

BMF: Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer des Erdbebens in der Türkei und in Syrien (Katastrophenerlass)

Das Erdbeben in der türkisch-syrischen Grenzregion hat sehr großes menschliches Leid und massive Schäden an der Infrastruktur verursacht. Zur Unterstützung der Betroffenen in der Türkei und in Syrien hat das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Verwaltungserleichterungen zusammengefasst ([BMF-Schreiben vom 27.02.2023](#)). Diese gelten für nachfolgende Maßnahmen, die vom 06.02.2023 bis zum 31.12.2023 durchgeführt werden:

- › Vereinfachter Zuwendungsnachweis für auf eingerichtete Sonderkonten (inländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts, inländischer öffentlicher Dienststellen oder eines amtlich anerkannten inländischen Verbands der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen) eingezahlte Spenden und für über Treuhandkonten Dritter eingesamelte Spenden.
- › Möglichkeit von Spendenaktionen und Maßnahmen aus anderen Mitteln steuerbegünstigter Körperschaften zur Unterstützung der Opfer des Erdbebens in der Türkei und in Syrien unabhängig vom Satzungszweck.
- › Steuerliche Behandlung von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen, von Zuwendungen an Geschäftspartner und sonstigen Zuwendungen.
- › Lohnsteuerliche Behandlung von an Arbeitnehmer geleisteter Beihilfe und Unterstützung.
- › Billigkeits- und Vereinfachungsregelung zu Arbeitslohnspenden und Spenden von Aufsichtsratsvergütungen.
- › Umsatz- und schenkungsteuerliche Regelungen.

BMF: Gebäude-AfA bei kürzerer tatsächlicher Nutzungsdauer

Die Finanzverwaltung hat sich mit [BMF-Schreiben vom 22.02.2023](#) zu den aus ihrer Sicht geltenden Grundsätzen für die Inanspruchnahme der Gebäude-AfA nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer geäußert. Damit reagiert die Verwaltung auf das BFH-Urteil vom 28.07.2021 ([IX R 25/19](#)). Dort hatte der BFH den Steuerpflichtigen zugestanden, sich jeder Darlegungsmethode bedienen zu können, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint, um eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG belegen zu können.

Als Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung war ursprünglich im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2022 geplant, die in § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG verankerte Regelung zur Geltendmachung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ersatzlos zu streichen. Letztlich ist jedoch auf diese Streichung verzichtet worden.

Stattdessen legt nun die Finanzverwaltung für sich fest, unter welchen Bedingungen eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer als nachgewiesen gelten soll. Entgegen der Auffassung des BFH müsse der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer vom Steuerpflichtigen durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, erbracht werden. Die Finanzverwaltung beschreibt auch die inhaltlichen Anforderungen an ein solches Gutachten, dessen Zweck sich ausdrücklich

auf den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer richten und zwingend die maßgeblichen Kriterien berücksichtigen muss. Die Übernahme der Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten oder die Verwendung der Modelle bzw. Modellansätze der ImmoWertV genügen laut dem BMF-Schreiben für einen entsprechenden Nachweis nicht aus.

Laut Finanzverwaltung bedürfe es einer konkreten Rechtfertigung, dass das Gebäude vor Ende des typisierten AfA-Zeitraums (50, 40, 33 1/3 bzw. 25 Jahre) objektiv betrachtet wirtschaftlich oder technisch verbraucht ist, wobei die alleinige Abbruch- oder Veräußerungsabsicht noch keine hinreichende Begründung für eine kürzere Nutzungsdauer darstellt. Vielmehr müssten beispielsweise belegbare konkrete Abbruchvorbereitungen oder eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen zum Abbruch vorliegen, woraus sich der Zeitpunkt der Nutzungsbeendigung des Gebäudes ableiten lässt. Weniger strenge Anforderungen gelten jedoch für besondere Betriebsgebäude oder bestimmte Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind. Für diese könne eine kürzere Nutzungsdauer ohne besondere Nachweispflicht angenommen werden.

Im BMF-Schreiben werden in Übereinstimmung mit der höchstfinanzrichterlichen Rechtsprechung die drei wesentlichen Kriterien (technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung und rechtliche Nutzungsbeschränkungen) benannt, die für die Schätzung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer maßgeblich sind. Die Annahme einer kürzeren technischen Nutzungsdauer könne vorliegen, wenn durch technischen Verschleiß der tragenden Teile, d.h. insbesondere der Tragstruktur des Bauwerks, das Gebäude in seiner Gesamtheit in seiner Nutzungsfähigkeit beeinträchtigt ist. Wenn das Gebäude vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer objektiv wirtschaftlich verbraucht ist, d.h. wenn die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen (anderweitigen) Nutzung oder Verwertung endgültig entfällt, könne dies ebenfalls zu einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer führen.

Das BMF-Schreiben ist ab dem Zeitpunkt seiner Bekanntgabe im Bundessteuerblatt auf alle offenen Fälle anzuwenden. Es sei an dieser Stelle aber darauf hingewiesen, dass BMF-Schreiben für die Gerichte keinerlei Bindungswirkung entfalten.

BMF: Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen

Mit einem [BMF-Schreiben vom 27.02.2023](#) hat die Finanzverwaltung zum Nullsteuersatz für die Lieferung und Installation von Solarmodulen gem. § 12 Abs. 3 UStG Stellung genommen. Im Hinblick auf den zuvor veröffentlichten Entwurf (vgl. TAX WEEKLY # 3/2023) wurden, neben der Aufnahme diverser Erläuterungen und Beispielfälle, weitere Anpassungen vorgenommen.

Der Nullsteuersatz soll nur für die Fälle der Lieferung und ggf. Installation von Solarpanelen, weiterer wesentlicher Komponenten sowie der damit in Zusammenhang stehenden Nebenleistungen Anwendung finden, vgl. Abschn. 12.18 Abs. 1 UStAE. Diesbezüglich hat die Finanzverwaltung nunmehr den Kreis möglicher Nebenleistungen ausgeweitet, so dass u.a. die Übernahme der Anmeldung in das Marktstammdatenregister, die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage, die Montage eines Zweirichtungszählers, ebenso wie die Bereitstellung von Gerüsten, die Lieferung von Befestigungsmaterial oder auch ggf. die Erneuerung des Zähler-schranks dem Nullsteuersatz unterfallen können.

Ferner soll der Nullsteuersatz auch für die Lieferung von sog. Aufdachphotovoltaikanlagen durch einen Bauträger gelten, wobei diese selbst dann eine eigenständige Lieferung darstellen soll, wenn der Bauträger auch das Gebäude liefert, auf dem sich diese Anlage befindet, vgl. Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 5 f UStAE.

Klarstellend weist die Finanzverwaltung jedoch darauf hin, dass die Steuerbegünstigung nur die Lieferung an den Betreiber einer Photovoltaikanlage erfassen soll und in einer Lieferkette vorausgehende Lieferungen (z. B. an Zwischenhändler, Leasinggeber, Mietverkäufer) dem Regelsteuersatz unterliegen sollen. Dabei wurde zugleich auch der Begriff des Betreibers einer Photovoltaikanlage präzisiert. Betreiber der Photovoltaikanlage sind die natürlichen Personen, juristischen Personen oder Personenzusammenschlüsse, die dem Grunde nach zum Leistungszeitpunkt als Betreiber der jeweiligen Anlage im Marktstammdatenregister registrierungspflichtig sind oder voraussichtlich registrierungspflichtig werden. In diesem Zusammenhang soll es aber weder auf die tatsächliche Einspeisung oder Förderung nach dem EEG noch auf die Unternehmereigenschaft des Betreibers ankommen, vgl. Abschn. 12.18 Abs. 2 UStAE. Daneben wird klargestellt, dass die Vereinfachungsregel nach § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG nicht für die Beurteilung der Betreibereigenschaft herangezogen werden darf.

Im Hinblick auf die Besonderheiten bei Leasing- oder Mietkaufverträgen, die aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht als Lieferung einzustufen sind, wurde die im BMF-Entwurf vorgesehene Aufteilung des Entgelts zugunsten der Steuerpflichtigen angepasst. Fehlt in einem solchen Fall eine Aufteilung des Mietzinses auf die nicht begünstigten Leistungsaspekte, z.B. Serviceleistungen wie Wartungsarbeiten, die Einholung von behördlichen Genehmigungen oder die Versicherung der Photovoltaikanlage mit einer Haftpflicht- und Vermögensschadens-Versicherung, soll der Unternehmer pauschalierend ein Verhältnis von 90 % für die Überlassung der Photovoltaikanlage und 10 % für die eigenständigen Serviceleistungen ansetzen können, vgl. Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 14 UStAE.

Auch im Hinblick auf die Steuerbegünstigung von Solarmodulen, Batteriespeichern und den „wesentlichen Komponenten“ einer Photovoltaikanlage sowie deren Installation enthält das BMF-Schreiben weitere Beispiele und Erläuterungen zur Klärung von Abgrenzungsschwierigkeiten.

Der Nullsteuersatz soll für Anlage gelten, die auf oder in der Nähe von bspw. (Privat-)Wohnungen oder öffentlichen Gebäuden installiert werden. Die detaillierten Erläuterungen der Entwurfsfassung zu den Belegenheitsvoraussetzungen der Photovoltaikanlagen, vgl. Abschn. 12.8 Abs. 3 UStAE, werden um weitere Abgrenzungshilfen hinsichtlich der Unterscheidung zwischen einer begünstigten bzw. nicht begünstigten Gebäudenutzung ergänzt. Darüber hinaus sollen nunmehr auch Container als taugliche Gebäude in Betracht kommen können.

Die Regelungen sollen erstmalig auf Umsätze anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2022 bewirkt werden. Es soll nicht beanstandet werden, wenn die Vorschriften über die Aufteilung des Entgelts bei Leasing- oder Mietkaufverträgen erst ab dem 01.04.2023 angewendet werden.

BFH: Steuerbarkeit von Gewinnen aus der Veräußerung von verschiedenen Kryptowährungen (Bitcoin, Ether, Monero)

Der BFH hat mit Urteil vom 14.02.2023 ([IX R 3/22](#)) entschieden, dass Veräußerungsgewinne, die ein Steuerpflichtiger innerhalb eines Jahres aus dem Verkauf oder dem Tausch von Kryptowährungen wie Bitcoin, Ethereum und Monero erzielt, der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft unterfallen.

Im Streitfall hatte der Kläger 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 in Höhe von insgesamt 3,4 Mio. Euro. Streitig war die Frage, ob der Gewinn aus der Veräußerung und dem

Tausch von Kryptowährungen der Einkommensteuer unterliegt. Die vom Steuerpflichtigen beim Finanzgericht erhobene Klage war ganz überwiegend erfolglos.

Der BFH hat die Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne aus Bitcoin, Ethereum und Monero bejaht. Bei Kryptowährungen handele es sich um Wirtschaftsgüter, die bei einer Anschaffung und Veräußerung innerhalb eines Jahres der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterfallen.

Virtuelle Währungen (Currency Token, Payment Token) stellen nach Auffassung des BFH ein "anderes Wirtschaftsgut" i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar. Der Begriff des Wirtschaftsguts sei weit zu fassen. Er umfasse neben Sachen und Rechten auch tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile, deren Erlangung sich ein Steuerpflichtiger etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer gesonderten selbständigen Bewertung zugänglich sind. Diese Voraussetzungen seien bei virtuellen Währungen gegeben. Bitcoin, Ethereum und Monero seien wirtschaftlich betrachtet als Zahlungsmittel anzusehen. Sie würden auf Handelsplattformen und Börsen gehandelt, hätten einen Kurswert und könnten für direkt zwischen Beteiligten abzuwickelnde Zahlungsvorgänge Verwendung finden. Technische Details virtueller Währungen seien für die Eigenschaft als Wirtschaftsgut nicht von Bedeutung. Sofern Anschaffung und Veräußerung oder Tausch der Token innerhalb eines Jahres erfolgen, unterfielen daraus erzielte Gewinne oder Verluste der Besteuerung.

Das ist nach Ansicht des BFH auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Ein sog. strukturelles Vollzugsdefizit, das einer Besteuerung entgegensteht, liege nicht vor. Es seien weder gegenläufige Erhebungsregelungen vorhanden, die einer Besteuerung entgegenstehen, noch lägen Anhaltspunkte vor, dass seitens der Finanzverwaltung Gewinne und Verluste aus Geschäften mit Kryptowährungen nicht ermittelt und erfasst werden könnten. Dass es in Einzelfällen Steuerpflichtigen trotz aller Ermittlungsmaßnahmen der Finanzbehörden (z.B. in Form von Sammelauskunftsersuchen) beim Handel mit Kryptowährungen gelinge, sich der Besteuerung zu entziehen, könne ein strukturelles Vollzugsdefizit nicht begründen.

BFH: Veräußerung eines Dividendenanspruchs zwischen beschränkt Steuerpflichtigen

Der BFH hat mit Urteil vom 15.11.2022 ([VIII R 21/19](#)) entschieden, dass Dividenden, die einem beschränkt steuerpflichtigem Anteilseigner zufließen, auch dann aufgrund von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EStG in der im Streitjahr 2013 geltenden Fassung (a.F.) nicht steuerbar sind, wenn der Gewinn aus der zuvor erfolgten Veräußerung der Dividendenansprüche bei dem beschränkt Steuerpflichtigen nicht nach § 49 EStG beschränkt steuerpflichtig ist. Die Veräußerung der Dividendenansprüche stellt auch keinen Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO dar.

Die Klägerin ist ein inländisches Kreditinstitut, das mit Einspruch und Klage gegen die selbst abgegebenen Kapitalertragsteuer-Anmeldungen vorging und begehrte, die Kapitalertragsteuer bei einer zuvor erfolgten Veräußerung von Dividendenansprüchen, die über die von ihr geführten Depots vorgenommen wurde, herabzusetzen. Die Depotinhaberin, ein ausländisches Kreditinstitut, hatte für die im Depot befindlichen inländischen Aktienpositionen die Dividendenansprüche kurz vor dem Dividendenstichtag wirksam veräußert und abgetreten und die Abtretung der Klägerin gegenüber angezeigt. Die Klägerin hatte auf die erzielten Gewinne aus der Veräußerung der Dividendenansprüche keine Kapitalertragsteuer einbehalten. Die darauffolgenden Dividendenausüttungen, die sie an die Abtretungsempfängerin (eine ausländische Kapitalgesellschaft) weitergeleitet hatte, hat sie jedoch bei den Kapitalertragsteuer-Anmeldungen berücksichtigt und darauf Kapitalertragsteuer einbehalten.

Der gleichzeitig gegen die Kapitalertragsteuer-Anmeldungen eingelegte Einspruch und die anschließende Klage in erster Instanz hatten keinen Erfolg. Der Revision hat der BFH nun aber stattgegeben und das Urteil des FG Hessen vom 17.05.2019 ([4 K 720/16](#)) aufgehoben.

Im Kern führt der BFH als Begründung an, dass die Sperrwirkung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EStG a.F. auch dann gilt, wenn eine Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Dividendenansprüche tatsächlich nicht erfolgt. Aus dem Wortlaut, nach dem „diese Besteuerung an die Stelle der Besteuerung nach Abs. 1 tritt“, sowie der Gesetzeshistorie der Vorschrift sei nicht zu folgern, dass der Gesetzgeber eine tatsächliche Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Dividende zur Voraussetzung für die Sperrwirkung der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG machen wollte. Erst die Neufassung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EStG a.F. in der Fassung des KroatienAnpG stellt auf die tatsächliche Besteuerung der Veräußerungsgewinne („soweit eine Besteuerung erfolgt ist“) ab. Dies beinhalte laut BFH keine Klarstellung, sondern eine gesetzliche Neuregelung, die im Streitjahr noch nicht anzuwenden war.

Nichts anderes ergebe sich auch aus der Änderung des § 49 EStG durch das UntStRefG 2008 (BGBl. I 2007, 1912). Die Streichung des Verweises auf § 20 Abs. 2 EStG mit der Folge, dass der Gewinn aus der Veräußerung von Dividendenansprüchen nicht mehr der beschränkten Steuerpflicht unterlag, bedeute nicht, dass der Gesetzgeber die Dividende auch im Fall der Veräußerung des Dividendenanspruchs stets besteuern wollte. Hierzu hätte die Sperrwirkung von der tatsächlichen Besteuerung des Veräußerungsgewinns abhängig gemacht werden müssen.

Schließlich liegt aus Sicht des BFH auch kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 Abs. 1 Satz AO vor. Die Depotinhaberin habe durch die Veräußerung der Dividendenansprüche nicht gegen eine gesetzgeberische Wertung verstoßen, sondern lediglich von der ihr durch das Gesetz eingeräumten Möglichkeit des Verkaufs von Dividendenansprüchen vor der eigentlichen Dividendenausschüttung Gebrauch gemacht.

BFH: Steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten im Falle des sog. Bondstripping

Mit Urteil vom 30.11.2022 ([VIII R 30/20](#); weitgehend inhaltsgleich auch: [VIII R 15/19](#)) hat der BFH zum sog. Bondstripping von im Privatvermögen gehaltenen Bundesanleihen entschieden.

Im Urteilsfall erwarb der Kläger im Streitjahr 2014 in drei Tranchen Bundesanleihen im Privatvermögen und ließ diese i.R. des sog. Bondstripping in den Anleihemantel und die Zinsscheine trennen. Im Anschluss hieran veräußerte der Kläger die Zinsscheine am Markt und die Anleihemäntel an die A-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Kläger war. Die ursprünglichen Anschaffungskosten wurden nicht auch auf die Zinsscheine verteilt. Aus der Veräußerung der Zinsscheine erklärte der Kläger daher hohe positive, dem gesonderten Tarif unterliegende Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG. Hingegen erklärte er aus der Veräußerung der Anleihemäntel hohe negative, der tariflichen Einkommensteuer unterliegende und gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG von der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG ausgenommene Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG. Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte das Finanzamt jedoch zu der Auffassung, dass die vom Kläger gewählte Gestaltung – insbesondere die Veräußerung der Anleihemäntel an die A-GmbH – einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO darstelle. In der Folge sei eine Verrechnung der Verluste aus der Veräußerung der Anleihemäntel nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen möglich. Die diesbezüglich erhobene Klage wies das FG München ab. Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers.

Der BFH hat der Revision nun stattgegeben und entschieden, dass die isolierte Veräußerung der Zinsscheine zu Einkünften gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG und die isolierte Veräußerung der Anleihenmäntel zu Einkünften gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG führt. Nach der Rechtslage bis zur Einfügung des § 20 Abs. 2 Sätze 4 und 5, Abs. 4 Sätze 8 und 9 EStG durch das Investmentsteuerreformgesetz vom 19.07.2016 seien im Fall des sog. Bondstripping von im Privatvermögen gehaltenen Bundesanleihen deren Anschaffungskosten nicht auf den durch die Trennung entstandenen Anleihenmantel und die Zinsscheine aufzuteilen. Vielmehr seien die Anschaffungskosten vollumfänglich bei der Ermittlung des Gewinns/Verlusts aus der Veräußerung der Anleihenmäntel zu berücksichtigen. Denn die in den Zinsscheinen verkörperten Zinsen seien lediglich Früchte der Anleihe, nicht Teil ihrer Substanz. Die daraus folgenden Verluste aus der Veräußerung der Anleihenmäntel unterlägen der tariflichen Einkommensteuer und stünden zur Verrechnung mit anderen positiven Einkünften zur Verfügung, wenn die Anwendung des gesonderten Tarifs – wie im Streitfall – gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG ausgeschlossen ist. Diese Vorschrift in der bis zum JStG 2020 geltenden Fassung sei zudem nicht dergestalt teleologisch zu reduzieren, dass sie keine Anwendung finde, wenn durch die Veräußerung einer Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG an eine Kapitalgesellschaft, an der der Steuerpflichtige zu mindestens 10 % beteiligt ist, ein Verlust entstehe. Auch einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO lehnte der BFH ab. Vielmehr habe der Kläger eine ihm durch das Gesetz eingeräumte Möglichkeit genutzt. Mithin könne aus der vorliegenden Ausnutzung eines Steuergefälles nicht auf eine missbräuchliche Gestaltung geschlossen werden.

Zudem könne die steuerliche Anerkennung des negativen Unterschiedsbetrags nicht aufgrund einer fehlenden Einkünfterzielungsabsicht des Klägers versagt werden. Denn aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit der tatsächlichen Werbungskosten und der beschränkten Verrechenbarkeit der unter § 32d EStG fallenden Kapitalerträge gelte die widerlegbare Vermutung der Einkünfterzielungsabsicht. Dies gelte unabhängig davon, ob die positiven oder negativen Kapitalerträge gem. § 20 Abs. 2 EStG dem gesonderten Tarif gem. § 32d Abs. 1 EStG unterliegen oder nach Maßgabe des § 32d Abs. 2 EStG tariflich zu besteuern sind.

BFH: Besteuerung von Stock Options im Fall des Ansässigkeitswechsels

Zur lohnsteuerlichen Behandlung von Stock Options in Bezug auf den Zeitpunkt der Besteuerung und die Aufteilung des Arbeitslohns in grenzüberschreitenden Fällen hat die Finanzverwaltung im [BMF-Schreiben vom 03.05.2018](#) (vgl. dort Rz. 236 ff.) Stellung genommen und darin die bisherige Rechtsprechung des BFH zu diesen Themen umgesetzt.

Diese Rechtsprechung hat der BFH nun mit Urteil vom 21.12.2022 ([I R 11/20](#)) in vielen Punkten bestätigt und bezüglich des Erdienungszeitraums modifiziert.

Im Urteilsfall hatte der Mitarbeiter im Streitjahr 2011 in Deutschland seinen einzigen Wohnsitz. In der Zeit von Juni 2001 bis April 2005 war er in den USA tätig und ansässig i.S.d. DBA-USA. In dieser Zeit hielt er sich aber auch in Deutschland und in Drittstaaten für Dienstreisen auf. Die Gehaltskosten wurden während der gesamten Zeit aus den USA heraus getragen. Ab Mai 2005 war er wieder in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Im Jahr 2011 übte er Aktienoptionen aus, die ihm zum 01.04.2003 gewährt worden waren und die ab dem 01.04.2005 ausübbar waren. Da er in der Zeit vom 01.04.2003 bis 31.03.2005 an x Arbeitstagen in den USA tätig war, erklärte er den auf diese Arbeitstage entfallenden geldwerten Vorteil in seiner US-Steuererklärung. Das deutsche Finanzamt besteuerte den nicht in den USA versteuerten Teil und lehnte es ab, diesen nur in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen.

Das Finanzgericht gab der hiergegen gerichteten Klage statt und unterstellte diese Einkünfte lediglich dem sog. Progressionsvorbehalt. Dabei stellte das Gericht für die Frage der Ansässigkeit nicht auf das Jahr des Zuflusses (damit das Streitjahr), sondern auf die Ansässigkeit des Klägers in den USA in dem Zeitraum zwischen der Gewährung der Optionen und deren erstmaliger Ausübbarkeit ab.

Die Revision des Finanzamts hatte nun Erfolg. Der BFH bestätigte zwar, dass der geldwerte Vorteil aus Stock Options erst zum Zeitpunkt der Ausübung zufließt und in diesem Zeitpunkt zu versteuern ist. Da Stock Options im Regelfall zeitraumbezogen gewährt werden, sind sie in grenzüberschreitenden Fällen der Tätigkeit in den jeweiligen Ländern im sog. Erdienungszeitraum zuzuordnen und ggf. in mehreren Ländern anteilig zu versteuern.

Soweit eine Regelung im DBA an die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen anknüpft (z.B. Art. 15 Abs. 1 DBA-USA), ist aber die Ansässigkeit zum Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte maßgebend, nicht die Ansässigkeit im Erdienungszeitraum. Die Frage der Ansässigkeit werde also mit dem Bezug der Einkünfte verknüpft. Zu welchem Zeitpunkt die Einkünfte bezogen werden, ist nicht im Abkommen geregelt. Hier gilt das nationale Recht (Zuflusszeitpunkt des geldwerten Vorteils bei Ausübung der Option).

In Bezug auf den Erdienungszeitraum bestätigte der BFH die bisherige Verwaltungsauffassung, nach der grundsätzlich der Zeitraum zwischen der Gewährung der Optionen und der erstmaligen Ausübbarkeit maßgebend ist („grant to vesting“). Allerdings solle eine individuelle Überprüfung des Aktienprogramms erfolgen, da der Erdienungszeitraum auch länger sein könnte. Wenn z.B. eine ausübbar Option erst mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses verfällt, könnte dies ein Indiz dafür sein, dass mit den Stock Options die Tätigkeit bis zur Ausübung der Option vergütet werden soll. Wenn dagegen das konkrete Arbeitsverhältnis endet, ohne dass eine – zu diesem Zeitpunkt noch nicht ausübbar – Option verfällt, könnte dies auch zu einer Verkürzung des Erdienungszeitraums führen.

Da das Finanzgericht im Streitfall – auf Grundlage seiner Rechtsauffassung konsequent – keine Feststellungen zum Erdienungszeitraum bzw. zu den Vereinbarungen getroffen hat, die der Gewährung der Stock Options zugrunde lagen, musste der BFH die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverweisen. Denn ausgehend von einer Ansässigkeit in Deutschland, werde das inländische Besteuerungsrecht auf Basis des DBA-USA nur insoweit eingeschränkt, als die Tätigkeit im Erdienungszeitraum in den USA ausgeübt worden ist. Eine abschließende Bemessung der Dauer des Erdienungszeitraums ist letztlich nur anhand der konkreten Vereinbarungen bei Gewährung der Stock Options sowie den sonstigen Umständen des Einzelfalls möglich. Darüber hinaus fehlten auch erforderliche Feststellungen für das konkrete Verhältnis der während des Erdienungszeitraums in den USA, in Deutschland und in Drittstaaten ausgeübten Tätigkeiten. Bei einer Ausübung der Tätigkeit im Erdienungszeitraum in Drittstaaten sind auch etwaige DBA mit diesen Staaten zu beachten, insbesondere soweit sich der Arbeitnehmer aufgrund von Dienstreisen in anderen Staaten aufgehalten hat.

BFH: Steuerentstehung und -berichtigung bei späterer Vereinnahmung des Entgelts

Mit einem Beschluss vom 28.09.2022 ([XI R 28/20](#)) hat der BFH erneut zu den Fragen Stellung genommen, wann die Umsatzsteuer bei Vereinbarung von Teilzahlungen entstehe und ob die Vereinbarung von Teilzahlungen ggf. einen Berichtigungsanspruch der Steuerschuld begründen könne.

Die Klägerin errichtete als Generalunternehmerin eine Photovoltaikanlage, wobei die vereinbarte Gesamtvergütung, abhängig vom Baufortschritt, anteilig zu zahlen war. Die hierfür getroffene Untergliederung der Entgelte nach den Abschnitten „Montage aller Module auf den Modultischen“, „Installation der Wechselrichterstation mit Vorbereitung für den Netzanschluss“ und „Probebetrieb von zehn Monaten“ sah darüber hinaus vor, dass die Teilbeträge jeweils nur insoweit zur Zahlung fällig werden, als sie vom Kunden aus dessen laufenden Einnahmen der Stromeinspeisung beglichen werden können.

Die Klägerin meldete daraufhin in ihren Umsatzsteuererklärungen steuerpflichtige Umsätze gemäß dem Baufortschritt, allerdings nur in der Höhe der vom Kunden geleisteten Zahlungen. Das Finanzamt widersprach diesem Vorgehen und ging von umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen in Höhe der jeweils vereinbarten Entgelte für die Leistungsabschnitte aus.

Der BFH bestätigte die Rechtsauffassung des Finanzamts. Die Steuer für die Errichtung der Photovoltaikanlage sei gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums entstanden, in dem die jeweilige Teilleistung ausgeführt wurde.

Bei diesen Teilleistungen soll es sich nach Auffassung des BFH um jeweils einmalig zur Ausführung kommende Leistungen handeln. Die vertragliche Abrede, dass die jeweiligen Teilbeträge jeweils nur insoweit zur Zahlung fällig werden sollten, als sie vom Kunden aus den laufenden Einnahmen aus der Stromeinspeisung beglichen werden konnten, soll zu keiner anderen Beurteilung führen. Dass der Kunde den vereinbarten Kaufpreis ggf. nur anteilig und in Raten entrichtet, erlaube es nach Ansicht des BFH nicht, die identifizierten Teilleistung wiederum in weitere Teilleistungen zu untergliedern, deren Umfang den vom Kunden geleisteten Zahlungen entsprechen würde. Folglich verneint der BFH eine Steuerentstehung lediglich in Höhe der geleisteten Zahlung des Kunden.

Eine Berichtigungsmöglichkeit der Umsatzsteuerschuld, anlässlich des Unterschiedsbetrages zwischen dem vereinbarten Entgelt für die Teilleistung und den tatsächlich erfolgten Zahlungen, verneint der BFH ebenfalls. Der BFH sieht in den dem Kunden gewährten Zahlungsmodalitäten eine Ratenzahlungsvereinbarung. Da eine Ratenzahlungsvereinbarung aber gerade die Fälligkeit des Entgelts aufschiebt, könne die aus der Ratenzahlungsvereinbarung folgende Nichtbezahlung eines Teilbetrags insoweit auch keine Uneinbringlichkeit gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG begründen und somit auch nicht zu einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage führen.

Der BFH bezieht sich in seinem Beschluss explizit auf seine bisherige Rechtsprechung in diesem Zusammenhang (vgl. TAX WEEKLY # 18/2022) und verfestigt diese.

BFH: Keine Erbschaftsteuer bei Erwerb durch ausländisches Vermächtnis

Der BFH hat mit Urteil vom 23.11.2022 ([II R 37/19](#)) entschieden, dass in Deutschland belegene Immobilien steuerfrei vermacht werden können, wenn der Erblasser dem Begünstigten die Immobilie durch ausländisches Vermächtnis zuwendet. Voraussetzung ist jedoch, dass weder der Erblasser noch der Begünstigte Deutsche sind und beide im Ausland leben.

Die im Jahr 2013 verstorbene Erblasserin hatte bis zu ihrem Tod in der Schweiz gewohnt. Sie vermachte ihrer in den USA lebenden Nichte, der Klägerin, eine Immobilie in München. Im Jahr 2014 wurde das Vermächtnis erfüllt und die Klägerin wurde als Eigentümerin des Grundstücks im Grundbuch eingetragen. Das Finanzamt verlangte von ihr Erbschaftsteuer für diesen Immobilienerwerb. Die Klägerin war hingegen der Auffassung, sie schulde aufgrund ihres ausländischen Wohnsitzes und ihrer dadurch nur beschränkten Steuerpflicht in Deutschland keine Steuer.

Der BFH bestätigte diese Auffassung. Wende ein im Ausland lebender Erblasser einer ebenfalls im Ausland lebenden Person durch Vermächtnis inländischen Grundbesitz zu, müsse der ausländische Begünstigte hierauf keine deutsche Erbschaftsteuer bezahlen. Anders als deutsche Staatsangehörige und Personen mit Wohnsitz oder dauerhaftem Aufenthalt in Deutschland seien ausländische Erben oder Vermächtnisnehmer nur in beschränktem Umfang steuerpflichtig. Sie zahlten Erbschaftsteuer ausschließlich für den Eigentumserwerb an bestimmten gesetzlich definierten Vermögenswerten, darunter grundsätzlich inländische Immobilien. Werden sie jedoch im Testament des Erblassers durch Vermächtnis mit solchen Immobilien bedacht, bleibe dies ausnahmsweise steuerfrei. Insoweit bestehe eine Gesetzeslücke. Grund dafür sei, dass beim Vermächtnis der Begünstigte nicht die Immobilie selbst, sondern nur einen Anspruch auf Übertragung des Eigentums an dieser Immobilie erwerbe. Die Eigentumsumschreibung müsse dann noch separat im Anschluss erfolgen und bedürfe der notariellen Beurkundung. Anders verhalte es sich, wenn ausländische Erben im Rahmen der gesetzlichen Erbfolge inländischen Grundbesitz erhalten. Denn dann gehe das Eigentum an der inländischen Immobilie direkt mit dem Tod des ausländischen Erblassers auf den ebenfalls ausländischen Erben über. Darauf falle deutsche Erbschaftsteuer an.

Nach der Bestätigung durch den BFH kann die Praxis den steuerfreien Erwerb inländischer Immobilien durch ausländische Vermächtniseinsetzung als legales Gestaltungsmodell nutzen. Seit 2015 und dem Inkrafttreten der EU-Erbrechtsverordnung ist bei Erbfällen im EU-Ausland allerdings Vorsicht geboten: In bestimmten EU-Ländern, z.B. Polen, entfaltet ein Vermächtnis direkte Wirkung. Das bedeutet, dass auch die durch Vermächtnis begünstigte Person direkt das Eigentum an dem inländischen Grundvermögen erbt. Ein steuerfreier Erwerb inländischer Immobilien ist dann nicht möglich.

Alle am 23.02.2023 und 02.03.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>I R 11/20</u>	21.12.2022	Zur Besteuerung von Stock Options im Fall des Ansässigkeitswechsels
<u>X R 19/21</u>	14.12.2022	Beitrittsaufforderung: BMF-Richtsätze als geeignete Schätzungsgrundlage
<u>VIII R 15/19</u>	30.11.2022	Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 30.11.2022 VIII R 30/20 - Steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten im Falle des sog. Bondstripping
<u>VIII R 30/20</u>	30.11.2022	Steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten im Falle des sog. Bondstripping
<u>VIII R 21/19</u>	15.11.2022	Veräußerung eines Dividendenanspruchs zwischen beschränkt Steuerpflichtigen
<u>VIII R 18/20</u>	15.11.2022	Kein Zufluss von Bonuszinsen aus einem Bausparvertrag bei nur buchmäßigem Ausweis der Zinsen auf einem Bonuskonto
<u>XI R 28/20</u>	28.09.2022	Steuerentstehung und -berichtigung bei späterer Vereinnahmung des Entgelts
<u>IX R 3/22</u>	14.02.2023	Steuerbarkeit von Gewinnen aus der Veräußerung von verschiedenen Kryptowährungen (Bitcoin, Ether, Monero)
<u>II R 37/19</u>	23.11.2022	Keine Anwendung der Fahrtenbuchmethode bei Schätzung des Treibstoffverbrauchs des überlassenen Kfz
<u>VI R 44/20</u>	15.12.2022	Keine Anwendung der Fahrtenbuchmethode bei Schätzung des Treibstoffverbrauchs des überlassenen Kfz
<u>VI R 31/20</u>	23.11.2022	Übergang der Gewinnermittlung von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen
<u>II R 39/20</u>	16.11.2022	Bewertung eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft für Zwecke der Erbschaftsteuer
<u>VI R 25/20</u>	26.10.2022	Behindertengerechter Gartenumbau keine außergewöhnliche Belastung
<u>VI R 48/20</u>	26.10.2022	Erste Tätigkeitsstätte bei Ableistung von Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten
<u>VII R 25/20</u>	23.08.2022	Tarifierung von Kälberhütten

Alle am 23.02.2023 und 02.03.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
VI R 19/21	15.12.2022	Zu den Voraussetzungen der Tarifiermäßigung nach § 34 EStG
IX R 5/22	13.12.2022	Verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG)
VII R 36/20	29.11.2022	Steuerfreie Verwendung von Energieerzeugnissen für die Schifffahrt
XI R 27/20	28.09.2022	Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 28.09.2022 XI R 28/20 - Zur Entstehung und Berichtigung der Umsatzsteuer bei ratenweiser Vergütung einer ausgeführten Lieferung
II B 53/22 (Adv)	18.01.2023	Vorläufiger Rechtsschutz: Erfordernis eines besonderen Aussetzungsinteresses bei verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit einer Norm
II R 26/21	23.11.2022	Grunderwerbsteuer - Gegenleistung

Alle bis zum 03.03.2023 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
III C 3 - S 7329/19/10001 :005	01.03.2023	Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse 2023
IV C 4 - S 2223/19/10003 :019	27.02.2023	Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer des Erdbebens in der Türkei und in Syrien
III C 2 - S 7220/22/10002 :010	27.02.2023	Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen
IV B 6 - S 1315/19/10030 :051	23.02.2023	Austausch von Informationen nach dem FKAustG
IV C 3 - S 2196/22/10006 :005	22.02.2023	Absetzung für Abnutzung (AfA) von Gebäuden nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer (§ 7 Absatz 4 Satz 2 Einkommensteuergesetz)
III C 3 - S 7175/21/10003 :003	14.02.2023	Umsatzsteuerbefreiung für eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen

Herausgeber

WTS Group AG
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Antje Pollack
Lübecker Straße 1-2
10559 Berlin
T: +49 (0) 30 2062 257 1010
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Erlangen

Andreas Pfaller
Allee am Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Hamburg

Lars Behrendt
Brandstwierte 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Jens Krechel
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

Regensburg

Dr. Sandro Urban
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-237
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Daniel Blöchle
Hugo-Junkers-Straße 7
90411 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-130
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Nicole Datz
Thielenplatz 5
30159 Hannover
T: +49 (0) 511 123586-0
F: +49 (0) 511 123586-199

Düsseldorf

Michael Wild
Klaus-Bungert-Straße 7
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Frankfurt a. M.

Robert Welzel
Taunusanlage 19
60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor

Ralf Dietzel
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

München

Marco Dern
Friedenstraße 22
81671 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart

Klaus Stefan Siler
Königstraße 27
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

Rosenheim

Ralf Dietzel
Luitpoldstraße 9
83022 Rosenheim
T: +49 (0) 8031 87095 600
F: +49 (0) 8031 87095 799

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.