

Uwe Perbey

Körperschaftsteuererklärung 2020

Kompakt

12. Auflage

Behandlung grundsätzlicher Fragen des
Körperschaftsteuerrechts

Mit aktueller Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen
und den neuesten Gesetzesänderungen

Umfangreiche Checkliste zur Erstellung der
Körperschaftsteuererklärung 2020

Amtliche Vordrucke und Einzelerläuterungen

Mit den Änderungen der
Körperschaftsteuer durch die Corona-Krise!

HDS
erlag

	Geprüft	Nicht erforderlich
Zum Sanierungserlass siehe die gesetzliche Neuregelung (§ 3a EStG) und die Anlage SAN.		
Betriebsprüfung (Sonderprüfung – Umsatzsteuer/Lohnsteuer): <ul style="list-style-type: none"> • Hat stattgefunden für ... • Findet statt für ... Wurden ggf. die Ergebnisse der Prüfung in die Handelsbilanz (E-Bilanz) eingearbeitet?		

2. Vordruck KSt 1

2.1 Allgemeines (persönliche Daten)

	Zeile(n)	Ja	Nein
Änderung in der Firmierung (ggf. Handelsregistereintragung überprüfen) Eintragungen zur Bezeichnung der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse können auch sein: <ul style="list-style-type: none"> • Bezeichnung des Berufsverbandes, • Bezeichnung der Kasse (Pensions-, Sterbe, Kranken- und Unterstützungskasse), • Bezeichnung der Partei, des Gebietsverbandes, der kommunalen Wählervereinigung bzw. des Dachverbandes, • Bezeichnung der Wirtschaftsförderungsgesellschaft. 	1		
Sie werden in den Vordrucken vereinfacht auch als „Körperschaft“ bezeichnet.			
Änderung des Ortes der Geschäftsleitung (§ 10 AO) (maßgeblich für die örtliche Zuständigkeit der Finanzverwaltung)	6		
Änderung des Sitzes (§ 11 AO) ggf. maßgeblich für die örtliche Zuständigkeit der Finanzverwaltung, soweit der Ort der Geschäftsleitung sich nicht im Inland befindet. Befindet sich die Geschäftsleitung nicht im Geltungsbereich des Gesetzes oder lässt sich der Ort der Geschäftsleitung nicht feststellen, so ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk die Steuerpflichtige ihren Sitz hat, § 20 Abs. 2 AO. Siehe hierzu § 20 Abs. 2 AO.	7		
Wurde der Ort des Sitzes und/oder der Geschäftsleitung vom Ausland ins Inland oder vom Inland ins Ausland besteht im laufenden Veranlagungszeitraum verlegt? Dann liegt im Veranlagungszeitraum sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Steuerpflicht vor.	8		

	Zeile(n)	Ja	Nein
In Zeile 9 KSt 1 ist die Rechtsform der Körperschaft anzugeben. Die möglichen Rechtsformen ergeben sich aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 KStG und zu berücksichtigen sind auch jeweils vergleichbare ausländische Rechtsformen.	9		
Ab 2018 wurde in den Katalog neu aufgenommen: <ul style="list-style-type: none"> • Sondervermögen, • Investmentaktiengesellschaft, • Investmentkommanditgesellschaft. Zum sogenannten „Typenvergleich“ siehe auch H 2 KStH Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich. Zu den einzelnen Rechtsformen von Körperschaften siehe Rz. 73 der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung 2020.			
Zum Typenvergleich bei einer ausländischen Körperschaft siehe FG Münster, Urteil vom 14.08.2019, 13 K 3170/17 K. Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 47/19), eingegangen am 20.05.2020. Eine Stiftung mit selbständiger juristischer Persönlichkeit i.S.d. Art. 552 ff. des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR) ist nach ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur eine mit einer inländischen juristischen Person vergleichbare Körperschaft (sog. Typenvergleich, vgl. BFH-Rspr.).			
In Zeile 9a KSt 1 ist zu erklären, ob es sich um eine Stiftung des privaten Rechts handelt.	9a		
Ist die Körperschaft nach § 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreit? Dann ist in Zeile 10 KSt 1 die Rechtsgrundlage für die Steuerbefreiung anzugeben. Bei einer gemeinnützigen Körperschaft beispielsweise § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. In Zeile 11 KSt 1 ist die Frage zu beantworten, ob eine vollständige Steuerbefreiung vorliegt. Hinweis auf die durch das JStG 2020 erweiterten gemeinnützigen Zwecke: § 52 Abs. 2 Satz 1 AO wird wie folgt geändert: <ul style="list-style-type: none"> • In Nr. 8 werden nach dem Wort „Umweltschutzes,“ die Wörter „einschließlich des Klimaschutzes,“ eingefügt. • In Nr. 10 wird das Wort „rassisch“ durch das Wort „rassistisch“ ersetzt und werden vor dem Semikolon am Ende die Wörter „, Förderung der Hilfe für Menschen, die auf Grund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden“ eingefügt. • In Nr. 22 werden die Wörter „Heimatspflege und Heimatkunde“ durch die Wörter „Heimatspflege, Heimatkunde und der Ortsverschönerung“ ersetzt. • In Nr. 23 werden nach den Wörtern „des Amateurfunkens,“ die Wörter „des Freifunks,“ eingefügt. • In Nr. 25 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt. 	10 und 11		

	Zeile(n)	Ja	Nein
<ul style="list-style-type: none"> Folgende Nr. 26 wird angefügt: „26. die Förderung der Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen und die Förderung der Unterhaltung von Gedenkstätten für nichtbestattungspflichtige Kinder und Föten.“ <p>Zur Steuerbefreiung bitte den Hinweis auf § 60a AO beachten. Neuregelung der Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Anerkennung der Steuerbefreiung.</p> <p>Hinweis! Bei Vorliegen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, deren Einnahmen insgesamt mehr als 45.000 € (bisher 35.000 €) im Veranlagungszeitraum betragen und deren Gewinne insgesamt den Freibetrag nach § 24 KStG bzw. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG (5.000 €) übersteigen, besteht die Verpflichtung zur Übermittlung der Anlage GK und ZVE sowie der Gewerbesteuererklärung. Art. 27 Nr. 15 JStG 2020: Änderung der Abgabenordnung In § 64 Abs. 3 AO wird die Angabe „35.000 €“ durch die Angabe „45.000 €“ ersetzt.</p>			
<p>Änderung in der Bevollmächtigung prüfen, ggf. abweichende/geänderte Zustellungsvollmacht dem Finanzamt einreichen.</p> <p>Bitte unbedingt beachten! Zeile 12 KSt 1 ist nur auszufüllen, wenn dem Finanzamt keine entsprechende Empfangsvollmacht vorliegt.</p> <p>Hinweis! § 80a AO regelt die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an Landesfinanzbehörden. Das BMF veröffentlichte mit BMF-Schreiben vom 01.08.2016, BStBl I 2016, 662 die neugefassten amtlichen Vollmachtmuster nebst einem Beiblatt und einem Merkblatt. Bei Verwendung der amtlichen Vollmachtsmuster sind das Beiblatt zur Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen (Anlage 3 des BMF-Schreibens) und die Erläuterungen in beiliegendem Merkblatt (Anlage 4 des BMF-Schreibens) zu beachten.</p>	12		
<p>Die Verwendung dieser amtlichen Muster ist Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz nach der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV).</p> <p>Werden die Vollmachtsdaten nicht elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt, ist die Verwendung des amtlichen Musters freigestellt. Der BFH hat entschieden, dass im EU-Ausland niedergelassene Steuerberatungsgesellschaften berechtigt sein können, für inländische Steuerpflichtige steuerberatend tätig zu werden, BFH vom 19.10.2016, II R 44/12, BStBl II 2017, 797.</p>			

	Zeile(n)	Ja	Nein
<p>Die Angabe in Zeile 13 KSt 1 hat insbesondere Bedeutung für das voll automatisierte Veranlagungsverfahren ohne manuellen Eingriff eines Amtsträgers des Finanzamts.</p> <p>Nach § 150 Abs. 7 und § 155 Abs. 4 AO müssen Steuererklärungen, die nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden und die nach § 155 Abs. 4 Satz 1 AO zu einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung führen können, es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung Angaben zu machen, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind.</p> <p>In Zeile 13 kann der Körperschaftsteuerpflichtige erklären, wenn über die Angaben in der Steuererklärung hinaus weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte berücksichtigt werden sollen. Dann ist die Abfrage in Zeile 13 des Vordrucks KSt 1 mit „1 = ja“ zu beantworten. Gleiches gilt, wenn bei den in der Steuererklärung erfassten Angaben bewusst eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt wurde.</p> <p>Diese Angaben sind in einer selbst zu erstellenden gesonderten Anlage zu machen, welche mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung“ zu kennzeichnen ist.</p>	13		
<p>Reicht der vorgesehene Platz nicht aus, ist der Sachverhalt gesondert zu erläutern.</p> <p>Der Eintrag in Zeile 13 KSt 1 führt antragsgemäß dazu, dass der Steuerfall aus dem automatisierten Verfahren ausgesteuert und einem Amtsträger zur manuellen Bearbeitung übergeben wird.</p>			
<p>Änderung/Umstellung des Wirtschaftsjahrs prüfen (§ 7 Abs. 4 KStG und R 7.3 Abs. 2 KStR):</p> <p>Bei einem bestehenden vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr und der nachfolgenden Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf das Kalenderjahr ist Einvernehmen mit dem Finanzamt nicht erforderlich. Einvernehmen mit dem Finanzamt ist nur erforderlich, soweit auf ein vom Kalenderjahr abweichenden Abschlussstichtag umgestellt werden soll.</p> <p>Prüfung: Entstehung eines Rumpfwirtschaftsjahrs und die Änderung des Gesellschaftsvertrags sowie die Eintragung der Änderung.</p> <p>Einzutragen ist das erste und ggf. das zweite im Veranlagungszeitraum endende Wirtschaftsjahr.</p>	14		
<p>In Zeile 14a KSt 1 ist zu erklären, ob die Körperschaft im Veranlagungszeitraum 2020 neu gegründet wurde?</p>	14a		

10.13 Zeilen 20 und 21 Anlage ZVE: Abzug ausländischer Steuern

Abzug ausländischer Steuern	
19 frei 20	Nicht bei Organgesellschaften: Davon ab: Abziehende ausländische Steuern nach § 26 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 KStG in Verbindung mit § 34c Absatz 2 EStG (Summe der Beträge laut Zeile 42 aller Anlagen AEST)
21	Nicht bei Organgesellschaften: Davon ab: Abziehende ausländische Steuern nach § 26 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 KStG in Verbindung mit § 34c Absatz 3 EStG (Summe aus 20 Prozent des Betrages laut Zeile 11, 70 Prozent des Betrages laut Zeile 14, 60 Prozent des Betrages laut Zeile 17, 85 Prozent des Betrages laut Zeile 20, 40 Prozent des Betrages laut Zeile 23 und 20 Prozent des Betrages laut Zeile 26 aller Anlagen AEST zuzüglich Summe der Beträge laut Zeile 30 aller Anlagen AEST)

In Zeile 20 Anlage ZVE sind die ausländischen Steuern einzutragen, für die nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 2 EStG statt der Anrechnung der Abzug von der Bemessungsgrundlage beantragt wird.

Zeile 20 Anlage ZVE ist von Organgesellschaften nicht auszufüllen. Bei Organgesellschaften werden die abzugsfähigen Steuern bei dem Organträger mit erfasst (Zeile 42 der Anlage AEST des Organträgers).

Der in Zeile 20 Anlage ZVE einzutragende Betrag der abziehbaren ausländischen Steuern nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 2 EStG ergibt sich als Summe der Zeilen 42 aller Anlagen AEST.

42	Abziehende ausländische Steuern nach § 34c Absatz 2 EStG (wenn Antrag laut Zeile 41 gestellt: Summe aus 20 Prozent des Betrages laut Zeile 10, 70 Prozent des Betrages laut Zeile 13, 60 Prozent des Betrages laut Zeile 16, 85 Prozent des Betrages laut Zeile 19, 40 Prozent des Betrages laut Zeile 22 und 20 Prozent des Betrages laut Zeile 25 zuzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 28, 34 und 39) - (Übertrag nach Zeile 20 der Anlage ZVE) 17 42	EUR
----	---	-----



Ein Antrag auf Abzug der ausländischen Steuern (Zeile 41 Anlage AEST) kann nur einheitlich für alle anrechenbaren Steuern eines Staates gestellt werden, vgl. R 26 Abs. 3 Satz 4 KStR.

Abziehende ausländische Steuern nach § 34c Absatz 2 EStG		
41	Nicht bei Organgesellschaften: Der Antrag auf Abzug vom Einkommen gemäß § 34c Absatz 2 EStG wird gestellt 17	36.132 1 = Ja



Der in Zeile 21 Anlage ZVE einzutragende Betrag der abziehbaren ausländischen Steuern nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 3 EStG (nicht bei Organgesellschaften) ergibt sich aus der Summe aus 20 % des Betrages lt. Zeile 11, 70 % des Betrages lt. Zeile 14, 60 % des Betrages lt. Zeile 17, 85 % des Betrages lt. Zeile 20, 40 % des Betrages lt. Zeile 23 und 20 % des Betrages lt. Zeile 26 aller Anlagen AEST zuzüglich Summe der Beträge lt. Zeile 30 aller Anlagen AEST).

26	Auf die Beträge laut Zeile 24 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis	36.175
29 frei 30	Auf die Beträge laut Zeile 27 entfallende nicht anrechenbare ausländische Steuern, die nach § 34c Absatz 3 EStG zum Steuerabzug berechtigen laut Nachweis	36.143

10.14 Zeilen 26 und 27 Anlage ZVE: Nicht nach DBA steuerfreie negative Einkünfte/Nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG

Zeile	Nicht nach DBA steuerfreie negative Einkünfte / Nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen im Sinne des § 2a Absatz 1 EStG	EUR
22 bis 25 frei	Dazu: Nicht zu berücksichtigende negative Einkünfte / Gewinnminderungen nach § 2a Absatz 1 EStG (Summe der Beträge laut Zeilen 9 und 10 aller Anlagen AEV)	16.127
26		16.128
27	Davon ab: Verlustabzug nach § 2a Absatz 1 Satz 3 EStG (Summe der Beträge laut Zeile 15 aller Anlagen AEV)	

Einzutragen sind nicht nach DBA steuerfreie negative Einkünfte und nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen mit Bezug zu Drittstaaten i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG.

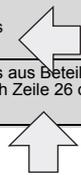
In Zeile 26 Anlage ZVE sind negative Einkünfte aus Drittstaaten nach § 2a Abs. 1 EStG (Summe der Beträge lt. Zeilen 9 und 10 aller Anlagen AEV) zu erfassen, die im Entstehungsjahr nicht mit inländischen Einkünften ausgeglichen werden können und daher bei der Einkünfteermittlung hinzuzurechnen sind, da sie den Bilanzgewinn (Zeile 11 Anlage GK) gemindert haben. Einzutragen sind alle Tatbestände des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 EStG.

In Zeile 27 Anlage ZVE abzuziehen sind in Vorjahren entstandene Verluste i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG, die im Verlustentstehungsjahr nicht abzugsfähig waren, im laufenden Veranlagungszeitraum aber als nicht ausgeglichene Verluste nach § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG von positiven Drittstaateneinkünften derselben Art und aus demselben Staat abgezogen werden können.

Im Ergebnis können die ursprünglich nicht abzugsfähigen Verluste nach § 2a EStG abgezogen werden und mindern in Zeile 27 Anlage ZVE die Einkünfte. Der abzugsfähige Betrag ist der Summe der Beträge laut Zeile 15 aller Anlagen Anlage AEV zu entnehmen.

In Zeile 26 Anlage ZVE sind die nicht zu berücksichtigenden negativen Einkünfte/Gewinnminderungen nach § 2a Abs. 1 EStG einzutragen. Übertrag aus den Zeilen 9 und 10 aller Anlagen AEV – siehe dort.

Negative Einkünfte / Gewinnminderungen des laufenden Veranlagungszeitraums		
9	Dazu: negative Einkünfte / Gewinnminderungen des laufenden Veranlagungszeitraums (ohne solche aus Mitunternehmerschaften; Übertrag nach Zeile 26 der Anlage ZVE)	
10	Dazu: negative Einkünfte / Gewinnminderungen des laufenden Veranlagungszeitraums aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften (laut gesonderter und einheitlicher Feststellung; Übertrag nach Zeile 26 der Anlage ZVE) ⁵⁰	



In Zeile 27 Anlage ZVE ist der Verlustabzug nach § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG (Summe der Beträge lt. Zeilen 15 aller Anlagen AEV – siehe dort) einzutragen.

15	Davon ab: Betrag laut Zeile 14 Vorspalte, höchstens Betrag aus Zeile 11 (Übertrag nach Zeile 27 der Anlage ZVE)	
----	---	--



10.15 Zeile 28 Anlage ZVE: Abzug von Kapitalertragsteuer nach einem Antrag nach § 36a Abs. 1 Satz 3 EStG

Abzug von Kapitalertragsteuer gemäß Antrag nach § 36a Absatz 1 Satz 3 EStG		
28	Davon ab: Abziehende Kapitalertragsteuer nach § 36a Absatz 1 Satz 3 EStG	15.62

Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG setzt die volle Anrechnung der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer voraus, dass der Steuerpflichtige hinsichtlich der diesen Kapitalerträgen zugrunde liegenden Anteile oder Genussscheine:

1. während der Mindesthaltedauer nach § 36a Abs. 2 EStG ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer ist,
2. während der Mindesthaltedauer nach § 36a Abs. 2 EStG ununterbrochen das Mindestwertänderungsrisiko nach § 36a Abs. 3 EStG trägt und
3. nicht verpflichtet ist, die Kapitalerträge ganz oder überwiegend, unmittelbar oder mittelbar anderen Personen zu vergüten.

Fehlen die Voraussetzungen, so sind drei Fünftel der Kapitalertragsteuer nicht anzurechnen.

Die danach nicht anzurechnende Kapitalertragsteuer ist auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen und in Zeile 28 Anlage ZVE einzutragen.

Die Mindesthaltedauer umfasst 45 Tage und muss innerhalb eines Zeitraums von 45 Tagen vor und 45 Tagen nach der Fälligkeit der Kapitalerträge erreicht werden. Bei Anschaffungen und Veräußerungen ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Anteile oder Genussscheine zuerst veräußert wurden.

Hinweis auf § 36a Abs. 5 EStG!

10.16 Zeile 28a Anlage ZVE: Steuerbefreiung nach § 8 Abs. 1 und 2 sowie § 10 InvStG

Steuerbefreiung nach § 8 Absatz 1 und 2 sowie § 10 InvStG	
28a Davon ab / Dazu: Nach § 8 Absatz 1 und 2 sowie § 10 InvStG steuerfreie Einkünfte, die keinem Steuerabzug unterliegen	15.63

Die in Zeile 12a Anlage ZVE erfassten Einkünfte eines Investmentfonds unterliegen unter den Voraussetzungen der §§ 8, 10 InvStG einer Steuerbefreiung, soweit eine Beteiligung steuerbegünstigter Anleger besteht. Die steuerfreien Einkünfte, die keinem Steuerabzug unterliegen, sind in Zeile 28a Anlage ZVE zu erfassen.

Hinweis auf § 8 InvStG: Steuerbefreiung aufgrund steuerbegünstigter Anleger.

Hinweis auf § 10 InvStG: Investmentfonds oder Anteilklassen für steuerbegünstigte Anleger; Nachweis der Steuerbefreiung.

Hinweis auch auf Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz in der am 01.01.2018 geltenden Fassung:

In einem Antwortschreiben an den Bundesverband Investment und Asset Management e.V. hat das Bundesfinanzministerium zur Selbstdeklaration von Investmentfonds oder Anteilklassen i.S.d. § 10 InvStG 2018 sowie von Spezial-Investmentfonds Stellung genommen. Für eine Übergangsphase kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerbegünstigung nach § 10 InvStG 2018 auch dann gewährt werden, wenn ein Investmentfonds erst bis zum 30.06.2018 seine Anlagebedingungen entsprechend anpasst. Auch einem Spezial-Investmentfonds wird eine entsprechend längere Frist zur Anpassung seiner Anlagebedingungen eingeräumt, s. BMF vom 21.09.2017, IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :009.

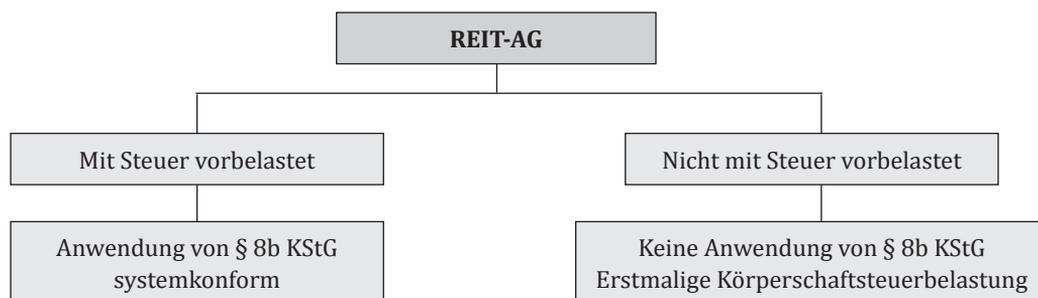
Im Entstehungsjahr **nicht abzugsfähige Verluste aus dem REIT** können nach § 10d EStG zurück- und vorgetragen und in dem Rücktrags- oder Vortragsjahr von Vermögensmehrungen aus einer REIT-Körperschaft abgezogen werden.

Diese Minderung der steuerpflichtigen Einkünfte erfolgt ebenfalls in Zeile 40 Anlage GK für das Abzugsjahr. Die Regelung hat auch für Körperschaften Bedeutung, da § 8b KStG grundsätzlich für eine Beteiligung an einer REIT-AG oder Anteilen an anderen (ausländischen) REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen nach § 19 Abs. 3 REITG nicht gilt, Vermögensminderungen und -mehrungen aus einer REIT-AG oder Anteilen an anderen REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen also steuerlich berücksichtigt werden.

Nach § 19a Abs. 1 REITG ist abweichend von § 19 Abs. 3 REITG § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG sowie § 8b KStG anzuwenden, soweit die Dividenden einer REIT-AG oder einer anderen (ausländischen) REIT-Körperschaft, -Personenvereinigung oder -Vermögensmasse aus vorbelasteten Teilen des Gewinns stammen. Auf die Wertminderung einer Beteiligung an einer REIT-AG oder anderen (ausländischen) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist § 8b KStG oder § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden, soweit sie auf Dividenden i.S.v. Satz 1 beruht.

In Zeile 40 Anlage GK sind Wertminderungen einer Beteiligung an einem REIT, die auf Dividendenausschüttungen beruhen nicht einzutragen, die aus steuerlich vorbelastetem Gewinn finanziert worden sind, d.h. aus einem Gewinn, für den die Steuerpflicht nach § 19 Abs. 3 REITG nicht eingreift. Diese Wertminderungen unterliegen den allgemeinen Vorschriften, und damit auch § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG. Sie sind in gleicher Weise wie andere Vermögensminderungen aus Anteilen in der Zeile 100 der Anlage GK zu erfassen.

In Zeile 40a Anlage GK ist die Verrechnung von Gewinnen aus Anteilen an REIT- Körperschaften des laufenden Jahres mit dem Verlustvortrag und dem Verlustrücktrag aus dem folgenden Veranlagungszeitraum nach § 19 Abs. 4 REITG, ggf. unter Berücksichtigung von § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG zu erfassen.



16.2.20 Zeile 41 Anlage GK: Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG

41 Dazu: Gewinnzuschlag nach § 6b Absatz 7 EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 6c EStG

13.139

§ 6b Abs. 7 EStG schreibt vor, dass das Einkommen um jährlich 6 % des aufzulösenden Rücklagenbetrages zu erhöhen ist (**Gewinnzuschlag**), wenn bis zum Ablauf der Übertragsfrist keine Übertragung stattgefunden hat. Der Gewinnzuschlag erhöht allein die Bemessungsgrundlage der Besteuerung. Der Gewinnzuschlag ist nicht wie eine Verzinsung zu leisten, sondern nur die auf den Gewinnzuschlag entfallenden Steuern sind zu entrichten.

Beim Gewinnzuschlag handelt es sich nur um eine außerbilanzielle Korrektur. Die Bemessungsgrundlage der Besteuerung wird um den Gewinnzuschlag außerbilanziell erhöht. Die Belastung tritt durch die auf den Gewinnzuschlag entfallende Steuer ein.

Beispiel: Auflösung einer § 6b EStG Rücklage im Veranlagungszeitraum 2020 i.H.v. 150.000 €. Zeitraum des Bestehens: zwei Wirtschaftsjahre (Wirtschaftsjahr ungleich Kalenderjahr).

- Der Gewinnzuschlag beträgt je Wirtschaftsjahr 6 % = 9.000 €, insgesamt 18.000 €.
- Steuerbelastung in 2020 (ohne SolZ und Gewerbesteuer) = 2.700 € (15 % von 18.000 €).

Keine gewinnerhöhende Auflösung einer § 6b-EStG-Rücklage bei einer GmbH, die exakt zum Ende des Reinvestitionszeitraums auf eine andere GmbH verschmolzen wird
BFH Urteil vom 29.04.2020, XI R 39/18 (veröffentlicht am 20.08.2020)

Gewinnerhöhende Auflösung einer § 6b EStG-Rücklage bei Verschmelzung

Wird eine GmbH unter Buchwertfortführung zu einem steuerlichen Übertragungstichtag, der dem Tag nachfolgt, zu dem auch das vierte reguläre Wirtschaftsjahr nach Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG endet, verschmolzen, ist die Auflösung der Rücklage (§ 6b Abs. 3 Satz 5 EStG) in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft vorzunehmen.

Keine Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG ohne Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Reinvestitionswirtschaftsguts
BFH, Urteil vom 22.11.2018, VI R 50/16

1. Eine Rücklage nach § 6b EStG darf vor der Anschaffung oder Herstellung eines Reinvestitionswirtschaftsguts nicht auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen übertragen werden.
2. Ein Veräußerungsgewinn, der in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt worden ist, kann in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen erst in dem Zeitpunkt überführt werden, in dem der Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionswirtschaftsguts des anderen Betriebs vorgenommen wird (Bestätigung von R 6b.2 Abs. 8 Satz 3 EStR).

Orientierungssatz:

1. Die Rücklage nach § 6b EStG ist kein Wirtschaftsgut. Sie kann folglich nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG übertragen werden.
2. Eine Übertragung der § 6b Rücklage auf unfertige Gebäude vor deren Anschaffung oder Herstellung kommt nicht in Betracht.
3. Ausführungen zur Unbegründetheit des Hilfsantrags, die Einkommensteuer aus sachlicher Unbilligkeit erklärungsgemäß ohne die Gewinnerhöhung aufgrund der Auflösung der Rücklage festzusetzen.

Zum Beginn der Herstellung nach § 6 b Abs. 3 EStG und der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Gewinnzuschlags bis 2009 siehe BFH, Urteil vom 09.07.2019, X R 7/17, BFHE 265, 346

1. Der Herstellungsbeginn i.S.d. § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG ist anzunehmen, wenn das Investitionsvorhaben „ins Werk gesetzt“ wird. Dies kann vor den eigentlichen Bauarbeiten liegen.
2. Reine Vorbereitungsarbeiten in der Entwurfsphase reichen nicht aus, um von dem Beginn der Herstellung nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG ausgehen zu können.
3. Die Höhe des Gewinnzuschlags nach § 6b Abs. 7 EStG ist jedenfalls bis zum Jahr 2009 nicht verfassungswidrig.

16.2.20.1 Verlängerung der Reinvestitionsfrist des § 6b EStG zur Abmilderung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise

Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens können Steuerpflichtige steuerfrei in eine Rücklage einstellen. Diese Rücklage wird eigentlich innerhalb von 4 Jahren ebenfalls steuerfrei auf neu angeschaffte oder hergestellte Ersatzwirtschaftsgüter übertragen. Diese Reinvestitionsfristen des § 6b EStG werden vorübergehend um ein Jahr verlängert (§ 52 Abs. 14 Satz 4 bis 6 EStG). Sofern eine Reinvestitionsrücklage am Schluss des nach dem 29.02.2020 und vor dem 01.01.2021 endenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist und nach § 6b Abs. 3 Satz 5, Abs. 8 Satz 1

Nr. 1 i. V. m. Abs. 3 Satz 5 oder Abs. 10 Satz 8 EStG grundsätzlich aufzulösen wäre, endet die Reinvestitionsfrist erst am Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahres.

Hinweis! Die Verordnungsermächtigung ermöglicht eine Verlängerung der Reinvestitionsfristen bis höchstens zum 31.12.2021!

§ 52 Abs. 14 S. 4 bis 6 EStG. Eingefügt durch Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29.06.2020. Anzuwenden ab 01.07.2020.

Die Fristen des § 6b Abs. 3 Satz 2, 3 und 5, Abs. 8 Satz 1 Nr.1 sowie Abs. 10 Satz 1 und 8 EStG verlängern sich jeweils um ein Jahr, wenn die Rücklage wegen § 6b Abs. 3 Satz 5, Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 5 oder Abs. 10 Satz 8 EStG am Schluss des nach dem 29.02.2020 und vor dem 01.01.2021 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre. Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates in den Fällen, in denen die Rücklage wegen § 6b Abs. 3 Satz 5, Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 5 oder Abs. 10 Satz 8 EStG am Schluss des nach dem 29.02.2020 und vor dem 01.01.2021 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre, die Fristen um ein weiteres Jahr zu verlängern, wenn dies auf Grund fortbestehender Auswirkungen der COVID-19-Pandemie in der Bundesrepublik Deutschland geboten erscheint. Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die in Satz 5 genannten Fristen für das nach dem 31.12.2020 und längstens vor dem 01.01.2022 endende Wirtschaftsjahr um ein Jahr zu verlängern, wenn die Rücklage wegen § 6b Abs. 3 Satz 5, Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 5 oder Abs. 10 Satz 8 EStG am Schluss dieses Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre, wenn dies auf Grund fortbestehender Auswirkungen der COVID-19-Pandemie in der Bundesrepublik Deutschland geboten erscheint.

16.2.21 Zeilen 42 bis 45 Anlage GK: Investitionsabzugsbetrag

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

Das Bundesfinanzministerium hat ein Schreiben zur Anwendung von § 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2015 herausgegeben. – Verw.; BMF vom 20.03.2017, IV C 6 – S 2139-b/07/10002-02, BStBl I 2017, 423.

Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 16.05.2017 zur Veröffentlichung der Taxonomien 6.1: Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG

Der Berichtsbestandteil „steuerliche Gewinnermittlung“ enthält neue Positionen für Investitionsabzugsbeträge, hinzuzurechnende oder rückgängig zu machende Beträge im Sinne des § 7g EStG, die nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln sind (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG). Näheres regelt Rdnr. 24 im BMF-Schreiben vom 20.03.2017 (BStBl I 2017, 423).

Rz. 24 bis 26 des BMF-Schreibens vom 20.03.2017:**6. Datenfernübertragung der Angaben zu § 7g EStG nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 EStG)**

24 Die Abzugsbeträge, Hinzurechnungen und Rückgängigmachungen nach § 7g EStG sind bei einer Gewinnermittlung

- nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG im Rahmen der sog. E-Bilanz (§ 5b EStG),
- nach § 4 Absatz 3 EStG mit der sog. Anlage EÜR (§ 60 Absatz 4 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung)

nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Satz 1 EStG). Bei Inanspruchnahme, Hinzurechnung oder Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen sowie entsprechenden Änderungen nach der erstmaligen Übermittlung eines Datensatzes ist jeweils ein neuer Datensatz mittels E-Bilanz oder Anlage EÜR zu versenden (vgl. z.B. BMF-Schreiben zur E-Bilanz vom 25.06.2015, BStBl 2015 I S. 541). Im Einzelnen sind die Daten mit folgenden Datensätzen zu übermitteln:

Vorgang	§§ 4 Abs. 1, 5 EStG	§ 4 Abs. 3 EStG
Investitionsabzugsbeträge, § 7g Abs. 1 EStG (Rn. 21–23)	E-Bilanz Datensatz Abzugsjahr	Anlage EÜR Abzugsjahr
Hinzurechnung, § 7g Abs. 2 EStG (Rn. 27 und 28)	E-Bilanz Datensatz Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung (mit Angabe des Abzugsjahres/der Abzugsjahre)	Anlage EÜR Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung (mit Angabe des Abzugsjahres/der Abzugsjahre)
Rückgängigmachung, § 7g Abs. 3 EStG (Rn. 31–34)	neuer E-Bilanz Datensatz Abzugsjahr (Korrektur ursprünglicher Abzugsbetrag)	geänderte Anlage EÜR Abzugsjahr (Korrektur ursprünglicher Abzugsbetrag)
Rückabwicklung, § 7g Abs. 4 EStG (Rn. 35–52)	neue E-Bilanz Datensätze Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung und ggf. Abzugsjahr (entsprechend der „Verwendung“ betroffener Abzugsbeträge, vgl. Randnummern 51 und 52)	geänderte Anlage EÜR Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung und ggf. Abzugsjahr (entsprechend der „Verwendung“ betroffener Abzugsbeträge, vgl. Randnummern 51 und 52)

Bei Körperschaftsteuerpflichtigen sind die Abzugsbeträge, Hinzurechnungen und Rückgängigmachungen nach § 7g EStG nicht in dem E-Bilanz-Datensatz, sondern in der Körperschaftsteuererklärung (Anlage GK) anzugeben. Werden Investitionsabzugsbeträge rückgängig gemacht, nachträglich beansprucht oder geändert, ist jeweils eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung für alle betroffenen Jahre zu übermitteln.

25 Nach § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 150 Absatz 8 AO sind die Finanzbehörden nach pflichtgemäßen Ermessen angehalten, einem Härtefallantrag zu entsprechen, wenn die elektronische Datenübermittlung aus wirtschaftlichen oder persönlichen Gründen unzumutbar ist. Die wirtschaftlichen und persönlichen Gründe liegen insbesondere dann vor, wenn der Steuerpflichtige:

28.2 Erläuterungen zum Jahresabschluss 2020

28.2.1 Beteiligung

Die Ruben Lichtenberg GmbH ist an der Sarah Lichtenberg GmbH beteiligt. Im Veranlagungszeitraum 2020 hat die Sarah Lichtenberg GmbH eine offene den gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen entsprechende Gewinnausschüttung für das Kalenderjahr 2019 vorgenommen. Auf dem Bankkonto der Gesellschaft ist am 27.08.2020 ein Betrag i.H.v. 73.625 € eingegangen. Über die Gewinnausschüttung liegt eine ordnungsgemäße Originalsteuerbescheinigung vor. Im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung sind zulasten des Gewinns tatsächlich angefallene Betriebsausgaben i.H.v. 7.600 € gebucht worden. § 8b Abs. 4 KStG ist vorliegend nicht einschlägig, d.h. die Beteiligungshöhe beträgt seit Jahren und zu Beginn des Kalenderjahres über 10 %.

28.2.2 Verzicht auf Zinsforderung

Ruben Lichtenberg hat im Veranlagungszeitraum 2020 auf eine gegenüber der Gesellschaft bestehende in vollem Umfang werthaltige Zinsforderung i.H.v. 40.000 € verzichtet. Der Forderungsverzicht ist als Ertrag ausgewiesen. Die Zinsen hat er in seiner Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2020 zutreffend als Einnahmen aus Kapitalvermögen erklärt.

28.2.3 Pachtaufwand

Ruben Lichtenberg hat der Gesellschaft ein unbebautes Grundstück verpachtet. Die Gesellschaft entrichtet den p.A. vereinbarten Pachtzins i.H.v. 121.000 € zum jeweiligen Fälligkeitstag. An fremde Dritte hätte die Gesellschaft unstreitig nur eine Pacht i.H.v. 20.000 € gezahlt. Die 121.000 € sind im Veranlagungszeitraum 2020 abgeflossen.

28.2.4 Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG

Die Gesellschaft beabsichtigt in 2021 die Anschaffung eines ausschließlich betrieblich genutzten Wirtschaftsguts. Die voraussichtlichen Anschaffungskosten betragen 10.000 €. Die Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG liegen insgesamt vor.

28.2.5 Investitionsabzugsbetrag nach Anschaffung (§ 7g EStG)

Die Gesellschaft hat in 2019 einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG i.H.v. 20.000 € für die beabsichtigte Anschaffung eines Wirtschaftsguts in 2020 mit voraussichtlichen Anschaffungskosten i.H.v. 50.000 € gebildet. Die Voraussetzungen für den Abzug im Veranlagungszeitraum 2019 waren gegeben. Die Anschaffung eines ausschließlich betrieblich genutzten Wirtschaftsguts erfolgte am 06.01.2020. Die Anschaffungskosten einschließlich der Anschaffungsnebenkosten betragen 58.000 €. Die Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nach § 7g EStG liegt ebenfalls vor. Daneben soll die höchstmögliche Steuererminderung in Anspruch genommen werden.

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

Anschaffungskosten 06.01.2020	58.000 €
AfA 2020	./ 11.600 €
Buchwert 31.12.2020	46.400 €

28.2.6 Geschenke

Die Geschenke über 35 € betreffen diverse Präsente, die zum Nikolaustag 202, angeschafft wurden. Ein Geschenk im Wert von 2.000 € kann beim Empfänger ausschließlich betrieblich genutzt werden.

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

28.2.7 Bewirtung aus geschäftlichem Anlass

Die Bewirtungsaufwendungen i.H.v. 1.000 € (netto) sind aus geschäftlichem Anlass begründet. Es handelte sich um ein sog. „Geschäftsanbahnungssessen“ am 26.10.2020. Die Aufwendungen sind angemessen und bislang in voller Höhe als Betriebsausgaben gemindert worden. Die erforderlichen Nachweise gelten als erbracht.

28.2.8 Zuwendungen

Bei den Zuwendungen im Veranlagungszeitraum 2020 handelt es sich i.H.v. 10.500 € um Ausgaben zur Förderung der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke. Die übrige Zuwendung wurde an das Kunstamt Lichtenberg für die Organisation und Durchführung der Ausstellung zum Neodadaismus geleistet. Über den gesamten Betrag liegen insgesamt ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigungen vor (§ 50 EStDV).

28.3 Aufgabe

Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der Ruben Einkommen Lichtenberg GmbH für den Veranlagungszeitraum 2020 (Hinweis auf R 7.1 KStR).

Berechnen Sie die Körperschaftsteuerrückstellung (Tarifbelastung 15 %) neu und erstellen Sie die Abschlussbilanz auf den 31.12.2020. Der Solidaritätszuschlag für 2020 beträgt 5,5 % Eine Berechnung der Gewerbesteuerückstellung ist nicht erforderlich. Das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG wurde auf den 31.12.2019 i.H.v. 0 € festgestellt.

28.4 Lösung des Gesamtfalls

Vorläufige Einkommensermittlung

Stichworte	Betrag in €	Rechtsgrundlagen
Jahresüberschuss	40.819	§ 8 Abs. 1 KStG
Anpassung Steuerbilanz	./.	23.600 § 60 Abs. 2 EStDV
Verdeckte Gewinnausschüttung	101.000	§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
Investitionsabzugsbetrag	./.	5.000 § 7g Abs. 1 EStG
Investitionsabzugsbetrag Hinzurechnung	20.000	§ 7g Abs. 2 EStG
Körperschaftsteuer 2020 Vorauszahlungen	29.500	§ 10 Nr. 2 KStG
Solidaritätszuschlag 2020 Vorauszahlungen	1.622	§ 10 Nr. 2 KStG
Körperschaftsteuer 2020 Rückstellung	85.000	§ 10 Nr. 2 KStG
Kapitalertragsteuer	25.000	§ 10 Nr. 2 KStG
Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer	1.375	§ 10 Nr. 2 KStG
Geschenke über 35 €	5.400	§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG
Darauf entfallene nicht abziehbare Vorsteuer	532	§ 10 Nr. 2 KStG
Nicht abziehbare Bewirtungsaufwendungen	300	§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG
Gewerbesteuer 2020	10.000	§ 4 Abs. 5b EStG

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

28.5 Erläuterungen

28.5.1 Beteiligung

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

Die Quellensteuerbeträge können auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden.

Stichwort		Betrag	Vordruck KSt 1/ Anlage GK/Anlage ZVE
Bankeingang	innerbilanziell	73.625 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Kapitalertragsteuer	außerbilanziell	25.000 €	In Zeile 53 Anlage GK
Solidaritätszuschlag	außerbilanziell	<u>1.375 €</u>	In Zeile 52 Anlage GK
Summe		100.000 €	
§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG	außerbilanziell	100.000 €	Zeile 85 und Zeile 86 Anlage GK
§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG	außerbilanziell	5.000 €	Zeile 91 Anlage GK
Übertrag von Zeile 180 Anlage GK nach Zeile 2 bzw. 3 der Anlage ZVE		./ 95.000 €	Zeilen 107 und 180 Anlage GK Übertrag nach Zeile 2 bzw. 3 Anlage ZVE
Summe		5.000 €	

Tabellarische Darstellung nach Verrechnung der Quellensteuer mit der zu entrichtenden Körperschaftsteuer

Tabelle 2 zum Beteiligungsertrag

Stichwort		Betrag	Vordruck KSt 1/ Anlage GK/Anlage ZVE
Bankeingang	innerbilanziell	73.625 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Kapitalertragsteuer	innerbilanziell	25.000 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Solidaritätszuschlag	innerbilanziell	1.375 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Summe		100.000 €	
§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG	außerbilanziell	100.000 €	Zeile 85 und Zeile 86 Anlage GK
§ 8b Abs. 5 Satz KStG	außerbilanziell	5.000 €	Zeile 91 Anlage GK
Übertrag von Vorspalte in Hauptspalte		./ 95.000 €	Zeile 107 Anlage GK Übertrag aus Zeile 180 Anlage GK nach Zeile 2 bzw. 3 der Anlage ZVE

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

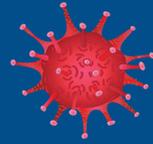
Nach der Bruttomethode (Tabelle 2) werden die Quellensteuern als Forderungen an das Finanzamt aktiviert und erhöhen den steuerlichen Gewinn. Eine betragsmäßige Überprüfung durch die Finanzverwaltung ist möglich, aber schwierig, sodass in der Praxis häufig Nachfragen der Finanzverwaltung hinsichtlich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

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

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

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

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



Thomas Arndt

Einkommensteuererklärung 2020 Kompakt – 12. Auflage

**Mit umfangreicher Checkliste für die Bearbeitung
der Einkommensteuererklärung 2020**

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

**Aktuelle Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und
Gesetzesänderungen bis einschließlich November 2020**

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

**Neue Formulare Corona-Hilfen, Energetische
Maßnahmen, Rente-AUS + Rente-AV/bAV
anwenderfreundlich erläutert**

HDS
erlag

4. Haushaltsnahe Aufwendungen 2020 + Anlage Energetische Maßnahmen

4.1 Haushaltsnahe Aufwendungen 2020

Was ist neu und/oder wichtig	zur Zeile des Vordrucks
Aufwendungen für Beschäftigte im Privathaushalt – Minijobs	4
Dienstleistungen im Haushalt	5
Handwerkerleistungen	6–9
Gewährtes Baukindergeld ist unschädlich	
Erschließungskosten keine nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen, BFH-Urteil vom 28.04.2020, VI R 50/17	
Keine Steuerermäßigung nach § 35a EStG bei Anwendung des gesonderten Steuertarifs des § 32d EStG	
Können Steuerberatungskosten als haushaltsnahe Dienstleistungen berücksichtigt werden? Verfahren vor dem FG Berlin-Brandenburg vom 03.12.2019, 3 K 3295/19	
BFH zur Dienstleistung „im“ Haushalt, BFH-Urteil vom 13.05.2020, VI R 4/18	



Anleitung
vorhanden

2020

1 Name

2 Vorname

3 Steuernummer

Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen

Diese Anlage ist bei Zusammenveranlagung
von Ehegatten / Lebenspartnern gemeinsam
auszufüllen.

Steuerermäßigung für Aufwendungen

18

4 **Geringfügige Beschäftigungen im Privathaushalt – sog. Minijobs –**
Art der Tätigkeit 202

Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse / Dienstleistungen
– sozialversicherungspflichtige Beschäftigungen im Privathaushalt
– haushaltsnahe Dienstleistungen, Hilfe im eigenen Haushalt
– Pflege- und Betreuungsleistungen im Haushalt, bei eigener Heimunterbringung in den Heimkosten
enthaltene Aufwendungen für Dienstleistungen, die mit denen einer Haushaltshilfe vergleichbar sind;
das in Zeile 14 der Anlage Außergewöhnliche Belastungen als Erstattung für häusliche Pflege- und
Betreuungskosten berücksichtigte Pflegegeld (§ 37 SGB XI) / Pflegegeld

5 Art der Tätigkeit / Aufwendungen 212

Aufwendungen
(abzüglich Erstattungen)
EUR

6 **Handwerkerleistungen**
für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen im
eigenen Haushalt (ohne öffentlich geförderte Maßnahmen, für die zinsver-
billigte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden,
z. B. KfW-Bank, BAFA, landeseigener Förderbanken oder Gemeinden)

7 Art der Aufwendungen

8 Art der Aufwendungen

9 **Summe steuerlich berücksichtigungsfähiger Lohnanteile, Maschinen- und Fahrtkosten
inkl. Umsatzsteuer** 214

Rechnungsbeträge
EUR

darin enthaltene
Lohnanteile, Maschinen-
und Fahrtkosten inkl.
Umsatzsteuer
EUR

10 **Nur bei Alleinstehenden und Eintragungen in den Zeilen 19 bis 21 der Anlage Außergewöhnliche
Belastungen und / oder in den Zeilen 4 bis 9 der Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen:**
Es bestand ganzjährig ein gemeinsamer Haushalt mit einer oder mehreren anderen alleinstehenden Person(en)

11 Name, Vorname, Geburtsdatum

Anzahl der
weiteren Personen

223

12 **Nur bei Alleinstehenden oder Einzelveranlagung von Ehegatten / Lebenspartnern und Eintragungen
in den Zeilen 19 bis 21 der Anlage Außergewöhnliche Belastungen und / oder in den Zeilen 4 bis 9 der
Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen:**
Laut einzureichendem gemeinsamen Antrag ist der Höchstbetrag für die Aufwendungen

– It. Zeile 19 der Anlage Außergewöhnliche Belastungen und / oder Zeile 4 der Anlage Haushaltsnahe
Aufwendungen in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte aufzuteilen. Der bei mir zu berücksichtigende
Anteil beträgt

13 – It. Zeile 20 der Anlage Außergewöhnliche Belastungen und / oder Zeile 5 der Anlage Haushaltsnahe
Aufwendungen in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte aufzuteilen. Der bei mir zu berücksichtigende
Anteil beträgt

14 – It. Zeile 21 der Anlage Außergewöhnliche Belastungen und / oder Zeile 9 der Anlage Haushaltsnahe
Aufwendungen in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte aufzuteilen. Der bei mir zu berücksichtigende
Anteil beträgt

224 %

225 %

226 %

15 **Nur in Fällen der Zusammenveranlagung oder Einzelveranlagungen von
Ehegatten / Lebenspartnern und Eintragungen in den Zeilen 19 bis 21 der Anlage
Außergewöhnliche Belastungen und / oder in den Zeilen 4 bis 9 der Anlage
Haushaltsnahe Aufwendungen:**
Es wurde 2020 ein gemeinsamer Haushalt begründet oder aufgelöst und für einen Teil
des Kalenderjahres ein Einzelhaushalt geführt

stplf. Person /
Ehemann / Person A

219 1 = Ja

Ehefrau / Person B

220 1 = Ja

Haushaltsnahe Aufwendungen

4.1.1 Steuerermäßigung für Aufwendungen

Kaum eine Einkommensteuererklärung kommt **ohne** Eintragungen in der neuen Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen aus. Dort sind nämlich schon seit Jahren Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienstleistungen und Handwerkerleistungen einzutragen. Derartige Aufwendungen entstehen in allen Haushalten, sodass folgerichtig auch **für jeden Steuerbürger grundsätzlich eine Steuerermäßigung zu berücksichtigen** ist.

Für **haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse**, die in einem in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen ausgeübt werden, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer gem. § 35a Abs. 1 EStG vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen auf Antrag:

- um 20 %, höchstens 510 € (bei geringfügiger Beschäftigung) der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen und soweit sie nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden sind (§ 35a Abs. 5 S. 1 EStG).

Eine weitergehende Steuerermäßigung ist gem. § 35a Abs. 2 EStG möglich. Betroffen sind haushaltsnahe Dienstleistungen (Reinigung, Gärtner etc.) und haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, die nicht unter § 35a Abs. 1 EStG fallen, die in einem EU- oder EWR-Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden. Hier ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag.

- um 20 %, höchstens 4.000 € der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Aufwendungen für eine geringfügige Beschäftigung darstellen und soweit sie nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden sind (§ 35a Abs. 2 S. 1 EStG i.V.m. § 35a Abs. 4 EStG).
- Ferner sind haushaltsnahe Dienstleistungen durch die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen in einem EU- oder EWR-Haushalt des Steuerpflichtigen i.H.v. 20 %, höchstens 1.200 € der Aufwendungen (nur die reine Dienstleistung, kein Material), begünstigt (§ 35a Abs. 3 EStG).

Voraussetzung für die **Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 + 3 EStG** ist, dass die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der haushaltsnahen Dienstleistung durch Beleg des Kreditinstituts nachgewiesen werden (§ 35a Abs. 5 S. 3 EStG).

Zu beachten ist außerdem, dass zwei Alleinstehende, die in einem Haushalt zusammenleben, die Höchstbeträge nach § 35a Abs. 1–3 EStG insgesamt jeweils nur einmal in Anspruch nehmen können (§ 35a Abs. 5 S. 4 EStG). Eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG kommt nur in Betracht, soweit die Aufwendungen nicht vorrangig als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

Weitere Einzelheiten sind dem BMF-Schreiben vom 09.11.2016 zu entnehmen. Der Anlage 1 ist dabei eine alphabetische Auflistung der begünstigten Tätigkeiten zu entnehmen.

Bereits zum 01.01.2009 ist der § 35a EStG von drei auf nunmehr fünf Absätze gegliedert worden. In **Zeile 4** sind die Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse (**Minijobs**) einzutragen.

Es verbleibt ein Verlustvortrag per 31.12.2021 in Höhe von: 200.000 €
Dieser ist vom Finanzamt nach Maßgabe des § 10d Abs. 4 EStG für jeden Ehegatten festzustellen.

Für den Fall der **getrennten Veranlagung** ergeben sich folgende Berechnungen:

Beispiel 5.2: Ein Ehepaar wird in den Veranlagungszeiträumen 2018 und 2019 zusammen veranlagt. Für den Veranlagungszeitraum **2020** entscheiden sie sich für **Einzel-Veranlagungen**. Im Veranlagungszeitraum 2019 hat das Ehepaar folgende Einkünfte bzw. Verluste erzielt:

Veranlagungszeitraum 2019	Ehemann (€)	Ehefrau (€)
Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)	./.. 2.400.000	-
Selbständige Arbeit (§ 18 EStG)	-	200.000
Kapitaleinkünfte (§ 20 EStG)	-	20.000
Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	./.. 100.000	./.. 520.000
Summe je Ehegatten getrennt	./.. 2.500.000	./.. 300.000
Gesamtsumme	./.. 2.800.000	

Die Ehegatten stellen keinen Antrag, den Verlustrücktrag nach 2018 zu begrenzen. Im Veranlagungszeitraum 2018 waren nicht mit negativen Einkünften verrechnete positive Einkünfte in Höhe von 1.500.000 € verblieben.

Lösung: Die Verluste können bis zu dem **Höchstbetrag in Höhe von** (2 × 1.000.000 €) **2.000.000 €** ins Vorjahr 2018 zurückgetragen werden, unabhängig davon, welcher Ehegatte in welcher Höhe die Einkünfte bzw. Verluste erzielt hatte. Allerdings beschränkt auf den GdE des Jahres 2018; hier also 1.500.000 €.

Das Finanzamt führt daher den **Verlustrücktrag** nach 2018 durch. Damit verbleibt für den **Veranlagungszeitraum 2020**

ein Verlustvortrag in Höhe von insgesamt	./.. 2.800.000 €
davon in den Veranlagungszeitraum 2018 zurückgetragen	<u>1.500.000 €</u>
verbleibender Verlustvortrag per 31.12.2020	./.. 1.300.000 €

Dieser Betrag ist nach Maßgabe des **§ 62d Abs. 1, 2 S. 2 EStDV** wie folgt aufzuteilen:

Ehemann: 2.500.000 € / 2.800.000 € × 1.300.000 €	1.160.715 €
Ehefrau: 300.000 € / 2.800.000 € × 1.300.000 €	<u>139.285 €</u>
=	1.300.000 €

Mit Schreiben vom 29.11.2004, BStBl I 2004, 1097 hat das BMF zur **Reihenfolge der Bearbeitung von Verlustvorträgen nach besonderen Verrechnungskreisen** und denen nach § 10d EStG Stellung genommen. Das dort aufgeführte Berechnungsbeispiel verdeutlicht den Sachverhalt.

Für **Erbfälle** ist zu beachten, dass es bereits ab dem 18.08.2008 nicht mehr möglich ist, nicht ausgeschöpfte Verlustvorträge des Erblassers auf die Erben zu übertragen (BFH vom 17.12.2007, BStBl II 2008, 608 und BMF vom 24.07.2008, BStBl I 2008, 809).

Das FinMin Schleswig-Holstein hat mit Schreiben vom 23.03.2011, VI 303 – S 2225 – 033 diese Rechtsprechung zusammengefasst. Danach sind Verluste nur in den Fällen der

§ 2a Abs. 3 EStG a.F., §§ 15a und 15b EStG übertragbar. In allen anderen Fällen muss der Verlust beim Erblasser ausgeglichen werden; eine Übertragung auf die Erben ist nicht möglich.

5.4 Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten

Bisher wurde die Berücksichtigung dieser festgestellten Verluste nur personell überwacht. Nunmehr soll durch die Eintragung in Zeile 9 der Anlage der vorgetragenen Verluste sichergestellt werden.

5.5 Freibetrag für Alt-Anteile an Investmentfonds

In Zeile 10 ist der zum 31.12.2019 festgestellte **Freibetrag für Alt-Anteile an Investmentfonds** einzutragen. An dieser Stelle sollte erneut die Ermittlung dieses verbleibenden Freibetrages überprüft werden. 100.000 € je Person sind für diese – eigentlich nicht steuerbar – verkauften Alt-Investmentfondsanteile als Freibetrag zu gewähren. Die Teilfreistellung muss dabei aber berücksichtigt werden. Siehe hierzu weitere Ausführungen im Kapitel 12.2 KAP-INV.

Anlage
Sonstiges

5.6 Antrag zur Aufteilung der Abzugsbeträge bei Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern

Bei **Einzelveranlagungen von Ehegatten** (früher getrennte Veranlagung) ist die **Aufteilung gemeinsamer Kosten** zu je 50 % in Zeile 11 der Anlage Sonstiges zu beantragen.

5.7 Grenzüberschreitende Steuergestaltungen in Zeile 11

Die Angaben sind auf die Anlage WA verschoben worden, weil die Mitteilungspflicht nur für **grenzüberschreitende** Steuergestaltungen besteht. Auf der Anlage WA werden Konstellationen mit Auslandsbezug abgefragt. Deshalb erfolgte die thematische Zuordnung zur Anlage WA.

5.8 Abbildungen zu Kapitel 5

Abb. 5.1: Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer § 35b EStG

Mit Wirkung vom Veranlagungszeitraum 2009 ist ein § 35b EStG eingeführt worden, der eine Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer vermeiden soll. Der dafür immer wieder als typischer Fall genannte Sachverhalt betrifft die Erträge des Erblassers, die aber erst dem Erben zufließen und bei dem Erben nach § 11 EStG der Einkommensteuer und für den Erblasser der Erbschaftsteuer unterworfen werden.

Der § 35b EStG ermäßigt auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer (für die betroffenen Einkünfte) um den Wert, der dem prozentualen Anteil der Erbschaftsteuer am Gesamterwerb entspricht. Dabei sind für die Ermittlung des Prozentsatzes die Freibeträge dem Gesamterwerb hinzuzurechnen.

Weil aber nur die **tarifliche** Steuer ermäßigt werden soll, gilt **§ 35b EStG** nicht im Zusammenhang mit Kapitalerträgen, die nach **§ 32d Abs. 1 EStG** besteuert werden (Abgeltungssteuer); Rz. 132 BMF vom 09.10.2012, Beck StE 1 § 43/1.

Siehe BFH vom 17.02.2010, II R 23/09 und BFH vom 13.03.2018, IX R 23/17

Abb. 5.2: Beispiel zum Verlustabzug, § 35b EStG

Der Ehemann verstirbt am 30.12.2019 und hinterlässt der Ehefrau eine Erbschaft von 5.000.000 €. Darin enthält sind 300.000 € aus dem steuerpflichtigen Verkauf einer privaten Immobilie. Diese 300.000 € fließen der Ehefrau, zusammen mit ihren eigenen Einkünften von weiteren 500.000 €, erst am 10.01.2020 zu.

Nach § 11 EStG erfolgt die einkommensteuerliche Berücksichtigung bei der Ehefrau in 2020.

Erbschaftsteuer

Steuerpflichtiger Erwerb soll unstrittig sein:	5.000.000 €	
Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	500.000 €	
Summe	4.500.000 €	
Erbschaftsteuer § 19 ErbStG = 19 %	855.000 €	entspricht 17,10 %

Einkommensteuer

Zu versteuerndes Einkommen soll unstrittig sein:	800.000 €	
Einkommensteuer $(0,45 \times 400.000 \text{ ./. } 17,078,74) \times 2$		325.842 €
Davon $\frac{3}{8}$ (300.000 : 800.000) für's Erbe =	122.190 €	
davon 17,10 % =		./.. 20.894 €
mindern die tarifliche Einkommensteuer auf		304.948 €

Die gute Nachricht

Die steuerpflichtigen Erträge aus den Investmentfonds unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug und sind sämtlich in Zeile 7 der Anlage Kap einzutragen (von der Steuerbescheinigung abzuschreiben). Gesetzliche Grundlagen dafür sind wie immer etwas schwer nachvollziehbar:

§ 43 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG und § 16 InvStG 2018.

Die schlechte Nachricht

Das gilt natürlich nur für die im Inland verwahrten Fonds. Für die **ausländischen Fonds** gibt es die Anlage **KAP INV**.

Da bestimmte inländische Erträge bereits auf Ebene des Fonds der Körperschaftsteuer unterliegen, soll eine typisierende Teilfreistellung diese steuerliche Vorbelastung ausgleichen. Investmenterträge aus:

- Aktienfonds,
- Mischfonds und
- Immobilienfonds

werden daher zu einem bestimmten Prozentsatz von der Steuer freigestellt.

In Zeile 10 der Anlage KAP ist der Gewinn aus der Veräußerung von **bestandsgeschützten** Altanteilen einzutragen. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Altanteile seit der Anschaffung nicht im Betriebsvermögen gehalten wurden.

Für diese Gewinne (die ja eigentlich nach § 23 EStG steuerfrei waren!) ist ein Freibetrag von 100.000 € zu gewähren, der von Amts wegen ermittelt und berücksichtigt wird.

Im nachrichtlichen Teil der Steuerbescheinigung werden hierzu jeweils die Summe der Gewinne aus bestandsgeschützten Alt-Anteilen und die Summe der Verluste aus bestandsgeschützten Alt-Anteilen gesondert ausgewiesen.

Der am Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibende Freibetrag ist bis zu seinem vollständigen Verbrauch jährlich gesondert festzustellen. In Zeile 10 der neuen Anlage Sonstiges ist ein möglicher, in 2019 erstmals festgestellter Freibetrag zu erklären.

13.1.3 Antrag auf erstmalige Besteuerung der Kapitalerträge mit Kirchensteuern nach § 51a Abs. 2d EStG (Zeile 6)

Die **Besteuerung der Kapitalerträge mit Kirchensteuer** konnte bisher mangels erforderlicher Abfragemöglichkeiten der Banken bzw. der nicht erklärten Konfessionszugehörigkeit durch die Bankkunden selbst nur sehr selten erfolgen.

Für Mitglieder einer kirchensteuerheberberechtigten Religionsgemeinschaft war es daher erforderlich, die nicht mit Kirchensteuer belasteten Kapitalerträge erstmals zu erklären und der Besteuerung zuzuführen. Dabei kommt der positive Effekt zum Tragen, dass die einbehaltene Kapitalertragsteuer um den „Sonderausgabeneffekt“ gekürzt wird. Es erfolgt also eine (kleine) Kapitalertragsteuerminderung und eine erstmalige Festsetzung von Kirchensteuern. Diese dann erstmals zu leistenden Kirchensteuern dürfen dann aber nicht noch zusätzlich als Sonderausgabe im Jahr der Bezahlung erklärt werden.

„¹Die Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht unter § 20 Absatz 8 fallen, beträgt 25 Prozent. ²Die Steuer nach Satz 1 vermindert sich um die nach Maßgabe des Absatzes 5 anrechenbaren ausländischen Steuern. ³**Im Fall der Kirchensteuerpflicht** ermäßigt sich die Steuer nach den Sätzen 1 und 2 um 25 Prozent der auf die Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer. ⁴Die Einkommensteuer beträgt damit:

$$\frac{e - 4q}{4 + k}$$

⁵Dabei sind „e“ die nach den Vorschriften des § 20 ermittelten Einkünfte, „q“ die nach Maßgabe des Absatzes 5 anrechenbare ausländische Steuer und „k“ der für die Kirchensteuer erhebende Religionsgesellschaft (Religionsgemeinschaft) geltende Kirchensteuersatz.“

Seit dem Veranlagungszeitraum 2014 gelten die neuen Vorschriften des § 51a Abs. 2c EStG. Ab 01.01.2016 haben Banken und Kapitalgesellschaften eine Regelabfrage an das Bundeszentralamt für Steuern bezüglich der Kirchensteuermerkmale zu richten. Neben der ID-Nr. ist dann zusätzlich auch das Geburtsdatum des Steuerpflichtigen anzugeben.

Die Regelabfrage zur Kirchensteuerpflicht hat die Bank, aber auch jede Kapitalgesellschaft, die zur Vornahme des Steuerabzugs der Kapitalerträge verpflichtet ist (z.B. GmbH), dann jeweils im Zeitraum vom 01.09. bis 31.10. des betreffenden Jahres vorzunehmen.

13.1.4 Nachweise und Besonderheiten für Kapitalerträge, die in den Zeilen 7–11 einzutragen sind (Zeilen 7–11)

Die OFD Frankfurt/Main hat mit der Rundverfügung vom 26.06.2012, DStR 2012, 1293 darauf hingewiesen, dass auch bei Zinserträgen auf Spareinlagen die alleinige **Vorlage des Sparbuchs** nicht ausreicht, um die einbehaltene Kapitalertragsteuer anzurechnen. Auch hier ist die Vorlage einer **Steuerbescheinigung** erforderlich.

Besteuerung der Stückzinsen BFH vom 07.05.2019, VIII R 31/15, DStR 2019, 911 ff.

Stückzinsen unterliegen nach der Einführung der Abgeltungsteuer bei Zufluss nach dem 31.12.2008 der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG.

Es handelt sich bei Stückzinsen um das vom Erwerber an den Veräußerer der Kapitalforderung gezahlte Entgelt für die auf den Zeitraum bis zur Veräußerung entfallenden Zinsen des laufenden Zinszahlungszeitraums (siehe zu § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG JStG 2007 vom 13.12.2006, BGBl I 2006, 2878). Die Besteuerung erfolgte bis zum Systemwechsel nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG.

Da die Stückzinsen auch vor dem Systemwechsel zur Abgeltungsteuer besteuert wurden, ergibt sich dadurch keine Änderung.

- Die **Zurechnung der Zinsen im Erbfall** ist mit der Kurzinformation LSF Sachsen vom 16.04.2013, S 2252-110/1-211 dargestellt worden. Danach sind Zinsen, die im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Erben übergehen, in vollem Umfang beim Erwerber zu versteuern. Es ist danach keine zeitanteilige Zurechnung bis und ab Erbfall vorzunehmen. Auch für die mögliche Steuerermäßigung nach § 35b EStG bei Belastung dieser Kapitalerträge mit Erbschaftsteuer wird darauf hingewiesen, dass § 35b EStG nur für Fälle der tariflichen Besteuerung (z.B. nach § 32d Abs. 2 EStG) anzuwenden ist. Für Kapitalerträge, die der Abgeltungsbesteuerung unterliegen, ist § 35b EStG nicht anzuwenden.
- **Besteuerung von Zinsen auf Rentennachzahlungen**
BMF vom 04.07.2016, IV C 3 – S 2255/15/10001 DOK 2016/0460833
„Zu den Leistungen i.S.d. § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG gehören auch Zusatzleistungen und andere Leistungen. Dazu zählen nicht Zin-

sen auf Rentennachzahlungen. Diese gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH vom 9.6.2015, VIII R 18/12).“

Gewinne aus der **Veräußerung von Wertpapieren**, die der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 EStG unterliegen, sind zusätzlich in **Zeile 8** einzutragen. **Grundvoraussetzung** ist jedoch, dass die Beteiligung **nach** dem 31.12.2008 erworben wurde.

Kursgewinne aus Wertpapierveräußerungsgeschäften, die noch kurz vor dem 01.01.2009 erworben wurden, unterliegen nach Ablauf der Behaltefrist von einem Jahr **nicht der Besteuerung**. Diese Erträge dürfen nicht in die Anlage KAP eingetragen werden. Dies gilt jedoch nicht für die zuvor beschriebenen Investmentanteile.

Die Ersatzbemessungsgrundlage nach § 43a Abs. 2 S. 7, 10, 13 + 14 EStG ist in **Zeile 11** einzutragen.

In Zeile 10 sind die bestandsgeschützten Gewinne aus Alt-Anteilen einzutragen, damit ein Freibetrag von Amts wegen festgestellt werden kann.

13.1.5 Nicht ausgeglichene Verluste (Zeilen 12–15) – 14 wird freigehalten für die Veranlagung 2021

Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen, sondern lediglich untereinander verrechnet werden, wobei nicht verrechnete Verluste nur vorgetragen werden können; **vgl. § 20 Abs. 6 S. 3 EStG**. Die Verrechenbarkeit innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen wird durch **§ 20 Abs. 6 S. 5 EStG** weiter eingeschränkt, wonach Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechenbar sind. Gewinne aus der Veräußerung von Aktien sind hingegen uneingeschränkt verrechenbar mit den sonstigen negativen Einnahmen aus Kapitalvermögen.

Die auszahlenden Stellen haben bei der Bemessung des Kapitalertragsteuer-Abzugs gem. **§ 43a Abs. 3 EStG** unter Berücksichtigung der nur eingeschränkten Verrechnung von Aktienveräußerungsverlusten negative Kapitalerträge einschließlich gezahlter Stückzinsen mit positiven Kapitalerträgen zu verrechnen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass das Kreditinstitut bzw. die auszahlende Stelle die Erträge allerdings nur in der Reihenfolge ihres Zuflusses abarbeiten kann.

Dies kann zu einem unterschiedlichen Kapitalertragsteuer-Abzug führen, je nach Reihenfolge von positiven und negativen Erträgen. Erfolgt z.B. zunächst ein positiver Ertrag, auf den die Abgeltungsteuer einbehalten wird, und entsteht erst anschließend ein negativer Ertrag, wäre dieser Verlust in den **Verlustverrechnungstopf** einzustellen und würde dort auf einen positiven Ertrag „warten“. Umgekehrt, wenn zunächst ein Verlust entsteht und anschließend ein positiver Ertrag zufließt, könnte sofort eine Verrechnung über den Verlustverrechnungstopf erfolgen, sodass insoweit keine Kapitalertragsteuer anfällt.

Verlustbescheinigung (§ 43a Abs. 3 S. 4 EStG)

Verbleibt am Ende eines Kalenderjahrs ein nicht ausgeglichener Verlust aus Kapitalanlagen, wird dieser bei der auszahlenden Stelle auf das Folgejahr vorgetragen (§ 43a Abs. 3 S. 3 EStG). Der vorgetragene Verlust wird dann mit zukünftigen positiven Kapitalerträgen verrechnet. Alternativ kann der Kunde **bis zum 15.12. des laufenden Kalenderjahrs** bei der auszahlenden Stelle eine Verlustbescheinigung über den zum Ende des Kalenderjahrs verbleibenden Verlust beantragen (§ 43a Abs. 3 S. 4 EStG). In diesem Fall beginnt der Verlusttopf bei der auszahlenden Stelle im Folgejahr mit „0 €“. Die Verlustbescheinigung

ist Bestandteil des amtlichen Musters einer Steuerbescheinigung nach § 45a EStG. Der Antrag kann vom Kontoinhaber oder einem Bevollmächtigten gestellt werden. Bei einem Gemeinschaftskonto kann jeder Verfügungsberechtigte den Antrag stellen.

Einzelfragen sind dem BMF-Schreiben vom 18.01.2016, zuletzt geändert am 17.01.2019, BStBl I 2019, 51 zu entnehmen. Rz. 118 ist neu gefasst und stellt die Reihenfolge der Verlustverrechnung dar.

Ausgleich abgeltener mit tariflich besteuerten Einnahmen

Der BFH hat mit Urteil vom 30.11.2016, VIII R 11/14 entschieden, dass negative Einkünfte aus solchem Kapitalvermögen, das eigentlich dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 des EStG („Abgeltungsteuer“) unterliegt, mit positiven Einkünften aus solchem Kapitalvermögen, das nach dem progressiven Regeltarif zu besteuern ist, verrechnet werden können. Hierzu ist allerdings erforderlich, dass vom Steuerpflichtigen die sog. Günstigerprüfung beantragt wird.

Nach Einführung der Abgeltungsteuer fallen Kapitaleinkünfte grundsätzlich unter den gesonderten Steuertarif in Höhe von 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG). Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden (§ 20 Abs. 6 EStG).

Nach dem BFH-Urteil steht diese Vorschrift aber einer Verrechnung negativer Kapitaleinkünfte, die unter die Abgeltungsteuer fallen, mit solchen positiven Kapitaleinkünften, die gemäß § 32d Abs. 2 EStG dem Regeltarif des § 32a EStG unterliegen, nicht entgegen. Voraussetzung ist jedoch, dass der Steuerpflichtige einen Antrag auf Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) stellt. Dieser hat zur Folge, dass die der Abgeltungsteuer unterliegenden negativen Kapitaleinkünfte der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, sodass eine Verlustverrechnung möglich wird. Der Abzug des **Sparer-Pauschbetrags** (§ 20 Abs. 9 EStG: 801 €) ist in diesem Fall jedoch **ausgeschlossen** – denn bei regelbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen können nur die tatsächlich angefallenen und nicht fiktiven Werbungskosten in Höhe des Pauschbetrags abgezogen werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Im Streitfall hatte der Kläger unter anderem Zinsen aus einem privaten Darlehen erzielt. Dieses ordnete das Finanzamt als „Darlehen zwischen nahestehenden Personen“ ein, sodass die Zinsen nach dem progressiven Regeltarif zu besteuern waren (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG). Daneben erzielte der Kläger negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Steuertarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterlagen. Er beantragte im Wege der Günstigerprüfung die Verrechnung dieser Kapitaleinkünfte. Finanzamt und Finanzgericht lehnten diese Verrechnung ab.

Der BFH gab dem Kläger nun insoweit Recht, als er eine Saldierung der Kapitaleinkünfte aufgrund des Antrags auf Günstigerprüfung für zulässig erachtet.

Den von dem Kläger geltend gemachten Abzug des Sparer-Pauschbetrags von den regelbesteuerten positiven Einkünften aus Kapitalvermögen lehnte er jedoch ab.

Neuer § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b S. 1 EStG ab 2021

„In § 32d Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe b Satz 1 wird der Punkt am Ende durch die Wörter „, soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen und § 20 Absatz 9 Satz 1 zweiter Halbsatz keine Anwendung findet.“ ersetzt.“

16. Checkliste Erstellung der Einkommensteuererklärung 2020

16.1 Einstiegsbedingungen

Vollmacht – Vertrag – Identifizierung liegen vor	Dann Daten elektronisch abrufen
Allgemeine Daten abstimmen	Adresse – Bank – Partner – Kinder
Vorjahreserklärung und Bescheid abstimmen	Besonderheiten – Fragen – Erstattungen – Zinsen – Hinweise Finanzamt

16.2 Hauptvordruck

Veranlagungsart bei Ehegatten abstimmen	Zusammen- oder Einzelveranlagung
Vermögensbildungsbescheinigungen	Dann Antrag AN-Sparzulage Zeile 37
Steuerfreie Zuwendungen erhalten Corona-Hilfen jeder Art abfragen	Progressionsvorbehalt klären Rückzahlungen durchgeführt?
Ergänzende Angaben = Freitextfeld	Nur bei offensichtlichen Abweichungen nutzen

16.3 Anlage Sonderausgaben (ohne Versicherungsbeiträge)

Gezahlte Kirchensteuern ermitteln	Kirchensteuer zur Abgeltungsteuer nicht eintragen
Erstattungsüberhang als Einkommen zu versteuern	Kein Ausgleich mit Verlustvorträgen möglich BFH vom 12.03.2019, IX R 34/17
Zuwendungsnachweise prüfen – bis 200 € reicht Zahlungsnachweis	Spenden in den Vermögensstock können verteilt werden
Versorgungsleistungen – Unterhalt an den Ex-Gatten/in	Anlage U sichern. Änderungen erst zum nächsten Jahr möglich – Unterlagen jährlich auf Änderungen prüfen

16.4 Anlage Außergewöhnliche Belastungen

Behinderten – Hinterbliebene – Pflegepauschbeträge	Nachweise erfragen und prüfen – zusätzliche Pauschale für Kfz-Kosten beachten
Krankheitskosten nur bei ärztlicher Verordnung	Anspruch auf Versicherungsleistungen abziehen

16.5 Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen

Minijobs – Art der Tätigkeit („Putzi“)	Nachweis Gesamtkosten Minijobzentrale
Beschäftigungsverhältnisse – Art angeben	Gehaltsabrechnung
Handwerkerleistungen Lohnanteil, Fahrtkosten	Rechnung und Zahlungsnachweis Bankkonto
Zuordnung der Aufwendungen bei Ehegatten, Lebenspartner ...	Für den Fall der Einzelveranlagung Zuordnung prüfen

16.5a Anlage Energetische Maßnahmen § 35c EStG

Eigenes Haus/ETW ist älter als 10 Jahre	Nachweis Arbeits- und Materialkosten
Bescheinigung des Fachunternehmens anfordern	Keine zinsverbilligte Darlehen oder Zuschüsse erhalten
Auch an mehreren eigengenutzten Objekten möglich	20 % der Maßnahmen, höchstens 40.000 € je Objekt

16.6 Anlage Sonstiges

Einkünfte und Erbschaftsteuer	Antrag auf Steuerermäßigung bei Besteuerung mit ErbSt und ESt
Spendenvortrag aus 2019	Feststellungsbescheid prüfen
Verlustvortrag aus 2019	Feststellungsbescheid prüfen
Antrag auf Verlustrücktragsbegrenzung von negativem Gesamtbetrag der Einkünfte 2020	Prüfen, ob in 2019 Grundfreibetrag, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen verloren gehen; Steuersatz 2019?
Freibetrag für bestandsgeschützte Alt-Investmentfonds 2019	Feststellungsbescheid prüfen
Antrag auf hälftige Aufteilung der Abzugsbeträge bei Einzelveranlagung von Ehegatten	Abweichende Verteilung in Anlage Kind Zeilen 64 und 72
Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen	Eher die Ausnahme; wenn doch, dann die Ordnungsmerkmale angeben

16.7 Anlage WA-ESt

Nur zeitweise unbeschränkte Einkommensteuerpflicht	Ausländische Einkünfte für die Auslandszeit erklären
--	--