 Abs. 1 KStG auf der Ebene des Organträgers anzurechnen sind, werden deshalb beim Organträger nur erfasst, wenn sie in die Zeilen 3 ff. des Vordrucks AESt des Organträgers einbezogen werden.

In den Zeilen 3-5 Anlage AESt sind die ausländischen Einkünfte einschließlich der ausländischen Steuern einzutragen. Es ist dabei zu unterscheiden, ob der Steuerpflichtige die Einkünfte direkt erzielt hat (Zeile 3 Anlage AESt) oder ob sie über eine Mitunternehmerschaft (Zeile 4 Anlage AESt) oder von einer Organgesellschaft zugerechnet worden sind (Zeile 5 Anlage AESt).

Die Ermittlung dieser Einkünfte hat nach deutschem Steuerrecht zu erfolgen.

Einkünfte nach § 8b KStG aus einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft sind in nur dann zu erfassen, wenn sie nach § 8b Abs. 4 KStG der inländischen Besteuerung unterliegen und auch nicht nach einem DBA steuerfrei sind. Nur soweit diese Einkünfte im Inland bei Körperschaften steuerlich erfasst werden, kann auch eine Anrechnung ausländischer Steuern erfolgen.

Ist die Körperschaft an einem Investmentfonds beteiligt, kann sich die Anrechnung ausländischer Steuern, die auf ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen beruhen, nach § 4 Abs. 2 InvStG ergeben. Bei Investmentfonds tritt dann an die Stelle des jeweiligen Staats der jeweilige Fonds; innerhalb der Einkünfte eines Fonds ist nicht mehr nach den Staaten, aus denen die Einkünfte fließen, zu unterscheiden.

Werden positive Einkünfte aus einem ausländischen Staat mit negativen Einkünften i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG aus demselben Staat verrechnet, ist hier der saldierte Betrag, d.h. nach Durchführung des Verlustausgleichs, gegebenenfalls ein Betrag von Null einzutragen. Positive ausländische Einkünfte, die nach § 2a Abs. 1 EStG mit negativen ausländischen Einkünften verrechnet wurden, sind in diesem Betrag daher nicht enthalten. Die durch diesen Verlustvortrag steuerfrei gestellten Einkünfte sind statt in Zeile 3 der Anlage AESt in den Zeilen 34–38, Spalte 8 Anlage AE, auszuweisen.

Bei beschränkter Steuerpflicht und Verwendung des Vordrucks KSt 1 C sind in Zeile 3 Anlage AESt ausländische Einkünfte (der inländischen Betriebsstätte) einzutragen, wenn diese Einkünfte im ausländischen Quellenstaat nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen (§ 50 Abs. 3 EStG).

In Zeile 6 Anlage AESt ist die Summe der ausländischen Einkünfte, die direkt erzielt werden (Zeile 3 Anlage AESt), über eine Mitunternehmerschaft (Zeile 4 Anlage AESt) oder einem Organträger im Rahmen einer Organschaft zugerechnet werden (Zeile 5 Anlage AESt), zu bilden.

#### Beispiel 1: Hinzurechnung der anrechenbaren Steuer

Die Ruben Lichtenberg GmbH erzielt ausländische Gewinne nach Abzug der im Ausland entrichteten Steuer vom Einkommen i.H.v. 85.000 €. Die anrechenbare ausländische Steuer beträgt 15.000 €.

#### Lösung:

Jahresüberschuss	85.000 €
Ausländische Steuer (§ 10 Nr. 2 KStG)	+ 15.000 €
zu versteuerndes Einkommen	100.000 €
Körperschaftsteuer (15 %, § 23 KStG)	15.000 €
Anrechenbare ausländische Steuer	15.000 €
Inländische Zahllast	0 €
<b>Steuerbelastung insgesamt (ausschließlich ausländische Steuer)</b>	<b>15.000 €</b>

#### Beispiel 2: Hinzurechnung der anrechenbaren Steuer und der nicht anrechenbaren Steuer

Die Ruben Lichtenberg GmbH erzielt ausländische Gewinne nach Abzug der im Ausland entrichteten Steuer vom Einkommen i.H.v. 55.000 €. Die anrechenbare ausländische Steuer beträgt 45.000 €.

#### Lösung:

Jahresüberschuss	55.000 €
Ausländische Steuer (§ 10 Nr. 2 KStG)	+ 45.000 €
zu versteuerndes Einkommen	100.000 €
Körperschaftsteuer (15 %, § 23 KStG)	15.000 €
Anrechenbare ausländische Steuer	15.000 €
Inländische Zahllast	0 €
<b>Steuerbelastung insgesamt</b>	<b>45.000 €</b>

Die nach § 34c Abs. 1 EStG auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnende oder nach § 34c Abs. 2, 3 und 6 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehende ausländische Steuer ist auf der Grundlage der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse umzurechnen. Zur Vereinfachung ist die Umrechnung dieser Währungen auch zu den Umsatzsteuer-Umrechnungskursen zulässig, die monatlich im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht werden (R 34c Abs. 1 EStR).

Spätere Änderungen der ausländischen Besteuerung können bei Zahlung durch Kursentwicklungen zu Veränderungen der Einkünfte führen. Wird die ausländische Steuerfestsetzung geändert, wird auch die Bemessungsgrundlage der Besteuerung und die Steueranrechnung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert.

Für Erstattungen bzw. Ermäßigungen ausländischer Steuern ist die Körperschaft nach § 153 Abs. 2 AO mitteilungspflichtig.

### 14a.3 Zeilen 7–9: Anrechenbare ausländische Steuer nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG

Anrechenbare ausländische Steuer nach § 26 Abs. 1 KStG i. V. mit § 34c Abs. 1 und Abs. 2 EStG <span style="float: right;">44</span>	
Der deutschen Einkommensteuer bzw. Körperschaftssteuer entsprechende ausländische Steuer, gekürzt um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch, sowie nach DBA oder nach § 3 Abs. 3, § 11 Abs. 3, § 20 Abs. 7 oder Abs. 8 UmwStG fiktive anrechenbare ausländische Steuer	
7	aus eigener Tätigkeit
8	lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften
9	Nur bei Organträgern: lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG der Organgesellschaft(en)

In den Zeilen 7–9 Anlage AESt sind die gezahlten, auf die Körperschaftsteuerschuld des Veranlagungszeitraums 2015 anrechenbaren ausländischen Steuern einzutragen. Nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG anrechenbar sind nur festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuern. Einzutragen ist nur diejenige ausländische Steuer, bei der die Voraussetzungen der Anrechenbarkeit vorliegen.

Bei der Anrechnung nach § 50 Abs. 3 EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht sind nur solche ausländischen Steuern als anrechenbar einzutragen, die im Quellenstaat nicht im Rahmen einer unbeschränkten Steuerpflicht entstanden sind.

Ebenso wie bei den ausländischen Einkünften (Zeilen 3–5 Anlage AESt) ist auch bei der ausländischen Steuer zu unterscheiden in ausländische Steuer, die auf eine eigene Tätigkeit entfällt (Zeile 7 Anlage AESt), auf eine Tätigkeit einer Mitunternehmerschaft (Zeile 8 Anlage AESt) und auf Erträge, die dem Organträger von der Organgesellschaft zugerechnet werden (Zeile 9 Anlage AESt).

Die anrechenbaren ausländischen Steuern sind durch Steuerbescheide der ausländischen Steuerbehörden oder dergleichen und durch Zahlungsnachweise zu belegen, vgl. auch § 68b EStDV.

Die von Organgesellschaften gezahlten ausländischen Steuern sind einzubeziehen, da diese nach § 19 Abs. 1 KStG nur auf der Ebene des Organträgers, nicht auf der der Organgesellschaft, berücksichtigt werden können.

Ebenfalls in den Zeilen 6–9 der Anlage AESt einzutragen ist die nach einem DBA oder nach den §§ 3 Abs. 3, 11 Abs. 3, 20 Abs. 7, 8 UmwStG fiktiv anrechenbare Steuer. Die per country limitation nach § 68a EStDV gilt auch bei der fiktiven direkten Anrechnung. Die Berechnung der anzurechnenden Steuer ist daher für jeden Staat bzw. für jeden Fonds gesondert vorzunehmen. Wird der alternative Abzug der ausländischen Steuer bei der Einkommensermittlung nach § 34c Abs. 2 EStG beantragt oder kommt der ausschließliche Abzug nach § 34c Abs. 3 EStG in Betracht, ist die ausländische Steuer nicht hier, sondern in den Zeilen 12 ff. Anlage AESt einzutragen.

Thomas Arndt

# **Einkommensteuererklärung 2015**

## **Kompakt – 7. Auflage**

**Mit umfangreicher Checkliste für die Bearbeitung  
der Einkommensteuererklärung 2015**

---

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

---

**Aktuelle Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und  
Gesetzesänderungen bis einschließlich November 2015**

---

**Mehr als 125 zweifarbige Beispiele sowie über  
250 zweifarbige Abbildungen**

---

Jeder Arbeitnehmer hat seine elektronisch gespeicherten persönlichen „Elektronischen-LohnSteuerAbzugsMerkmale“ zu überprüfen und ggf. zu korrigieren. Diese Daten werden den Lohn- und Gehaltsabrechnungen zugrunde gelegt.

Der Arbeitgeber hat unter Angabe seiner Wirtschaftsidentifikationsnummer und den Daten des Arbeitnehmers die Daten dann direkt von der ELSTAM-Datenbank abzurufen. Übergangsweise kann auch die Steuernummer der Betriebsstätte eingegeben werden.

Änderungen der persönlichen Daten des Arbeitnehmers werden automatisch in die ELSTAM-Datenbank eingespielt. Der Arbeitgeber kann einen monatlichen Datenabruf veranlassen.

Der **Arbeitnehmerbegriff** wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH im § 1 Abs. 2 S. 1 und 2 LStDV zutreffend ausgelegt. Danach liegt ein Dienstverhältnis mit einem Arbeitnehmer vor, wenn der Angestellte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Bereits in seinem Urteil vom 17.06.2006, VI R 69/09, BStBl II 2010, 69 grenzt der BFH die Arbeitnehmertätigkeit und den daraus resultierenden Arbeitslohn ab. Danach sind sämtliche Vorteile, die dem Arbeitnehmer für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft zufließen, dem Arbeitslohn zuzuordnen. Ob ein derartiger Leistungsaustausch stattfindet, ist immer nach den Umständen des Einzelfalls zu klären.

Das soll immer dann der Fall sein, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist; so auch der BFH vom 08.05.2008, VI R 50/05, BFH NV/2008, 1589.

Dabei bleibt die arbeitsrechtliche und die sozialversicherungsrechtliche Behandlung unmaßgeblich (H 19.0 „Allgemeines“ LStH).

Für Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ist das BFH-Urteil vom 20.10.2010, VIII R 34/08 beachtenswert. Darin grenzt der BFH erneut die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von denen aus Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit ab. Maßgebend ist danach die vertragliche Gestaltung zwischen der GmbH und der leistenden Person. Liegt kein Arbeitsvertrag vor, können auch nicht zwangsläufig Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit unterstellt werden.

Wenn aber ein derartiges Dienstverhältnis vorlag, ist auch die Anlage N auszufüllen.

## 10.1 Stimmen die Eintragungen in der Lohnbescheinigung? (Zeilen 4-10)

Der Arbeitgeber hat die Lohndaten bereits mit der eTin – einzutragen in der Zeile 4 – dem Finanzamt mitgeteilt. Die Eintragungen bilden somit nur noch einen Abgleich mit den Daten, die das Finanzamt ohnehin schon kennt.

Diese Werte können nur vom Arbeitnehmer auf Richtigkeit überprüft werden, in dem die Arbeitsverträge und die entsprechenden Zusätze zum Arbeitsvertrag mit den ausgewiesenen Werten abgeglichen werden. Das Finanzamt und auch die Berater werden diese Daten der Lohnbescheinigung ungeprüft in die Berechnungsprogramme eingeben. Fehler werden eher zufällig bemerkt.

Dabei spielt die Steuerklasse für das abgelaufene Kalenderjahr ebenso keine Rolle mehr, wie die eingetragenen Freibeträge. Es sind aber die Werte des Bruttolohns, der gezahlten Lohn- und Kirchensteuer, sowie der gezahlte Solidaritätszuschlag zu überprüfen.

Pkw-Nutzung, Sondervergütungen, Gehaltserhöhungen und sonstige geldwerte Vorteile finden ihren Ausschlag in der Höhe des Bruttolohns in Zeile 6.

**Beispiel 10.1:** Der Arbeitnehmer Fleißig hatte in den Vorjahren einen betrieblichen Pkw auch privat nutzen dürfen. Die hierfür zutreffende „1 %-Regel“ führte zu einer Erhöhung des Bruttolohns von jährlich 6.000 €.

Ab 01.01.2015 nutzt Fleißig diesen Pkw nicht mehr, weil er keinen Führerschein mehr hat (oder aus sonstigen Gründen).

**Lösung:** Der Bruttoarbeitslohn für das Kalenderjahr 2015 ist um diese 6.000 € geringer. Hat die Lohnbuchhaltung aber von diesem Vorgang keine Kenntnis erhalten, bleibt alles „beim Alten“ und die 6.000 € werden weiter (zu Unrecht) versteuert.

Für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten bezüglich der zeitlichen Zuordnung die Vorschriften des § 11 EStG. Danach ist der Arbeitslohn grundsätzlich in dem Kalenderjahr zu versteuern, in dem er dem Steuerpflichtigen zufließt. Hiervon gibt es (natürlich) die Ausnahme, dass laufender Arbeitslohn noch dem Kalenderjahr zuzurechnen ist, in das der Lohnabrechnungszeitraum fällt.

**Beispiel 10.2:** Der Arbeitnehmer Fleißig erhält seinen Arbeitslohn für den Monat Dezember 2015 erst am 08.01.2016 auf sein Bankkonto überwiesen. Gleichzeitig erhält er die einmalige „Jahresprämie 2015“ für überdurchschnittliche Leistungen.

**Lösung:** Der Bruttoarbeitslohn für den Monat Dezember 2015 ist noch dem Kalenderjahr 2015 zuzurechnen, obwohl er dem Arbeitnehmer Fleißig erst in 2016 zugeflossen ist (§ 11 Abs. 1 S. 4 und § 38a Abs. 1 S. 2 EStG). Nach § 39b Abs. 5 S. 2 EStG kann der Zufluss längstens bis zu drei Wochen nach Ablauf des Lohnabrechnungszeitraums erfolgen, um noch dem Abrechnungszeitraum (hier 2015) zugerechnet zu werden (also spätestens am 21.01.2016 muss das Geld bei Arbeitnehmer ankommen). Dies gilt allerdings nur für laufenden Arbeitslohn und damit nicht für die Einmalzahlung. Diese Einmalzahlung ist erst im Zuflussjahr 2016 zu versteuern.

Zahlt der Arbeitgeber nach einem Arbeitsgerichtsprozess Arbeitslohn später nach, führt diese Nachzahlung – trotz der Zahlung an die Arbeitsverwaltung zum Ausgleich des Arbeitslosengeldes – in voller Höhe zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Es handelt sich dann dabei nicht um laufenden Arbeitslohn und die Zahlung ist damit im Kalenderjahr des Zuflusses bei der Arbeitsverwaltung als steuerpflichtige Einnahme des Arbeitnehmers zu behandeln.

Es ergibt sich für diesen Sachverhalt aber die Vergünstigung der „**Fünftel-Methode**“ nach § 34 Abs. 1 EStG (siehe später unter 10.3) und des **negativen Progressionsvorbehalts**. Die Reihenfolge der Berechnung ist nach dem BFH-Urteil vom 15.11.2007, VI R 66/03, DStR 2008, 241 nicht umstritten. Als Zielrichtung ist zu beachten, dass durch die Anwendung der §§ 34 Abs. 1 und 32b Abs. 1 EStG ein steuerlich günstigeres Ergebnis erreicht werden muss, als bei einer Besteuerung ohne diese Vorschriften.

Nur wenn die Lohnbuchhaltung des Arbeitgebers diese Feinheiten des Steuerrechts beachtet hat, können auch die Eintragungen auf der Lohnbescheinigung richtig sein. Eine Nachfrage beim Arbeitgeber ist damit nicht zu umgehen, wenn die eingetragenen Werte nicht plausibel erscheinen.

Das BMF-Schreiben vom 17.06.2009, IV C 5 – S 2332/07/0004 zur lohnsteuerlichen Behandlung der **Zeitwertkonten-Modelle** ist weiterhin aktuell. Bei Zeitwertkonten ver-

einbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass der Arbeitnehmer künftig fällig werdenden Arbeitslohn nicht sofort ausbezahlt erhält, sondern dieser Arbeitslohn beim Arbeitgeber nur betragsmäßig erfasst wird, um ihn im Zusammenhang mit einer vollen oder teilweisen Freistellung von der Arbeitsleistung während des noch fortbestehenden Dienstverhältnisses auszuzahlen (derartige Freistellungen werden gerne für die sogenannten Sabaticals oder Qualifizierungsmaßnahmen genutzt).

Neben den im BMF-Schreiben ausführlich beschriebenen formalen Bedingungen ist insbesondere darauf zu achten, dass eine Besteuerung **erst im Zeitpunkt der Auszahlung** erfolgt. Die Gutschrift – z.B. im Kalenderjahr 2015 – auf dem Zeitwertkonto stellt keinen Zufluss von Arbeitslohn dar und ist daher – hier in 2015 – **nicht** zu besteuern.

Mit gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23.11.2012, 3 S 2334/187 wurde die steuerliche Behandlung der **Überlassung von Fahrrädern** geregelt. Danach ist gem. § 8 Abs. 2 S. 8 EStG als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung eines betrieblichen Fahrrades 1 % des auf volle 100 € abgerundeten Werts des Fahrrads im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich Umsatzsteuer als Sachbezug anzusetzen. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und solche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung sind damit abgegolten. Die Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 9 EStG ist nicht anzuwenden.

#### **Arbeitslohn bei Teilnahme an Betriebsveranstaltungen – neuer § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG – BMF Schreiben vom 14.10.2015, IV C 5 – S 2332/15/10001**

Mit dem Gesetz zur Anpassung der AO an den Zollkodex der Union ist **ab 2015** der § 19 Abs. 1 S. 1 EStG um eine neue Nr. 1a erweitert worden.

Danach gehören Zuwendungen anlässlich von zwei Betriebsveranstaltungen jährlich dann nicht zum Arbeitslohn, wenn

- die Veranstaltung allen Betriebsangehörigen offensteht und
- die Aufwendungen je Teilnehmer 150 € – nun als Freibetrag ausgestaltet – nicht übersteigen, einschließlich Begleitperson.

Das BMF Schreiben vom 14.10.2015, IV C 5 – S 2332/15/10001 DOK 2015/0581477 beschreibt zunächst die Begriffe Betriebsveranstaltung und Zuwendung.

Betriebsveranstaltungen sind danach Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, z.B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern. Ob diese Veranstaltungen vom Arbeitgeber, Betriebsrat oder Personalrat durchgeführt werden, ist unerheblich. Eine Betriebsveranstaltung liegt aber nur vor, wenn der Teilnehmerkreis sich überwiegend aus Betriebsangehörigen, deren Begleitpersonen und gegebenenfalls Leiharbeitnehmern oder Arbeitnehmern anderer Unternehmen im Konzernverbund zusammensetzt.

Zuwendungen anlässlich einer Betriebsveranstaltung sind insbesondere:

- a) Speisen, Getränke, Tabakwaren und Süßigkeiten,
- b) die Übernahme von Übernachtungs- und Fahrtkosten (siehe auch Tz. 6 des BMF Schreibens),
- c) Musik, künstlerische Darbietungen sowie Eintrittskarten für kulturelle und sportliche Veranstaltungen, wenn sich die Veranstaltung nicht im Besuch der kulturellen oder sportlichen Veranstaltung erschöpft,
- d) Geschenke. Dies gilt auch für die nachträgliche Überreichung der Geschenke an solche Arbeitnehmer, die aus betrieblichen oder persönlichen Gründen nicht an der

Betriebsveranstaltung teilnehmen konnten, nicht aber für eine deswegen gewährte Barzuwendung,

- e) Zuwendungen an Begleitpersonen des Arbeitnehmers,
- f) Barzuwendungen, die statt der in a) bis c) genannten Sachzuwendungen gewährt werden, wenn ihre zweckentsprechende Verwendung sichergestellt ist,
- g) Aufwendungen für den äußeren Rahmen, z.B. für Räume, Beleuchtung oder Eventmanager.

Für die Berechnung des Freibetrags ist das Beispiel des BMF unter Rz. 4a zu beachten.

**Beispiel 10.3:** Die Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung betragen 10.000 €.

Der Teilnehmerkreis setzt sich aus 75 Arbeitnehmern zusammen, von denen 25 von je einer Person begleitet werden.

**Lösung:** Die Aufwendungen sind auf 100 Personen zu verteilen, sodass auf jede Person ein geldwerter Vorteil von 100 € entfällt. Sodann ist der auf die Begleitperson entfallende geldwerte Vorteil dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. 50 Arbeitnehmer haben somit einen geldwerten Vorteil von 100 €, der den Freibetrag von 110 € nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist. Bei 25 Arbeitnehmern beträgt der geldwerte Vorteil 200 €; nach Abzug des Freibetrags von 110 € ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerten Vorteil von jeweils 90 €.

Die 44-Euro-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ist für Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen **nicht** anwendbar.

Der Freibetrag gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. Nimmt der Arbeitnehmer aber an mehr als zwei Betriebsveranstaltungen teil, können die beiden Veranstaltungen, für die der Freibetrag gelten soll, vom Arbeitnehmer ausgewählt werden.

Dient die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einer Betriebsveranstaltung dagegen der Erfüllung beruflicher Aufgaben, z.B. wenn der Personalchef oder Betriebsrats-/Personalausschusssmitglieder die Veranstaltungen mehrerer Abteilungen besuchen, ist der auf diesen Arbeitnehmer entfallende Anteil an den Gesamtaufwendungen kein Arbeitslohn.

Für die durch eine Betriebsveranstaltung entstehenden Reisekosten sind die folgenden drei Beispiele des BMF Schreibens zu beachten:

**Beispiel 1:** Arbeitgeber A veranstaltet einen Betriebsausflug. Mitarbeiter, die an einem anderen Standort tätig sind, reisen für den Betriebsausflug zunächst zur Unternehmenszentrale an.

**Lösung:** Diese Fahrtkosten – sowie ggf. im Zusammenhang mit der An- und Abreise entstehende Verpflegungspauschalen und Übernachtungskosten – gehören nicht zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung, sondern können als Reisekosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

**Beispiel 2:** Arbeitgeber A veranstaltet einen Betriebsausflug. Für die Fahrt vom Unternehmen zum Ausflugsziel organisiert er eine gemeinsame Busfahrt.

**Lösung:** Die Kosten hierfür zählen zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung.

**Beispiel 3:** Der Betriebsausflug beginnt mit einer ganztägigen Fahrt auf einem Fahrgastschiff. Am nächsten Tag wird die Betriebsveranstaltung am Zielort fortgesetzt.

**Lösung:** Sowohl die übernommenen Fahrtkosten als auch die Übernachtungskosten gehören zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung.

Abb. 10.1: Nichtselbständige Arbeit im Sinne des § 19 EStG

Zuordnung zum Arbeitslohn – liegt ein Arbeitsverhältnis/Arbeitsvertrag vor?

**Einnahmen**

§ 8 EStG + R 8.1 LStR + § 11 EStG

§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG (44 €)

R 19.6 LStR – Aufmerksamkeiten 60 €

§ 8 Abs. 3 EStG 1.080 € Rabattfreibetrag



§ 11 EStG – Zuflusszeitpunkt

§§ 3, 3c EStG – steuerbefreit?

§§ 38–42e EStG – Lohnsteuer

**Werbungskosten**

Entfernungspauschale

Doppelte Haushaltsführung

Reisekosten

Arbeitszimmer

Abgrenzung zur Lebensführung

Mindestlohn ab 2015 beachten!

**Abb. 10.2: Steuerabzug vom Arbeitslohn (§§ 38–42g EStG)****§ 38 Abs. 1 EStG**

Abzug direkt vom Arbeitslohn durch den inländischen Arbeitgeber oder dem ausländischen Verleiher.

**§ 38a EStG**

Der Jahresarbeitslohn wird unter Berücksichtigung der

- Steuerklassen, § 38b EStG,
  - Frei- und Hinzurechnungsbeträge, § 39a EStG,
  - Elektronischer Abzugsmerkmale, § 39e EStG
- erhoben.

**§ 40 EStG Pauschalierung der Lohnsteuer**

in besonderen Fällen (größere Zahl von Nacherhebungsfällen, Verpflegung, Pkw-Überlassung).

**§ 40a EStG Pauschalierung der Lohnsteuer**

für Teilzeit- und geringfügig Beschäftigte.

**§ 40b EStG Pauschalierung der Lohnsteuer**

bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen.

Anlage  
N**Abb. 10.3: Sachbezüge im Sinne des § 8 EStG**

Sachbezüge (z.B. Monatskarte) bleiben bis zu 44 € monatlich (Freigrenze!) außer Ansatz, § 8 Abs. 2 S. 11 EStG. Siehe auch „Jobticket“ H 8.1 Abs. 1–4 LStH.



Aufmerksamkeiten (Blumen, Buch, Kekse, Kaffee bis zu 60 € ...) gehören nicht zum Arbeitslohn, R 19.6 LStR; und können damit neben den o.a. 44 € gewährt werden.



Vermietet der Arbeitnehmer einen in seinem Einfamilienhaus gelegenen Raum an seinen Arbeitgeber, erzielt der Arbeitnehmer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, H 21.2 EStH „Einnahmen“; BMF vom 13.12.2005, Beck StE 1 § 21/14.



Geldgeschenke gehören immer zum Arbeitslohn! Vorteile aus dienstlich erworbenen Payback-Punkten gehören zum Arbeitlohn.



Bezug von Waren und Dienstleistungen Rabattfreibetrag § 8 Abs. 3 EStG 1.080 € nur wenn direkt vom Arbeitgeber gewährt siehe H 8.2 „Berechnung ...“ LStH.

**Abb. 10.4: Betriebsveranstaltungen – BFH vom 16.05.2013, VI R 94/10  
§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ab 2015 – Freibetrag 110 €, aber alle Aufwendungen!**

**Beispiel:**

Anlässlich einer Betriebsveranstaltung mit 75 teilnehmenden Arbeitnehmern und 25 begleitenden Ehegatten fallen folgende Kosten an:

	Betrag
Catering (Speisen und Getränke)	7.000
Externes Eventmanagement	2.000
Miete Veranstaltungsräum	1.000
Summe	<u>10.000</u>
<b>Kosten je Teilnehmer</b>	<b>100</b>

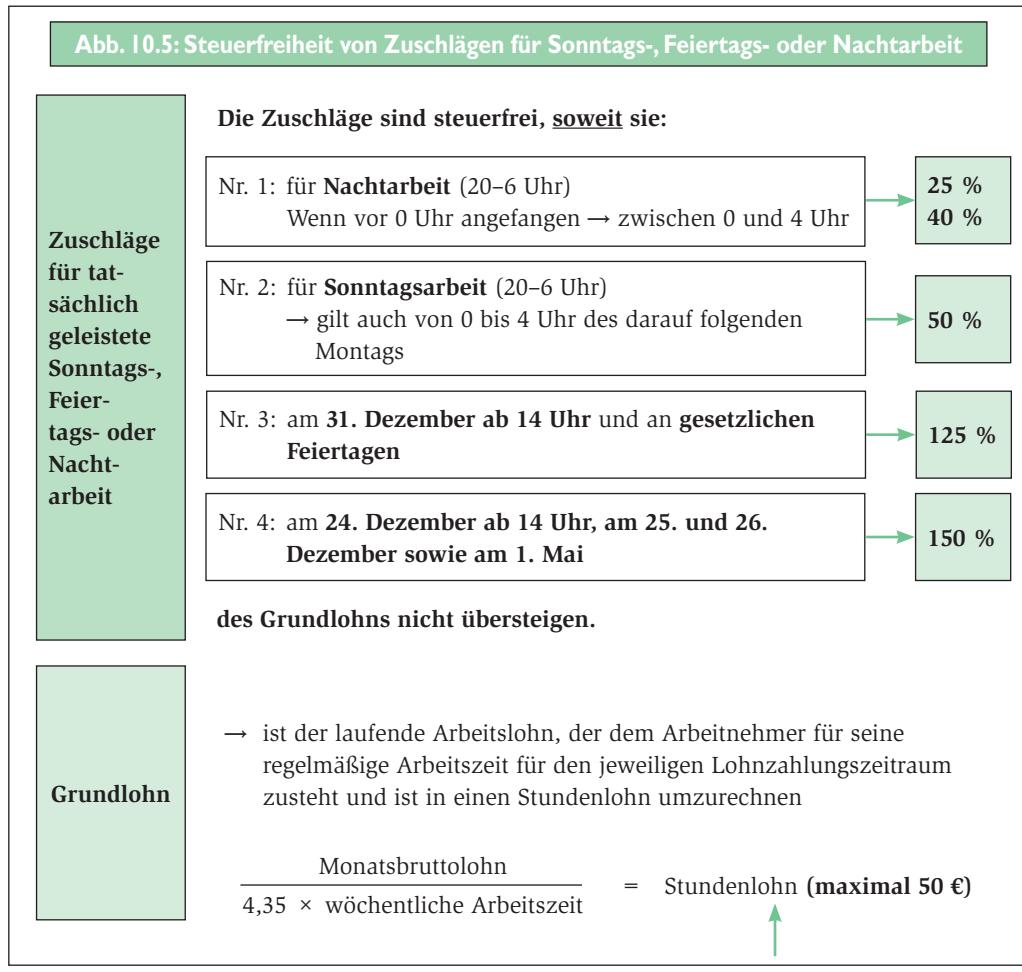
**Neuer § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a  
EStG ab 2015:**

Freibetrag 110 € für zwei Veranstaltungen, aber einschließlich Begleitpersonen.

50 Arbeitnehmer haben einen geldwerten Vorteil von 100 € erhalten. Unterhalb des Freibetrages = nicht steuerpflichtig.

25 Arbeitnehmer haben einen geldwerten Vorteil von 200 € erhalten, weil der Anteil der Begleitperson zugerechnet wird. 90 € oberhalb des Freibetrages sind jeweils steuerpflichtig. Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 EStG möglich.

BMF vom 14.10.2015, IV C 5 – S 2332/15/10001, III C 2 – S 7109/15/10001;  
DOK 2015/0581477



Anlage  
N

## 10.2 Versorgungsbezüge (Zeilen 11–16)

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

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

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

Eine Neuberechnung des Versorgungsfreibetrages erfolgt nur dann, wenn durch zusätzliche, andere Einkünfte der Versorgungsbezug verändert wird (erhöht oder vermindert). Regelmäßige Anpassungen des Versorgungsbezugs bleiben dagegen für den Versorgungsfreibetrag unerheblich. Einzelheiten hierzu und Beispiele (Rz. 179, 181, 183,

**Uwe Perbey**

# **Gewerbesteuererklärung 2015**

## **Kompakt**

### **7. Auflage**

---

**Mit amtlichen Vordrucken und Einzelerläuterungen**

---

**Behandlung grundsätzlicher Fragen des Gewerbesteuerrechts**

---

**Enthält die aktuelle Rechtsprechung und  
Verwaltungsanweisungen**

---

**Mit einer umfassenden Checkliste zur Bearbeitung der  
Gewerbesteuererklärung 2015**

---

## Mindestbesteuerung

Mindestbesteuerung nach § 10a GewStG i.V.m. § 10d EStG		
Gewerbeverlustvortrag		- 2.000.000 €
Gewerbeertrag	2.000.000 €	
Verlustabzug 1. Schritt	- 1.000.000 €	+ 1.000.000 €
Zwischensumme	1.000.000 €	- 1.000.000 €
Verlustabzug 2. Schritt	- 600.000 €	+ 600.000 €
der Gewerbesteuer zu unterwerfen	400.000 €	
Gewerbeverlustvortrag		- 400.000 €

Im vorliegenden Beispiel sind im Erhebungszeitraum 400.000 € der Gewerbesteuer zu unterwerfen, obwohl der Verlustvortrag ausreichen würde den gesamten Gewerbeertrag auszugleichen. Der nicht berücksichtigte Verlust geht grundsätzlich nicht endgültig verloren, er kann vorgetragen werden, d.h. zukünftig uneingeschränkt genutzt werden. Problematisch ist der Fall, wenn das gewerbliche Unternehmen in der Zukunft keine Möglichkeit hat den Verlust abzuziehen, etwa bei Einstellung des Betriebs oder bei einem Forderungsverzicht nach Einstellung der aktiven Tätigkeit einer Personengesellschaft.

Nach Auffassung der Verwaltung (BMF-Schreiben vom 19.10.2011, BStBl I 2011, 974) handelt es sich im Wesentlichen um Fälle:

- des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG in den Fassungen vor dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 (BStBl I 2010, 2),
- der Umwandlung beim übertragenden Rechtsträger (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG),
- der Liquidation einer Körperschaft,
- der Beendigung der persönlichen Steuerpflicht (Tod einer natürlichen Person) bei fehlender Möglichkeit der „Verlustvererbung“.

Der BFH hat mit Urteilen vom 20.9.2012, IV R 36/10 und IV R 29/10 die Verfassungsmäßigkeit der für die Gewerbesteuer geltenden Begrenzung der Verrechnung von Verlusten (sog. Mindestbesteuerung) bestätigt. Der BFH hat die Begrenzung der Verlustverrechnung bei der Gewerbesteuer für verfassungsmäßig erklärt. Allerdings betonte der BFH, dass er von der Verfassungsmäßigkeit nur deshalb ausgehe, weil in besonderen Härtefällen Billigkeitsmaßnahmen möglich seien. Keine Billigkeitsmaßnahme sei aber geboten, wenn die Besteuerung und der endgültige Wegfall der gestreckten Verlustvorträge vom Unternehmer selbst veranlasst seien. Hinsichtlich einer Billigkeitsmaßnahme ist nach dem finanzamtlichen Verfahren die Verpflichtungsklage möglich.

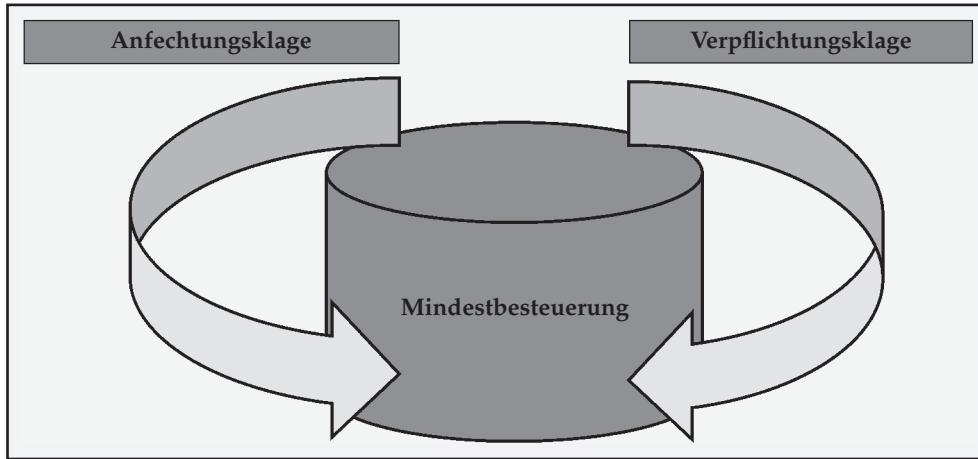


Abbildung 17: Klagemöglichkeit bei Mindestbesteuerung

**Hinweis:**

**Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten**

BFH Beschluss vom 26.02.2014, I R 59/12 siehe dazu anhängiges Verfahren beim BVerfG: 2 BvL 19/14.

Der Senat hält in diesem Zusammenhang auch daran fest, dass die sog. Mindestbesteuerung in ihrer Grundkonzeption einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags ungeachtet von dadurch ausgelösten Zins- und Liquiditätsnachteilen nicht gegen Verfassungsrecht verstößt, da insoweit die Abzugsfähigkeit von Verlusten nicht in ihrem Kernbereich betroffen oder gänzlich ausgeschlossen wird. Dieser Kernbereich wird nach Auffassung des Senats indessen durch § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 n.F. und § 10a Satz 2 GewStG 2002 n.F. dann verletzt, wenn ein sog. Definitiveffekt eintritt, d.h. wenn es zu einer vollständigen Beseitigung der Abzugsmöglichkeit oder zu einem Ausschluss des Verlustausgleichs kommt. Der Senat ist deswegen davon überzeugt, dass die Mindestbesteuerung in derartigen Situationen gegen den Gleichheitsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

Es wird eine Entscheidung des BVerfG eingeholt, ob § 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabugesetz vom 22.12.2003 (BGBl I 2003, 2840) und ob § 10a Satz 2 GewStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23.12.2003 (BGBl I 2003, 2922) gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößen.

**Hinweis:**

**BVerwG Urteil vom 19.02.2015, 9 C 10.14, BFH/NV 2015, 1327**

- Der Revisionskläger kann die Zustimmung zur Einlegung der Sprungrevision (§ 134 Abs. 1 Satz 3 VwGO) unabhängig davon, auf welchem Weg er sie empfangen hat, dem Gericht per Telefax vorlegen (im Anschluss an ständige Rechtsprechung des BSG zu § 161 Abs. 1 SGG).
- Ein Billigkeitserlass nach § 163 AO kann geboten sein, wenn ein Gesetz – seine Verfassungsmäßigkeit im Allgemeinen unterstellt – im Einzelfall zu Ergebnissen führt, die dem Belastungsgrund des Gesetzes zuwiderlaufen. Billigkeitsmaßnah-

men dürfen aber nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen (im Anschluss an BVerfG, Beschluss vom 5.4.1978, 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, 116).

3. Im Zusammenhang mit den Regelungen zur Mindestbesteuerung (§ 10a Satz 1 und 2 GewStG) scheiden Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO zur generellen Vermeidung sog. Definitiveffekte aus, weil darin eine strukturelle Gesetzeskorrektur läge (im Anschluss an BFH, Vorlagebeschluss vom 26. 2.2014, I R 59/12, BFHE 246, 27 Rn. 38).

### Fall des § 8c KStG

Die Grundanwendungsfälle des § 8c KStG, Absatz 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 KStG: Bei einer Anteilsübertragung von 25 % bis 50 % (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) innerhalb von 5 Jahren an einen Erwerber oder einer Erwerbergruppe, mithin quotaler Verlustuntergang hat das FG Hamburg einen Vorlagebeschluss an das BVerfG vom 4.4.2011, 2 K 33/10 (2 BvL 6/11), EFG 2011, 1460 zu § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gefasst. Hingegen hat bei einer Anteilsübertragung über 50 % (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) innerhalb von 5 Jahren an einen Erwerber oder einer Erwerbergruppe, mithin vollständiger Verlustuntergang das Sächsisches FG vom 16.3.2011, 2 K 1869/10 zu § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, EFG 2011, 1457–1458 entschieden, dass die Verlustabzugsbegrenzung verfassungsgemäß ist (Revision eingelebt, Az. des BFH: I R 31/11). Mit Beschluss vom 28.10.2011, I R 31/11 hat der BFH das Verfahren ruhend gestellt.

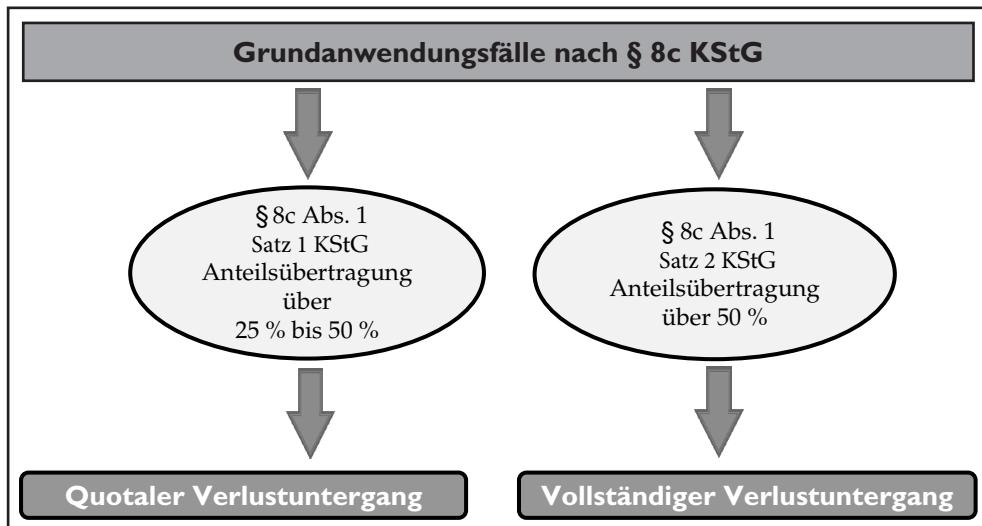


Abbildung 18: Grundanwendungsfälle des § 8c KStG

Zur Begründung führt der BFH aus: Das BVerfG hat (unter dem Az. 2 BvL 6/11) auf Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 4.4.2011, 2 K 33/10 (EFG 2011, 1460) darüber zu entscheiden, ob § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007 mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Ein Revisionsverfahren ist im Hinblick darauf nach § 74 i.V.m. § 121 FGO auch dann auszusetzen, wenn darüber gestritten wird, ob § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 in der vorgenannten Fassung mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

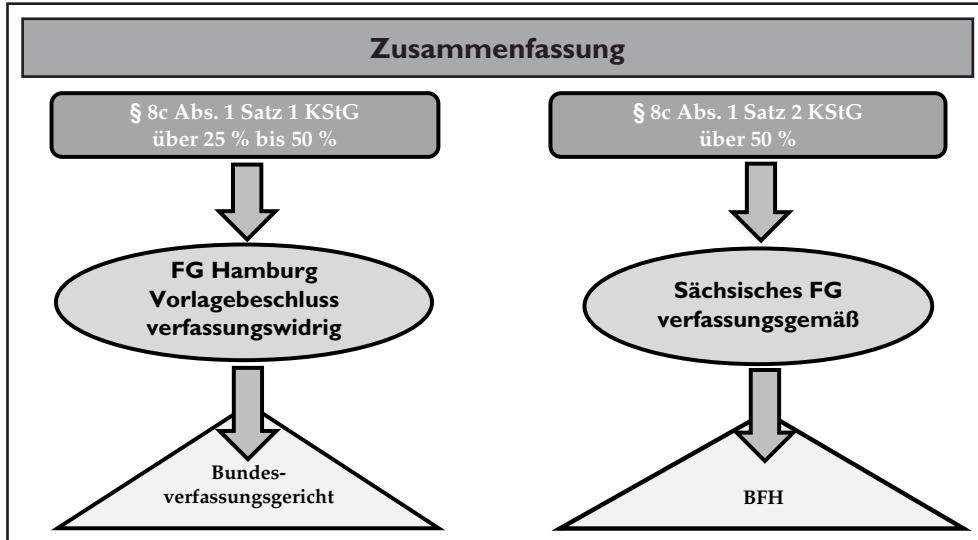


Abbildung 19: Anhängige Verfahren zu § 8c KStG

**Beispiel:** An einer Personengesellschaft ist eine Kapitalgesellschaft zu einem Drittel beteiligt. Die Personengesellschaft erwirtschaftet im Erhebungszeitraum 2015 einen Verlust i.H.v. 300.000 €. Zum 31.12.2015 wechseln 100 % der Anteile an der Kapitalgesellschaft. Auf der Ebene der Kapitalgesellschaft geht der auf diesen Stichtag vorhandene körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Verlust unter (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG). Nach § 10a Satz 10 GewStG geht auch der gewerbesteuerliche Verlust der Personengesellschaft verloren, soweit er auf die Kapitalgesellschaft entfällt.

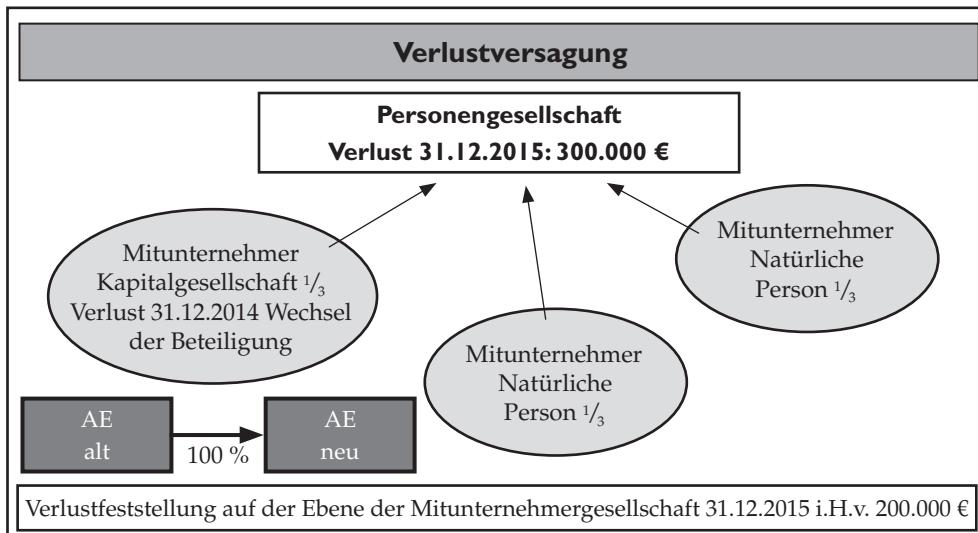


Abbildung 20: Verlustversagung bei einer Personengesellschaft bei Beteiligung einer Kapitalgesellschaft

### **Anlage EMU – Verlustabzug bei Personengesellschaften**

Die Anlage EMU ist eine Anlage zur Gewerbesteuererklärung GewSt 1 A. Sie dient der mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung, ist also von Einzelunternehmen und Körperschaften nicht auszufüllen. Die Anlage EMU 2015 ist die fortentwickelte elektronische Version der bis zum Erhebungszeitraum 2013 verwendeten Anlage MU, sie dient der konkreten Zurechnung der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebenden Fehlbeträge und des maßgebenden Gewerbeertrags zu den einzelnen Mitunternehmern (§ 10a Satz 4 und 5 GewStG), wenn sich für den Erhebungszeitraum 2015 ein Gewerbeverlust ergibt oder zum 31.12.2014 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt wurde.

Bei gleichem Gesellschafterbestand und gleicher Beteiligungsquote kann eine gesellschafterbezogene Berechnung unterbleiben (R 10a.3 Abs. 3 Satz 6 GewStR). Die Abgabe der Anlage EMU ist in diesen Fällen nicht erforderlich, da das Gesamtergebnis der Mitunternehmerschaft im Verlustentstehungsjahr und im Verlustanrechnungsjahr maßgebend ist.

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

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

**Die Anlage EMU ist wie folgt gegliedert:**

<b>Name der Gesellschaft, Steuernummer</b>	Zeilen 1 bis 2
<b>Angaben zur Gesellschaft</b>	Zeilen 3 bis 10
<b>Verlust der auf ausgeschiedene Gesellschafter entfällt, bzw. Gesellschafter, die zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums keinen Verlustanteil hatten.</b>	Zeilen 11 bis 13
<b>Angaben zu den Beteiligten</b> <b>Die Summe der für die Mitunternehmer eingetragenen Beträge muss den Beträgen für die Mitunternehmerschaft auf S. 1 entsprechen.</b>	Zeilen 14 bis 84 (insgesamt für acht Beteiligte) Zeilen 14–25 Zeilen 26–37 Zeilen 38–49 für zwei Beteiligte Zeilen 50–61 für zwei Beteiligte Zeilen 62–73 Zeilen 74–84 Zeilen 77–84

## Die Anlage EMU im Einzelnen:

### Zeilen 1–2

Allgemeine Angaben: Name der Gesellschaft und die Steuernummer.

Name der Gesellschaft		<b>Anlage EMU</b> zur Gewerbesteuererklärung (GewSt 1 A)
1		
2	Steuernummer	Lfd. Nr. Anlage
Die Aufteilung erfolgt nach dem im Gesellschaftsvertrag für den Erhebungszeitraum festgelegten allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen (§ 10a Satz 4 GewStG).		
22		

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

### Zeilen 3–10

Angaben zur Gesellschaft		Summe der Besteuerungsgrundlagen in EUR
3	Gewerbeertrag / Gewerbeverlust – Negativen Betrag bitte mit Minuszeichen eintragen – – ggf. „0“ –	87
4	– Zeilen 4 bis 13: ohne Vorzeichen eintragen –	
4	Zum 31.12.2014 gesondert festgestellter vortragsfähiger Gewerbeverlust	40
5	Von einem anderen Steuerzahler in dem Falle des Rechtsformwechsels übernommener Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel, soweit nach § 10a GewStG vortragsfähig	45
6	Übernommener Gewerbeverlust im Falle der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder der Verschmelzung von Personengesellschaften (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 5 Satz 1 und 2 GewStR 2009) oder im Falle der Anwachsung (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 GewStR 2009)	48
7	Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen	12
8	Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht ausgleichsfähiger Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums	13
9	Auf im Erhebungszeitraum 2015 veräußerte oder aufgegebene Teilbetriebe entfallen von dem zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums gesondert festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust, soweit er noch nicht bis zur Veräußerung oder Aufgabe im Erhebungszeitraum 2015 verbraucht ist	16
10	Auf im Erhebungszeitraum 2015 veräußerte oder aufgegebene Teilbetriebe entfallen von dem Gewerbeverlust 2015	86

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

### Zeile 3 Gewerbeertrag/Gewerbeverlust

3	Gewerbeertrag / Gewerbeverlust – Negativen Betrag bitte mit Minuszeichen eintragen – – ggf. „0“ –	87
	– Zeilen 4 bis 13: ohne Vorzeichen eintragen –	