

## Steuer & Bilanz aktuell - Juni 2023

### Inhalt

#### Editorial

<b>Für alle Steuerpflichtigen</b>	<b>2</b>
Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Säumniszuschläge	2
Kein Kindergeldanspruch während Facharztausbildung	2
Erbschaftsteuer: Nachlassverwaltungskosten	3
<b>Für Unternehmer und Freiberufler</b>	<b>4</b>
Spenden für technische Reparatur-Hilfe in der Ukraine	4
Gebäudeabschreibung bei kürzerer Nutzungsdauer	4
Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz	6
<b>Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer</b>	<b>6</b>
Lohnsteuer: Neue Programmablaufpläne zum 01.01.2023	6
Besteuerung von Einkünften für mehrjährige Tätigkeit	7
<b>Für Bezieher von Kapitaleinkünften</b>	<b>9</b>
Zukunftsfinanzierungsgesetz: Mitarbeiterbeteiligungen	9
Veräußerungsgewinne bei Kryptowährungen	9
<b>Für Hauseigentümer</b>	<b>10</b>
Grundsteuerwertbescheide: Einlegung von Rechtsmitteln	10
Rücklagen bei Eigentumswohnungen	12
<b>Für Kapitalgesellschaften</b>	<b>13</b>
Organschaft: Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags	13
Geschäftsführerhaftung: Überwachungsverschulden, Unvermögen	14
<b>Termine für Steuerzahlungen</b>	<b>16</b>
Termine für Juni und Juli	16

### Editorial



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser, im letzten Jahr hatte das Bundesverfassungsgericht die Höhe der Zinsen für Steuernachzahlungen und -erstattungen für verfassungswidrig erklärt, woraufhin der Zinssatz deutlich verringert wurde. Nunmehr

hatte der BFH zu prüfen, ob die Höhe der Säumniszuschläge für verspätete Steuerzahlungen ebenso verfassungswidrig ist. Doch der lehnte das ab, weil die Säumniszuschläge sich in ihrer Funktion nicht mit Nachzahlungszinsen vergleichen lassen. Hier bleibt es also bei 1 % pro angefangenem Monat der Säumnis.

Wer sich schon mal mit Kryptowährungen beschäftigt hat, für den ist vielleicht interessant, dass der BFH nunmehr seine erste Entscheidung darüber getroffen hat, wie Gewinne hieraus zu besteuern sind. Der sieht hierin keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern „sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften“. Das bedeutet, dass Gewinne und Verluste hieraus nur besteuert werden, wenn diese innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb getätigt werden. Diese Entscheidung des BFH bietet Gestaltungsmöglichkeiten, wenn es die Sachlage zulässt. Allerdings: Im Verlustfall ist keine Verrechnung mit anderen Einkünften zulässig. Es darf nur mit weiteren Veräußerungsgeschäften im selben Jahr, im Vorjahr oder in späteren Jahren gegengerechnet werden.

Diese und weitere interessante Beiträge aus dem Steuerrecht haben wir Ihnen in unserer neuen Ausgabe zusammengestellt. Aus der breiten Themenauswahl ist sicher auch für Sie das Richtige dabei.

Ich wünsche Ihnen eine schöne Frühlingszeit. Und auch wenn wir wissen, dass unsere Natur in Zeiten des Klimawandels ausreichend Regen nötig hat, bleiben hoffentlich noch viele sonnige Tage übrig.

Ihr

Olaf Seidel

### Für alle Steuerpflichtigen

Im Falle einer verspäteten Zahlung einer Steuer ist je angefangenem Monat ein Säumniszuschlag von 1 % des fälligen Steuerbetrages zu entrichten.

Aufgrund des langanhaltenden geringen Zinsniveaus war die Höhe des Säumniszuschlags verfassungsrechtlich zweifelhaft.

BFH: Die Höhe des Säumniszuschlags ist verfassungsrechtlich nicht bedenklich.

### Für alle Steuerpflichtige mit Kindern

Sachverhalt: Ein Kind steht nach dem erfolgreichen Abschluss eines Studiums in einem Arbeitsverhältnis, das als Vorbereitung für eine weitere Fachqualifikation dient.

## Für alle Steuerpflichtigen

### Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Säumniszuschläge

Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten. Teilweise werden diese hohen Säumniszuschläge in Anbetracht des lange Zeit niedrigen Zinsniveaus für verfassungsrechtlich zweifelhaft angesehen.

Der BFH hat mit Entscheidung vom 15.11.2022 (Az. VII R 55/20) klargestellt, dass gegen die Höhe des Säumniszuschlags auch bei einem Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Höhe der Nachzahlungszinsen lasse sich nach Ansicht des Gerichts nicht auf Säumniszuschläge übertragen.

Die Vollverzinsung von Steuernachzahlungen soll stark typisierend objektive Zins- und Liquiditätsvorteile erfassen, die dadurch entstehen, dass zwischen der Entstehung des Steueranspruchs und seiner Fälligkeit nach Festsetzung ein Zeitraum von mehreren Jahren liegen kann. Nachzahlungszinsen sind dementsprechend weder Sanktion noch Druckmittel, sondern ein Ausgleich für die Kapitalnutzung. Anders ist dagegen die Funktion der Säumniszuschläge.

Der im Vergleich zu den Zinsen erheblich höhere Säumniszuschlag ist in erster Linie ein Druckmittel eigener Art zur Durchsetzung fälliger Steuern und erfüllt primär eine bestrafende Funktion. Mit den Säumniszuschlägen wird das Ziel verfolgt, den Bürger zur zeitnahen Erfüllung seiner Zahlungsverpflichtungen anzuhalten und die Verletzung eben jener Verpflichtung zu sanktionieren. Die Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen ist damit nicht Haupt-, sondern nur Nebenzweck der Regelung.

**Hinweis:** In Anbetracht der Höhe der Säumniszuschläge sollten in der Praxis Steuerzahlungen stets rechtzeitig erfolgen.

### Kein Kindergeldanspruch während Facharztausbildung

Der BFH hat mit Entscheidung vom 22.09.2022 (Az. III R 40/21) klargestellt, dass bei einem nach erfolgreichem Abschluss eines Medizinstudiums vom Kind aufgenommenen Dienstverhältnis an einer Klinik, das als Vorbereitungszeit zur Erlangung der Facharztqualifikation dient, regelmäßig der Erwerbs- und nicht der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht, sodass ein Kindergeldanspruch nicht besteht.

Werden Ausbildungsmaßnahmen innerhalb eines Arbeits- oder Dienstverhältnisses durchgeführt, liegen die Voraussetzungen für den Bezug von Kindergeld nur dann vor, wenn der Ausbildungscharakter gegenüber dem Erwerbscharakter im Vordergrund steht – mithin also die Erlangung beruflicher Qualifikationen und nicht die Erbringung bezahlter Arbeitsleistungen vorrangig ist. Dies war vorliegend in Bezug auf die Ausbildungsmaßnahmen zur Erlangung der Facharztqualifikation aber nicht gegeben. Für ein Überwiegen des Erwerbscharakters spreche zunächst, dass das Kind nach abgeschlossenem Medizinstudium als Ärztin tätig werden konnte und auch tatsächlich im Klinikbetrieb tätig wurde – es mithin zur Ausübung der Arztstätigkeit keiner weiteren Ausbildung bedurfte. Weiterhin seien die

Ausbildungsinhalte während der Facharztausbildung gegenüber der praktischen Tätigkeit als Ärztin gering; vielmehr komme es entscheidend auf die Erlangung der praktischen Erfahrung an.

**Hinweis:** Anders ist dies bei einem Referendariat im Bereich der Juristen- oder Lehramtsausbildung, da bei diesen noch kein Eintritt in einen durch den Abschluss ermöglichten Beruf stattgefunden hat und die Vergütung sich an dem Ausbildungscharakter und nicht an einer Erwerbstätigkeit orientiert. In diesen Fällen ist ein Überwiegen des Ausbildungscharakters zu bejahen, sodass noch eine Kindergeldberechtigung bestehen kann – soweit das Kind das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat.

## Erbschaftsteuer: Nachlassverwaltungskosten

Mit einem nicht rechtskräftigen Urteil vom 18.08.2022 (Az. 7 K 2127/21) hat sich das FG Köln mit der Frage der Abgrenzung des gesetzlichen Begriffs „Kosten der Regelung des Nachlasses“ befasst und entschieden:

- Dieser Begriff ist weit auszulegen und umfasst die Kosten der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses einschließlich der Bewertungskosten ebenso wie alle Kosten, die aufgewendet werden müssen, um die Erben in den Besitz der ihnen aus der Erbschaft zukommenden Güter zu setzen.
- Beratungskosten für die Veräußerung von Nachlassgegenständen durch die Erben und Lagerkosten für die Aufbewahrung der Nachlassgegenstände bis zur Veräußerung seien aber keine abzugsfähigen Nachlassregelungskosten, sondern stellten nicht abzugsfähige Kosten der Nachlassverwaltung dar.

Hintergrund ist, dass das Erbschaftsteuergesetz bestimmt, dass bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs die Kosten abzugsfähig sind, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Dagegen sind Kosten für die Verwaltung des Nachlasses nicht abzugsfähig.

Die Abgrenzung ist allerdings fließend. Grundsätzlich gilt, dass wenn Gewissheit über Umfang und Zusammensetzung des Nachlasses herrscht und der Erbe die Nachlassgegenstände in Besitz genommen hat, der sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb endet. Kosten, die dem Erben in der Folgezeit zum Zwecke der Erhaltung, Mehrung, Nutzung oder Verwertung des Nachlassvermögens entstehen, sind keine Nachlassverbindlichkeiten.

**Hinweis:** Im Fachschrifttum werden als **die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage mindernde Kosten der Regelung des Nachlasses** z.B. genannt:

- Kosten für die Feststellung des Todes und für eine Todeserklärung,
- Kosten der Eröffnung eines Testaments,
- Kosten für einen Rechtsanwalt, Notariatskosten, Gerichtskosten für die gerichtliche und außergerichtliche Nachlassregulierung,
- Grundbuchberichtigungskosten,
- Kosten der Inventarerrichtung,
- Kosten der Erbauseinandersetzung (Verkaufskosten, Wertgutachten, Kosten für eine Auseinandersetzungsklage) und
- Kosten für ein Sachverständigengutachten über den Gesamtwert oder den Wert einzelner Nachlassgegenstände.

BFH: Ein Kindergeldanspruch besteht nicht, da der Erwerbs- und nicht der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht.

## Für Erben

Kosten, die im Rahmen einer Erbschaft durch Regelung des Nachlasses entstehen, können von der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

Das gilt nicht für Kosten für die Verwaltung des Nachlasses.

Beispiele aus dem Fachschrifttum für abzugsfähige Kosten der Nachlassregelung.

Im Zuge der Entscheidung des FG Köln sind nebenstehende Aufwendungen als nicht abzugsfähige Kosten der Nachlassverwaltung einzustufen.

### Für Unternehmer, die in der Ukraine Hilfestellung leisten

Die Finanzverwaltung hat ihre Billigkeitsmaßnahmen zu Hilfestellungen der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten auf unentgeltliche Reparaturleistungen erweitert.

### Für alle Unternehmer und Freiberufler

Gebäude werden grundsätzlich nach gesetzlich vorgeschriebenen Nutzungsdauern abgeschrieben.

Dagegen sollen nach der Entscheidung des Finanzgerichts als **nicht abzugsfähige Kosten der Nachlassverwaltung** einzustufen sein:

- die Erfüllung laufender Verpflichtungen,
- die bei Veräußerung von Nachlassgegenständen zum Zwecke der Verwertung entstehenden Kosten, etwa Ablösebeträge an Mieter zwecks Grundstücksverkaufs,
- Aufwendungen, die durch die Veräußerung eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks entstehen (Maklerprovision),
- Lagerkosten (im Streitfall für zum Nachlass gehörende Kunstgegenstände), und zwar unabhängig von der Frage, ob es dem Testamentsvollstrecker möglich gewesen wäre, diese in seinen Räumlichkeiten zu lagern,
- Beratungskosten die Verwertung betreffend, was auch die Kosten der Restaurierung von Kunstgegenständen betrifft.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### Spenden für technische Reparatur-Hilfe in der Ukraine

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben (Az. III C 2 – S 7500/22/10005 :005) vom 13.03.2023 die Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit Hilfsmaßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten erweitert.

Bei einer unentgeltlichen Leistung, die unmittelbar die Reparatur von kriegsbeschädigter Infrastruktur in der Ukraine zum Ziel hat, sieht die Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen bis zum 31.12.2023 von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe ab. Dies umfasst z.B. die unentgeltliche Bereitstellung von Baumaterialien, Baumaschinen, technischen Einrichtungen und Personal jeweils einschließlich etwaiger Transportleistungen. In diesen Fällen ist aus Eingangsleistungen des Unternehmers dennoch der Vorsteuerabzug möglich.

**Handlungsempfehlung:** Die Verwendung sollte sorgfältig dokumentiert werden.

### Gebäudeabschreibung bei kürzerer Nutzungsdauer

Steuerlich erfolgt die Gebäudeabschreibung grundsätzlich nach gesetzlich festgeschriebenen Nutzungsdauern und daraus abgeleiteten AfA-Sätzen. Insoweit gilt:

Gebäude	gesetzlich angenommene Nutzungsdauer	gesetzlich angesetzter AfA-Satz
Gebäude des Betriebsvermögens, das nicht Wohnzwecken dient		
– Bauantrag nach dem 31.03.1985 und vor dem 01.01.2001 gestellt	25 Jahre	4 %
– Bauantrag nach dem 31.12.2000 gestellt	33 1/3 Jahre	3 %
Gebäude, das die vorgenannten Voraussetzungen nicht erfüllt		
– nach dem 31.12.2022 fertiggestellt	33 1/3 Jahre	3 %
– vor dem 01.01.2023 und nach dem 31.12.1924 fertiggestellt	50 Jahre	2 %
– vor dem 01.01.1925 fertiggestellt	40 Jahre	2,5 %

Möglich ist aber auch der Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer, wenn dies für das konkrete Gebäude nachgewiesen wird. Entscheidend ist, ob das Gebäude vor Ablauf des sich aus den gesetzlichen Bestimmungen ergebenden AfA-Zeitraums objektiv betrachtet technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist. Auszugehen ist regelmäßig von der technischen Nutzungsdauer, also dem Zeitraum, in dem sich das Gebäude substanztechnisch abnutzt.

Technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer fallen in der Regel zusammen. Sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer ausnahmsweise kürzer als die technische Nutzungsdauer ist, können sich die Steuerpflichtigen hierauf berufen. Ausgangspunkt für die Beurteilung des technischen Verschleißes ist die Nutzungsdauer der Tragstruktur des Bauwerks (Dachkonstruktion, tragende Innen- und Außenwände, Geschossdecken und Fundament) als Hauptbestandteil des Gebäudes.

Zum **Nachweis einer tatsächlich kürzeren technischen Nutzungsdauer** hat die Finanzverwaltung mit Schreiben (Az. IV C 3 – S 2196/22/10006 :005) vom 22.02.2023 ausführlich Stellung genommen. Zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer des Gebäudes gelten nach Auffassung der Finanzverwaltung folgende Grundsätze:

- Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ist durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen.
- Im Rahmen des Nachweises ist der Zustand des Gebäudes in seinen die Nutzungsdauer bestimmenden Elementen (Tragstruktur des Bauwerks) darzustellen und begründet darzulegen, weshalb am Ende der geltend gemachten (kürzeren) Nutzungsdauer voraussichtlich keine wirtschaftlich sinnvolle (anderweitige) Nachfolgenutzung mehr möglich ist und kein Restwert mehr vorhanden ist. Ein Bausubstanzgutachten ist nicht zwingend erforderlich.
- Dagegen ist die bloße Übernahme einer Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten aus Sicht der Finanzverwaltung nicht als Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer geeignet. Auch der alleinige Verweis auf die Modellansätze für die Gesamtnutzungsdauer i.V.m. dem Modell zur Ermittlung der Restnutzungsdauer bei Modernisierungen nach der Anlage 1 und 2 der Immobilienwertermittlungsverordnung ist nicht ausreichend. Der Gutachtenzweck muss sich vielmehr ausdrücklich auf den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer richten und zwingend die maßgeblichen Determinanten (technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten) berücksichtigen.

**Handlungsempfehlung:** In der Praxis sollten diese Anforderungen stets beachtet werden. Bei materiell bedeutsamen Fällen ist ein entsprechendes Gutachten einzuholen.

**Hinweis:** Besonderheiten gelten bei besonderen Betriebsgebäuden und bestimmten Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind:

- Für bestimmte betrieblich genutzte Gebäude, wie z.B. **Hallen in Leichtbauweise** oder bei Ställen und Schuppen, kann sich jeweils in Abhängigkeit von der Bauart, der Bauweise und der Nutzung aus den amtlichen AfA-Tabellen eine kürzere Nutzungsdauer ergeben.

Eine kürzere Nutzungsdauer ist möglich, wenn der technische oder wirtschaftliche Verbrauch vor Ablauf des gesetzlichen AfA-Zeitraums eintritt.

Ausgangspunkt ist der technische Verschleiß der Tragstruktur des Bauwerks.

Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ist durch ein Gutachten eines Sachverständigen zu erbringen.

Hierin muss der Zustand des Gebäudes dargestellt und die kürzere Nutzungsdauer begründet werden.

Der Gutachtenzweck muss sich ausdrücklich auf den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer beziehen.

## Für bilanzierende Unternehmen

Die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung sind in der Steuerbilanz strenger als in der Handelsbilanz. Vorbehalte sind nur in sehr eng begrenztem Umfang möglich.

## Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Die Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages und des Entlastungsbetrages zum 01.01.2023 wurde erst kurz davor im Dezember 2022 beschlossen. So konnte die Änderung nicht mehr in die Berechnung der Lohnsteuer für 2023 aufgenommen werden.

– Die Abschreibung kann auch z.B. bei Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinbauten i.d.R. nach den in den amtlichen AfA-Tabellen enthaltenen Richtwerten bemessen werden.

– Bei Mietereinbauten und -umbauten kann sich abweichend zu den für das Gebäude geltenden typisierten AfA-Sätzen eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer aufgrund einer ggf. kürzeren Mietdauer ergeben.

## Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz

Die Passivierung von Pensionsrückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung ist deutlich restriktiver als in der Handelsbilanz. Dies gilt nicht nur für die Bewertung der Rückstellung, sondern auch für die Voraussetzungen hinsichtlich des Ansatzes. Steuerlich ist zunächst Voraussetzung für die Bildung einer Pensionsrückstellung, dass die Pensionszusage rechtsverbindlich erteilt wurde.

Daneben setzt das Gesetz voraus, dass die Zusage **keinen Vorbehalt der Minderung oder des Entzugs der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung** enthält. Nur unter sehr engen Einschränkungen ist ein Vorbehalt zulässig. Insbesondere ein Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs der Pensionszusage oder sonstige Vorbehalte, die nach der arbeitsrechtlichen Rechtsprechung den Widerruf nach freiem Belieben zulassen, schließen die Bildung einer steuerlichen Pensionszusage aus.

Dies bestätigt der BFH in der Entscheidung vom 06.12.2022 (Az. IV R 21/19). Insbesondere entscheidet das Gericht, dass die gesetzliche Regelung sehr eng auszuulegen ist. Damit widerspricht der BFH der teilweise in der Fachliteratur vertretenen Auffassung. Im Streitfall ist die Bildung der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz versagt worden, weil die Pensionsregelung den Vorbehalt enthielt, dass eine ihr zugrunde liegende „Transformationstabelle“ und der Zinssatz einseitig durch die pensionsverpflichtete Gesellschaft geändert werden konnten.

**Handlungsempfehlung:** Pensionszusagen dürfen nur in ganz eng begrenztem Umfang Vorbehalte enthalten, damit steuerwirksam eine Pensionsrückstellung gebildet werden kann. Bestehende Pensionsrückstellungen sollten insoweit überprüft werden.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### Lohnsteuer: Neue Programmablaufpläne zum 01.01.2023

Durch das Jahressteuergesetz 2022, welches erst im Dezember 2022 verkündet wurde, wurde der Arbeitnehmer-Pauschbetrag (von 1.200 EUR auf 1.230 EUR) und der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, der bei Anwendung der Steuerklasse II berücksichtigt wird, um 252 EUR auf 4.260 EUR angehoben. Aufgrund der erst im Dezember 2022 erfolgenden Verkündung des Gesetzes konnten diese Änderungen nicht mehr in die Programmablaufpläne für den Lohnsteuerabzug 2023 aufgenommen werden. Diese Programmablaufpläne sind die Basis für die Berechnung der Lohnsteuer mit den Entgeltabrechnungsprogrammen.

Die Finanzverwaltung hat nun geänderte Programmablaufpläne bekannt gegeben. Diese geänderten Pläne sind ab dem 01.04.2023 anzuwenden, was sich dem Anwender in einem Update des Entgeltabrechnungsprogramms zeigt. Da die gesetzlichen Änderungen aber bereits zum 01.01.2023 in Kraft getreten sind, gilt hinsichtlich der Anwendung:

- Der vor dem 01.04.2023 für die **Monate Januar bis März 2023** unter Berücksichtigung der bisherigen Programmablaufpläne aus November 2022 vorgenommene Lohnsteuerabzug ist vom Arbeitgeber grundsätzlich unter Berücksichtigung der neuen Programmablaufpläne zu korrigieren. Damit wurden im Regelfall mit der Lohnabrechnung für April 2023 (in Einzelfällen auch schon mit der März-Abrechnung) Korrekturen für die Monate Januar bis März 2023 ausgelöst.
- Die Verpflichtung zur Neuberechnung der Lohnsteuer besteht nicht, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber keinen Arbeitslohn mehr bezieht, weil das Arbeitsverhältnis zwischenzeitlich beendet wurde.

**Hinweis:** Bei Anwendung der Steuerklasse II wird nur der Grundbetrag des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende i.H.v. 4.260 EUR berücksichtigt. Zusätzlich wird ein Erhöhungsbetrag für das zweite und jedes weitere Kind i.H.v. 240 EUR jährlich gewährt, was aber der Eintragung eines Freibetrags in den Lohnsteuerabzugsmerkmalen bedarf. Insoweit muss der Steuerpflichtige beim Finanzamt einen Antrag im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren stellen.

**Handlungsempfehlung:** Es sollte darauf geachtet werden, dass vor Durchführung der Lohnabrechnungen für den April 2023 die neuen Programmablaufpläne im Entgeltabrechnungsprogramm durch ein entsprechendes Programmupdate berücksichtigt worden sind.

## Besteuerung von Einkünften für mehrjährige Tätigkeit

Wird Lohn für mehrere Jahre in einem Betrag ausgezahlt, so z.B. bei der Auszahlung angesamelter Überstunden oder bei der Auszahlung eines angesammelten Alterskapitals, so führt dieser zusammengeballte Zufluss bei der Einkommensteuer u.U. zu einer deutlich steigenden Belastung, nämlich dann, wenn sich die Einkünfte im Bereich des progressiven Einkommensteuertarifs befinden. Um diesen Progressionseffekt abzumildern, kann unter bestimmten Voraussetzungen eine tarifbegünstigte Besteuerung erfolgen, bei der zur Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes die außerordentlichen Einkünfte fiktiv auf fünf Jahre verteilt werden.

Die Anwendung der tarifbegünstigten Besteuerung setzt voraus, dass **außerordentliche Einkünfte** vorliegen, was gegeben ist, wenn

- eine Entschädigung gewährt wird als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen, so z.B. bei einer Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes oder Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit vorliegen und
- diese Einkünfte in einem Kalenderjahr zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften eine erhöhte steuerliche Belastung entsteht.

Der BFH hat in der Entscheidung vom 15.12.2022 (Az. VI R 19/21) nochmals herausgestellt, dass der zweitgenannte Aspekt zwingend gegeben sein muss. Konkret wurde klargestellt, dass die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit regelmäßig nicht tarifbegünstigt ist, wenn die Auszahlung in drei Kalenderjahren erfolgt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Zahlung ursprünglich in einer Summe vereinbart war und die Auszahlung in drei Veranlagungszeiträumen auf Gründen beruht, die der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen entzogen sind.

Im Urteilsfall war dem Arbeitnehmer eine Altersversorgung zugesagt worden, und zwar sollte mit Erreichen des Pensionsalters eine Einmalzahlung erfolgen. Die vereinbarte Einmalzahlung wurde nun aber lediglich zu einem Teil zum vereinbarten Zeitpunkt (im Jahr 2016) ausgezahlt und die verbleibenden Teilbeträge wurden in

Die Programmablaufpläne wurden in der Regel ab dem 01.04.2023 angepasst. Die ersten Monate wurden korrigiert.

## Bei Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit

Die Auszahlung von Lohn für mehrere Jahre kann aufgrund des progressiven Steuertarifs zu einer deutlich steigenden Belastung führen.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann eine tarifbegünstigte Besteuerung auf außerordentliche Einkünfte zur Anwendung kommen.

Insbesondere müssen die Einkünfte in einem einzigen Kalenderjahr erfasst werden und dabei eine erhöhte steuerliche Belastung auslösen.

Streitfall: Ein Arbeitnehmer sollte eine Einmalzahlung aus einer Altersversorgung erhalten. Die Auszahlung erfolgte aber in drei Teilbeträgen in verschiedenen Jahren.

Der BFH lehnte die Tarifiermäßigung ab.

Nur in eng begrenzten Ausnahmefällen kann nach Rechtsprechung von der Einmalzahlung abgewichen werden.

den beiden Folgejahren nachgezahlt. Begehrt wurde die Tarifiermäßigung für die Auszahlung im Jahr 2016. Das Finanzamt folgte dem nicht. Die Tarifiermäßigung komme nicht in Betracht, da das „Alterskapital“ nicht als Einmalzahlung im Streitjahr geleistet worden sei.

Der BFH hat die Vorgehensweise des Finanzamtes bestätigt. Zwar sei der Zufluss in einem Kalenderjahr kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal, jedoch folge dies aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift, der darin besteht, dass Belastungen abgemildert werden sollen, die dadurch entstehen, dass der Zufluss in einem Kalenderjahr zu einer für den Steuerpflichtigen im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führt.

Im Umkehrschluss liegen typischerweise keine außerordentlichen Einkünfte vor, wenn eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit in zwei oder mehr Kalenderjahren gezahlt wird. Insoweit hat die Rechtsprechung nur eng begrenzte Ausnahmen zugelassen:

- So ist nach der Rechtsprechung die Steuerbegünstigung trotz des Zuflusses in zwei Veranlagungszeiträumen **ausnahmsweise** auch dann anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nur eine **geringfügige Teilleistung** erhält und die ganz überwiegende Leistung in einem Betrag ausgezahlt wird, wobei sich die Teilzahlungen im Verhältnis zueinander eindeutig als Haupt- und Nebenleistung darstellen müssen und die Nebenleistung nur geringfügig sein darf.
- Eine weitere Ausnahme hält der BFH aus Gründen der Verhältnismäßigkeit in solchen Fällen für geboten, in denen neben der Hauptleistung in späteren Veranlagungszeiträumen aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit **Entschädigungszusatzleistungen** gewährt werden, wie z.B. die Gestellung eines Firmenwagens.
- Verteilt sich die Zahlung auf zwei Veranlagungszeiträume, lässt die höchstgerichtliche Rechtsprechung die Steuerermäßigung darüber hinaus auch dann zu, wenn die Zahlung von vornherein in einer Summe festgesetzt war und nur wegen ihrer ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen **auf zwei Jahre verteilt** wurde.

Vorliegend lagen solche Ausnahmen nicht vor. Dem steht unter den im Streitfall gegebenen Umständen bereits entgegen, dass sich die Auszahlung des „Alterskapitals“ nicht nur auf zwei, sondern auf drei Veranlagungszeiträume erstreckte.

**Handlungsempfehlung:** Der Zufluss in einem Kalenderjahr ist also zwingende Voraussetzung für die Annahme außerordentlicher Einkünfte und hiervon kann nur in ganz eng begrenzten Ausnahmen abgesehen werden. Auf die Einhaltung dieser Voraussetzung sollte in der Praxis dringend geachtet werden, da dies materiell bedeutsam sein kann.



## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### Zukunftsfinanzierungsgesetz: Mitarbeiterbeteiligungen

Gemeinsam vom BMF und vom BMJ wurde der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Finanzierung von zukunftssichernden Investitionen (Zukunftssicherungsgesetz) veröffentlicht. Mit dem Zukunftsfinanzierungsgesetz soll der private Vermögensaufbau unterstützt und mehr privates Kapital für Zukunftsinvestitionen in Klimaschutz und Digitalisierung mobilisiert werden. Es wird als erforderlich angesehen, die Leistungsfähigkeit des deutschen Kapitalmarkts zu stärken und die Attraktivität des deutschen Finanzstandorts als bedeutenden Teil eines starken Finanzplatzes Europa zu erhöhen. Insbesondere Start-ups, Wachstumsunternehmen sowie kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) als Treiber von Innovation soll der Zugang zum Kapitalmarkt und die Aufnahme von Eigenkapital erleichtert werden.

Aus steuerlicher Sicht sind folgende Punkte herauszustellen:

- Die Arbeitnehmersparzulage soll ab 2024 unabhängig vom Einkommen gewährt werden. Um die Attraktivität der Anlage vermögenswirksamer Leistungen in Vermögensbeteiligungen zu erhöhen, wird der Höchstbetrag für die geförderten vermögenswirksamen Leistungen mit einer Anhebung auf 1.200 EUR verdreifacht. Die höchstmögliche Arbeitnehmer-Sparzulage beträgt danach ab 2024 240 EUR p.a. (1.200 EUR x 20 %). Bisher sind es 80 EUR (400 EUR x 20 %).
- Die Steuerbefreiung für den Vorteil des Arbeitnehmers im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Vermögensbeteiligungen (Aktien, GmbH-Anteile etc.) am Unternehmen des Arbeitgebers soll **mit Wirkung ab 2024 von derzeit 1.440 EUR auf 5.000 EUR angehoben** werden. Allerdings werden nur noch solche Vorteile steuerfrei gestellt, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden und nicht mehr in Form einer Entgeltumwandlung.
- Mit verschiedenen Änderungen sollen die steuerlichen Vorschriften zur aufgeschobenen Besteuerung der geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligung von Arbeitnehmern ausgeweitet und damit insbesondere die Gewährung von Unternehmensanteilen als Vergütungsbestandteil für Unternehmen und deren Beschäftigte attraktiver gestaltet werden.

**Hinweis:** Im Gesetzgebungsverfahren können sich noch Änderungen ergeben.

### Veräußerungsgewinne bei Kryptowährungen

Der BFH hat mit Urteil vom 14.02.2023 (Az. IX R 3/22) die erste Entscheidung zur steuerlichen Behandlung des Handels mit Kryptowährungen getroffen. Insoweit gilt für den Handel mit solchen Währungen durch private Kapitalanleger:

- Kryptowährungen wie Bitcoin, Ethereum und Monero sind als „anderes Wirtschaftsgut“ einzustufen. Damit werden Gewinne (und Verluste) aus dem Handel mit solchen Währungen steuerlich erfasst, wenn zwischen Kauf und Verkauf eine Zeitspanne von nicht mehr als einem Jahr liegt. Dann erfolgt eine steuerliche **Erfassung als sonstige Einkünfte** aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. Diese virtuellen Währungen werden angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, gegen eine Fremdwährung oder gegen andere virtuelle Währungen erwor-

### Vermögensaufbau durch Mitarbeiterbeteiligungen

Das Zukunftsfinanzierungsgesetz befindet sich im Gesetzgebungsverfahren. Es soll den privaten Vermögensaufbau unterstützen und ebenso den deutschen Kapitalmarkt stärken.

Die Arbeitnehmersparzulage soll erhöht und unabhängig vom Einkommen gewährt werden.

Die Steuerbefreiung auf die Überlassung von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers soll deutlich angehoben werden.

### Für Kapitalanleger

BFH: Gewinne aus dem Verkauf von Kryptowährungen sind als sonstige Einkünfte steuerpflichtig, wenn der Verkauf innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb erfolgt.

Begründung: Sie sind als Zahlungsmittel anzusehen und auch wirtschaftlich übertragbar.

### Für alle Immobilieneigentümer

Derzeit versendet die Finanzverwaltung die Grundsteuerwertbescheide für sämtliche Grundstücke an die Eigentümer.

ben werden; sie werden veräußert i.S.d. Vorschrift, wenn sie in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht werden.

- Wird diese Jahresfrist überschritten, so sind Gewinne und Verluste steuerlich unbeachtlich.
- Einkünfte aus Kapitalvermögen werden aus dem Handel mit solchen Währungen nicht erzielt.

Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige verschiedene Kryptowährungen erworben, getauscht und wieder veräußert. Im Einzelnen handelte es sich um Geschäfte mit Bitcoins, Ethereum und Monero, die der Steuerpflichtige privat tätigte. Im Streitjahr 2017 erzielte er daraus einen Gewinn i.H.v. insgesamt 3,4 Mio. EUR.

Nach der Begründung des BFH sind Bitcoin, Ethereum und Monero wirtschaftlich betrachtet als Zahlungsmittel anzusehen. Auch wenn diese real nicht existieren, sind diese wirtschaftlich übertragbar. Unabhängig von den zivil- und vertragsrechtlichen Fragen, die sich im Zusammenhang mit der Übertragung von Currency Token stellen, hat der Rechtsverkehr Wege gefunden, derartige Currency Token entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten.

Der BFH hat keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Ein sog. strukturelles Vollzugsdefizit, das einer Besteuerung entgegenstehen würde, liegt nicht vor. Es sind weder gegenläufige Erhebungsregelungen vorhanden, die einer Besteuerung entgegenstehen, noch liegen Anhaltspunkte vor, dass seitens der Finanzverwaltung Gewinne und Verluste aus Geschäften mit Kryptowährungen nicht ermittelt und erfasst werden können.

Damit bestätigt das Gericht die Auffassung der Finanzverwaltung.

**Handlungsempfehlung:** Entscheidend für die Frage der steuerlichen Erfassung bei dem Handel mit Kryptowährungen durch private Kapitalanleger ist also die Jahresfrist. Erfolgt der Verkauf innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb, so wird ein entstehender Gewinn oder Verlust steuerlich erfasst. Wird die Jahresfrist überschritten, so erfolgt keine steuerliche Erfassung.

## Für Hauseigentümer

### Grundsteuerwertbescheide: Einlegung von Rechtsmitteln

Die erforderliche Neubewertung sämtlicher Grundstücke um die darauf aufbauende Grundsteuer, die die Kommunen erheben, auf eine verfassungskonforme Grundlage zu stellen, geht voran. Die Abfolge ist wie folgt:

bis 31.01.2023	Abgabe der Feststellungserklärung durch den Grundstückseigentümer
aktuell	Prüfung und Bearbeitung der Feststellungserklärungen durch die Finanzämter und Erlass von – Grundsteuerwertbescheid und – Grundsteuermessbetragsbescheid
2024	Festlegung der Grundsteuer-Hebesätze durch die jeweilige Kommune und Erlass der <u>Grundsteuerbescheide</u>
ab 2025	Erhebung der Grundsteuer durch die Kommunen auf Basis der neuen Wertfeststellungen

Verfahrensrechtlich ist zu beachten, dass der **Grundsteuerwertbescheid Grundlagenbescheid** für den Grundsteuermessbetragsbescheid ist. Dieser ist wiederum Grundlagenbescheid für den Grundsteuerbescheid. Die maßgebliche Ermittlung des Grundsteuerwerts erfolgt in dem Grundsteuerwertbescheid. Dort fließen insbesondere die Ermittlungsgrundlagen ein, wie Art des Grundstücks, Grundstücksfläche, vorhandene Nutzung und Wohnungen, Wert des Grund und Bodens und auch Eigentümer, denen der Grundsteuerwert zuzurechnen ist. Verfahrensrechtlich ist sehr wichtig, dass Einwendungen nur gegen den Grundsteuerwertbescheid erhoben werden können und nicht mehr gegen die Folgebescheide.

Insoweit ist eine **sorgfältige Prüfung der vom Finanzamt ergehenden Grundsteuerwertbescheide** erforderlich. Innerhalb eines Monats nach Ergehen des Bescheids (Einspruchsfrist) kann Einspruch gegen den Bescheid eingelegt werden und eine Korrektur begehrt werden. Dies kann sowohl mögliche Fehler des Finanzamtes als auch Fehler in der Feststellungserklärung betreffen. Ist z.B. die Wohnfläche nicht richtig ermittelt und erklärt worden, so kann dies in diesem Rahmen berichtigt werden.

Nach Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist ist der Grundsteuerwertbescheid nicht mehr änderbar und bildet dann die Grundlage für die Folgebescheide. Allerdings ist gesetzlich vorgesehen, dass eine **fehlerbeseitigende Fortschreibung** erfolgen kann. Fortschreibungszeitpunkt für eine Korrektur zu Gunsten des Steuerpflichtigen ist dabei der Beginn des Kalenderjahres, in dem der Fehler dem Finanzamt bekannt wird. Somit kann auch nach Ablauf der Einspruchsfrist beim Finanzamt eine fehlerbeseitigende Fortschreibung beantragt werden, wenn z.B. festgestellt wird, dass im Grundsteuerwertbescheid eine falsche Grundstücksfläche zugrunde gelegt wurde. Wird diese fehlerbeseitigende Fortschreibung z.B. im April 2023 beantragt, so erfolgt nach Prüfung durch das Finanzamt ein geänderter Grundsteuerwertbescheid auf den 01.01.2023.

Diskutiert wird auch die Frage, ob gegen Grundsteuerwertbescheide vorsorglich Einspruch eingelegt werden soll. Dies vor dem Hintergrund, dass die **Verfassungsmäßigkeit der neuen Grundsteuer** diskutiert wird. Insoweit sind zwei Ansatzpunkte zu nennen:

1. Die Ermittlung der Grundsteuerwerte erfolgt sowohl im Bundesmodell als auch in den Ländermodellen sehr stark typisierend. Dies ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auch grundsätzlich zulässig. Fraglich ist allerdings, ob die sehr starke Typisierung im Einzelfall zu einer Verletzung des Übermaßverbots führt. Dies insbesondere deshalb, weil der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes ausdrücklich nicht zulässig ist.
2. Daneben stehen die finanziellen Auswirkungen der Grundsteuer erst nach Festsetzung der nachfolgenden Grundsteuerbescheide durch die Gemeinden fest. Zu diesem Zeitpunkt werden aber die Grundsteuerwertbescheide als Grundlagenbescheide regelmäßig bereits bestandskräftig sein. Insoweit wird diskutiert, ob dies gegen das Bestimmtheitsgebot verstößt.

Werden nun individuell Einsprüche gegen Grundsteuerwertbescheide mit solchen Begründungen eingelegt, so dürften die Erfolgsaussichten aktuell sehr vage sein. Allerdings sind bereits Musterverfahren anhängig, sodass ein Ruhen des eigenen Verfahrens beantragt werden kann.

Die Daten im Bescheid sollten sorgfältig geprüft werden. Werden Fehler festgestellt, sollte Einspruch gegen den Grundsteuerwertbescheid eingelegt werden.

Auch nach Ende der Einspruchsfrist kann eine Korrektur durch die Beantragung einer fehlerbeseitigenden Fortschreibung erreicht werden.

Offen ist gegenwärtig, ob die Ermittlungsmethoden für die Grundsteuerwerte verfassungswidrig sind. Hierzu liegen bereits Musterverfahren vor.

Die Erfolgsaussichten eines Einspruchs dahingehend sind nur sehr vage. Es sollte dabei ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

## Für Inhaber von Eigentumswohnungen

Eigentümergeinschaften müssen zwingend Erhaltungsrücklagen ansammeln.

Werbungskosten liegen erst dann vor, wenn die Erhaltungsrücklage verwendet wird.

Im Falle des Erwerbs einer Eigentumswohnung gehört die Erhaltungsrücklage nicht zu den Anschaffungskosten.

Sinnvoll kann es sein, in einem ersten Schritt die Auswirkungen der neuen Bewertung zumindest grob abzuschätzen. Zwar stehen die materiellen Auswirkungen endgültig erst dann fest, wenn der zukünftige Grundsteuer-Hebesatz der jeweiligen Gemeinde feststeht. Jedoch kann ein Vergleich des nun festgestellten Grundsteuermessbetrags mit dem bisherigen Grundsteuermessbetrag einen ersten Eindruck über die Auswirkungen der neuen Bewertung geben.

**Handlungsempfehlung:** Jeder nun erlassene Grundsteuerwertbescheid sollte eingehend auf mögliche Fehler geprüft werden und eine erste Abschätzung der Folgen auf die Höhe der zukünftigen Grundsteuerbelastung erfolgen.

## Rücklagen bei Eigentumswohnungen

Die Wohnungseigentümergeinschaft ist verpflichtet, für Instandhaltung und Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums, wie z.B. Dach, Fassade, Treppenhaus oder Aufzugsanlage, eine Erhaltungsrücklage (vormals: Instandhaltungsrücklage) anzusammeln. Auf Basis des beschlossenen Wirtschaftsplans werden die Beiträge zur Erhaltungsrücklage mit dem Wohngeld bzw. Hausgeld gezahlt. Die Erhaltungsrücklage ist gemeinschaftliches Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft.

Zur steuerlichen Behandlung bei einer vermieteten Eigentumswohnung hat nun die OFD Frankfurt a.M. mit Verfügung vom 09.11.2022 (Az. S 2211 A-12-St 214) die wesentlichen Grundlagen zusammengestellt. Insoweit gelten folgende Grundsätze:

- Die geleisteten Beiträge des Wohnungseigentümers sind steuerlich unbeachtlich. **Werbungskosten** liegen vielmehr erst dann vor, **wenn die Erhaltungsrücklage** tatsächlich für die Erhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums **genutzt wird**. Insoweit kann auf die Angaben in der Jahresabrechnung des Verwalters des Gemeinschaftseigentums zurückgegriffen werden.
- Zinsen, die der Beteiligte aus der verzinslichen Anlage der Erhaltungsrücklage erzielt, gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Im Fall der Veräußerung einer Eigentumswohnung gilt Folgendes:

- **Erwerber:** Der bei Erwerb einer Eigentumswohnung im Kaufpreis enthaltene Anteil für das in der Erhaltungsrücklage angesammelte Guthaben gehört nicht zu den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung. Wird im Kaufvertrag nur ein einheitlicher Kaufpreis ausgewiesen, ist dieser für ertragsteuerliche Zwecke entsprechend aufzuteilen. Beim Erwerber ist der um die erworbene anteilige Erhaltungsrücklage für die Eigentumswohnung **gekürzte Kaufpreis** in die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung einzubeziehen.
- **Veräußerer:** Beim Veräußerer ist der auf den Erwerber übertragene Anteil an der Erhaltungsrücklage im Zeitpunkt der Veräußerung nicht als Werbungskosten in Abzug zu bringen, da er insoweit seine Rechtsposition **entgeltlich auf den Erwerber** übertragen hat. Denn der Veräußerer erhält die zugeführten und noch nicht verbrauchten Rücklagenbeträge über den Kaufpreis vom Erwerber zurück.

**Hinweis:** Anders ist die Sichtweise bei der Grunderwerbsteuer. Beim Erwerb von Teileigentum ist der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern.

## Für Kapitalgesellschaften

### Organschaft: Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags

Mit seinem Urteil vom 02.11.2022 (Az. I R 37/19) hat der BFH entschieden,

- dass sich die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags nicht nur auf den Schlusspunkt des Ausgleichs aller aus dem Gewinnabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten bezieht,
- sondern dass die entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden müssen,
- und dass, wenn es während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren zur Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags komme, dies nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne Veranlagungszeiträume führe, sondern insgesamt zu einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.

Im Urteilsfall war für die Streitjahre 2009 bis 2012 die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags und die damit zusammenhängende Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft strittig. Geklagt hatte eine GmbH, deren Anteile zu 100 % in 2008 von der B-GmbH erworben worden waren. Mit Wirkung ab 2009 vereinbarten die GmbH einen Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag, der nicht vor Ablauf von fünf Jahren seit seinem Wirksamwerden kündbar war.

In den Streitjahren erwirtschaftete die Steuerpflichtige jeweils Gewinne, im Jahr 2013 jedoch einen Verlust. Die Bilanz zum 31.12.2013 wurde am 10.11.2014 erstellt; eine Forderung der Steuerpflichtigen gegenüber der B-GmbH war darin nicht berücksichtigt. Im Februar 2024 zahlte die B-GmbH unter Angabe eines entsprechenden Überweisungszwecks den Verlustausgleich an die Steuerpflichtige. Das Finanzamt versagte das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft rückwirkend ab 2009, da der **Anspruch der Steuerpflichtigen auf Ausgleich** des im Jahr 2013 erwirtschafteten Verlusts **weder bei der Steuerpflichtigen noch bei der B-GmbH bilanziell berücksichtigt** worden sei und der Gewinnabführungsvertrag jedenfalls für das Jahr 2013 und damit innerhalb der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren nicht tatsächlich durchgeführt worden sei.

Der BFH hat dieses Ergebnis bestätigt und ausgeführt, dass die tatsächliche Durchführung eines EAV voraussetzt, dass dieser entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen vollzogen wird, also die Gewinne tatsächlich durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt werden. **Die reine Buchung** der Forderung ohne Erfüllungswirkung **sei dagegen nicht ausreichend**. Die Voraussetzung der tatsächlichen Durchführung des EAV erfordere, dass dieser während der gesamten Geltungsdauer auch tatsächlich „gelebt“ werde. Schon vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung/Verrechnung müsse daher objektiv erkennbar sein, dass sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft ihre zivilrechtlichen Vertragspflichten aus dem EAV erfüllen werden. Daraus folge, dass die entsprechenden Forderungen/Verbindlichkeiten auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden müssen.

### Für Organgesellschaften

BFH: Wird die Durchführung des Gewinnabführungsvertrages innerhalb der Mindestlaufzeit unterbrochen, führt das zu einer rückwirkenden Nichtanerkennung der Organschaft.

In einem Streitfall wurde mit Wirkung ab 2009 ein Gewinnabführungsvertrag vereinbart und in den ersten vier Jahren korrekt durchgeführt. Im Jahr 2013 wurde ein Verlust der Organgesellschaft nicht als Forderung gebucht. Die Ausgleichszahlung erfolgte erst im Jahr 2015.

Da die Verpflichtung zur Ergebnisabführung nicht gebucht wurde, wurde die Organschaft rückwirkend nicht anerkannt.

### Für Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

Der Geschäftsführer haftet für Steuerschulden, die infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung seiner Pflichten zu spät oder nicht geleistet werden.

In einem Streitfall hatte der Geschäftsführer aufgrund seines Alters seinem Sohn die Führung der Geschäfte überlassen. Dieser machte in den Steuererklärungen und -anmeldungen bewusst falsche Angaben.

Im Rahmen einer Fahndungsprüfung wurde der Geschäftsführer für die Steuerschulden in Haftung genommen.

Der BFH bestätigte dieses Vorgehen. Wenn der Geschäftsführer die Geschäfte nicht selbst erledigen kann, trifft ihn dennoch das Verschulden, und zwar aufgrund mangelhafter Überwachung.

**Hinweis:** In der praktischen Umsetzung ist also mit höchster Sorgfalt auf die korrekte bilanzielle Abbildung der Organschaft zu achten. Denn nach der Entscheidung des BFH (die explizit gegen einen Teil der Auffassung in der Fachliteratur getroffen wurde) kann eine – wie im Streitfall – fehlerhafte Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs auch nicht als fehlerhafter Bilanzansatz angesehen werden; eine „Heilung“ über diese Fiktion scheidet aus.

### Geschäftsführerhaftung: Überwachungsverschulden, Unvermögen

Nach § 69 AO haften Geschäftsführer für Schulden der Kapitalgesellschaft, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. In der Praxis sollte daher gerade den Verpflichtungen zur Erklärung und zur Zahlung von Lohnsteuer und von Umsatzsteuer höchste Priorität beigemessen werden, die Geschäftsführer können aber natürlich auch für Ertragsteuern der Kapitalgesellschaft in Anspruch genommen werden.

Vor diesem Hintergrund ist der Beschluss des BFH vom 15.11.2022 (Az. VII R 23/19) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat, dass sich ein GmbH-Geschäftsführer gegenüber der Haftungsinanspruchnahme nicht darauf berufen kann, er sei aufgrund seiner persönlichen Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen, den Aufgaben eines Geschäftsführers nachzukommen. Wer – so der BFH – den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht entsprechen könne, müsse von der Übernahme der Geschäftsführung absehen bzw. das Amt niederlegen.

Im Streitfall war der Steuerpflichtige seit der Gründung im November 2002 bis zum 23.04.2012 alleiniger Geschäftsführer einer GmbH. Faktischer Geschäftsführer der GmbH war allerdings der Sohn des Steuerpflichtigen, B, der als Prokurist der GmbH angestellt war. Der Steuerpflichtige war zudem zu 90 % an der GmbH beteiligt, die übrigen 10 % der Gesellschaftsanteile hielt sein Enkelsohn C. Dieser übernahm zum 23.04.2012 auch die Geschäftsführung der GmbH.

Im Zuge einer Fahndungsprüfung kam die Steuerfahndung zu dem Ergebnis, dass der Steuerpflichtige in Kenntnis aller Umstände zumindest geduldet hatte, dass sein Sohn als faktischer Geschäftsführer 67 Scheinrechnungen tatsächlich nicht-existierender Firmen und 34 beleglose Buchungen für angebliche Wareneinkäufe und Fremdleistungen gebucht und zur Grundlage der jeweiligen Jahressteuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen gemacht hatte. Über das Vermögen der GmbH wurde im Jahr 2013 auf Antrag des FA das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Steuerpflichtige wurde gem. § 69, § 71 und § 191 AO in Haftung genommen.

Der BFH hat dazu ausgeführt,

- dass ein GmbH-Geschäftsführer die Pflicht hat, die Steuererklärungen vollständig, richtig und rechtzeitig abzugeben (und dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet werden).
- Entgegen der Auffassung des Steuerpflichtigen entlastet ihn nicht der Umstand, dass die Geschäfte der GmbH tatsächlich durch seinen Sohn geführt worden sind. Auch das fortgeschrittene Alter des Steuerpflichtigen und der Einwand, dass er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen sei, Geschäftsvorfälle in der Firmen-EDV nachzuvollziehen, stünden der Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung nicht entgegen. Ein Geschäftsfüh-

rer sei zwar grundsätzlich befugt, die Erledigung steuerlicher Angelegenheiten der GmbH anderen Personen zu übertragen. Hierbei sei er aber verpflichtet, diejenigen Personen, denen er die Erledigung der ihm auferlegten steuerlichen Pflichten überträgt, sorgfältig auszuwählen und laufend zu überwachen. Mangelhaftes Überwachen der zur Pflichterfüllung herangezogenen Personen stelle regelmäßig eine grob fahrlässige Pflichtverletzung („Überwachungsver schulden“) dar.

- Wer die Stellung eines Geschäftsführers nominell und formell übernehme, hafte, sofern ihm auch der Vorwurf persönlichen Verschuldens mindestens vom Grad grober Fahrlässigkeit gemacht werden könne, nach § 69 AO grundsätzlich auch dann, wenn er nicht befähigt oder aus irgendwelchen Gründen nicht in der Lage ist, seinen Überwachungsaufgaben nachzukommen.

**Hinweis:** Mit diesem Beschluss unterstreicht der BFH, dass – unter dem Blickwinkel einer etwaigen steuerlichen Haftung – die nominelle bzw. formelle Übernahme der Geschäftsführerstellung nicht „auf die leichte Schulter“ genommen werden sollte. In der gefestigten Rechtsprechung des BFH hat weder die Argumentation nominell bestellter Geschäftsführer gegriffen, sie seien nur „Strohänner“, noch deren Erklärung, dass in Wirklichkeit der Ehepartner die Geschäftsführertätigkeit wahrgenommen habe.

## Termine für Steuerzahlungen

Juni 2023			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup>	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ)</li> <li>▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ)</li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>	<b>12.6. (Montag)</b>	15.6. (Donnerstag)	9.6. (Freitag)
<p><sup>1</sup> bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat</p>			

Juli 2023			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup>	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>	<b>10.7. (Montag)</b>	13.7. (Donnerstag)	7.7. (Freitag)
<p><sup>1</sup> bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

**Bremen**  
Wilhelm-Herbst-Straße 8  
28359 Bremen  
T 0421 696 88-0  
bremen@wpe-partner.de

**Kiel**  
Bollhörnkai 1  
24103 Kiel  
T 0431 982 658-0  
kiel@wpe-partner.de

A member of



A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

[www.westpruefung-emde.de](http://www.westpruefung-emde.de)

### Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen  
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

### Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel  
StB Olaf Seidel, Bremen