

Inhalt

I. Kurzmeldungen	Seite 1
II. Im Blickpunkt	Seite 3
1. Gesetzgebung	
Russland: Keine Steuerfreiheit von Gewinnen aus Forderungsverzichten ab 2018	Seite 3
2. Rechtsprechung	
Verstoß von § 50d Abs. 3 EStG gegen Niederlassungsfreiheit: EuGH, Urteil vom 20.12.2017 – C 504/16 und C-613/16	Seite 4
Investitionsabzugsbetrag – Investitionszulage erhöht die Betriebsgröße beim Betriebsvermögensvergleich: BFH, Urteil vom 03.08.2017 – IV R 12/14	Seite 6
Europarechtskonforme Auslegung des § 4 Nr. 8 lit. h) UStG führt zur Umsatzsteuerpflicht von Verwaltungsleistungen an Unterstützungskassen: BFH, Urteil vom 26.07.2017 – XI R 22/15	Seite 7
Notärztliche Betreuung von Sportveranstaltungen ist umsatzsteuerpflichtig: FG Köln, Urteil vom 03.07.2017 – 9 K 1147/16	Seite 8
3. Verwaltung	
Änderung von § 4 Nr. 8 lit. h) UStG – Umsatzsteuerfreiheit von Fondsverwaltungsleistungen: BMF-Schreiben vom 13.12.2017	Seite 9
Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-) Fahrrädern an Arbeitnehmer in Leasingfällen: BMF-Schreiben vom 17.11.2017	Seite 10
Hinweise und Impressum	Seite 12

I. Kurzmeldungen

Die Meldungen dieser Rubrik dienen als ergänzende Übersicht zu aktuellen Themen, die in den einzelnen Artikeln dieses Newsletters nicht besprochen werden.

1. Gesetzgebung

Die Europäische Kommission schlägt in einer Pressemitteilung vom 04.10.2017 eine weitreichende Reform des Mehrwertsteuersystems vor. Der Kommission zufolge soll der Verkauf von Waren

aus einem EU-Land in einen anderen Mitgliedstaat in gleicher Weise besteuert werden wie der Verkauf von Waren innerhalb desselben Mitgliedstaats. Zudem wurde bekannt, dass die Europäische Kommission den Mitgliedsstaaten größere Freiheiten bei der Festlegung der Mehrwertsteuersätze zugestehen möchte. Zur Diskussion steht offenbar eine Erlaubnis für die Mitgliedstaaten, einen weiteren reduzierten Steuersatz neben den bereits bestehenden Sätzen zwischen fünf und null Prozent einführen zu dürfen. Wann und in welcher Form eine derartige Reform abgeschlossen sein könnte, ist noch nicht absehbar.

Deutschland und die Republik Kamerun haben am 24.08.2017 ein Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet. Zwischen den beiden Ländern gibt es bisher kein Doppelbesteuerungsabkommen. Bevor das Abkommen in Kraft treten kann, müssen die Parlamente der beiden Länder zustimmen.

2. Rechtsprechung

Das BVerfG hat am 16.01.2018 eine mündliche Verhandlung über die Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer abgehalten. Der BFH hatte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Einheitswerte und dem BVerfG daher das Grundsteuergesetz zur Prüfung vorgelegt. Mit einem Urteil des BVerfG ist in drei bis vier Monaten zu rechnen.

Der BFH hat mit Urteil vom 28.09.2017 (IV R 50/15) entschieden, dass die Rechtsprechung, wonach der Ankauf, die Vermietung und der Verkauf von Wirtschaftsgütern zu einer einheitlichen, die private Vermögensverwaltung überschreitenden Tätigkeit verklammert sein können, auch für unbewegliche Wirtschaftsgüter gilt und nicht nur auf bewegliche Wirtschaftsgüter beschränkt ist. Eine Verklammerung von Ankauf, Vermietung und Verkauf zu einer die Vermögensverwaltung überschreitenden gewerblichen Tätigkeit kann demnach auch dann vorliegen, wenn die (beweglichen oder unbeweglichen) Wirtschaftsgüter nach Ablauf der Spekulationsfrist veräußert werden.

Der BFH hat mit Urteil vom 30.08.2017 (II R 48/15) entschieden, dass ein einheitlicher Erwerbsvorgang in grunderwerbsteuerlicher Sicht auch dann vorliegt, wenn nicht der Veräußerer des Grundstücks selbst, sondern ein Dritter zivilrechtlich zur Gebäudeerrichtung verpflichtet ist. In diesem Fall ist der Veräußerer auch Steuerschuldner (als Gesamtschuldner, § 13 Nr. 1 GrEStG) der Grunderwerbsteuer in voller Höhe und kann im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens durch das Finanzamt entsprechend in Anspruch genommen werden.

Der BFH hat mit Urteil vom 28.08.2017 (VI R 58/15) entschieden, dass **Arbeitslohn aus Beiträgen des Arbeitgebers zu einer Direktversicherung** des Arbeitnehmers für eine betriebliche Altersversorgung dem Arbeitnehmer **erst zufließt, wenn der Arbeitgeber den Versicherungsbeitrag tatsächlich leistet** und nicht bereits dann, wenn der Arbeitgeber dem Versicherungsunternehmen eine Einzugsermächtigung erteilt hat. Eine Abweichung vom Zuflussprinzip für wiederkehrende Leistungen ist laut dem BFH nicht geboten.

Der BFH hat mit Urteil vom 22.06.2017 (IV R 42/13) entschieden, dass **Mitunternehmer auch sein kann, wer einen Anteil an einer Personengesellschaft erwirbt, um ihn kurze Zeit später weiter zu veräußern**. Streitig war, ob eine Gesellschaft, deren Gesellschaftszweck der An- und Verkauf sowie die Vermittlung von Schiffsbeteiligungen ist, für einen kurzen Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung Mitunternehmerin einer KG geworden war mit der Folge, dass sie in den Gewinnfeststellungsbescheid der KG einzubeziehen war. Der BFH nahm eine Mitunternehmerstellung i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG u. a. deshalb an, weil mit dem Erwerb der Anteile an der Personengesellschaft die Erwerberin bereits zivilrechtlich Gesellschafterin mit sämtlichen nach dem Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Rechten und Pflichten geworden war.

Das FG Köln hat mit Beschluss vom 19.12.2017 (10 K 977/17) dem BVerfG die Rechtsfrage vorgelegt, ob der **Rechnungszinsfuß von 6 Prozent für steuerliche Pensionsrückstellungen verfassungswidrig ist**. Nach Auffassung des Gerichts hat sich der gesetzlich vorgeschriebene Zinsfuß im heutigen Zinsumfeld so weit von der Realität entfernt, dass er vom Gesetzgeber hätte überprüft werden müssen. Der Rechnungszinsfuß sei seit 1982 unverändert.

3. Verwaltung

Das BMF hat mit Schreiben vom 02.01.2018 zur **Abgabefrist für Steuererklärungen 2017 und zu der Möglichkeit der Fristverlängerung** Stellung genommen. Für das Kalenderjahr 2017 sind die Erklärungen bis zum **31.05.2018** bei den Finanzämtern abzugeben. Sofern die Erklärungen durch Personen angefertigt werden, die zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind, wird die Frist bis zum **31.12.2018** verlängert.

Das BMF hat mit Schreiben vom 19.12.2017 zur **Beschränkung der Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei Vorlage eines Feststellungsbescheides** nach § 60a AO Stellung genommen und das BMF-Schreiben vom 18.01.2016 (BStBl. I, S. 85) ergänzt.

Das BMF hat mit Schreiben vom 13.12.2017 die **Pauschalbeträge für unentgeltliche Wertabgaben** (Sachentnahmen) für das Jahr 2018 festgelegt.

Das BMF hat mit Schreiben vom 12.12.2017 zur **Anrufungsauskunft gemäß § 42e EStG** Stellung genommen. **Arbeitgeber und Arbeit-**

nehmer können bezüglich ihrer lohnsteuerlichen Pflichten beim Finanzamt eine **kostenfreie Lohnsteuer-Anrufungsauskunft beantragen**. Das BMF-Schreiben klärt, wer zu dieser Auskunft berechtigt ist, welches Finanzamt zuständig ist, welche Formerfordernisse einzuhalten sind, welche Rechtsvorschriften anwendbar sind und inwieweit eine gerichtliche Überprüfung der Anrufungsauskunft möglich ist.

Das BMF hat mit Schreiben vom 11.12.2017 zu den **Anpassungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung aufgrund des Steuerumgebungsbekämpfungsgesetzes** vom 23.06.2017 (BGBl. I, S. 1682) Stellung genommen. Die Anpassungen beziehen sich auf **§ 154 AO** und erläutern insbesondere die Rechtsauffassung zur **Kontenwahrheit**.

Das BMF hat mit Schreiben vom 08.12.2017 zur **Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 S. 1 lit. a) UStG bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen** Stellung genommen und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend geändert. Das BMF folgt der Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 2015 (V R 37/14) und stellt klar, dass sich die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 S. 1 lit. a) UStG i. d. R. auch auf mitvermietete oder mitverpachtete Einrichtungsgegenstände erstreckt.

Das BMF hat mit Schreiben vom 06.12.2017 zu Vollzugsfragen bei **Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege** nach § 66 AO Stellung genommen und den Anwendungserlass zur Abgabenordnung angepasst. § 66 Abs. 2 S. 1 AO definiert als Wohlfahrtspflege die Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen, die planmäßig, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübt wird. Nach Ansicht des BMF ist davon auszugehen, dass eine Körperschaft eine **zweckbetriebsschädliche Absicht** hat, den Zweckbetrieb „des Erwerbs wegen“ auszuüben, **wenn sie in drei aufeinander folgenden Veranlagungszeiträumen jeweils Gewinne erwirtschaftet**, die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre übersteigen.

Das BMF hat mit Schreiben vom 06.12.2017 zur **steuerlichen Förderung der betrieblichen Altersversorgung** Stellung genommen. Die Finanzverwaltung bezieht Stellung zu den Neuregelungen durch das Betriebsrentenstärkungsgesetz, welches am 01.01.2018 in Kraft getreten ist und äußert sich beispielsweise zur lohnsteuerlichen Behandlung von Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung.

Das BMF hat mit Schreiben vom 30.11.2017 zur **Berücksichtigung von Verpflichtungen in der steuerlichen Gewinnermittlung** i. S. d. §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG Stellung genommen. Die Finanzverwaltung folgt der Auffassung des BFH (IV R 43/09). Übernommene Verpflichtungen können beim Übernehmer für alle vor dem 29.11.2013 endenden Wirtschaftsjahre mit den Anschaffungskosten oder dem höheren Teilwert angesetzt werden. Tritt ein Dritter in eine Verpflichtung ein und verpflichtet sich, den bisherigen Schuldner von

der Verpflichtung freizustellen, kann der bisherige Schuldner aber ggf. keine Rückstellung mehr passivieren. Er muss jedoch auch keinen Fre stellungsanspruch gegenüber dem Schuldbeitretenden aktivieren.

Das BMF hat mit Schreiben vom 28.11.2017 erstmalig ein **Anwendungsschreiben zu den im Jahr 2008 eingeführten § 8c KStG (Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften)** veröffentlicht. In weiten Teilen entspricht das BMF-Schreiben dem früheren Entwurf vom 15.04.2014.

Das BMF hat mit Schreiben vom 24.11.2017 zur **elektronischen Übermittlungspflicht in den Fällen atypisch stiller Gesellschaften** gemäß § 5b EStG Stellung genommen. Die Finanzverwaltung definiert, zu welcher Steuererklärung der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung des Betriebs des Inhabers eines Handelsgewerbes bei dem Vorliegen einer atypisch stillen Beteiligung elektronisch zu übermitteln ist.

Das BMF hat mit Schreiben vom 08.11.2017 zum Vorliegen einer **eigenständigen Kreditgewährung in Verbindung mit einer Bauleistung** Stellung genommen und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend geändert. Die Finanzverwaltung folgt dem BFH (XI R 24/11) und geht davon aus, dass **bei einer Bauleistung in Verbindung mit einer langjährigen Finanzierung neben der Werklieferung eine eigenständige steuerfreie Kreditgewährung gemäß § 4 Nr. 8 lit. a) UStG vorliegen kann.**

Das BMF hat mit Schreiben vom 27.10.2017 zur **beschränkten Steuerpflicht und zum Steuerabzug nach § 50a EStG auf die grenzüberschreitende Überlassung von Software und Datenbanken** Stellung genommen. Demnach liegen beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus einer Rechteüberlassung gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) aa) und Nr. 6 EStG in den Fällen der grenzüberschreitenden Softwareüberlassung und in den Fällen grenzüberschreitender Überlassung von Datenbanken vor, **wenn einem inländischen Nutzer umfassende Nutzungsrechte an der Software zur eigenen wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt werden.**

Das BMF hat mit Schreiben vom 20.10.2017 zur **steuerlichen Behandlung von anschaffungsnahen Herstellungskosten** Stellung genommen und folgt damit insgesamt drei Urteilen des BFH (IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15). Zu den anschaffungsnahen Aufwendungen gehören insbesondere originäre Aufwendungen zur **Herstellung der Betriebsbereitschaft** durch Wiederherstellung funktionsuntüchtiger Gebäudeteile, Aufwendungen für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** des Gebäudes und ebenso auch **Schönheitsreparaturen**.

Das BMF hat mit Schreiben vom 10.10.2017 zu **grenzüberschreitenden Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager** Stellung genommen. Ein Konsignationslager ist ein Warenlager eines Unternehmers, welches sich in der Nähe des Kunden befindet. Die

Ware verbleibt solange im Eigentum des liefernden Unternehmers, bis der Kunde sie aus dem Lager entnimmt. Das BMF setzt die verschiedenen umsatzsteuerlichen Abgrenzungskriterien des BFH nun im Umsatzsteueranwendungserlass um. Mit Schreiben vom 14.12.2017 wurde die Nichtbeanstandungsregelung vom ursprünglich 01.01.2018 auf den 01.01.2019 erweitert.

II. Im Blickpunkt

1. Gesetzgebung

Russland: Keine Steuerfreiheit von Gewinnen aus Forderungsverzichten ab 2018

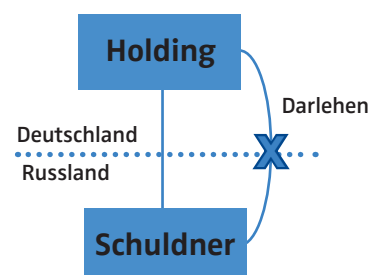
Bundesgesetz Nr. 286-FZ vom 30. September 2017 über die Einführung von Änderungen des zweiten Teils des Steuergesetzbuches und einiger Gesetzgebungsakte der Russischen Föderation

Hintergrund

Wenn ein Unternehmen in finanzielle Schwierigkeiten gerät, ist eine Umschuldung die naheliegende Lösung. Die Umschuldung kann in nicht-einvernehmliche und einvernehmliche Lösungen unterteilt werden. Nicht-einvernehmlich sind Lösungen mit Zwangsvollstreckungsmaßnahmen/Verwertungsmaßnahmen und Insolvenzverfahren. Einvernehmliche Lösungen sind solche, bei denen Schuldner und Gläubiger eine gemeinsame Lösung entwickeln. Es gibt eine Vielzahl von einvernehmlichen Lösungen für die Restrukturierung von Unternehmen, wie z. B.:

- Forderungsverzicht;
- Forderungsverzicht gegen Besserungsschein;
- Rückkauf von Schulden;
- Schuldübernahme;
- Aussetzen von Zinsen;
- Debt-Equity-Swap (oder Debt-Mezzanine-Swap);
- Rangrücktritt;
- Liquidation des Schuldners.

Gesellschafter bzw. weitere nahestehende Personen und/oder Dritte können nach russischem Recht auf ihre Forderung verzichten oder diese aufgrund einer Novationsvereinbarung durch ein anderes Rechtsverhältnis ersetzen. In Deutschland erfolgt ein Forderungsverzicht durch einen Erlassvertrag oder ein negatives Schuldanerkenntnis (§ 397 BGB).



Infolge des Forderungsverzichts kann der deutsche Gläubiger die frühere Forderung nicht mehr in seiner Bilanz ausweisen. Ist der deutsche Gläubiger eine mit dem Schuldner nicht verbundene dritte Person, ist der Verlust bei diesem steuerlich voll abzugsfähig. In der Regel erfolgt der Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber seiner Tochtergesellschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen, sodass die Werthaltigkeit der Forderung die steuerliche Abzugsfähigkeit auf Ebene des Gesellschafters bedingt. Zudem sind weitere Abzugsbeschränkungen zur Fremdüblichkeit zu beachten (§ 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 KStG).

Bisherige Rechtslage in Russland

Nach dem Forderungsverzicht kann auch die russische Schuldnergesellschaft die frühere Verbindlichkeit nicht mehr in ihrer Bilanz ausweisen. Bilanziell entsteht ein Gewinn, der grundsätzlich gewinnsteuerpflichtig ist. Im Fall eines Forderungsverzichts durch einen Gesellschafter war die Erhöhung des Nettovermögens nach Art. 251 Abs. 1 Punkt 3.4 des Steuergesetzbuches bis zum Steuerjahr 2017 steuerfrei.

Ab 2018 geltende Rechtslage in Russland

Ab dem Steuerjahr 2018 gilt diese Befreiung nicht mehr. Mit dem Bundesgesetz Nr. 286-FZ vom 30. September 2017 hat der russische Gesetzgeber den Wortlaut von Art. 251 Abs. 1 Punkt 3.4 des Steuergesetzbuches angepasst und die Steuerbefreiung für Nettovermögenserhöhungen infolge eines Forderungsverzichts durch einen Gesellschafter gestrichen. Somit sind ab 2018 auch Gewinne aus dem Forderungsverzicht durch einen Gesellschafter gewinnsteuerpflichtig.

Gleichzeitig wurde in Art. 251 Abs. 1 ein neuer Punkt 3.7 eingeführt. Danach sollte die Erhöhung des Nettovermögens, die aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung geleistet wird, von der Gewinnsteuer befreit werden. Unter Erhöhung des Nettovermögens werden hier Geld- und Sacheinlagen verstanden, die die Beteiligung der Gesellschafter nicht erhöhen. Die Regelung des Art. 251 Abs. 1 Punkt 11 des Steuergesetzbuches, wonach das einer russischen Gesellschaft zugeführte Vermögen, einschließlich Geldeinlagen, steuerfrei ist, wenn die zuführende Person zu mehr als 50 Prozent an der Gesellschaft beteiligt ist, blieb von den oben genannten Änderungen unberührt. Es ist allerdings unklar, welche praktische Bedeutung diese Regelung noch haben kann.

Aus praktischer Sicht ist zweifelhaft, ob die russische Finanzbehörde Art. 251 Abs. 1 Punkt 3.7 und Punkt 11 des Steuergesetzbuches zukünftig im Fall von Forderungsverzichten durch Gesellschafter anwenden wird. Zwar könnte der Wortlaut des Art. 251 Abs. 1 Punkt 3.7 dafür sprechen, aber der Gesetzgeber wollte gerade durch die Änderung des Art. 251 Abs. 1 Punkt 3.4 die gewinnsteuerliche Vergünstigung für Gewinne aus entsprechenden Forderungsverzichten streichen.

Bedeutung für die Praxis

Die Gesetzesänderung bedeutet für die betroffenen Schuldnergesell-

schaften eine signifikante Verschlechterung. Durch eine Schuldenrestrukturierung soll das Nettovermögen der Gesellschaft erhöht werden. Führt der steuerpflichtige Gewinn aus dem Forderungsverzicht dazu, dass die Bemessungsgrundlage für die Gewinnsteuer positiv wird, resultieren aus dem Forderungsverzicht auch Gewinnsteuern, die nicht nur als Aufwand das Nettovermögen, sondern auch die Liquidität des Unternehmens verringern.

Gleichzeitig kann ein etwaiger Verlust auf Ebene eines deutschen Gesellschafters steuerlich nicht (vollständig) abzugsfähig sein, soweit die Forderung werthaltig ist. Nach deutschen Grundsätzen liegt insoweit eine verdeckte Einlage vor. In der Höhe der verdeckten Einlage erhöhen sich lediglich die Anschaffungskosten an der russischen Tochtergesellschaft. Soweit die Forderung nicht werthaltig ist, sind die Abzugsbeschränkungen des § 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 KStG zu beachten.



Anna Lesova, LL.M.,
Diplom-Juristin,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf und Moskau



Florian Teichert, M.Sc.,
Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf

2. Rechtsprechung

Verstoß von § 50d Abs. 3 EStG gegen Niederlassungsfreiheit

EuGH, Urteil vom 20. Dezember 2017 – C 504/16 und C-613/16

Hintergrund

Das Finanzgericht Köln hat in zwei Klagen gegen das Bundeszentralamt für Steuern, in denen ausländische Holdinggesellschaften nach § 50d Abs. 3 EStG die Erstattung von inländischer Kapitalertragsteuer verlangt hatten, den EuGH um Vorabentscheidung ersucht. Das FG Köln stellte jeweils die Frage, ob die europäische Niederlassungsfreiheit bzw. die Mutter-Tochterrichtlinie der Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 entgegenstehe, wonach einer ausländischen Muttergesellschaft Entlastung von der Kapitalertragsteuer nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird.

Entscheidungssachverhalt

Der EuGH hat die zwei Vorlagefälle des Finanzgerichts Kölns verbunden.

Im ersten Verfahren beantragte die Deister Holding AG (vormals Traxx Investments NV) beim Bundeszentralamt für Steuern die Freistellung der Gewinnausschüttung der deutschen Tochtergesellschaft von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag. Im zweiten Verfahren verlangte die Juhler Holding A/S, eine dänische Holdinggesellschaft, die Befreiung ihrer deutschen Tochtergesellschaften vom Quellensteuerabzug auf eine Gewinnausschüttung.

Die Traxx hatte ihren Sitz in den Niederlanden und ihre Tätigkeit als Holding bestand hauptsächlich darin, Beteiligungen an mehreren, in verschiedenen Staaten niedergelassenen Gesellschaften zu halten und deren Finanzierung unter anderem durch Konzerndarlehen sicherzustellen. Die Traxx war seit 2005 mit mind. 26,5 Prozent an der Deister Electronic GmbH beteiligt. Die Traxx hatte in den Niederlanden ein angemietetes Büro und beschäftigte dort in den Jahren 2007 und 2008 zwei Mitarbeiter. Alleiniger Anteilsinhaber von Traxx war Herr Stobbe mit Wohnsitz in Deutschland.

Die Juhler Holding A/S war eine in Dänemark ansässige Holdinggesellschaft, an der zu 100 Prozent eine zypriotische Gesellschaft beteiligt war, deren alleiniger Anteilseigner eine in Singapur ansässige natürliche Person war. Die Juhler Holding hielt Beteiligungen an mehr als 25 Tochtergesellschaften, von denen einige ebenfalls in Dänemark ansässig waren. Die Juhler Holding, die auch Immobilien hält, verfügt über keine eigenen Büroräume und greift bei Bedarf auf Räumlichkeiten, Einrichtungen und Personal anderer Konzerngesellschaften zurück. Der Geschäftsführer der Juhler Holding ist auch Vorstand in verschiedenen Gesellschaften des Konzerns.

Sowohl die Traxx als auch die Juhler Holding beantragten beim Bundeszentralamt für Steuern Erstattung von Quellensteuern, die von Gewinnausschüttungen der deutschen Tochtergesellschaften einbehalten worden waren. Die Steuerbehörde lehnte den Antrag nach § 50d Abs. 3 EStG ab. Beide Gesellschaften erhoben Klage beim Finanzgericht Köln. Sie machten im Ausgangsverfahren jeweils die Unvereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit der Niederlassungsfreiheit sowie mit der Mutter-Tochterrichtlinie geltend.

Entscheidung des EuGH

Der EuGH entschied, dass die Vorschrift nach § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 sowohl gegen die Mutter-Tochterrichtlinie als auch gegen die europäische Niederlassungsfreiheit verstößt.

Nach § 50d Abs. 3 EStG – in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 – hat eine ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Quellensteuererstattung, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten und, (i) für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder (ii) die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden

Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder (iii) die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

An den Voraussetzungen nach § 50d Abs. 3 EStG fehlte es hier unstrittig, sodass die nationale Vorschrift der Erstattung der Quellensteuer entgegenstand.

Der EuGH führte aus, dass nach der Mutter-Tochterrichtlinie sichergestellt werden soll, dass grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen gegenüber inländischen Gewinnausschüttungen nicht benachteiligt werden, soweit eine Beteiligung von mindestens zehn Prozent besteht. Die Mutter-Tochterrichtlinie sieht eine Ausnahme nur vor, indem sie den Mitgliedsstaaten die Möglichkeit einräumt, einzelstaatliche Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder Missbräuchen anzuwenden. Hierzu stellte der EuGH jedoch fest, dass die streitige Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG nicht speziell bezwecke, die Inanspruchnahme eines Steuervorteils durch rein künstliche Konstruktionen auszuschließen. Vielmehr erfasse die Vorschrift generell jede Situation, in der Beteiligungen von Personen bestehen, denen im Falle unmittelbarer Beteiligung keine Befreiung zustünde. Der Umstand, dass diese Personen Beteiligungen halten, bedeutet jedoch nicht allein, dass es sich um eine rein künstliche oder an jeder wirtschaftlichen Realität fehlende Konstruktion handelt. Zudem wird in der Ausgangsvorschrift nicht konkret auf einen Missbrauch hingewiesen. Vielmehr begründet die Vorschrift eine unwiderlegbare Missbrauchs- oder Hinterziehungsvermutung, die den jeweiligen Einzelfall unberücksichtigt lässt. Zudem begründen die Voraussetzungen nach § 50d Abs. 3 EStG nach Auffassung des EuGH weder einzeln noch zusammen betrachtet einen Missbrauch oder Fälle von Steuerhinterziehung.

Zudem stellte der EuGH fest, dass § 50d Abs. 3 EStG gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Diese war im vorliegenden Fall einschlägig, da die Holdinggesellschaften Einfluss auf die nationalen Tochtergesellschaften ausgeübt haben. Im Falle der alleinigen Absicht der Geldanlage wäre im Übrigen die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig gewesen. Einschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind mit dem Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung möglich. Nach den bereits für die Mutter-Tochterrichtlinie geltenden Erwägungen stellte die Vorschrift nach § 50d Abs. 3 EStG jedoch keine Missbrauchsvorschrift dar. Deshalb kann diese Vorschrift nicht die im vorliegenden Fall bestehenden Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen.

Fazit und Folgen für die Praxis

Die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG soll nach dem Willen des Gesetzgebers verhindern, dass Befreiungen oder Ermäßigungen von der Kapitalertragsteuer oder von Quellensteuern nach § 50a EStG nur durch die Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften ermöglicht werden. Die ursprüngliche Fassung von § 50d Abs. 3 EStG aus dem Jahr 2007 hatte die EU-Kommission beanstandet und den deutschen Gesetzgeber förmlich zur Änderung aufgefordert. Die Rechtswidrigkeit dieser Regelung hat der EuGH jetzt definitiv festgestellt. Die darauf-

hin ab dem Jahr 2012 geltende Fassung von § 50d Abs. 3 EStG ist ebenfalls Gegenstand eines Vorlageverfahrens, da das FG Köln auch die geänderte Fassung dem EuGH vorgelegt hat. Nach den Kriterien des EuGH sieht es auch für die angepasste und jetzt geltende Fassung nicht gut aus und das FG Köln hat Zweifel an der Rechtmäßigkeit. Man darf gespannt sein, wie hier der EuGH entscheiden wird (anhängig unter C-440/17).

Für die Praxis ist das Urteil unmittelbar für alle Personen interessant, die beim Bundeszentralamt für Steuern die Erstattung bzw. die Befreiung von Kapitalertragsteuer beantragen oder in der Vergangenheit beantragt haben. Der EuGH hat für Erstattungsanträge bis einschließlich 2011 die Rechtswidrigkeit festgestellt. Für Anträge nach der geltenden Fassung ab 2012 steht die Entscheidung noch an. Hier ist allen Antragstellern zu empfehlen, die Fälle offen zu halten. Insgesamt bringt das Urteil für die ausländischen Gesellschafter Erleichterung und Rechtssicherheit. Das EuGH-Urteil ist deshalb zu begrüßen und stellt eine Stärkung der europäischen Integration und der Verwirklichung des Binnenmarktes dar.



Dr. Michael Hils,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
München

Investitionsabzugsbetrag – Investitionszulage erhöht die Betriebsgröße beim Betriebsvermögensvergleich

BFH, Urteil vom 3. August 2017 – IV R 12/14, DStR 2017, S. 2423

Hintergrund

Maßgeblich für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags ist die Höhe des Betriebsvermögens. In seinem aktuellen Urteil hat der BFH entschieden, dass bei der Gewährung des Investitionsabzugsbetrags das Betriebsvermögen unter Berücksichtigung steuerfreier Einnahmen zu ermitteln ist; insbesondere ist der Anspruch auf Investitionszulage bei der Bestimmung der Betriebsgröße zu berücksichtigen.

Entscheidungssachverhalt

Die Klägerin war eine KG, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte. Für im Jahr 2009 getätigte Anschaffungen beantragte die KG Anfang des Jahres 2010 eine Investitionszulage in Höhe von rund EUR 43.000. Das Finanzamt setzte die Investitionszulage für das Jahr 2009 nach einer Außenprüfung bei der KG in Höhe von EUR 40.677 fest. In ihrem Jahresabschluss für das Jahr 2009 aktivierte die KG den Anspruch auf die Investitionszulage nicht. Ausweislich der Bilanz zum 31. Dezember 2009 betrug das Eigenkapital der KG EUR 245.639,40, das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten EUR 78.625,27, insgesamt also EUR 324.264,67.

In ihrer Feststellungserklärung für das Jahr 2009 beantragte die KG einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG in der für das Streitjahr 2009 maßgeblichen Fassung von EUR 79.400. Den geltend gemachten Investitionsabzugsbetrag gewährte das Finanzamt nicht; bei der Feststellung der Einkünfte wurde dieser nicht berücksichtigt. Das hiergegen geführte Einspruchsverfahren der KG blieb erfolglos, das Thüringer Finanzgericht gab der Klage statt, der BFH gab in der Revision dem Finanzamt Recht, hob das angefochtene Urteil des Finanzgerichts auf und wies die Klage ab.

Entscheidung des BFH

Neben anderen – hier nicht streitigen – Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 S. 2 EStG, kann der Investitionsabzugsbetrag nur in Anspruch genommen werden, wenn am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen werden soll, der Betrieb eine bestimmte Größe nicht überschreitet. Bei Gewerbebetrieben, die ihren Gewinn nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG ermitteln, lag diese Grenze im Streitjahr bei einem Betriebsvermögen von EUR 335.000. Bei Personengesellschaften wird auf die Gesellschaft abgestellt (§ 7g Abs. 7 EStG). Bei dem relevanten Betriebsvermögen handelt es sich um das in der Steuerbilanz auszuweisende Kapitalkonto, das sich nach Ansatz der in der Steuerbilanz auszuweisenden Positionen ergibt. Bei einer Personengesellschaft ist neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen zu erfassen. Der Anspruch auf Investitionszulage ist bei der Bestimmung des Betriebsvermögens auf Grundlage der Steuerbilanz als Aktivposten anzusetzen, denn gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG hat die KG in ihrer Bilanz das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist. Der Anspruch auf Investitionszulage ist demnach als Forderung dem Umlaufvermögen der KG zuzuordnen (§ 246 Abs. 1 S. 1, § 247 Abs. 1, § 266 Abs. 2 B.II.4. HGB) und ist daher Bestandteil des für die Steuerbilanz maßgeblichen Betriebsvermögensvergleichs.

Nach Meinung des BFH steht dem nicht entgegen, dass die Investitionszulage nach § 12 InvZuLG 2007 nicht zu den steuerlichen Einkünften gehört. Aus der außerbilanziellen Korrektur lässt sich entsprechend der Urteilsbegründung nicht ableiten, dass die Investitionszulage überhaupt keine einkommensteuerlichen Auswirkungen haben darf, insbesondere ergibt sich hieraus nicht, dass die Investitionszulage nicht Bestandteil des steuerbilanziellen Betriebsvermögens ist. § 12 S. 1 InvZuLG 2007 bezweckt ausschließlich, dass die Investitionszulage nicht teilweise rückgängig gemacht wird. Weiter führt der BFH aus, dass die steuerbilanzielle Erfassung der Investitionszulage auch deshalb nicht ausgeschlossen ist, weil sie bei der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG unberücksichtigt bleibt, da dadurch der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit beider Gewinnermittlungsarten nicht beeinträchtigt wird. Durch die Regelung des Investitionsbeitrags nach § 7g EStG wird lediglich eine Steuerstundung durch Vorverlagerung des betrieblichen Aufwands gewährt.

Der Zeitpunkt der Aktivierung von Forderungen bestimmt sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlusstag realisiert sind. Maßgeblich für die Aktivierung ist, ob der Vermögensvorteil wirtschaftlich ausnutzbar ist und einen durchsetzbaren gegenwärtigen Vermögenswert darstellt. Ist eine Forderung noch nicht rechtsförmlich entstanden, so genügt für die Aktivierung, wenn die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs rechnen kann. Entsprechend ist der Anspruch auf eine Investitionszulage in der Bilanz des Wirtschaftsjahres zu aktivieren, in dem die Investition vorgenommen worden ist (§ 13 S. 1, § 4 InvZuL 2007, § 38 AO), weil zu diesem Zeitpunkt die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen gesetzt worden sind. Da die Anschaffungen (Investitionen) im Jahr 2009 getätigt worden sind, ist der Anspruch auf Investitionszulage in der Steuerbilanz zum 31. Dezember 2009 zu erfassen.

Die Investitionszulage ist in Höhe der zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bereits erfolgten Festsetzung der Investitionszulage zu aktivieren. Die seitens der Finanzverwaltung zwischenzeitlich festgesetzte Investitionszulage ist als wertaufhellende Tatsache gegenüber dem gestellten Antrag zu berücksichtigen. Auch ist das in der Steuerbilanz ausgewiesene Betriebsvermögen der KG nicht um die gewährte Investitionszulage zu kürzen, weil § 12 S. 2 InvZuL ausdrücklich anordnet, dass die Investitionszulage nicht – wie sonst bei bezuschussten Wirtschaftsgütern und erfolgsneutraler Behandlung des Zuschusses von der Finanzverwaltung gehandhabt – die steuerrechtlichen Anschaffungskosten mindert.

Der Anspruch der KG auf Investitionszulage in Höhe von EUR 40.677 ist in der Steuerbilanz zum 31. Dezember 2009 zu aktivieren. Damit überschreitet das Betriebsvermögen die maßgebliche Grenze von EUR 335.000 mit der Folge, dass ein Investitionsabzugsbetrag nicht gebildet werden darf.

Fazit und Folgen für die Praxis

Im aktuellen Urteil hat der BFH nur zur Behandlung der steuerfreien Investitionszulage im Rahmen des Investitionsabzugsbetrags entschieden. Diese Grundsätze dürften aber wohl auch für andere steuerfreie Einnahmen, wie beispielsweise Dividendenerträge nach § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG gelten, die dem Urteil folgend bei der Ermittlung der Betriebsgröße im Sinne von § 7g EStG miteinzubeziehen sein werden.

Grundsätzlich hängt der Anspruch auf einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG von der Erfüllung verschiedener Voraussetzungen ab, die sich im Laufe der Jahre durch Gesetzesänderungen immer wieder verändert haben. Bei der Prüfung, ob ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen werden kann, ist daher unbedingt auf die aktuell geltende Gesetzesfassung zu achten. Größengrenzen sind immer wieder zu beachten: So liegt in der aktuellen Gesetzesfassung die Betriebsvermögensgrenze bei bilanzierenden

Steuerpflichtigen bei EUR 235.000. Als Einstieg bieten sich die diesbezüglichen Ausführungen der Finanzverwaltung gemäß BMF-Schreiben vom 20. März 2017 (BMF IV C 6 – S 2139-b/07/10002-02) an.



Dr. Marie Luise Meyer,
Steuerberaterin,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf

Europarechtskonforme Auslegung des § 4 Nr. 8 lit. h) UStG führt zur Umsatzsteuerpflicht von Verwaltungsleistungen an Unterstützungskassen

BFH, Urteil vom 26. Juli 2017 – XI R 22/15

Hintergrund

Die Finanzverwaltung sieht seit dem BMF-Schreiben vom 18. Dezember 1997 Verwaltungsleistungen an Unterstützungskassen als steuerfrei i. S. d. § 4 Nr. 8 lit. h) UStG an. An dieser Sichtweise haben auch die erst kürzlich erfolgten Änderungen der Anwendungsregelungen durch das BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2017 nichts geändert (siehe hierzu [Artikel Seite 9](#)). Angesichts dieser langjährigen Praxis konnten Unterstützungskassen bislang davon ausgehen, dass Verwaltungsleistungen an sie von der Umsatzsteuer befreit sind. Mit dem Urteil vom 26. Juli 2017 hat der BFH diese Sichtweise nunmehr grundsätzlich in Frage gestellt. Nach der Auffassung des BFH fallen Verwaltungsleistungen an Unterstützungskassen unter Umständen wie denen des vorliegenden Falls nicht in den Anwendungsbereich der genannten Befreiungsvorschrift.

Sachverhalt

Dem Urteil lag ein eher untypischer Sachverhalt zugrunde. Denn Klägerin war eine Verwaltungsgesellschaft, die an Unterstützungskassen Verwaltungsleistungen und allgemeine Verwaltungstätigkeiten für die Unterstützungskassen (Leistungsprognosen und Finanzierungsstatus sowie versicherungsmathematische Gutachten und Berechnungen) erbrachte und die Verwaltungsleistungen selbst insgesamt als umsatzsteuerpflichtig qualifizierte, um insoweit vorsteuerabzugsberechtigt zu sein. Bei den Unterstützungskassen handelte es sich um gemischte Kassen, die sowohl durch Entgeltumwandlungen als auch ausschließlich vom Arbeitgeber finanziert wurden. Im Falle des Eintritts des Versorgungsfalls hat der Leistungsanwärter lediglich gegen das Trägerunternehmen einen Anspruch; ein Anspruch direkt gegen die Unterstützungskasse war aus Gründen der Erhaltung der Körperschaft- und Gewerbesteuerfreiheit der Unterstützungskasse ausgeschlossen.

Entscheidung des BFH

Der BFH beurteilte die Verwaltungsleistungen der Klägerin als nicht

umsatzsteuerfrei. Steuerfrei seien nach § 4 Nr. 8 lit. h) UStG die Verwaltung von Sondervermögen nach dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften, die Verwaltung von Sondervermögen nach dem InvG und die Verwaltung von Versorgungseinrichtungen i. S. d. VAG. Diese Steuerbefreiung beruhe auf Art. 13 Teil B d) Nr. 6 der RL 77/388/EWG. Danach befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiung sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, u. a. „die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften“.

Gemessen hieran war nach dem BFH die Steuerfreiheit zu versagen. § 4 Nr. 8 lit. h) UStG erfasse zwar nach dem Wortlaut „möglicherweise“ auch Verwaltungsleistungen, wie sie die Klägerin erbracht hat. Der Tatbestand der Vorschrift sei aber insoweit zu weit gefasst, als er den Kreis der möglichen Leistungsempfänger über das Verständnis in Art. 13 Teil B d) Nr. 6 der RL 77/388/EWG hinaus ausdehne.

Bei richtlinienkonformer Auslegung seien nur solche Verwaltungsleistungen von der Steuerbefreiungsvorschrift umfasst, die nach Art. 13 Teil B d) Nr. 6 der RL 77/388/EWG als Sondervermögen einzustufendes Vermögen verwalten. Dabei werde der Begriff des „Sondervermögens“ sowohl durch Unionsrecht als auch durch nationales Recht bestimmt. Hierbei habe der EuGH als steuerbefreites Sondervermögen i. S. d. RL, zum einen Organismen für gemeinsame Anlagen i. S. d. OGAW-RL und zum anderen Fonds angesehen, die zwar keine Organismen für gemeinsame Anlagen i. S. d. RL sind, jedoch dieselben Merkmale aufweisen. Entscheidend für die Abgrenzung seien die Risikotragung der Investoren und die Handlungspflicht des Arbeitgebers.

Nach diesem Verständnis sind Unterstützungskassen nicht als „Sondervermögen“ i. S. d. Art. 13 Teil B d) Nr. 6 der RL zu qualifizieren. Denn Unterstützungskassen seien zum einen kein Organismus für gemeinsame Anlagen i. S. d. OGAW-RL. Zum anderen seien sie auch nicht mit den Fonds, die Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren i. S. d. OGAW-RL darstellen, vergleichbar. Die Unterstützungskassen unterscheiden sich insbesondere in der Frage der Risikotragung von einem Sondervermögen. Denn die Arbeitnehmer haben gegen den Arbeitgeber einen vom Wert des in der Unterstützungskasse angelegten Kapitalvermögens unabhängigen und damit risikolosen Anspruch. Die Unterstützungskasse sei daher eher als Kapitalanleger für den Arbeitgeber tätig. Dem stehe auch nicht entgegen, dass zum Teil die Leistungen an die Unterstützungskassen durch Entgeltumwandlungen des Arbeitslohnes der Arbeitgeber erfolgten und damit ein Risiko hinsichtlich der späteren Versorgungsleistung vom Arbeitnehmer getragen wurde. Denn der Arbeitnehmer habe aufgrund der betriebsrentenrechtlichen Regelungen einen auch der Höhe nach bestimmten, vom Wert des angelegten Kapitalvermögens aber unabhängigen Versorgungsanspruch gegen den Arbeitgeber, der gerade nicht mehr mit dem Anlagerisiko einer Wertpapieranlage in einem Fonds vergleichbar sei.

Fazit und Folgen für die Praxis

Angesichts der Entscheidung des BFH stehen die Unterstützungskassen vor einer schwierigen Risikoabwägung im Hinblick auf die zukünftige Haftung für Umsatzsteuer. Derzeit sehen die Anwendungsregelungen der Finanzverwaltung bislang keine wie vom BFH entschiedene einschränkende Anwendung der Vorschrift vor. Ob und wie die Finanzverwaltung die Entscheidung des BFH in Zukunft umsetzt, ist zurzeit nicht absehbar. Eine erste Gelegenheit zur Änderung der Anwendungsregelungen hatte die Finanzverwaltung bereits durch das BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2017.

Die vom BFH im Urteil entwickelte Begründung könnte nicht nur auf Unterstützungskassen, sondern auch auf andere Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung bzw. andere Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen des Bundes und der Länder anwendbar sein. Sollte die Finanzverwaltung das Urteil über den Einzelfall hinaus anwenden wollen, könnte der Kreis der betroffenen Einrichtungen auch über die im Urteilsfall genannte Unterstützungskasse hinausgehen.



Marcus Mische,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf



Benedikt Jost,
Rechtsanwalt,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf

Notärztliche Betreuung von Sportveranstaltungen ist umsatzsteuerpflichtig

FG Köln, Urteil vom 3. Juli 2017 – 9 K 1147/16 EFG 2017, S. 710

Hintergrund

Die Tätigkeit eines niedergelassenen Arztes ist nach § 4 Nr. 14 lit. a) UStG umsatzsteuerfrei, wenn es sich bei dieser Tätigkeit um eine Heilbehandlung handelt, die der Diagnose, Behandlung oder Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dient oder zum Zwecke der Vorbeugung und des Schutzes der Gesundheit vorgenommen wird. Maßgeblich für die Umsatzsteuerfreiheit ist, dass die ärztliche Maßnahme einen therapeutischen Zweck hat und Teil eines konkreten, individuellen, der Heilbehandlung des jeweiligen Patienten dienenden Leistungskonzepts ist.

Offensichtlich ist die Nichtzugehörigkeit zu einem individuellen Heilbehandlungskonzept mit therapeutischem Zweck beispielsweise bei lehr- oder schriftstellerischen Tätigkeiten eines Arztes. Weniger of-

fensichtlich war dies im Fall von sog. Tumormeldungen für das Krebsregister. Hier hat der BFH die Umsatzsteuerfreiheit versagt (Urteil vom 9. September 2015, XI R 31/13), weil die Meldungen im konkreten Fall nicht der individuellen Heilbehandlung eines bestimmten Patienten, sondern der Krebsbekämpfung im Allgemeinen dienen.

Leistungen eines Arztes, die auf den ersten Blick mit einer Behandlung eines Patienten einhergehen, sind also nicht per se umsatzsteuerfreie Heilbehandlungsleistungen im definierten Sinn. Wird das Bereitstellen und Vorhalten von ärztlichen Leistungen gegen Vergütung geschuldet, besteht ebenso keine Umsatzsteuerfreiheit. Denn tatsächlich vergütet wird dann nicht die im Eventual-Fall erbrachte Heilbehandlung, sondern die Bereithaltung, zu der sich der Arzt verpflichtet hat.

In dem vorliegenden Fall war fraglich, ob das Bereitstellen notärztlicher Betreuungsleistungen auch dann nicht umsatzsteuerfrei ist, wenn der Arzt auf Sportveranstaltungen anwesend ist und die Teilnehmer beobachtet, um im Eventual-Fall notärztliche Leistungen zu erbringen.

Entscheidungssachverhalt

In dem vom FG Köln entschiedenen Fall erzielte der klageführende Arzt neben weiteren Umsätzen insbesondere auch Entgelte für den Bereitschaftsdienst bei Sport- und ähnlichen Veranstaltungen, für deren Erzielung tatsächliche notärztliche „Einsätze“ nicht vorausgesetzt waren. Zu den Aufgaben gehörte, den Veranstaltungsbereich im Vorfeld zu kontrollieren und die Verantwortlichen im Hinblick auf mögliche Gesundheitsgefährdungen zu beraten. Während der Veranstaltung sollte der Arzt bei kontinuierlichen Rundgängen frühzeitig Gefahren und gesundheitliche Probleme der anwesenden Personen erkennen. Bei Bedarf sollte er ärztliche Untersuchungen und Behandlungen von Patienten durchführen. Gegenüber dem Veranstalter abgerechnet wurden seitens des Arztes „notärztliche bzw. sanitätsdienstliche Betreuung“ nach Zeitaufwand.

Entscheidung des FG Köln

Das FG Köln entschied, dass die Umsätze aus der notärztlichen Betreuung der Veranstaltungen nicht der Steuerbefreiung für ärztliche Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 lit. a) UStG unterliegen. Denn die Leistung des Arztes bestehe darin, anwesend und einsatzbereit zu sein. Diese Verfügbarkeit diene nicht einem konkreten, individuell auf einen Patienten zugeschnittenen Heilbehandlungskonzept, da völlig offen sei, wer und ob überhaupt jemand eine Behandlung beanspruchen wird. Das Beobachten und Erkennen eines potentiellen Handlungsbedarfs durch die Anwesenheit des Arztes könnte zwar eine abweichende Beurteilung rechtfertigen, hierfür werde der Arzt jedoch nicht bezahlt. Vielmehr werde die Behandlung des Arztes im Falle eines konkreten Einsatzes gesondert vom Patienten (bzw. dessen Krankenversicherung) honoriert. Die gegenüber dem Veranstalter geschuldete Anwesenheit könne, da es sich um zwei isoliert zu betrachtende Hauptleistungen handle, auch nicht als Nebenleistung zur Heilbehandlungsleistung umsatzsteuerfrei sein.

Fazit und Folgen für die Praxis

Die Entscheidung des FG Köln ist nicht rechtskräftig. Unter dem Az. V R 37/17 wurde hiergegen Revision beim BFH eingelegt. Diese wurde durch das FG zugelassen, da nach dessen Auffassung die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung von notärztlichen Betreuungsleistungen auf Veranstaltungen höchstrichterlich ungeklärt sei. Gleich-gelagerte Fälle sollten daher mit Rechtsmitteln bis zu einer Entscheidung des BFH offen gehalten werden.

Neuartige Erkenntnisse sind aber vermutlich nicht zu erwarten. Maßgeblich für die Umsatzbesteuerung ist der Inhalt der vertraglichen Vereinbarungen. Dies zeigt das Urteil des FG Köln einmal mehr. Denn das FG Köln hätte zwar gelten lassen, dass das Patrouillieren und das Beobachten zum Zwecke des frühzeitigen Erkennens von Gesundheitsstörungen ärztliche Heilbehandlungen darstellen. Dies war jedoch – so das FG – nicht die vertraglich geschuldete und zu vergütende Leistung. Die der Umsatzsteuer zu unterwerfende entgeltliche Leistung war vielmehr allein die Verpflichtung des Arztes zur Anwesenheit bei der Veranstaltung.

Zu einer Umsatzsteuerfreiheit hätte man vor diesem Hintergrund dadurch kommen können, dass man den Arzt zur Erbringung ärztlicher Heilbehandlungen im Eventual-Fall verpflichtet und die mit einer tatsächlich vorgenommenen Behandlung im Zusammenhang stehende Vergütung aus dem System der PKV bzw. der GKV aus Gründen der erhöhten Leistungsbereitschaft durch einen Aufschlag angehoben hätte.



Teresa Werner,
Rechtsanwältin, Steuerberaterin,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf

3. Verwaltung

Änderung von § 4 Nr. 8 lit. h) UStG – Umsatzsteuerfreiheit von Fondsverwaltungsleistungen

BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2017, DStR 2017, S. 2812, III C 3 – S 7160-h/16/10001

Hintergrund

Zum 1. Januar 2018 ist das reformierte Investmentsteuergesetz in Kraft getreten. Danach wird künftig zwischen Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds unterschieden. Investmentfonds werden intransparent besteuert. Nur bei Spezial-Investmentfonds besteht nach wie vor die Möglichkeit einer transparenten Besteuerung.

Der Anwendungsbereich des Investmentsteuergesetzes wurde in

diesem Zuge grundlegend erweitert. Dies erfordert auch eine Anpassung der Regelungen zur Umsatzsteuerfreiheit von Fondsverwaltungsleistungen gemäß § 4 Nr. 8 lit. h) UStG.

Der Gesetzgeber hat sich insoweit dazu entschieden, den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung auf die Verwaltung von OGAW **und mit diesem vergleichbare AIF** sowie von Versorgungsreichtungen i. S. d. VAG zu beschränken.

Inhalt der neuen Verwaltungsanweisung

Mit dem neuen BMF-Schreiben werden die im Umsatzsteueranwendungserlass gemachten Ausführungen zu § 4 Nr. 8 lit. h) UStG ergänzt.

Im BMF-Schreiben wird zunächst klargestellt, dass Tätigkeiten im Zusammenhang mit der tatsächlichen Bewirtschaftung gehaltener Immobilien, insbesondere ihre Vermietung, die Verwaltung der bestehenden Mietverhältnisse, die Beauftragung Dritter mit Instandhaltungsmaßnahmen sowie deren Überwachung und Überprüfung **keine** steuerbefreiten Tätigkeiten darstellen.

Weiterhin wird erläutert unter welchen Voraussetzungen die Finanzverwaltung von einem OGAW **vergleichbaren AIF** ausgeht.

Dies soll im Fall der folgenden grundsätzlich kumulativ zu erfüllenden Kriterien der Fall sein:

- die AIF unterliegen einer vergleichbaren besonderen staatlichen Aufsicht;
- die AIF sprechen den gleichen Anlegerkreis an;
- die AIF unterliegen den gleichen Wettbewerbsbedingungen (unterliegen vergleichbaren Pflichten und Kontrollen);
- die AIF haben Anteilsrechte an mehrere Anleger ausgegeben;
- der Ertrag der Anlage hängt von den Ergebnissen der Anlage ab, die die Verwalter im Laufe des Zeitraums, in dem die Anteilsinhaber diese Anteilsrechte innehaben, getätigt haben;
- die Anteilsinhaber haben Anrecht auf die vom AIF erzielten Gewinne und auf den Gewinn infolge einer Wertsteigerung ihres Anteils und tragen das Risiko, das mit der Verwaltung des darin gesammelten Vermögens einhergeht;
- die Anlage des gesammelten Vermögens erfolgt nach dem Grundsatz der Risikomischung zum Zwecke der Risikostreuung. Hierbei sind die Anlagenfristen des KAGB zu beachten.

Während bei Investmentfonds sämtliche Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, brauchen inländische Spezial-Investmentfonds mit festen Anlagebedingungen i. S. d. § 284 KAGB sowie vergleichbare EU-Investmentvermögen und ausländische AIF die Voraussetzungen der Nr. 2 bis 4 **nicht** zu erfüllen.

Im Ergebnis eröffnet damit die Ausprägung als Spezial-Investmentfonds die Möglichkeit, unter erleichterten Bedingungen von der Umsatzsteuerfreiheit zu profitieren.

Auswirkungen für die Praxis

Die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 8 lit. h) UStG greift nunmehr nur, wenn es sich um einen OGAW oder einen diesem vergleichbaren AIF handelt. Insofern ist nunmehr bei Fondsverwaltungsleistungen für einen AIF stets zu prüfen, ob es sich anhand der vorgenannten Kriterien um einen vergleichbaren AIF handelt.

Hierbei kann es von Vorteil sein, wenn es sich bei dem verwalteten Fonds um einen Spezial-Investmentfonds handelt. Dieser Aspekt sollte daher bereits bei der Auflage von Fonds berücksichtigt werden.



Jan Mohrmann,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Frankfurt

Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern an Arbeitnehmer in Leasingfällen

BMF-Schreiben vom 17. November 2017 – BStBl I 2017, S. 1546

Hintergrund

Eine an Beliebtheit zunehmende Vorteilsgewährung von Arbeitgebern stellt die Überlassung von geleasteten (Elektro-)Fahrrädern an Arbeitnehmer dar. Hier zeichnen sich in der Praxis regelmäßig folgende Vertragskonstellationen ab:

- Der Arbeitgeber schließt einen Rahmenvertrag mit einem Anbieter, der regelmäßig die gesamte Abwicklung der Leasingfälle betreut.
- Es werden sodann Einzelleasingverträge zwischen dem Arbeitgeber (Leasingnehmer) und einem Leasinggeber über die (Elektro-)Fahrräder mit einer Laufzeit von 36 Monaten abgeschlossen.
- Parallel erfolgt ein Nutzungsüberlassungsvertrag zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer hinsichtlich des entsprechenden (Elektro-)Fahrrads für die gleichlautende Dauer unter Gewährung der privaten Nutzung.
- Gleichzeitig wird der Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers dergestalt verändert, dass einvernehmlich das künftige Gehalt des Arbeitnehmers für die Dauer der Nutzungsüberlassung um einen festgelegten Betrag – zumeist in Höhe der Leasingraten – im Wege der Gehaltsumwandlung herabgesetzt wird.
- Nach Ablauf der Leasingdauer erhält der Arbeitnehmer in der Regel das Recht, das (Elektro-)Fahrrad zu einem Restwert zu erwerben.

Zu der Besteuerung dieser Vorteile auf Ebene der Arbeitnehmer hat das BMF nunmehr mit Schreiben vom 17. November 2017 Stellung genommen.

Inhalt der Verwaltungsanweisung

Grundsätzlich gilt, dass sämtliche Vorteile in Geld oder Geldeswert, die mittelbar oder unmittelbar aus einem Dienstverhältnis erzielt werden, zu Arbeitslohn führen. Deswegen ist auch die Nutzungsüberlassung der (Elektro-)Fahrräder sowie deren verbilligter Erwerb als geldwerter Vorteil des Arbeitnehmers zu qualifizieren. Die Frage der Bewertung der Vorteile ist indes anhand der tatsächlichen Ausgestaltung der Leasingfälle festzumachen. Ist der Leasinggegenstand dem Arbeitgeber zuzurechnen, kommt dem Arbeitnehmer der Nutzungsvorteil aus der Überlassung zugute. Gelangt man jedoch zu dem Ergebnis, dass der Arbeitnehmer zivilrechtlich Leasingnehmer ist, stellen ausschließlich die vergünstigten Leasingkonditionen den geldwerten Vorteil dar.

Nutzungsüberlassung des (Elektro-)Fahrrads durch den Arbeitgeber

Eine Zuwendung eines Nutzungsvorteils des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Anspruch auf die Überlassung des (Elektro-)Fahrrads aus dem Arbeitsvertrag oder einer anderweitigen arbeitsrechtlichen Regelung durch mit Wirkung für die Zukunft vereinbarte Gehaltsumwandlung resultiert. Voraussetzung hierfür ist, dass der Arbeitnehmer auf einen Teil seines Barlohns wirksam verzichtet und stattdessen das Nutzungsrecht an dem (Elektro-)Fahrrad erhält.

Gleiches gilt für Fallkonstellationen, in denen der Arbeitnehmer von vornherein arbeitsvertraglich als Vergütungsbestandteil die Nutzungsmöglichkeit eines (Elektro-)Fahrrads zugesichert bekommt oder ihm eine solche im Rahmen einer Gehaltserhöhung zugestanden wird.

Entscheidendes Kriterium für die Beurteilung der geldwerten Vorteile aus dem Leasingvertrag ist ferner, wer zivilrechtlich Leasingnehmer ist. Eine Nutzungsüberlassung an den Arbeitnehmer kann im steuerlichen Sinne nur dann gegeben sein, wenn dem Arbeitgeber der zu überlassende Leasinggegenstand zuzurechnen ist.

Lohnsteuerliche Behandlung der Nutzungsüberlassung des (Elektro-)Fahrrads

Handelt es sich bei dem (Elektro-)Fahrrad verkehrsrechtlich um ein Kraftfahrzeug, ist die Bewertung nach den Grundsätzen der PKW-Besteuerung durchzuführen (§§ 8 Abs. 2 S. 2 bis 5, 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG). Von einem Kraftfahrzeug in diesem Sinne ist auszugehen, wenn der Motor der (Elektro-)Fahrräder Geschwindigkeiten von mehr als 25 Kilometern pro Stunde unterstützt.

Sofern ein (Elektro-)Fahrrad diese Kriterien nicht erfüllt, ist der monatliche Nutzungsvorteil grundsätzlich mit einem Prozent der auf volle hundert Euro abgerundeten Bruttopreisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads zu bemessen.

Lohnsteuerliche Behandlung der Übereignung des (Elektro-)Fahrrads

Der verbilligte Erwerb des (Elektro-)Fahrrads am Ende der Leasinglaufzeit führt regelmäßig zu Arbeitslohn von dritter Seite. Für die Bewertung des geldwerten Vorteils ist grundsätzlich auf den um übliche

Preisnachlässe geminderten Endpreis am Abgabeort i. S. d. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG abzüglich der geleisteten Zahlung abzustellen.

Aus Vereinfachungsgründen kann der übliche Endpreis am Abgabeort mit 40 Prozent der auf volle hundert Euro abgerundeten unverbindlichen Bruttopreisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads bewertet werden.

Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b Abs. 1 EStG

Der Vorteil aus der Übereignung des (Elektro-)Fahrrads zum Ende der Leasingdauer kann grundsätzlich durch den Zuwendenden mittels Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG abgegolten werden. Die erforderliche Zusätzlichkeitsvoraussetzung ist regelmäßig erfüllt, wenn neben dem Leasinggrundgeschäft mit dem Arbeitgeber die unmittelbare Erwerbsmöglichkeit des Arbeitnehmers tritt.

In diesem Kontext ist jedoch zu beachten, dass der Zuwendende nicht der Arbeitgeber, sondern – je nach Ausgestaltung – exemplarisch der Leasinggeber, der Dienstleister oder die Verwertungsgesellschaft sind.

Als Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung der Einkommensteuer kommen unter anderem der gemeine Wert des hingegebenen (Elektro-)Fahrrads oder wahlweise 40 Prozent der auf volle hundert Euro abgerundeten unverbindlichen Bruttopreisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads, jeweils abzüglich der geleisteten Kaufpreiszahlung des Arbeitnehmers, in Betracht.

Bedeutung für die Praxis

Die Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern an Arbeitnehmer in Leasingfällen kann unter den Gesichtspunkten der Elektromobilität sowie der Umweltfreundlichkeit sowohl während der Nutzung als auch der verbilligten Erwerbsmöglichkeit zum Ende der Laufzeit ein geeignetes Mittel sein, den Arbeitnehmern Vorteile zuzuwenden.

Die neueste Verwaltungsanweisung stellt unter Kombination der Grundsätze mehrerer BMF-Schreiben und gleichlautender Ländererlasse einen Fahrplan für die steuerliche Beurteilung der jeweiligen geldwerten Vorteile dar.

Ob und inwieweit eine Pauschalierung des Vorteils aus dem verbilligten Erwerb durch den Zuwendenden durchgeführt wird, kann nicht valide abgeschätzt werden. Den Arbeitnehmern sollte im Rahmen derartiger Konstellationen jedenfalls aufgezeigt werden, dass sie durch einen günstigen Erwerb geldwerte Vorteile von dritter Seite erhalten.



Daniel Hermes, LL.M.,
Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Düsseldorf

Hinweise

Dieser Newsletter erscheint vierteljährlich für das jeweils abgelaufene Quartal. Er kann per E-Mail bestellt oder abbestellt werden (Bitte E-Mail mit Betreff „Bestellen“ oder „Abbestellen“ an **Tax-Newsletter@bblaw.com**). Sie können dem Erhalt des Newsletters auch gegenüber BEITEN BURKHARDT widersprechen.

Dieser Newsletter enthält lediglich allgemeine steuerliche Informationen und Hinweise zu bestimmten, von Herausgeber, Redaktion und Autoren ausgewählten Themen. Die steuerliche Behandlung im konkreten Einzelfall kann von der Darstellung abweichen. Die in diesem Newsletter dargestellten Informationen und Hinweise ersetzen daher nicht eine Beratung in Bezug auf den konkreten Einzelfall und sind nicht dazu bestimmt, ohne eine solche Beratung als Grundlage für Entscheidungen zu dienen.

Herausgeber, Redaktion und Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen und Hinweise dieses Newsletters; sie übernehmen auch keine Verpflichtung für deren nachfolgende Aktualisierung.

Dieser Newsletter unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Die kommerzielle Nutzung oder Verwertung dieses Newsletters (oder von Teilen davon), insbesondere jede Einbindung in andere Newsletter oder Internetseiten, bedarf der vorherigen Zustimmung des Herausgebers.

Impressum

BEITEN BURKHARDT Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
(Herausgeber)
Ganghoferstraße 33, D-80339 München
AG München HR B 155350/USt.-Idnr: DE-811218811

Weitere Informationen (Impressumsangaben) unter:
<https://www.beiten-burkhardt.com/de/hinweise/impressum>

Redaktion (verantwortlich)

Dr. Malte Strüber

Ihre Ansprechpartner

Berlin • Kurfürstenstraße 72-74 • 10787 Berlin
Dr. Malte Strüber, Rechtsanwalt/Steuerberater
Malte.Strueber@bblaw.com • Tel.: +49 30 26471-262

Düsseldorf • Cecilienallee 7 • 40474 Düsseldorf
Helmut König, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Helmut.Koenig@bblaw.com • Tel.: +49 211 518989-117

Frankfurt am Main • Mainzer Landstraße 36
60325 Frankfurt am Main
Dr. Rudolf Mikus, Rechtsanwalt/Steuerberater
Rudolf.Mikus@bblaw.com • Tel.: +49 69 756095-481

Hamburg • Neuer Wall 72 • 20354 Hamburg
Sebastian Zajons, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer
Sebastian.Zajons@bblaw.com • Tel.: +49 40 688745-0

München • Ganghoferstraße 33 • 80339 München
Dr. Michael Hils, Rechtsanwalt/Steuerberater
Michael.Hils@bblaw.com • Tel.: +49 89 35065-1352



Weitere interessante Themen und Informationen zum Steuerrecht finden Sie in unserem Onlinebereich.



BEIJING • BERLIN • BRÜSSEL • DÜSSELDORF • FRANKFURT AM MAIN
HAMBURG • MOSKAU • MÜNCHEN • ST. PETERSBURG

WWW.BEITENBURKHARDT.COM