

Ausgabe 6

15. Februar 2024

# steuern + recht aktuell

Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

## Inhalt

### Neues aus der Gesetzgebung & Finanzverwaltung

Gleich lautende Erlasse: Anwendung der Optionsverschonung im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

### Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 15. Februar 2024

Weitere Veröffentlichungen vom Tage

Zur (steuer-)bilanziellen Behandlung eines "Beteiligungsbetrags" des Kfz-Händlers zur Absicherung des Restwertrisikos durch den Hersteller im Rahmen des Leasing-Restwertmodells

EuGH-Vorlage zur Besteuerung der Umsätze von In-App-Käufen

### Terminplaner

Aktuelles zur Umsatzsteuer 2024

### Noch Fragen?

# Neues aus Gesetzgebung & Finanzverwaltung

## Gleich lautende Erlasse: Anwendung der Optionsverschonung im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

*In gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder äußert sich die Finanzverwaltung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.07.2022 (II R 25/20) und nimmt zu der dort zugrunde gelegten Sichtweise Stellung, dass die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG (bzw. § 13a Abs. 8 ErbStG a.F.) für jede übertragene wirtschaftliche Einheit gesondert ausgeübt werden kann. Dies gilt für alle noch offenen Fälle.*

### Hintergrund

Mit Urteil vom 26. Juli 2022 (II R 25/20) hat der BFH hinsichtlich des bis zum 30. Juni 2016 geltenden Rechts entschieden, dass bei einer einheitlichen Schenkung von mehreren wirtschaftlichen Einheiten des begünstigten Unternehmensvermögens die Erklärung zur optionalen Vollverschonung (§ 13a Absatz 8 ErbStG a.F.) für jede wirtschaftliche Einheit gesondert abgegeben werden kann. Nach der Systematik der Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG sei jeder übertragene Betrieb einzeln zu betrachten (zum Urteil siehe [Blogbeitrag vom 26. Oktober 2022](#)).

Wurde die Erklärung zur optionalen Vollverschonung für eine wirtschaftliche Einheit abgegeben, die die Anforderungen an die Optionsverschonung nicht erfüllt, ist nach Auffassung des BFH für diese wirtschaftliche Einheit auch nicht die Regelverschonung (§ 13a Absatz 1 und 2 ErbStG a.F.) zu gewähren, selbst wenn deren Voraussetzungen erfüllt wären.

Die Entscheidungsgründe sind auf Erwerbe von Todes wegen zu übertragen und auch auf die Rechtslage ab 1. Juli 2016 (§ 13a Absatz 10 ErbStG) anzuwenden.

In den gleich lautenden Erlassen (Oberste Finanzbehörden der Länder vom 22.12.2023) nimmt die Finanzverwaltung ausführlich zu den sich aus ihrer Sicht ergebenden Fallgestaltungen Stellung. **Die einzelnen Punkte** der ministeriellen Verlautbarung **in aller Kürze**:

### **Gesonderte Betrachtung jeder einzelnen wirtschaftlichen Einheit bei Erwerb mehrerer wirtschaftlicher Einheiten**

Die Gewährung des Verschonungsabschlags nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 ErbStG oder § 13c ErbStG ist für jede wirtschaftliche Einheit separat zu prüfen. R E 13a.1 Absatz 2 Satz 3 Erbschaftsteuer-Richtlinie (ErbStR) und R E 13b.8 Absatz 1 Satz 1 und 2 ErbStR sind nicht mehr anzuwenden. Aus der gesonderten Antragstellung für jede wirtschaftliche Einheit folgt, dass in einem Steuerfall mit mehreren wirtschaftlichen Einheiten begünstigten Vermögens nebeneinander die Regelverschonung und die Optionsverschonung zur Anwendung kommen können.

## **Prüfung des Schwellenwerts nach § 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG**

Das BFH-Urteil wirkt sich nicht auf die Prüfung des Schwellenwerts aus. R E 13a.2 ErbStR ist weiterhin anzuwenden.

## **Abzugsbetrag § 13a Absatz 2 ErbStG**

Gehören zum Erwerb mehrere selbstständige wirtschaftliche Einheiten des begünstigten Vermögens im Sinne von § 13b Absatz 2 ErbStG, ist der Abzugsbetrag ausgehend von der Summe der nach Anwendung des § 13a Absatz 1 ErbStG verbleibenden Werte zu berechnen.

## **Zu § 13c und § 28a ErbStG**

Das BFH-Urteil wirkt sich weder auf die Antragstellung für das Abschmelzmodell nach § 13c Absatz 1 ErbStG noch auf die Antragstellung auf Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG aus.

## **§ 10 Absatz 6 ErbStG**

Keine Auswirkung auf die Ermittlung der nicht abzugsfähigen Schulden und Lasten im Zusammenhang mit dem nach §§ 13a, 13c ErbStG befreiten Vermögen.

## **Tarifbegrenzung § 19a ErbStG**

Die R E 19a.1 bis R E 19a.3 ErbStR sind unter Berücksichtigung der Ausführungen der gleich lautenden Erlasse vom 13. September 2021 weiterhin anzuwenden.

## **Lohnsummenregelung § 13a Absatz 3 ErbStG**

Die Einhaltung der Mindestlohnsumme ist für jede wirtschaftliche Einheit separat zu prüfen. Die bisherige Zusammenrechnung der Mindestlohnsummen aus den einzelnen selbstständigen wirtschaftlichen Einheiten zu einer Mindestlohnsumme für den gesamten Erwerb entfällt.

## **Behaltensregelung § 13a A Absatz 6 ErbStG**

Ein Verstoß gegen die Behaltensregelung für nur eine wirtschaftliche Einheit führt zu einer Nachversteuerung nur bei dieser wirtschaftlichen Einheit. Bei mehreren wirtschaftlichen Einheiten können sich je nach Regelverschonung oder Optionsverschonung unterschiedliche Behaltensfristen ergeben.

## **Durchführung der Nachversteuerung**

Der Umfang der Nachversteuerung richtet sich nach den Regelungen der Optionsverschonung oder der Regelverschonung. R E 13a.19 Absatz 1, Absatz 2 und Absätze 4 bis 7 ErbStR sind weiterhin anzuwenden.

## **Vertrauensschutzregelungen**

Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung konnte ein Antrag auf Optionsverschonung für alle wirtschaftlichen Einheiten eines Erwerbs nur einheitlich gestellt werden. Nach dem BFH-Urteil vom 26. Juli 2022 (II R 25/20, BStBl 2024 II S. 21) ist nun eine Antragstellung für jede wirtschaftliche Einheit gesondert möglich.

Ein Rückfall auf die Regelverschonung kommt nun nicht mehr in Betracht, wenn ein Antrag auf Optionsverschonung gestellt wurde und die Voraussetzungen hierfür nicht erfüllt werden. Soweit in den vorgenannten Konstellationen die Regelverschonung anstelle der Optionsverschonung zu gewähren war, ist aus Vertrauensschutzgründen wie bisher zu verfahren, wenn der Antrag auf Optionsverschonung vor dem 25. Januar 2024 gestellt wurde.

## **Nachträgliche Antragstellung auf Optionsverschonung**

Soweit die Steuerfestsetzung noch nicht materiell bestandskräftig ist, kann ein Erwerber nunmehr einen Antrag auf Optionsverschonung auch beschränkt auf einzelne wirtschaftliche Einheiten stellen. Dies gilt nicht, wenn bereits ein einheitlicher Antrag auf Optionsverschonung für alle wirtschaftlichen Einheiten gestellt wurde.

## **Anwendungsregelung**

Der Erlass ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die vorstehenden Regelungen sind für Erwerbe, für die die Erbschaft- und Schenkungsteuer vor dem 1. Juli 2016 entstanden ist, entsprechend anzuwenden.

## **Fundstelle**

Bundessteuerblatt I 2024, Seite 69.

# Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 15. Februar 2024

**Urteil VI R 9/21:  
Arbeitslohn bei  
Teilerlass eines nach  
dem  
Aufstiegsfortbildungsfo  
rderungsgesetz  
geförderten Darlehens**

23. November 2023

Der allein vom Bestehen der Abschlussprüfung abhängige Darlehensteilerlass bei der beruflichen Aufstiegsfortbildung ist Ersatz von Werbungskosten aus in der Erwerbssphäre liegenden Gründen und führt daher zu Arbeitslohn.

[Zum Urteil](#), siehe auch die [Pressemitteilung 008/24](#).

**Urteil VI R 46/20:  
Steuerliche  
Berücksichtigung von  
überobligatorischen  
Beiträgen zu einer  
schweizerischen  
öffentlich-rechtlichen  
Pensionskasse**

12. Oktober 2023

Bei überobligatorischen Arbeitgeberbeiträgen an eine schweizerische öffentlich-rechtliche Pensionskasse handelt es sich um Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Beitragsleistung zufließt. Überobligatorische Arbeitgeberbeiträge an eine schweizerische öffentlich-rechtliche Pensionskasse sind keine gemäß § 3 Nr. 62 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes steuerfreien Zukunftssicherungsleistungen.

[Zum Urteil](#)

**Urteil XI R 5/20:  
Vorsteuerberichtigung  
bei der  
Organgesellschaft  
aufgrund einer  
erfolgreichen  
Insolvenzanfechtung  
durch den  
Organträger**

6. Dezember 2023

Der Vorsteuerabzug ist auch dann bei der Organgesellschaft nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen, wenn der Leistende ein (bereits vereinnahmtes) Entgelt an den Organträger zurückzahlt, der die Zahlung erfolgreich angefochten hat (Anschluss an das BFH-Urteil vom 24.08.2023 - V R 29/21). Dieser Vorsteuerberichtigungsanspruch ist keine Masseverbindlichkeit der Organgesellschaft im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, der durch eine Handlung des Insolvenzverwalters der Organgesellschaft begründet worden wäre (Anschluss an das BFH-Urteil vom 24.08.2023 - V R 29/21).

[Zum Urteil](#)



# Weitere Veröffentlichungen vom Tage:

**Urteil XI R 15/20: Steuerermäßigung für die Lieferung von Kunstgegenständen durch den Urheber oder dessen Rechtsnachfolger (§ 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG)**

18. Oktober 2023

[Zum Urteil](#)

**Urteil XI R 39/22: Zur Zulässigkeit einer im Jahr 2022 durch eine Steuerberatungsgesellschaft mbH per Telefax erhobenen Klage**

18. Oktober 2023

[Zum Urteil](#)

## Rechtsprechung im Blog

**Zur (steuer-)bilanziellen Behandlung eines "Beteiligungsbetrags" des Kfz-Händlers zur Absicherung des Restwertrisikos durch den Hersteller im Rahmen des Leasing-Restwertmodells**

*Die beim Leasing-Restwertmodell von einem Kraftfahrzeug-Händler an einen Automobilproduzenten zur Übernahme des Restwertrisikos (Restwertabsicherung) zu leistenden "Beteiligungsbeträge" sind im Zeitpunkt der Zusage der Restwertabsicherung nicht als Verbindlichkeit zu passivieren. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.*

### **Sachverhalt**

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die bis zu ihrem Rechtsformwechsel am 04.10.2022 als X GmbH firmierte. Gegenstand ihres Unternehmens ist unter anderem der Handel mit Kraftfahrzeugen (Kfz) sowie der Abschluss von Leasingverträgen.

Im Streitfall ging es um die bilanzielle Behandlung der bei einem Leasing-Restwertmodell von einem Kraftfahrzeug-Händler an einen Automobilproduzenten zur Übernahme des Restwertrisikos (Restwertabsicherung) zu leistenden "Beteiligungsbeträge". Während die Klägerin dafür eine Verbindlichkeit passivieren wollte, während das Finanzamt nach einer Außenprüfung die Auffassung vertrat, dass die Beteiligungsbeträge den Anschaffungskosten der nach Ablauf der Leasinglaufzeit zurückerworbenen Kfz zuzurechnen seien.

Die Klage vor dem Thüringer Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

### **Entscheidung des BFH**

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Verpflichtung zur Zahlung der Beteiligungsbeträge ist weder als Verbindlichkeit auszuweisen noch ist für sie eine Rückstellung zu bilden. Die Entscheidung des Finanzgerichts stellt sich als richtig dar.

Die von der Klägerin geschuldeten Beteiligungsbeträge sind in ihrer Bilanz zum 31.12.2013 nicht als Verbindlichkeit auszuweisen, weil diese gegenüber A aus



dem Leasing-Restwertmodell bestehende Verpflichtung dem Grunde nach noch ungewiss war.

Der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung in Höhe der beim Fahrzeugrückerwerb zu leistenden "Beteiligungsbeträge" steht der Grundsatz der (Nicht-)Bilanzierung schwebender Geschäfte entgegen.

### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 13. September 2023 ([XI R 20/20](#)), veröffentlicht am 8. Februar 2024.

### **EuGH-Vorlage zur Besteuerung der Umsätze von In-App-Käufen**

*Der Bundesfinanzhof hat dem Europäischen Gerichtshof Fragen zur Umsatzbesteuerung von sogenannten In-App-Käufen vorgelegt. In den Streitjahren (2012 bis 2014) war Art. 9a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Mehrwertsteuer-Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG und die deutsche Umsetzung in § 3 Abs. 11a UStG noch nicht in Kraft getreten. Geklärt werden muss, wer umsatzsteuerrechtlicher Leistungserbringer ist und ob der Ort der Leistung in Deutschland oder in Irland ist.*

### **Sachverhalt**

Der Streitfall betrifft die Rechtslage bis zum 31.12.2014. Im Zuge der sogenannten In-App-Käufe können zusätzliche Inhalte oder Dienste, beispielsweise Premium-Funktionen oder Verbesserungen in Spielen, kostenpflichtig freigeschaltet werden. Die Klägerin entwickelte und vertrieb Spiele-Apps für mobile Endgeräte wie z.B. Smartphones. Die Abwicklung der sog. In-App-Käufe erfolgte über den Appstore, der von der in Irland ansässigen X betrieben wurde und mittels einer der dort vom Endkunden hinterlegten Zahlungsmethode. Die Klägerin wurde im Rahmen des Bezahlprozesses nicht als Leistende genannt. Der Endkunde erhielt nach dem Kaufvorgang von X eine Bestellbestätigung per E-Mail. Diese E-Mail enthielt u.a. die Angabe, dass bei dem jeweiligen Entwickler (hier: der Klägerin) im Appstore eingekauft worden sei. X rechnete die In-App-Käufe monatlich mit der Klägerin ab und behielt für jeden Kauf eine Provision von 30 % ein.

Die Klägerin machte geltend, dass eine Dienstleistungskommission vorliege (§ 3 Abs. 11 UStG), X sei Leistungserbringer gegenüber den Endkunden und der Ort ihrer Leistung liege mithin in Irland. Das Finanzamt ist der Auffassung X sei lediglich Vermittler. Das Finanzgericht hatte der Klage stattgegeben (mehr dazu in unserem [Blogbeitrag vom 2. Juli 2020](#)).

### **EuGH-Vorlagebeschluss des BFH**

Die **erste Vorlagefrage** resultiert aus den Zweifeln des BFH, ob die Annahme des Finanzgerichts, dass X und nicht die Klägerin die Leistungen an die Erwerber der In-App-Käufe ausgeführt habe, in Einklang mit Unionsrecht steht (RZ 56 bis 75 im Beschluss).

*Ist in Fällen, in denen eine deutsche Steuerpflichtige (Entwicklerin) vor dem 01.01.2015 eine Dienstleistung auf elektronischem Weg an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtsteuerpflichtige (Endkunden) über einen Appstore einer irischen Steuerpflichtigen erbracht hat, Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG anzuwenden mit der Folge, dass die irische Steuerpflichtige so*



*behandelt wird, als ob sie diese Dienstleistungen von der Entwicklerin erhalten und an die Endkunden erbracht hätte?*

Nach Meinung des BFH könne für Umsätze vor dem 01.01.2015, bei denen der Leistungsort gemäß Art. 58 MwStSystRL a.F. noch nicht bei den im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Leistungsempfängern lag, in allen nicht bestandskräftigen Fällen die Nichtbesteuerung von solchen Umsätzen drohen, die über den Appstore der X abgewickelt worden sind. In Irland würden sie nicht besteuert, weil Irland von einem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats der Entwickler (hier: Deutschland) ausgeht. In Deutschland würden sie nicht besteuert, wenn der Senat die Auffassung des FG bestätigen würde, das von einem Besteuerungsrecht Irlands ausgegangen ist.

Mit der **zweiten Frage** ersucht der vorlegende BFH um Klärung der Rechtsfolgen des Art. 28 MwStSystRL zum Ort der Leistung bei „Steuerpflichtigen, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden“ (RZ 77 bis 98 im Beschluss).

*Bei Bejahung der Frage 1: Liegt der Ort der gemäß Art. 28 MwStSystRL fingierten, von der Entwicklerin an den Appstore erbrachten Dienstleistung gemäß Art. 44 MwStSystRL in Irland oder gemäß Art. 45 MwStSystRL in Deutschland?*

Rechtsfolge der Anwendung der § 3 Abs. 11 UStG, Art. 28 MwStSystRL ist die juristische Fiktion zweier gleichartiger Dienstleistungen, die nacheinander erbracht werden. Wie weit diese Fiktion reicht, ist in Deutschland umstritten, so der BFH. Folgende Lösungen sind denkbar: Die Entwicklerin (Klägerin) erbringt die gesamte die Leistung unmittelbar an den Endkunden, Ort der Dienstleistung wäre Deutschland. Gleiches Ergebnis, wenn man von einer Kommissionsleistung ausgeht und den Ort der Dienstleistung zwischen Kommittenten und Kommissionär bestimmt. Bei getrennter Bestimmung des Orts der Dienstleistung läge der Ort der Leistung in Irland.

Mit der **dritten Frage** soll geklärt werden, welche Auswirkungen es hat, dass X mit Einverständnis der Klägerin per E-Mail-Bestellbestätigungen versandt hat, in denen angegeben worden ist, dass bei der Klägerin im Appstore eingekauft worden sei, und in denen der Bruttopreis und die darin enthaltene deutsche Umsatzsteuer genannt sind (RZ 100 bis 107).

*Falls die Entwicklerin keine Dienstleistungen in Deutschland erbracht hat: Besteht eine Steuerschuld der Entwicklerin für deutsche Umsatzsteuer gemäß Art. 203 MwStSystRL, weil der Appstore sie vereinbarungsgemäß in seinen per E-Mail an die Endkunden übermittelten Bestellbestätigungen als Leistende genannt und deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen hat, obwohl die Endkunden nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind?*

## **Fundstelle**

BFH, EuGH-Vorlage vom 23. August 2023, [\*\*XI R 10/20\*\*](#), veröffentlicht am 8. Februar 2024.



# Terminplaner

Aktuelles zur Umsatzsteuer 2024  
Webveranstaltung, 13.3. und 23.4.2024

ZUM SEMINAR

Wir freuen uns auf Sie!



Alle aktuellen Veranstaltungen finden  
Sie in der PwC Veranstaltungssuche.

VERANSTALTUNGSSUCHE

## Noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

E-MAIL SENDEN

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.



## Redaktion

Gabriele Nimmrichter  
PricewaterhouseCoopers GmbH  
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37  
60327 Frankfurt am Main  
Tel.: +49 171 7603269  
[gabriele.nimmrichter@pwc.com](mailto:gabriele.nimmrichter@pwc.com)

Gunnar Tetzlaff  
PricewaterhouseCoopers GmbH  
Fuhrberger Straße 5  
30625 Hannover  
Tel.: +49 171 5503930  
[gunnar.tetzlaff@pwc.com](mailto:gunnar.tetzlaff@pwc.com)

## Datenschutz

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen

© 2024 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate entity.

Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.