

STEUERRECHT

Newsletter

Inhalt

I. Kurzmitteilungen

Seite 1

II. Im Blickpunkt

Seite 4

1. Gesetzgebung

Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens: BT-Drs. 18/7457 vom 03.02.2016

Seite 4

2. Rechtsprechung

Personengesellschaften als Organgesellschaften – BFH ändert Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Seite 6

Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke?

BFH legt Zinsschranke dem BVerfG vor: BFH, Beschluss vom 14.10.2015, I R 20/15

Seite 8

Anforderungen an die berufliche Tätigkeit im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG (Opt-out aus der Abgeltungsteuer): BFH, Urteil vom 25.08.2015, VIII R 3/14

Seite 9

3. Verwaltung

Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b) UStG für die Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter Krebstherapien: Entwurf eines BMF-Schreibens vom 16.12.2015 zum BFH-Urteil vom 24.09.2014

Seite 10

Hinweise und Impressum

Seite 13

I. Kurzmitteilungen

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

1. Gesetzgebung

Das **Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG)** wurde am 05.04.2016 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. I 2016, 518). Das Gesetz setzt die **berufs- und aufsichtsrechtlichen Teile der EU-Abschlussprüferreform** um und soll das Vertrauen der Anleger in die Ordnungsgemäßheit und Zuverlässigkeit der Unternehmensabschlüsse stärken und die Wirksamkeit und Transparenz der Aufsicht erhöhen.

Das **Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung von Jersey über die Zusammenarbeit in Steuersachen und über die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei bestimmten Einkünften vom 07.05.2015** (BStBl. I 2016, 273) ist am 30.01.2016 in Kraft getreten.

Das **Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik der Philippinen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 09.09.2013** (BStBl. I 2016, 252) ist am 18.12.2015 in Kraft getreten.

Das **Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 12.04.2012** (BStBl. I 2016, 75) ist am 01.12.2015 in Kraft getreten.

Die EU-Kommission hat am 07.04.2016 einen **Aktionsplan zur Modernisierung des EU-Mehrwertsteuersystems** vorgestellt. Der Aktionsplan umfasst u. a. zentrale Grundsätze für ein künftiges einheitliches europäisches Mehrwertsteuersystem sowie Vorschläge für kurzfristige Maßnahmen zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug.

Der Bundestag hat am 17.03.2016 das **Abschlussprüferreformgesetz (AReG)** verabschiedet. Das Gesetz dient der Umsetzung der überarbeiteten EU-Abschlussprüferrichtlinie sowie der Ausführung der entsprechenden Vorgaben der EU-Abschlussprüferverordnung. Neben verschärften Vorgaben für die Durchführung der Abschlussprüfung, z. B. eine **Pflicht zur externen Rotation des Abschlussprüfers**, sieht das AReG auch für die **Besetzung und die Aufgaben von Aufsichtsräten** Neuerungen vor.

Die Bundesregierung hat am 24.02.2016 den Gesetzentwurf zur Reform der Investmentbesteuerung, das **Investmentsteuerreform-**



STEUERRECHT

gesetz (InvStRefG), vorgelegt. Kern der Neuregelung ist die Einführung eines intransparenten (abschirmenden) Besteuerungssystems für Investmentfonds. Für Spezial-Investmentfonds, die grundsätzlich nur institutionellen Anlegern offen stehen, soll weiterhin das semitransparente Besteuerungssystem gelten.

Die Bundesregierung hat am 03.02.2016 den **Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus** vorgelegt. Mit der Einführung einer zeitlich befristeten Sonderabschreibung (§ 7b EStG-E) soll die Schaffung neuer Mietwohnungen im unteren und mittleren Preissegment in ausgewiesenen Fördergebieten steuerlich gefördert werden.

Das BMF hat am 18.03.2016 den **Referentenentwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen** sowie den **Referentenentwurf einer Technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen** veröffentlicht. Das Gesetz soll dazu dienen, Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, z. B. Kassenaufzeichnungen, zu verhindern und die Unveränderbarkeit von digitalen Grundaufzeichnungen sicherstellen.

2. Rechtsprechung

Der EuGH hat mit Urteil vom 14.04.2016 (C-522/14) entschieden, dass **Auskunftsverlangen nach § 33 ErbStG an Zweigstellen deutscher Banken** in einem anderen Mitgliedsstaat, in dem das Bankgeheimnis eine solche Mitteilung grundsätzlich verbietet, **nicht gegen die Niederlassungsfreiheit** verstoßen.

Das EuG hat mit Urteilen vom 04.02.2016 (T-287/11, T-620/11) die **Sanierungsklausel** des § 8c Abs. 1a KStG als eine **unionsrechtswidrige Beihilfe** qualifiziert.

Das BVerfG hat mit Beschluss vom 15.02.2016 (1 BvL 8/12) eine Vorlage des FG Hamburg zur **Verfassungsmäßigkeit der Hinzu-rechnung von Miet- und Pachtzinsen als unzulässig** verworfen.

Das BVerfG hat mit Beschluss vom 15.12.2015 (2 BvL 1/12) entschieden, dass „**Treaty Overrides**“, d. h. das Überschreiben der Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens durch ein innerstaatliches Gesetz, **verfassungsrechtlich zulässig** sind.

Der BFH hat mit Urteil vom 24.02.2016 (VII R 7/15) entschieden, dass für die als **Umspann- und Leitungsverluste** geltend gemachten Strommengen eines stromerzeugenden Unternehmens **keine Stromsteuer durch Entnahme** aus dem Versorgungsnetz entsteht.

Der BFH hat sich mit Urteil vom 20.01.2016 (II R 40/14) zum **Verhältnis einer verdeckten Einlage zur Schenkungsteuer** geäußert. Danach kann der Erwerb einer Kapitalgesellschaft durch eine verdeckte Einlage nicht zugleich als Erwerb durch freigebige Zuwendung gewertet werden.

Der BFH hat mit Beschluss vom 17.12.2015 (XI B 84/15) entschieden, dass **ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Vertrauensschutzkonzeptes bei Bauleistungen nach § 27 Abs. 19 UStG** bestehen und Aussetzung der Vollziehung gewährt (siehe dazu auch [Tax Newsletter Oktober 2015](#) und [Tax Newsletter Juli 2015](#)).

Der BFH hat mit Urteil vom 16.12.2015 (XI R 52/13) entschieden, dass die **Unterbringung und Verpflegung der Begleitpersonen von Patienten** gegen gesondertes Entgelt **umsatzsteuerpflichtig** sind.

Der BFH hat mit Urteil vom 01.12.2015 (IX R 42/14) entschieden, dass **nachträgliche Schuldzinsen** auch nach einer **nicht steuerbaren Veräußerung** einer zur Vermietung bestimmten Immobilie als Werbungskosten geltend gemacht werden können, sollte die Darlehensverbindlichkeit nicht durch den Veräußerungserlös getilgt werden können.

Der BFH hat mit Urteil vom 01.12.2015 (IX R 18/15) entschieden, dass der **Abzug von Kosten für Fahrten zu einem Vermietungsobjekt** auch im Rahmen der **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** auf die **Entfernungspauschale** beschränkt ist, wenn sich an diesem Objekt der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaften und auf Überschusserzielung angelegten Vermietungstätigkeit befindet.

Der BFH hat mit Urteil vom 25.11.2015 (II R 18/14) entschieden, dass der Abschluss von **Treuhandverträgen** eine grunderwerbsteuerbare **mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands** i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG zur Folge haben kann.

Der BFH hat mit Urteil vom 11.11.2015 (I R 57/13) entschieden, dass bei der Prüfung der **10-Prozent-Grenze** für eine **schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung** im Rahmen der Zinsschranke (Rückausnahme zum sog. Eigenkapital- und Konzernvergleich) Vergütungen für Fremdkapital der **einzelnen qualifiziert beteiligten Gesellschafter nicht zusammenzurechnen** sind.

Der BFH hat mit Urteil vom 11.11.2015 (V R 8/15) entschieden, dass der Gesellschafter einer noch zu gründenden GmbH im Hinblick auf eine beabsichtigte Unternehmenstätigkeit der GmbH nur dann zum **Vorsteuerabzug** berechtigt ist, wenn der Leistungsbezug durch den Gesellschafter bei der GmbH zu einem **Investitionsumsatz** führen soll. Der BFH wendet sich damit gegen die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung.

Der BFH hat mit Urteil vom 03.11.2015 (VII R 62/13) entschieden, dass eine **Ärzte-GbR insgesamt gewerbliche Einkünfte** erzielt, wenn die GbR auch Vergütungen aus ärztlichen Leistungen vereinnahmt, die in nicht unerheblichem Umfang **ohne leitende und eigenverantwortliche Beteiligung** der Mitunternehmer-Gesellschafter erbracht werden.

Das FG Hessen hat mit Urteil vom 10.02.2016 (4 K 1684/14) entschieden, dass eine **Anrechnung von Kapitalertragsteuer** bei



außerbörslichem Erwerb von Aktien vor dem Dividendenbeschlussstag **cum Dividende** und verspäteter Belieferung mit Aktien **ex Dividende** nicht möglich ist.

Das FG Köln hat mit Urteil vom 14.01.2016 (13 K 1398/13) entschieden, dass Gemeinden auch dann nicht gegen die **Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrages** eines in ihrem Gemeindegebiet ansässigen Unternehmens klagen können, wenn durch die Herabsetzung die **finanzielle Handlungsfähigkeit** der Kommune gefährdet wird.

Das FG Hamburg hat mit Urteil vom 25.11.2015 (2 K 258/14) entschieden, dass ein **Verlust aus der Veräußerung eines unentgeltlich erworbenen Anteils an einer Kapitalgesellschaft** steuerlich zu berücksichtigen ist, wenn der Rechtsvorgänger den Anteil mit Einkünfteerzielungsabsicht erworben und gehalten hat.

Das FG Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 25.06.2015 (3 K 2419/14) entschieden, dass eine **Außenprüfung** bei einem Steuerpflichtigen nicht ausschließlich zur **Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse Dritter** durchgeführt werden darf.

3. Verwaltung

Der Bundesrat hat am 18.03.2016 den **Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 (KStR 2015)** (BStBl. I 2016, Sonder-Nr. 1/2016, 2) zugestimmt. Die KStR dienen dazu, Zweifels- und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung zu behandeln und sollen eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleisten. Die KStR 2015 sind von der Finanzverwaltung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 anzuwenden.

Das BMF hat mit Schreiben vom 20.04.2016 das BMF-Schreiben „Einzelfragen zur Abgeltungsteuer“ vom 18.01.2016 geändert und ergänzt. Die Änderungen betreffen die **Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug** nach § 44a Abs. 6 EStG bei gebündelter Vermögensanlage für **rechtlich unselbstständige Stiftungen der Kommunen**.

Das BMF hat mit Schreiben vom 19.04.2016 zur Anwendung der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG hinsichtlich der **Änderung im Bereich der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts durch das Steueränderungsgesetz 2015** Stellung genommen. Das BMF stellt klar, dass die bisher bestehenden Regelungen zur Unternehmereigenschaft im Kalenderjahr 2016 weitergelten. Die Neuregelung des § 2b UStG ist frühestens ab dem 01.01.2017 anzuwenden. Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann dem Finanzamt gegenüber jedoch einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem 01.01.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet. Das BMF-Schreiben erläutert außerdem die **Vorgaben für eine sog. Optionserklärung**.

Das BMF hat mit Schreiben vom 11.04.2016 den **Vorläufigkeitskatalog im Hinblick auf anhängige Musterverfahren aktualisiert**. Unter anderem wird der Vorläufigkeitsvermerk zur **Besteuerung der Einkünfte aus Leibrenten mit sofortiger Wirkung aufgehoben**, nachdem das BVerfG drei gegen die Neuregelung der Rentenbesteuerung gerichtete Verfassungsbeschwerden nicht zur Entscheidung angenommen hat.

Das BMF hat mit Schreiben vom 07.04.2016 (DStR 2016, 873) zur **Verlängerung des Bestandsschutzes für Investmentvermögen i. S. d. InvStG in der am 21.07.2013 geltenden Fassung** Stellung genommen. Danach wird im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung im Investmentsteuerreformgesetz der Bestandsschutz nach § 22 Abs. 2 S. 1 InvStG bis zum 31.12.2017 verlängert.

Das BMF hat mit Schreiben vom 30.03.2016 (DStR 2016, 811) entschieden, die BFH-Urteile vom 17.12.2014 (I R 23/13) und vom 24.06.2015 (I R 29/14) zur **Sperrwirkung des abkommensrechtlichen „dealing at arm's length“-Grundsatzes gegenüber sog. Sonderbedingungen** über die entschiedenen Einzelfälle hinaus nicht anzuwenden.

Das BMF hat mit Schreiben vom 15.03.2016 (DStR 2016, 755) das BMF-Schreiben vom 29.06.2015 aufgehoben und die Verwaltungsauffassung zur **Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen** neu geregelt.

Das BMF hat am 14.03.2016 den **Entwurf eines BMF-Schreibens zur Betriebsstättengewinnaufteilung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa)** veröffentlicht und eine Verbandsanhörung eingeleitet. Eine Veröffentlichung des BMF-Schreibens ist für die zweite Hälfte des Jahres 2016 geplant.

Das BMF hat mit Schreiben vom 14.03.2016 die **gemeinsame Positivliste der BMF-Schreiben und gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder** veröffentlicht. Die nicht in der Positivliste aufgeführten Schreiben bzw. Erlasse werden für Steuertatbestände, die nach dem 31.12.2014 verwirklicht wurden, aufgehoben.

Das BMF hat mit Schreiben vom 04.03.2016 (BStBl. I 2016, 277) das BMF-Schreiben vom 01.11.2013 zu den **Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen** geändert und ergänzt.

Das BMF hat mit Schreiben vom 02.03.2016 (BStBl. I 2016, 287) die **Regelungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses zur Behandlung des Bestelleintritts in Leasingfällen** geändert.

Das BMF hat am 16.02.2016 die **Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück** aktualisiert.

Das BMF hat mit Schreiben vom 16.02.2016 zum **Vorsteuer-Vergütungsverfahren bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen** Stellung genommen (BStBl. I 2016, 239).



STEUERRECHT

Das BMF hat mit Schreiben vom 19.01.2016 (BStBl. I 2016, 76) über den **Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommenverhandlungen** informiert.

Das BMF hat mit Schreiben vom 18.01.2016 (BStBl. I 2016, 85) das BMF-Schreiben „**Einzelfragen zur Abgeltungsteuer**“ geändert und neu veröffentlicht.

Die obersten Finanzbehörden der Bundesländer haben mit gleichlautenden Erlassen vom 03.03.2016 (BStBl. I 2016, 280) zur Anwendung der neueren BFH-Rechtsprechung in Bezug auf die **Steuerbefreiung für den Erwerb eines Familienheims von Todes** wegen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b und 4c ErbStG Stellung genommen.

Die obersten Finanzbehörden der Bundesländer haben mit gleichlautenden Erlassen vom 01.03.2016 (BStBl. I 2016, 282) zur Durchführung der gesonderten Feststellung nach § 17 GrEStG Stellung genommen. Dies betrifft u. a. Fälle, in denen **ein Rechtsvorgang mehrere Grundstücke aus verschiedenen Finanzamtsbezirken** erfasst sowie **Umwandlungsfälle**.

Die OFD Niedersachsen hat mit Verfügung vom 07.04.2016 zur **Pfändbarkeit von Miet- und Pachtzinsforderungen sowie von Kautionen** Stellung genommen.

Die OFD Frankfurt a. M. hat mit Verfügung vom 07.03.2016 zum **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei Krankenhäusern** Stellung genommen. Die Verfügung erläutert die steuerliche Beurteilung verschiedener **zusätzlicher Leistungen** der Krankenhäuser.

Die OFD Niedersachsen hat mit Verfügung vom 19.02.2016 zu den **umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen bei der Abgabe von Startpaketen im Mobilfunkbereich** und bei der **Abgabe von Zahlkarten** Stellung genommen.

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat mit Verfügung vom 11.01.2016 zur **ertragsteuerlichen Beurteilung von Blockheizkraftwerken** Stellung genommen.

Wesentliche Aspekte sind die Schaffung der Möglichkeit zur überwiegend automationsgestützten Bearbeitung von Steuererklärungen durch ein Risikomanagementsystem sowie die Einführung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsaspekten bei den finanzbehördlichen Ermittlungsgrundsätzen. Der zunehmenden Digitalisierung und der Ressourcenknappheit innerhalb der Verwaltung soll durch verschiedenartige Maßnahmen Rechnung getragen werden.

Eine Auswahl angedachter Reformvorhaben wird nachfolgend vorgestellt:

Unterstützung des örtlich zuständigen Finanzamtes

Durch die Einführung eines § 29a AO-neu soll die rechtliche Möglichkeit geschaffen werden, das örtliche zuständige Finanzamt bei der Erfüllung der Aufgaben im Besteuerungsverfahren auf Anweisung einer vorgesetzten Finanzbehörde durch ein anderes Finanzamt unterstützen zu lassen.

Diese Vorgehensweise könnte möglicherweise dafür sorgen, Bearbeitungsrückstände innerhalb der Behörde abzubauen und eine zeitnahe Bearbeitung von Steuererklärungen zu gewährleisten. Arbeitsspitzen könnten im Interesse einer zeitnahen Veranlagung bei Bedarf ausgeglichen werden.

Für den Fall einer Verabschiedung bleibt jedoch abzuwarten, ob und wie die Verwaltung von dieser Möglichkeit Gebrauch machen wird. Fraglich ist überdies, ob durch die Verlagerung der Bearbeitung eine Anonymisierung einhergehen würde. Steuerfälle könnten jährlich durch andere Bearbeiter verschiedener Finanzämter veranlagt werden.

Untersuchungsgrundsatz

Weitreichende Folgen für das Besteuerungsverfahren könnten sowohl die Einführung eines Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes als auch die gesetzliche Implementierung des Risikomanagementsystems entfalten.

Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit

Der in § 88 AO verankerte Untersuchungsgrundsatz soll dahingehend flexibilisiert werden, dass für die Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen künftig auch die Merkmale Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden können.

Der Gesetzgeber möchte ausweislich der Gesetzesbegründung erreichen, dass umfangreiche steuerliche Ermittlungen unter anderem auch von der Abwägung des Arbeitsaufwands und den daraus resultierenden steuerlichen Ergebnissen abhängig gemacht werden.

Die Finanzverwaltung soll dadurch in die Lage versetzt werden, künftig in Ermangelung zu erwartender steuerlicher Auswirkungen

II. Im Blickpunkt

1. Gesetzgebung

Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

BT-Drs. 18/7457 vom 3. Februar 2016

Hintergrund

Die Bundesregierung hat einen Gesetzesentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vorgelegt.



in Anbetracht des zu investierenden Personalaufwands Ermittlungen zu unterlassen. Im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens wird der Gesetzgeber dabei im Auge behalten müssen, dass die unbestimmten Begriffe der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit vor dem Hintergrund knapper Personalressourcen in der Finanzverwaltung nicht zulasten der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gehen können.

Risikomanagementsysteme

Der Rahmen für ein bereits flächendeckend angewendetes Risikomanagementverfahren soll nunmehr auch gesetzlich verankert werden: Zur Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung von Steuern soll den Finanzbehörden die Option eingeräumt werden, automationsgestützte Systeme einzusetzen. Auch in diesem Kontext soll somit der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung stärker Berücksichtigung finden. Es ist vorgesehen, dass das Risikomanagement u. a. folgende Mindestanforderungen erfüllt: Zufallsauswahlen einer hinreichenden Anzahl von Fällen soll die persönliche Prüfung von Amtsträgern in einem gewissen Grad gewährleisten. Relevante Prüfungsfälle (erhöhte Risiken) sollen als solche maschinell erkannt und einer persönlichen Überprüfung zugeführt werden. Überdies soll es Amtsträgern ermöglicht werden, eine umfassende persönliche Prüfung des Steuerfalles vorzusehen. Durch regelmäßige Überprüfungen der Risikomanagementsysteme soll darüber hinaus deren Eignung/Zielerfüllung fortlaufend evaluiert werden. Zur Vermeidung von Umgehungen und Ausnutzen der Kriterien ist vorgesehen, dass Einzelheiten der Risikomanagementsysteme nicht veröffentlicht werden dürfen.

Durch die gesetzliche Normierung derartiger Systeme wird eine rechtliche Legitimation der – ohnehin bereits flächendeckend angewandten – Risikomanagementsysteme beabsichtigt. Der Fokus des Besteuerungsverfahrens soll überwiegend bei tatsächlich prüfungsrelevanten Fällen liegen. Zur Erreichung dieses Zwecks soll eine Vielzahl der Steuerfälle nach beanstandungsloser Prüfung durch die Risikomanagementsysteme maschinell verarbeitet werden, sodass freie Personalkapazitäten für risikobehaftete Fälle eingesetzt werden können.

Auch insoweit birgt der Gesetzesentwurf die Gefahr, dass bei entsprechender Verabschiedung des Gesetzes Personaldefizite in der Finanzverwaltung zulasten der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gehen. Die Implementierung des Wirtschaftlichkeitsgedankens in die Risikomanagementsysteme ist ebenfalls als kritisch zu erachten. Dem demografischen Wandel sowie Einsparungsmaßnahmen der öffentlichen Hand geschuldet, dürfte die konsequente Umstellung der sog. Massenveranlagung hin zu einem überwiegend automationsgestützten Verfahren indes in einem gewissen Umfang unerlässlich sein.

Steuererklärungen und Verspätungszuschlag

Verlängerung der Abgabefrist

Steuerlich beratene Steuerpflichtige sollen nach § 149 Abs. 3 AO eine generelle Abgabefrist bis zum 28. Februar (unter Umständen 31. Juli bei Land- und Forstwirten) des Zweitfolgejahres erhalten.

Allerdings werden darüber hinaus vielfältige Möglichkeiten von Vorweganforderungen vorgesehen. Insoweit müssten Steuererklärungen mit einer Frist von drei Monaten ab der Anordnung der früheren Abgabe eingereicht werden. Neben katalogisierten Kriterien für eine derartige Vorweganforderung soll darüber hinaus eine Zufallsauswahl geschaffen werden; Ermessensüberlegungen werden insoweit völlig in den Hintergrund gedrängt.

Überdies ist vorgesehen, dass die Möglichkeit der Fristverlängerung über den vorstehend bezeichneten Zeitpunkt hinaus (also auch im Falle der Vorweganforderung) nur noch bei nicht verschuldeten Fristversäumnissen bestehen soll.

Die generelle Verlängerung der Abgabefrist wird den tatsächlichen Gegebenheiten der täglichen Praxis gerecht und sichert gleichzeitig eine gleichbleibende Auslastung – sowohl für die steuerberatenden Berufe als auch die Finanzverwaltung. Durch weitreichende Verschärfungen im Bereich der (ermessensungebundenen) Vorweganforderungen und durch die Einschränkung der Fristverlängerungsmöglichkeiten wird allerdings dieser *grundsätzliche* Vorteil einer verlängerten Abgabefrist *im Einzelfall* in einem nicht planbaren und ggf. auch nicht korrigierbaren Umfang nicht zur Anwendung kommen und zu einem erhöhten Fristendruck führen.

Verspätungszuschlag

Die Festsetzung des Verspätungszuschlages stellte bis dato eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde dar. Die geplante Neufassung des § 152 AO sieht einen überwiegend ermessensunabhängigen Verspätungszuschlag vor.

Der Verspätungszuschlag ist – vorbehaltlich einer Fristverlängerung – gemäß § 152 Abs. 2 AO neu festzusetzen, wenn eine Steuererklärung nicht binnen 14 Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums (unter Umständen 19 Monaten bei Land- und Forstwirten) bzw. bei Vorweganforderung bis zum angeordneten Abgabetermin eingereicht wird. Insoweit ist kein Ermessen zu prüfen, sodass der Verspätungszuschlag *de iure* festzusetzen ist. Die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, die Entschuldbarkeit der Versäumnis nachzuweisen, sollen erheblich eingeschränkt werden. Überdies, soll ein Mindestverspätungszuschlag eingeführt werden: Unabhängig davon, ob Steuerfestsetzungen zu Erstattungen oder Nullfestsetzungen führen, soll der Verspätungszuschlag künftig mindestens EUR 50 betragen. Auch eine Obergrenze soll es künftig nicht mehr geben.



STEUERRECHT

Der Verspätungszuschlag in der angedachten Form würde – insbesondere im Zusammenhang mit den geplanten Änderungen in Bezug auf die Vorweganforderungen – eine erhebliche Schlechterstellung der Steuerpflichtigen darstellen. Insbesondere die Abkehr vom Ermessen, die Einschränkung von Entschuldigungsgründen und die Fixierung einer Untergrenze gehen in der Sache fehl.

Fazit für die Praxis

Der Gesetzgeber möchte durch seinen Gesetzesentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens verschiedenartige Möglichkeiten für eine wirtschaftliche und überwiegend automationsgestützte Besteuerung schaffen. Überdies soll das Besteuerungsverfahren durch innerbehördliche Unterstützungsmaßnahmen beschleunigt werden. Das Gesetzesvorhaben könnte einen weiteren Schritt hin zur vollautomatischen Steuerfestsetzung bedeuten.

Es darf mit Spannung erwartet werden, ob und wie der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens fortschreitet. Aspekte der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit im Rahmen des Besteuerungsverfahrens sind indes vor dem grundgesetzlichen Auftrag zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung äußerst kritisch zu betrachten. Darüber hinaus werden durch die geplanten Neuregelungen in Bezug auf die Abgabefristen und die Verspätungszuschläge die Rechte der Steuerpflichtigen nach dem gegenwärtigen Stand des Gesetzgebungsverfahrens im Einzelfall ohne Not erheblich eingeschränkt.



Daniel Hermes, LL.M.,
Diplom-Finanzwirt (FH),
Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Düsseldorf

2. Rechtsprechung

Personengesellschaften als Organgesellschaften – BFH ändert Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft

BFH, Urteile vom 2. Dezember 2015, V R 25/13, DStR 2016, 219; V R 15/14, DStR 2016, 226; V R 67/14, DStR 2016, 232; vom 3. Dezember 2015, V R 36/13, DStR 2016, 236 und vom 19. Januar 2016, XI R 38/12, DStR 2016, 587

Hintergrund

Mit mehreren Urteilen haben der V. und der XI. Senat des BFH zu verschiedenen Zweifelsfragen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft Stellung genommen.

Im Fokus der Entscheidungen standen der Vorsteuerabzug einer Führungsholding, die Organschaft zwischen Schwestergesellschaften sowie die Beteiligung von Nichtunternehmern an einer Organschaft. Außerdem hat der BFH über die Frage entschieden, ob eine Personengesellschaft eine Organgesellschaft sein kann.

Bedeutung der Organschaft

Nach nationalem Recht besteht eine umsatzsteuerliche Organschaft, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Die umsatzsteuerliche Organschaft führt zu einer Zusammenfassung von herrschendem Organträger und abhängiger Organgesellschaft. Der Organträger ist Steuerschuldner für den gesamten Organkreis. Ein Wahlrecht besteht nicht; die Rechtsfolgen treten von Gesetzes wegen ein.

Große Bedeutung hat die umsatzsteuerliche Organschaft für Unternehmen in einer Gruppe, die kein Vorsteuerabzugsrecht haben, wie etwa im Bank-, Versicherungs-, Krankenhaus- oder Pflegebereich. Aufgrund der Organschaft ist es den Unternehmen möglich, untereinander Leistungen zu erbringen, die nicht umsatzsteuerbar sind und damit nicht zur Entstehung von Vorsteuerbeträgen führen, die wegen des fehlenden Rechts auf Vorsteuerabzug nicht abziehbar wären.

Vorsteuerabzug einer Führungsholding (XI R 38/12)

Bei einer Führungsholding handelt es sich um eine Gesellschaft, die über das Halten von Beteiligungen an Tochtergesellschaften hinaus auch aktiv in das laufende Tagesgeschäft dieser Tochtergesellschaften eingreift.

Im Streitfall erbrachte eine Führungsholding an ihre Tochtergesellschaften entgeltliche administrative und kaufmännische Dienstleistungen. Zur Finanzierung ihrer Geschäftstätigkeit und des Erwerbs der Anteile an den Tochtergesellschaften bezog die Holding ihrerseits Dienstleistungen von anderen Unternehmen (wie z. B. die Erstellung eines Ausgabeprospekts und Rechtsberatungsleistungen). Die Führungsholding begehrte für diese mit Umsatzsteuer belasteten Dienstleistungen einen Vorsteuerabzug in voller Höhe. Das Finanzamt war dagegen der Auffassung, dass der Vorsteuerabzug nur anteilig gewährt werden könne, weil das reine Halten von Anteilen an Tochtergesellschaften nicht zum Vorsteuerabzug berechtige.

Zunächst hatte der Europäische Gerichtshof die Frage zu klären, nach welchen unionsrechtlichen Kriterien die Aufteilung der Vorsteuern vorzunehmen ist (siehe dazu [Tax Newsletter Oktober 2015](#)).

Im Anschluss daran entschied jetzt der BFH, dass die Kosten einer Holding aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der



Kapitalbeschaffung zum Erwerb der Tochtergesellschaften zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn die Holding in Bezug auf die Beteiligung eine Führungsholding ist.

Keine Organschaft zwischen Schwesterpersonengesellschaften (V R 15/14)

Im Streitfall erbrachte eine GmbH Leistungen an ihre Schwesterpersonengesellschaft, die ohne Recht auf Vorsteuerabzug ein Wohn- und Pflegeheim betrieb.

Der BFH verneinte eine Organschaft. Er hält weiterhin daran fest, dass die Organschaft eine eigene Mehrheitsbeteiligung des Organträgers an der Tochtergesellschaft voraussetzt. Der BFH lehnt es ausdrücklich ab, die umsatzsteuerliche Organschaft aus Gründen des Unionsrechts auf lediglich eng miteinander verbundene Personen zu erweitern. Damit bleibt eine Organschaft zwischen Tochtergesellschaften weiterhin ausgeschlossen.

Keine Organschaft mit Nichtunternehmern (Hoheitsträgern) (V R 67/14)

Im Streitfall hatte eine juristische Person des öffentlichen Rechts Personal auf eine neu gegründete Tochtergesellschaft (GmbH) ausgelagert. Die GmbH stellte ihrer Gesellschafterin sodann das Personal gegen Aufwendungsersatz wieder zur Verfügung. Beide waren der Auffassung, dass die Personalgestellung aufgrund einer umsatzsteuerlichen Organschaft nicht umsatzsteuerbar sei.

Der BFH verneinte eine Organschaft. Entgegen einer aus dem Unionsrecht abgeleiteten Sichtweise hält der BFH daran fest, dass der Organträger ein Unternehmer sein muss. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die nicht unternehmerisch tätig ist, kann die Vorteile einer umsatzsteuerlichen Organschaft durch eine Nichtbesteuerung der von Tochtergesellschaften bezogenen Leistungen daher nicht in Anspruch nehmen.

Personengesellschaft als Organgesellschaft (V R 25/13 und XI R 38/12)

Streitig war die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungen einer Muttergesellschaft an ihre Tochterpersonengesellschaften, die ihrerseits vom Vorsteuerabzug ausschließende steuerfreie Leistungen erbrachten.

Bislang musste es sich bei der Organgesellschaft einer umsatzsteuerlichen Organschaft um eine juristische Person handeln. Entgegen bisheriger Rechtsprechung lässt der V. Senat des BFH (V R 25/13) nunmehr eine Organschaft auch mit Tochterpersonengesellschaften zu. Damit erweitert sich der Kreis der in die Organschaft einzubeziehenden Tochtergesellschaften. Die Erweiterung soll jedoch ausdrücklich nicht generell für alle Personengesellschaften gelten. Voraussetzung sei, dass nur der Organträger und

andere vom Organträger finanziell beherrschte Gesellschaften Gesellschafter der Personengesellschaft sind.

Die Einschränkung der Organschaft auf abhängige juristische Personen sei dem Grunde nach sachlich gerechtfertigt, weil nur so einfach und rechtssicher über die Beherrschungsvoraussetzungen der Organschaft entschieden werden könne. Bei der juristischen Person sei dies durch das dort geltende Mehrheitsprinzip und die rechtliche Ausgestaltung von Gesellschaftsgründung und Anteilsübertragung gewährleistet. Demgegenüber gelte bei Personengesellschaften grundsätzlich das Einstimmigkeitsprinzip. Zudem ließen sich Personengesellschaften im Grundsatz ohne Formzwang gründen, wobei Gesellschaftsanteile ebenso formfrei übertragen werden können.

Nach Auffassung des V. Senats des BFH rechtfertigen diese Unterschiede aber nicht den Ausschluss von Tochterpersonengesellschaften, an denen nur der Organträger und andere von ihm finanziell beherrschte Gesellschaften beteiligt sind. Die Beherrschung der Tochtergesellschaft könne in diesen Fällen nicht in Frage gestellt werden.

Der XI. Senat des BFH (XI R 38/12) ist im Anschluss an das EuGH-Urteil vom 16. Juli 2015 (C-108/14 und C-109/14, „Larentia + Minerva“ und „Marenave“ (siehe dazu auch [Tax Newsletter Oktober 2015](#)) zu dem Ergebnis gelangt, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG jedenfalls insoweit unionsrechtswidrig sei, als die Vorschrift vorsieht, dass eine GmbH & Co. KG allein aufgrund ihrer Rechtsform nicht Organgesellschaft sein kann. Der Ausschluss sei weder zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen noch zur Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und angemessen. Der BFH entschied, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG richtlinienkonform dahingehend ausgelegt werden könne, dass der Begriff „juristische Person“ auch eine GmbH & Co. KG umfasst.

Chancen und Risiken der geänderten Rechtsprechung

Die geänderte Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft birgt für die Unternehmen sowohl Chancen als auch Risiken. Die unterschiedliche Auslegung des EuGH-Urteils durch die beiden BFH-Senate zeigt auf, dass an dieser Stelle durchaus der Gesetzgeber gefordert ist.

Zwar besteht für die Schaffung einer umsatzsteuerlichen Organschaft kein Wahlrecht – anders als bei der körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaft durch Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags. Durch geeignete Strukturierungen können die Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft jedoch bewusst herbeigeführt werden. Für solche Gestaltungen kommen nach der neuen Rechtsprechung neben juristischen Personen nunmehr auch Personengesellschaften in Betracht. Genau darin liegt aber auch



STEUERRECHT

das Risiko. Denn erfüllt ein Sachverhalt die gesetzlichen Voraussetzungen der Organschaft, dann liegt diese kraft Gesetzes vor. Eine Entscheidung des Steuerpflichtigen dafür oder dagegen, beispielsweise durch Stellung eines Antrags oder Durchführung eines Feststellungsverfahrens, ist nicht vorgesehen.

Durch die Erweiterung des Kreises der Organgesellschaften kann es zu einer erweiterten Haftung kommen. Auf Seiten des Organträgers besteht das Risiko einer unerwünschten Neubegründung oder Erweiterung der Steuerschuldnerschaft z. B. bei einer Einmann-GmbH & Co. KG oder im Rahmen von M&A-Transaktionen. Ein im Einzelfall nicht kalkulierbares Risiko besteht im Falle der Insolvenz: Geht eine Organgesellschaft in die Insolvenz, ergibt sich spätestens zu diesem Zeitpunkt die Notwendigkeit, aus schon in Anspruch genommenen, aber noch nicht bezahlten Leistungen den schon geltend gemachten Vorsteuerabzug zu korrigieren. Die Berichtigungspflicht trifft den nicht insolventen Organträger. Dieser schuldet die zu berichtigenden Steuerbeträge. Die Haftungsbeschränkung bei einer Kapitalgesellschaft wird durch diese Regelungen teilweise für die Umsatzsteuerbeträge durchbrochen. Ist hingegen der Organträger insolvent, können die Organgesellschaften nach § 73 AO für alle Umsatzsteuerbeträge des gesamten Organkreises in Haftung genommen werden.

Die Organschaft ist im Regelfall für die Beteiligten steuerneutral. Lediglich dann, wenn innerhalb des Organkreises auch steuerfreie Ausgangsumsätze erbracht werden, die den Vorsteuerabzug ausschließen, können sich wirtschaftliche Vor- oder Nachteile ergeben. Durch eine umsatzsteuerliche Organschaft kann in diesen Fällen erreicht werden, dass eigentlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze zu nicht umsatzsteuerbaren Innenumsätzen werden. Insbesondere wenn die Organschaft den Beteiligten keine Vorteile bringt, sollte darüber nachgedacht werden, die Eingliederungsvoraussetzungen nicht zu erfüllen, um die teilweise unkalkulierbaren Risiken der Organschaft zu vermeiden.



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

Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke? BFH legt Zinsschranke dem BVerfG vor

BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015, I R 20/15

Der BFH hat mit seiner Entscheidung vom 14. Oktober 2015 ein Musterverfahren genutzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob die Regelungen der Zinsschranke nach § 4h

EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz verstoßen.

Entscheidungssachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH, die im Immobilienbereich tätig ist. Die GmbH war Tochtergesellschaft der A-AG und nahm auch am Konzern-Cash-Clearing teil. Im Jahr 2008 hatte sie einen Zinsaufwand von über EUR 5 Mio. und im Jahr 2009 von knapp EUR 5 Mio., der steuerlich nicht abzugsfähig war. Zum 1. Januar 2009 wurde die GmbH auf die A-AG verschmolzen, sodass der bestehende Zinsvortrag zum 1. Januar 2009 verloren ging. Die Klägerin wendete sich gegen die Steuerfestsetzung. Die Klage beim FG München blieb erfolglos.

Auffassung des BFH

Der BFH ist der Auffassung, dass die Regelungen der Zinsschranke in § 4h EStG nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 verfassungswidrig sind.

Die Zinsschranke war im Rahmen der Unternehmensteuerreform eingeführt worden, um insbesondere eine Gegenfinanzierung der Senkung der Körperschaftsteuer von 25 Prozent auf 15 Prozent zu finanzieren. Die Zinsschranke kommt grundsätzlich zur Anwendung, wenn die Zinsaufwendungen den Zinsertrag überschreiten und die Freigrenze von EUR 3 Mio. pro Jahr überschritten ist. Die Zinsschranke findet zudem nur für Konzernunternehmen Anwendung. Insbesondere sollen Gewinnverschiebungen ins Ausland durch überhöhte Fremdfinanzierung verhindert werden.

Argumentation des BFH

Der 1. Senat des BFH, zu diesem Zeitpunkt noch unter dem Vorsitz des zwischenzeitlich in Ruhestand getretenen Richters Gosch, setzt sich sehr intensiv und grundlegend mit der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke auseinander.

Der BFH stellt in seinem Beschluss dar, dass die Regelung der Zinsschranke verschiedenen Zwecken dient. Neben dem Thema Verlagerung von Gewinnen ins Ausland, soll – so jedenfalls die Gesetzesbegründung – auch die Stärkung der Eigenkapitalbasis und die Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform erreicht werden. Die Zinsschranke würde dabei in das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eingreifen. Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips könne jedoch nur durch einen besonderen sachlichen Grund gerechtfertigt sein. Dabei gehe es nicht allein um eine Verschiebung der Versteuerung, da es – wie im Ausgangsfall durch die Verschmelzung – trotz des grundsätzlichen Zinsvortrags zu einem endgültigen Verlust der Zinsvorträge kommen könne.



Nicht überzeugen könne das Argument der Anreizwirkung zur Stärkung des Eigenkapitals, da von der Zinsschranke nicht generell finanzschwache, sondern lediglich große und zudem lediglich Konzernunternehmen erfasst seien. Dieses Argument ließ der BFH also nicht gelten.

Auch der Zweck der Sicherung des deutschen Steuersubstrats überzeugte den BFH nicht, da hier auf einen typischen Sachverhalt abzustellen sei. Die Regelung der Zinsschranke würde jedoch nur in sehr wenigen Fällen Anwendung finden, sodass die Maßnahme zur Sicherung des deutschen Steuersubstrats insgesamt ungeeignet sei.

Das Argument der Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform könne ebenso nicht überzeugen, da dafür eine „gleichheitsgerechte Lastenverteilung“ erforderlich sei. Diese sei bei der Regelung der Zinsschranke jedoch nicht erkennbar.

Schließlich setzt sich der BFH auch mit dem wichtigen Argument der Missbrauchsabwehr auseinander. Auch dies lehnt der BFH unter Berufung auf den EuGH ab, da es an der Zielgerichtetheit der Regelung und an einer Beschränkung auf grenzüberschreitende Situationen fehle. Da zudem eine verfassungskonforme Auslegung der Regelung nicht möglich sei, kommt der BFH zum Schluss, dass die Zinsschranke nach § 4h EStG verfassungswidrig ist.

Fazit und Folgen für die Praxis

Die BFH-Entscheidung wird von den von der Zinsschranke betroffenen Unternehmen mit größter Spannung verfolgt. Eine Entscheidung des BVerfG ist jedoch frühestens in Jahren zu erwarten. Dennoch hat die Entscheidung des BFH schon heute höchste Brisanz, da die Finanzverwaltung bislang jegliche Kritik an der Zinsschranke abwehrte und die Regelung auch in anderen europäischen Ländern zwischenzeitlich in gleicher oder ähnlicher Form eingeführt wurde. Deshalb wird auch in den Nachbarstaaten genauestens verfolgt, wie die Rechtsprechung und das BVerfG über die Regelung der Zinsschranke urteilt.

Betroffene Unternehmen sollten Steuerbescheide, in denen die Zinsschranke zur Anwendung kommt, mit dem Einspruch angreifen und alle Fälle bis zu einer abschließenden Klärung durch das BVerfG offen halten.



Dr. Michael Hils,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
München

Anforderungen an die berufliche Tätigkeit im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG (Opt-out aus der Abgeltungsteuer)

BFH, Urteil vom 25. August 2015, VIII R 3/14

Hintergrund

Für offene und verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter, die ihre Beteiligung im Privatvermögen halten, gilt grundsätzlich der gesonderte Steuertarif nach § 32d Abs. 1 EStG in Höhe von 25 Prozent. Auf Antrag gelten jedoch der progressive tarifliche Steuersatz, das Teileinkünfteverfahren und der Werbungskostenabzug, wenn ein Gesellschafter zu mindestens 1 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt und für diese beruflich tätig wird.

Der BFH hatte im Urteilsfall zu entscheiden, wann eine solche berufliche Tätigkeit im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG gegeben ist.

Sachverhalt und Verfahrensgang

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Arbeitnehmerin einer GmbH, an der sie zu 5 Prozent beteiligt ist. Ihre berufliche Tätigkeit für die GmbH umfasste im Wesentlichen Assistenzaufgaben für die Geschäftsleitung sowie weitere Aufgaben im Bereich der Kundenbetreuung, Lohnabrechnung und Finanzbuchhaltung.

Die Klägerin beantragte die Besteuerung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG, da sie nach ihrer Auffassung zu mehr als 1 Prozent an der GmbH beteiligt und gleichzeitig beruflich für diese tätig sei.

Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt) lehnte den Antrag mit der Begründung ab, dass keine unternehmerische Beteiligung der Klägerin vorliege. Durch ihre berufliche Tätigkeit könne sie keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung der GmbH ausüben.

Die gegen den erfolglos eingelegten Einspruch erhobene Klage vor dem Finanzgericht (FG) war erfolgreich. Das FG Thüringen hat mit Urteil vom 13. November 2013 (3 K 366/13) entschieden, dass die Klägerin sämtliche Voraussetzungen für die Wahlrechtsausübung erfülle. Solange es sich nicht um Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung handele, sei eine berufliche Tätigkeit im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG gegeben. Die Möglichkeit des Antrages entfalle aus Sicht des FG jedenfalls bei geringfügig beschäftigten Hausmeistern oder Putzfrauen.

Mit der Revision rügt das Finanzamt eine Verletzung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG. Es sei zwar unstreitig eine ausreichende Beteiligung gegeben, die berufliche Tätigkeit der Klägerin entspreche aber nicht den Mindestanforderungen. Das



STEUERRECHT

FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass es im Rahmen der beruflichen Tätigkeit eines maßgeblichen Einflusses der Klägerin nicht bedürfe. Der Wille des Gesetzgebers sei ausweislich der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 16/7036 vom 8. November 2007, S. 14) ein anderer gewesen. Das Wahlrecht bestehe jedenfalls nicht bei beruflichen Tätigkeiten ohne die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsleitung.

Entscheidung des BFH

Der BFH bestätigte die Entscheidung des FG und wies die Revision des Finanzamtes als unbegründet zurück.

Bemerkenswert in diesem Kontext erscheint insbesondere, dass der BFH im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal der beruflichen Tätigkeit noch über die Urteilsbegründung des FG hinausging.

Der Gesetzestext sei so eindeutig, dass es lediglich auf eine – wie auch immer geartete – berufliche Tätigkeit ankomme. Eine teleologische Auslegung sei mithin nicht erforderlich. Folglich seien an die berufliche Tätigkeit keine weiteren Kriterien zu stellen. Dies bedeutet, dass Aspekte der Qualität und Quantität bei Vorliegen einer beruflichen Tätigkeit als irrelevant zu betrachten sind.

In der Urteilsbegründung ging der BFH in Ermangelung der Erfordernis einer weitergehenden Prüfung nicht auf die Frage ein, ob und welche Mindestanforderungen an das Kriterium der beruflichen Tätigkeit zu stellen sind. Für den Entscheidungsfall sei jedenfalls unzweifelhaft nicht von einer untergeordneten Tätigkeit auszugehen. Über den Einzelfall hinaus sehe es der erkennende Senat jedoch als zweifelhaft an, Gesellschaftern mit Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung, die die Mindestbeteiligung innehaben, nicht am dem Wahlrecht partizipieren zu lassen.

Auswirkungen

Der BFH stellt offenkundig an das Merkmal der beruflichen Tätigkeit keine weitreichenden Anforderungen. Das Urteil dürfte mithin den Anwendungsbereich des Wahlrechts erheblich erweitert haben. Indes wäre ein obiter dictum wünschenswert gewesen. Die Klärung der Frage, wie eine berufliche Tätigkeit im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b) EStG auszulegen ist, steht somit weiterhin aus.

Derzeit darf jedenfalls davon ausgegangen werden, dass der BFH keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft fordert und auch darüber hinaus keine weitreichenden qualitativen sowie quantitativen Maßstäbe anwenden wird.

Als berufliche Tätigkeit kommen grundsätzlich selbstständige, nicht-selbstständige oder anderweitig geartete Tätigkeiten für die Gesellschaft in Betracht. Aus dem Gesetzeswortlaut wird nicht einmal eine Entgeltlichkeit gefordert. Bei konsequenter Fortentwicklung

der Rechtsprechung dürfte mithin jede Tätigkeit, die als berufliche Tätigkeit zu werten ist, in den Anwendungsbereich der Optionsversteuerung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b) EStG gelangen.

Fazit für die Praxis

Durch das Urteil dürften sich vielfältige Gestaltungen ergeben, in denen eine Besteuerung offener und verdeckter Gewinnausschüttungen für Gesellschafter, die die Voraussetzung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b) EStG erfüllen, unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, Werbungskostenabzugs und regeltariflichen Steuersatz beantragt werden kann.

Es gilt zu vermuten, dass die Rechtsprechung – entgegen der Finanzverwaltung – keine weitreichenden Kriterien an das Merkmal der beruflichen Tätigkeit stellt. Überdies darf mit Spannung erwartet werden, ob der Gesetzgeber eine Neufassung des Wahlrechts vornehmen wird.



Dr. Johannes Grave,
Rechtsanwalt,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf



Daniel Hermes, LL.M.,
Diplom-Finanzwirt (FH),
Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf

3. Verwaltung

Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b) UStG für die Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter Krebstherapien

Entwurf eines BMF-Schreibens vom 16. Dezember 2015 zum BFH-Urteil vom 24. September 2014

Hintergrund

Die Finanzverwaltung vertrat bisher die Auffassung, dass die ambulante Abgabe von Zytostatika (Substanzen zur Hemmung des Zellwachstums bzw. der Zellteilung, die insbesondere zur Chemotherapie eingesetzt werden) gegenüber der Behandlung im Übrigen eine selbstständige und ab 2005 umsatzsteuerpflichtige



Leistung darstellt und somit anders zu behandeln ist als die (steuerfreie) Abgabe dieser Substanzen im Rahmen der stationären Behandlung.

Nach Vorlage durch den BFH hatte jedoch der EuGH entschieden, dass die Lieferung von Zytostatika an innerhalb des Krankenhauses selbstständig tätige Ärzte dann umsatzsteuerfrei sein kann, wenn die Lieferung in tatsächlicher und wirtschaftlicher Hinsicht von der Hauptleistung der ärztlichen Heilbehandlung untrennbar ist. Hierauf baute der BFH in seiner anschließenden, dementsprechenden Entscheidung auf, die in der Praxis für Unsicherheit sorgte: Auch wenn die Finanzverwaltung die Entscheidung nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht hatte, forderten verschiedene Krankenkassen von den behandelnden Krankenhäusern für die entsprechenden Leistungen die Rückzahlung der abgerechneten Umsatzsteuer.

Die Finanzverwaltung hat nun den Entwurf eines BMF-Schreibens vorgelegt, welches sich mit der Rechtsprechung auseinandersetzt. Das BFH-Urteil ist bisher nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Entscheidungssachverhalt

Die Klägerin, eine gemeinnützige GmbH, war Betreiberin eines Krankenhauses und aufgrund einer sog. Institutsermächtigung gem. § 116a SGB V berechtigt, neben stationären auch ambulante Behandlungen durchzuführen. Ambulante Behandlungen wurden auch durch Krankenhausärzte durchgeführt, die dabei aufgrund einer sog. persönlichen Ermächtigung gemäß § 116 SGB V tätig waren.

In den Streitjahren (2005 und 2006) führte die Klägerin durch ihre Krankenhausärzte ambulante Behandlungen von Krebspatienten (Chemotherapien) durch. Die dabei an die Patienten verabreichten Zytostatika wurden von der Klägerin in der von ihr betriebenen Krankenhausapotheke nach ärztlicher Anordnung individuell für den jeweiligen Patienten hergestellt.

Die Klägerin war der Auffassung, dass die Umsätze aus der Abgabe von Zytostatika – unabhängig davon, ob die Behandlung ambulant oder stationär erfolge oder ob durch die Klägerin selbst oder durch einen zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung ermächtigten Arzt – gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b) UStG 2005 (heute: § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG) steuerfrei seien. Entsprechend gab sie in ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre insoweit keine steuerpflichtigen Umsätze an und machte auch keinen Vorsteuerabzug geltend.

Das Finanzamt ging demgegenüber aufgrund einer Neuregelung in Abschn. 100 Abs. 3 UStR 2005 davon aus, dass die ambulante Abgabe von Medikamenten an Tumorpatienten ab 2005 nicht mehr steuerfrei sei und setzte die Umsatzsteuer entsprechend fest.

Das Finanzgericht gab dagegen der Klägerin Recht. In dem anschließenden Revisionsverfahren legte der BFH dem EuGH drei Fragen zur Vorabentscheidung vor, welche die Auslegung der zugrundeliegenden europarechtlichen Vorschriften, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b) der damaligen Richtlinie 77/388/EWG (heute: Art. 132 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL) zum Gegenstand hatten. Der EuGH befand in seiner Entscheidung vom 13. März 2014 (Rs. C-366/12, „Klinikum Dortmund gGmbH“) sinngemäß, dass eine Umsatzsteuerbefreiung für die fraglichen Umsätze nicht in Betracht käme, *„es sei denn, diese Lieferung ist in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Hauptleistung der ärztlichen Heilbehandlung untrennbar, was zu prüfen Sache des nationalen Gerichts ist“*.

Entscheidung des BFH

Mit seiner Entscheidung vom 24. September 2014 (V R 19/11) stellte sich der BFH gegen die Auffassung des Finanzamts und urteilte, dass die ambulante Verabreichung von Zytostatika im Rahmen einer in einem Krankenhaus durchgeführten ärztlichen Heilbehandlung, die dort individuell für den einzelnen Patienten in einer Apotheke dieses Krankenhauses hergestellt werden, als ein mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b) UStG steuerfrei sei.

Entscheidend für das Vorliegen eines eng verbundenen Umsatzes sei, dass es sich um Leistungen handele, die im Rahmen von Krankenhausbehandlungen und der ärztlichen Heilbehandlungen erbracht werden und die zur Erreichung der verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich sind. Die Verabreichung von Zytostatika, die im Rahmen einer ambulant in einem Krankenhaus durchgeführten ärztlichen Heilbehandlung individuell für den einzelnen Patienten in einer Krankenhausapotheke hergestellt werden, sei ein mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener – und somit steuerfreier – Umsatz. Denn die individuell hergestellten Arzneimittel seien für die Erreichung der verfolgten therapeutischen Ziele und damit für die Krankenhaus- und Heilbehandlung unerlässlich.

Ferner ist es laut BFH unbeachtlich, ob es dem ambulant behandelten Patienten im Einzelfall zumutbar wäre, die für die Behandlung erforderlichen Arzneimittel in einer öffentlich zugänglichen Apotheke selbst zu besorgen. Unerheblich für die Steuerfreiheit sei zudem auch, dass in der Krankenhausapotheke für einzelne Patienten individuell hergestellte Arzneimittel nicht nur zur ambulanten Krankenhausbehandlung durch das Krankenhaus selbst (§§ 116a, 116b SGB V), sondern auch der ambulanten Krankenhausbehandlung durch zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung ermächtigten Krankenhausärzte (§ 116 SGB V) dienen. Denn mit der EuGH-Rechtsprechung komme es für den mit der Krankenhaus- oder Heilbehandlung eng verbundenen Umsatz nicht auf die Identität des Leistenden, sondern auf die Identität des Leistungsempfängers an.



STEUERRECHT

Entwurf des BMF-Schreibens

Das BMF versandte am 16. Dezember 2015 den Entwurf eines die Veröffentlichung des BFH-Urteils begleitenden Schreibens an die Verbände der Krankenhäuser und Krankenkassen mit der Bitte um Stellungnahme.

Der Entwurf des BMF-Schreibens sieht einerseits eine sehr enge Anwendung der Urteilsgrundsätze vor. Die Umsatzsteuerfreiheit soll demnach für die Abgabe von für Patienten individuell in der Krankenhausapotheke hergestellten Zytostatika gelten. Die Abgabe muss aber – um als eng verbundener Umsatz zu qualifizieren – durch die Krankenhausapotheke des behandelnden Krankenhauses erfolgen. Die sozialrechtliche Ermächtigungsform für die ambulante Behandlung ist jedoch für die Umsatzsteuerfreiheit des Umsatzes unbeachtlich.

Andererseits sieht der Entwurf – anders als das BFH-Urteil – ausdrücklich vor, neben Zytostatika auch andere, patientenindividuell hergestellte Arzneimittel zu erfassen. Nicht erfasst sind die Abgabe von nicht individuell hergestellten (Fertig-)Arzneimitteln sowie die Abgabe von individuell hergestellten Arzneimitteln, die nicht in der Krankenhausapotheke selbst hergestellt wurden. Auch die Belieferung anderer Krankenhäuser durch eine (dritte) Krankenhausapotheke – selbst wenn diese den gleichen Träger haben – soll nicht in den Anwendungsbereich der Urteilsgrundsätze fallen.

Es ist vorgesehen, dass die Grundsätze des BMF-Schreibens in allen offenen Fällen anzuwenden sind. Das heißt: Unternehmer *können* sich unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze voraussichtlich rückwirkend („in allen offenen Fällen“) auf die Steuerfreiheit berufen. Jedoch werde für vor dem 1. April 2016 (dieses Datum müsste wohl in Abhängigkeit von der Veröffentlichung des BMF-Schreibens noch geändert werden) erbrachte Umsätze nicht beanstandet, wenn an der bisherigen umsatzsteuerpflichtigen Behandlung festgehalten und insoweit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wird.

Auswirkungen für die Praxis

Sofern dieser Erlass unverändert veröffentlicht werden sollte, ergäben sich hieraus insbesondere für die Krankenhausträger erhebliche Umsetzungsschwierigkeiten.

Krankenhausträger müssten künftig genau prüfen, wo die betreffenden Arzneimittel hergestellt und wo sie verabreicht werden. Denn ein Träger mit mehreren Standorten, aber nur einer Krankenhausapotheke, muss je nach Ort der Abgabe diese umsatzsteuerlich unterschiedlich behandeln. Dies erscheint sachlich nicht gerechtfertigt und führt zu einer unnötigen Verkomplizierung der steuerlichen Erklärungspflichten. Dies gilt insbesondere, da eine entsprechende Prüfung nicht nur für Zytostatika, sondern für alle

individuell hergestellten Arzneimittelzubereitungen vorzunehmen wäre.

Dass die Anwendung der neuen Verwaltungsgrundsätze nicht von einem fixen, in der Zukunft liegenden Stichtag abhängig gemacht, sondern auf alle offenen Fälle ausgedehnt werden soll, bringt den Krankenhausträger im Verhältnis zu den Erstattungsforderungen der Krankenkassen voraussichtlich keine Erleichterung: Hier wird die Frage der Umsatzsteuerpflicht von der zivilrechtlichen Frage überlagert, ob und in welchem Umfang das Krankenhaus im Rahmen einer entsprechenden Erstattungsforderung ggf. verpflichtet ist, die bisherige umsatzsteuerliche Behandlung nun zu ändern bzw. zumindest die betreffenden Bescheide offen zu halten. Korrekturen für die Vergangenheit berühren beim Krankenhaus dann aber auch immer den Vorsteuerabzug und die Vorsteuerquote. Darüber hinaus ist es dem Krankenhausträger nicht möglich, nur einzelne in der Vergangenheit liegende Sachverhalte (d.h. die steuerliche Behandlung einzelner Abrechnungsverhältnisse) offen zu halten; vielmehr wären jedenfalls im Rahmen eines Einspruches jeweils die gesamten Steuererklärungen für die betreffenden Zeiträume betroffen.

Ebenso birgt die Verbindlichkeit der neuen umsatzsteuerlichen Behandlung für die ab dem Stichtag (lt. Entwurf der 1. April 2016) erbrachten Umsätze auch sozialrechtliche Umsetzungsprobleme. Denn für die Lieferung von in der Krankenhausapotheke patientenindividuell hergestellten Zubereitungen müssen voraussichtlich die bestehenden Verträge nach § 129a SGB V angepasst werden.



Dr. Malte Strüber,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Berlin



Ira Mießler,
Wissenschaftliche Mitarbeiterin,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Berlin



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.

BBWP Newsletter

Unser Kooperationspartner BBWP GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft veröffentlicht darüber hinaus regelmäßig Newsletter zu Rechnungslegung, Bilanzsteuerrecht und Corporate Finance.

Impressum

Herausgeber:

BEITEN BURKHARDT Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Ganghoferstraße 33, D-80339 München
AG München HR B 155350/USt.-Idnr: DE811218811

Weitere Informationen (Impressumsangaben) unter:
www.beitenburkhardt.com/impressum

Redaktion (verantwortlich)

Dr. Malte Strüber



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



Zur letzten Ausgabe des BBWP Newsletters

BEITEN BURKHARDT · RECHTSANWALTSGESELLSCHAFT MBH

BERLIN · KURFÜRSTENSTRASSE 72-74 · 10787 BERLIN · DR. MALTE STRÜBER, RECHTSANWALT/STEUERBERATER
TEL.: +49 30 26471-262 · MALTE.STRUEBER@BBLAW.COM

DÜSSELDORF · CECILIENALLEE 7 · 40474 DÜSSELDORF · HELMUT KÖNIG, WIRTSCHAFTSPRÜFER/STEUERBERATER
TEL.: +49 211 518989-117 · HELMUT.KOENIG@BBLAW.COM

FRANKFURT · WESTHAFEN TOWER · WESTHAFENPLATZ 1 · 60327 FRANKFURT AM MAIN · DR. RUDOLF MIKUS, RECHTSANWALT/STEUERBERATER
TEL.: +49 69 756095-481 · RUDOLF.MIKUS@BBLAW.COM

MÜNCHEN · GANGHOFERSTRASSE 33 · 80339 MÜNCHEN · DR. MICHAEL HILS, RECHTSANWALT/STEUERBERATER
TEL.: +49 89 35065-1221 · MICHAEL.HILS@BBLAW.COM