

Einkommensteuer-Info

Dezember 2021

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
| www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Einkommensteuerliche Behandlung von Finanzhilfen aufgrund der Corona-Pandemie	1
1.1	Allgemeines.....	1
1.2	Keine ermäßigte Besteuerung gem. § 34 EStG.....	2
2	FG Baden-Württemberg: Gewinne aus der Veräußerung von Kryptowährungen sind steuerpflichtig	3
2.1	Sachverhalt	3
2.2	Entscheidung des FG Baden-Württemberg	5
3	FG Münster: Die Verwertung von Markenrechten und Internetdomains stellt eine gewerbliche Tätigkeit dar	6
3.1	Sachverhalt	7
3.2	Entscheidung des FG Münster	8
4	Abkürzungsverzeichnis	9

1 Einkommensteuerliche Behandlung von Finanzhilfen aufgrund der Corona-Pandemie

Das Bayerische LfSt hat sich mit hier vorliegender Verfügung vom 5. Oktober 2021¹ zur ertragsteuerlichen Behandlung von **Finanzhilfen** aufgrund der **Corona-Pandemie** geäußert. Danach gilt Folgendes:

1.1 Allgemeines

Der Freistaat Bayern gewährt Unternehmen und Selbständigen, die infolge der durch das Corona-Virus SARS-CoV-2 ausgelösten Pandemie wirtschaftlich geschädigt sind, finanzielle Hilfen in Form von

- Soforthilfen,
- Überbrückungshilfen und
- Unterstützungsmaßnahmen

nach Maßgabe verschiedener Hilfsprogramme.

¹ LfSt Bayern v. 5.10.2021 – S 2145.2.1-10/9 St 32, juris

Die Finanzhilfen stellen Billigkeitsleistungen dar, die - sofern die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind - nicht zurückzuzahlen sind.

Sie sind nach allgemeinen Grundsätzen in der Gewinnermittlung als steuerpflichtige Betriebseinnahmen zu erfassen und zusätzlich in der Anlage „Corona-Hilfen“ zur Einkommensteuer- bzw. Feststellungs-erklärung anzugeben.

1.2 Keine ermäßigte Besteuerung gem. § 34 EStG

Zur Frage, ob die erhaltenen Finanzhilfen einer ermäßigten Besteuerung gem. § 24 Nr. 1 EStG i.V.m. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG („**Fünftelungsregelung**“) unterliegen, wird aufgrund einer auf Bund-Länder-Ebene abgestimmten Rechtsauffassung folgende Auffassung vertreten:

Eine Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG liegt nur vor, wenn damit entgangene oder entgehende Einnahmen ersetzt werden. Nicht von der Vorschrift erfasst werde der Ausgleich von Ausgaben.²

Praxishinweis

Mit den Corona-Finanzhilfen werden i. d. R. förderfähige betriebliche Fixkosten ersetzt; es handelt sich deshalb um sog. **Aufwandszuschüsse**, die von der Vorschrift des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG nicht erfasst werden.

Auch die Tatbestandsvoraussetzungen des § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG sind nicht erfüllt, weil es an der hierfür notwendigen finalen Verknüpfung fehlt. Denn die Finanzhilfen aufgrund der Corona-Pandemie wurden zwar wegen der vorübergehenden Schließung von Betrieben bzw. des Verbots der Ausübung bestimmter Tätigkeiten gezahlt, aber nicht - im Sinne einer Gegenleistung - für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit.

Ist danach bereits keine Entschädigung³ gegeben, liegen keine der ermäßigten Besteuerung unterliegenden außerordentlichen Einkünfte⁴ vor.

² BFH-Urt. 18.10.2011 – IX R 58/10, BStBl II 2012, 286

³ § 24 Nr. 1 EStG

⁴ § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG

Unabhängig davon würde eine ermäßigte Besteuerung⁵ nach der sog. Fünftelungsregelung ferner voraussetzen, dass die steuerpflichtigen Entschädigungen zu einer Zusammenballung von Einkünften innerhalb eines Veranlagungszeitraums führten.⁶ Dazu hat der BFH ausgeführt, dass Entschädigungen nur dann als außerordentliche Einkünfte zu behandeln sind, wenn ihr Zufluss zu einer Ausnahmesituation in der Progressionsbelastung des jeweiligen Steuerpflichtigen führt,⁷ d. h. die steuerpflichtigen Einkünfte müssen höher sein, als beim normalen Ablauf der Dinge.⁸ Davon sei bei Corona-Finanzhilfen regelmäßig nicht auszugehen.

Praxishinweis

Ob die Rechtsauslegung der Finanzverwaltung einer gerichtlichen Prüfung standhalten wird, bleibt abzuwarten. *Dellner*⁹ vertritt mit m. E. guten Argumenten die Auffassung, dass Corona-Hilfen als Entschädigungen i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG anzusehen seien. Für die Steuerermäßigung nach der Fünftelungsregelung müsse dann im jeweiligen Einzelfall ermittelt werden, ob eine „Außerordentlichkeit“ vorliege. Selbst wenn diese nicht vorliege, wird von dem Vorsitzenden Richter des FG München ein Antrag auf Billigkeitsmaßnahme empfohlen.¹⁰

Die Finanzverwaltung lehnt gegenwärtige Einsprüche ab, die auf die Anwendung der Fünftelungsregelung auf Corona-Hilfen gerichtet sind. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzgerichte zukünftig entscheiden werden. Die Beratungspraxis sollte im Einzelfall ein finanzgerichtliches Verfahren zur Klärung der Rechtsauslegung einleiten. Wir werden Sie über den weiteren Fortgang informieren.

2 FG Baden-Württemberg: Gewinne aus der Veräußerung von Kryptowährungen sind steuerpflichtig

Das FG Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 11. Juni 2021¹¹ entschieden, dass Gewinne aus der Veräußerung von Kryptowährungen steuerpflichtig sind.

2.1 Sachverhalt

⁵ § 34 Abs. 1 EStG

⁶ H 34.3 EStH „Zusammenballung von Einkünften“

⁷ BFH-Urt. v. 11.10.2017 – IX R 11/17, BStBl II 2018, 706

⁸ BFH-Urt. v. 27.1.2010 – IX R 31/09, BStBl II 2010, 28

⁹ Vorsitzender Richter FG München

¹⁰ Dellner, NWB 46/2021, 3372

¹¹ FG Baden-Württemberg, Urt. v. 11.6.2021 – 5 K 1996/19, Rev. anhängig

Der Entscheidung liegt im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde:

- Der Kläger erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für 2017 Gewinne aus dem Handel mit Kryptowährungen.
- Den Handel betrieb sein Sohn treuhänderisch für ihn.
- Der Kläger hatte sich mit einer Geldzahlung am Portfolio seines Sohnes beteiligt.
- Der Sohn handelte auch treuhänderisch für seine Mutter und in seinem eigenen Namen.
- Eltern und Sohn waren sich über die jeweiligen Beteiligungsquoten an dem Gesamtdepot einig.
- Der Sohn kaufte zunächst mit US Dollar (USD) die Kryptowährung Bitcoin.
- Mit Teilen der Bitcoin-Bestände handelte er direkt, andere nutzte er zum Erwerb weiterer Kryptowährungen.
- Er war hierzu bei sechs internetbasierten Handelsplattformen angemeldet.
- Er erwarb und veräußerte Kryptowährungen innerhalb eines Jahres.
- Die Gewinne berücksichtigte das Finanzamt als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften.

Der Kläger legte Einspruch gegen den diesen Gewinn berücksichtigenden Einkommensteuerbescheid ein. Nach Auffassung des Klägers liege kein „anderes Wirtschaftsgut“ und damit kein Veräußerungsgeschäft vor.

Kryptowährungen seien kein Wirtschaftsgut. Außerdem gebe es bei der Besteuerung von Einkünften aus dem Handel mit Kryptowährungen ein strukturelles Vollzugsdefizit, das dem Gesetzgeber zurechenbar sei. Eine Besteuerung hänge von der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen ab. Mitteilungspflichten über den Übergang von Bitcoin und anderen Kryptowährungen von oder auf einen Steuerpflichtigen gebe es nicht. Eine Kryptobörse unterliege nicht dem automatisierten Kontenabruf.

2.2 Entscheidung des FG Baden-Württemberg

Das FG Baden-Württemberg wies die Klage ab. Die Entscheidung beruht im Wesentlichen auf folgenden Erwägungen:¹²

Die Gewinne des Klägers seien sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften.

Kryptowährungen seien immaterielle Wirtschaftsgüter. Der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts sei weit zu fassen und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen. Er umfasse „sämtliche vermögenswerten Vorteile, deren Erlangung sich der Steuerpflichtige etwas kosten lässt“, „die einer selbständigen Bewertung zugänglich sind“ und der „Erwerber des gesamten Betriebs in dem Vorteil einen greifbaren Wert sehen würde“.

Der Kläger habe beim Erwerb der Kryptowährungen zumindest einen vermögenswerten Vorteil erlangt.

Im Blockchain der Kryptowährung werde dem Kläger verbindlich ein Anteil an der Währung zugerechnet. Dieser stehe ihm, dem Inhaber des öffentlichen und des privaten Schlüssels, zu und sei mit der Chance auf Wertsteigerung sowie dem Einsatz als Zahlungsmittel verbunden. Die Kryptowährung sei einer gesonderten Bewertung zugänglich. Deren Wert werde anhand von Angebot und Nachfrage ermittelt. Der Kläger habe aus Kurssteigerungen Gewinne erzielt. Kryptowährungen seien übertragbar. Dies zeige deren Handel an speziellen (Internet-)Börsen. Die technischen Details der Kryptowährungen seien für die rechtliche Bewertung des Wirtschaftsguts nicht entscheidend.

Ein strukturelles Vollzugsdefizit liege nicht vor, auch wenn sich die meisten Handelsplattformen für Kryptowährungen im Ausland befänden. Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug sei die Finanzverwaltung grundsätzlich auf eine erhöhte Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen. Nationalstaatliche Souveränität könne der deutsche Gesetzgeber nicht verändern. Zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe sowie Sammelauskunftsersuchen zur Einholung der erforderlichen Auskünfte bei Internethandelsplattformen seien möglich. Kryptobörsen seien als multilaterales Handelssystem Finanzdienstleistungsinstitute.

¹² Siehe auch Pressemeldung des FG Baden-Württemberg Nr. 6/2021 v. 1.12.2021

„Als solches unterliegen sie der Identifizierungspflicht“. Betreibe die Kryptobörse auch Finanzkommissionsgeschäfte, sei sie sogar ein Kreditinstitut und unterliege somit dem Kontenabruf.

Auch wenn sich private Veräußerungsgeschäfte mit Kryptowährungen, die es im Streitjahr erst seit ca. 8 Jahren gebe, nur schwer aufdecken ließen, reiche dies für sich alleine noch nicht zur Begründung eines strukturellen Vollzugsdefizits aus.

Der Gesetzgeber könne nicht auf jede (technische) Neuerung sofort regulatorisch reagieren. Er dürfe zunächst deren Entwicklung abwarten und müsse „erst dann reagieren, wenn sich gravierende Missstände zeigen“. Solche habe es bis zum Streitjahr nicht gegeben.

Praxishinweis

Die Rechtsfrage, ob Kryptowährungen ein Wirtschaftsgut begründen, ist höchstrichterlich bislang nicht geklärt. Entgegen der Auffassung des FG Baden-Württemberg vertritt das FG Nürnberg eine gegenteilige Auffassung.¹³

Die Revision ist beim BFH anhängig. Das Aktenzeichen beim BFH ist derzeit noch nicht bekannt. Die Revision wurde zugelassen, da die entscheidungserheblichen Fragen noch nicht höchstrichterlich entschieden seien. Vergleichbare Sachverhalte sollten verfahrensrechtlich bis zur BFH-Entscheidung in dem anhängigen Musterverfahren offen gehalten werden.

3 FG Münster: Die Verwertung von Markenrechten und Internetdomains stellt eine gewerbliche Tätigkeit dar

Das FG Münster hat mit Urteil vom 15. September 2021¹⁴ entschieden, dass die Verwertung von Markenrechten und Internetdomains eine gewerbliche Tätigkeit darstelle mit der Folge, dass in diesem Bereich erzielte Verluste einkommensteuerlich zu berücksichtigen seien.

¹³ FG Nürnberg, Beschluss v. 8.4.2020 – 3 V 1239/19, EFG 2020, 1074 rkr.

¹⁴ FG Münster, Urt. v. 15.9.2021 – 13 K 3818/18 E, NWB AAAAH-96935

3.1 Sachverhalt

Der Entscheidung liegt im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde:

- Der Kläger ließ seit dem Jahr 1998 Markenrechte auf Vorrat gegen Zahlung einer entsprechenden Gebühr auf seinen Namen eintragen, die er an potentielle Interessenten verkaufen wollte.
- Er entwickelte außerdem neue Markennamen, ließ diese schützen und erwarb in einigen Fällen auch die dazu passende Internetdomain.
- Nach den Vorstellungen des Klägers sollten ihm Interessenten die entsprechenden Markenrechte und Internetdomains abkaufen, um diese selbst zu nutzen. Er erwartete, dass etwaige Interessenten aufgrund einer Registeranfrage von den entgegenstehenden Rechten des Klägers erfahren und dann mit ihm in Verkaufsverhandlungen eintreten würden.
- Der Kläger aktivierte die Aufwendungen für die Sicherung der Markenrechte als immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.
- Für die Jahre 1999 bis 2007 berücksichtigte das Finanzamt Einkünfte aus der Verwertung von Markenrechten nebst Domains.
- Vor dem Hintergrund, dass Markenrechte im Allgemeinen nach zehn Jahren erlöschen, sofern sie nicht entgeltlich verlängert werden, entschloss sich der Kläger im Jahr 2009 dazu, die auslaufenden Markenrechte nicht zu verlängern.
- Für die Jahre 2009 und 2010 ermittelte der Kläger ausgehend von den jeweiligen Buchwerten der Markenrechte und Domains Anlagenabgänge und gab in seinen Einkommensteuererklärungen Verluste aus seiner Tätigkeit an.

Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung der erklärten Verluste ab mit der Begründung, dass die Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten nebst Domains keine gewerbliche Tätigkeit darstelle. Es fehle seit Ankauf der Schutzrechte an einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, da der Kläger eine Kontaktaufnahme seiner potentiellen Kunden erwarte.

Mit seiner hiergegen erhobenen Klage machte der Kläger insbesondere geltend, dass er mit Gewinnerzielungsabsicht tätig gewesen sei und sich marktgerecht verhalten habe.

3.2 Entscheidung des FG Münster

Das FG Münster hat der Klage stattgegeben. Die Entscheidung beruht im Wesentlichen auf folgenden Erwägungen:

- Die Verluste aus der Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten nebst Domains seien zu berücksichtigen, da es sich bei der Tätigkeit des Klägers um eine **gewerbliche Tätigkeit** gehandelt habe.
- Der Kläger habe die Tätigkeit **selbstständig** und **nachhaltig** ausgeübt. Er habe sich auch am **allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt**.
- Dem stehe nicht entgegen, dass er die Übertragung der zu seinen Gunsten eingetragenen Markenrechte nicht am Markt beworben habe, denn nach dem in den Streitjahren bestehenden Markenrecht wäre dies für eine Verwertung der vom Kläger erlangten formalen Registereintragung hinderlich gewesen. Es habe gerade zum Geschäftskonzept des Klägers gehört, den Eindruck zu erwecken, er habe sich aufgrund eines entsprechenden Angebots des Interessenten nunmehr zur Veräußerung einer von ihm genutzten Marke entschlossen.
- Der Kläger habe auch mit **Gewinnerzielungsabsicht** gehandelt. Die von ihm ausgeübte Tätigkeit sei schließlich auch nicht der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen. Dabei seien die allgemeinen Grundsätze zu Grunde zu legen, die sich am „Bild des Handels“ und des „produzierenden Unternehmers“ orientierten.
- Danach spreche entscheidend für eine Gewerblichkeit der Tätigkeit des Klägers, dass er die Markenrechte nicht bloß an- und verkauft, sondern diese durch Registereintragung selbst geschaffen habe. Dadurch sei er „produzentenähnlich“ tätig gewesen. Die Tätigkeit des Klägers sei auch nicht auf eine langfristige Fruchtziehung angelegt gewesen, sondern auf eine Generierung von Erträgen durch möglichst kurzfristige Übertragung der zu seinen Gunsten eingetragenen Markenrechte auf Dritte.

Das FG Münster hat die Revision zum BFH zur Fortbildung des Rechts zugelassen.¹⁵

¹⁵ siehe auch Pressemeldung des FG Münster Nr. 17/2021 v. 1.12.2021

4 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung