

SCHÄFFER

POESCHEL

Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung und Gewerbesteuererklärung

2015

Begründet von
Ewald Dötsch

Bearbeitet von
Torsten Werner
Landesamt für Steuern
Koblenz

2016
SCHÄFFER-POESCHEL VERLAG
STUTTGART

Zur Vertiefung der rechtlichen Fragen empfehlen wir die ebenfalls beim Schäffer-Poeschel Verlag erschienenen Werke:

Dötsch/Alber/Sell/Zenthöfer, Körperschaftsteuer
Lehrbuch, Bd. 5 der Reihe „Finanz + Steuern“, 17. Auflage

Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer
Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über ><http://dnb.d-nb.de>< abrufbar.

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Print ISBN 978-3-7910-3639-7 Bestell-Nr. 20080-0006
EPDF ISBN 978-3-7910-3640-3 Bestell-Nr. 20080-0155

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar.

Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH, Stuttgart

www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart
Gesamtherstellung: Gebr. Knöller GmbH & Co KG, Stuttgart
Printed in Germany
April 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Teil A
Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung 2015

I. Grundsätzliches zur Steuererklärungspflicht, Gesetzesänderungen

1. Vorbemerkungen

1.1 Körperschaftsteuerpflicht

Bei der KSt ist, ebenso wie bei der ESt, zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht zu unterscheiden.

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind neben den Kapitalgesellschaften (Europäische Gesellschaften, AG, KGaA, GmbH) insbesondere die Genossenschaften (einschl. der Europäischen Genossenschaften), die sonstigen juristischen Personen des Privatrechts und die nicht rechtsfähigen Vereine und Zweckvermögen (z.B. Stiftungen). Voraussetzung ist, dass die Körperschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich, soweit sich nicht Einschränkungen aus DBA ergeben, auf alle in- und ausländischen Einkünfte, also auf das **Welteinkommen**. Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind auch die jPdöR mit ihren BgA (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG).

§ 2 KStG nennt zwei Arten der **beschränkten KSt-Pflicht**: Die der **ausländischen** und die der **inländischen Rechtsgebilde**. Ob ein ausländisches Rechtsgebiilde körperschaftsteuerpflichtig ist, hängt davon ab, mit welcher Rechtsform des deutschen Rechts es im Wesentlichen vergleichbar ist (vgl. H 2 [Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich] KStH 2015). Nach § 2 Nr. 1 KStG unterliegen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren **inländischen Einkünften** i.S.v. § 49 EStG der deutschen KSt. Diese beschränkt Steuerpflichtigen müssen eine Steuererklärung (Vordruck KSt 1 C) abgeben und werden zur KSt veranlagt.

Nach § 2 Nr. 2 KStG sind **inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts** mit ihren steuerabzugspflichtigen inländischen Einkünften beschränkt stpfl. (soweit sie nicht bereits mit ihren BgA nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unbeschränkt stpfl. sind). Die Regelung betrifft den KapSt-Abzug (§ 43 EStG) sowie den Steuerabzug nach § 50a EStG. Die nach § 2 Nr. 2 KStG beschränkt Steuerpflichtigen brauchen **keine Steuererklärung** abzugeben. Ihre KSt ist gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG grundsätzlich durch den Steuerabzug **abgegolten** (wg. Ausnahmen vgl. § 32 Abs. 2 KStG).

1.2 Steuererklärungspflicht

Die unbeschränkt sowie die nach § 2 Nr. 1 KStG beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen haben gem. § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 56 EStDV jährlich eine KSt-Erklärung abzugeben. Die amtlichen Steuererklärungsvordrucke beinhalten neben den Angaben zur KSt-Erklärung auch die Erklärung zu gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die in Zusammenhang mit der KSt-Erklärung durchzuführen ist. Dazu gehören insbes. die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags (§ 31 Abs. 1, § 8 Abs. 1, § 8c KStG, § 10d, § 57 Abs. 4 EStG), die Feststellung des verbleibenden Zuwendungsvortrags (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 und 10 KStG, § 10d Abs. 4 EStG) und die Feststellung des Zinsvortrags und des EBITDA-Vortrags (§ 4h EStG i.V.m. §§ 8 Abs. 1, 8a KStG, § 10d Abs. 4 EStG). Die für nach dem 31.12.2013 beginnende Feststellungszeiträume erforderliche Erklärung zur Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen (§ 14 Abs. 5 KStG) soll mit der KSt-Erklärung der Organgesellschaft verbunden werden.

Anders als im AV sind Feststellungen des Verlusts bei der Ermittlung des Einkommens bzw. des (positiven) Einkommens zur Fortschreibung eines ggf. bestehenden Verlustvortrags nicht mehr im KStG vorgeschrieben. Wie bei der ESt ergeben sich diese Feststellungen, ihre Grundlagenfunktion und ihre Bindungswirkung unmittelbar aus § 10d Abs. 4 EStG i.V.m. den entspr. AO-Vorschriften.

Körperschaften im **TEV**, die Leistungen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG gewähren können, haben nach § 27 Abs. 2, 7 KStG auf den Schluss jedes Wj. Erklärungen zur gesonderten Feststellung des **steuerlichen Einlagekontos und des Sonderausweises** der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen (Vordrucke KSt 1 F bzw. KSt 1 Fa) abzugeben. Das sind neben den Körperschaften, deren Ausschüttungen bei ihren Anteilseignern zu Kapitalerträgen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG führen (insbesondere AG, GmbH und e.G.), auch die Körperschaften, die Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 oder 10 EStG gewähren können, z.B.

- VVaG,
- steuerbefreite Körperschaften mit wiG,
- BgA von jPdöR
 - mit eigener Rechtspersönlichkeit oder
 - ohne eigene Rechtspersönlichkeit, aber mit Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder bei Überschreiten der Umsatz- oder Gewinnsgrenze von 350 000 € bzw. 30 000 € je Wj. bzw. einem Gewinn i.S.d. § 22 Abs. 4 UmwStG (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Bst. b, 2. Alt. EStG, entspricht § 141 AO).

Ferner hatten Körperschaften, die im AV ihr VEK gliedern mussten, während des 18-jährigen Übergangszeitraums zu jedem Wj.-Ende Erklärungen zur gesonderten Feststellung des **KSt-Guthabens und des fortgeschriebenen EK 02** (§ 37 Abs. 2 Satz 3 und 4, § 38 Abs. 1 Satz 1 und 2, jeweils i.V.m. § 27 Abs. 2 KStG, Vor-

I. Grundsätzliches zur Steuererklärungspflicht, Gesetzesänderungen

drucke KSt 1 F oder KSt 1F – 37 bzw. KSt 1F – 38) abzugeben. Das KSt-Guthaben wurde erstmals zum Ende des 1. Wj. im HEV ermittelt (§ 37 Abs. 1 KStG). Durch die Änderungen des KStG durch das SEStEG ist bezüglich des KSt-Guthabens zu beachten, dass eine Realisierung desselben letztmalig noch 2006 nach den bisher bekannten Mechanismen möglich ist. 2007 ist eine Nutzung des Guthabens grundsätzlich ausgeschlossen. Ab 2008 wird das zum 31.12.2006 ermittelte KSt-Guthaben den Körperschaften grds. in gleichmäßigen Raten bis einschließlich 2017 ausschüttungsunabhängig gewährt.

Nach der Änderung durch das SEStEG ist bezüglich des KSt-Guthabens eine Feststellungserklärung nicht mehr vorgesehen.

Mit dem JStG 2008 wurde das KStG in § 38 bezüglich der KSt-Erhöhung in vergleichbarer Form geändert. Das fortgeschriebene EK 02 wird letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelt und festgestellt. Ab 2007 ist die daraus resultierende KSt-Erhöhung i.H.v. 3 % des zum 31.12.2006 festgestellten Betrags in zehn gleichen Jahresbeträgen an das FA zu entrichten. Für bestimmte Körperschaften sieht § 34 Abs. 14 KStG eine Ausnahme von der verpflichtenden und abgeltenden Nachbelastung des Teilbetrags EK 02 vor. Danach können bei Wohnungsunternehmen von jPdÖR und bei steuerbefreiten Körperschaften auf Antrag weiterhin die bis 2006 geltenden Regelungen zur ausschüttungsabhängigen KSt-Erhöhung angewendet werden.

Zuvor erfolgte von Amts wegen bei den bisher VEK-gliedernden Körperschaften die **Schlussfeststellung nach § 36 KStG** ausgehend von den VEK-Beständen der letztmaligen EK-Gliederung. Die letzte VEK-Feststellung erfolgte bei am 31.12.2000 bestehenden Gliederungskörperschaften

- im Falle eines Kj.-gleichen Wj.: auf den 31.12.2000,
- im Falle eines abw. Wj. 2000/2001: auf den Schluss des letzten in 2001 endenden Wj.

Steuererklärungen sind nach Maßgabe der amtlichen Vordrucke elektronisch abzugeben (vgl. § 31 Abs. 1a Satz 1 KStG). Die gesetzlich verankerte Abgabeverpflichtung bezieht sich auch auf die amtlichen **Anlagen** zum Hauptvordruck.

1.3 Abgabefrist

Für das Kj. 2015 sind die Erklärungen zur KSt – einschließlich der Erklärungen zu gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die in Zusammenhang mit der Körperschaftsteuerveranlagung durchzuführen sind, sowie für die Zerlegung der KSt grundsätzlich bis zum 31.5.2016 beim zuständigen FA abzugeben. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit Einkünften aus **Land- und Forstwirtschaft**, die ein abw. Wj. haben, müssen die Steuererklärungen erst bis zum Schluss des fünften Monats nach Ablauf des Wj. 2015/2016 abgeben. Für Steuererklärungen, die **Angehörige der steuerberatenden Berufe** erstellen, ist die Abgabefrist allgemein **bis zum 31.12.2016** (Land- und Forstwirtschaft: 31.5.2017) verlängert. Diese Frist kann auf besonderen Antrag bis zum 28.2.2017 (Land- und Forstwirtschaft: 31.7.2017) des nachfolgenden Jahres verlängert werden. Eine weitergehende Fristverlängerung kommt grds. nicht in Betracht.

Vgl. auch gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über Steuererklärungsfristen vom 4.1.2016 (BStBl I 2016 S. 38).

1.4 Allgemeine Hinweise zum Ausfüllen der Erklärungsvordrucke

Der Großteil der amtlichen (Papier-)Erklärungsvordrucke enthält noch bundeseinheitlich **grün umrandete Felder** für Automationszwecke, da alle Bundesländer das Verfahren der KSt-Veranlagung und der Feststellungen nach §§ 27, 28, 37 und 38 KStG automatisiert haben. Diese grün umrandeten Felder sind **nicht** vom Unternehmen, sondern ausschließlich vom FA auszufüllen. Auch die teilweise eingedruckten **grauen Kennziffern** haben nur verwaltungsinterne Bedeutung für Automationszwecke.

KSt-Erklärungen und Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sind seit dem VZ 2011 **elektronisch in authentifizierter Form** an das FA zu übermitteln (s. Gesetzesänderung unter A I. 2.3.6). Für die elektronische authentifizierte Übermittlung wird ein Zertifikat benötigt. Hierzu ist eine Registrierung auf der Internetseite <http://www.elsteronline.de/eportal/> erforderlich. Nur in Ausnahmefällen kann das FA zur Vermeidung unbilliger Härten zulassen, Erklärungen in herkömmlicher Form abzugeben (vgl. § 150 Abs. 8 AO). Weitere Informationen hierzu sind unter <http://www.elster.de> abrufbar.

Wenn es nicht ausdrücklich anders angegeben ist, sind in der Steuererklärung **nur volle Euro-Beträge** einzutragen. Die Einzelbeträge sind jeweils zu Gunsten der Körperschaft zu runden.

2. Änderungen des KStG seit dem Jahr 2007

2.1 Änderungen durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006 (BGBl I S. 2782, ber. BGBl 2007 S. 68) und das Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) vom 13.12.2007 (BGBl I S. 2878)

Das SEStEG diente insbesondere den Anpassungen des deutschen Unternehmenssteuerrechts an die zwischenzeitlich neu eingeführten Rechtsformen der Europäischen Gesellschaft (SE) und der Europäischen Genossenschaft.

schaft (SCE) sowie der Umsetzung der steuerlichen EU-Fusionsrichtlinie (FRL) im Hinblick auf die danach grundsätzlich mögliche ertragsneutrale Umwandlung über die Grenze. Wegen weitergehender Informationen bezüglich der Änderungen des KStG vgl. z.B. *Dötsch/Pung*, DB 2006 S. 2648.

Durch das JStG 2007 sind Regelungen eingeführt oder ergänzt worden, deren Inhalte eher technischer Natur sind, vgl. dazu *Dötsch/Pung*, DB 2007 S. 11.

Die wesentlichen Änderungen insbesondere des KStG im Einzelnen sind (vgl. dazu z.B. *Dötsch/Pung*, DB 2006 S. 2704 und S. 2763 sowie zum Regierungsentwurf des SEStEG BB-Special 8/2006):

2.1.1 §§ 1 und 8 Abs. 2 KStG – Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht

§ 8 Abs. 2 KStG sieht vor, dass bei Steuerpflichtigen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Diese Änderung erfolgte im Hinblick auf die nicht mehr haltbare Regelung des bisherigen § 8 Abs. 2 KStG, wonach all diejenigen Steuerpflichtigen ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielen, die nach den Vorschriften des HGB zur Buchführung verpflichtet sind. Da dies für ausländische Körperschaften vielfach nicht zutrifft, diese aber nach dem sog. Typenvergleich steuerlich wie Gesellschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG behandelt werden, werden diese nunmehr auch hinsichtlich der Einkünftequalifizierung gleich behandelt.

Die Neuregelungen gelten nach § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des SEStEG mangels besonderer Einzelregelung ab dem VZ 2006.

2.1.2 § 8 Abs. 3 Satz 2 ff., § 8b Abs. 1 Satz 2 ff., § 32a KStG – Korrespondierende Besteuerung

Durch das JStG 2007 sind Regelungen zur sog. korrespondierenden Besteuerung bei vGA und verdeckten Einlagen eingeführt worden. Ein neu eingefügter § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG stellt klar, dass verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Nach dem neuen § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG gilt dies allerdings dann nicht, wenn die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Dadurch wird vermieden, dass auf Gesellschafterebene ein BA-Abzug verbleibt, wenn auf der Gesellschaftsebene eine entsprechende Einkommenserhöhung nicht erfolgt. Die neuen Sätze 5 und 6 des § 8 Abs. 3 KStG ergänzen die vorgenannte Regelung für vGA zwischen Schwestergesellschaften, bei denen die vGA dem gemeinsamen Gesellschafter zuzurechnen ist und dort eine verdeckte Einlage in die andere Tochtergesellschaft angenommen wird.

VGA sind bei empfangenden Körperschaften nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei (aber 5 %iger pauschaler Ansatz nabz. BA). Durch die neu eingefügten Sätze 2 und 3 des § 8b Abs. 1 KStG ist nunmehr sichergestellt, dass eine Steuerfreistellung nur noch dann zulässig ist, wenn sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben, also eine Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG erfolgt ist. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG enthält eine Regelung für die o.g. Fälle von vGA zwischen Schwestergesellschaften.

Neu eingefügt wurde eine eigenständige Änderungsvorschrift in § 32a KStG. Diese hat den Zweck, zur Durchsetzung der korrespondierenden Besteuerung ggf. erforderliche Änderungen von Steuerbescheiden zu ermöglichen. Im Wesentlichen erlaubt § 32a Abs. 1 KStG die Änderung eines Steuerbescheides des Gesellschafters, wenn bei der Körperschaft eine vGA an diesen festgestellt und berücksichtigt wird.

Umgekehrt sieht § 32a Abs. 2 KStG vor, dass bei Änderung, Erlass oder Aufhebung eines Steuerbescheids gegenüber einem Gesellschafter wegen einer verdeckten Einlage auch eine Änderung des Steuerbescheids der Gesellschaft zulässig ist, der die verdeckte Einlage zugewendet worden ist.

Die Regelungen sind erstmals auf vGA und verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 18.12.2006 erfolgen.

2.1.3 § 12 KStG – Verlust oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

§ 12 KStG regelte bislang im Wesentlichen, dass im Falle der Verlegung des Sitzes und/oder des Orts der Geschäftsleitung ins Ausland und damit einhergehendem Ausscheiden aus der unbeschränkten KSt-Pflicht eine Schlussbesteuerung entsprechend § 11 KStG durchzuführen ist. Dies galt auch bezüglich desjenigen Vermögens, das etwa durch Verbleib in einer inländischen Betriebsstätte der beschränkten KSt-Pflicht unterlag, also ein Ausscheiden aus der inländischen Steuerverhaftung gar nicht vorlag.

Die erfolgte Änderung der Vorschrift sieht vor, dass in Fällen des Verlustes des deutschen Besteuerungsrechts bezüglich einzelner Wirtschaftsgüter diese als zum gemeinen Wert veräußert gelten (§ 12 Abs. 1 KStG). Dieser Ansatz erfasst also nicht mehr den Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht, da insoweit das deutsche Besteuerungsrecht unangetastet bleibt.

§ 12 Abs. 2 KStG ordnet für den Fall der Verschmelzung einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf eine andere Körperschaft desselben Staates an, dass dieser Vorgang steuerneutral erfolgen kann (Buchwertansatz nach § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG statt gemeiner Wert nach § 12 Abs. 1 KStG), soweit die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 4 KStG erfüllt sind. Dies sind

- a) KSt-Verhaftung der übergehenden Wirtschaftsgüter,
- b) keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts bezüglich der übergehenden Wirtschaftsgüter,
- c) es werden keine Gegenleistungen außer solcher in Form von Gesellschaftsrechten gewährt und
- d) die beteiligten Rechtsträger haben Sitz und Ort der Geschäftsleitung im EU- bzw. EWR-Raum (Verweis auf § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG).

I. Grundsätzliches zur Steuererklärungspflicht, Gesetzesänderungen

§ 12 Abs. 3 KStG sieht schließlich für die grenzüberschreitende Verlegung des Sitzes und/oder des Ortes der Geschäftsleitung einer Körperschaft in einen nicht der EU oder dem EWR angehörigen Staat vor, dass das dadurch bedingte Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht im bisherigen Ansässigkeitsstaat zur Schlussbesteuerung nach § 11 KStG führt. Dies führt – anders als in Fällen des § 12 Abs. 1 KStG – auch zu einer Besteuerung, soweit etwa bezüglich einer Betriebsstätte in Deutschland das Besteuerungsrecht auf Grund weiterhin bestehender beschränkter Steuerpflicht nicht beeinträchtigt wird.

§ 12 KStG ist grundsätzlich für in 2006 endende Wj. in der Neufassung anzuwenden. § 12 Abs. 2 KStG ist in der Neufassung auf solche Vorgänge anzuwenden, deren Anmeldung zur Eintragung in ein öffentliches Register nach dem Tag der Verkündung des SEStEG (12.12.2006) erfolgt ist.

2.1.4 § 27 KStG – Steuerliches Einlagekonto

Die Änderungen des § 27 KStG greifen einerseits Unzulänglichkeiten der bisherigen Regelung auf und umfassen andererseits notwendige Anpassungen an die Europäisierung des Unternehmenssteuerrechts.

Mit Ausnahme von vororganisch verursachten Mehrabführungen ist ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto und damit auch ein neu entstehender negativer Bestand desselben nicht mehr zugelassen.

Neu geregelt wird in § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG die Berücksichtigung von Einlagen bei der Ermittlung des Anfangsbestands des Einlagekontos, wenn eine Körperschaft ihren Sitz und/oder Ort der Geschäftsleitung in das Inland verlegt und dadurch erstmals der unbeschränkten KSt-Pflicht unterliegt. Diese Regelung ist nicht auf den EU- bzw. EWR-Raum beschränkt.

Umfassend neu geregelt wurde – unabhängig vom überwiegend europarechtlichen Bezug der anderweitigen Änderungen – die bisherige sog. **Verwendungsfestschreibung** des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG, die gestrichen wurde. An die Stelle tritt nunmehr § 27 Abs. 5 KStG, der die Unzulänglichkeiten bei falsch ausgestellten Steuerbescheinigungen und den damit verbundenen Fragen der Berichtigung von Steuerbescheinigungen, Haftung und Gleichklang zwischen Verwendung des Einlagekontos und Anteilseignerbesteuerung beheben soll.

Bei zu geringer Bescheinigung der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bleibt die bescheinigte Verwendung unverändert. Eine Berichtigung der Steuerbescheinigungen ist ausdrücklich ausgeschlossen. Für den Fall, dass die Verwendung des Einlagekontos überhaupt nicht – also auch nicht mit 0 € bescheinigt wurde, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr im Zeitpunkt der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des Einlagekontos zum Schluss des Wj. der Leistung als mit 0 € bescheinigt. Im Ergebnis wird dadurch erreicht, dass die Verringerung des steuerlichen Einlagekontos hinsichtlich der Höhe mit der Summe der bescheinigten Einlagekontenverwendung gegenüber den Anteilseignern entspricht, und somit abweichende Ergebnisse auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene ausgeschlossen werden. Eine zu geringe Bescheinigung des steuerlichen Einlagekontos kann nicht mehr korrigiert werden.

Im Falle einer zu hohen Bescheinigung der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos sind die steuerlichen Folgen nunmehr deutlich stringenter formuliert. Bei zu hoher Bescheinigung ist von der Körperschaft die KapSt auf den zu hoch bescheinigten Betrag zu entrichten; die Inanspruchnahme erfolgt durch Haftungsbescheid, wobei es nicht auf die Schuldhaftigkeit beim Ausstellen der fehlerhaften Steuerbescheinigungen ankommt. Die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ist zwingend an die der Inhaftungsnahme zu Grunde liegende Einlagekontenverwendung anzupassen. Die Steuerbescheinigungen können – müssen aber nicht – berichtigt werden. Werden die Steuerbescheinigungen nicht berichtigt, wird die nachträglich erhobene KapSt definitiv, da der Anteilseigner nur die wegen der überhöht bescheinigten Einlagenrückgewähr geringere KapSt anrechnen kann. Durch die nacherhobene KapSt wird die fehlende Besteuerung beim Anteilseigner ausgeglichen. Im Falle der Berichtigung der Steuerbescheinigung entspricht die insgesamt abgeführte KapSt den bescheinigten Beträgen, so dass es zu keiner Doppelbesteuerung kommen kann. Allerdings muss der Anteilseigner auf Grund der berichtigten Bescheinigung auch entsprechend höhere Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG (mit entsprechender anzurechnender KapSt) versteuern. In beiden Fällen entspricht die Verringerung des steuerlichen Einlagekontos der Besteuerung auf Seiten des Anteilseigners.

Neu eingefügt wurde § 27 Abs. 8 KStG, der es ermöglicht, auch für nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften ein Einlagekonto festzustellen, soweit diese in einem Staat der EU (nicht genannt sind EWR-Staaten) unbeschränkt steuerpflichtig sind. Die Finanzverwaltung hält es inzwischen für vertretbar, dass die Vorschrift auch auf Gesellschaften in EWR-Staaten anzuwenden ist, allerdings unter der Voraussetzung, dass der andere Staat gegenseitige Unterstützung i.S.d. (Amtshilfe-)Richtlinie 77/799/EWG leistet.

Die Vorschrift des § 27 Abs. 8 KStG betrifft aus deutscher Sicht sowohl beschränkt steuerpflichtige als auch Fälle, die überhaupt nicht der deutschen Besteuerung unterliegen. Auf Grund dieser Ergänzung ist es Anteilseignern erstmals möglich, die **Einlagenrückgewähr von EU-/EWR-ausländischen Körperschaften** ebenso nicht steuerbar zu vereinnahmen, wie es bei inländischen Beteiligungen der Fall ist (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Für die Feststellung des Einlagekontos ist ein Nachweis durch die betroffene Körperschaft erforderlich, in welcher Höhe ihr Eigenkapital unter Beachtung des deutschen Steuerrechts als auf dem steuerlichen Einlagekonto zu erfassen anzusehen ist. Dies dürfte in der Praxis zu teilweise unlösbar Schwierigkeiten führen. Das zuständige FA bzw. das Bundeszentralamt für Steuern stellen den Betrag der Einlagenrückgewähr gegenüber der Körperschaft fest, die daraufhin entsprechende Steuerbescheinigungen an ihre Anteilseigner erteilen kann.

Die Neuregelungen gelten nach § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des SEStEG mangels besonderer Einzelregelung ab dem VZ 2006.

2.1.5 § 28 KStG – Rückzahlung von Nennkapital

Die Änderung des § 28 Abs. 2 KStG ist der Änderung des § 27 KStG geschuldet, wonach der Bestand des Einlagekontos nicht mehr negativ werden kann. Im Falle einer Nennkapitalherabsetzung oder bei Auflösung einer Körperschaft wird zunächst ein bestehender Sonderausweis gemindert. Ein den Sonderausweis übersteigender Betrag des (herabgesetzten) Nennkapitals erhöht das steuerliche Einlagekonto. Die Rückzahlung des Nennkapitals mindert im zweiten Schritt das steuerliche Einlagekonto. Neu geregelt wurde, dass bei nicht ausreichendem steuerlichen Einlagekonto die Rückzahlung des Nennkapitals auch dann als Gewinnausschüttung gilt, wenn sie nicht mit einem Sonderausweis in Zusammenhang steht.

Die Neuregelungen gelten nach § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des SEStEG mangels besonderer Einzelregelung ab dem VZ 2006.

2.1.6 § 37 KStG – Körperschaftsteuer-Guthaben

Die Realisierung des KSt-Guthabens wurde nach den Änderungen durch das SEStEG auf ein ausschüttungsunabhängiges System umgestellt. Für ordentliche Gewinnausschüttungen und Auskehrungen i.R. einer Liquidation vor dem 31.12.2006 gilt letztmalig noch die bisherige Regelung, wonach die Minderung von einer ordentlichen Gewinnausschüttung unter Beachtung der Deckelung nach § 37 Abs. 2a Nr. 2 KStG abhängig ist. Im Jahr 2007 ist eine Realisierung des KSt-Guthabens nicht möglich. Ab 2008 bis einschließlich zum Jahr 2017 wird das KSt-Guthaben auf Basis des zum 31.12.2006 ermittelten KSt-Guthabens (auch bei abweichendem Wj.) jeweils zum 30.9. in zehn gleichen Jahresraten ausgezahlt. Der Auszahlungsanspruch ist bereits per 31.12.2006 zu aktivieren und abzuzinsen. Erträge aus dem KSt-Guthaben sind keine Einkünfte i.S.d. EStG und damit nicht steuerbar.

2.1.7 § 38 KStG – Keine Körperschaftsteuer-Erhöhung bei Genossenschaften

§ 38 Abs. 1 KStG wird ergänzt um eine bereits länger in Aussicht genommene Regelung, wonach bei Genossenschaften die Rückzahlung von Nennkapital (Geschäftsguthaben) nicht als Leistung i.S.d. § 38 Abs. 1 Satz 3 und 4 KStG anzusehen ist, soweit nicht ein Sonderausweis als verwendet gilt.

Die Regelung ist auch für Jahre vor 2007 anwendbar.

2.2 Änderungen durch das Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-AG mit börsennotierten Anteilen (REITG) vom 28.5.2007 (BGBl I S. 914), das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (URefG 2008) vom 14.8.2007 (BGBl I S. 1912), das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (BGBl I S. 2332) und das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) vom 20.12.2007 (BGBl I S. 3150)

2.2.1 Einführung von Immobilien-AG mit börsennotierten Anteilen

Mit dem REITG besteht mit Wirkung seit 2007 auch in Deutschland die Möglichkeit zur Begründung sog. REIT-Aktiengesellschaften (REIT-AG), die unter bestimmten Voraussetzungen steuerbefreit sind. Ausschüttungen an die Anteilseigner unterliegen grds. weder der Hälfte (ab 2009: 40 %igen) noch der vollständigen Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b Abs. 1 KStG.

2.2.2 Änderung von § 8a KStG – Einführung der sog. Zinsschranke (§ 4h EStG)

Durch das URefG 2008 ist der bisherige § 8a KStG (Gesellschafter-Fremdfinanzierung) durch den neuen § 4h EStG ersetzt worden. Für Körperschaften wird dessen Anwendung durch einen neu gefassten § 8a KStG ergänzt.

Die in § 4h EStG enthaltene sog. Zinsschrankenregelung betrifft zum einen sämtliche Zinsaufwendungen, also nicht nur Vergütungen für von Gesellschaftern gewährtes Fremdkapital. Zum anderen gilt die Regelung für sämtliche Unternehmen, also auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Für Körperschaften wird die in § 4h EStG enthaltene Regelung durch § 8a KStG ergänzt.

§ 4h EStG will eine Mindestbesteuerung auf der Ebene der Körperschaft sicherstellen und insbesondere einer Verlagerung von Zinsaufwand ins Inland und Zinsertrag ins Ausland vermeiden. Betroffen von der Neuregelung dürften damit insbes. internationale Unternehmen sein.

In einem Wj. nicht zum Abzug zugelassene Zinsaufwendungen sind nur vorläufig nicht abzugsfähig und können als Zinsvortrag auf spätere Wj. vorgetragen und dort i.R.d. § 4h EStG, § 8a KStG abgezogen werden.

Nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG sind Zinsaufwendungen eines Betriebs bis zur Höhe des Zinsertrags des Betriebs abzugsfähig, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 % des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 EStG abgesetzten Beträge erhöhten sowie um die Zinserträge vermindernden maßgeblichen Gewinns. Für Körperschaften modifiziert § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG diese Regelung dahingehend, dass an die Stelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen tritt.

Die Abzugsbeschränkung auf 30 % betrifft den die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwand. Soweit also den Zinsaufwendungen Zinserträge gegenüber stehen, sind die Zinsaufwendungen weiterhin in voller Höhe abzugsfähig.

Die sog. Zinsschranke greift grds. unabhängig davon, wer Geber des Fremdkapitals ist, also ob die Zinsen an einen Gesellschafter, einem diesem nahe stehende Person oder an einen fremden Dritten gezahlt werden.

I. Grundsätzliches zur Steuererklärungspflicht, Gesetzesänderungen

§ 4h Abs. 2 Satz 1 EStG regelt drei Ausnahmen von der in Abs. 1 enthaltenen Grundregel:

Das Abzugsverbot greift nicht

- (a) wenn der Nettozinsaufwand unter der Freigrenze von 1 Mio. € (durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung auf 3 Mio. € erhöht) liegt;
- (b) bei nicht konzernzugehörigen Betrieben, wobei für Körperschaften nach § 8a Abs. 2 KStG weitere Voraussetzungen zu beachten sind;
- (c) bei konzernzugehörigen Betrieben, wenn deren Eigenkapitalquote nicht unter der des Konzerns liegt (sog. Escape-Klausel), wobei für Körperschaften gem. § 8a Abs. 3 KStG weitere Voraussetzungen zu beachten sind. Siehe aber Änderung durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz unter A I. 2.4.4.

Nach § 52 Abs. 12d EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 ist § 4h EStG erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 25.5.2007 beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden. Demzufolge ist bei Kj.-gleichem Wj. die Neuregelung erstmals 2008 anzuwenden. Besteht ein abw. Wj., findet die Neuregelung erstmals für ein nach dem 25.5.2007 beginnendes und nach dem 31.12.2007 endendes abw. Wj. Anwendung.

§ 34 Abs. 6a Satz 3 KStG i.d.F. des UntStRefG 2008 regelt für die erstmalige Anwendung des neu gefassten § 8a KStG, dass dieser erstmals für Wj. anzuwenden ist, die nach dem 25.5.2007 beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden.

2.2.3 Ausschluss von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen (§ 8b Abs. 3 KStG)

Durch das JStG 2008 ist § 8b Abs. 3 KStG dahingehend erweitert worden, dass Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einem Anteil i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen sind. Dazu gehören insbes. auch Gewinnminderungen i.V.m. Gesellschafterdarlehen. Nach § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des JStG 2008 gilt die Änderung ab dem VZ 2008. Nach Auffassung des Gesetzgebers handelte es sich bei der Erweiterung der Regelung des § 8b Abs. 3 KStG durch das JStG 2008 lediglich um eine gesetzliche Klarstellung (BT-Drs. 16/6290 S. 73). Der BFH hat jedoch mit Urteil vom 14.1.2009 (BStBl II S. 674) entschieden, dass Teilwertabschreibungen auf sog. eigenkapitalersetzende Darlehen keine bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen i.S.v. § 8b Abs. 3 KStG 2002 i.d.F. bis zur Änderung durch das JStG 2008 darstellen. Demnach handelte es sich bei der Erweiterung des § 8b Abs. 3 KStG um eine rechtsbegründende Ergänzung.

2.2.4 Neuregelung des körperschaftsteuerlichen Verlustabzugs (§ 8c KStG)

§ 8c KStG ersetzt die aus Sicht der Finanzverwaltung gescheiterte Regelung zum sog. Mantelkauf des § 8 Abs. 4 KStG. Die Neuregelung sieht den Wegfall eines Verlustabzugs dann vor, wenn innerhalb von fünf Jahren ein Anteilseignerwechsel stattfindet. Umfasst werden auch mittelbare Anteilseignerwechsel und einem Anteilseignerwechsel vergleichbare Gestaltungen, etwa die Stimmrechtsübertragung. Werden mehr als 25 bis 50 % der Anteile übertragen, so entfällt der Verlustabzug entsprechend quotal, bei über 50 % hingegen vollständig.

Die Neuregelung umfasst keine Sanierungsklausel mehr und sieht für konzerninterne Umstrukturierungen keine Ausnahmen vor (s. aber Änderungen unter A I. 2.4.2 und A I. 2.4.8). Sie ist erstmals auf Anteilsübertragungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 vollzogen werden.

§ 8 Abs. 4 KStG ist daneben weiterhin anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1.1.2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013 eintritt.

2.2.5 Änderungen beim Spendenabzug (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)

Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007, BGBI I S. 1912 sind die Regelungen zum Spendenabzug neu gefasst worden.

Danach beträgt der Höchstbetrag für den Spendenabzug nunmehr 20 % (bisher 5 bzw. 10 %) des Einkommens bzw. statt bisher zwei jetzt vier Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter. Weiterhin sind nunmehr sämtliche nicht i.R.d. Höchstbeträge abziehbaren Spenden i.R.d. sog. Spendenvortrags vortragsfähig. Dies war bislang nur bei sog. Großspenden möglich. Ersatzlos entfallen ist der zusätzliche Höchstbetrag von (bisher) 20450 € für Zuwendungen an bestimmte Stiftungen.

Nach § 34 Abs. 8a KStG i.d.F. des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements ist die Neuregelung erstmals auf Zuwendungen anzuwenden, die im VZ 2007 geleistet wurden. Auf Antrag ist jedoch auf Zuwendungen, die im VZ 2007 geleistet wurden, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG in der bis zum 31.12.2006 geltenden Fassung anzuwenden.

2.2.6 Gesetzliche Festschreibung aktiver und passiver Ausgleichsposten bei Organschaft (§ 14 Abs. 4 KStG)

Der BFH entschied mit Urteil vom 7.2.2007, BStBl II S. 796 (s. dazu auch das Nichtanwendungsschreiben des BMF vom 5.10.2007, BStBl I S. 743), dass die Auflösung eines passiven Ausgleichspostens i.S.d. R 63 Abs. 3 KStR 2004 entgegen der dort niedergelegten Verwaltungsauffassung mangels gesetzlicher Grundlage **nicht** gewinn erhöhend zu erfolgen hat.

Der Gesetzgeber hat daraufhin i.R.d. JStG 2008 die bisherige Regelung der KStR in § 14 Abs. 4 KStG übernommen und die langjährige Verwaltungsübung gesetzlich festgeschrieben. Aus Sicht des Gesetzgebers handelt es

sich lediglich um eine klarstellende Regelung, die auch rückwirkend anzuwenden ist. Angesichts der o.g. BFH-Entscheidung bleibt fraglich, ob diese Auffassung letztendlich Bestand haben wird.

2.2.7 Absenkung des Steuersatzes von 25% auf 15% (§ 23 Abs. 1 KStG)

Der Körperschaftsteuersatz ab dem VZ 2008 beträgt 15 %.

2.2.8 Änderung des § 38 KStG bzgl. der Körperschaftsteuer-Erhöhung

Vor dem Hintergrund der Änderungen bzgl. des KSt-Guthabens durch das SEStEG und möglicher EU-Rechtswidrigkeit ist durch das JStG 2008 § 38 KStG grundlegend geändert worden.

Eine KSt-Erhöhung stellt sich ab 2007 danach ausschüttungsunabhängig ein. Die KSt-Erhöhung beträgt 3 % des zum 31.12.2006 letztmalig festgestellten fortgeschriebenen EK 02 und ist in zehn Jahresraten zu entrichten. Das bisherige System der möglichen KSt-Erhöhung bei Gewinnausschüttungen und sonstigen Leistungen ist letztmalig auf solche Leistungen anzuwenden, die vor dem 1.1.2007 erfolgt sind. Für bestimmte Körperschaften besteht ein Antragswahlrecht, unwiderruflich zum bisherigen System zu optieren. Ab 2008 bis einschließlich zum Jahr 2017 ist der Erhöhungsbetrag (auch bei abw. Wj.) jeweils zum 30.9. in zehn gleichen Jahresraten zu zahlen. Der Anspruch des Fiskus entsteht am 1.1.2007 und ist in der ersten danach zu erstellenden Bilanz zu passivieren. Der Aufwand aus der Passivierung ist steuerlich nicht abzugsfähig und außerhalb der Steuerbilanz zu korrigieren. Auf Antrag kann der gesamte Erhöhungsbetrag in einer Summe unter Berücksichtigung eines Abzinsungssatzes von 5,5 % entrichtet werden.

2.2.9 Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer (§ 4 Abs. 5b EStG)

Nach dem durch das URefG 2008 neu eingefügten § 4 Abs. 5b EStG ist die GewSt nicht mehr als BA abzugsfähig. Nach § 52 Abs. 12 Satz 7 EStG i.d.F. des URefG 2008 gilt die Neuregelung für GewSt, die für EZ ab 2008 festgesetzt wird. D.h. die GewSt, die für EZ bis 2007 festgesetzt wird, bleibt auch dann abzugsfähig, wenn sie sich erst in 2008 oder später auf den Gewinn auswirkt. Spiegelbildlich hierzu sollen GewSt-Erstattungen behandelt werden, d.h. wenn die GewSt nicht abziehbar war, ist die Erstattung steuerfrei; war die GewSt abziehbar, ist die Erstattung gewerbesteuerpflchtig. Die Nichtabziehbarkeit der GewSt bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 5b EStG ist nach Auffassung des BFH verfassungsgemäß (s. BFH-Urt. vom 16.1.2014, BStBl II 2014 S. 531).

2.3 Wesentliche Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen

für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) vom 12.8.2008 (BGBI I S. 1672), das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBI I S. 2794) und das Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugetz) vom 20.12.2008 (BGBI I S. 2850)

2.3.1 Ausnahme vom Verlustuntergang bei Beteiligung von Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften an sog. Zielgesellschaften (§ 8c Abs. 2 KStG)

Durch das MoRaKG wurde § 8c KStG hinsichtlich der Beteiligung von Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften an sog. Zielgesellschaften um einen Absatz 2 erweitert. Der bisherige § 8c KStG wurde zu § 8c Abs. 1 KStG. Grundsätzlich führt der Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach § 8c KStG zum teilweisen oder vollständigen Untergang eines bestehenden Verlustvortrags und der Nichtverrechenbarkeit laufender Verluste. Erwirbt jedoch nunmehr eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft i.S.d. Wagniskapitalbeteiligungsgesetzes (WKBG) vom 12.8.2008, BGBI I S. 1672 Anteile an einer sog. Zielgesellschaft, so gehen deren Verluste nicht unter, wenn bestimmte, in § 8c Abs. 2 KStG benannte Voraussetzungen erfüllt werden. Die Anwendbarkeit der Regelung stand unter dem Vorbehalt der Zustimmung der EU-Kommission. Die EU-Kommission hat die erforderliche Zustimmung nicht erteilt (s. Pressemitteilung der EU-Kommission IP/09/1449 und Dörr, NWB 2009, S. 3499, 3504). Die Vorschrift des § 8c Abs. 2 KStG i.d.F. des MoRaKG ist damit nie in Kraft getreten. Das Ziel des § 8c Abs. 2 KStG, vom Untergang wegen schädlichem Beteiligungserwerb bedrohte steuerliche Verluste insoweit zu »retten«, als das Betriebsvermögen der Verlust-Körperschaft stille Reserven enthält, ist jedoch durch das **Wachstumsbeschleunigungsgesetz** verallgemeinert und für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 in § 8c Abs. 1 Satz 6 und 7 KStG geregelt worden (s. A I. 2.4.9).

2.3.2 Steuerliche Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten mittels Betrieben gewerblicher Art oder Eigengesellschaften der öffentlichen Hand

Durch das JStG 2009 wurde die bisherige Besteuerung der öffentlichen Hand hinsichtlich der Beurteilung der Frage, wann BgA zusammengefasst werden können und inwieweit die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Kapitalgesellschaft einer jPdÖR in Höhe der erwirtschafteten Verluste zur Annahme einer vGA führt, gesetzlich festgeschrieben. Die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum JStG 2009 (Drs. 16/10189) führt dazu aus:

»Der Bundesfinanzhof hat im Urteil vom 22. August 2007 (BStBl II S. 961) entschieden, dass die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft (Kapitalgesellschaft) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich zumindest in Höhe der laufenden Betriebsverluste zu einer verdeckten Gewinnausschüttung an die juristische Person des öffentlichen Rechts führt. Diese Ent-

I. Grundsätzliches zur Steuererklärungspflicht, Gesetzesänderungen

scheidung entspricht nicht der bisherigen steuerlichen Handhabung durch die betroffenen Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung. Danach führt ein solcher laufender Betriebsverlust nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Der Verlust kann danach grundsätzlich zur Ergebnisverrechnung genutzt werden. Eine solche Ergebnisverrechnung im Rahmen von Eigengesellschaften und auch in Betrieben gewerblicher Art ist für juristische Personen des öffentlichen Rechts vielfach ein wichtiger Gesichtspunkt bei der Finanzierung insbesondere der Leistungen der Daseinsvorsorge. Die Bereithaltung derartiger Leistungen fällt in den Aufgabenbereich der öffentlichen Hand und es besteht eine faktische Erwartungshaltung seitens des Bürgers, dass solche Leistungen angeboten werden. Vor diesem Hintergrund ist es daher gerechtfertigt, an den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen bei der steuerlichen Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand mittels Betrieben gewerblicher Art oder Eigengesellschaften festzuhalten. In § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG wird – aus Gründen der Rechtssicherheit – klargestellt, dass bei einem Betrieb gewerblicher Art ein zu ermittelndes Einkommen auch vorliegt, wenn der Betrieb ohne Gewinnerzielungsabsicht und ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr betrieben wird. Die Anwendung des § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG ist daher auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden.«

Begleitet wird die Regelung von Folgeanpassungen im Bereich der körperschaftsteuerlichen Organschaft (§ 15 KStG) und der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG.

2.3.3 Wegfall des Organschaftsverbots für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen

Durch das **JStG 2009** wurde § 14 Abs. 2 KStG aufgehoben. Damit entfällt grundsätzlich mit Wirkung ab dem VZ 2009 das Organschaftsverbot für Organgesellschaften, die Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen sind. Nach § 34 Abs. 9 Satz 1 Nr. 6 KStG i.d.F. des JStG 2009 ist auf gemeinsamen Antrag von Organgesellschaft und Organträgern die Änderung bereits ab VZ 2008 anzuwenden, wenn zugleich der ebenfalls geänderte § 21 KStG zur Anwendung kommt.

2.3.4 Einschränkung der Möglichkeit einer steuermindernden Beitragsrückerstattung (§ 21 KStG)

§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG ist durch das JStG 2009 dergestalt geändert worden, dass eine steuermindernde Beitragsrückerstattung nur insoweit anzunehmen ist, als die vor allem für die Beitragsrückerstattung zu verwendenden Kapitalerträge, die regelmäßig nach § 8b KStG steuerbefreit sind, bei deren Bemessung für steuerliche Zwecke nicht mehr zu berücksichtigen sind. Die Änderung geht mit der Aufhebung des Organschaftsverbots für Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen (s. A I. 2.3.3) einher, womit der Transport von Verlusten aus der Freistellung der Dividendenerträge und der Abzugsfähigkeit der Beitragsrückerstattung zum Organträger vermieden werden soll. Die Neuregelung ist erstmals ab 2009, auf Antrag ggf. ab 2008 anzuwenden (s. A I. 2.3.3).

2.3.5 Rückzahlung eines Körperschaftsteuguthabens

Das **Steuerbürokratieabbaugetz** regelt die bereits zuvor im Verwaltungswege gehandhabte Regelung, wonach ein KSt-Guthaben nach § 37 Abs. 5 KStG dann in einem Betrag und nicht in zehn Raten auszuzahlen ist, wenn der festgesetzte Auszahlungsanspruch nicht mehr als 1000 € beträgt.

2.3.6 Elektronische Abgabe der Körperschaftsteuererklärung sowie der Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ab 2011 (§ 31 KStG)

Ebenfalls durch das **Steuerbürokratieabbaugetz** wurde mit Wirkung ab dem VZ 2011 in § 31 Abs. 1a KStG die Verpflichtung zur **elektronischen Übermittlung der KSt-Erklärung** und der Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§§ 27, 28, 38 KStG) in authentifizierter Form an die Finanzverwaltung vorgeschrieben. Für die elektronische authentifizierte Übermittlung wird ein Zertifikat benötigt, das auf der Internetseite <http://www.elsteronline.de/eportal/> erhältlich ist. Programme zur elektronischen Übermittlung sind auf der Internetseite https://www.elster.de/elster_soft_nw.php aufgeführt. Die Abgabe der Erklärungen in Papierform ist nur noch in Härtefällen zulässig.

Weiter ist nach § 5b Abs. 1 EStG i.d.F. des Steuerbürokratieabbaugetzes in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG der Inhalt der Bilanz sowie der GuV-Rechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (sog. **E-Bilanz**). Enthält die Handelsbilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind diese Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen (vgl. § 60 Abs. 2 EStDV) und nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch zu übermitteln. Der Steuerpflichtige kann auch eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Steuerbilanz nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln. Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, ist die Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (§ 60 Abs. 4 EStDV i.d.F. des Steuerbürokratieabbaugetzes).

§ 5b EStG ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2011 beginnen (§ 52 Abs. 15a EStG i.V.m. § 1 AnwZpV). Grundsätzlich sind die Inhalte der Bilanz und GuV-Rechnung für Wj., die nach dem 31.12.2011 beginnen, durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Für das erste Wj., das nach dem 31.12.2011 beginnt, wird es jedoch von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Bilanz und die GuV-Rechnung für dieses Jahr noch nicht gemäß § 5b EStG nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung über-

mittelt werden. Eine Bilanz und die GuV-Rechnung können in diesen Fällen in Papierform abgegeben werden. Wegen weiterer Einzelheiten, insbesondere der Härtefallregelung nach § 5b Abs. 2 Satz 2 EStG, vgl. BMF-Schr. vom 28.9.2011, BStBl I S. 855 und <http://www.esteuere.de>.

2.4 Wesentliche Änderungen durch das Dritte Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft (Drittes Mittelstandsentlastungsgesetz) vom 17.3.2009 (BGBl I S. 550), das Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16.7.2009 (BGBl I S. 1959), das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz) vom 29.7.2009 (BGBl I S. 2302), das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 (BGBl I S. 3950), das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8.4.2010 (BGBl I S. 386), das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 8.12.2010 (BGBl I S. 1768) und das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 7.12.2011 (BGBl I S. 2592)

2.4.1 Erhöhung der Freibeträge nach §§ 24, 25 KStG

Durch das **Dritte Mittelstandsentlastungsgesetz** vom 17.3.2009 (BGBl I S. 550) wurde der Freibetrag für Körperschaften i.S.d. § 24 KStG – Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen bei den Empfängern nicht zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG führen bzw. die keinen Verein i.S.d. § 25 KStG darstellen – von 3835 € auf 5000 € angehoben. Wird der Freibetrag von der Körperschaft nicht überschritten, unterbleibt grundsätzlich eine Veranlagung zur KSt. Der erhöhte Freibetrag gilt nun auch für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Die Änderungen sind erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden.

Erfasst werden von der Regelung jPdR mit ihren BgA, VVaG sowie juristische Personen des privaten Rechts, wie z.B. Vereine und Stiftungen. Erfasst werden auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von anderen steuerbefreiten Körperschaften, die keine Kapitalgesellschaften sind.

Für Genossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, wurde der Freibetrag nach § 25 KStG von 13 498 € auf 15 000 € erhöht. Der Freibetrag gilt künftig sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Die Änderungen sind erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden.

2.4.2 Entschärfung der Zinsschrankenregelung (§ 4h EStG), Einführung einer Sanierungsklausel (§ 8c KStG)

Das **Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung** vom 16.7.2009 (BGBl I S. 1959) sieht eine Entschärfung der **Zinsschrankenregelung** vor, indem die Freigrenze bezüglich des Nettozinsaufwands (zunächst zeitlich befristet) von 1 Mio. € auf 3 Mio. € erhöht wurde (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Bst. a EStG). Die erhöhte Freigrenze gilt erstmals für Wj., die nach dem 25.5.2007 beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden, und letztmals (s. aber Änderung durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz unter A I. 2.4.4) für Wj., die vor dem 1.1.2010 enden.

Die **Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG** wurde um eine sog. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) ergänzt, durch die die Verlustvorträge im Sanierungsfall erhalten bleiben. Sanierung ist nach dem Gesetzeswortlaut eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen erhält. Das Merkmal der Erhaltung der bisherigen Betriebsstrukturen ist nur erfüllt, wenn Arbeitsplätze erhalten werden oder eine Betriebsvereinbarung über Arbeitsplätze geschlossen wird oder durch Einlage wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird. Die Anwendung der Sanierungsklausel setzt voraus, dass zumindest eines der Merkmale erfüllt ist.

Nach § 34 Abs. 7c KStG i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung findet die Sanierungsklausel Anwendung auf Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2007 stattfinden. Damit stimmte der Beginn des zeitlichen Anwendungsbereichs des § 8c Abs. 1a KStG mit § 8c Abs. 1 KStG überein. Die Regelung war jedoch befristet auf Beteiligungserwerbe, die bis zum 31.12.2009 erfolgten (s. aber Aufhebung der Befristung durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz).

Die Europäische Kommission hat mit Beschluss vom 24.2.2010 gegen die Sanierungsklausel der Regelung zur Verlustverrechnungsbeschränkung bei Körperschaften (§ 8c Abs. 1a KStG) das Verfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union; früher Art. 88 Abs. 2 EG) unter dem Az. C 7/2010 (ex NN 5/10) eröffnet (vgl. Schr. der Europäischen Kommission vom 24.2.2010, AbI. EU C 90/8 vom 8.4.2010). Die Sanierungsklausel ist deshalb seit Veröffentlichung des BMF-Schr. vom 30.4.2010 (BStBl I S. 482) nicht mehr anzuwenden. Danach hat die Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens nach Art. 108 Abs. 2 AEUV die folgenden Auswirkungen (s. BMF-Schr. vom 30.4.2010, BStBl I S. 488):

»1. Die Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG ist mit Veröffentlichung dieses Schreibens im BStBl I bis zu einem abschließenden Beschluss der Kommission nicht mehr anzuwenden. Entsprechende Bescheide können unmittelbar unter Hinweis auf den Beschluss der EU-Kommission vom 24.2.2010 begründet werden. Das gilt auch in den Fällen, in denen bereits eine verbindliche Auskunft erteilt worden ist. Die betroffenen Bescheide sind unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) zu erlassen. Die Voraussetzungen für vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 AO liegen nicht vor.

Bereits unter Anwendung der Sanierungsklausel durchgeführte Veranlagungen bleiben einschließlich der entsprechenden Verlustfeststellungen bis auf Weiteres bestehen. Potenzielle Beihilfeempfänger sind darauf

I. Grundsätzliches zur Steuererklärungspflicht, Gesetzesänderungen

hinzuweisen, dass im Falle einer Negativentscheidung durch die Kommission alle rechtswidrigen Beihilfen von den Empfängern zurückgefordert werden müssten.

2. Alle potenziellen Beihilfeempfänger sind über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens durch Übermittlung einer Kopie des Schreibens der Kommission vom 24.2.2010 zu informieren.«

Durch Beschluss vom 26.1.2011 (C 7/2010, K [2011] 275; DB 2011 S. 2069) hat die EU-Kommission die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG rückwirkend als mit dem EU-Beihilferecht nicht vereinbar erklärt. Die Bundesregierung hat hiergegen Nichtigkeitsklage erhoben (s. BT-Drs. 17/7524 S. 21). Nachdem sich herausgestellt hat, dass die Klage der Bundesrepublik um einen Tag verspätet eingelegt und deshalb vom EuG (s. Beschl. des EuG vom 18.12.2012, IStR 2013 S. 101) abgewiesen wurde, blieb den betroffenen Unternehmen noch die Hoffnung auf einen für sie positiven Ausgang eines der von den Unternehmen betriebenen Klageverfahrens. Das EuG hat jedoch mit zwei Urteilen vom 4.2.2016 (»Heitkamp Bau«, T-287/11 und »GFKL«, T-620/11) Klagen gegen die Kommissionsentscheidung zur Sanierungsklausel als unbegründet abgewiesen (s. DB 2016 S. M11). Das von der Bundesregierung gegen den Beschluss des EuG eingelegte Rechtsmittel wurde zurückgewiesen (s. Urt. des EuGH vom 3.7.2014, C-102/13 P). Unabhängig von diesem Verfahren ist der Beschluss der Europäischen Kommission umzusetzen. Dementsprechend wurden zwischenzeitlich die gewährten Beihilfen von den Betroffenen zurückgefordert. Nach dem Wortlaut des Beschlusses der Europäischen Kommission ist die Sanierungsklausel aufzuheben.

Im Rahmen des sog. Betreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes ist § 8c Abs. 1a KStG nicht aufgehoben, jedoch »suspendiert« worden (s. hierzu § 34 Abs. 6 KStG).

2.4.3 Erweiterung der Mitwirkungs- und Nachweispflichten bei Geschäftsbeziehungen in bestimmten Staaten (Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung)

Durch das **Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz** vom 29.7.2009 (BGBl I S. 2302) wurde die Möglichkeit geschaffen, durch Rechtsverordnung (Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung) die Inanspruchnahme bestimmter steuerlicher Regelungen bei Geschäftsbeziehungen zu Staaten und Gebieten, in denen die Beteiligten und andere Personen nicht wie bei inländischen Sachverhalten zur Mitwirkung herangezogen werden können, von der Erfüllung besonderer Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig zu machen. Außerdem wurden die Möglichkeiten der Finanzbehörden zur Sachverhaltsaufklärung durch erweiterte Mitwirkungs- und Aufbewahrungspflichten natürlicher Personen in Bezug auf Kapitalanlagen im Ausland sowie durch erweiterte Prüfungsrechte der Finanzbehörden verbessert. Das KStG enthält in § 33 Abs. 2 Nr. 2 Bst. e KStG i.d.F. des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes eine diesbezügliche Ermächtigungsgrundlage für den Erlass einer Rechtsverordnung. Auf Grund der ab dem VZ 2010 grundsätzlich anwendbaren Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (vom 18.9.2009, BGBl I S. 3046) besteht nun die Möglichkeit, Dividenden von der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG sowie von der Steuerbefreiung, die die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für Gewinnanteile gewähren, von erweiterten Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig zu machen, wenn die Beteiligten oder andere Personen in einem Staat (oder Gebiet) ansässig sind, der keine Auskünfte nach den Standards der OECD erteilt oder dazu bereit ist (§ 4 der VO).

Das BMF hat mit Schr. vom 5.1.2010 (BStBl I S. 19) jedoch förmlich festgestellt, dass zum 1.1.2010 (Inkrafttreten der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung) kein Staat oder Gebiet die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung erfüllt.

2.4.4 Einführung eines EBITDA-Vortrags im Bereich der Zinsschranke; sonstige Änderungen des § 4h EStG

Das **Wachstumsbeschleunigungsgesetz** ist zum 1.1.2010 in Kraft getreten und betrifft somit im Wesentlichen erst den VZ 2010. Durch das Gesetz ergeben sich ab dem VZ 2010 Korrekturen im Bereich der Zinsschranke (§ 4h EStG). Demnach wird künftig ein sog. **EBITDA-Vortrag** ermittelt. Die Summe der Zinserträge und 30 % des EBITDA (Summe aus Gewinn, Zinssaldo und Abschreibungen) bilden den max. Abzugsrahmen für die Zinsaufwendungen eines Betriebs i.R. der Zinsschranke. Die vorgesehene Regelung bewirkt, dass in Jahren, in denen der Betrieb mit seinen Zinsaufwendungen den Abzugsrahmen der Zinsschranke nicht ausschöpft, der nicht ausgeschöpfte Teil dieses Abzugsrahmens in künftige Wj. vorgetragen wird. Der EBITDA-Vortrag ist auf fünf Wj. beschränkt. Ein danach nicht verbrauchter EBITDA-Vortrag geht verloren.

Die durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung auf 3 Mio. € erhöhte **Freigrenze** gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Bst. a EStG gilt nun unbefristet. Ursprünglich sollte die erhöhte Freigrenze letztmalig für Wj. anzuwenden sein, die vor dem 1.1.2010 endeten (vgl. § 52 Abs. 12d Satz 3 EStG i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung).

Der in § 4h Abs. 2 Satz 1 Bst. c EStG enthaltene **Toleranzrahmen** für den Vergleich der Eigenkapitalquote des zu beurteilenden Betriebs mit der Eigenkapitalquote des Konzerns wurde von 1 % auf 2 % ab dem VZ 2010 erhöht (§ 52 Abs. 12d Satz 4 EStG i.d.F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes).

2.4.5 Einführung einer sog. Konzernklausel in § 8c KStG

Durch das **WachstumsBG** wurde § 8c KStG mit erstmaliger Wirkung für nach dem 31.12.2009 erfolgte schädliche Beteiligungserwerbe um eine sog. Konzernklausel erweitert (s. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG). Hiernach liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Wegen der Erweiterung des Anwendungsbereichs der Konzernklausel durch das StÄndG 2015 s. A I. 2.8.

2.4.6 Zuwendungen an Körperschaften im EU-/EWR-Ausland

Mit dem **Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften** vom 8.4.2010 (BGBl I S. 386) hat der Gesetzgeber die EuGH-Entscheidung vom 27.1.2009 (Rs. C-318/07 »Porsche«) in nationales Recht umgesetzt. Nach der Auffassung des EuGH verstießen die bisherigen Regelungen zum **Abzug von Zuwendungen** (Spenden und Mitgliedsbeiträge) gegen die Bestimmungen des EGV (jetzt: AEUV) über den freien Kapitalverkehr, da das Gesetz nur den Abzug von Zuwendungen an inländische als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen begünstigte. Die Neuregelungen in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sehen daher vor, dass ein Abzug von Zuwendungen auch dann möglich ist, wenn sie an eine im Inland nicht (auch nicht beschränkt) steuerpflichtige Körperschaft geleistet wird, die in einem anderen Mitgliedstaat der **EU** oder in einem Staat des **EWR ansässig** ist und die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 HS 2 KStG von der KSt befreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielte.

Der erweiterte Anwendungsbereich des Zuwendungsabzugs kommt grds. in allen offenen Fällen zum Tragen.

2.4.7 Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD

Durch das SEStEG wurde in **§ 12 Abs. 1 KStG** die Regelung aufgenommen, dass der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert gilt. Durch § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG i.d.F. des **JStG 2010** wurde der Anwendungsbereich der Vorschrift i.d.F. des SEStEG anhand eines Regelbeispiels **klarstellend erläutert**. Aus diesem Grund ist die geänderte Gesetzesfassung rückwirkend mit der ursprünglichen Neufassung des § 12 Abs. 1 KStG durch das SEStEG anzuwenden (s. A I. 2.1.3).

Die darüber hinausgehende rückwirkende Anwendung des geänderten § 12 Abs. 1 KStG gem. § 34 Abs. 8 Satz 3 KStG i.d.F. des JStG 2010 auf Wj., die vor dem 1.1.2006 enden, ist auf die ablehnende BFH-Rechtsprechung zur sog. Theorie der finalen Entnahme zurückzuführen. Der BFH hat mit Urteil vom 17.7.2008 (BStBl II S. 464) für den Bereich der ESt entschieden, dass es nicht zur sofortigen Aufdeckung der stillen Reserven kommt, wenn ein Einzelwirtschaftsgut nicht mehr einem inländischen Unternehmen, sondern dessen ausländische Betriebsstätte zuzuordnen ist, auch wenn die ausländischen Betriebsstätten-Gewinne auf Grund eines DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt sind. Das BFH-Urteil steht im Widerspruch zu der Verwaltungsauffassung (s. BMF-Schr. vom 24.12.1999, BStBl I S. 1076 Rz. 2.6.1), die in solchen Fällen von einer Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung ausgeht. Der Bundesrat äußerte hierzu in seiner Stellungnahme zu dem Regierungsentwurf des JStG 2010 die Befürchtung, dass der BFH im Hinblick auf die Prüfung, ob ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts i.S.d. § 12 Abs. 1 KStG bei einer Körperschaft vorliegt, von entsprechenden Grundsätzen ausgehen wird (s. BT-Drs. 17/2823 S. 5). Der neu gefasste § 12 Abs. 1 KStG sieht deshalb vor, dass von einem Ausschluss oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts auszugehen ist, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte einer Körperschaft zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte dieser Körperschaft zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind oder wenn das Wirtschaftsgut bei einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft nicht mehr einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Damit ist die bisherige Verwaltungsauffassung rückwirkend gesetzlich fixiert worden. In der rückwirkenden Gesetzesänderung sah der Gesetzgeber im Hinblick auf den BFH-Beschluss vom 22.2.2006 (BStBl II S. 546) zur rückwirkenden Festschreibung der sog. Mehrmütterorganschaft in § 14 Abs. 3 KStG a.F. keine Bedenken.

2.4.8 Umgliederung des Körperschaftsteuerguthabens

Die Umgliederung des KSt-Guthabens beim Wechsel vom AV zum HEV hatte das BVerfG mit Beschluss vom 17.11.2009 (BGBl I 2010 S. 326) als unvereinbar mit dem allgemeinen Gleichheitssatz eingestuft, soweit dies zu einem Verlust von KSt-Minderungspotential geführt hatte. Das BVerfG hatte den Gesetzgeber aufgefordert, bis zum 1.1.2011 für alle noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Fälle eine verfassungskonforme Neuregelung zu schaffen. Durch das **JStG 2010** wurde die Umgliederungsvorschrift des § 36 KStG an die Vorgaben des BVerfG-Beschlusses angepasst.

Nach § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010 ist der geänderte § 36 KStG **rückwirkend** auf alle noch nicht bestandskräftig festgestellten Endbestände i.S.d. § 36 Abs. 7 KStG **anzuwenden**. U.E. ist für die Frage, ob ein Steuerbescheid bestandskräftig ist, auf den Eintritt der materiellen, nicht jedoch auf den Eintritt der formellen Bestandskraft abzustellen. Ein Steuerbescheid ist materiell bestandskräftig, wenn er unanfechtbar ist und weder unter Vorbehalt der Nachprüfung steht noch einen Vorläufigkeitsvermerk enthält.

Nach Auffassung des BFH (BFH-Urt. vom 20.4.2011, BStBl II S. 983) sind die durch das JStG 2010 getroffenen Regelungen zur Umgliederung der Teilbeträge des vEK in ein KSt-Guthaben mit dem Grundgesetz vereinbar.

2.4.9 Stille-Reserven-Klausel (§ 8c KStG)

Durch das JStG 2010 wurde die Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG dahingehend geändert, dass eine Verlustverrechnung nicht nur i.H.d. stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens, sondern auch i.H.d. stillen Reserven, die auf das ausländische Betriebsvermögen entfallen, möglich ist. Dies setzt voraus, dass Deutschland das Besteuerungsrecht an dem ausländischen Betriebsvermögen zusteht. Die Regelung ist erstmals ab dem VZ 2010 anzuwenden (§ 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des JStG 2010).

I. Grundsätzliches zur Steuererklärungspflicht, Gesetzesänderungen

Die (rechnerische) Ermittlung der Höhe der stillen Reserven erfolgte bislang – aus Vereinfachungsgründen – durch Gegenüberstellung des maßgeblichen Eigenkapitals der Verlust-Körperschaft und dem maßgeblichen gemeinen Wert der Anteile (vgl. § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG). Dadurch wird vermieden, dass in allen Fällen des Beteiligungserwerbs eine Unternehmensbewertung durchzuführen ist. Dieses vereinfachte Verfahren führt aber u.U. zu dem Ergebnis, dass rein rechnerisch stille Reserven vorliegen, obwohl eine Körperschaft tatsächlich nicht über solche stillen Reserven in ihren Wirtschaftsgütern verfügt. Dieses Ergebnis kann sich insbesondere in den Fällen einstellen, in denen die Körperschaft über ein negatives Eigenkapital verfügt und der gemeinsame Wert der Anteile darüber liegt. Für diese Fälle (Eigenkapital der Körperschaft ist negativ) sieht § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG i.d.F. des JStG 2010 vor, dass die Ermittlung der maßgeblichen stillen Reserven durch Gegenüberstellung des Eigenkapitals der Körperschaft und des gemeinsamen Werts der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Körperschaft (an Stelle des gemeinsamen Werts der Anteile) vorzunehmen ist. Dadurch werden nur die im Betriebsvermögen der Verlust-Körperschaft betriebswirtschaftlich fundiert enthaltenen stille Reserven berücksichtigt (s. BT-Drs. 17/3549 S. 25).

2.5 Wesentliche Änderungen durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBI I S. 285)

2.5.1 Erhöhung des Verlustrücktrags nach § 10d EStG

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBI I S. 285) wurde der Höchstbetrag für den **Verlustrücktrag** i.S.v. (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m.) § 10d Abs. 1 EStG von 511 500 € auf 1 Mio. € erhöht. Die Regelung ist erstmals auf Verluste anzuwenden, die im VZ 2013 nicht ausgeglichen werden können (s. § 52 Abs. 25 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts).

2.5.2 Änderungen im Bereich der körperschaftsteuerlichen Organschaft

2.5.2.1 Aufgabe des sog. doppelten Inlandsbezugs

Durch die Änderung des § 14 Abs. 1 Satz 1 HS 1, Satz 1 Nr. 5 und des § 17 Satz 1 KStG i.R.d. Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts hat der Gesetzgeber die bisherige Voraussetzung für die Anerkennung eines körperschaftsteuerlichen Organschaftsverhältnisses, wonach als **Organgesellschaft** nur Kapitalgesellschaften in Betracht kommen, die sowohl ihren Sitz als auch den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben (sog. **doppelter Inlandsbezug**) aufgegeben. Da die EU-Kommission in dieser Sache bereits ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet hatte (s. Beschluss v. 29.1.2009, Nr. 2008/4909, IP/10/662), hatte das BMF (s. BMF-Schr. v. 28.3.2011, BStBl I 2011 S. 300) bereits vor der Gesetzesänderung geregelt, dass künftig eine im EU-/EWR-Ausland gegründete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung in Deutschland organisch i.S.d. §§ 14, 17 KStG eingebunden werden kann, wenn die übrigen Voraussetzungen der §§ 14 ff. KStG erfüllt sind. Die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für Organgesellschaften, die ihren Sitz innerhalb der EU oder in einem EWR-Staat haben, wurde nun in das Gesetz übernommen. Weiter hat der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG dahingehend geändert, dass durch die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs die Möglichkeit einer **doppelten Verlustnutzung** weder durch den Organträger (wie bisher) noch durch die Organgesellschaft möglich ist.

Die **rückwirkende Anwendung** des Wegfalls des bisherigen Erfordernisses des doppelten Inlandsbezugs der Organgesellschaften gem. § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts für zurückliegende VZ, soweit Veranlagungen noch nicht bestandskräftig sind, entspricht den Vorgaben der EU-Kommission (s. BT-Drs. 17/10774 S. 35).

2.5.2.2 Ausländische Organträger

Durch § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG werden die Vorschriften der steuerlichen Organschaft an die Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urt. v. 9.2.2011, BStBl II 2012 S. 106) zur Reichweite des abkommensrechtlichen Gesellschafterdiskriminierungsverbots in Art. 24 Abs. 5 des OECD-Musterabkommens auf die Vorschriften der Organschaft angepasst. Der neu gefasste § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG stellt nunmehr für alle an der steuerlichen Organschaft beteiligten Personen unterschiedslos darauf ab, ob die Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO des Organträgers zuzurechnen ist. Da die Neuregelung weder an den Sitz noch an den Ort der Geschäftsleitung des Organträgers anknüpft, unterscheidet sie nicht mehr nach den vom BFH beanstandeten ansässigkeitsbegründenden Merkmalen des Art. 4 OECD-Musterabkommens.

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG ist erstmals ab dem VZ 2012 anzuwenden (s. § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts).

2.5.2.3 Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags

Die Vorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts enthält Regelungen zu den Voraussetzungen, unter denen ein **Gewinnabführungsvertrag** als tatsächlich durchgeführt gilt, wenn der abgeföhrtene Gewinn oder der ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält.

Da die Neuregelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG (Verfahrens-)Erleichterungen für die Anerkennung eines körperschaftsteuerlichen Organschaftsverhältnisses enthält und damit ausschließlich begünstigend wirkt, ist die durch § 34 Abs. 9 Nr. 7 KStG geregelte **rückwirkende Anwendung** der Gesetzesänderung nach Auffassung des Gesetzgebers verfassungsrechtlich unbedenklich (s. BT-Drs. 17/10774 S. 35).

2.5.2.4 Gesonderte Feststellung des Organeinkommens

§ 14 Abs. 5 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts sieht vor, dass das **Organeinkommen** künftig **gesondert und einheitlich festzustellen** ist.

Die Neuregelung gilt erstmals für **nach dem 31.12.2013 beginnende Feststellungszeiträume** (s. § 34 Abs. 9 Nr. 9 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts).

2.5.2.5 Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften (§ 17 KStG)

§ 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts sieht vor, dass eine **Verlustübernahme** durch **Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG** in seiner jeweils gültigen Fassung in dem Gewinnabführungsvertrag mit dem Organträger vereinbart werden muss. Durch diesen (dynamischen) Verweis wird sichergestellt, dass die Verpflichtung zur Verlustübernahme des Organträgers jeweils der in § 302 AktG geregelten entspricht. In seiner bisherigen Fassung setzte § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG für die steuerliche Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses voraus, dass eine »Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart« wurde.

Nach § 34 Abs. 10b Satz 1 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (jetzt: § 17 Abs. 2 KStG) müssen **Gewinnabführungsverträge**, die nach dem Tag des Inkrafttretens des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts **erstmals abgeschlossen oder** aus einem anderen Grund als der Aufnahme des dynamischen Verweises **geändert** werden, einen ausdrücklichen (dynamischen) Verweis auf die Vorschrift des § 302 AktG zur Verlustübernahmeverpflichtung enthalten. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG kommt in diesen Fällen also zwingend zur Anwendung.

Für **bestehende Gewinnabführungsverträge**, d.h. Verträge, die vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts abgeschlossen wurden, stellt § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts sicher, dass diese bei Zweifeln, ob die formellen Voraussetzungen für die Formulierung der Verlustübernahmeverpflichtung erfüllt sind, steuerlich anerkannt werden, wenn eine Verlustübernahme tatsächlich in zutreffender Höhe erfolgt ist und die Aufnahme des dynamischen Verweises auf § 302 AktG bis zum 31.12.2014 erfolgt. Damit besteht für Altverträge, zumindest hinsichtlich der Frage, ob der Gewinnabführungsvertrag eine wirksame Regelung zur Verlustübernahme enthält, innerhalb eines Übergangszeitraums bis 31.12.2014 Rechtssicherheit, dass insoweit der steuerlichen Anerkennung des Organschaftsverhältnisses nichts entgegensteht.

Die Aufnahme eines dynamischen Verweises entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG kann hingegen für **bestehende Gewinnabführungsverträge** gem. § 34 Abs. 10b Satz 3 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts unterbleiben, wenn das **Organschaftsverhältnis vor dem 1.1.2015 beendet** wird oder bereits beendet wurde und bis dahin eine tatsächliche Verlustübernahme erfolgt ist.

§ 34 Abs. 10b Satz 4 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts enthält eine Klarstellung, wonach die Änderung eines Gewinnabführungsvertrags zur **Aufnahme des (dynamischen) Verweises auf § 302 AktG** nicht als Neuabschluss anzusehen ist und daher **keine neue Fünfjahresfrist** i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG in Gang setzt. Es ergeben sich dementsprechend keine Auswirkungen auf die Berechnung der Mindestvertragsdauer des Gewinnabführungsvertrags.

2.6 Wesentliche Änderungen durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.3.2013 (BGBI I S. 556), das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rs. C-284/09 vom 21.03.2013 (BGBI I S. 561) und das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) vom 26.6.2013 (BGBI I S. 1809)

2.6.1 Spendenhaftung

Durch das **Ehrenamtsstärkungsgesetz** vom 21.3.2013 (BGBI 2013 S. 556) wurde der Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 KStG durch Streichung des Wortes »wer« in der Beschreibung des die Haftung auslösenden Tatbestands von Spenden auf die Fälle der grob fahrlässigen oder vorsätzlichen Schadensverursachung beschränkt und damit an den Tatbestand der Ausstellerhaftung angeglichen (s. BT-Drs. 17/11316 S. 15). Künftig haftet nur noch derjenige, der diese zweckfremde Verwendung vorsätzlich oder grob fahrlässig veranlasst hat. Die geänderte Vorschrift findet erstmals gem. § 34 Abs. 8a Satz 9 KStG i.d.F. des Ehrenamtsstärkungsgesetzes (der durch das AmtshilfeRLUmsG zu § 34 Abs. 8a Satz 10 KStG wurde) ab dem VZ 2013 Anwendung. Anknüpf-

I. Grundsätzliches zur Steuererklärungspflicht, Gesetzesänderungen

fungspunkt für die erstmalige Anwendung des geänderten § 9 Abs. 3 Satz 2 KStG ist u.E. die haftungsbegründende Handlung.

2.6.2 Steuerpflicht für Streubesitzdividenden

Durch das **Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urt. vom 20.10.2011 in der Rs. C-284/09 vom 21.3.2013** (BGBl I 2013 S. 561) wurde eine Regelung zur Körperschaftsteuerpflicht für sog. Streubesitzdividenden geschaffen. Nach der Rechtslage bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urt. vom 20.10.2011 in der Rs. C-284/09 waren Streubesitzdividenden bei inländischen Körperschaften gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG steuerfrei, wobei gem. § 8b Abs. 5 KStG 5 % als nabz. BA behandelt wurden. Eine von der ausschüttenden Körperschaft einbehaltene KapSt konnte auf die KSt angerechnet werden. Sämtliche tatsächlichen BA im Zusammenhang mit der Beteiligung waren abziehbar. Die Streubesitzdividende unterlag der GewSt (§ 8 Nr. 5 GewStG). Ausl. Körperschaften waren mit der Streubesitzdividende im Inland beschränkt stpfl. Die KSt galt mit der einbehaltenen KapSt als abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Die Anwendung des § 8b KStG war ausgeschlossen. GewSt wurde – wenn die Beteiligung nicht einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen war – nicht erhoben.

Nach dem EuGH-Urt. vom 20.10.2011 (GmbHR 2011 S. 1211) stellt die wirtschaftlich höhere Besteuerung von Streubesitzdividenden an ausl. Muttergesellschaften, die sich zum einen aus der Nichtanrechenbarkeit der inländischen KapSt sowie der Nichtanwendbarkeit des § 8b Abs. 1 KStG und zum anderen aus der Nichtanwendbarkeit der Mutter-Tochter-Richtlinie ergibt, einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit dar.

Als Folge der vorstehenden EuGH-Rechtsprechung wurde die Steuerfreiheit nach § 8b KStG für bestimmte Fälle eingeschränkt. Nach § 8b Abs. 4 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urt. vom 20.10.2011 in der Rs. C-284/09 sind Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG abweichend von § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kj. unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat (sog. Streubesitzbeteiligung). Die Voraussetzungen einer Streubesitzbeteiligung i.S.v. § 8b Abs. 4 KStG sind nicht mit denen einer Streubesitzbeteiligung i.S.v. § 8 Nr. 5, § 9 Nr. 2a GewStG identisch.

Eine mindestens 10 %ige Beteiligung setzt voraus, dass diese unmittelbar, d.h. rechtlich direkt, gehalten wird. Mittelbare Beteiligungen über Tochterkapitalgesellschaften (auch Organgesellschaften) oder Investmentvermögen zählen nicht mit. Lediglich Beteiligungen, die über eine Mitunternehmerschaft (mittelbar) gehalten werden, sind dem Mitunternehmer anteilig zuzurechnen (§ 8b Abs. 4 Satz 4 KStG). Eine dem Mitunternehmer nach § 8b Abs. 4 Satz 4 KStG zugerechnete Beteiligung gilt für Zwecke der Anwendung des § 8b Abs. 4 KStG als unmittelbare Beteiligung (§ 8b Abs. 4 Satz 5 KStG). Beteiligungen im Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft werden dem Mitunternehmer voll zugerechnet. Der unterjährige Erwerb einer Beteiligung von mind. 10 % gilt als zu Beginn des Kj. erfolgt (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG).

Wegen der Steuerpflicht der Streubesitzdividende gilt weder § 3c Abs. 1 EStG noch § 8b Abs. 5 KStG (§ 8b Abs. 4 Satz 7 KStG), d.h. dass laufende Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Streubesitzbeteiligung (z.B. Finanzierungsaufwand) grds. voll abzugsfähig sind.

§ 8b Abs. 4 KStG ist erstmals auf nach dem 28.2.2013 zufließende Bezüge (§ 34 Abs. 7a KStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urt. v. 20.10.2011 in der Rs. C-284/09) anzuwenden. Für sog. Altfälle, d.h. Fälle, in denen die Bezüge vor dem 1.3.2013 zugeflossen sind, wurde mit § 32 Abs. 5 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urt. v. 20.10.2011 in der Rs. C-284/09 die Möglichkeit einer KapSt-Erstattung für KapErträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG an EU-/EWR-ausländische Kapitalgesellschaften geschaffen. Für das Erstattungsverfahren ist das BZSt zuständig. Für nach dem 28.2.2013 zugeflossene Bezüge wurde der durch den EuGH beanstandeten Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Dividendenempfänger durch Ausschluss der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG für sog. Streubesitzdividenden begegnet (s. § 8b Abs. 4 KStG). Für nach dem 28.2.2013 zugeflossene Streubesitzdividenden scheidet eine KapSt-Erstattung i.d.R. wegen § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG aus.

2.6.3 Änderungen bei der korrespondierenden Besteuerung

Durch das **AmtshilfeRLUmsG** vom 26.6.2013 (BGBl I 2013 S. 1809) wurde das sog. materielle Korrespondenzprinzip (s. A I. 2.1.2) mit Wirkung ab dem VZ 2014 (bzw. bei abw. Wj. erstmals für den VZ, in dem das Wj. endet, das nach dem 31.12.2013 begonnen hat) des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG auf sämtliche Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausgedehnt. Bislang galt das materielle Korrespondenzprinzip nur für vGA.

2.7 Wesentliche Änderungen durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienStAnpG) vom 25.7.2014 (BGBl I S. 1266)

Die bisher in § 34 Abs. 10b KStG enthaltene Übergangsregelung zur Anpassung von GAV (s. A I. 2.5.2.5) wurde im Rahmen des **KroatienStAnpG** durch einen Verweis in § 17 Abs. 2 KStG übernommen.

Weiter wurde § 19 KStG neu gefasst. Die Neufassung ist korrespondierend mit dem Wegfall des § 18 KStG ab dem VZ 2012 durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts erfolgt (s. A I. 2.5.2), da seit diesem Zeitpunkt keine Regelung mehr für ausländische Organträger bestanden hat. Nach § 34 Abs. 7 KStG i.d.F. des KroatienStAnpG ist der neu gefasste § 19 KStG rück-

wirkend ab dem VZ 2012 anzuwenden. Eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung ist hierin nach Auffassung des Gesetzgebers nicht zu sehen, da die Regelung zu Gunsten der betroffenen Steuerpflichtigen wirkt (s. BT-Drs. 18/1529 S. 70).

Weiter wurde die Vorschrift des § 26 KStG zur Bereinigung von Fehlzitaten, wegen des Ablaufs von Übergangsbestimmungen sowie zur Klarstellung des Anwendungsbereichs auf unbeschränkt und beschränkt KSt-Pflichtige geändert und redaktionell neu gefasst. Die Vorschrift des § 26 KStG i.d.F. des KroatiensStAnpG ist gem. § 34 Abs. 9 KStG erstmals auf Einkünfte und Einkunftssteile anzuwenden, die nach dem 31.12.2013 zufließen.

Durch das KroatiensStAnpG wurden zahlreiche Absätze des § 34 KStG gestrichen. Dies betrifft Regelungen, i.d.R. zur erstmaligen zeitlichen Anwendung einer Vorschrift, die wegen Zeitablaufs keine praktische Bedeutung mehr haben. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die in der Neufassung nicht mehr enthaltenen Anwendungsvorschriften nicht mehr zu beachten sind. Für die Beurteilung, ob die Vorschriften des KStG für ältere VZ anzuwenden sind, ist jeweils die Fassung des § 34 KStG maßgebend, die für diesen VZ gültig war. Regelungen zum zeitlichen Anwendungsbereich von Vorschriften des KStG, die nach wie vor relevant sind, wurden – bedingt durch den Wegfall verschiedener Absätze – in andere Absätze des § 34 KStG überführt und teilweise redaktionell angepasst. Regelungen, die nicht die zeitliche Anwendung betreffen, wurden mit wenigen Ausnahmen in die jeweilige Stammvorschrift übernommen. Wegen eines Überblicks darüber, welche Absätze des § 34 KStG übernommen wurden, entfallen sind, neu gefasst oder in andere Vorschriften des KStG überführt wurden, s. Werner, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Vor § 34 KStG Tz. 1

2.8 Wesentliche Änderungen durch das Gesetz zur Anpassung der AO an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexStAnpG) vom 22.12.2014 (BGBl I S. 2417) und das Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) vom 2.11.2015 (BGBl I S. 1834)

Im Rahmen des **ZollkodexStAnpG** wurde das Verfahren zur Berechnung des Höchstbetrags bei der Anrechnung ausländischer Steuern vom Verfahren bei der ESt gelöst. Anders als bei der ESt wird dabei in § 26 Abs. 2 Satz 1 KStG die bisherige Berechnungsformel unverändert übernommen, aber im KStG eigenständig geregelt. Hierdurch wird für die KSt die bisherige Rechtslage festgeschrieben. Eine Änderung der materiellen Rechtslage ist mit der Gesetzesänderung nicht verbunden. Gem. § 34 Abs. 9 KStG i.d.F. des ZollkodexStAnpG ist § 26 Abs. 2 Satz 1 KStG i.d.F. des ZollkodexStAnpG erstmals auf nach dem 31.12.2013 zugeflossene Einkünfte und Einkunftssteile anzuwenden. Für vor dem 1.1.2014 zugeflossene Einkünfte und Einkunftssteile ist der geänderte § 26 Abs. 2 KStG in allen Fällen anzuwenden, in denen die KSt noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

Im Rahmen des **StÄndG 2015** wurde die sog. Konzernklausel des § 8c KStG geändert. Die Konzernklausel wurde ursprünglich durch das WachstumsBG in § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG eingefügt (s. AI. 2.4.5). Danach lag ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG dann nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Von der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 8c KStG sollten nach dem Willen des Gesetzgebers alle Umstrukturierungen ausgenommen werden, die ausschließlich innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, an dessen Spitze zu 100 % eine einzelne Person oder Gesellschaft steht (BT-Drs. 17/15 S. 19). Nach § 34 Abs. 7b Satz 2 KStG i.d.F. des WachstumsBG war die Ausnahmeregelung erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden. Der Wortlaut der ursprünglichen Konzernklausel begünstigte jedoch – entgegen der Intention des Gesetzgebers – nicht Fälle, in denen die Anteile an einer Enkelgesellschaft an die Muttergesellschaft übertragen wurden, auch wenn diese 100 % der Anteile an der bisher zwischengeschalteten Tochtergesellschaft hielt. Darüber hinaus waren Konzerne, an deren Spitze ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft stand, nicht von der Regelung begünstigt. Wegen Einzelheiten s. Dötsch, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8c KStG Tz. 59a ff. Mit der Änderung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG durch das StÄndG 2015 wurde der Anwendungsbereich der Konzernklausel auf die vorstehenden Fallkonstellationen erweitert. Der geänderte § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG erstmals auf Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden und wirkt damit auf den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der sog. Konzernklausel nach ihrer Einführung durch das WachstumsBG zurück. Da es sich um eine begünstigende Regelung handelt, hielt der Gesetzgeber die rückwirkende Anwendung für verfassungsrechtlich unbedenklich.

Mit der Änderung des § 1 Abs. 3 KStG durch das **StÄndG 2015** erfolgte eine Erweiterung des steuerlichen Inlandsbegriffs des KStG für sämtliche aus dem UN-Seerechtsabkommen ableitbaren Besteuerungsrechte. Die Änderung gilt gem. § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des StÄndG 2015 erstmals für den VZ 2016. Der erweiterte Inlandsbegriff des § 1 Abs. 3 KStG wurde zuvor bereits durch das KroatiensStAnpG klarstellend angepasst.

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. Mantelbogen KSt 1 A

1.1 Betroffener Personenkreis

Der Mantelbogen KSt 1 A enthält die KSt-Erklärung für – auch steuerbefreite (nicht jedoch REIT-AG) – unbeschränkt KSt-Pflichtige, bei denen gem. § 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 1-19

Das sind alle unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG.

Der Mantelbogen KSt 1 A enthält auch die Erklärung zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags i.S.v. § 10d Abs. 4 EStG sowie die Erklärung zur Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen (s. § 14 Abs. 5 KStG). Letztere Feststellung ist erstmals für nach dem 31.12.2013 beginnende Feststellungszeiträume durchzuführen (s. Gesetzesänderung unter A I. 2.5.2.4).

Der Vordruck ist auszufüllen

- (a) von KSt-Pflichtigen, die auf Grund der Einordnung unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben können,
 - Europäische Gesellschaften (z.B. SE),
 - AG,
 - KGaA,
 - GmbH (auch UG haftungsbeschränkt),
 - Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften (SCE),
 - Versicherungs- und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit,
- (b) von BgA einer jPdöR. Auf deren etwaige Buchführungspflicht auf Grund z.B. der Eigenbetriebsverordnung oder nach anderen Vorschriften kommt es nicht mehr an.

Die Pflicht zur jährlichen Abgabe einer KSt-Erklärung trifft grundsätzlich auch kleinere Körperschaften i.S.v. R 31.1 KStR 2015. Nach R 31.1 Abs. 1 KStR 2015 kann, wenn das Einkommen im Einzelfall 500 € jährlich offensichtlich nicht übersteigt, von einer Veranlagung zur KSt abgesehen werden. Das FA überprüft anhand der jährlich abgegebenen Steuererklärung, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind. Die Veranlagung (einschließlich der gesonderten Feststellungen) ist jedoch durchzuführen, wenn die Körperschaft dies beantragt.

Kleinere Komplementär-GmbHs fallen nicht unter die Regelung von R 31.1 KStR 2015, d.h. sie haben unabhängig von der Höhe ihres Einkommens eine KSt-Erklärung abzugeben (R 31.1 Abs. 1 Satz 5 KStR 2015).

1.2 Allgemeine Angaben und beizufügende Unterlagen

1-19 Die Seite 1 des Mantelbogens enthält die allgemeinen Angaben der Körperschaft, insbes. die Bezeichnung, die Anschrift und die Bankverbindung, den Gegenstand des Unternehmens, die Internetadresse (sowie die E-Mail-Adresse), die Benennung des gesetzlichen Vertreters und eines abweichenden Postempfängers bzw. Empfangsbevollmächtigten. In **Zeile 10** ist anzugeben, ob es sich um ein Unternehmen i.S.d. § 8b Abs. 7 KStG (Kreditinstitut, Finanzdienstleistungsinstitut oder Finanzunternehmen) handelt. Für diese Unternehmen regelt § 8b Abs. 7 KStG Ausnahmen von der Gewährung der Steuerbefreiung bzw. dem Abzugsausschluss bestimmter Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Anteilen i.S.d. § 8b KStG, indem § 8b Abs. 1 bis 6 KStG in diesen Fällen nicht anzuwenden ist, wenn die Anteile dem sog. Handelsbuch zuzurechnen sind oder von Finanzunternehmen i.S.d. KWG mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben wurden. In **Zeile 10a** ist anzugeben, ob es sich um ein Unternehmen handelt, auf das § 8 Abs. 9 KStG anzuwenden ist. § 8 Abs. 9 KStG ist bei Kapitalgesellschaften anzuwenden, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf jPdöR entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus sog. Dauerverlustgeschäften tragen. In diesen Fällen sind die Anlage Spartenübersicht sowie die Anlage ÖHK auszufüllen. In Organgeschaftsfällen ist die Spartentrennung gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG nicht auf der Ebene der Organgesellschaft, sondern stets auf der Ebene des Organträgers vorzunehmen. Die endgültige Entscheidung über das Vorliegen eines begünstigten Dauerverlustgeschäfts bzw. zur Spartenbildung ist daher auf der Ebene der Organgesellschaft nicht zu treffen. Erfüllt die Organgesellschaft die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG, hat diese die »Anlage Spartenübersicht«, die »Anlage ÖHK« und die »Anlage OG« abzugeben. Auf dieser Grundlage sind die einzelnen Tätigkeiten der Organgesellschaft (z.B. ÖPNV, Versorgungsbetrieb) und die hieraus erzielten Ergebnisse gem. § 14 Abs. 5 KStG von der Finanzverwaltung anhand des (verwaltungsinternen) Vordrucks KSt 2 FO (s. unter A IV. 27) gesondert festzustellen. Die »Anlage Spartenübersicht« sowie die »Anlage ÖHK« werden dem Feststellungsbescheid als Anlage beigefügt. Wegen weiterer Einzelheiten s. Erläuterungen zur Anlage Spartenübersicht sowie zur Anlage OG.

Weiter sind hier der Ort der Geschäftsleitung und des Sitzes sowie in **Zeile 15** die Dauer eines abw. bzw. Rumpf-Wj. einzutragen.

In **Zeile 15a** ist die Katalognummer des § 5 Abs. 1 KStG anzugeben, nach der eine Befreiung von der KSt gegeben ist. Das FA kann anhand dieser Angaben die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung überprüfen.

Die **Zeilen 17 bis 19** dienen der Anlagensicherung.

Neben der KSt-Erklärung und den amtlichen Anlagen, den Zuwendungsbestätigungen (Spendenbescheinigungen) und Bescheinigungen über anzurechnende Steuerbeträge sind die folgenden Unterlagen zu übermitteln, falls diese dem FA noch nicht (ggf. elektronisch) vorliegen (vgl. § 137 AO, § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 60 EStDV):

- die unverkürzte Handelsbilanz auf den Schluss des jeweiligen Kj. bzw. des Rumpf-Wj.,
- die dazugehörige unverkürzte GuV-Rechnung,
- etwaige Jahresberichte (Geschäftsberichte) oder Prüfungsberichte sowie bei Kapitalgesellschaften der Anhang zum Jahresabschluss und der Lagebericht,

- der Beschluss des Vorstands und Aufsichtsrats bzw. der Haupt- oder Gesellschafterversammlung über die Feststellung des Jahresabschlusses und die Ergebnisverwendung,
- die ggf. aufgestellte unverkürzte Steuerbilanz einschließlich GuV-Rechnung (E-Bilanz),
- Abschrift des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung in der aktuell gültigen Fassung,
- im Fall der Organschaft (§§ 14, 17 KStG): zusätzlich Abschrift des Gewinnabführungsvertrags und die sonstigen für die Organschaft erheblichen Unterlagen (z.B. Beherrschungsvertrag),
- bei Inanspruchnahme von Vergünstigungen nach dem UmwStG: die betreffenden Gesellschafterbeschlüsse, der Umwandlungsbeschluss und die in diesem Zusammenhang erstellten Bilanzen sowie ein evtl. Antrag auf Buchwertfortführung oder Ansatz von Zwischenwerten,
- bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die **Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck – Anlage EÜR**. Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist zwar bei Fällen, die den Mantelbogen KSt 1 A verwenden, grundsätzlich ausgeschlossen. Etwas anderes kann allerdings bei BgA gelten. Diese können einerseits selbst unmittelbar buchführungspflichtig sein – etwa nach dem jeweiligen Haushaltsrecht der Trägerkörperschaft (z.B. der Landeshaushaltssordnung). Andererseits erzielen BgA kraft »Rechtsform« ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 4 KStG), so dass diese nach der Vordrucksystematik den Mantelbogen KSt 1 A zu verwenden haben. Gleichwohl kann der jeweilige BgA nicht unmittelbar buchführungspflichtig sein oder in Fällen einer bestehenden Buchführungspflicht nach Steuerrecht (§ 141 AO) zulässigerweise Buchführungserleichterungen (§ 148 AO) in Anspruch nehmen, die im Ergebnis zu einer Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung führen. Wegen weiterer Einzelheiten zur Anlage EÜR vgl. das BMF-Schr. vom 27.10.2015, BStBl I S. 800 und die hierzu ergangene Anleitung. Die Verpflichtung zur Abgabe der Anlage EÜR beruht nach Auffassung des BFH auf einer gültigen Rechtsgrundlage (vgl. BFH-Urt. vom 16.11.2011, BStBl II 2012 S. 129). Aus Vereinfachungsgründen muss keine Anlage EÜR abgegeben werden, wenn die Betriebseinnahmen je Betrieb unter 17 500 € liegen. In diesem Fall kann eine formlose Gewinnermittlung erfolgen.

1.3 Unterschrift

Nach Zeile 19 ist die KSt-Erklärung vom gesetzlichen Vertreter der Körperschaft eigenhändig zu unterschreiben. Hier sind auch Name und Anschrift eines etwaigen steuerlichen Beraters anzugeben, der bei der Anfertigung der Steuererklärung mitgewirkt hat. Weiter ist anzugeben, ob die Feststellungserklärung i.S.d. § 14 Abs. 5 KStG als Organträger oder als gesetzlicher Vertreter des Organträgers abgegeben wird. Nach § 14 Abs. 5 Satz 5 KStG soll die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung mit der KSt-Erklärung der Organgesellschaft verbunden werden. Insoweit ist der Organträger also grundsätzlich von seiner nach § 181 Abs. 2 Satz 1 AO bestehenden Steuererklärungspflicht befreit (s. § 181 Abs. 2 Satz 3 AO). Diese Steuererklärungspflicht bleibt jedoch für den Fall der Nichtabgabe der Erklärung durch die Organgesellschaft weiter bestehen (s. Dötsch, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 KStG Tz. 589d).

1.4 Beteiligung an Personengesellschaften

Ist die Körperschaft unmittelbar oder mittelbar (über eine andere Personengesellschaft) an einer Personengesellschaft beteiligt, ergeben sich die ihr steuerlich zuzurechnenden Beteiligungserträge aus der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der Personengesellschaft (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a AO). Vgl. dazu auch die Erläuterungen zu den Anlagen FE - K 1, FE - K 2, FE - K 3, FE - K 4 und FE - OT, s. A II. 13 ff. Ebenso ist bei ihrer Einkommensermittlung gem. § 182 Abs. 1 AO auch ein gesondert festgestellter Anteil am Verlust der Personengesellschaft zugrunde zu legen (unter Berücksichtigung von §§ 15 Abs. 4, 15a, 15b EStG; vgl. dazu A II. 1.6). Der festgestellte Verlustanteil mindert gem. den Urteilen des BFH vom 23.7.1975 (BStBl II 1976 S. 73) und vom 6.11.1985 (BStBl II 1986 S. 333) in der Steuerbilanz der Körperschaft den Wert des Kapitalkontos, und zwar auch dann, wenn dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht.

Im Bilanzgewinn der Körperschaft, also der Ausgangsgröße für die Einkommensermittlung, ist der Gewinn- bzw. Verlustanteil aus der Personengesellschaft enthalten. Dieser ist über die Zeile 22a zunächst zu eliminieren und in Zeile 22b durch den steuerlich nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a AO maßgebenden Beteiligungsertrag lt. einheitlicher und gesonderter Feststellung zu ersetzen.

Soweit eine Körperschaft Gewinn- oder Verlustanteile an einer Personengesellschaft zugewiesen bekommt, in denen Beträge i.S.d. § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG enthalten sind, ist auf deren zutreffende Behandlung bei der Körperschaft zu achten. **Bis zum Feststellungszeitraum 2003** erfolgte die gesonderte und einheitliche Feststellung auf der Ebene der Personengesellschaft nach der sog. **Nettomethode**. Hiernach wurden auf der Ebene der Personengesellschaft die Einkünfte nach der Anwendung der § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG bzw. des § 8b KStG, d.h. die bereits gekürzten Gewinnanteile, festgestellt.

Ab dem Feststellungszeitraum 2004 erfolgt die Feststellung – außer in den Fällen des § 15a EStG – nach der sog. **Bruttomethode**, d.h. ohne Anwendung der vorstehenden Steuerbefreiungsvorschriften. Nach Auffassung des BFH (BFH-Urt. vom 18.7.2012, BStBl II 2013 S. 444) ist die von der Finanzverwaltung praktizierte Bruttofeststellung grundsätzlich zulässig, sofern aus den weiteren Feststellungen des Bescheids für einen verständigen Empfänger zweifelsfrei erkennbar ist, dass ein zusätzlicher Rechenschritt notwendig ist, um die stpfl. Einkünfte zu ermitteln.

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 20–24a

Daneben sind in den Zeilen 20 ff. des Vordrucks KSt 1 A bzw. in der Anlage A grds. nicht mehr die Werte mit einzutragen, die in den der Körperschaft zuzurechnenden Einkommensbeträgen von Personengesellschaften/Gemeinschaften enthalten sind (z.B. nicht abziehbare GewSt), an denen die Körperschaft unmittelbar oder mittelbar (über eine andere Personengesellschaft) beteiligt ist. Dies erübrigt sich, da in Zeile 21b bereits die gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte berücksichtigt werden.

Für Zwecke der **GewSt** auf der Ebene der **Personengesellschaft** werden jedoch im Falle einer Bruttofeststellung nach wie vor die Nettowerte benötigt. Da der Personengesellschaft in den Fällen des § 8b Abs. 6 Satz 1 KStG für Veräußerungsgewinne und Dividenden bei Kapitalbeteiligungen die Steuerbefreiung bzw. die 40 %ige Steuerbefreiung gewährt wird, bleibt bei der GewSt kein anderer Weg als der, den die Bruttomethode verhindern will. Das heißt, die genauen Beteiligungsstrukturen müssen bereits bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei der Personengesellschaft berücksichtigt werden (s. hierzu *Pung*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Tz. 414).

Bei der **Nettomethode**, die zumindest in den Fällen des § 15a EStG angewendet werden muss, wird je nach Rechtsform des Beteiligten § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 6 UmwStG und § 7 UmwStG bereits bei der Ermittlung des Gewinnanteils des jeweiligen Mitunternehmers berücksichtigt. Da in diesen Fällen bereits der Gewinnanteil des Mitunternehmers und entsprechend der Betrag lt. Zeile 22b des Vordrucks KSt 1 A vermindert oder erhöht ist, hat in den Zeilen 39a und 39c des Vordrucks KSt 1 A sowie den Zeilen 5, 6, 12, 14, 15, 19 und 20 des Vordrucks Anlage B eine nochmalige Kürzung bzw. Erhöhung zu unterbleiben.

1.5 Ausgangsgröße der Einkommensermittlung

20–24a Ausgangspunkt für die Ermittlung des zvE ist bei den zur Buchführung verpflichteten steuerpflichtigen Körperschaften das Betriebsergebnis lt. Bilanz. Hat die Körperschaft, obwohl dazu nicht verpflichtet, eine Steuerbilanz aufgestellt, ist vom Steuerbilanzgewinn bzw. -verlust (ohne Gewinn- bzw. Verlustvortrag; erhöht um die Zuführung zu bzw. gemindert um die Auflösung von offenen oder gesetzlichen Rücklagen) auszugehen (**Zeile 20**). Der Begriff Steuerbilanz ist im KStG selbst nicht definiert. Darunter ist eine Bilanz zu verstehen, die unter Beachtung der steuerlichen Bestimmungen von der Handelsbilanz abgeleitet ist (§ 8 Abs. 1 KStG, § 60 Abs. 2 EStDV). Insbesondere die Absetzungen für Abnutzungen (AfA), die Bildung und Abzinsung von Rückstellungen und die Bewertung der Wirtschaftsgüter müssen den steuerlichen Vorschriften entsprechen. Versicherungstechnische Rückstellungen nach den §§ 20 bis 21a KStG werden nicht gesondert in der Erklärung aufgeführt. Sie müssen bereits im Steuerbilanzergebnis berücksichtigt werden, also in der Ausgangsgröße für die Einkommensermittlung.

Nabz. Ausgaben i.S.v. § 10 KStG werden in der Steuerbilanz gewinnmindernd behandelt. Sie werden erst bei der Einkommensermittlung zugerechnet.

Nach Inkrafttreten des **BilMoG** können Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG). Die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird nicht nach § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG durch die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränkt. Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden. In diesem Fall besteht nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG eine besondere Aufzeichnungsverpflichtung (s. hierzu BMF-Schr. vom 12.3.2010, BStBl I S. 650, Rn. 19).

In **Zeile 20b** ist von **steuerbefreiten Körperschaften** (s. Zeile 15a) der Gewinn/Verlust lt. besonderer Ermittlung (ggf. nach Berücksichtigung eines Abzugs gem. § 10g EStG) aus dem partiell steuerpflichtigen Geschäft anzugeben. Der Gewinn/Verlust ist aus der für das gesamte Unternehmen aufgestellten Handelsbilanz bzw., falls eine Steuerbilanz aufgestellt worden sein sollte, aus der Steuerbilanz abzuleiten. Dabei sind die Grundsätze des § 5 EStG zu beachten.

Wurde nur eine Handelsbilanz erstellt, ist vom Handelsbilanzergebnis auszugehen. In **Zeile 21** ist einzutragen

- bei Kapitalgesellschaften: der Jahresüberschuss bzw. der Jahresfehlbetrag;
- bei anderen Körperschaften: der Handelsbilanzgewinn bzw. -verlust (ohne Gewinn bzw. Verlustvortrag, erhöht um die Zuführung zu bzw. gemindert um die Auflösung von offenen oder gesetzlichen Rücklagen).

In **Zeile 22** des Vordrucks KSt 1 A ist das Handelsbilanzergebnis durch Korrekturen gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV an die steuerlich maßgeblichen Bilanzansätze anzupassen (z.B. Korrekturen bei der AfA, bei der Bewertung, bei den Beteiligungserträgen aus Personengesellschaften – vgl. A II. 1.4 – und bei steuerlich unzulässigen Rückstellungen).

Ist die Körperschaft unmittelbar oder mittelbar (über eine andere Personengesellschaft) an einer Personengesellschaft beteiligt, ergeben sich die ihr steuerlich zuzurechnenden Beteiligungserträge aus der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der Personengesellschaft (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a AO). Im Steuerbilanzgewinn bzw. Jahresergebnis lt. Handelsbilanz der Körperschaft, also der Ausgangsgröße für die Einkommensermittlung, ist der Gewinn- bzw. Verlustanteil aus der Personengesellschaft enthalten. Dieser entspricht jedoch im Regelfall nicht dem für steuerliche Zwecke maßgebenden Gewinn- bzw. Verlustanteil. Der im Steuerbilanzgewinn bzw. Jahresergebnis lt. Handelsbilanz enthaltene Gewinn- bzw. Verlustanteil ist über die **Zeile 22a** zunächst auszuscheiden und in **Zeile 22b** durch den steuerlich nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a AO maßgebenden Beteiligungsertrag lt. einheitlicher und gesonderter Feststellung zu ersetzen.

In den Fällen der Tonnagebesteuerung gem. § 5a EStG ist grundsätzlich so vorzugehen, dass in Zeile 20 das Steuerbilanzergebnis einschließlich des Anteils, der auf den nach § 5a EStG pauschal ermittelten Gewinn bzw. Verlust entfällt, zu erfassen ist. Der Bestandteil des Steuerbilanzgewinns, der pauschal nach § 5a EStG zu ermitteln ist, wird in **Zeile 23** ausgeschieden. Gleiches gilt, wenn die Einkommensermittlung ausgehend von einem Handelsbilanzergebnis in Zeile 21 erfolgt; auch hier wird der anteilige Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag, für den eine pauschale Gewinnermittlung gem. § 5a EStG durchgeführt wird, über die Zeile 23 korrigiert. Die **Zeile 24** berücksichtigt die seit 1999 mögliche sog. Tonnagebesteuerung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr. § 5a EStG ermöglicht dafür eine besondere steuerliche Gewinnermittlung, die nichts mit der Handels- und Steuerbilanz zu tun hat. In Zeile 24 wird als »Ersatz« für den (tatsächlichen) Anteil am Steuerbilanzgewinn/-verlust bzw. Jahresüberschuss/-fehlbetrag, der über die Zeile 23 ausgeschieden wurde, der pauschal ermittelte Gewinn/Verlust aus dem Betrieb von Handelsschiffen gem. § 5a EStG angesetzt. Einzelheiten hierzu, auch zur Frage der Behandlung und Zuordnung nabz. Aufwendungen bei Mischfällen, zum Übergang zur Tonnagebesteuerung und zur Rückkehr zur Normalbesteuerung enthalten die BMF-Schr. v. 24.3.2000, BStBl I S. 453 und vom 12.6.2002, BStBl I S. 614.

In **Zeile 24a** ist eine Zwischensumme der Eintragungen aus den Zeilen 20 bis 24 zu bilden.

1.6 Sondervorschriften zur Einkommensermittlung

In **Zeile 24b** ist der nach **§ 4 Abs. 6 UmwStG außer Ansatz bleibende Anteil an einem Übernahmeverlust 24b–26d** einzutragen. Hierbei handelt es sich um den Übernahmeverlust, der bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft entsteht und auf eine an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft entfällt. Gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 UmwStG bleibt der Übernahmeverlust in diesen Fällen außer Ansatz (s. hierzu Rz. 04.40 ff. des BMF-Schr. vom 11.11.2011, BStBl I S. 1314).

Anders als bis zur Änderung durch das SEStEG wird das Übernahmevergebnis nunmehr in zwei Komponenten aufgeteilt. Die **offen ausgewiesenen Rücklagen**, die nach **§ 7 UmwStG** zu ermitteln sind, sind den Anteilseignern der übertragenden Körperschaft im Verhältnis ihrer Anteile am Nennkapital als Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen, und zwar unabhängig von der Frage, ob für sie auch ein Übernahmegewinn oder -verlust zu ermitteln ist. D.h., das Übernahmevergebnis ist nach Ermittlung eines vorläufigen Ergebnisses um die nach § 7 UmwStG zu berücksichtigenden Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu verringern. Durch die Aufsplittung des bislang einheitlich ermittelten Übernahmevergebnisses ist es nunmehr möglich, auf den als Dividende zu behandelnden Teilbetrag KapSt (mit grundsätzlich abgeltender Wirkung, s. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) zu erheben, was im Hinblick auf ausländische Anteilseigner zu einer Sicherung des deutschen Steueraufkommens führen soll.

Auf der Seite der bisherigen Anteilseigner ist der nach § 7 UmwStG zu behandelnde Dividendenteil stpfl., bei Körperschaften allerdings nach § 8b Abs. 1 i.V.m. 5 KStG zu 95 % steuerbefreit. Für die Geltendmachung der Steuerfreistellung der Bezüge nach § 7 UmwStG ist eine Eintragung in Zeile 1 der Anlage B vorzunehmen. Bei beschränkt Steuerpflichtigen werden die genannten Grundsätze jedoch nur insoweit angewendet, als diese im Inland auch veranlagt werden und die Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG im Rahmen dieser Veranlagung erfasst werden. Bei ausländischen Anteilseignern ist dies nur dann der Fall, wenn die Anteile (tatsächlich) zu einer inländischen Betriebsstätte gehören oder die Einlagefiktionen des UmwStG (§ 5 Abs. 2 und 3 UmwStG) greifen (s. BMF-Schr. vom 11.11.2011, BStBl I S. 1314, Rn. 05.07 und 05.09). In den übrigen Fällen hat der KapSt.-Abzug bei beschränkt Steuerpflichtigen abgeltende Wirkung (s. § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG bzw. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Die Einnahmen i.S.d. § 7 UmwStG sind in der Weise zu ermitteln, dass das Eigenkapital lt. Steuerbilanz um den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zu kürzen ist, wobei § 29 Abs. 1 KStG zu beachten ist (vgl. KSt 1 F, Erläuterungen zu den Zeilen 93 ff.).

Der nach Abzug der Bezüge gem. § 7 UmwStG verbleibende Betrag ist der außer Ansatz bleibende **Übernahmeverlust i.S.d. § 4 Abs. 6 UmwStG**, soweit das Ergebnis nicht positiv ist. Der Übernahmeverlust ist nach § 4 Abs. 6 Satz 1 UmwStG nicht abzugsfähig. Soweit er auf Anteile entfällt, auf die § 8b Abs. 7 oder 8 KStG Anwendung findet, bleibt der Verlust jedoch abzugsfähig bis zur Höhe der Einnahmen i.S.d. § 7 UmwStG. Das sind diejenigen Fälle, in denen – insbesondere bei Banken – die entsprechenden Anteile dem Handelsbuch zuzurechnen sind und solche Anteile, die bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind (vgl. auch Anlage B, Erläuterungen zu Zeile 1 ff.). Dadurch wird erreicht, dass steuerwirksam werdende Verluste nach § 8b KStG auch in den wirtschaftlich vergleichbaren Fällen des § 4 Abs. 6 UmwStG im Ergebnis abzugsfähig bleiben.

Anders als nach § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 gilt für den Übernahmeverlust nunmehr, dass auch insoweit die sog. Bruttomethode im Fall einer körperschaftsteuerlichen Organschaft zu beachten ist (§ 15 Satz 1 Nr. 2 KStG). Eine Eintragung darf also dann nicht erfolgen, wenn der Übernahmeverlust bei einer Organgesellschaft angefallen ist oder wenn einem Organträger wegen der sog. Bruttomethode ein von einer Organgesellschaft erzielter Übernahmeverlust zugerechnet wird. Bei Organgesellschaften erfolgt die Erfassung ausschließlich in Zeile 26 der Anlage OG und wird gem. § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt (s. Zeile 10 der Mitteilung KSt 2 FO unter A IV. 27). Beim Organträger werden entsprechend festgestellte Beträge in Zeile 22 der Anlage OT mit erfasst und mindern hierüber das zvE.

Sowohl die Bezüge gem. § 7 UmwStG als auch der Übernahmeverlust gem. § 4 Abs. 6 UmwStG sind Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Feststellung der übernehmenden Personengesellschaft und ergeben

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 24b–26d

sich dementsprechend aus dem Feststellungsbescheid. Der Gewinn der Personengesellschaft wird im Regelfall nach der sog. Bruttomethode gesondert und einheitlich festgestellt, sodass die festgestellten Einkünfte unter Außerachtlassung der konkreten steuerlichen Behandlung des Übernahmeverlusts erfolgt. Bei den in Zeile 22b erfassten Einkünften lt. Feststellungsbescheid ist der Übernahmeverlust somit noch in vollem Umfang enthalten. Die Korrektur erfolgt auf der Ebene des Gesellschafters über die Zeile 24b. Die Personengesellschaft hat den Übernahmeverlust gem. § 4 Abs. 6 UmwStG über die Anlage FE-K 1 (Zeile 13; für Beträge, die sich aus der Gesamthandsbilanz ergeben) und Anlage FE-K 2 (Zeile 32; für Beträge, die sich aus einer Ergänzungsbilanz ergeben) zu erklären.

Die **Zeile 25** nennt diverse Einkommenskorrekturen:

- nicht ausgleichsfähige Verluste aus **gewerblicher Tierzucht, Termingeschäften** mit Differenzausgleich i.S.v. § 15 Abs. 4 EStG (mit Einschränkungen für Sicherungsgeschäfte) und **stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften**, bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist;
- nicht ausgleichsfähige Verluste i.Z.m. einem **sog. Steuerstundungsmodell (§ 15b EStG)**. Die Vorschrift betrifft allerdings nur solche Verluste, bei denen der Steuerpflichtige der modellhaften Gestaltung nach dem 10.11.2005 beigetreten ist oder für die nach dem 10.11.2005 mit dem Außenvertrieb begonnen wurde (§ 52 Abs. 25 EStG);
- nicht ausgleichsfähige Verluste i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG aus einer stillen Beteiligung, auf die die Vorschriften des § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 und § 15a EStG sinngemäß anzuwenden sind;
- nicht ausgleichsfähige **Verluste i.S.d. § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG und § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG**.

Die beiden Regelungen sind durch das JStG 2009 neu geschaffen worden und sollen verhindern, dass in Umwandlungsfällen Verluste durch den steuerlichen Rückbezug der Umwandlung nutzbar gemacht werden. Durch den Rückbezug einer Umwandlung könnte anderenfalls erreicht werden, dass einer Körperschaft vor einem schädlichen Anteilserwerb i.S.d. § 8c Abs. 1 KStG auf eine andere Körperschaft, Personengesellschaft oder natürliche Person verschmolzen wird (bzw. Vermögen abspaltet oder die Gesellschaft aufgespalten wird) und dabei in der Übertragungsbilanz das übergehende Vermögen mit einem Wert über dem Buchwert ansetzt. Der dabei entstehende Übertragungsgewinn wäre sodann mit den ansonsten untergehenden Verlusten verrechenbar.

§ 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG erklärt § 2 Abs. 4 UmwStG für entsprechend anwendbar. Demzufolge sind in Fällen der Einbringung Verluste nicht mit dem Einbringungsgewinn des Einbringenden verrechenbar, wenn der Einbringungszeitpunkt durch die zulässige Rückbeziehung nach § 20 Abs. 6 UmwStG vor den Zeitpunkt eines schädlichen Anteilserwerbs i.S.d. § 8c KStG gelegt wird.

Ein nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013 (BGBI I S. 1809) nicht ausgleichsfähiger Verlust ist nicht in Zeile 25, sondern in den Zeilen 66b ff. zu berücksichtigen.

- Kürzung nach § 15 Abs. 4 Satz 2, 3 oder 7 EStG (entsprechend § 10d EStG) um einen möglichen Verlustvor- und -rücktag **innerhalb** der Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht und Termingeschäften mit Differenzausgleich;
- Kürzung nach § 15 Abs. 4 Satz 7 EStG um einen möglichen Verlustvor- und -rücktag **innerhalb** der Einkünfte aus einer stillen Beteiligung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG;
- Kürzung nach § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG, wenn ein einkunftsquellenidentischer Verlustvortrag vorgenommen wird.

In Zeile 25 werden grds. nur solche Verlustverrechnungsbeschränkungen erfasst, die auf der Ebene der Körperschaft angewendet werden. Verlustverrechnungsbeschränkungen, die auf Ebene von Personengesellschaften angewendet werden (z.B. § 15a EStG), an denen die Körperschaft beteiligt ist, sind bereits in dem in Zeile 22b eingetragenen Wert berücksichtigt.

In der **Zeile 25a** sind nicht ausgleichsfähige Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten i.S.d. § 19 Abs. 4 REITG hinzuzurechnen. Insoweit darf nach § 19 Abs. 4 REITG nur ein Ausgleich mit Gewinnen oder Einnahmen aus der Veräußerung von Aktien einer **REIT-AG** oder von Anteilen an anderen REIT-Körperschaften ausgeglichen werden. Demgegenüber sind Gewinne und Einnahmen im vorgenannten Sinne zu kürzen, soweit nach § 19 Abs. 4 REITG ein Verlustausgleich in sinngemäßer Anwendung von § 10d EStG vorgenommen wird. Die Anwendung des § 19 Abs. 4 REITG unterbleibt jedoch insoweit, als die Wertminderung einer Beteiligung auf die Ausschüttung von steuerlich vorbelasteten Erträgen der REIT-AG zurückzuführen ist (vgl. § 19a Abs. 1 Satz 2 REITG). Bei der inländischen REIT-AG ist in der dem Anteilseigner auszustellenden Steuerbescheinigung anzugeben, welcher Teil der Dividende oder des sonstigen Bezugs aus vorbelasteten Gewinnen stammt.

In **Zeile 26** ist der Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG einzutragen.

Nach **§ 6b EStG** braucht der Gewinn, der aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter entstanden ist, dann nicht versteuert zu werden, wenn er als Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf neu beschaffte Ersatzwirtschaftsgüter übertragen wird. Bei nicht sofortiger Ersatzbeschaffung darf der Veräußerungsgewinn zunächst in eine **Reinvestitionsrücklage** eingestellt werden. § 6b Abs. 7 EStG schreibt vor, dass das Einkommen für jedes Wj., in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufzulösenden Rücklagebetrags zu erhöhen ist, wenn bis zum Ablauf der Reinvestitionsfrist kein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft worden ist.

Voraussetzung für die Anwendung des § 6b Abs. 1 bis 3 EStG ist u.a., dass die angeschafften oder hergestellten (Ersatz-)Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer *inländischen* Betriebsstätte gehören (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG). Die Stundung der Steuerschuld gem. § 6b EStG für Gewinne, die bei der entgeltlichen Veräu-

ßerung eines zum Anlagevermögen einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte des Stpfl. gehörenden Anlagen- guts erzielt wurden unter der Voraussetzung, dass diese Gewinne in den Erwerb von Ersatzwirtschaftsgütern reinvestiert werden, die zum Anlagevermögen einer im *Inland* belegenen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehören, ist europarechtswidrig (s. EuGH-Urt. vom 16.4.2015, C-591/13, BFH/NV 2015 S. 941). Die Vorschrift ist insoweit nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar. Damit muss im Rahmen von § 6b EStG auch eine Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter möglich sein, die zu einer EU- bzw. EWR-Betriebsstätte gehören. Auch nach Auffassung des Niedersächsischen FG verstößt der von § 6b EStG geforderte Inlandsbezug gegen Gemeinschaftsrecht (s. Niedersächsisches FG, Urt. vom 1.12.2011, EFG 2012 S. 1031). Die Vorschrift ist nach Auffassung des FG so auszulegen, dass lediglich eine Zugehörigkeit des Reinvestitionsguts zum Anlagevermögen einer im Gemeinschaftsgebiet belegenen Betriebsstätte gefordert werden kann. Die gegen das Urteil des Niedersächsischen FG eingelegte Revision wurde vom BFH mit Beschluss vom 20.8.2012 – I R 3/12 (BFH/NV 2012 S. 1990) zurückgewiesen. Die Vorschrift des § 6b EStG wurde aufgrund der vorstehenden EuGH-Rechtsprechung im Rahmen des **StÄndG** angepasst (vgl. § 6b Abs. 2a EStG).

In **Zeile 26a** ist der **Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG** zu erfassen.

§ 7g EStG ist durch das URefG 2008 geändert worden. Anstelle der bisherigen Ansparsabschreibungen können nunmehr unter bestimmten Voraussetzungen (außerhalb der Bilanz) sog. Investitionsabzugsbeträge berücksichtigt werden.

Körperschaften können danach für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag), wenn

- das Betriebsvermögen des Betriebs am Schluss des Wj., in dem der Abzug vorgenommen wird, 235 000 € nicht überschreitet;
- der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wj. des Abzugs folgenden drei Wj. anzuschaffen oder herzustellen und mindestens bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wj. in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen. Wegen der Europarechtswidrigkeit des Inlandsbezugs i.R.d. § 6b EStG s. Erläuterungen zu Zeile 26;
- der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim FA einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt.

Die Regelung ist nach § 52 Abs. 23 EStG a.F. erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 17.8.2007 enden. Die Vorschrift des § 7g EStG wurde im Rahmen des **StÄndG 2015** geändert. Die Neufassung ist gem. § 52 Abs. 16 Satz 1 EStG erstmals für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in nach dem 31.12.2015 endenden Wj. in Anspruch genommen werden. Bei Investitionsabzugsbeträgen, die in vor dem 1.1.2016 endenden Wj. in Anspruch genommen wurden, ist § 7g EStG in der bisherigen Fassung weiter anzuwenden.

In **Zeile 26b** ist im Jahr der Anschaffung eines Wirtschaftsguts, für das im Jahr 2012 ein Investitionsabzugsbetrag berücksichtigt wurde, i.H.v. 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine gewinnerhöhende Hinzurechnung vorzunehmen. Die Hinzurechnung ist auf den im Jahr 2012 in Anspruch genommenen Abzugsbetrag beschränkt. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten können um den Betrag der Hinzurechnung gemindert werden; entsprechend verringert sich die Bemessungsgrundlage für die AfA. Im Einzelnen vgl. § 7g Abs. 2 EStG. Die Zeilen 26b bis 26d fragen die Hinzurechnungen für Investitionsabzugsbeträge differenziert nach dem Jahr der Inanspruchnahme ab. Die Abfrage soll verwaltungintern sicherstellen, dass sämtliche in den Vorjahren gebildeten Investitionsabzugsbeträge vollständig aufgelöst werden. Bis einschl. VZ 2013 waren die Hinzurechnungen lediglich in einem Gesamtbetrag in der Zeile 26b einzutragen.

In **Zeile 26c** ist im Jahr der Anschaffung eines Wirtschaftsguts, für das im Jahr 2013 ein Investitionsabzugsbetrag berücksichtigt wurde, i.H.v. 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine gewinnerhöhende Hinzurechnung vorzunehmen. In **Zeile 26d** ist im Jahr der Anschaffung eines Wirtschaftsguts, für das im Jahr 2014 ein Investitionsabzugsbetrag berücksichtigt wurde, i.H.v. 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine gewinnerhöhende Hinzurechnung vorzunehmen.

Die **Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 3 und 4 EStG**, wenn die Investitionsabsicht ausgegeben, die Investition nicht innerhalb der dreijährigen Investitionsfrist durchgeführt wird oder wenn das erworbene Wirtschaftsgut nicht im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und dem darauffolgenden Wj. in einer inländischen Betriebsstätte des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird, ist auf der Anlage WA, Zeilen 46 ff. zu erklären.

1.7 Verdeckte Gewinnausschüttungen

Die Zeilen 27 bis 27a behandeln die Auswirkungen von vGA auf das Einkommen.

27-27a

Zeile 27 enthält für die Fälle, in denen der Bilanzgewinn durch eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG verringert worden ist, die Erhöhung des Einkommens. Zuzurechnen ist nur der Betrag der vGA selbst, nicht aber etwa auch die möglicherweise ausgelöste KSt-Erhöhung nach § 38 KStG. In Zeile 27 zu übertragen sind auch die nabz. genossenschaftlichen Rückvergütungen aus Zeile 14 der Anlage GR. Nicht in Zeile 27, sondern in den Zeilen 48, 49 und 64 sind vGA einer Organgesellschaft an den Organträger zuzurechnen (s. Zeile 11 der Anlage OG bzw. Zeile 11 der Anlage OT).

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 27-27a

Die vGA sind auch in Zeile 16 der Anlage WA, dort für Zwecke der Ermittlung einer möglichen KSt-Erhöhung bzw. Verwendung des steuerlichen Einlagekontos angesprochen. Zwischen den in Zeile 27 des Mantelbogens KSt 1 A und den in Zeile 16 der Anlage WA einzutragenden Werten besteht im Regelfall Übereinstimmung. Dies muss jedoch nicht sein. Abweichungen ergeben sich z.B. bei vGA, die den Bilanzgewinn der Körperschaft verringert haben, dem Anteilseigner aber erst in einem späteren Jahr zufließen. In der Zwischenzeit sind sie als Ausschüttungsverbindlichkeit zu passivieren (BFH-Urt. vom 29.6.1994, BStBl II 2002 S. 366).

Zu beachten ist, dass für vGA, die in einem (nach dem 18.12.2006 erlassenen) KSt-Bescheid berücksichtigt werden, § 32a Abs. 1 KStG die Möglichkeit eröffnet, Steuerbescheide gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, erlassen, aufgehoben oder geändert werden können. Diese Regelung dient der korrespondierenden Besteuerung von vGA auf Gesellschafts- und Gesellschafterseite.

In **Zeile 27a** sind die abzuziehenden Gewinnerhöhungen einzutragen, die i.Z.m. bereits versteuerten vGA i.S.d. Zeile 27 stehen. Die Zeile wurde erstmals 2002 neu in den Vordruck aufgenommen und hat ihre Ursache in dem BMF-Schr. vom 28.5.2002, BStBl I S. 603.

Das BMF-Schr. setzt wiederum das BFH-Urt. vom 29.6.1994, BStBl II 2002 S. 366 um, wonach die Folgen einer vGA außerhalb der Steuerbilanz zu ziehen sind, da es sich bei der Vorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG um eine Gewinnermittlungsvorschrift handelt.

Unproblematisch ist die BFH-Rechtsprechung hinsichtlich derjenigen vGA, bei denen der entsprechende Mittelabfluss sich im Jahr der Einkommenserhöhung vollzieht. Schwieriger zu behandeln sind allerdings diejenigen Fälle, bei denen sich in einem Jahr die vGA begründende Einkommensminderung vollzieht, der Abfluss der entsprechenden Mittel bei der Gesellschaft aber erst in einem späteren Jahr stattfindet. Davon betroffen sind insbes. Fälle überhöhter Pensionszusagen oder aber auch – wie im Urteilsfall – Fälle mit überhöhten Tantiemezusagen bzw. generell Fälle, in denen die Annahme einer vGA mit einem Passivposten der Bilanz in Zusammenhang steht.

Das Problem der steuerlich zutreffenden Behandlung besteht darin, dass eine vGA in einem früheren Jahr das Einkommen erhöht hat, sich aber bei Wegfall der entsprechend passivierten Verpflichtung (etwa einer Pensionsrückstellung wegen Tod des Berechtigten) nochmal hinsichtlich desselben Betrags eine Gewinnauswirkung (diesmal innerhalb der Bilanz) ergibt. Dieser möglichen Doppelerfassung begegnet das BMF-Schr. vom 28.5.2002 mit dem Festhalten zweier Zahlenwerte, den sog. Teilbeträgen I und II. Im **Teilbetrag I** wird die Höhe einer vGA bezogen auf einen Passivposten der Bilanz festgehalten, und zwar unabhängig von der Frage, ob insoweit auch tatsächlich eine Einkommenserhöhung gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorgenommen worden ist. Der **Teilbetrag II** dient dazu festzuhalten, inwieweit der Teilbetrag I bei der Einkommensermittlung dem Steuerbilanzgewinn hinzugerechnet werden ist.

Nach Tz. 9 des BMF-Schr. vom 28.5.2002, BStBl I S. 603 sind die beiden Teilbeträge entsprechend der Entwicklung des Passivpostens in der Steuerbilanz fortzuschreiben. Sie sind aufzulösen, soweit die zivilrechtlich bestehende Verpflichtung in der Steuerbilanz gewinnerhöhend aufzulösen ist. Die Gewinnerhöhung, die sich durch die Auflösung der Verpflichtung in der Steuerbilanz ergibt, ist, soweit sie anteilig auf den durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Teil der Verpflichtung entfällt, bis zur Höhe des aufzulösenden Teilbetrags II außerhalb der Steuerbilanz vom Steuerbilanzgewinn zur Vermeidung einer doppelten Erfassung abzuziehen.

BEISPIEL

Jahr 01 (Zähljahr)		Teilbetrag I	Teilbetrag II
Zuführung zu einer Pensionsrückstellung i.H.v.	100 000 €		
Davon gesellschaftsrechtlich veranlasst (vGA)	20 000 €	+ 20 000 €	
Vom Finanzamt einkommenserhöhend berücksichtigt	0 €		0 €
Jahr 02			
Weitere Zuführung zur Pensionsrückstellung i.H.v.	10 000 €		
Davon gesellschaftsrechtlich veranlasst (vGA)	3 000 €	+ 3 000 €	
Vom Finanzamt einkommenserhöhend berücksichtigt	3 000 €		+ 3 000 €
Jahr 03			
Weitere Zuführung zur Pensionsrückstellung i.H.v.	5 000 €		
Davon gesellschaftsrechtlich veranlasst (vGA)	1 500 €	+ 1 500 €	
Vom Finanzamt einkommenserhöhend berücksichtigt	1 500 €		+ 1 500 €
Der berechtigte Gesellschafter verstirbt am 30.6.03, die Rückstellung ist wegen Wegfalls der Verpflichtung zu diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.			
Bestand der Pensionsrückstellung/der Teilbeträge I und II zum 30.6.03	115 000 €	24 500 €	4 500 €

Aufgrund des Wegfalls der Pensionsverpflichtung muss die Gesellschaft die Rückstellung i.H.v. 115 000 € auflösen, es kommt zu einer entsprechenden Gewinn- und Einkommenserhöhung. Da in den Jahren 02 und 03 bereits nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen erhöht wurde, darf es 03 durch den Wegfall des Passivpostens insoweit nicht zu einer nochmaligen Einkommenserhöhung kommen. Daher ist außerhalb der Bilanz der Teilbetrag II i.H.v. 4500 € abzuziehen. Der Betrag wäre in Zeile 27a mit zu erfassen.

Wegen weiterer Beispiele vgl. das BMF-Schr. vom 28.5.2002, BStBl I S. 603, dort Rz. 10 ff.

1.8 Nicht erfolgswirksam gebuchte Einlagen

Hier sind nicht erfolgswirksam gebuchte Einlagen i.S.d. durch das JStG 2007 neu eingefügten § 8 Abs. 3 Satz 4 **28** KStG zu erfassen.

Durch das JStG 2007 sind Regelungen zur sog. korrespondierenden Besteuerung bei vGA und verdeckten Einlagen eingeführt worden. Ein neu eingefügter § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG stellt klar, dass verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Nach dem neuen § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG gilt dies allerdings dann nicht, wenn die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafter gemindert hat. Dadurch wird vermieden, dass auf Gesellschafterebene ein BA-Abzug verbleibt, wenn auf der Gesellschaftsebene eine entsprechende Einkommenserhöhung nicht erfolgt.

Ein Fall der Zeile 28 liegt also etwa dann vor, wenn ein Gesellschafter von seiner GmbH ein Wirtschaftsgut zu einem überhöhten Preis mietet und den Aufwand erfolgswirksam als BA verbucht, während die GmbH zutreffend nur den angemessenen Mietzins als Ertrag und den Mehrbetrag als Einlage in der Kapitalrücklage verbucht.

Bis einschließlich 2005 und in 2006 bis zum 18.12.2006 (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 3 KStG i.d.F. des JStG 2007) stellte sich das steuerliche Gesamtergebnis so dar, dass dem Gesellschafter ein BA-Abzug in voller Höhe verblieb und die GmbH nur den angemessenen Mietzins als Ertrag versteuert hätte. Nunmehr gilt, dass der zutreffend als Einlage verbuchte überhöhte Mietzins außerhalb der Bilanz dem Gewinn wieder hinzuzurechnen ist (§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG) und somit dem BA-Abzug des Gesellschafters ein identisches Einkommen der GmbH gegenübersteht.

In diesem Zusammenhang ist auf die Änderungsvorschrift des § 32a Abs. 2 KStG hinzuweisen, der für den vorstehend geschilderten Sachverhalt die Änderung eines Steuerbescheids gegenüber der Gesellschaft vor sieht, wenn auf der Gesellschafterebene ein Steuerbescheid wegen der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Auch diese Regelung ist erstmals auf verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 18.12.2006 erfolgen (§ 34 Abs. 13b KStG i.d.F. vor Inkrafttreten des Kroatiens-AnpG).

1.9 Nicht abziehbare Aufwendungen laut Anlage A

Zeile 29 enthält die Hinzurechnung der **nabz. Ausgaben**, die den Bilanzgewinn verringert haben (nach Verrechnung mit Erstattungen). Hier einzutragen ist der Übertrag aus Zeile 15 der Anlage A.

Die Hinzurechnung der gesamten Spenden ist hier nur vorläufig und erfolgt im Hinblick auf das für die Berechnung des höchstzulässigen Spendenabzugs besonders definierte Einkommen i.S.v. § 9 Abs. 2 KStG. Der abzugsfähige Teil der Spenden wird in Zeile 56 des Vordrucks wieder abgezogen.

1.10 Beiträge an Pensionsfonds nach § 4e EStG, Verpflichtungsübernahmen nach § 4f EStG und nicht der Körperschaftsteuer unterliegende inländische Vermögensmehrungen und -minderungen

Zeile 30 dient der Korrektur von Aufwendungen, die dadurch entstanden sind, dass eine Körperschaft eine Versorgungsverpflichtung oder eine Versorgungsanwartschaft auf einen Pensionsfonds zur (teilweisen oder vollständigen) Übernahme übertragen hat und ein Antrag nach § 4e Abs. 3 EStG gestellt wurde. Im Falle eines solchen Antrags sind die vorstehenden Aufwendungen erst in den dem Wj. der Übertragung folgenden zehn Wj. gleichmäßig verteilt als BA abzuziehen. Die Versorgungsleistungen sind bei dem Leistungsempfänger dann unter bestimmten Voraussetzungen gem. § 3 Nr. 66 EStG steuerfrei.

Bei der Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds ergibt sich bei der Körperschaft eine Gewinnerhöhung durch den Wegfall der zugrunde liegenden Pensionsrückstellung mit dem Wert i.S.d. § 6a EStG. Gleichzeitig ergeben sich in Höhe des gemeinen Werts der übernommenen Pensionsverpflichtung Aufwendungen durch die Zahlung an den Pensionsfonds. Die Aufwendungen durch die Zahlung an den Pensionsfonds dürften den Wert der Pensionsrückstellung gem. § 6a EStG i.d.R. übersteigen. Stellt die Körperschaft einen Antrag nach § 4e Abs. 3 EStG, ist der Differenzbetrag zwischen der aufgelösten Pensionsrückstellung und der an den Pensionsfonds geleisteten Zahlung in den dem Wj. der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als BA abzuziehen. D.h. in dem Jahr der Übertragung der Pensionsverpflichtung ist in Zeile 30 der vorstehende Differenzbetrag einzutragen, so dass eine Neutralisierung des Vorgangs im Rahmen der Einkommensermittlung erfolgt. In den folgenden zehn Jahren ist jeweils 1/10 des Differenzbetrags mit

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 33–40a

umgekehrtem Vorzeichen in Zeile 30 einzutragen. Wegen weiterer Einzelheiten s. BMF-Schr. vom 26.10.2006, BStBl I S. 709.

In **Zeile 31** sind – ähnlich wie in Zeile 30 – Aufwendungen aus der Übertragung von Verpflichtungen zu erfassen, die bei dem ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben. Die Übertragung einer Verpflichtung kann insbesondere im Wege der Einzelrechtsnachfolge nach § 414 BGB oder im Wege der Sonder- oder Gesamtrechtsnachfolge nach dem UmwG erfolgen. Für die Übertragung solcher Verpflichtungen muss der ursprünglich Verpflichtete dem Erwerber i.d.R. einen Ausgleich leisten, der den Betrag übersteigt, mit dem die Verpflichtung in der Steuerbilanz angesetzt werden darf. Der dadurch im Ergebnis entstehende steuerbilanzielle Aufwand ist gem. § 4f Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG im Wj. der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Jahren gleichmäßig verteilt als BA abziehbar. Das heißt, in dem Jahr der Übertragung der Verpflichtung ist in Zeile 31 eine Neutralisierung des nach der Auflösung eines evtl. Passivpostens verbleibenden Aufwands bis auf 1/15 vorzunehmen. In den folgenden 14 Jahren ist jeweils 1/15 des Differenzbetrags mit umgekehrtem Vorzeichen in Zeile 31 einzutragen.

Ausnahmen von der vorstehenden Verteilung enthält § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG, wenn die Schuldübernahme im Rahmen einer Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils i.S.d. §§ 14, 16 Abs. 1, 3 und 3a EStG sowie des § 18 Abs. 3 EStG erfolgt. Entsprechendes gilt auch, wenn ein Arbeitnehmer unter Mitnahme seiner erworbenen Pensionsansprüche zu einem neuen Arbeitgeber wechselt oder wenn der Betrieb am Schluss des vorangehenden Wj. die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Bst. a bis c EStG nicht überschreitet. Erfolgt die Schuldübernahme in dem Fall einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe, ist ein Veräußerungs- oder Aufgabeverlust um den Aufwand i.S.d. § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG zu vermindern, soweit dieser den Verlust begründet oder erhöht hat. Ein evtl. Rechtsnachfolger des ursprünglichen Verpflichteten ist an die Aufwandsverteilung nach § 4f Abs. 1 Satz 1 bis 6 EStG gebunden. § 4f Abs. 2 EStG ordnet die teilweise entsprechende Geltung des § 4f Abs. 1 EStG für Fälle des Schuldbeitritts und der Erfüllungsübernahme an. Erfüllt eine Verpflichtungsübernahme sowohl die Voraussetzungen des § 4e Abs. 3 EStG als auch des § 4f EStG, ist § 4e Abs. 3 EStG als lex specialis vorrangig anzuwenden.

Die Vorschrift des § 4f EStG ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 enden (§ 52 Abs. 8 EStG).

33–40a Die Zeilen 33 bis 40a bereinigen den Bilanzgewinn um darin enthaltene Bestandteile aus steuerfreien inländischen Vermögensmehrungen (und -minderungen).

Zeilen 33 und 34 nennen die nicht auf das Nennkapital geleisteten Gesellschaftseinlagen. Insbesondere gehören hierhin die im Bilanzgewinn enthaltenen, d.h. erfolgswirksam gebuchten, verdeckten Einlagen, die von Gesellschaftern einer GmbH geleisteten Nachschüsse (§ 26 GmbHG) sowie die sog. Eintrittsgelder in Genossenschaften (H 8.11 [Nichtabzugsfähigkeit des mit Mitgliedsbeiträgen in Verbindung stehenden Aufwands] KStH 2015). Entsprechend der Behandlung bei vGA wird auch bei diesen Einlagen danach differenziert, ob sie nur aktiviert (versprochen) sind (dann Eintrag in Zeile 34) oder bereits zugeflossen sind (Eintrag in Zeile 33). Nur in letzterem Fall ist das steuerliche Einlagekonto (§ 27 KStG) zum Schluss des Wj. bereits zu erhöhen.

Im Falle des Wiederauflebens einer Forderung des Gesellschafters nach vorangegangenem **Forderungsverzicht gegen Besserungsschein** ist der zum Zeitpunkt des Verzichts werthaltige Teil in Zeile 33 als »negative Einlage« zu berücksichtigen. Der Eintritt des Besserungsfalls nach einem im Gesellschaftsverhältnis begründeten (ggf. teilweise) werthaltigen Forderungsverzicht führt zu einem entsprechenden Abgang beim steuerlichen Einlagekonto i.H.d. zum Verzichtszeitpunkt erfolgten Zugangs, wobei dieser Abgang nicht auf den positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos begrenzt ist (s. hierzu Dötsch, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 27 KStG Tz. 63). Die Eintragung erfolgt in Zeile 49 des Vordrucks KSt 1 F als Negativbetrag.

Handelt es sich um eine bloße Einlageforderung (z.B. den Anspruch auf Rückgewähr einer vGA), kann diese zwar aktiviert werden, erhöht aber noch nicht das steuerliche Einlagekonto (BFH-Urt. vom 29.5.1996, BStBl II 1997 S. 92 und vom 31.3.2004, I R 72/03, BFH/NV S. 1423 zur vergleichbaren Fragestellung beim EK 04 im AV sowie Tz. 26 des BMF-Schr. vom 4.6.2003, BStBl I S. 366).

Zusätzlich zu den vorstehend genannten Einlagen ist hier auch ein Erhöhungsbetrag i.S.d. § 23 Abs. 2 und 3 UmwStG mit zu erfassen. In Einbringungsfällen nach § 20 UmwStG kann die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen gem. den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG mit dem Buch- oder einem Zwischenwert ansetzen. Dieser Wert gilt als Veräußerungspreis des Einbringenden und zugleich als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile. Veräußert der Einbringende innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung die erhaltenen Anteile (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) oder erfüllt diese Person eine der Voraussetzungen des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 6 UmwStG, so ist der Einbringungsgewinn rückwirkend im Jahr der Einbringung von der einbringenden Person zu versteuern. In diesem Fall kann die übernehmende Gesellschaft auf Antrag den nachweislich versteuerten Einbringungsgewinn als Erhöhungsbetrag ansetzen (§ 23 Abs. 2 und 3 UmwStG). Dieser erhöht z.B. (anteilig) die AfA der einzelnen i.R.d. Einbringung übernommenen Wirtschaftsgüter. Nach § 23 Abs. 2 Satz 1 HS 2 UmwStG bleibt der Erhöhungsbetrag ohne Auswirkung auf den Gewinn, er ist demzufolge als Einlage aus dem Einkommen auszuscheiden und erhöht das steuerliche Einlagekonto entsprechend. Der Zugang im steuerlichen Einlagekonto ist in Zeile 49 des Vordrucks KSt 1 F mitzuerfassen. Wegen weiterer Einzelheiten s. Rn. 23.07 des BMF-Schr. vom 11.11.2011 (BStBl I S. 1314).

Einlagen, die den Bilanzgewinn nicht erhöht haben, da sie den Rücklagen zugeführt wurden, sind in den Zeilen 33 und 34 nicht zu erfassen.

In **Zeile 34a** ist der Betrag einer Gewinnerhöhung einzutragen, der sich aus der Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts ergibt (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG). Wird z.B. aus dem Ausland ein Wirtschaftsgut in die Bundesrepublik Deutschland verbracht und ist dies dadurch einem inländischen Betrieb zuzurechnen, so begründet dieser Vorgang das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich eines Gewinns aus einer späteren etwaigen Veräußerung dieses Wirtschaftsguts. Diese Begründung des deutschen Besteuerungsrechts gilt als Einlage, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Dies hat zur Folge, dass die im Ausland geschaffenen stillen Reserven, die dort der Besteuerung unterworfen werden können, bei späterer Veräußerung des Wirtschaftsguts im Inland nicht erneut versteuert werden. Die Steuerverstrickung im Inland ist also auf die hier geschaffenen stillen Reserven begrenzt. Ein Zugang im steuerlichen Einlagekonto ergibt sich für diese (fiktiven) Einlagen nach Verw.-Auff. nicht (s. hierzu OFD Rheinland, Vfg. vom 4.10.2011, DB 2011 S. 2461).

In **Zeile 34b** ist ein Ertrag oder eine Gewinnminderung im Zusammenhang mit dem Anspruch auf Auszahlung des KSt-Guthabens zu erfassen (§ 37 Abs. 5 bis 7 KStG). Durch das SEStEG wurde die Realisierung des KSt-Guthabens auf ein ausschüttungsunabhängiges System umgestellt. Für ordentliche Gewinnausschüttungen und Auskehrungen i.R. einer Liquidation vor dem 31.12.2006 gilt letztmalig noch die bisherige Regelung, wonach die Minderung von einer ordentlichen Gewinnausschüttung unter Beachtung der Deckelung nach § 37 Abs. 2a Nr. 2 KStG abhängig ist. Im Jahr 2007 ist eine Realisierung des KSt-Guthabens nicht möglich. Ab 2008 bis einschließlich zum Jahr 2017 wird das KSt-Guthaben auf Basis des zum 31.12.2006 ermittelten KSt-Guthabens (auch bei abweichendem Wj.) jeweils zum 30.9. in zehn gleichen Jahresraten ausgezahlt. Der Auszahlungsanspruch ist bereits per 31.12.2006 zu aktivieren und abzuzinsen. Erträge aus dem KSt-Guthaben sind keine Einkünfte i.S.d. EStG und damit nicht steuerbar. Dementsprechend war der in der Bilanz zum 31.12.2006 oder – bei abw. Wj. – in der Bilanz 2006/2007 auszuweisende Ertrag aus der Aktivierung des Auszahlungsanspruchs außerhalb der Bilanz – ähnlich dem Verfahren bezüglich Investitionszulagen (vgl. Zeile 35) – vom Einkommen abzuziehen. Ändert sich die Höhe des Anspruchs nachträglich zu Ungunsten der Gesellschaft, so ist ein entsprechender Aufwand aus der (teilweisen) Ausbuchung der Forderung entsprechend dem Einkommen wieder hinzuzurechnen.

Zur bilanziellen Behandlung des KSt-Guthabens und der Anwendung von § 37 Abs. 7 KStG vgl. auch das BMF-Schr. vom 14.1.2008, BStBl I S. 280.

Zeile 34c wurde 2007 neu in den Vordruck aufgenommen. Hier ist die Gewinnminderung bzw. der Ertrag i.Z.m. der Verpflichtung zur Entrichtung des KSt-Erhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 5 bis 10 KStG zu erfassen.

Durch das JStG 2008 wurde die Möglichkeit einer KSt-Erhöhung aus der Verwendung des fortgeschriebenen EK 02 auf ein ausschüttungsunabhängiges System umgestellt. Für ordentliche Gewinnausschüttungen und sonstige Leistungen vor dem 1.1.2007 gelten letztmalig noch die bisherigen Regelungen, wonach sich eine KSt-Erhöhung nur im Falle einer Gewinnausschüttung oder sonstigen Leistung einstellen kann. 2007 war eine KSt-Erhöhung i.d.R. ausgeschlossen. Seit 2008 bis einschließlich zum Jahr 2017 wird die KSt-Erhöhung als KSt-Erhöhungsbetrag auf Basis des zum 31.12.2006 ermittelten und festgestellten fortgeschriebenen EK 02 (auch bei abw. Wj.) jeweils zum 30.9. in zehn gleichen Jahresraten fällig. Die Verpflichtung zur Entrichtung des KSt-Erhöhungsbetrags entstand am 1.1.2007 und war in der ersten folgenden Bilanz zu passivieren. Die Gewinnminderung aus dieser Passivierung ist entsprechend § 38 Abs. 10, § 37 Abs. 7 KStG nicht steuerbar und außerhalb der Bilanz dem Einkommen hinzuzurechnen. Ändert sich die Höhe der Verpflichtung nachträglich zu Gunsten der Gesellschaft, so ist ein entsprechender Ertrag aus der (teilweisen) Ausbuchung der Verpflichtung entsprechend vom Einkommen abzuziehen. Wegen weiterer Einzelheiten vgl. KSt 1 F 38 unter »Allgemeines«. In **Zeile 34d** ist eine Zwischensumme zu bilden.

Zeile 35 kürzt den Bilanzgewinn um die darin enthaltenen Investitionszulagen nach § 10 InvZulG 1996, § 9 InvZulG 1999, § 8 InvZulG 2005, § 12 InvZulG 2007 und § 13 InvZulG 2010. Eine zurückzugewährende Investitionszulage ist dem Bilanzgewinn zuzurechnen.

In **Zeile 36** sind die sonstigen steuerfreien inländischen Vermögensmehrungen (außer Investitionszulagen) einzutragen, um die der Bilanzgewinn zu bereinigen ist. In Betracht kommen die nach § 3 EStG steuerfreien Einnahmen, wobei die gem. § 3c Abs. 1 EStG nabz. Ausgaben gegenzurechnen sind. Übersteigen die nach § 3c Abs. 1 EStG nabz. Ausgaben die nach § 3 EStG steuerfreien Einnahmen, ist der Bilanzgewinn entsprechend zu erhöhen. Außer bei bestimmten steuerfreien Zinsen (§ 3 Nr. 21 EStG) sind allerdings kaum Fälle denkbar, in denen eine Körperschaft Tatbestände aus dem Katalog des § 3 EStG (steuerfreie Einnahmen) erfüllt. Insbesondere sind hier keine sog. Sanierungsgewinne zu erfassen. Ein Sanierungsgewinn ist die Erhöhung des Betriebsvermögens, die dadurch entsteht, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden (s. BMF-Schr. vom 27.3.2003, BStBl I S. 240, Rn. 3). Ist der Forderungsverzicht im Rahmen einer Sanierung gesellschaftsrechtlich veranlasst (Einlage) ist eine Eintragung in Zeile 33 vorzunehmen. In den übrigen Fällen (betriebliche Veranlassung) kann eine aufgrund der Sanierungsmaßnahme entstehende Steuer unter den Voraussetzungen des BMF-Schr. vom 27.3.2003, BStBl I S. 240 auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 163 AO abweichend festgesetzt und nach § 222 AO mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO) zunächst unter Widerufsvorbehalt ab Fälligkeit gestundet werden.

Für die Zeile 36 sollte eine nähere Erläuterung über die Art der hier eingetragenen Einnahmen und Ausgaben gegeben werden.

In **Zeile 37a** ist die Einkommenserhöhung aus einer Steuerentstrickung nach § 12 Abs. 1 KStG oder § 16 Abs. 3a EStG hinzuzurechnen. Wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 41–42

Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts (§ 12 Abs. 1 KStG) bzw. sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebs oder eines Teilbetriebs (§ 16 Abs. 3a EStG) ausgeschlossen oder beschränkt, so gilt dies als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert. Handelt es sich bei dem Wirtschaftsgut um eine Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft, so ist allerdings § 4 Abs. 1 Satz 5 und § 15 Abs. 1a EStG zu beachten. Nach § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG tritt bei Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts die Steuerentstrickung nicht sofort durch Fiktion einer Veräußerung ein. Vielmehr wird nach § 15 Abs. 1a EStG die Versteuerung erst dann vorgenommen, wenn später tatsächlich eine Veräußerung der Gesellschaft oder Genossenschaft vorgenommen wird, da eine sofortige Versteuerung nach Art. 10d Abs. 1 der sog. Fusionsrichtlinie nicht zulässig wäre. Entsprechendes gilt bei Auflösung, Kapitalherabsetzung oder Auskehrung aus dem steuerlichen Einlagekonto.

In **Zeile 39d** ist der nach § 12 Abs. 2 **Satz 1** UmwStG bei einer Verschmelzung außer Ansatz bleibende Übernahmegerinn nach Abzug der anteiligen Kosten auf die wegfallende Beteiligung entfällt, ist dieser Teil des Übernahmegerinns nicht hier zu berücksichtigen, sondern in Zeile 12 der Anlage B (mit anschließendem Übertrag in die Zeile 44c des Vordrucks KSt 1A) mit zu erfassen.

Soweit sich nach vorstehender Berechnung ein Verlust ergibt, ist dieser als nabz. Übernahmeverlust – ohne Vorzeichen – gewinnerhöhend in **Zeile 39e** zu erfassen (§ 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Insoweit findet § 8b KStG keine Anwendung.

In **Zeile 40a** ist der **Einbringungsgewinn I** i.S.d. § 22 Abs. 1 UmwStG zu erfassen. Im Falle der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft zum Buchwert oder zu Zwischenwerten gem. § 20 UmwStG hat die einbringende Körperschaft rückwirkend im Jahr der Einbringung einen sog. Einbringungsgewinn I zu versteuern, wenn sie die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Entsprechendes gilt, wenn die einbringende Kapitalgesellschaft die in § 22 Abs. 3 UmwStG geforderten Nachweise nicht erbringt. Nachzuweisen ist, wem die auf Grund der Einbringung erhaltenen Anteile steuerlich zuzurechnen sind. Der Nachweis ist jeweils unaufgefordert bis zum 31.5. der auf die Einbringung folgenden (sieben) Jahre zu erbringen. Wird der Nachweis nicht erbracht, so gelten die Anteile als am Tag nach der Einbringung oder dem entsprechenden Kalendertag in späteren Jahren als veräußert. Der ggf. zu versteuernde Einbringungsgewinn I verringert sich für jedes ab dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr um ein Siebtel (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG). Wegen Einzelheiten s. Rn. 22.01 ff. des BMF-Schr. vom 11.11.2011 (BStBl I S. 1314).

Zu beachten ist, dass in Zeile 40a nur dann eine Eintragung zu machen ist, wenn die tatsächliche Veräußerung in einem späteren Jahr als 2015 erfolgt und dies bei Erstellung der Steuererklärung für 2015 (= Jahr der Einbringung) bereits bekannt ist.

Erfolgt die Anteilsveräußerung bereits im Jahr 2015, so ist hier nichts einzutragen, da der entsprechende Anteilsveräußerungsgewinn dann bereits in Zeile 20 oder 21 mit berücksichtigt worden ist. Dies gilt zumindest dann, wenn der Anteilsveräußerungsgewinn im Jahr der Einbringung dem Einbringungsgewinn entspricht. Dies dürfte i.d.R. der Fall sein. Zu beachten ist jedoch, dass der Anteilsveräußerungsgewinn in diesem Fall nicht nach § 8b KStG über die Eintragung in Zeile 12 der Anlage B steuerfrei gestellt werden darf. Dies liegt daran, dass es sich bei den aufgedeckten stillen Reserven um einen Einbringungsgewinn handelt, der grds. der vollen Besteuerung und nicht der Steuerfreistellung gem. § 8b KStG unterliegt.

1.11 Ausländische Einkünfte und Steuern

41–42 Diese Vordruckzeilen handeln nahezu alle Einkommenskorrekturen auf Grund von Auslandssachverhalten/ ausländischen Einkünften ab. Das Einkommen wird hier um die im Bilanzgewinn enthaltenen entsprechenden Beträge bereinigt durch Übernahme des Ergebnisses der Zeile 33 der Anlage AE nach Zeile 41 des Vordrucks KSt 1 A sowie des Ergebnisses der Zeilen 11 und 14 aller Anlagen AESt nach Zeile 42. Dies sind:

- In den **Zeilen 5–12 der Anlage AE** (vgl. Anlage AE, Erläuterungen zu Zeilen 5–12): nach einem DBA steuerbefreite ausländische Einkünfte (z.B. aus Betriebsstätten im Ausland).
- In den **Zeilen 7–14 der Anlage AESt** (vgl. Anlage AESt, Erläuterungen zu Zeilen 7–14): nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 bis 3 EStG anzurechnende oder abzuziehende ausländische Steuern.

- In den **Zeilen 28–29 der Anlage AE** (vgl. Anlage AE, Erläuterungen zu Zeilen 28–29): Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG sowie anzurechnende ausländische Steuern nach § 12 AStG.
- In **Zeile 30 der Anlage AE** (vgl. Anlage AE, Erläuterungen zu Zeile 30): Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG.

Von der Anlage AESt in die Zeile 42 des Vordrucks KSt 1 A werden nicht die in den Zeilen 7–10 der Anlage AESt (ausländische Einkünfte mit anzurechnender ausländischer Steuer) anzusetzenden ausländischen Einkünfte übertragen, da insoweit keine Steuerfreistellung, sondern eine Steueranrechnung erfolgt. Diese ausländischen Einkünfte sind bereits im Bilanzgewinn berücksichtigt. Ausländische Sachverhalte i.S.d. § 8b KStG sind seit dem Jahr 2014 nicht mehr über die Anlage AE, sondern über die neu geschaffene Anlage B sowie Anlage BE zu erfassen.

Wenn die Gesellschaft **Organträger** ist, hat sie in den Zeilen 41/42 **nur ihre eigenen Einkommenskorrekturen** mit Auslandsbezug einzutragen. Die entsprechenden Werte der Organgesellschaft werden über deren Erklärungsvordruck KSt 1 A (und die Anlage OG der Organgesellschaft und der Anlage OT des Organträgers sowie die Anlage AE/AESt) erfasst und schlagen sich damit (positiv oder negativ) in dem dem Organträger zuzurechnenden Organeinkommen nieder.

1.12 Nicht nach DBA steuerfreie Einkünfte und Gewinnminderungen i.S.d. § 2a EStG

Die **Zeile 43** enthält den Übertrag aus Zeile 38 Sp. 7 der Anlage AE. Danach sind die nach § 2a Abs. 1 EStG **43–44** nicht ausgleichsfähigen ausländischen Verluste bzw. nicht zu berücksichtigenden Gewinnminderungen bei Drittstaatenbeteiligungen dem Bilanzgewinn zuzurechnen (vgl. Anlage AE, Erläuterungen zu den Zeilen 34–38).

Zeile 44 enthält die Kürzung des Bilanzgewinns um den Verlustvortrag gem. § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG. Es ist der Betrag aus Zeile 38 Sp.8 der Anlage AE zu übernehmen. Nach § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG dürfen ausländische nabz. Verluste mit positiven ausländischen Einkünften derselben Art aus demselben Staat in den folgenden VZ verrechnet werden (vgl. Anlage AE, Erläuterungen zu den Zeilen 34–38).

1.13 Inlandssachverhalte i.S.d. § 8b KStG und Einkünftekorrektur in Organschaftssachverhalten

Die Zeilen 44a und 44b betreffen die steuerliche Behandlung von nachträglichen Kaufpreisveränderungen und Veräußerungskosten, die vor oder nach dem Wj. einer unter § 8b Abs. 2 und 3 KStG fallenden Anteilsveräußerung entstanden sind, unter Berücksichtigung des BFH-Urt. vom 22.12.2010 (BStBl II 2015 S. 668) sowie des BFH-Urt. vom 12.3.2014 (BStBl II 2015 S. 658). Bei den Veräußerungskosten und dem Veräußerungspreis handelt es sich um Bestandteile der Gewinnermittlungsformel des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG. Deren Höhe beeinflusst damit unmittelbar die Höhe der nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG zu gewährenden Steuerbefreiung. Nach der vorstehenden BFH-Rspr. sind die in einem anderen Wj. als der Veräußerung der Kapitalbeteiligung entstandenen Veräußerungskosten oder Veränderungen des Kaufpreises bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder Veräußerungsverlusts nach den Grundsätzen des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG in dem VZ, in dem das Wj. der Veräußerung der Beteiligung endet, zu berücksichtigen. Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung (s. BMF-Schr. vom 24.7.2015, BStBl I S. 612). In einem anderen Wj. entstandene Veräußerungskosten oder nachträgliche Veränderungen des Kaufpreises für die Beteiligung erhöhen oder mindern demzufolge die nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG außerbilanziell vorzunehmende **Einkommenskorrektur** in dem VZ, in dem das Wj. der Veräußerung endet. Soweit die Veränderung des Kaufpreises oder die Veräußerungskosten **bilanziell** in anderen Wj. berücksichtigt wurden, ist der steuerbilanzielle Gewinn dieser Wj. und der steuerbilanzielle Gewinn des Jahres, in dem die Veräußerung erfolgt ist, außerbilanziell entsprechend zu korrigieren.

Korrekturen sind hiernach wie folgt erforderlich:

- Veranlagung für den VZ, in dem das **Wj. der Veräußerung** endet:
 - (1) Außerbilanzielle Berücksichtigung der in einem anderen Wj. entstandenen Aufwendungen bzw. Erträge. Die Berücksichtigung der Aufwendungen bzw. Erträge erfolgt über die Eintragung in **Zeile 44a**.
 - (2) Berücksichtigung der in einem anderen Wj. entstandenen Veräußerungskosten oder Kaufpreisveränderungen bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder Veräußerungsverlusts gem. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG i.R.d. Einkommensermittlung. Die Eintragung des Veräußerungsgewinns unter Berücksichtigung der vorstehenden Veräußerungskosten oder Kaufpreisänderungen erfolgt in **Zeile 12 der Anlage B**; die Eintragung eines Veräußerungsverlusts erfolgt in **Zeile 14 der Anlage B**.
- Veranlagungen für (**andere**) VZ, in denen die Veräußerungskosten oder die Kaufpreisveränderungen **entstanden sind**: Außerbilanzielle Neutralisierung von Aufwendungen bzw. Erträgen, soweit sich diese steuerbilanziell ausgewirkt haben. Die Neutralisierung in dem VZ außerhalb der Anteilsveräußerung erfolgt über die Eintragung in **Zeile 44b**.

In der **Zeile 44c** wird das Einkommen um in- und ausländische **steuerfreie Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG (einschließlich nach DBA steuerfreier Beteiligungserträge) und Gewinne** bzw. Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 2 und 3 Satz 3 KStG bereinigt. Der Betrag ist aus Zeile 21 der Anlage B zu übernehmen. Die vorstehenden Einkommensteile werden ab dem Jahr 2014 insgesamt über die Anlage B sowie Anlage BE erfasst. Die bis dahin gültigen Zeilen 44b bis 44o des Vordrucks KSt 1 A sind entfallen.

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 48–49c

Nach der Überschrift in Zeile 44c sind hier jedoch keine Eintragungen zu machen, wenn die Gesellschaft selbst **Organgesellschaft** ist. Hintergrund dafür ist, dass für die Anwendung des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG bei Organschaften gilt, dass auf der Ebene der Organgesellschaft diese Vorschriften nicht angewandt werden (§ 15 Satz 1 Nr. 2 KStG). Die entsprechenden Beträge werden vielmehr gemäß § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt (s. Zeile 3 ff. des Feststellungsbescheids KSt 1 FO unter A IV. 27) und auf dieser Grundlage beim Organträger berücksichtigt (s. Zeile 14 ff. der Anlage OT). Dort erfolgt dann die Steuerfreistellung nach § 8b KStG bzw. die Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen i.Z.m. den in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteilen, soweit die persönlichen Voraussetzungen vom Organträger erfüllt werden (sog. Bruttomethode). Handelt es sich bei dem Organträger z.B. um eine natürliche Person, so wird bei dieser § 8b Abs. 1 bis 6 KStG nicht angewandt, da natürliche Personen nicht dem KStG unterliegen. Bei Organträgern sind hier bzgl. der von Organgesellschaften zugerechneten Beträge keine Eintragungen zu machen, da die entsprechenden Einkommenskorrekturen insoweit aus der Anlage OT (s. Erläuterungen zu Zeile 14 ff.) übernommen werden und sich in Zeile 64 des Mantelbogens KSt 1 A niederschlagen. In der **Zeile 44d** wird das Einkommen von Organgesellschaften um § 8b-KStG-Sachverhalte korrigiert, für die die sog. Bruttomethode des § 15 Abs. 1 Nr. 2 KStG keine Anwendung findet. Das heißt die entsprechenden Korrekturen sind unmittelbar auf der Ebene der Organgesellschaft durchzuführen und werden nicht in das Feststellungsverfahren gemäß § 14 Abs. 5 KStG einbezogen. Der entsprechende Betrag setzt sich aus den Beträgen lt. Zeilen 13a, 13b und 16 bis 18 der Anlage B zusammen und ist als Summe aus der Zeile 22 der Anlage B zu übernehmen.

In **Zeile 45** ist eine Zwischensumme zu bilden.

In **Zeile 46** sind negative Einkünfte, die in dem Betrag lt. Zeile 45 enthalten sind, zu erfassen, die in einem anderen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Grundlage für die Einkünftekorrektur ist § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG. Nach der ursprünglichen Gesetzesbegründung (s. BT-Drs. 14/6882 S. 37) soll hierdurch bei doppelt ansässigen Gesellschaften verhindert werden, dass Verluste im Inland und Ausland doppelt oder aufgrund entsprechender nationaler Regelungen ausländischer Staaten stets zu Lasten von Deutschland berücksichtigt werden. Wegen Einzelheiten hierzu s. *Dötsch*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 KStG Tz. 240 ff.

1.14 Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme bei Organschaftsverhältnissen

48–49c In den **Zeilen 48 und 49** wird der Bilanzgewinn von **Organträgern und Organgesellschaften** um die darin enthaltene Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme auf Grund des organschaftlichen Gewinnabführungsvertrags bereinigt. Wegen Einzelheiten dazu siehe Anlage OT, Erläuterungen zu Zeilen 12 und 25. Die Zurechnung des Einkommens erfolgt wieder in den Zeilen 64 bis 66.

Dass die Organschaft im Hauptvordruck an zwei verschiedenen Stellen angesprochen ist, liegt am Spendenabzug, der bei Organgesellschaft und Organträger getrennt erfolgt und jeweils eine eigenständige Berechnung des abzugsfähigen Höchstbetrags erfordert.

In **Zeile 49a** sind wegen der Zinsschranke (§§ 4h EStG, 8a KStG) sämtliche **Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG** zu erfassen. Einzutragen ist in dieser Zeile der Zinsaufwand; die abzugsfähigen Zinsen werden über die Anlage Zinsschranke ermittelt und in Zeile 49b eingetragen.

Dies gilt allerdings nur, wenn der Gesamtbetrag der Zinsaufwendungen mindestens 3 Mio. € beträgt oder wenn ein Zins- oder EBITDA-Vortrag zum Ende des vorangegangenen Wj. festgestellt wurde. Weiter ist die Anlage Zinsschranke auszufüllen und damit die Eintragung in Zeile 49a vorzunehmen von Organträgern, die nicht zugleich Organgesellschaft sind.

Nach der Ergänzung des EStG durch § 4h sind Zinsaufwendungen nur noch nach Maßgabe dieser Vorschrift – für Körperschaftsteuerpflichtige unter Beachtung der Modifizierungen durch § 8a KStG – abzugsfähig. Demzufolge gilt im Grundsatz, dass Zinsaufwendungen generell steuerlich nicht mehr abzugsfähig sind, soweit nicht die Voraussetzungen für einen (ggf. teilweisen) Abzug nach §§ 4h EStG, 8a KStG vorliegen.

Dem folgend werden in den Erklärungsvordrucken zunächst sämtliche Zinsaufwendungen dem Gewinn hinzugerechnet und auf einer zweiten Stufe der Gewinn wieder insoweit gemindert, als abzugsfähige Zinsen vorliegen.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn offenkundig ist, dass die Regelungen zur Zinsschranke nicht anwendbar sind. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn der Nettozinsaufwand, d.h. Zinsaufwendungen abzgl. Zinserträge, unter der Freigrenze von 3 Mio. € liegt. Der Nettozinsaufwand wird über die Zeilen 7 bis 10 der Anlage Zinsschranke ermittelt. Eine Abgabe der Anlage Zinsschranke und eine Eintragung in Zeile 49a sind indes bereits vorgesehen, wenn allein die Zinsaufwendungen mindestens 3 Mio. € betragen.

Weiter ist eine Eintragung – unabhängig von der Höhe der Zinsaufwendungen – vorzunehmen, wenn zum Ende des vorangegangenen Wj. ein Zins- oder EBITDA-Vortrag festgestellt wurde. Ein Zinsvortrag ist auch dann auf seine Abzugsfähigkeit hin zu überprüfen, wenn der Zinssaldo des laufenden Jahres nicht 3 Mio. € übersteigt. Ein EBITDA-Vortrag entsteht nach dem Wortlaut des § 4h Abs. 1 Satz 3 HS 2 EStG nicht in Wj., in denen § 4h Abs. 2 EStG die Anwendung von § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG ausschließt.

Des Weiteren sind hier keine Eintragungen vorzunehmen, wenn es sich um eine Organgesellschaft handelt. Da nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG die Vorschrift des § 4h EStG nicht bei der Organgesellschaft, sondern erst auf der Ebene des Organträgers anzuwenden ist, kann eine Zurechnung nicht abzugsfähiger Zinsen in diesen Fällen

nicht erfolgen. Vorstehendes gilt gleichermaßen, wenn es sich bei dem Organträger – aufgrund einer doppel- oder mehrstöckigen Organschaft – gleichzeitig um eine Organgesellschaft handelt.

In **Zeile 49b** sind die nach Anwendung des § 8a KStG, § 4h EStG (**Zinsschranke**) abziehbaren Zinsaufwendungen abzuziehen. Der Betrag ist aus Zeile 14 der Anlage Zinsschranke hierher zu übernehmen. Bei Organgesellschaften sind hier keine Eintragungen vorzunehmen. § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG regelt, dass bei Organgesellschaften § 4h EStG nicht anzuwenden ist und Organgesellschaften und Organträger als ein Betrieb i.S.d. Vorschrift gelten. Dernzufolge erfolgt die Prüfung der Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen erst auf der Stufe des Organträgers. Die entsprechenden Daten der Organgesellschaft werden gemäß § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt (s. Zeilen 16 bis 19 des Feststellungsbescheids KSt 1 FO unter A IV. 27) und auf dieser Grundlage beim Organträger berücksichtigt (s. Zeilen 30 bis 35 der Anlage OT).

Bei einem Organträger sind dementsprechend hier auch die entsprechenden Beträge der Organgesellschaft(en) zu berücksichtigen. In **Zeile 49c** ist eine Zwischensumme zu bilden.

1.15 Zusammenfassung der Ergebnisse mehrerer Wirtschaftsjahre und Berücksichtigung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte

Zeile 50 betrifft den Fall, dass im Kj. 2015 mehrere Wj. enden (z.B. bei Umstellung auf das Kj.).

50–54**BEISPIEL**

2015 enden

- das erste Rumpf-Wj. 1.1.2015 – 30.6.2015,
- aufgrund der erneuten Umstellung zurück auf das Kj. das Wj. 1.7.2015 – 31.12.2015.

Der Gewinn ist in dem VZ zu erfassen, in dem das Wj. endet, d.h. **beide** Wj.-Ergebnisse sind in der KSt-Erläuterung 2015 zu erfassen (§ 7 Abs. 4 Satz 2 KStG). Das geschieht technisch in der Weise, dass für das Rumpf-Wj. ein **zweiter** Mantelbogen KSt 1 A (ggf. mit Anlagen) übermittelt wird, dessen Endsumme in Zeile 49c gebildet und dann in **Zeile 50** des Mantelbogens KSt 1 A für das volle Kj. übertragen wird. Ab Zeile 54 erfolgt die Berechnung gemeinsam für beide Wj.

Zu einer notwendigen Aufteilung eines 2015 ausgeglichenen Verlustvortrags aus dem Beitrittsgebiet auf die beiden Wj. vgl. Erläuterungen zur Anlage KSt 1 F - 2 WJ.

In **Zeile 51** sind die während einer beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte einzutragen (lt. gesondertem Vordruck KSt 1 C). Die Regelung wurde mit dem JStG 2009 eingeführt und soll sicherstellen, dass in Fällen, in denen im Kj. sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Steuerpflicht vorliegen, auch die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte zu veranlagen sind (entspricht § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG).

Zeile 54 nennt die »Summe der Einkünfte« (vgl. dazu R 7.1 KStR 2015). Bei Körperschaften, die den Vordruck KSt 1 A auszufüllen haben, ist die Summe der Einkünfte mit den gewerblichen Einkünften identisch.

Gebraucht wird diese Rechengröße für die Berechnung des Höchstbetrags für den Abzug steuerbegünstigter Zuwendungen sowie der Anrechnung ausländischer Steuern gem. § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG. Bei Organkreisen mit ausländischen Einkünften bei einem oder mehreren ihrer Organglieder ist dieser Wert der Organgesellschaft in dieser Zeile abzüglich der von ihnen selbst versteuerten Einkommensteile (z.B. Übertragungsgewinn gemäß § 11 UMWStG, von der Organgesellschaft geleistete Ausgleichszahlungen) nach Zeile 26 der entsprechenden Anlage OT zu übertragen. Der Betrag wird gemäß § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt (s. Zeile 12 des Feststellungsbescheids KSt 1 FO unter A IV. 27) und ist auf dieser Grundlage beim Organträger zu berücksichtigen.

1.16 Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke sowie Hinzurechnungen nach § 2a EStG

Die Vordruckzeile 56 betrifft den Abzug von Zuwendungen. Alle gezahlten Zuwendungen (Spenden und Beiträge) werden, um die zutreffende Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Spendenhöchstbetrags zu erhalten, zunächst in Zeile 14 der Anlage A als nabz. Ausgaben dem Bilanzgewinn zugerechnet. Über den steuerlich zulässigen Abzug wird in **Zeile 56** des Vordrucks KSt 1 A entschieden.

§ 9 Abs. 2 Satz 1 KStG definiert den Begriff des Einkommens i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG als eine der Bemessungsgrundlagen für den Höchstbetrag des Abzugs von Zuwendungen. Nach § 9 Abs. 2 KStG gilt als Einkommen i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG das Einkommen vor Abzug der in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bezeichneten Zuwendungen und vor dem Verlustabzug nach § 10d EStG. Maßgebend ist das Einkommen des VZ (s. R 9 Abs. 4 KStR 2015). Der besondere Einkommensbegriff des § 9 Abs. 2 Satz 1 KStG hat zur Folge, dass i.R.d. Einkommensermittlung der Körperschaft alle Spenden und Mitgliedsbeiträge, die den Bilanzgewinn gemindert haben, zunächst als nabz. Ausgabe in vollem Umfang wieder hinzugerechnet werden und erst anschließend über die Höhe des Abzugs der Zuwendungen entschieden wird.

Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007, BGBI I S. 2332 wurde für die geleisteten Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) der Höchstbetrag für den Abzug gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG von bisher 5 % bzw. 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte auf 20 % für alle förderungs-

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 63a–66a

würdigen Zwecke vereinheitlicht. Weiterhin wurde der Höchstbetrag anhand der Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter von zwei auf vier Promille angehoben.

Der zeitlich begrenzte Vortrag für den Abzug von Großspenden und der zusätzliche Höchstbetrag für Spenden an Stiftungen wurden durch einen zeitlich unbegrenzten Spendenvortrag und eine gesonderte Feststellung desselben für alle Spenden ersetzt (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 und 10 KStG).

Weiterhin wurden die §§ 48 und 49 sowie die Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV aufgehoben. Entsprechende Regelungen finden sich nun in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bzw. in der erweiterten Aufzählung der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Abs. 2 AO.

Die geltend gemachten Zuwendungen müssen durch Zuwendungsbestätigungen nachgewiesen werden (bei Beteiligung an einer Personengesellschaft ggf. über das Betriebsfinanzamt und die Anlage FE 3). Muster für die Zuwendungsbestätigung und Anweisungen, wie diese auszufüllen sind, enthält das BMF-Schr. vom 7.11.2013, BStBl I S. 1333. Für den Zuwendungsnachweis genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts

- bei Zuwendungen in Katastrophenfällen unter den Voraussetzungen des § 50 Abs. 2 Nr. 1 EStDV,
- bei Zuwendungen von nicht mehr als 200 € unter den Voraussetzungen des § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStDV.

Bei Sachspenden müssen aus der Spendenbescheinigung der Wert und die genaue Bezeichnung der gespendeten Sache ersichtlich sein (BFH-Urt. vom 22.10.1971, BStBl II 1972 S. 55). Bei sog. Durchlaufspenden ist die Verwendung durch den Letztempfänger maßgebend (BFH-Urt. vom 18.7.1980, BStBl II 1981 S. 52 und vom 12.9.1990, BStBl II 1991 S. 258).

Die **abziehbaren Zuwendungen** für steuerbegünstigte Zwecke sind aus Zeile 99 des Mantelbogens KSt 1 A hier in **Zeile 56** zu übernehmen.

In Zeile 57 werden die Beträge nach § 2a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 EStG 1997 i.V.m. § 52 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG und § 2 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 AuslInvestmG erfasst. Unabhängig davon, ob der betreffende ausländische Staat auch einen dem deutschen § 10d EStG entsprechenden Verlustabzug kennt, bleibt es **nicht endgültig** bei dem Vorteil des nur bis 1998 möglichen Abzugs von Verlusten aus DBA-Staaten für die Gesellschaft. § 52 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG i.V.m. § 2a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 EStG 1997 (früher: § 2 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 AuslInvestmG i.V.m. § 2a Abs. 3 Satz 6 EStG 1997) regelt, dass spätere Gewinne aus dem ausländischen Staat, die an sich nach dem DBA steuerfrei sind, bis zur Höhe des in früheren Jahren berücksichtigten DBA-Verlusts **bis 2008** nachzuversteuern sind. Bei einer Gesamtbetrachtung ist § 2a Abs. 3 EStG 1997 bzw. § 2 AuslInvestmG eine Art Darlehens- oder Stundungsregelung. Zur Sicherung dieser Nachversteuerung wird der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete (verbleibende) Betrag nach § 52 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG i.V.m. § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 und § 10d Abs. 4 EStG weiterhin gesondert festgestellt.

In **Zeile 57** ist der **Hinzurechnungsbetrag nach § 52 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG i.V.m. § 2a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 EStG 1997** (und dem früheren § 2 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 AuslInvestmG i.V.m. § 2a Abs. 3 Satz 6 EStG 1997) im Fall der Nachversteuerung in Gewinnjahren einzutragen. Eine zusammengefasste Berücksichtigung dieses Betrages mit den Hinzurechnungen bzw. Kürzungen laut Zeile 41 ist nicht möglich, da nach dem gesetzlichen Wortlaut des § 2a Abs. 2 Satz 3 und Abs. 4 EStG 1997 bzw. des § 2 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 AuslInvestmG die Korrekturen bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu erfolgen haben. **Zeile 63** enthält eine Zwischensumme.

1.17 Kürzung laufender Verluste aufgrund schädlicher Beteiligungserwerbe i.S.d. § 8c KStG und in Umwandlungsfällen sowie Einkommenszurechnung bei Organschaft

63a–66a In **Zeile 63a** ist ein nicht ausgleichsfähiger Verlust des **laufenden** Jahres hinzuzurechnen, der wegen § 8c KStG anteilig oder in voller Höhe nicht berücksichtigungsfähig ist. In Organschaftsfällen erfolgt die Verlustkürzung lt. Zeile 63a unmittelbar oder mittelbar auf der Ebene der Organgesellschaft, wenn der schädliche Anteilserwerb i.S.d. § 8c KStG grds. auf deren Ebene erfolgt ist. Dadurch wird dem Organträger ein um den nach § 8c KStG nicht berücksichtigungsfähigen Verlust erhöhtes Einkommen der Organgesellschaft zugerechnet.

Nach § 8c KStG sind laufende Verluste und ein evtl. bestehender Verlustvortrag nicht mehr nutzbar, soweit innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren ein sog. schädlicher Anteilserwerb stattfindet. Werden innerhalb dieser fünf Jahre mehr als 25 % bis zu 50 % der Anteile an einer Körperschaft erworben, so gehen bestehende Verluste entsprechend quotal unter. Werden mehr als 50 % der Anteile erworben, so gehen Verluste vollständig unter. Eine Ausnahme vom Verlustuntergang ist dann zu beachten, wenn ein Fall der sog. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Satz 6 KStG) oder der Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) vorliegt. Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG ist zurzeit nicht anzuwenden. Wegen Einzelheiten s. A I. 2.4.2.

Entsprechendes gilt, wenn der Erwerb durch eine dem Erwerber nahe stehende Person erfolgt oder ein einem Erwerb vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Das Gesetz nennt beispielhaft eine Kapitalerhöhung, durch die sich die Beteiligungsquoten in schädlichem Umfang verändern. Als Erwerber gilt auch eine Gruppe von (nicht nahe stehenden) Personen mit gleichgerichteten Interessen. Wegen weiterer Einzelheiten vgl. das BMF-Schr. vom 4.7.2008, BStBl I S. 736.

Bei einem schädlichen Anteilserwerb i.S.d. § 8c KStG während des laufenden Wj. kann ein bis zu diesem Zeitpunkt in diesem Wj. erzielter Gewinn mit dem bisher noch nicht genutzten Verlust verrechnet werden (vgl. BFH-Urt. vom 30.11.2011, BStBl II 2012 S. 360). Die Finanzverwaltung ging bis dahin davon aus, dass ein bis zum

(schädlichen) Beteiligungserwerb erzielter Gewinn nicht mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden kann (vgl. BMF-Schr. vom 4.7.2008, BStBl I S. 736 Rz. 31).

BEISPIEL

(entnommen aus *Dötsch*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8c KStG Tz. 81)

Für die V-GmbH wurde zum 31.12.01 ein Verlustvortrag i.H.v. 3 Mio. € festgestellt. Zum 30.6.02 veräußert der bisherige Anteilseigner (V) seine Alleinbeteiligung an E. Die V-GmbH erwirtschaftet im VZ 02 einen Gewinn von 5 Mio. €; davon entfallen auf das erste Halbjahr 2 Mio. €. Nach dem BFH-Urt. vom 30.11.2011 (BStBl II 2012 S. 360) verbietet § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nicht, den Gewinn des ersten Halbjahrs 02 mit dem Verlustvortrag aus dem Vorjahr zu verrechnen.

Ungeklärt ist, ob und ggf. inwieweit bei einer solchen Verrechnung die Regelungen zur Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG gelten. Dazu ausführlich mit Darstellung mehrerer Varianten s. *Grieser/Faller* (DStR 2012 S. 1007, 1009).

§ 8c KStG wurde durch das MoRaKG um einen Absatz 2 erweitert, dessen Wirksamkeit von der Zustimmung der EU-Kommission abhing. Die Regelung zielt darauf ab, bei einem schädlichen Erwerb von Anteilen einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft i.S.v. § 2 Abs. 3 WKBG vom 12.8.2008, BGBl I S. 1672 durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft (§ 2 Abs. 1 WKBG) den Verlustabzug insoweit zu erhalten, als auf stille Reserven des steuerpflichtigen inländischen Betriebsvermögens der Zielgesellschaft entfällt. Im Ergebnis wird also § 8c Abs. 1 KStG für diese Gesellschaften teilweise suspendiert. Da die EU-Kommission die erforderliche Zustimmung nicht erteilt hat (s. Pressemitteilung der EU-Kommission IP/09/1449 sowie *Dörr*, NWB 2009 S. 3499, 3504), ist § 8c Abs. 2 KStG zu keinem Zeitpunkt in Kraft getreten.

Wegen einer möglichen Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG s. Beschluss des FG Hamburg vom 4.4.2011, 2 K 33/10 (DB 2011 S. 1259; Az. des BVerfG: 2 BvL 6/11). In einem weiteren (rkr.) Beschluss vom 17.4.2012 (EFG 2012 S. 1586) hat das FG Hamburg mit identischer Begründung die Aussetzung der Vollziehung bei Versagung des Verlustabzugs nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (schädlicher Anteilserwerb von mehr als 50 %) gewährt. Im Hinblick auf das beim BVerfG anhängige Verfahren (Az. 2 BvL 6/11) hat der BFH seine Entscheidung im Verfahren I R 31/11 bis zum Ergehen der BVerfG-Entscheidung ausgesetzt.

Hinweis zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG:

Durch Beschluss vom 26.1.2011 (C 7/2010, K [2011] 275; DB 2011 S. 2069) hat die EU-Kommission die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG rückwirkend als mit dem EU-Beihilferecht nicht vereinbar erklärt. Die Bundesregierung hat hiergegen Nichtigkeitsklage erhoben (s. BT-Drs. 17/7524 S. 21). Nachdem sich herausgestellt hat, dass die Klage der Bundesrepublik um einen Tag verspätet eingelegt und deshalb vom EuG (s. Beschluss des EuG vom 18.12.2012, IStR 2013 S. 101) abgewiesen wurde, blieb den betroffenen Unternehmen noch die Hoffnung auf einen für sie positiven Ausgang eines der von den Unternehmen betriebenen Klageverfahrens (s. hierzu *Olbing*, GmbH-StB 2013 S. 89). Das EuG hat jedoch mit zwei Urteilen vom 4.2.2016 (»Heitkamp Bau«, T-287/11 und »GFKL«, T-620/11) Klagen gegen die Kommissionsentscheidung zur Sanierungsklausel als unbegründet abgewiesen (s. DB 2016 S. M11). Das durch die Bundesregierung gegen den Beschluss des EuG eingelegte Rechtsmittel (Az. C-102/13P) wurde mit Beschluss des EuGH v. 3.7.2014 (DStR 2014 S. 9) als unbegründet zurückgewiesen. Die gewährten Beihilfen wurden zwischenzeitlich von den Betroffenen zurückgefördert. Nach dem Wortlaut des Beschlusses der Europäischen Kommission ist die Sanierungsklausel aufzuheben.

Im Rahmen des sog. Betreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes ist § 8c Abs. 1a KStG nicht aufgehoben, jedoch »suspendiert« worden (s. hierzu § 34 Abs. 6 KStG).

In **Zeile 63a** sind zudem in Umwandlungsfällen die Beschränkungen zu beachten, die sich aus § 2 Abs. 4 Satz 1 und 2 sowie § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG ergeben. In **Zeile 63b** ist eine Zwischensumme zu bilden.

Die **Zeilen 64 und 66** enthalten die Einkommenszurechnung bei organisch verbundenen Unternehmen, gegenläufig zur Bereinigung um die Ergebnisübernahme in den Zeilen 48 und 49. Zu ihrer Erläuterung und der Begründung der Einkommenszurechnung an dieser Stelle vgl. die Erläuterungen zu Zeile 25 der Anlage OT. In **Zeile 64b** ist im Falle einer Abspaltung von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft (§ 15 UmwStG) oder auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG) ein entfallender laufender Verlust des VZ 2015 zu erfassen. Der Verlust des laufenden VZ mindert sich in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen übergeht. In der Regel wird man hierbei auf den Spaltungsschlüssel abstehen, da sich dieser am gemeinen Wert der übergehenden bzw. zurückbleibenden Wirtschaftsgüter orientiert (vgl. *Dötsch/Pung*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 15 UmwStG Tz. 231). Wegen weiterer Einzelheiten s. Rn. 15.41 des BMF-Schr. vom 11.11.2011, BStBl I S. 1314. In den **Zeilen 64a und 64c** sind jeweils Zwischensummen zu bilden.

In **Zeile 65** ist – nur von Organgesellschaften – anzugeben, ob der Organträger eine Ausgleichszahlung i.S.d. § 16 KStG geleistet hat. Diese Beträge hat die Organgesellschaft ausnahmsweise als eigenes Einkommen zu versteuern. Der Betrag ergibt sich aus Zeile 15 der Anlage OG. Auf Seiten des Organträgers ist dieser Betrag in Zeile 24 Anlage OT zu erfassen. Die durch den Organträger geleistete Ausgleichszahlung wird bei dessen Einkommensermittlung abgezogen, um eine Doppelberücksichtigung auszuschließen.

In **Zeile 66** ist das dem Organträger zuzurechnende Einkommen zu berücksichtigen. Der Betrag ist aus Zeile 18 der Anlage OG zu übernehmen. Ein positives Einkommen ist mit negativem Vorzeichen, ein negatives Einkommen als positivem Vorzeichen zu erfassen. Nach dieser Einkommenszurechnung zum Organträger beträgt das eigene Einkommen der Organgesellschaft grds. 0 €. Eine Ausnahme gilt für den Fall, dass der Organträger oder die Organgesellschaft eine Ausgleichszahlung i.S.d. § 16 KStG geleistet hat, da diese (zzgl. der hierauf entfallenden KSt) von der Organgesellschaft als eigenes Einkommen zu versteuern ist.

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 66b–66g

In **Zeile 66a** ist eine Zwischensumme zu bilden.

1.18 Ausgleichs- und Verrechnungsverbot für positive Einkünfte des übertragenden bzw. einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum einer Umwandlung (§ 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG)

66b–66g Durch das AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013 (BGBl I S. 1809) wurde § 2 Abs. 4 UmwStG um die Sätze 3 bis 6 erweitert. Nach § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ist der Ausgleich oder die Verrechnung von **positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum** mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und einem Zinsvortrag des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig. Die Regelung gilt gemäß § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG für **Einbringungen** in Kapitalgesellschaften entsprechend. Verfahrensrechtlich wirkt sich das **Ausgleichs- und Verrechnungsverbot** i.R.d. Veranlagung des **übernehmenden Rechtsträgers** oder i.R.d. Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags aus.

Nach bisheriger Rechtslage war es zulässig, Gewinne des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers zu verrechnen (vgl. BFH-Urt. v. 7.8.2002, BFH/NV 2003 S. 205).

Unter positiven Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ist der anteilige Gewinn des übertragenden Rechtsträgers zu verstehen, der auf den steuerlichen Interimszeitraum, d.h. auf die Zeit zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag (i.d.R. 31.12.) und dem Tag der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister entfällt. Um die positiven Einkünfte im vorstehenden Sinne bestimmen zu können, wird – streng genommen – ein **steuerlicher Zwischenabschluss** auf den Tag der Handelsregistereintragung benötigt. Die Gewinnermittlung des übernehmenden Rechtsträgers für das Wj., in das der Interimszeitraum fällt, enthält die Ergebnisermittlung des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers und umfasst einen Zeitraum, der in aller Regel nicht mit dem Interimszeitraum übereinstimmt. Anhand der regulären steuerlichen Ergebnisermittlung des übernehmenden Rechtsträgers ist eine Anwendung des § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG deshalb nicht möglich. Gegebenenfalls ist eine Schätzung des steuerlichen Ergebnisses für den Interimszeitraum unter Zugrundelegung der Handelsbilanz vorzunehmen.

Nicht unter das Ausgleichs- und Verrechnungsverbot fallen Gewinne, die bei dem übertragenden Rechtsträger bis zum steuerlichen Übertragungstichtag anfallen und folglich noch bei ihm zu versteuern sind; dazu gehört auch ein Übertragungsgewinn (s. *Dötsch*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 2 UmwStG Tz. 116).

Nach § 2 Abs. 4 Satz 6 UmwStG gelten die Sätze 3 bis 5 nicht, wenn **übertragender und übernehmender Rechtsträger** vor Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags **verbundene Unternehmen** i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB sind. Das heißt, in solchen Fällen greift beim übernehmenden Rechtsträger das Ausgleichs- und Verrechnungsverbot nicht. Wegen Einzelheiten s. *Dötsch*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 2 UmwStG Tz. 127.

Nach § 27 Abs. 12 UmwStG sind die Sätze 3 bis 6 des § 2 Abs. 4 UmwStG **erstmals** auf Umwandlungen und Einbringungen **anzuwenden**, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende Register nach dem 6.6.2013 erfolgt. Für Einbringungen, deren Wirksamkeit keine Eintragung in ein öffentliches Register voraussetzt, ist die Neuregelung erstmals anzuwenden, wenn das wirtschaftliche Eigentum an den eingebrachten Wirtschaftsgütern nach dem 6.6.2013 übergegangen ist.

Nach § 2 Abs. 4 Satz 4 UmwStG gilt in dem Fall, in dem **übernehmender Rechtsträger eine Organgesellschaft** ist, § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG auch für einen Ausgleich oder eine Verrechnung beim Organträger entsprechend. Dem Organträger ist zunächst das insoweit unveränderte Organeinkommen zuzurechnen; die Ausgleichs- und Verrechnungssperre greift erst auf der Ebene des Organträgers. Die entsprechenden Angaben sind jedoch nicht hier, sondern in der Anlage OG (Zeile 24/25) zu machen. Der Betrag der positiven Einkünfte gehört zu den nach § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festzustellenden Besteuerungsgrundlagen (s. Feststellungsbescheid KSt 1 FO, Zeile 13 unter A IV. 27). Beim Organträger sind die vorstehenden Beträge in Zeile 66e einzutragen (Summe der Beträge aus Zeile 27 aller Anlagen OT).

In **Zeile 66b** ist als Ausgangsbetrag für die Berechnung, ob es zur Anwendung des Ausgleichs- und Verrechnungsverbots kommt, zunächst die in Zeile 66a gebildete Zwischensumme zu übernehmen. Hiervon sind in der **Zeile 66c** die darin enthaltenen positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum abzuziehen, so dass die originären eigenen Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers verbleiben. Nicht einzutragen sind an dieser Stelle solche positiven Einkünfte, die der Körperschaft über eine (mitunternehmerische) Beteiligung an einer oder mehreren nachgeordneten Personengesellschaft(en) zuzurechnen sind. Denn gemäß § 2 Abs. 4 Satz 5 UmwStG gilt in dem Fall, in dem übernehmender Rechtsträger eine Personengesellschaft ist, der Satz 3 des § 2 Abs. 4 UmwStG auch für einen Ausgleich oder eine Verrechnung bei deren Gesellschaftern entsprechend. In diesem Fall ist in **Zeile 66d** eine Eintragung der positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers vorzunehmen, die sich lt. einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung für die Personengesellschaft ergeben.

Erfolgt die Umwandlung auf eine Organgesellschaft, ist die Anwendung des § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG erst auf der Ebene des Organträgers vorzunehmen. Die positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers werden in diesem Fall nach § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt. Der Organträger hat die vorstehenden Beträge in **Zeile 66e** einzutragen (Summe der Beträge aus Zeile 27 aller Anlagen OT).

Ein nicht ausgleichsfähiger Verlust i.S.d. § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG ergibt sich, wenn nach Abzug der in den Zeilen 66c bis 66e ermittelten Beträge in **Zeile 66f** eine **negative Zwischensumme** verbleibt. Hierbei handelt es sich um die negativen Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers, die sich unter Außerachtlassung positiver Einkünfte aus Umwandlungen oder Einbringungen ergeben. Der Negativbetrag ist in die Hauptspalte mit umgekehrtem Vorzeichen zu übertragen. Durch diese Hinzurechnung zum Einkommen ist sichergestellt, dass der übernehmende Rechtsträger mindestens ein Einkommen i.H.d. positiven Einkünfte des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers versteuert. Die laufenden (eigenen) negativen Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers gehen hierdurch jedoch nicht endgültig verloren, sondern werden durch Eintragung in Zeile 80 bei der Berechnung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.2015 oder im Rahmen eines Verlustrücktrags auf das Einkommen 2014 berücksichtigt. Die Auswirkungen des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG auf einen verbleibenden Verlustvortrag des übernehmenden Rechtsträgers zum 31.12.2014 werden in Zeile 85a abgedeckt.

Eine **positive Zwischensumme** hat an dieser Stelle keine weiteren Auswirkungen, da in einem solchen Fall die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG nicht erfüllt sind.

Bei Gesellschaften, die unter § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG fallen, und bei Gesellschaften und BgA, die Organträger solcher Gesellschaften sind, ist die Berechnung eines nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG nicht ausgleichsfähigen Verlusts in der Anlage ÖHK vorzunehmen und von Zeile 12d (Spalte 2) der Anlage ÖHK nach **Zeile 66g** zu übertragen.

1.19 Gesamtbetrag der Einkünfte

Zeile 67 nennt den Gesamtbetrag der Einkünfte (vor Verlustabzug). Seit der Änderung des § 34c EStG durch **67** das StÄndG 1992 ist eine positive Rechengröße »Gesamtbetrag der Einkünfte« bei Körperschaften nicht mehr für die Berechnung der danach höchstens anzurechnenden ausländischen Steuer von Bedeutung, da die sog. per-country-limitation nunmehr auf die Summe der Einkünfte statt auf den Gesamtbetrag der Einkünfte bezogen ist. Ist der Gesamtbetrag negativ, ist der Betrag als steuerlicher Verlust des VZ 2015 zu berücksichtigen und in die Zeile 80 zu übertragen.

1.20 Spartentrennung bei Eigengesellschaften der öffentlichen Hand

In der **Zeile 68** werden die negativen Gesamtbeträge der Einkünfte aus den einzelnen Sparten i.S.d. § 8 Abs. 9 **68–69** Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG hinzugerechnet. Dieser Betrag ergibt sich aus Zeile 13 Spalte 2 der Anlage ÖHK. Der maßgebliche Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt sich in diesen Fällen erst aus der **Zeile 69**. Die Hinzurechnung der negativen Gesamtbeträge der Einkünfte ist wegen der strikten Spartentrennung erforderlich. Handelt es sich bei der Gesellschaft i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG um eine Organgesellschaft, sind in den Zeilen 68, 70a und 71 keine Eintragungen vorzunehmen. Denn nach § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG ist § 8 Abs. 9 KStG (Spartentrennung) auf der Ebene der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die endgültige Entscheidung über das Vorliegen eines begünstigten Dauerverlustgeschäfts bzw. zur Spartenbildung ist daher auf der Ebene der Organgesellschaft nicht zu treffen. Erfüllt die Organgesellschaft die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG, hat diese die »Anlage Spartenübersicht«, die »Anlage ÖHK« und die »Anlage OG« abzugeben. Auf dieser Grundlage sind die einzelnen Tätigkeiten der Organgesellschaft (z.B. ÖPNV, Versorgungsbetrieb) und die hieraus erzielten Ergebnisse gem. § 14 Abs. 5 KStG von der Finanzverwaltung anhand des (verwaltungsinternen) Vordrucks KSt 1 FO (s. unter A IV. 27) gesondert und einheitlich festzustellen. Die »Anlage Spartenübersicht« sowie die »Anlage ÖHK« werden dem Feststellungsbescheid als Anlage beigelegt. Wegen weiterer Einzelheiten s. Erläuterungen zur Anlage Spartenübersicht sowie zur Anlage OG.

Nach § 8 Abs. 9 Satz 4 ff. KStG darf ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden. Ergibt sich für eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG beispielsweise ein Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. ./ 200 000 € und entfallen auf die Sparte A ./ 300 000 € und auf die Sparte B 100 000 €, sind in der Zeile 68 300 000 € hinzuzurechnen. Damit verbleiben (zunächst) 100 000 € als maßgeblicher Gesamtbetrag der Einkünfte in der Zeile 69. Da ein Verlustausgleich zwischen verschiedenen Sparten nicht möglich ist, sind 100 000 € – vorbehaltlich eines evtl. spartenbezogenen Verlustabzugs lt. den Zeilen 70a und 71a – der Besteuerung zugrunde zu legen. Im Einzelnen vgl. Erläuterungen zur Anlage ÖHK.

1.21 Verlustabzug, -vortrag und -rücktrag

Diese Vordruckzeilen handeln den Verlustabzug (§ 8 Abs. 1 KStG, § 8c KStG, § 10d EStG) ab, wobei die Zeilen **70–71a** 70/70a den Verlustvortrag und die Zeilen 71/71a den Verlustrücktrag von max. 1 000 000 € aus 2016 auf 2015 betreffen. Da die hier betroffenen Körperschaften nach § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen, ist ein uneingeschränkter Verlustabzug bzw. Verlustausgleich möglich.

Der zu berücksichtigende Abzug von aus früheren Jahren vorgetragenen Verlusten wird aus den Zeilen 86 und 88 in die **Zeile 70** übernommen, d.h. aus der auf der folgenden Seite desselben Vordrucks abzugebenden

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 73–76

Erklärung zu der gem. § 10d Abs. 4 EStG vorzunehmenden gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags.

Die Körperschaft ist frei darin, den innerhalb des Rahmens des § 10d EStG zulässigen Verlustrücktrag auszuschöpfen.

Die Ausübung des Antragsrechts auf Beschränkung des Rücktrags eines 2015 entstandenen Verlusts auf 2014 erfolgt durch Eintragung des gewünschten Verlustrücktrags auf 2014 in der Zeile 81 oder Ankreuzen des Verzichts auf den Rücktrag des Verlusts aus 2015 auf das Vorjahr in derselben Zeile. Ist dort keine Eintragung erfolgt, aber 2015 ein rücktragsfähiger Verlust (negativer Gesamtbetrag der Einkünfte) entstanden, so wird wegen des damit fehlenden Antrags auf Beschränkung des Verlustrücktrags eine solche Beschränkung nach § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG nicht vorgenommen, d.h. der Verlustrücktrag erfolgt dann von Amts wegen in der gesetzlich maximal zulässigen Höhe (nur Beschränkung auf den absoluten Höchstbetrag von 1 000 000 € und den Gesamtbetrag der Einkünfte des Verlustrücktragsjahres).

Der Antrag auf Beschränkung des Rücktrags von Verlusten aus 2016 auf 2015 wird regelmäßig durch Eintragung in Zeile 81 der KSt-Erklärung des Verlustjahres 2016 gestellt werden. Ausnahmsweise kann ein solcher Antrag auf Beschränkung des Verlustrücktrags auch in der Einreichung der KSt-Erklärung 2015 (zusammen mit der Erklärung des Verlustjahres 2016) gesehen werden, wenn in **Zeile 71** der Erklärung 2015 nur ein Teilbetrag des Verlusts aus 2016 eingetragen ist. Dass ein Verlustrücktrag bereits in der Steuererklärung des Rücktragsjahres zu erklären ist, dürfte allerdings selten vorkommen, steht doch bei Abgabe der Steuererklärung in aller Regel das steuerliche Ergebnis des späteren Verlustjahres noch nicht fest.

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBI S. 285) wurde der Höchstbetrag beim steuerlichen Verlustrücktrag von 511 500 € auf 1 000 000 € angehoben (vgl. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG). Nach § 52 Abs. 25 Satz 7 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts ist der erhöhte Verlustrücktrag erstmals auf negative Einkünfte anzuwenden, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 2014 nicht ausgeglichen werden können. Der erhöhte Verlustrücktrag konnte damit erstmals für eine Verrechnung mit positiven Einkünften des VZ 2012 genutzt werden. Die Körperschaft kann, ohne dazu verpflichtet zu sein, eine geänderte Steuererklärung für das Rücktragsjahr einreichen und darin den Verlustrücktrag sowie dessen Auswirkungen auf das zvE in Zeile 75 berechnen.

In den Fällen der Spartenrechnung (§ 8 Abs. 9 KStG) ist ein Verlustvortrag aus der Zeile 27 Spalte 2 der Anlage ÖHK in die **Zeile 70a** zu übernehmen. Der Abzug eines Verlustrücktrags ist in diesen Fällen in der **Zeile 71a** zu erfassen. Die Spartenrechnung nach den Bestimmungen des § 8 Abs. 9 KStG ist für die Körperschaften i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG vorzunehmen. Hierbei handelt es sich um Kapitalgesellschaften, die ein sog. Dauerverlustgeschäft (siehe § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG) ausüben und bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf jPdÖR entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter tragen die Verluste aus Dauerverlustgeschäften. Mit der Sparteneinteilung und der Maßgabe, dass für jede Sparte ein gesonderter Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln ist bzw. die Regelungen zum Verlustabzug (§ 10d EStG) entsprechend gelten, wird erreicht, dass bei einer Eigengesellschaft keine größeren Möglichkeiten der Ergebnisverrechnung eintreten können, als bei der Ausübung der Tätigkeit in BgA. § 8 Abs. 9 Satz 4 ff. KStG sieht deshalb vor, dass ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden kann. Die konkrete Ermittlung des Umfangs des abziehbaren Verlusts und des Verlustvortrags wird anhand der Anlagen ÖHK und Spartenübersicht vorgenommen. Zu Einzelheiten s. Erläuterungen zur Anlage ÖHK.

1.22 Zu versteuerndes Einkommen

73–76 Die **Zeile 73** nennt die Zwischensumme nach Verlustabzug das **Einkommen**. Es stellt den Höchstbetrag für den Abzug der Freibeträge nach § 24 oder § 25 KStG dar.

In **Zeile 74** ist bei kleineren Körperschaften i.S.v. **§ 24 KStG** der **Freibetrag** von maximal 5000 € einzutragen. Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu Einnahmen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG gehören (also insbesondere Dividenden), steht der Freibetrag nicht zu. Im Wesentlichen handelt es sich dabei um Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Im Rahmen des Vordrucks KSt 1 A hat der Freibetrag aber z.B. Bedeutung für VVaG oder BgA von jPdÖR (vgl. R 24 KStR 2015). Ein Abzug des Freibetrags erfolgt höchstens i.H.d. Einkommens lt. Zeile 73.

Ebenfalls in Zeile 74 ist ein **Freibetrag nach § 25 KStG** i.H.v. maximal 15 000 € für Genossenschaften einzutragen, die Land- und Forstwirtschaft betreiben. Ein Abzug des Freibetrags erfolgt höchstens i.H.d. Einkommens lt. Zeile 73. Die Freibeträge nach §§ 24 und 25 KStG schließen sich gegenseitig aus.

Zeile 75 nennt das zvE. In **Zeile 75a** ist die KSt einzutragen, die sich aus der Anwendung des Steuersatzes von 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG) auf das zvE in Zeile 75 ergibt.

In **Zeile 76** besteht die Möglichkeit, besondere Steuersätze einzutragen, z.B. für Einkünfte aus dem Betrieb von Wasserkraftwerken, mit deren Bau vor dem 1.1.1991 begonnen wurde, gem. der VO vom 26.10.1944 über die steuerliche Begünstigung von Wasserkraftwerken (RGBII 1944 S. 278, zuletzt geändert durch Art. 61 des Gesetzes über die weitere Bereinigung von Bundesrecht vom 8.12.2010, BGBI I S. 1864) oder für Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen (s. R 23 KStR 2015, R 34b.1 ff. EStR 2012) gem. § 34b Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 1, 2 EStG. Für

solche Einkünfte aus L + F ermäßigt sich der KSt-Satz ab dem VZ 2008 auf die Hälfte (7,5 %) bzw. auf ein Viertel (3,75 %). Hierzu s. Werner, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 23 KStG Tz. 12.

1.23 Erhöhung der Körperschaftsteuer

Diese Vordruckzeile enthält die Erhöhung der KSt nach § 38 KStG, ggf. i.V.m. §§ 9, 16 UmwStG, § 10 UmwStG **77a** 2006 bzw. § 40 KStG 2006, die sich ergeben kann, wenn Körperschaften Leistungen an ihre Gesellschafter oder Mitglieder erbringen bzw. eine Umwandlung vorliegt. Sie können erst ausgefüllt werden, wenn der Vordruck KSt 1 F – 38 ausgefüllt ist, denn von dort werden die hier einzutragenden Werte übernommen.

Nach § 38 KStG ändert sich die KSt, wenn die Körperschaft offen oder verdeckt Gewinn an ihre Anteilseigner ausschüttet oder ihnen sonstige Leistungen gewährt. Die Änderung der KSt tritt immer in dem Jahr ein, in dem die entsprechenden Mittel bei der Körperschaft abgeflossen sind. Insoweit ist die Rechtslage anders als noch unter Geltung des AV.

In **Zeile 77a** ist die **Erhöhung der KSt** auf Grund der Verwendung des fortgeführten **EK 02** zu erfassen. Denkbare Fallgestaltungen sind folgende:

- nach § 38 KStG für Gewinnausschüttungen, Betrag aus Zeile 9 des Vordrucks KSt 1 F – 38;
- in Fällen des § 40 Abs. 4 KStG (Erhöhung in Liquidationsfällen), Betrag aus Zeile 23 des Vordrucks KSt 1 F – 38;
- in Umwandlungsfällen, in Fällen des Eintritts in eine Steuerbefreiung, bei Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht, Betrag aus Zeile 36 des Vordrucks KSt 1 F – 38.

Wegen der einzelnen Fallgestaltungen vgl. die Rückseite des Vordrucks KSt 1 F – 38 und die Erläuterungen zu diesem Vordruck.

1.24 Besondere Körperschaftsteuer bei Berufsverbänden

Diese Zeilen dienen der Ermittlung der nur bei **Berufsverbänden** in Betracht kommenden **besonderen KSt von 77b–77d 50 % auf Parteizuwendungen**.

Die Rechtsgrundlage für die Erhebung dieser besonderen KSt bildet § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG.

Danach wird, wenn Berufsverbände Mittel für die unmittelbare oder mittelbare **Unterstützung oder Förderung politischer Parteien** verwenden, eine **KSt von 50 % der Zuwendungen** erhoben.

In **Zeile 77b** sind die **gesamten Einnahmen** des Berufsverbandes anzugeben.

In **Zeile 77c** sind die Mittel anzugeben, die für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet wurden.

In **Zeile 77d** ist die KSt von 50 % der Zuwendungen in Zeile 77c zu errechnen und einzutragen.

Diese besondere KSt fällt nicht nur dann an, wenn der Betrag der Mittel in Zeile 77c größer ist als 10 % der in Zeile 77b eingetragenen Gesamteinnahmen. Sie ist auch dann zu entrichten, wenn die **Parteizuwendungen unter 10 % der Gesamteinnahmen** liegen. Dies ergibt sich eindeutig aus dem Wortlaut der Vorschrift.

Die Angabe der gesamten Einnahmen in Zeile 77b ist daher für die Höhe der besonderen KSt in Zeile 77d ohne Bedeutung. Sie ist aber deshalb erforderlich, weil sie den Vergleich ermöglicht, ob die Parteizuwendungen (Betrag in Zeile 77c) 10 % der Gesamteinnahmen (Betrag in Zeile 77b) übersteigen. Sollte dies der Fall sein, so hätte dies zur Folge, dass der Berufsverband (falls er nicht ausnahmsweise schon aus anderen Gründen voll steuerpflichtig ist), wegen dieser Parteizuwendungen seine **Steuerfreiheit verliert** (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Bst. b KStG).

1.25 Verbleibender Verlustvortrag

Diese Vordruckzeilen enthalten die **Erklärung zu der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags** i.S.v. § 10d Abs. 4 EStG. Die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG ist bei entsprechender Verlustsituation bei allen Körperschaften vorzunehmen. In den Fällen, in denen eine Sparrechnung gem. § 8 Abs. 9 KStG erstellt werden muss, wird der verbleibende Verlustvortrag in den Zeilen 15 ff. der Anlage ÖHK ermittelt.

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG vom 22.12.2003 ist der Verlustabzug mit Wirkung ab dem VZ 2004 neu geregelt worden. Zum einen wurde **§ 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG gestrichen**. Somit entfällt bei Körperschaften, die mehrere Einkunftsarten haben können (Vordrucke KSt 1 B und KSt 1 C) die Beschränkung der Verlustverrechnung zwischen den einzelnen Einkunftsarten. Ebenfalls wurde die Vorschrift des § 10d EStG geändert: Die Änderung betrifft zunächst die Nutzung eines bestehenden Verlustvortrags. Ein Verlustabzug ist ab 2004 danach nur noch bis zur Höhe von 1 Mio. € uneingeschränkt vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzugsfähig (sog. Mittelstandskomponente). Ein weiterer Verlustabzug ist beschränkt auf 60 % des den 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte. Der Verlustrücktrag war zunächst weiterhin bis zur Höhe von 511 500 € möglich. Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl I S. 285) wurde der Höchstbetrag beim steuerlichen Verlustrücktrag jedoch von 511 500 € auf

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 78–93

1 000 000 € angehoben (vgl. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG). Nach § 52 Abs. 25 Satz 7 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts ist der erhöhte Verlustrücktrag erstmals auf negative Einkünfte anzuwenden, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 2013 nicht ausgeglichen werden können. Der erhöhte Verlustrücktrag kann damit erstmals für eine Verrechnung mit positiven Einkünften des VZ 2012 genutzt werden.

In die **Zeile 78** ist der verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.2014 einzutragen. In **Zeile 78a** sind nicht ausgewogene Verlustvorträge einzelner gleichartiger BgA aus der Zeit vor einer Zusammenfassung i.S.d. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG einzutragen. Diese Verluste können bei dem zusammengefassten BgA abgezogen werden. Einzutragen sind die auf VZ vor der Zusammenfassung entfallenden Verlustvorträge der bisher eigenständigen (gleichartigen) BgA. Für Zusammenfassungen von BgA, die nicht gleichartig sind, kommt ein Abzug eines Verlusts aus der Zeit vor der Zusammenfassung nicht in Betracht (vgl. § 8 Abs. 8 Satz 2 KStG). Bei nicht gleichartigen BgA kann ein vor der Zusammenfassung festgestellter Verlustvortrag nach Maßgabe des § 10d EStG von dem Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, den dieser BgA nach Beendigung der Zusammenfassung erzielt. Nach dem BMF-Schr. vom 12.11.2009 (BStBl I S. 1303 Rz. 64) sind diese Verlustvorträge erst wieder »nutzbar«, wenn die jPdöR einen BgA, wie er bis zur Zusammenfassung bestand, künftig wieder unterhält. Eine gesonderte Feststellung dieser Verluste erfolgt nicht. Es empfiehlt sich daher, diese Verluste durch geeignete Unterlagen festzuhalten, um sie für den Fall einer späteren Nutzbarkeit gegenüber dem FA dokumentieren zu können. In der **Zeile 78b** ist anzugeben, welcher Anteil von dem Betrag lt. Zeile 78 bzw. Zeile 78a auf **Verluste aus dem Beitrittsgebiet** i.S.v. § 57 Abs. 4 Satz 2 EStG entfällt. Diese getrennte Angabe der »Ost-Verluste« hat nur Bedeutung für die Entwicklung des Einlagekontos (§ 27 KStG). Nach § 35 KStG ist nämlich beim Abzug eines vorgetragenen »Ost-Verlustes« das steuerliche Einlagekonto entsprechend zu erhöhen.

In **Zeile 79a** ist der nach § 8c KStG nicht zu berücksichtigende Verlustvortrag abzuziehen. Wegen Einzelheiten zu der Vorschrift vgl. die Erläuterungen zu Zeile 63a und das BMF-Schr. vom 4.7.2008, BStBl I S. 736. In der **Zeile 79b** ist eine Zwischensumme zu bilden. In der **Zeile 79c** ist im Falle einer Abspaltung von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft (§ 15 UmwStG) oder auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG) ein entfallender verbleibender Verlustvortrag der übertragenden Körperschaft zu erfassen. Der Verlust mindert sich in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen übergeht. In der Regel wird man hierbei auf den Spaltungsschlüssel abstehen, da sich dieser am gemeinen Wert der übergehenden bzw. zurückbleibenden Wirtschaftsgüter orientiert (vgl. Dötsch/Pung, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 15 UmwStG Tz. 443). Zu weiteren Einzelheiten s. Rn. 15.41 des BMF-Schr. vom 11.11.2011, BStBl I S. 1314. In **Zeile 79d** sind die zu kürzenden Verluste aus den Zeilen 79a und 79c zu erfassen, soweit sie auf Verluste aus dem Beitrittsgebiet entfallen. Damit kann auch im Fall der Abspaltung die Sonderbehandlung von auf § 57 Abs. 4 EStG beruhenden Verlusten nach § 35 KStG fortgeführt werden, d.h. bei Verlustverrechnung erfolgt eine Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos. Dazu wird der in der Zeile 78b begonnene gesonderte Ausweis der aus dem Beitrittsgebiet von 1990 stammenden Verlustanteile mit Hilfe der Angabe in der Zeile 79d weiterentwickelt.

In die **Zeile 80** ist der steuerliche **Verlust 2015** einzutragen. Das ist entweder der Betrag, der sich in der Zeile 67 ergeben hat, also ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte, oder in den Fällen, in denen das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG zum Tragen kommt (s. Erläuterungen zu KSt 1 A, Zeile 66b ff.), die eigenen negativen Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers. Hintergrund ist, dass die eigenen negativen Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers im VZ 2015 zwar nicht angesetzt werden dürfen, aber nach § 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG auch nicht endgültig verloren gehen sollen. Sie sind daher sowohl bei einem Verlustrücktrag als auch bei der Bemessung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.2015 berücksichtigungsfähig. Für Organgesellschaften ist unter Umständen ein selbst zu versteuerndes (negatives) Einkommen nach § 11 UmwStG zu erfassen (s. Erläuterungen zu Zeile 17 der Anlage OG). Der Betrag, der nach den Berechnungen in den Zeilen 78 bis 80 verbleibt, ist der berücksichtigungsfähige Verlust, der für einen Verlustrücktrag genutzt werden kann oder einen verbleibenden Verlustvortrag zum 31.12.2015 erhöht.

Die **Zeile 81** führt den Betrag auf, für den ein Verlustrücktrag auf das Einkommen 2014 vorgenommen werden soll oder nimmt den Antrag zum Verzicht auf den Verlustrücktrag auf.

Die Ausübung des **Antragsrechts auf Beschränkung des Rücktrags** eines 2015 entstandenen Verlusts auf 2014 erfolgt durch Eintragung des gewünschten Verlustrücktrags auf 2014 in der Zeile 81 oder durch Ankreuzen des Verzichts auf den Rücktrag des Verlusts aus 2015 auf das Vorjahr in derselben Zeile. Ist dort keine Eintragung erfolgt, aber 2015 ein rücktragsfähiger Verlust (negativer Gesamtbetrag der Einkünfte) entstanden, so wird wegen des damit fehlenden Antrags auf Beschränkung des Verlustrücktrags eine solche Beschränkung nach § 10d Abs. 1 Satz 5 und 6 EStG nicht vorgenommen, d.h. der Verlustrücktrag erfolgt dann von Amts wegen in der gesetzlich maximal zulässigen Höhe (nur Beschränkung auf den absoluten Höchstbetrag von 1 000 000 € und den Gesamtbetrag der Einkünfte des Verlustrücktragsjahres). Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl I S. 285) wurde der Höchstbetrag beim steuerlichen Verlustrücktrag von 511 500 € auf 1 000 000 € angehoben (vgl. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG). Nach § 52 Abs. 25 Satz 7 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts ist der erhöhte Verlustrücktrag erstmals auf negative Einkünfte anzuwenden, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 2013 nicht ausgeglichen werden können. Der erhöhte Verlustrücktrag konnte damit erstmals für eine Verrechnung mit positiven Einkünften des VZ 2012 genutzt werden.

Anders als es sonst bei den KSt-Vordrucken üblich ist, führt der amtliche Vordruck beim Verlustrücktrag nicht über ein Rechenschema zur Lösung hin. Vielmehr wird in der Zeile 81 nur das Endergebnis einer extern vorzunehmenden Berechnung abgefragt.

Die Entscheidung für eine Beschränkung des Verlustrücktrags ist im Wesentlichen von außersteuerlichen Gründen abhängig. Wegen der Liquiditätsverbesserung und der ggf. nicht unbeachtlichen Zinsvorteile ist generell ein möglichst hoher Verlustrücktrag zu empfehlen. In **Zeile 82** (Vorspalte) ist das Ergebnis aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte abzüglich eines evtl. Verlustrücktrags auf das Einkommen 2014 einzutragen. In der Hauptspalte ist das Ergebnis hinzuzurechnen und erhöht damit einen ggf. verbleibenden Verlustvortrag zum 31.12.2015. In **Zeile 84** ist eine Zwischensumme zu bilden.

In den Zeilen 85 ff. des Vordrucks wird der Betrag aus Zeile 84 bezüglich seiner Abzugsfähigkeit unter Beachtung der sog. Mindestbesteuerung untersucht.

In der Vorspalte von **Zeile 85** wird die Berechnung mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte aus Zeile 67 aufgenommen. Für Organgesellschaften ist hier ein evtl. selbst zu versteuerndes Einkommen nach § 11 UmwStG aus Zeile 17 der Anlage OG zu erfassen (s. Erläuterungen zu Zeile 17 der Anlage OG). In **Zeile 85a** kommt das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG ein weiteres Mal – neben Zeile 66b ff. (s. Erläuterungen zu KSt 1A, Zeile 66b ff.) – zur Anwendung. Nach § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ist der Ausgleich von positiven Einkünften des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum einer Umwandlung unter anderem auch mit einem verbleibenden Verlustvortrag des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig. Durch die Hinzurechnung eines in den Zeilen 66b ff. ermittelten nicht ausgleichsfähigen laufenden Verlusts ist der Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Zeile 67 entsprechend erhöht. Um einen Verlustabzug von dem entsprechend erhöhten Gesamtbetrag der Einkünfte auszuschließen, sind die positiven Einkünfte der übertragenden oder einbringenden Rechtsträger (Summe der Beträge lt. Zeile 66c bis 66e) von einem ansonsten positiven Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Zeile 85 abzuziehen, so dass der Verlustabzug insoweit ausgeschlossen ist. In **Zeile 85b** ist eine Zwischensumme zu bilden.

In **Zeile 86** wird nach § 10d Abs. 2 EStG der niedrigere Betrag aus Zeile 84 oder 85b, das ist entweder der vorhandene Verlustvortrag oder aber der Gesamtbetrag der Einkünfte, abgezogen, maximal ein Betrag von 1 Mio. €. Dadurch wird sichergestellt, dass einerseits der maximal uneingeschränkt abzugsfähige Verlustvortrag i.H.v. 1 Mio. € berücksichtigt wird, zugleich kann aber nicht mehr abgezogen werden als an Verlustvortrag vorhanden ist und zum anderen kann ein Verlustabzug den Gesamtbetrag der Einkünfte nicht übersteigen, da ein Verlustabzug nur bis zu einem Einkommen von 0 € erfolgen kann. Der entsprechende Betrag ist in die Hauptspalte zu übertragen.

Der **BFH** hat mit Beschluss vom 26.8.2010 (BStBl II 2011 S. 826) in einem Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung **Zweifel an der Mindestbesteuerung** geäußert, wenn eine Verrechnung von Verlustpotenzial endgültig ausgeschlossen wird. Das BFH-Verfahren betrifft einen Fall des vollständigen Untergangs vorgetragener Verluste auf Grund eines schädlichen Anteilserwerbs i.S.d. § 8c KStG. Nach dem BMF-Schr. vom 19.10.2011 (BStBl I S. 974) ist auf Antrag Aussetzung der Vollziehung in den in dem Beschluss genannten Fällen zu gewähren, in denen es auf Grund des Zusammenwirkens der Anwendung der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG oder § 10a GewStG und eines tatsächlichen oder rechtlichen Grundes, der zum endgültigen Ausschluss einer Verlustnutzungsmöglichkeit führt, zu einem **Definitiveffekt** kommt.

Zu einem endgültigen Verlustuntergang kommt es insbesondere in den folgenden Fällen:

- Liquidation,
- Umwandlung (beim übertragenden Rechtsträger) (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) und
- schädlicher Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG in den Fassungen vor dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 (BStBl I 2010 S. 2).

Für den Fall, dass **kein definitiver Ausschluss der Verlustnutzung** vorliegt, ist die Mindestbesteuerung jedoch nach Auffassung des BFH nicht zu beanstanden (s. BFH-Urt. vom 22.8.2012, BStBl II 2013 S. 512). Im vorstehenden Urt.-Fall machte eine Kapitalgesellschaft, die die Verwaltung von Vermögensanlagen betrieb, im Streitjahr 2004 geltend, dass sie den wegen der Mindestbesteuerung nicht ausgleichsfähigen Verlust in der Zukunft nicht mehr würde ausgleichen können. Denn sie werde in den nächsten 20 Jahren bis zu ihrer dann geplanten Liquidation infolge der sachlichen Steuerbefreiung von Dividendenerträgen kein ausgleichsfähiges Einkommen erzielen, so dass die Verluste bei ihr zwangsläufig definitiv würden. Überdies sei die Mindestbesteuerung infolge des durch den aufgeschobenen Verlustausgleich entstehenden Zinsschadens verfassungswidrig. Laut BFH beeinträchtigt die in ihrer Grundkonzeption angelegte zeitliche Streckung des Verlustvortrags den vom Gesetzgeber zu gewährleistenden Kernbereich des Verlustausgleichs nicht. Ob dies in Definitivsituationen anders zu würdigen wäre, konnte im Urt.-Fall offenbleiben, da sich der spätere Ausschluss einer steuerlichen Ausgleichsmöglichkeit für die klagende Kapitalgesellschaft im Streitjahr nicht hinreichend sicher prognostizieren ließ. Für Sachverhalte, in denen eine solche Prognose möglich ist, steht die Antwort auf die Frage nach der Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung nach wie vor aus (s.o.). Der I. Senat des BFH hat die Frage der Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten dem BVerfG (Az. 2 BvL 19/14) zur Entscheidung vorgelegt (s. BFH-Beschl. v. 26.2.2014 – I R 59/12, BFH/NV 2014 S. 1674).

In **Zeile 87** ist in beiden Spalten eine Zwischensumme zu bilden. In der Vorspalte ist der um den Vorwegabzug (Betrag aus Zeile 86 Vorspalte) verminderte verbleibende Gesamtbetrag der Einkünfte aus Zeile 85b zu erfassen. Dieser Betrag ist die Ausgangsgröße zur Ermittlung eines weiteren Verlustabzugs i.H.v. 60 % gemäß

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

1. KSt 1 A, Zeilen 94–101

§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG in Zeile 88. In der Hauptspalte ist der um den Vorwegabzug verbleibende Verlustvortrag (Betrag lt. Zeile 84 vermindert um den Betrag lt. Zeile 86) einzutragen.

Zeile 88 greift den zweiten Berechnungsschritt der sog. Mindestbesteuerung auf. Nach Berücksichtigung eines uneingeschränkten Verlustabzugs bis zu 1 Mio. € in Zeile 86, ist der verbleibende Verlustvortrag noch insoweit abzugsfähig, als er den um maximal 1 Mio. € verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt. Allerdings ist die Abzugsfähigkeit auf 60 % des verminderten Gesamtbetrags der Einkünfte in Zeile 87 Vorspalte beschränkt. Einzutragen ist hier der verbleibende Verlustvortrag aus Zeile 87 Hauptspalte, höchstens aber 60 % des verminderten Gesamtbetrags der Einkünfte aus Zeile 87 Vorspalte.

Die **Zeile 92** schließlich nennt den verbleibenden Verlustvortrag zum Schluss des VZ 2015. Das ist der Betrag, für den § 10d Abs. 4 EStG die jährliche gesonderte Feststellung des zum Schluss des VZ verbleibenden Verlustvortrags vorschreibt. Die gesonderte Feststellung wird stets – z.B. auch bei abw. Wj. – auf den Schluss des VZ (31.12.) vorgenommen. In den Fällen des endgültigen Verlustuntergangs nach § 8c KStG kann sich diese Handhabung als nachteilig erweisen, wenn der den Verlustuntergang begründende schädliche Beteiligungserwerb innerhalb des VZ erfolgt und in dem davor liegenden Teil des Wj. nachweislich positive steuerliche Einkünfte erzielt wurden. Wegen Einzelheiten s. KSt 1 A, Erläuterungen zu Zeile 63a und *Klingebiel*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 1 KStG Tz. 242 ff.

Diese Feststellung hat Grundlagenfunktion für die KSt-Bescheide der folgenden Verlustvortragsjahre. Sie ist so lange vorzunehmen, wie der verbleibende Verlustvortrag mehr als 0 € beträgt.

Die **Zeile 93** nennt den Betrag, der von dem verbleibenden Verlustvortrag zum 31.12.2015 auf – 1990 entstandene – Verluste aus dem Beitrittsgebiet i.S.v. § 57 Abs. 4 EStG entfällt. Diese getrennte Angabe der »Ost-Verluste« hat Bedeutung für die Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos. Nach § 35 KStG ist nämlich bei einem abgezogenen »Ost-Verlust« das steuerliche Einlagekonto entsprechend zu erhöhen.

Obwohl das Gesetz eine solche Reihenfolge nicht regelt, sollte u.E. aus Gründen der Praktikabilität ein verbleibender Verlustvortrag »Ost« vor einem verbleibenden Verlustvortrag »West« aufgebraucht werden. So verfährt auch das Rechenprogramm der Finanzverwaltung. Dies ist auch aus der Sicht der Körperschaft vorteilhaft, da sie zeitnauer das erhöhte steuerliche Einlagekonto nutzen kann.

1.26 Verbleibender Zuwendungsvortrag

94–101 In den **Zeilen 94 bis 101** wird die Ermittlung des verbleibenden Zuwendungsvortrags i.S.v. § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 und 10 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 KStG vorgenommen.

Seit der Änderung des Spendenabzugs durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007, BGBl I S. 2332 ist der Betrag der i.R.d. Höchstbeträge nabz. Zuwendungen gesondert festzustellen und auf die Folgejahre vorzutragen.

Der verbleibende Zuwendungsvortrag ist – auch bei vom Kj. abweichenden Wj. – auf den Schluss des VZ (31.12.) gesondert festzustellen. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Zuwendungsvortrags ist Grundlagenbescheid sowohl für den KSt-Bescheid des folgenden VZ als auch für einen den Schluss des folgenden Jahres ergehenden Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Zuwendungsvortrags.

In **Zeile 94** ist ein verbleibender Zuwendungsvortrag zum 31.12.2014 zu erfassen. Der Betrag ist aus Zeile 101 / 102 des Vordrucks KSt 1 A des Jahres 2014 bzw. Zeile 21 der (damaligen) Anlage SP des Jahres 2014 oder dem entsprechenden Bescheid des FA zu entnehmen.

In **Zeile 95** ist ein Abgang bei dem Zuwendungsvortrag einzutragen für den Fall, dass die Körperschaft übertragender Rechtsträger im Rahmen einer Abspaltung oder Teilübertragung gewesen ist. Im Falle einer Abspaltung oder Teilübertragung verringert sich der Zuwendungsvortrag nach § 12 Abs. 3 i.V.m. §§ 15 Abs. 1, 16 UmwStG insoweit, als sich durch die Übertragung das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers verringert. Die Quote entspricht derjenigen, die in Zeile 101 des Vordrucks KSt 1 F anzugeben ist. Bei einer Vollübertragung des Vermögens im Rahmen einer Verschmelzung oder einer Aufspaltung ist in Zeile 95 keine Eintragung vorzunehmen, da der übertragende Rechtsträger in diesen Fällen erlischt und damit der gesamte Zuwendungsvortrag auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht (s. Zeile 95a).

Zeile 95a enthält den Betrag, um den sich der Zuwendungsvortrag in Umwandlungsfällen (bei der übernehmenden Körperschaft) erhöht. Hierbei handelt es sich um den Zuwendungsvortrag des übertragenden Rechtsträgers der ganz (Fall der Verschmelzung) oder teilweise (Fall der Spaltung) übergeht. Da nach den allgemeinen Grundsätzen des UmwStG der übernehmende in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt (§§ 12 Abs. 3, § 15 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) und das Gesetz – anders als für Verluste (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) – keine Ausschlussregelung enthält, gilt hinsichtlich des Übergangs des Zuwendungsvortrags, dass dieser i.R.v. Umwandlungen (ganz oder teilweise) übergehen kann.

Bei einer Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung auf eine Körperschaft ist der auf sie übergehende Zuwendungsvortrag hier zu erfassen.

In **Zeile 95b** sind die im Kj. 2015 bzw. einem abweichenden Wj. 2014/2015 geleisteten Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft lt. gesonderter und einheitlicher Gewinnfeststellung zu erfassen. Zuwendungen, die von einer Personengesellschaft geleistet worden sind, sind nicht bei ihr selbst, sondern erst anteilig bei ihren Gesellschaftern abziehbar (s. BFH-Urt. v. 8.8.1990, BStBl II 1991 S. 70). Bei der Einkommensermittlung der beteiligten Körperschaft ist zu beachten,

dass die von der Personengesellschaft geleistete Zuwendung, die anteilig auf die beteiligte Körperschaft entfällt, den Gewinnanteil aus der Beteiligung an der Personengesellschaft, der in die Einkommensermittlung einfließt, i.d.R. nicht gemindert hat. Die Zuwendung ist daher nicht nochmals – anders als die von der Körperschaft selbst geleisteten Zuwendungen – i.R.d. Einkommensermittlung hinzuzurechnen (s. Krämer, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 9 KStG Tz. 333).

In **Zeile 96** sind die im Kj. 2015 bzw. einem abweichenden Wj. 2014/2015 geleisteten Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO zu erfassen. In **Zeile 96a** ist eine gesonderte (nachrichtliche) Angabe für die in Zeile 96 enthaltenen Zuwendungen an Empfänger im EU-/EWR-Ausland erforderlich. Die gesonderte Abfrage dieser Zuwendungen geht zurück auf das EuGH-Urt. vom 27.1.2009 (C-318/07 Rs. »Porsche«). Nach der Auffassung des EuGH verstießen die bisherigen Regelungen zum Abzug von Zuwendungen gegen die Bestimmungen des EGV (jetzt AEUV) über den freien Kapitalverkehr, da das Gesetz nur den Abzug von Zuwendungen an inländische als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen begünstigte. Die Neuregelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften sieht daher vor, dass ein Abzug von Zuwendungen jetzt auch dann möglich ist, wenn sie an eine im Inland nicht (auch nicht beschränkt) steuerpflichtige Körperschaft geleistet werden, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR ansässig ist und die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 HS 2 KStG von der KSt befreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielte. Diese Voraussetzungen müssen für die in Zeile 96a einzutragenden Zuwendungen daher im Einzelfall geprüft werden. In **Zeile 97** ist eine Zwischensumme zu bilden.

Zeile 98 enthält die Summe der gesamten Umsätze sowie der im Kj. geleisteten Löhne und Gehälter. Die Angabe ist nur dann erforderlich, wenn der Höchstbetrag für den Spendenabzug für die in Zeile 97 enthaltenen berücksichtigungsfähigen Zuwendungen statt mit 20 % des Einkommens mit 4% der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter berechnet werden soll. Umsätze i.S.d. Spendenhöchstbetragberechnung sind außer den steuerbaren Umsätzen auch die nicht steuerbaren Umsätze (R 10b.3 Abs. 1 EStR 2012).

Bei Zuwendungen aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (s. Zeile 95b) ist der umsatz-/lohnbezogene Höchstbetrag nicht nur nach den eigenen Umsätzen, Löhnen und Gehältern der Körperschaft, sondern unter Einbeziehung der anteiligen (bemessen nach der Gewinnverteilungsquote) Umsätze, Löhne und Gehälter der Personengesellschaft zu berechnen (s. R 10b.3 Abs. 1 EStR 2012).

In **Zeile 99** ist der Betrag der tatsächlich abziehbaren Zuwendungen (der 2015 geleisteten als auch der aus dem Zuwendungsvortrag stammenden) einzutragen und nach Zeile 56 zu übertragen.

In **Zeile 101** ergibt sich der zum 31.12.2015 verbleibende und gesondert festzustellende Zuwendungsvortrag.

2. Anlage A: Nicht abziehbare Aufwendungen

2.1 Allgemeines

Die Anlage A ist bei der Steuererklärung nur als **Anlage zum Mantelbogen KSt 1 A oder als Anlage zur Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG** verwendbar. Sie kann vom FA auch als **Anlage zum KSt-Bescheid** verwendet werden. Die Anlage A betrifft die **Hinzurechnung der nicht abziehbaren Ausgaben** zum Bilanzgewinn bzw. zum Betrag lt. Zeile 24a, soweit dieser um entsprechende Ausgaben gemindert ist. Die Untergliederung der Ausgaben dient der Abstimmung mit den anrechenbaren Steuern (Zeilen 5 bis 6 der Anlage WA) und den Positionen der GuV-Rechnung. Werden nicht abziehbare Ausgaben erstattet, werden diese Beträge spiegelbildlich bei der Einkommensermittlung abgezogen, wenn sie das Bilanzergebnis erhöht haben.

Die Anlage A ist in jedem Fall auszufüllen, in dem nabz. Aufwendungen (Zahlung, Passivierung, Erstattung oder Aktivierung) i.S.v. z.B. § 9 Abs. 1 Nr. 2, § 10 KStG oder § 4 Abs. 5 und Abs. 5b EStG auftreten.

Enden in einem VZ **zwei Wj.**, ist die Anlage A – genau wie der Vordruck KSt 1 A (s. KSt 1 A, Erläuterungen zu Zeile 50) – für jedes Wj. gesondert auszufüllen bzw. zu übermitteln.

Der Betrag aus Zeile 15 der Anlage A ist nach Zeile 29 des Mantelbogens KSt 1 A zu übertragen.

2.2 Nicht abziehbare Aufwendungen im Einzelnen

In **Zeile 2** einzutragen sind **Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken** des Steuerpflichtigen, die durch **2-16 Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben** sind (§ 10 Nr. 1 KStG). Die Vorschrift des § 10 Nr. 1 KStG betrifft insbesondere Vereine, Stiftungen und Zweckvermögen.

Für eine **Kapitalgesellschaft** kann die Vorschrift nur ausnahmsweise Bedeutung haben, z.B. dann, wenn diese nach ihrem Gesellschaftsvertrag neben dem Gegenstand des Unternehmens den Zweck hat, die von einer gemeinnützigen Stiftung benötigten Mittel zu erwirtschaften. Die Gewinnabführung an die Stiftung fällt in diesem Fall unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 1 KStG.

Die nach § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbare **KSt** ist in **Zeile 3** zu erfassen. Einzutragen ist der verbleibende KSt-Aufwand lt. GuV-Rechnung, also nach Abzug der anrechenbaren KapSt.

Ab 2009 beträgt der KapSt-Abzug in der Regel einheitlich 25 % (§ 43a EStG). Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Bst. a und b EStG unterliegen hingegen einem KapSt-Abzug von 15 % des Kapitalertrags.

Der **Solidaritätszuschlag** zur KSt sowie zur KapSt ist in **Zeile 5** einzutragen. Hinsichtlich des Umfangs der Hinzurechnung ist nur darauf abzustellen, dass der Aufwand für Solidaritätszuschlag im Jahr 2015 entstanden

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

2. Anlage A, Zeilen 2–16

ist, unabhängig davon, auf welchen VZ der Solidaritätszuschlag entfällt. Der Teil des SolZ, der bei Beteiligungs-erträgen als SolZ auf KapSt für die Körperschaft erhoben worden ist, ist stets mit einzutragen, da er den Jahres-überschuss oder Steuerbilanzgewinn der anrechnenden Körperschaft verringert hat. Nicht einzutragen ist bei einem Organträger der bei einer Organgesellschaft erhobene anrechenbare SolZ zur KapSt. Der als nabz. BA bei der Organgesellschaft hinzurechnende SolZ erhöht bereits deren Einkommen, welches dem Organträger über die Zeilen 13 und 18 der Anlage OG und Zeile 13 der Anlage OT im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 14 Abs. 5 KStG hinzugerechnet wird. Andernfalls würde es zu einer doppelten Berücksichtigung kommen.

In **Zeile 6** einzutragen ist die **KapSt**, die auf Kapitalerträge entfällt, welche die Körperschaft z.B. **als Anteilseignerin** vereinnahmt hat.

In Zeile 6 ist nur die **anzurechnende** KapSt einzutragen. Eine (insbes. wegen des fehlenden Nachweises in Form der vorgelegten Bescheinigung, vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG) nicht anzurechnende KapSt ist in **Zeile 7** zu erfassen.

Die KapSt als Bestandteil der Dividende bleibt auch dann im zu versteuernden Kapitalertrag mit erfasst, wenn die Steuerbescheinigung im Zeitpunkt der Veranlagung noch nicht vorliegt.

Abhängig von der Darstellung der Beteiligerträge im Jahresabschluss der Körperschaft ist die für die Körperschaft einbehaltene KapSt nur anzugeben, wenn diese den ausgewiesenen Jahresüberschuss bzw. Steuerbilanzgewinn gemindert hat. Die über Zeilen 6 und 15 hier und damit in Zeile 29 des Vordrucks KSt 1 A erfolgende Hinzurechnung darf keine Doppelerfassung verursachen. Unabhängig von der Darstellung der Beteiligerträge nach der Brutto- oder der Nettomethode (s.u.) ist der steuerliche bzw. der handelsrechtliche Gewinn derselbe.

Die KapSt, die die Kapitalgesellschaft für ihre **eigenen Ausschüttungen** an ihre Anteilseigner einbehält und auf deren Rechnung an das FA abführt, ist hier **nicht** einzutragen. Diese ist Teil der Gewinnausschüttung und darf gem. § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft nicht mindern. Die KapSt, die von der ausschüttenden Gesellschaft gem. § 44 Abs. 1 EStG für Rechnung des Anteilseigners einzubehalten ist, rechnet beim Empfänger zu den steuerpflichtigen Kapitalerträgen.

Auch wenn für die Buchung von Beteiligerträgen sowohl die Brutto- als auch die Nettoverbuchung als zulässig angesehen werden, ergeben sich dieselben Eintragungen in den Vordrucken, da sie ja auch denselben Jahresüberschuss bzw. Bilanzgewinn und dasselbe zvE ergeben müssen.

BEISPIEL

Die Gesellschaft erhält 2015 eine Gewinnausschüttung von 100 000 €. Die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft stellt keine sog. Streubesitzbeteiligung i.S.d. § 8b Abs. 4 KStG dar. Nach Abzug der anzurechnenden KapSt i.H.v. 25 000 € und des anzurechnenden SolZ darauf i.H.v. 1375 € fließen ihr 73 625 € zu.

Das zvE aufgrund dieses einzigen Geschäftsvorfalls beträgt:

Ertrag = Jahresüberschuss	100 000 €
Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG	./. 100 000 €
Nabz. BA nach § 8b Abs. 5 KStG (5 %)	<u>+ 5 000 €</u>
ZvE	5 000 €
Tarifliche KSt (15 % von 5000 €)	750 €
Darauf entfallender SolZ (5,5 % von 750 €)	41 €

Buchmäßige Behandlung

Bruttomethode		
Geldkonto	Forderungen/Verbindlichkeiten FA	
① 73 625 €	① 26 375 €	25 000 € ④
④ 24 250 €		1 375 € ⑤
⑤ 1 334 €		
Erträge aus Beteiligungen	KSt-Aufwand	
100 000 € ①	② 750 €	
KSt-Rückstellung	SolZ-Aufwand	
④ 750 €	③ 41 €	
SolZ-Rückstellung		
⑤ 41 €	41 € ③	

① Buchung des Geldeingangs und der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge als Forderungen gegenüber dem FA

Buchungssatz:

Geldkonto 73 625 € und
Forderungen/Verbindlichkeiten FA 26 375 €
an Erträge aus Beteiligungen 100 000 €

② Buchung des KSt-Aufwands (Ertrag 100 000 € ./ . § 8b Abs. 1 KStG 100 000 € + nabz. BA pauschal 5% (§ 8b Abs. 5 KStG) 5 000 € = 5 000 €; davon 15% KSt = 750 €)

Buchungssatz:
KSt-Aufwand 750 €
an KSt-Rückstellung 750 €

③ Buchung des SolZ-Aufwands (5,5% von 750 € KSt = 41 €)

Buchungssatz:
SolZ-Aufwand 41 €
an SolZ-Rückstellung 41 €

④ Verrechnung der Forderungen/Verbindlichkeiten FA betr. KSt mit der Rückstellung und dem Geldkonto nach Veranlagung

Buchungssatz:
Geldkonto 24 250 € und KSt-Rückstellung 750 €
an Forderungen/Verbindlichkeiten FA 25 000 €

⑤ Verrechnung der Forderungen/Verbindlichkeiten FA betr. SolZ mit der Rückstellung und dem Geldkonto nach Veranlagung

Buchungssatz:
Geldkonto 1 334 € und SolZ-Rückstellung 41 €
an Forderungen/Verbindlichkeiten FA 1 375 €

Nettomethode		
Geldkonto	Forderungen/Verbindlichkeiten FA	
① 73 625 €	② 24 250 €	25 584 € ④
④ 25 584 €	③ 1 334 €	
Erträge aus Beteiligungen	KSt-Aufwand	
73 625 € ①	24 250 € ②	
SolZ-Aufwand		
	1 334 € ③	

① Buchung des Geldeingangs als Ertrag

Buchungssatz:

Geldkonto 73 625 €
an Erträge aus Beteiligungen 73 625 €

② Buchung des KSt-Aufwands (Ertrag 100 000 € ./ . § 8b Abs. 1 KStG 100 000 € + nabz. BA pauschal 5% (§ 8b Abs. 5 KStG) 5 000 € = 5 000 €; davon 15% KSt = 750 € abzgl. anzurechnende KapSt 25 000 € = ./ . 24 250 €)

Buchungssatz:

Forderungen/Verbindlichkeiten FA betr. KSt 24 250 €
an KSt-Aufwand 24 250 €

③ Buchung des SolZ-Aufwands (5,5% von 750 € KSt = 41 € abz. anzurechnender SolZ 1 375 € = ./ . 1 334 €)

Buchungssatz:

Forderungen/Verbindlichkeiten FA betr. SolZ 1 334 €
an SolZ-Aufwand 1 334 €

④ Verrechnung der Forderungen/Verbindlichkeiten FA mit dem Geldkonto nach Veranlagung

Buchungssatz:

Geldkonto 25 584 €
an Forderungen/Verbindlichkeiten FA 25 584 €

Eintragungen in den Vordrucken KSt 1 A und Anlage A

Unabhängig von der Brutto- oder der Nettomethode ergeben sich dieselben Eintragungen in den Vordrucken:

Jahresüberschuss/Bilanzgewinn	KSt 1 A Zeile 20	99 209 €
KapSt aus	Anlage A Zeile 6	
Beteiligungserträgen	(Anlage WA Zeile 4)	25 000 €
Festzusetzender SolZ	Anlage A Zeile 5	41 €
KSt-Aufwand	Anlage A Zeile 3	./ . 24 250 €
Anzurechnender SolZ	Anlage WA Zeile 6	1 375 €

Der Jahresüberschuss bzw. Bilanzgewinn berechnet sich wie folgt:

- für die Bruttomethode anhand der Konten der GuV-Rechnung:
Beteiligungsertrag 100 000 € ./ . KSt-Aufwand 750 € ./ . SolZ-Aufwand 41 € = 99 209 €;
- für die Nettomethode anhand der Konten der GuV-Rechnung:
Beteiligungsertrag 73 625 € ./ . KSt-Aufwand (./ .) 24 250 € ./ . SolZ-Aufwand (./ .) 1334 € = 99 209 €.

Nach dem durch das URefG 2008 neu eingefügten § 4 Abs. 5b EStG ist die GewSt nicht mehr als BA abzugsfähig. Die Neuregelung gilt erstmals für die GewSt, die für nach dem 31.12.2007 endende EZ festgesetzt wird. Für die

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

2. Anlage A, Zeilen 2–16

Abziehbarkeit ist demnach ausschlaggebend, für welchen EZ die GewSt entstanden ist und nicht, wann sie festgesetzt oder gezahlt wurde. Entsprechende Beträge sind in **Zeile 7a** zu erfassen. Etwaige GewSt-Erstattungen sind hier abzusetzen bzw. als Negativbetrag zu erfassen. Vorstehend Gesagtes gilt auch für auf die GewSt entfallende Nebenleistungen, die aber nicht hier, sondern in Zeile 11 mitzuerfassen sind.

Die Nichtabziehbarkeit der GewSt bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 5b EStG ist nach Auffassung des BFH verfassungsgemäß (s. BFH-Urt. vom 16.1.2014, BStBl II 2014 S. 531 sowie BFH-Urt. vom 10.9.2015, BFH/NV 2016 S. 119). Körperschaftsteuerbescheide für VZ ab 2008 sowie Bescheide über die gesonderte (und ggf. einheitliche) Feststellung von Einkünften, soweit diese Bescheide Feststellungszeiträume ab 2008 betreffen und für die Gesellschaft oder Gemeinschaft ein Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt wurde, ergehen hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit der GewSt vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO. Weiter sind sämtliche Festsetzungen des GewSt-Messbetrags für EZ ab 2008 im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit der GewSt und der darauf entfallenden Nebenleistungen als BA (§ 4 Abs. 5b EStG) vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO durchzuführen (vgl. BMF-Schr. v. 5.11.2015, BStBl I S. 786).

Deutsche **VSt** ist für VZ bis 1996 als nabz. Ausgabe i.S.v. § 10 Nr. 2 KStG in **Zeile 8** einzutragen. Entsprechend dem Beschluss des BVerfG vom 22.6.1995, BStBl II S. 655 wird ab dem VZ 1997 die VSt nicht mehr erhoben, so dass für VZ ab 1997 und inkl. des laufenden VZ hinsichtlich der VSt keine Eintragung mehr vorzunehmen sein kann. Nach dem BFH-Beschluss vom 18.6.1997, BStBl II S. 515 und dem BFH-Urt. vom 30.7.1997, BStBl II S. 635, verbietet der o.g. Beschluss des BVerfG aber nur die Anwendung des VStG auf nach dem 31.12.1996 endende VZ, nicht dagegen die weitere Erhebung für bereits davor abgelaufene Zeiträume. Entsprechende Zahlungen oder Erstattungen sind hier zu erfassen. Als sonstige Personensteuer unterliegt auch die **Erbschaft- und Schenkungsteuer** der Hinzurechnung nach § 10 Nr. 2 KStG. Die Erbschaftsteuer ist eine sonstige Personensteuer im Sinne dieser Vorschrift. Sie ist auf die Person des Erben (Erwerbers) zugeschnitten. Besteuert wird das durch die Erbschaft (Schenkung) unentgeltlich Erworbene, weil es die steuerliche Leistungsfähigkeit des Erben (Beschenkten) erhöht (vgl. BFH-Urt. vom 14.9.1994, BStBl II 1995 S. 207).

Nicht in Zeile 8 einzutragen sind **ausländische Vermögensteuern**. Diese werden entweder in Zeile 10 als sonstige ausländische Personensteuern i.S.v. § 10 Nr. 2 KStG hinzugerechnet oder aber, wenn sie mit nach einem DBA steuerfreien ausländischen Einkünften im Zusammenhang stehen, nicht dort dem Bilanzgewinn zugerechnet, sondern bereits in den Zeilen 11 und 12 der Anlage AE mit berücksichtigt. Auf Grund des Übertrags aus der Anlage AE Zeile 33 in den Mantelbogen KSt 1 A ergibt sich dann dort ein entsprechend höheres zvE.

Der in der **Zeile 9** einzutragende Teil der nach § 10 Nr. 2 KStG **nabz. USt und Vorsteuerbeträge** fällt bei einer Kapitalgesellschaft nur nach § 15 Abs. 1a UStG an, also für nabz. BA i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 und Abs. 7 EStG (Repräsentation usw., Vorsteuer auf Bewerbungskosten berechtigen hingegen zum Vorsteuerabzug, vgl. BFH-Urt. vom 10.2.2005, BStBl II S. 509). Dies entspricht im Wesentlichen der bis 1998 auf den sog. »**Eigenverbrauch**« entfallenden USt. Näheres zu dem Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei Repräsentationsaufwendungen usw. enthält das BMF-Schr. vom 5.11.1999, BStBl I S. 964.

Die **USt auf vGA** ist nicht in Zeile 9 der Anlage A, sondern bereits in Zeile 27 des Mantelbogens KSt 1 A als Bestandteil der vGA mit einzutragen (R 8.6 KStR 2015). Zur USt bei vGA vgl. *Lang/Klingebiel*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil C Tz. 660 ff.

Dies gilt im Ergebnis unabhängig davon, ob die Vorteilsgewährung an den Anteilseigner erfolgt:

- **aus unternehmensfremden Gründen: Umsatzsteuerlich** handelt es sich nach A 3.2 Abs. 1 UStAE bei der Abgabe von Gegenständen aus der Kapitalgesellschaft um den entgeltlichen Lieferungen gleichgestellte Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b UStG), bei der Abgabe oder Ausführung von sonstigen Leistungen um den entgeltlichen sonstigen Leistungen gleichgestellte Wertabgaben (§ 3 Abs. 9a UStG). Bemessen wird die USt nach dem Einkaufspreis bzw. nach den Selbstkosten (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 UStG). Bei der **KSt** ist die vGA nach § 8 Abs. 3 KStG mit dem **Bruttobetrag** (gemeiner Wert) zuzurechnen (Zeile 27 des Vordrucks KSt 1 A). Um eine doppelte Hinzurechnung der USt (zusätzlich als nabz. Ausgabe i.S.v. § 10 Nr. 2 KStG) zu vermeiden, ordnet R 8.6 KStR 2015 an, dass auf die Hinzurechnung als nabz. Ausgabe verzichtet wird;
- **mit zu niedriger Gegenleistung:** Umsatzsteuerlich ist eine Lieferung oder sonstige Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gegeben; nach § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 UStG ist USt von der sog. Mindestbemessungsgrundlage zu erheben. **Körperschaftsteuerlich** ist in Zeile 27 des Vordrucks KSt 1 A der **Bruttobetrag** des Vorteils (einschl. USt) nach § 8 Abs. 3 KStG dem Einkommen zuzurechnen, weil die USt bei der Gewinnermittlung abgezogen worden ist und der Vorteil mit dem gemeinen Wert bzw. der erzielbaren Vergütung, d.h. einschl. USt anzusetzen ist (R 8.6 KStR 2015).

In **Zeile 10** sind **alle ausländischen Personensteuern** einzutragen, also gleichermaßen ausländische Steuern vom Einkommen als auch z.B. ausländische Vermögensteuern. Die Eintragung der ausländischen Steuern vom Einkommen erfolgt hier unabhängig davon, ob sie auf einer späteren Stufe der Einkommensermittlung wieder abzuziehen sind (§ 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 2 und 3 EStG) oder auf die deutsche Steuer anzurechnen sind.

Nach § 34c Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 EStG wird die Anrechnung oder der Abzug der ausländischen Steuer zwar nur für die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegenden Steuerbeträge gewährt. Trotzdem kann es (insbes. in DBA-Fällen, vgl. § 34c Abs. 6 EStG) zu **nachträglichen Erstattungen** ausländischer Steuern kommen. Die Erstattungsbeträge an ausländischer Steuer sind nicht im Jahr der Verennahmung oder der ertragswirksamen Erfassung hier einzutragen oder zu verrechnen, sondern in dem VZ, für den die ursprüngliche Zahlung der ausländischen Steuer erfolgte. Das bedeutet regelmäßig eine Neuveranlagung dieses VZ.

Ist die Gesellschaft **Organträger**, sind in der Zeile 10 der Anlage A nur die **bei ihr selbst** angefallenen ausländischen Steuern hinzuzurechnen. Ausländische Steuern der Organgesellschaften werden bei diesen selbst zugerechnet und schlagen sich daher positiv oder negativ bereits in dem dem Organträger zuzurechnenden Organeinkommen nieder. Dadurch, dass die Zeile 10 der Anlage A **nur die eigenen ausländischen Steuern** des Organträgers erfasst, wird letztlich eine doppelte Hinzurechnung vermieden.

Auch andere im Ausland gezahlte sonstige Personensteuern i.S.v. § 10 Nr. 2 KStG wie z.B. **ausländische Vermögensteuer** sind hier einzutragen. **Nicht** in Zeile 10 einzutragen sind **ausländische Vermögensteuern**, wenn sie mit nach einem DBA steuerfreien ausländischen Einkünften im Zusammenhang stehen. Diese werden nicht hier dem Bilanzgewinn zugerechnet, sondern bereits in den Zeilen 11 und 12 der Anlage AE mit berücksichtigt. Auf Grund des Übertrags aus der Anlage AE Zeile 33 in den Mantelbogen KSt 1 A ergibt sich dann ein entsprechend höheres zvE.

Zu den in **Zeile 11** einzutragenden **Nebenleistungen** zu den nach § 10 Nr. 2 KStG nabz. Steuern für alle VZ gehören insbesondere Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge, Zwangsgelder, Hinterziehungszinsen, Stundungszinsen und Aussetzungszinsen nach §§ 234 bis 237 AO sowie Kosten (R 10.1 Abs. 2 KStR 2015). Ebenso sind hier **Nachzahlungszinsen nach § 233a AO** einzutragen. **Erstattungen** auf Nebenleistungen sind zu saldieren. Sämtliche **Zinsen sind ab 1999 nicht mehr** von der Hinzurechnung durch § 10 Nr. 2 HS 2 KStG **ausgenommen**.

Hier ebenfalls zu erfassen sind Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (Zuschlag wegen Nichtvorlage bzw. Vorlage von unzureichenden Unterlagen in Bezug auf Preise und sonstige Geschäftsbedingungen betreffend nahe stehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG) sowie Gebühren nach §§ 89 und 178a AO (Gebühr für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft bzw. für die Bearbeitung eines Antrags auf Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens).

Hier sind **nicht die Erstattungszinsen**, insbes. nach § 233a AO einzutragen. Ein entsprechender Ertrag ist grundsätzlich steuerpflichtig. Da Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) ab 1999 nicht mehr nach § 10 Nr. 2 HS 2 KStG abzugsfähig sind, sollten aus Gründen sachlicher Billigkeit die entsprechenden Erstattungszinsen dann nicht besteuert werden, wenn ihnen nabzb. Nachforderungszinsen gegenüberstehen, die auf denselben Ereignis beruhen (BMF-Schr. vom 5.10.2000, BStBl I S. 1508). Die Rückzahlung durch das FA von bereits entrichteten Nachzahlungszinsen stellt allerdings keinen Ertrag aus Erstattungszinsen dar. Hierbei handelt es sich vielmehr um die Minderung zuvor festgesetzter Nachzahlungszinsen, die – wie Nachzahlungszinsen – körperschaftsteuerlich erfolgsneutral zu behandeln ist. Insoweit ist der Betrag einer evtl. Minderung von Nachzahlungszinsen hier mitzuerfassen.

In **Zeile 12** einzutragen ist die gem. § 10 Nr. 4 KStG nabz. **Hälften der Aufsichtsratsvergütungen** einschl. des von der Kapitalgesellschaft übernommenen Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG und eines übernommenen SolZ hierauf. Die vollen Beträge sind nochmals einzutragen in die Anlage WA, und zwar dort in Zeilen 33 und 34 bei unbeschränkt steuerpflichtigen Empfängern bzw. dort in Zeilen 39 bis 41 bei beschränkt steuerpflichtigen Aufsichtsratsmitgliedern. Wegen der von der Kapitalgesellschaft einzubehaltenden **Aufsichtsratsteuer** bei Aufsichtsratsvergütungen an beschränkt steuerpflichtige Aufsichtsratsmitglieder siehe Anlage WA, Erläuterungen zu den Zeilen 39–45.

Zeile 13 ist eine **Sammelzeile** für nabz. Aufwendungen

- nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7, 8, 8a und 10 sowie § 4 Abs. 6 bis 8 EStG (Repräsentationskosten, Geschenke, Bewirtungen, Bestechungsgelder, Parteizuwendungen = Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke i.S.v. § 10b Abs. 2 EStG u.Ä.),
- nach den §§ 4c und 4d EStG (nabz. Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen),
- nach § 160 Abs. 1 AO,
- nach § 10 Nr. 3 KStG (Geldstrafen). Geldbußen und Ordnungsgelder sind nabz. wegen § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG.

Einzutragen sind im VZ 2015 geleistete Beträge **nach** Saldierung mit evtl. Erstattungen.

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG nabz. Ausgleichszahlungen bei Organschaft sind nicht hier, sondern auf der Anlage OT in der Zeile 5 sowie auf der Anlage OG in den Zeilen 10, 14 und 15 zu berücksichtigen, da diese wegen des Bezugs zur Organschaft dort behandelt werden.

In **Zeile 14** sind **sämtliche gezahlten Spenden und Beiträge** dem Bilanzgewinn hinzuzurechnen, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe diese gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG abziehbar sind. Die Hinzurechnung muss zunächst erfolgen, um die zutreffende Bemessungsgrundlage für die Spendenhöchstbetragsberechnung zu erhalten. Der **Abzug** der Spenden erfolgt in der Zeile 56 des Mantelbogens KSt 1 A.

Aus der **Zeile 15** wird der Saldo aus gezahlten und erstatteten nabz. Ausgaben in Zeile 29 des Hauptvordrucks KSt 1 A übertragen.

Die in **Zeile 16** enthaltene Frage nach der Höhe der »Zuführung zur KSt-Rückstellung« dient dem FA zur Prüfung, ob eine in der Bilanz ausgewiesene KSt-Nachzahlung im Wege der sog. **fünften Vorauszahlung** (§ 37 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 EStG) vorzeitig nachgefordert werden soll oder die Vorauszahlungen für nachfolgende VZ anzupassen sind.

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

3. Anlage AE, Zeilen 4b-12

3. Anlage AE: Ausländische Einkünfte und Steuern

3.1 Allgemeines

Die Anlage AE ist ein Sammelfeldvordruck für **ausländische Einkünfte** bzw. (in den Fällen des § 2a Abs. 1 EStG) für steuerlich **nicht** zu berücksichtigende **Gewinnminderungen mit Bezug zu Drittstaaten**.

Hiermit sollen bei diesen Steuerpflichtigen grundsätzlich alle Sachverhalte abgedeckt werden, die eine Auslandsbeziehung haben. Die im Zusammenhang mit Auslandsbeteiligungen vorzunehmenden Kürzungen und Hinzurechnungen nach § 8b KStG oder Steuerfreistellung nach DBA sind ab dem VZ 2014 nicht mehr in der Anlage AE, sondern auf der Anlage B bzw. Anlage BE vorzunehmen. Die Angaben zur Anrechnung bzw. zum Abzug ausländischer Steuern sind ab dem VZ 2015 auf der Anlage AEst zu erklären. Nur für die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG und nach § 12 Abs. 1 und 3 AStG ist weiterhin die Anlage AE zu verwenden.

Die verschiedenen Einzelangaben in der Anlage AE werden in den Zeilen 5 bis 38 fortlaufend auf ihre Wirkung auf die Ermittlung des Einkommens untersucht und dann von den Zeilen 33 und 38 (Spalte 7 und 8) nach Zeile 41, 43 bzw. 44 des Hauptvordrucks KSt 1 A übertragen. Der Vordruck findet als **Anlage** aber nicht nur zu dem Erklärungsvordruck KSt 1 A bzw. zur Feststellungserklärung gemäß § 14 Abs. 5 KStG, sondern auch als Anlage zu den Erklärungsvordrucken KSt 1 B und KSt 1 C Verwendung. Das entsprechende Kästchen im Vordruck Anlage AE oben rechts ist anzukreuzen.

Enden in einem VZ **zwei Wj.** (Rumpf-Wj.), ist die Anlage AE für jedes Wj. gesondert auszufüllen.

Für den Fall, dass die Körperschaft **Organträger** ist, sind beim Ausfüllen der Anlage AE einige **Besonderheiten** zu beachten. Grundsätzlich sind in der Anlage AE des Organträgers nur dessen eigene ausländischen Einkünfte und ausländischen Steuern einzutragen, so z.B. ein Berichtigungsbetrag in Zeile 30 der Anlage AE. Es soll eine doppelte Berücksichtigung dieser Beträge vermieden werden. Bei der Anrechnung ausländischer Steuer nach § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG i.V.m. § 26 Abs. 1 KStG in den Zeilen 4b und 4c sind dagegen auch die Beträge der Organgesellschaft(en) mitzuerfassen.

3.2 Anrechnung ausländischer Steuer (§ 50d Abs. 10 Satz 5 EStG i.V.m. § 26 Abs. 1 KStG)

4b-4c Die Zeilen 4b und 4c behandeln die **Anrechnung ausländischer Steuerbeträge nach § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG**. Die Vorschrift des § 50d Abs. 10 EStG betrifft die Fallkonstellation, bei der eine (abkommensrechtlich) im Ausland ansässige (i.d.R. beschränkt stpfl.) Körperschaft von einer Personengesellschaft mit inländischer Betriebsstätte Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 HS 2 sowie Nr. 3 HS 2 EStG bezieht. Neben Sondervergütungen gelten die Regelungen auch für die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen.

Sondervergütungen fallen zwar gemäß § 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a EStG unter die beschränkte Steuerpflicht (vgl. BFH-Urt. v. 12.6.2013, BStBl II 2014 S. 770). Sofern das jeweilige DBA jedoch keine solche Vergütungen betreffende ausdrückliche Sonderregelung enthält, besteht nach der Rechtsprechung des BFH in solchen Fällen nach DBA kein Besteuerungsrecht für den Betriebsstättenstaat (s. BFH-Urt. v. 17.10.2007, BStBl II 2009 S. 356). Um diese Besteuerungslücke zu schließen, wurde i.R.d. JStG 2009 § 50d Abs. 10 EStG eingeführt. Hiernach gilt die Vergütung für Zwecke der Anwendung des jeweiligen DBA ausschließlich als Teil des inländischen Unternehmensgewinns des vergütungsberechtigten Gesellschafters. Um eine mögliche Doppelbesteuerung des § 50d Abs. 10 EStG zu verhindern, sieht § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG eine Anrechnung der Steuer des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters auf die Sondervergütung im Rahmen der inländischen Besteuerung vor. Die Steueranrechnung setzt voraus, dass der Vergütungsempfänger in einem anderen DBA-Staat ansässig ist und er nachweist, dass der andere Staat die Einkünfte besteuert, ohne die darauf entfallende deutsche Steuer anzurechnen. In diesem Fall ist die in diesem Staat nachweislich auf diese Einkünfte festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte, der deutschen ESt bzw. KSt entsprechende, anteilige ausländische Steuer bis zur Höhe der anteilig auf diese Einkünfte entfallenden deutschen Einkommensteuer anzurechnen.

Wegen einer möglichen Verfassungswidrigkeit des § 50d Abs. 10 EStG s. BFH-Urt. v. 11.12.2013 (BFH/NV 2014 S. 614; Az. BVerfG: 2 BvL 15/14).

In **Zeile 4b** sind die inländischen Einkünfte i.S.d. § 50d Abs. 10 EStG einzutragen. Eine ausländische Steuer ist nach den vorstehenden Grundsätzen höchstens bis zur Höhe der anteilig auf diese Einkünfte entfallenden inländischen ESt oder KSt anzurechnen. In **Zeile 4c** ist die auf die inländischen Einkünfte entfallende festgesetzte, gezahlte, um einen Ermäßigungsanspruch gekürzte, anteilige ausländische Steuer zu erfassen. Als Nachweis für die Anrechnung der ausländischen Steuer verlangt die Finanzverwaltung in jedem Fall den ausländischen Steuerbescheid sowie einen Zahlungsnachweis.

3.3 Nach DBA steuerfreie ausländische Einkünfte

5-12 Diese Zeilen der Anlage AE weisen die ausländischen Einkünfte aus, die aufgrund von **DBA** von der deutschen KSt freigestellt sind. Nicht hier einzutragen, sondern stets ein Sachverhalt des in der Anlage B behandelten § 8b KStG sind Fälle, die auch unter das internationale Schachtelpatentprivileg fallen. Damit verbleiben hier DBA-Befreiungen aus sonstigen Gründen, z.B. bei Einkünften aus ausländischen Betriebsstätten.

Die **Zeilen 5 bis 9** weisen nach Angabe des Herkunftsstaates nacheinander den **positiven oder negativen Nettobetrag** der DBA-befreiten Einkünfte, die darauf entfallende ausländische Steuer vom Einkommen und den Bruttbetrag der ausländischen Einkünfte (einschl. ausländischer Steuern) aus. Nach der **Summenzeile 10** sind in **Zeile 11** die damit zusammenhängenden **inländischen Ausgaben** (außer der ausländischen Steuer) abzuziehen. **Zeile 12** Sp. 4 weist die Differenz von Zeile 10 und Zeile 11 aus.

Dieser Betrag wird mit umgekehrten Vorzeichen in die Ergebnisspalte 5 übernommen. Die Vorzeichenumkehr erfolgt deshalb, weil das Endergebnis dieser Spalte aus Zeile 33 nach Zeile 41 des Mantelbogens KSt 1 A in die Einkommensermittlung übernommen wird; dieser Teilbetrag der DBA-befreiten Einkünfte wird damit dort aus dem zvE ausgeschieden.

Einzutragen in die Zeilen 5–9 ist **auch** der Teil der positiven ausländischen Einkünfte, der in Zeile 57 des Vordrucks KSt 1 A einzutragen ist (Hinzurechnung nach § 52 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG i.V.m. § 2a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 EStG 1997 bzw. nach § 2 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 AuslInvestmG). Wegen der **Streichung von § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997** durch das StEntlG 1999/2000/2002 kann ein Antrag auf Abzug für ab 1999 entstehende DBA-Verluste nicht mehr gestellt werden. Deshalb sind steuerbefreite negative Einkünfte aus einem DBA-Staat für die Hinzurechnung nunmehr über Zeile 57 des Mantelbogens KSt 1 A in den Zeilen 5–9 mit erfasst.

3.4 Zugriffsbesteuerung nach AStG

Diese Vordruckzeilen betreffen die **Zugriffsbesteuerung nach den §§ 7 bis 14 des Außensteuergesetzes 28–29 (AStG)**. Die Zugriffsbesteuerung erfasst grundsätzlich Einkünfte aus sog. passivem Erwerb, die ausländische Zwischengesellschaften erzielen, unabhängig davon, ob eine Ausschüttung an die deutsche Muttergesellschaft erfolgt. Wegen der Erweiterung des Aktivitätskatalogs in § 8 Abs. 1 AStG um die Nr. 8 und 9 zählt aber der Bezug von Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und in gewissem Umfang das Erzielen von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an anderen Gesellschaften nicht mehr zum passivem Erwerb. Am Nennkapital der ausländischen Zwischengesellschaft muss die deutsche Muttergesellschaft zusammen mit anderen unbeschränkt Steuerpflichtigen zu mehr als der Hälfte oder im Fall von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter i.S.v. § 10 Abs. 6 Satz 2 AStG allein mit mindestens 1 % beteiligt sein; bei ausländischen Gesellschaften, die ausschließlich oder fast ausschließlich Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielen, entfällt jede Mindestbeteiligungsgrenze. Weitere Voraussetzung ist, dass die ausländische Zwischengesellschaft Sitz und Geschäftsleitung in einem sog. Niedrigsteuerland hat.

In **Zeile 28** ist der anzusetzende Hinzurechnungsbetrag einzutragen. Die Anlage AE sieht die **Ermittlung** auch dieses Hinzurechnungsbetrags **nicht** vor. Dies ist auch nicht notwendig, weil die Körperschaft in den Fällen der Zugriffsbesteuerung ohnehin die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 18 AStG ausfüllen muss.

Der in Zeile 28 eingetragene Hinzurechnungsbetrag geht (über die Zeile 33) bei Verwendung des Mantelbogens KSt 1 A über die dortige Zeile 41 in die Einkommensermittlung ein. Bei Verwendung der KSt-Erklärungsvordrucke KSt 1 B und KSt 1 C ist der Hinzurechnungsbetrag jeweils als Bestandteil der Einkünfte mit anzugeben.

Nach § 12 Abs. 2 AStG sind bei der Anrechnung die Vorschriften des § 34c Abs. 1 EStG und des § 26 Abs. 1 und 6 KStG entsprechend anzuwenden.

Sind bei einem Organträger ausländische Steuern nach § 12 AStG der Organgesellschaften anzurechnen, so dürfen diese anzurechnenden Steuern in Zeile 29 der Anlage AE nicht mit erfasst werden.

Der Hinzurechnungsbetrag der Organgesellschaft(en) darf nicht beim Organträger mit erfasst werden, da die entsprechende Einkommenserhöhung über die Anlage AE der Organgesellschaft und die Einkommenszurechnung nach § 14 KStG bereits anderweitig beim Organträger erfolgt. Ein nach § 10 AStG anzusetzender Hinzurechnungsbetrag der Organgesellschaft wird nach § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt. Der Organträger hat den Wert in Zeile 37 der Anlage OT zu erfassen.

Die Kapitalgesellschaft kann bei der Zugriffsbesteuerung das sog. **Grossing-up-Verfahren** nach § 12 AStG beantragen durch eine entsprechende Eintragung in **Zeile 29 (Bruttobesteuerung)**. Dies bedeutet, dass bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 Abs. 1 AStG zunächst die ausländischen Steuern zugerechnet und diese Steuern anschließend als ausländische Steuer auf die deutsche KSt angerechnet werden. Zeile 29 nennt den Betrag der nach § 12 AStG anzurechnenden ausländischen Steuern. Außer in dem Fall, dass der Anrechnungshöchstbetrag überschritten wird, dürfte die Bruttobesteuerung für das Unternehmen günstiger sein als die Nettabesteuerung.

Werden später Gewinne ausgeschüttet, die zuvor im Kj. oder in den vorangegangenen sieben Kj. oder Wj. der Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen und für die keine Erstattung der KSt nach § 11 Abs. 2 und 3 AStG erfolgt ist, sind sie (auch bei natürlichen Personen als Empfängern) durch § 3 Nr. 41 EStG steuerfrei gestellt, um eine zweite Besteuerung zu vermeiden. § 12 Abs. 3 AStG gewährt auf Antrag der deutschen Muttergesellschaft den (nachträglichen, auch bei eingetretener Bestandskraft) Abzug oder die Anrechnung der (ausländischen) Steuern, die auf die derart befreiten Gewinnausschüttungen erhoben werden, für den VZ der Erfassung der zugrunde liegenden Zwischeneinkünfte im Hinzurechnungsbetrag. Dieser Anrechnungsbetrag ist dann in Zeile 29 mit einzutragen.

Ist die Gesellschaft **Organträger**, hat sie zur Vermeidung einer Doppelerfassung in Zeile 29 nur ihre eigenen Werte, nicht auch die der Organgesellschaft(en), anzugeben. Eine nach § 12 Abs. 1 und 3 AStG anzurechnende

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

3. Anlage AE, Zeilen 30–38

auslandische Steuer der Organgesellschaft(en) wird nach § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt. Der Organträger hat den Wert in Zeile 38 der Anlage OT zu erfassen.

3.5 Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG

- 30** Hier einzutragen ist der gesondert zu erläuternde **Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG**. Der in Zeile 30 eingetragene Berichtigungsbetrag geht (über die Zeile 33) bei Verwendung des Mantelbogens KSt 1 A über die dortige Zeile 41 in die Einkommensermittlung ein. Bei Verwendung der KSt-Erklärungsvordrucke KSt 1 B und KSt 1 C ist der Hinzurechnungsbetrag jeweils als Bestandteil der Einkünfte mit anzugeben.

Nach § 1 AStG sind die Einkünfte der Körperschaft zu erhöhen, wenn in Geschäftsbeziehungen mit **nahe stehenden Personen im Verhältnis zum Ausland** Bedingungen vereinbart worden sind, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Ob die nahe stehenden Personen unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind, ist ohne Bedeutung.

Ist die Gesellschaft **Organträger**, hat sie in **Zeile 30** zur Vermeidung einer Doppelerfassung nur ihren eigenen Betrag, nicht auch den ihrer Organgesellschaft(en) einzutragen.

3.6 Ergebnisübertrag

- 33** In **Zeile 33** wird das Ergebnis der Einkommenskorrekturen aus den Zeilen 12, 28, 29 und 30 gebildet und in Zeile 41 des Hauptvordrucks KSt 1 A übernommen. Bei der Verwendung der Mantelbögen KSt 1 B und KSt 1 C sind die sich ergebenden Korrekturen bereits bei der Ermittlung der jeweiligen Einkünfte zu berücksichtigen.

3.7 Nicht ausgleichsfähige negative Einkünfte gemäß § 2a EStG

- 34–38** Hier einzutragen sind die **nach § 2a Abs. 1 EStG nicht ausgleichsfähigen negativen Einkünfte**, das sind insbes. die dort genannten nicht ausgleichsfähigen ausländischen Verluste. Die Zeilen 34 bis 38 Sp. 1 bis 4 und 7 bis 9 sind im Verlustentstehungsjahr, die Sp. 1 bis 3, 5, 6, 8 und 9 sind im Verlustabzugsjahr auszufüllen. Nach § 2a EStG sind verschiedene Einkunftsarten oder verschiedene Quellenländer getrennt zu betrachten (d.h. hier in getrennten Zeilen zu behandeln). In demselben VZ kann aber auch ein Verlustausgleich nach § 2a EStG erfolgen, wenn in derselben Einkunftsart aus demselben Staat positive und negative Ergebnisse (Spalten 4 und 5) zusammen treffen und in Spalten 6 oder 7 saldiert werden. Das Ergebnis nach so erfolgtem Verlustausgleich entscheidet, ob ein verbleibender positiver Betrag (Sp. 6) für die Verrechnung in Sp. 8 mit vorgetragenen (Sp. 3) Verlusten zur Verfügung steht oder ein restlicher negativer Betrag in die gesonderte Feststellung der am 31.12.2015 verbleibenden negativen Einkünfte nach § 2a Abs. 1 Satz 5 i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG eingeht.

Bis zur Änderung des § 2a EStG durch das JStG 2009 und im Vorgriff darauf entsprechend dem BMF-Schr. vom 30.7.2008, BStBl I S. 810 galt § 2a Abs. 1 EStG im Verhältnis zu allen ausländischen Staaten. Nunmehr gilt für alle noch offenen Fälle § 2a Abs. 1 EStG nur noch im Verhältnis zu sog. Drittstaaten, also solchen Staaten, die nicht Mitglied der EU sind. Bezuglich der EWR-Staaten erfordert die Nichtanwendung von § 2a Abs. 1 EStG, dass aufgrund der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Abs. 2 des EU-Amtshilfegesetzes oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen. Die entsprechenden Voraussetzungen sind derzeit bei den EWR-Staaten Island, Norwegen und Liechtenstein gegeben.

Seit dem VZ 1992 sind die am Schluss des VZ noch nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte i.S.v. § 2a Abs. 1 EStG gesondert festzustellen, und zwar auch für Körperschaften. Dies ist ein sehr aufwändiges Verfahren, da hierbei die verbleibenden negativen Einkünfte getrennt nach den einzelnen Nummern des § 2a Abs. 1 EStG fortgeschrieben werden müssen.

Ist die Gesellschaft **Organträger**, hat sie zur Vermeidung einer Doppelerfassung in den Zeilen 34 bis 38 nur ihre eigenen Werte, nicht auch die der Organgesellschaft(en) anzugeben.

In Zeilen 34 bis 37, **Spalte 3** ist der nicht ausgeglichene Verlust i.S.v. § 2a Abs. 1 EStG aus den Vorjahren (bis 2013) aus dem in Spalte 1 bezeichneten Staat und aus der durch Bezug auf die entsprechende Nr. in § 2a Abs. 1 EStG in Spalte 2 bezeichneten Einkunftsart einzutragen.

In Zeilen 34 bis 37, **Spalte 4** sind die negativen Einkünfte des laufenden VZ (2015) aus dem in Spalte 1 bezeichneten Staat und der durch Bezug auf die entsprechende Nummer in § 2a Abs. 1 EStG in Spalte 2 bezeichneten Einkunftsart einzutragen.

Spalte 5 nennt die ungekürzten positiven Einkünfte i.S.v. § 2a Abs. 1 EStG des laufenden VZ (aus dem in Spalte 1 bezeichneten Staat und der durch Bezug auf die entsprechende Nummer in § 2a Abs. 1 EStG in Spalte 2 bezeichneten Einkunftsart) vor Verlustausgleich und Verlustabzug. Diese Einkünfte sind Ausgangsgröße für einen möglichen Verlustausgleich oder -abzug nach § 2a Abs. 1 EStG. Der danach verbleibende Betrag kann auch in Zeile 1 dieser Anlage AE zu finden sein.

In Zeilen 34 bis 37, **Spalte 6**, ist der nach Ausgleich mit negativen Einkünften derselben Art aus demselben Staat i.S.v. § 2a Abs. 1 EStG verbleibende positive Betrag (oder 0) der ausländischen Einkünfte 2015 einzutragen (Betrag lt. Spalte 5 abzüglich Betrag lt. Spalte 4). Dieser Betrag kann noch durch den Abzug von aus den Vorjahren vorgetragenen Verlusten derselben Art aus demselben Staat (Betrag lt. Spalte 8) gemindert werden.

Spalte 7 nennt den nach Verlustausgleich innerhalb des VZ bei derselben Einkunftsart und demselben Staat verbleibenden negativen Betrag der Einkünfte i.S.v. § 2a Abs. 1 EStG (Betrag der Spalte 5 abzüglich Betrag der Spalte 4, wenn Spalte 4 überwiegt). Das Ergebnis der Rechenoperation muss negativ sein, ist hier aber ohne Vorzeichen einzutragen. Der Betrag aus Sp. 7 der Summenzeile 38 ist in Zeile 43 des Vordrucks KSt 1 A dem Bilanzergebnis zuzurechnen und verwirklicht damit den Grundgedanken der eingeschränkten Verrechnung ausländischer Verluste nach § 2a Abs. 1 EStG. Im Vordruck KSt 1 B wird dagegen der Hinzurechnungsbetrag bereits bei Ermittlung der jeweiligen Einkünfte berücksichtigt. Der Zurechnungsbetrag erhöht den nach § 2a Abs. 1 EStG gesondert festzustellenden verbleibenden Verlust (vgl. Spalte 9).

Die Zeilen 34 bis 37 **Spalte 8** nennen den Teil der Verlustvorträge aus Jahren bis 2014 (Beträge aus Zeilen 34 bis 37 Spalte 3), die im Wege des Verlustabzugs gem. § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG mit den nach Verlustausgleich (Spalte 6) verbleibenden positiven Einkünften 2015 derselben Art aus demselben Staat verrechnet worden sind. Es ist der niedrigere Betrag aus den Spalten 3 und 6 hier einzutragen. Der Betrag aus Spalte 8 der Summenzeile 38 ist nach Zeile 44 des Vordrucks KSt 1 A zu übertragen, wo der Abzug der nunmehr ausgleichsfähig gewordenen Verluste bei der Einkommensermittlung erfolgt. Im Vordruck KSt 1 B wird dagegen die nunmehr mögliche Verlustverrechnung bereits bei Ermittlung der jeweiligen Einkünfte berücksichtigt. Wegen des fehlenden Progressionsvorbehals braucht bei der KSt – im Gegensatz zur ESt (R 2a Abs. 1 Satz 5 EStR 2012) – nicht differenziert zu werden, ob sich die Wirkung der Beschränkung der Verlustrechnung aus § 2a Abs. 1 EStG statt auf die Bemessungsgrundlage nur auf den Progressionsvorbehalt erstreckte und deshalb ein später möglicher Abzug bei Einkünften auch derselben »Qualität« erfolgen muss.

In den Zeilen 34 bis 37 **Spalte 9** sind die verbleibenden negativen Einkünfte i.S.v. § 2a Abs. 1 EStG zum 31.12.2015 zu errechnen, die dann **gesondert festgestellt** werden für einen späteren Verlustabzug in den folgenden VZ nach § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG. Nicht ausgeglichene negative Einkünfte aus VZ ab 1992 sind zeitlich unbeschränkt vortragsfähig (StÄndG 1992). Dies gilt nach dem BFH-Urt. vom 30.6.2005, BStBl II S. 641 auch für Verluste, die vor 1992 entstanden sind.

4. Anlage AESt: Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern

4.1 Allgemeines

Die Anlage AESt dient der Anrechnung bzw. dem Abzug ausländischer Steuern und wurde erstmals für den VZ 2015 aufgelegt. Hierbei wurden die Bereiche der bisherigen Anlage AE, die die Anrechnung und den Abzug ausländischer Steuern betreffen, in die Anlage AESt überführt. Die einzige Ausnahme betrifft die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG und nach § 12 Abs. 1 und 3 AStG; hierfür ist weiterhin die Anlage AE zu verwenden (s. Zeilen 4b und 4c der Anlage AE).

Der Vordruck findet als **Anlage** nicht nur zu dem Erklärungsvordruck KSt 1 A bzw. zur Feststellungserklärung gemäß § 14 Abs. 5 KStG, sondern auch als Anlage zu den Erklärungsvordrucken KSt 1 B und KSt 1 C Verwendung. Das entsprechende Kästchen im Vordruck Anlage AE oben rechts ist anzukreuzen.

Enden in einem VZ **zwei Wj.** (Rumpf-Wj.), ist die Anlage AE für jedes Wj. gesondert auszufüllen.

Für den Fall, dass die Körperschaft **Organträger** ist, ist beim Ausfüllen der Anlage AESt Folgendes zu beachten: Die auf die Organgesellschaft(en) entfallenden Werte werden bei dem Organträger jeweils gesondert in den Zeilen 5 und 9 abgefragt; die Beträge ergeben sich aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung gem. § 14 Abs. 5 KStG, die aufgrund der Angaben der Organgesellschaft(en) erfolgt (s. Zeilen 27 ff. des Feststellungsbescheids KSt 1 FO unter A IV. 27). Bei ausländischen Steuern, die gem. § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 2 und 3 EStG abgezogen werden, ergibt sich die Auswirkung aus dem bereits entsprechend verringerten Organeinkommen, das sich über die Erfassung der abzuziehenden Steuerbeträge in Zeile 42 des Vordrucks KSt 1 A ergibt.

4.2 Allgemeine Angaben

Im Kopfteil des Vordrucks ist zum einen die Körperschaft zu bezeichnen und zum anderen deren Steuernummer **1-2** anzugeben. Weiter ist anzukreuzen, ob die Anlage AESt als Anlage zum Vordruck KSt 1 A, KSt 1 B, KSt 1 C oder zur Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG verwendet wird.

In **Zeile 1** ist die laufende Nummer der Anlage AESt zu erfassen. Für jeden Staat oder Fonds aus dem ausländischen Erträge erzielt wurden, ist eine eigene Anlage zu erstellen. In **Zeile 2** ist entweder ein »Staat« oder ein »**Fonds**« einzutragen, aus dem ausländischen Einkünfte erzielt wurden. Die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 26 KStG, § 34c EStG ergibt sich bei der Beteiligung an einem Investmentfonds aus § 4 Abs. 2 InvStG. Die Sonderregelung des § 4 Abs. 2 modifiziert für Einkünfte aus in- und ausländischen Investmentfondsvermögen die Regeln der § 26 KStG, § 34c EStG und § 68a EStDV. Wesentlicher Unterschied ist, dass ausländische Einkünfte, die einer Körperschaft über Ausschüttungen auf einen Investmentanteil zufließen, bezüglich der Anrechnung der darauf entfallenden ausländischen Steuern so behandelt werden, als sei der Bezug der ausländischen Einkünfte mittels eines Investmentanteils gleichzusetzen mit dem Bezug von ausländischen Einkünften aus **einem** (gedachten) ausländischen Staat (vgl. § 4 Abs. 2 Satz 3 InvStG). Das heißt, dass ausländische Steuern aus verschiedenen Staaten, die bzgl. verschiedener in einem Sondervermögen gehaltener Vermögensgegenstände anfallen, für eine Höchstbetragberechnung des jeweiligen Sondervermögens zusammengefasst werden (s. hierzu Vfg. der OFD Kiel vom 29.4.1999, FR 1999 S. 1015). Grund hierfür ist, dass eine normale per-

II. Erläuterungen zu den Vordrucken KSt

4. Anlage AESt, Zeilen 3–11

country-limitation bei zahlreichen aus verschiedenen Ländern stammenden Einkünften ein- und desselben Investmentfonds u.U. zu einem kaum zu bewältigenden Ermittlungs- bzw. Berechnungsaufwand führen würde.

4.3 Ausländische Erträge

- 3–6** Die Zeilen 3 bis 10 der Anlage AESt regeln die **direkte Anrechnung ausländischer Steuern** nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG bzw. nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 50 Abs. 3 und § 34c Abs. 1 EStG; also in Fällen, in denen eine DBA-Freistellung nicht greift.

Auf Grund der Änderungen des UmwStG durch das SEStEG sind hier auch diejenigen Einkünfte und Steuern zu erfassen, bei denen eine Anrechnung nach § 26 KStG i.V.m. § 3 Abs. 3, § 11 Abs. 3, § 20 Abs. 7 oder Abs. 8 UmwStG vorzunehmen ist.

Im Einzelnen sind das folgende Fallkonstellationen des § 26 KStG i.V.m.

(a) **§ 3 Abs. 3 UmwStG**

Bei einer Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person entsteht bei der übertragenen Körperschaft ein Übertragungsgewinn. Hat die Körperschaft eine im EU-Ausland belegene Betriebsstätte, für die das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zusteht, verzichtet diese auf Grund der Regelung des Art. 10 Abs. 1 der sog. Fusionsrichtlinie (FRL) endgültig auf ihr insoweit bestehendes Besteuerungsrecht anlässlich der Umwandlung. Art. 10 Abs. 2 FRL gestattet es der Bundesrepublik Deutschland allerdings, den auf die Betriebsstätte entfallenden Übertragungsgewinn zu besteuern, soweit sie zugleich diejenige ausländische Steuer anrechnet, die sich bei einer Veräußerung der Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte im Ausland ergeben hätte. Wegen weiterer Einzelheiten s. Rz. 03.31 ff. des BMF-Schr. vom 11.11.2011 BStBl I S. 1314;

(b) **§ 11 Abs. 3 UmwStG**

Die Regelung verweist auf § 3 Abs. 3 UmwStG, betrifft hier aber die Grundkonstellation der Verschmelzung oder Vermögensübertragung einer Körperschaft auf eine andere. Wegen weiterer Einzelheiten s. Rz. 11.13 i.V.m. 03.31 ff. des BMF-Schr. vom 11.11.2011 BStBl I S. 1314;

(c) **§ 20 Abs. 7 UmwStG**

Die Regelung verweist auf § 3 Abs. 3 UmwStG, betrifft hier aber die Grundkonstellation der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft. Wegen weiterer Einzelheiten s. Rz. 20.36 des BMF-Schr. vom 11.11.2011 BStBl I S. 1314;

(d) **§ 20 Abs. 8 UmwStG**

Die Regelung behandelt den Sonderfall einer ausländischen transparenten Gesellschaft. Wegen weiterer Einzelheiten s. Rz. 20.37 des BMF-Schr. vom 11.11.2011 BStBl I S. 1314;

(e) **§ 20 Abs. 2 AStG**

Die Regelung betrifft die Anrechnung von ausländischen Steuern auf Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte, die Zwischeneinkünfte wären, wenn die Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre.

In **Zeile 3** sind die eigenen **ausländischen Einkünfte** der Körperschaft (einschl. der ausländischen Steuern) einzutragen, jedoch nicht, soweit es sich um Sachverhalte handelt, die der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG unterliegen (vgl. Zeile 1 ff. der Anlage B). Diese sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Weitere Einzelheiten hierzu enthält das BFH-Urt. vom 9.4.1997 BStBl II S. 657. Ein auf die ausländischen Einkünfte anteilig entfallender Spenden- und Verlustabzug ist hier nicht zu berücksichtigen. Für sog. **Streubesitzdividenden** i.S.d. § 8b Abs. 4 KStG (s. hierzu A I. 2.6.2) ist die Anrechnung ausländischer Steuern jedoch grundsätzlich möglich, da in diesen Fällen die Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG ausgeschlossen ist.

Werden die ausländischen Einkünfte ganz oder zum Teil durch einen **Verlusttausgleich oder Verlustvortrag** gem. **§ 2a Abs. 1 Satz 3 EStG** freigestellt, ist in Zeile 1 nur der verbleibende Betrag (ggf. 0 €) einzutragen. Der durch den Verlustvortrag freigestellte Betrag der ausländischen Einkünfte ist in **Zeile 34 bis 38 Sp. 8** der Anlage AE einzutragen. In **Zeile 4** sind ausländische Einkünfte im vorstehenden Sinne einzutragen, die aufgrund einer Beteiligung der Körperschaft an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) bezogen werden. Die Höhe der ausländischen Einkünfte ergibt sich in diesem Fall aus dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für die Mitunternehmerschaft. Handelt es sich bei der Körperschaft um einen Organträger, so sind ausländische Erträge der Organgesellschaft(en) in **Zeile 5** einzutragen. Die Höhe des Betrags ergibt sich aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung gem. § 14 Abs. 5 KStG. In **Zeile 6** ist eine Summe aus den Beträgen der Zeilen 3 bis 5, d.h. sämtlichen der Körperschaft zuzurechnenden ausländischen Erträgen, zu bilden.

4.4 Anrechenbare ausländische Steuer

- 7–11** In **Zeile 7** sind die auf die (eigenen) ausländischen Einkünfte (Zeile 3) entfallenden, der deutschen KSt entsprechenden **ausländischen Steuern** vom Einkommen in voller Höhe (einschl. nach DBA fiktiv erhöht anzurechnender Beträge) einzutragen. Anrechenbare und nicht anrechenbare ausländische Steuer können zusammen treffen. Deshalb ist von der gezahlten ausländischen Steuer nur der dem Grunde nach anrechenbare Teil in Zeile 7 einzutragen, d.h. nach Abzug eines entstandenen Ermäßigungsanspruchs und wenn alle Anrechnungs-