

STEUERRECHT

Newsletter

Inhalt

I. Kurzmitteilungen

II. Im Blickpunkt

1. Rechtsprechung

Gewinnrealisierung bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft: BFH vom 27.10.2015, X R 28/12, DStR 2015, 2834

BFH zur Besteuerung von Erträgen aus „schwarzen Fonds“ im Drittlandsgebiet nach dem Ausland-investmentgesetz: BFH vom 28.07.2015, VIII R 2/09, DStR 2015, 2824

Ernstliche Zweifel an den Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung bei Einkünften aus in der Schweiz ansässigen Zwischengesellschaften: FG Baden-Württemberg vom 12.08.2015, 3 V 4193/13, EFG 2016, 17

Die Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Leistungen setzt kein persönliches Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient voraus: FG Berlin-Brandenburg vom 10.11.2015, 2 K 2409/13

2. Verwaltung

Belgische Steuerregelung für Gewinnüberschüsse multinationaler Unternehmen als unzulässige staatliche Beihilfe qualifiziert: Europäische Kommission vom 11.01.2016, Beihilfeprüfverfahren SA.37667

Hinweise und Impressum

Seite 1

Seite 4

Seite 4

Seite 5

Seite 7

Seite 8

Seite 9

Seite 10

1. Gesetzgebung

Das Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten wurde am 29.12.2015 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. I 2015, 1630). Das Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze wurde am 30.12.2015 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. I 2015, 2531). Beide Gesetze sollen ab 2017 den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten in Steuersachen mit den anderen EU-Mitgliedsstaaten und Drittstaaten ermöglichen.

Der thüringische Landtag hat am 18.12.2015 beschlossen, die Grunderwerbsteuer in Thüringen ab 2017 von 5 Prozent auf 6,5 Prozent anzuheben.

Das BMF hat am 18.12.2015 den Referentenentwurf für ein Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung, das sog. Investmentsteuerreformgesetz, vorgelegt. Die ursprünglich im Diskussionsentwurf vorgesehene Einführung einer Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen an Kapitalgesellschaften sowie eine Steuerermäßigung für Veräußerungsgewinne im Bereich des Wagniskapitals sind in dem Referentenentwurf nicht mehr enthalten.

Deutschland und Japan haben am 17.12.2015 ein neues Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet. Das Abkommen sieht u. a. eine Absenkung der Quellensteuern, die Einführung von Schiedsverfahren und neue Anti-Missbrauchsvorschriften vor. Bevor das Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft tritt, müssen die Parlamente der beiden Länder noch zustimmen.

Das BMF hat am 07.01.2016 den Referentenentwurf einer Verordnung zur Umsetzung von unionsrechtlichen Veröffentlichungs-, Informations- und Transparenzpflichten für das Energiesteuer- und das Stromsteuergesetz sowie zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung vorgelegt.

Die Bundesregierung hat am 09.12.2015 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vorgelegt.

I. Kurzmitteilungen

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



STEUERRECHT

2. Rechtsprechung

Der EuGH hat mit Urteil vom 17.12.2015 (Rs. C-388/14, „Timac Agro“) entschieden, dass im Rahmen der Betriebsstätten-Freistellungsmethode **Verluste, die aufgrund der Veräußerung einer ausländischen Betriebsstätte innerhalb des Konzerns nicht mehr nutzbar sind, keine finalen Verluste darstellen** und nicht in die Bemessungsgrundlage des nationalen Stammhauses einzu beziehen sind.

Der EuGH hat mit Urteil vom 09.12.2015 (Rs. C-595/12, „Fiscale Eenheid X“) zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Verwaltungsleistungen an Investmentfonds Stellung genommen. **Danach gilt die Steuerbefreiung für die Verwaltung von Fonds für alle Fonds, die einer staatlichen Regulierung unterliegen.** Im Fall eines Immobilienfonds umfasst die Verwaltung eines Sondervermögens nicht die tatsächliche Bewirtschaftung der Immobilien (sog. Property Management), sodass diese nicht umsatzsteuerfrei ist.

Der EuGH hat mit Urteil vom 19.11.2015 (Rs. C-241/14, „Bukovansky“) entschieden, dass die sog. **„überdachende Besteuerung“ nach Wegzug in die Schweiz nicht europarechtswidrig ist.**

Der BFH hat mit mehreren Beschlüssen vom 25.11.2015 (II R 50/13, II R 36/14, II R 62/14, II R 63/14) das BMF aufgefordert, den Revisionsverfahren betreffend die Voraussetzungen für die **Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG** beizutreten. Gegenstand der Revisionsverfahren sind die **Vorbehaltens- bzw. Nachbehaltensfrist** und die Frage, welche Anforderungen ein **„herrschendes Unternehmen“** erfüllen muss.

Der BFH hat mit Urteil vom 22.10.2015 (IV R 7/13) entschieden, dass eine **überhöhte Geschäftsführervergütung** auch dann eine **verdeckte Gewinnausschüttung** darstellen kann, wenn ein gesellschaftsvertraglich errichteter und jederzeit auflösbarer Beirat für die Festlegung der Vergütung zuständig ist.

Der BFH hat mit Urteil vom 21.10.2015 (XI R 40/13) entschieden, dass der **Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung für eine Grundstückslieferung** nur in dem zugrunde liegenden notariellen Grundstückskaufvertrag ausgeübt werden kann. Der BFH folgt damit nicht der Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die Erklärung zur Option und ihr Widerruf bis zur formellen Bestandskraft der Jahressteuerfestsetzung zulässig ist.

Der BFH hat mit Urteil vom 01.10.2015 (I R 4/14) entschieden, dass **Verlustanteile eines stillen Gesellschafters** bei der Ermittlung der hinzuzurechnenden Finanzierungsanteile für Gewerbesteuerzwecke mindernd zu berücksichtigen sind.

Der BFH hat mit Urteil vom 16.09.2015 (IX R 12/14) entschieden, dass eine **vertragliche Kaufpreisaufteilung zwischen Grundstück und Gebäude** nicht der Berechnung der Gebäude-AfA zu grunde

zu legen ist, wenn die Kaufpreisaufteilung nur zum Schein getroffen wurde oder einen Gestaltungsmissbrauch darstellt.

Der BFH hat mit Urteil vom 10.09.2015 (IV R 8/13) entschieden, dass das **Verbot des Abzugs der Gewerbesteuer** als Betriebsausgabe bei Personenunternehmen verfassungsgemäß ist.

Der BFH hat mit Urteil vom 29.07.2015 (X R 4/14) entschieden, dass **Auskunftersuchen an Dritte** ohne vorherige Sachverhaltsaufklärung beim Steuerpflichtigen grundsätzlich unzulässig sind.

Das FG Münster vertritt in seinem Urteil vom 04.12.2015 (4 K 2613/14 E,G,U) die Auffassung, dass aus dem Ergebnis einer **Getränkalkulation für ein Restaurant nach der sog. 30/70-Methode** nicht ohne Weiteres auch auf den Außerhausverkauf von Speisen geschlossen werden kann.

Das FG Düsseldorf hat in seinem Urteil vom 19.11.2015 (8 K 3664/11 F) entschieden, dass die sog. **Entstrickungsklausel in § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG**, wonach die Überführung von Einzelwirtschaftsgütern aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Freistellungs-Betriebsstätte zu einer gewinnverwirklichenden Entnahme führt, europarechts- und verfassungskonform ist.

Das FG Münster hat mit Urteil vom 22.10.2015 (3 K 986/13 Erb) entschieden, dass eine **verdeckte Gewinnausschüttung** in Form von überhöhten Mietzahlungen **mangels Freigiebigkeit der Zuwendung nicht zugleich der Schenkungsteuer unterliegt.**

Das saarländische FG hat mit Gerichtsbescheid vom 09.10.2010 (2 K 1323/15) entschieden, dass ein **per E-Mail übermitteltes Dokument**, welches die vom Kläger unterschriebene und eingescannte Klage enthält, dem **Schriftformerfordernis** genügt, wenn es dem Gericht fristgerecht in ausgedruckter Form vorliegt.

Das Niedersächsische FG hat in seinem Beschluss vom 22.09.2015 (7 V 89/14) die Auffassung vertreten, dass der **Solidaritätszuschlag für 2012 verfassungswidrig ist** und die Aussetzung der Vollziehung der Steuerfestsetzung gewährt.

Das FG Münster hat mit Urteil vom 12.08.2015 (3 K 1531/14 F) entschieden, dass in sog. **„Anwachsungsfällen“** die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht aus dem vereinbarten Anteilskaufpreis abgeleitet werden kann. Eine niedrigere Bewertung kann nur durch ein Gutachten erfolgen.

Das FG Berlin-Brandenburg ist in seinem Urteil vom 09.07.2015 (10 K 10124/13) der Auffassung, dass die **Verbindlichkeit für ein Darlehen**, das zunächst **unverzinslich** gewährt wurde, auch dann zum Bilanzstichtag abzuzinsen ist, wenn bei der Bilanzaufstellung bereits feststeht, dass ab dem Folgejahr das Darlehen verzinst wird.

3. Verwaltung

Das BMF hat mit Schreiben vom 04.01.2016 (DStR 2016, 68) den **Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203**



Abs. 2 BewG zur Bewertung von nicht börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften bekannt gegeben. Der Basiszins beträgt auf Grundlage der Berechnungen der Deutschen Bundesbank 1,10 Prozent.

Das BMF hat mit Schreiben vom 21.12.2015 (FR 2016, 96) zu den **Voraussetzungen für die Nichtanwendung des § 50i Abs. 2 EStG** Stellung genommen. Das BMF ordnet für bestimmte Fälle aus Gründen der sachlichen Unbilligkeit die Nichtanwendung des § 50i Abs. 2 EStG an, sodass nicht der gemeine Wert anzusetzen ist, sondern auf Antrag der Buchwert fortgeführt oder ein Zwischenwert angesetzt werden kann.

Das BMF hat mit Schreiben vom 16.12.2015 (BStBl. I 2015, 1084) die für das Jahr 2016 geltenden **Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben bei Eigenverbrauch** bekannt gemacht.

Das BMF hat mit Schreiben vom 11.12.2015 (BStBl. I 2015, 1023) die **Mitwirkung des BMF bei Billigkeitsmaßnahmen bei der Festsetzung oder Erhebung von Steuern**, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden, neu geregelt.

Das BMF hat mit Schreiben vom 09.12.2015 (BStBl. I 2015, 1057) die **Sachbezugswerte der Arbeitnehmer bei unentgeltlich oder verbilligt zugewendeten Mahlzeiten ab 2016** bekannt gegeben. Die Werte für Mittag- und Abendessen wurden deutlich angehoben. Die Frühstücks-Pauschale wurde nur geringfügig erhöht.

Das BMF hat mit Schreiben vom 09.12.2015 (BStBl. I 2015, 1058) die **Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsreisen ab 2016** bekannt gegeben.

Das BMF hat mit Schreiben vom 10.12.2015 (BStBl. I 2015, 1018) den **Anwendungserlass zur Abgabenordnung** geändert. Gegenstand der Änderungen sind insbesondere die Erläuterungen zur **Insolvenz** des Steuerpflichtigen.

Das BMF hat mit Schreiben vom 02.12.2015 (BStBl. I 2015, 1011) zur **umsatzsteuerlichen Behandlung des Erwerbs zahlungsgestörter Forderungen** (sog. „Non-Performing-Loans“ – NPL) Stellung genommen. Die Verwaltungspraxis wird an die Rechtsprechung von EuGH und BFH angepasst.

Das BMF hat mit Schreiben vom 23.11.2015 (BStBl. I 2015, 928) das **Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe in Steuersachen** aktualisiert. Das Merkblatt regelt die Grundsätze für die Amtshilfe, die in- und ausländische Finanzbehörden einander zur Festsetzung ihrer Steuern (mit Ausnahme der Zölle und der Mehrwertsteuer) durch Informationsaustausch leisten.

Das BMF hat mit Schreiben vom 12.11.2015 (BStBl. I 2015, 887) zur **Umsatzsteuerbefreiung für die Verwaltung von Investmentfonds** nach der Änderung des § 4 Nr. 8 Buchst. h) UStG durch

das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz Stellung genommen und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass geändert.

Das BMF hat mit Schreiben vom 03.11.2015 (BStBl. I 2015, 897) zu verschiedenen **Anwendungsfragen im Zusammenhang mit dem FATCA-Abkommen** Stellung genommen. Das FATCA-Abkommen wurde am 31.05.2013 zwischen Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika abgeschlossen und regelt den automatischen Austausch steuerlich relevanter Daten, die von Finanzinstituten erhoben werden.

Die obersten Finanzbehörden der Bundesländer haben mit gleichlautenden Erlassen vom 04.01.2016 die **Steuererklärungsfristen für das Kalenderjahr 2015** bekannt gegeben. Danach sind die Steuererklärungen für 2015 grundsätzlich bis zum 31.05.2016 abzugeben. Bei Anfertigung der Erklärungen durch einen Steuerberater gilt grundsätzlich eine automatische Fristverlängerung bis zum 31.12.2016. Allerdings können die Finanzämter in Einzelfällen die Steuererklärung auch schon früher anfordern, z. B. bei einer verspäteten Abgabe im Vorjahr.

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben mit gleichlautenden Erlassen vom 17.12.2015 die **Zuständigkeit der Finanzämter für Stundungen, Erlasse und Billigkeitsmaßnahmen** von Landessteuern neu geregelt (BStBl. I 2015, 1079).

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben mit gleichlautenden Erlassen vom 16.12.2015 (BStBl. I 2015, 1082) zur **Festsetzung von Grunderwerbsteuer bei Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage nach neuer Rechtslage** Stellung genommen. Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 wurden die Regelungen zur Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG geändert. Der Erlass beschäftigt sich mit der Änderung der bislang nach den Erlassen vom 01.04.2010 bzw. vom 17.06.2011 vorläufig durchgeführten Festsetzungen von Grunderwerbsteuer.

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben mit Allgemeinverfügung vom 16.12.2015 (BStBl. I 2015, 1078) alle **Einsprüche gegen die Festsetzung von Zinsen für Verzugszeiträume vor dem 01.01.2012 zurückgewiesen**, soweit mit den Einsprüchen geltend gemacht wurde, dass der Zinssatz nach § 238 Abs. 1 S. 1 AO verfassungswidrig ist.

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben mit gleichlautenden Erlassen vom 14.12.2015 (BStBl. I 2015, 1090) festgelegt, dass das **BFH-Urteil vom 11.03.2015 (I R 10/14) zur GewSt-Kürzung des AStG-Hinzurechnungsbetrags nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden ist**. Der BFH hatte entschieden, dass der Gewinn eines inländischen Unternehmens ggf. um den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG nach § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG zu kürzen sei, da es sich um einen Teil des Gewerbeertrags handele, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfalle.

STEUERRECHT

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben mit gleich lautenden Erlassen vom 09.12.2015 (BStBl. I 2015, 1029) zur **Anwendung der Steuervergünstigungen §§ 5 und 6 GrEStG** Stellung genommen.

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben mit gleich lautenden Erlassen vom 05.11.2015 (BStBl. I 2015, 788) zur **vorläufigen Festsetzung der Erbschaftsteuer** Stellung genommen. Das BVerfG hatte mit Urteil vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12) entschieden, dass § 13a und § 13b ErbStG mit dem Grundgesetz unvereinbar sind. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 30.06.2016 eine Neuregelung zu treffen. Der Erlass ordnet an, dass **sämtliche Festsetzungen für nach dem 31.12.2008 entstandene Erbschaftsteuer** sowie sämtliche Festsetzungen nach §§ 13a Abs. 1a, 13b Abs. 2a ErbStG in vollem Umfang **vorläufig durchzuführen** sind.

II. Im Blickpunkt

1. Rechtsprechung

Gewinnrealisierung bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft

BFH, Beschluss vom 27. Oktober 2015, X R 28/12, DStR 2015, 2834

Hintergrund

Der X. Senat hat den Großen Senat des BFH mit Vorlagebeschluss vom 27. Oktober 2015 aufgefordert, die Rechtslage hinsichtlich der sog. Trennungstheorie durch eine einheitliche Grundsatzentscheidung zu klären. Während der IV. Senat die „modifizierte Trennungstheorie“ für zutreffend erachtet, hält der X. Senat die „strenge Trennungstheorie“ für dogmatisch richtig.

Entscheidungssachverhalt und Verfahrensgang

Im Rahmen der Gründung einer GmbH & Co. KG (KG) brachte die Klägerin Grundstücke aus ihrem bisher im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als Einzelunternehmen geführten Besitzunternehmen in die KG ein. Soweit die Buchwerte der Grundstücke ihre Einlageverpflichtung überstiegen, wurde – wie im Einbringungsvertrag vorgesehen – der Differenzbetrag einem Darlehenskonto der Klägerin gutgeschrieben. Die KG führte die Buchwerte der Grundstücke fort.

Während einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die strenge Trennungstheorie auf den Einbringungsvorgang

anzuwenden sei. Die stillen Reserven seien anteilig aufzudecken, da die Einbringung nicht ausschließlich unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt und demzufolge § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG nicht in Gänze anwendbar sei. In Höhe der Gutschrift auf dem Darlehenskonto läge eine für die Buchwertübertragung schädliche Gegenleistung vor, sodass der Einbringungsvorgang im Verhältnis des Nominalwertes der Gegenleistung zu den Verkehrswerten der Grundstücke als entgeltlich zu behandeln sei.

Sowohl der Einspruch als auch die gegen den Ansatz etwaiger Veräußerungsgewinne erhobene Klage vor dem FG Baden-Württemberg (Urteil vom 23. Mai 2012, 14 K 2982/10) blieben erfolglos.

Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 6 Abs. 6 S. 3 Nr. 1 EStG. Zwar sei man im Einvernehmen mit sämtlichen Beteiligten zu dem Schluss gekommen, dass es sich um einen teilentgeltlichen Vorgang handle. Dieser solle aber keinen Veräußerungsgewinn auslösen, da das Entgelt den Buchwert nicht übersteige. Eine Gewinnrealisierung könne mithin nicht angenommen werden. Der Zielsetzung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG würde durch die – wenn auch anteilige – Aufdeckung stiller Reserven widersprochen und führe folglich zu einem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Der Klägerin stünden durch die teilentgeltliche Übertragung keine Mittel zur Zahlung der Steuerlast zur Verfügung. Überdies übersteige die Gegenleistung in Form der Darlehensforderung die fortgeführten Anschaffungskosten nicht, sodass es faktisch zu keinem Gewinn komme. Darüber hinaus habe der IV. Senat des BFH die strenge Trennungstheorie mittlerweile verworfen (BFH, Urteil vom 19. September 2012, IV R 11/12).

Der für die Revision zuständige X. Senat hält die strenge Trennungsmethode für zutreffend, sodass die jeweiligen Auslegungen der Senate zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Die Voraussetzungen für eine Vorlage an den Großen Senat gemäß § 11 Abs. 4 FGO sind mithin erfüllt. Dieser wird nunmehr eine einheitliche Entscheidung zu treffen haben.

Im Folgenden werden die unterschiedlichen Methoden und Rechtsauffassungen dem Grunde nach dargestellt:

Strenge Trennungstheorie

Aus Sicht des X. Senats ist die strenge Trennungstheorie aus dogmatischen Anknüpfungspunkten zutreffend. Bei teilentgeltlichen Veräußerungsvorgängen gelte § 6 Abs. 5 S. 3 EStG soweit es sich um den unentgeltlichen Teil der Übertragung handle. Folglich dürfe durch das dergestalt normierte Aufteilungsgebot nur der Buchwert in Höhe der Unentgeltlichkeitsquote fortgeführt werden. Im Übrigen habe eine Zuweisung des Buchwertes zu der entgeltlichen Übertragung zu erfolgen, da diesbezüglich weder unentgeltlich noch gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen



werde. Hieraus ergebe sich konsequenterweise eine anteilige Aufdeckung stiller Reserven.

Ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sei hierdurch nicht gegeben. Einerseits könne die Klägerin die Auszahlung der Darlehensforderung verlangen, andererseits komme es im Bereich der Gewinneinkunftsarten für die Realisierung eines Gewinns nicht auf den Zufluss der Mittel sondern auf den Zeitpunkt der wirtschaftlichen Entstehung an.

Modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag

Der IV. Senat lehnt eine Gewinnrealisierung in Fallkonstellationen, bei denen die Gegenleistung sowohl den Teilwert als auch den Buchwert eines Wirtschaftsguts nicht übersteigt, ab.

Im Rahmen seiner Entscheidung vom 19. September 2012 habe der Senat keine weitergehenden Überlegungen hinsichtlich der bilanziellen Darstellung des Übertragungsvorganges anstellen müssen. Für Fälle, in denen das Entgelt den Buchwert unterschreite, sei jedenfalls ein Gewinnbeitrag zu erfassen. Ob und wie der Buchwert aufzuteilen sei, könne dahingestellt bleiben.

Auf die Senatsanfrage des X. Senats erweiterte der IV. Senat die modifizierte Trennungstheorie um einen Verlustbeitrag.

Ein Wirtschaftsgut sei als kleinste Einheit der Besteuerung unteilbar. Damit einhergehend dürfe der Buchwert ebenfalls nicht aufgeteilt werden. Dies führe dazu, dass der Veräußerungspreis in vollem Umfang dem Buchwert zugeordnet würde. Unterschreite die Gegenleistung demnach den Buchwert, entstünde ein Verlust. Aufgrund der Teilentgeltlichkeit dürfe sich dieser indes nicht auswirken, sodass ein Veräußerungsverlust durch den unentgeltlichen Teil mit einer gegenläufigen Auswirkung kompensiert würde. In der Summe komme es mithin bei derart gelagerten Fallkonstellationen zu keiner Gewinnauswirkung durch die teilentgeltliche Übertragung.

Diese Betrachtung würde einerseits dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen und andererseits dem Rechtsgedanken des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG umfassend Rechnung tragen.

Fazit für die Praxis

Die Entscheidung des Großen Senats wird für die Praxis bei teilentgeltlichen Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens in eine Mitunternehmerschaft von großer Bedeutung sein. Es wird insbesondere zu einer Klärung kommen, ob neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten auch übrige Gegenleistungen gewährt werden können, ohne eine steuerneutrale Übertragung zu gefährden.

Nicht zuletzt aufgrund der vielfachen Praxisprobleme ist die Vorlage mehr als zu begrüßen. Dem Steuerpflichtigen ist eine unterschiedliche Rechtsanwendung durch die verschiedenen Senate des BFH nicht zu vermitteln.

Bis zu einer Klärung der Rechtsfrage durch den Großen Senat sollte zur Erreichung der Buchwertfortführung von Übertragungen gegen zusätzliche, den Buchwert nicht übersteigende Teilentgelte abgesehen werden. Der Entscheidung darf in jedem Fall mit großer Spannung entgegen gesehen werden.



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

BFH zur Besteuerung von Erträgen aus „schwarzen Fonds“ im Drittlandsgebiet nach dem Auslandsinvestmentgesetz

BFH Urteil vom 28. Juli 2015, VIII R 2/09, DStR 2015, 2824

Entscheidungssachverhalt

Die Kläger hielten Anteile an Investmentfonds mit Sitz in den USA (Mutual Funds), die als „schwarze Fonds“ qualifiziert wurden. Im Streitjahr 2002 verkauften die Kläger Fondsanteile, die sie länger als ein Jahr gehalten hatten. Das Finanzamt setzte nach § 18 Auslandsinvestmentgesetz (AuslInvG) pauschal Ausschüttungen aus Investmentanteilen in Höhe von 10 Prozent des Marktpreises und Zwischengewinne aus der Veräußerung in Höhe von 20 Prozent des Veräußerungspreises an.

Die Kläger wendeten sich mit ihrer Revision gegen diese Pauschalbesteuerung. Der BFH hat diese jedoch in seiner Ende Dezember 2015 veröffentlichten Entscheidung als zulässig eingestuft.

BFH zur Verfassungsmäßigkeit von § 18 Abs. 3 Auslandsinvestmentgesetz

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass § 18 Abs. 3 AuslInvG verfassungsgemäß ist und die Pauschalbesteuerung sog. schwarzer Fonds nicht gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz verstößt. Der Gesetzgeber habe einen weitreichenden Entscheidungsspielraum und sei nur durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit gebunden. Sachliche Gründe für Ausnahmen seien insbesondere Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse. Die Pauschalbesteuerung für schwarze Fonds führe zwar zu einer Ungleichbehandlung gegenüber weißen oder grauen Fonds, bei denen nur die tatsächlichen Erträge und nicht ein Pauschalbetrag besteuert werde. Die Pauschalierung sei jedoch gerechtfertigt, da bei ausländischen Investmentfonds weder Nachweise der Fondserträge noch ein inländischer Ansprechpartner



STEUERRECHT

vorhanden seien. Deshalb sei die Pauschalbesteuerung als letztes Mittel vom gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum gedeckt. Bei der Höhe der Pauschalbesteuerung sei kein atypischer Fall als Regelfall zugrunde gelegt worden.

Diese Feststellung des BFH ist bemerkenswert, da nach unseren Erfahrungen jährliche Ausschüttungen von 10 Prozent und Zwischengewinne bei Veräußerungen in Höhe von 20 Prozent auch in Hochzinszeiten nicht erzielt wurden.

Kein Verstoß gegen Europarecht

Zunächst setzt sich der BFH mit der EuGH-Entscheidung „van Caster und van Caster“ vom 9. Oktober 2014 (Rs. C-326/12) auseinander. In diesem Fall hatte der EuGH entschieden, dass die Pauschalbesteuerung gemäß § 6 InvStG – die Folgevorschrift des § 18 AuslInvG ab dem Jahr 2004 – wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit europarechtswidrig sei. Der BFH will diese Rechtsprechung nicht auf den vorliegenden Fall übertragen und stellt dazu fest, dass gewichtige Unterschiede zwischen der Pauschalbesteuerung nach Auslandinvestmentgesetz und Investmentsteuergesetz bestünden. Denn im Auslandinvestmentgesetz sei die Möglichkeit des konkreten Nachweises der Erträge eröffnet gewesen. Wegen dieser Nachweismöglichkeit stellt der BFH fest, dass er an seinen im Jahr 2005 geäußerten Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit von § 18 Abs. 3 Satz 4 AuslInvG nicht mehr festhält.

Der BFH sieht zudem keinen Verstoß gegen das sog. Übermaßverbot bzw. gegen Artikel 14 Abs. 1 Grundgesetz. Da als Zwischengewinn lediglich 20 Prozent des Veräußerungsgewinns angenommen werden, sei keine übermäßige Belastung des Steuerpflichtigen ersichtlich.

Keine Prüfung am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit

Nach Auffassung des BFH ist § 18 AuslInvG auch nicht an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen, da die Regelung bereits am Stichtag 31. Dezember 1993 bestanden habe. Für Investmentfonds mit Sitz innerhalb der EU hat der BFH bereits entschieden, dass die Pauschalsteuer nach § 18 AuslInvG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt – hier sind die Regelungen des KAGG wie für Inlandsfonds anwendbar. Für Fonds im Drittlandsgebiet – wie im vorliegenden Fall die USA – habe der EuGH im Urteil „Wagner-Raith“ vom 21. Mai 2015 (Rs. C-560/13) entschieden, dass die Stand-Still-Klausel nach Art. 64 AEUV gelte. Danach stelle die Ungleichbehandlung dieser Fonds gegenüber inländischen Fonds zwar eine Beschränkung des Kapitalverkehrs dar. Da die Regelung jedoch schon am 21. Dezember 1993 und damit vor dem Stichtag 31. Dezember 1993 eingeführt worden sei, gelte hier die Übergangsregelung. Dem stehe nicht entgegen, dass die Regelung tatsächlich erst ab dem 1. Januar 1994 anzuwenden war. Die frühere

Auffassung des I. Senats des BFH, der 2009 einen Verstoß des § 18 Abs. 3 AuslInvG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gesehen habe, sei durch das EuGH-Urteil „Wagner-Raith“ überholt.

Eigene Würdigung

Sowohl die BFH-Entscheidung von 2005, mit der ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 18 AuslInvG geäußert wurden, als auch die BFH-Entscheidung von 2009, die einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit durch § 18 AuslInvG festgestellt hatte, werden nicht mehr aufrechterhalten. Die Entscheidung „van Caster und van Caster“, in der der EuGH die Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG als europarechtswidrig beurteilte, wird ebenfalls übergegangen. Im Ergebnis bestätigt der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung, ohne dabei wirklich überzeugen zu können.

Hauptkritikpunkt an der Pauschalbesteuerung ist die Tatsache, dass de facto eine überhöhte Steuer angesetzt wird, sodass schwarze Fonds gegenüber weißen Fonds, die ihre häufig sehr geringen Erträge veröffentlicht haben, stark benachteiligt werden. Dies führt zu einer Diskriminierung der Auslandsfonds, was der EuGH in der Vergangenheit zu Recht gerügt hat. Hierüber sieht der BFH hinweg, indem er feststellt, dass die Vorschriften für unterschiedliche Fonds – Aktien-, Immobilien- und gemischte Fonds – gelten und damit Ausschüttungen von 10 Prozent und Zwischengewinne von 20 Prozent pro Jahr durchaus möglich seien. Tatsächlich zeigen die Erträge weißer Fonds, dass hier eine Diskriminierung vorliegt.

Folgen für die Praxis

Die Besteuerung der schwarzen Fonds nach dem Auslandinvestmentgesetz galt nur bis zum Jahr 2003. Deshalb dürfte die Zahl der Steuerpflichtigen, die von der aktuellen Entscheidung des BFH betroffen sind, gering sein.

Von größerer Bedeutung könnte hingegen die Tendenz des BFH, die in der Entscheidung zum Ausdruck kommt. Denn im Ergebnis legt der BFH insbesondere die Rechtsprechung des EuGH äußerst restriktiv aus. Deshalb steht zu befürchten, dass auch die Umsetzung des häufig zitierten EuGH-Urteils „van Caster und van Caster“ sehr restriktiv erfolgen wird. Mit Blick auf das hierzu bereits ergangene BMF-Schreiben, das ebenfalls eine sehr restriktive Auslegung anwendet, muss jedenfalls befürchtet werden, dass der BFH die restriktive Auffassung der Finanzverwaltung bestätigen wird.



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



Ernstliche Zweifel an den Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung bei Einkünften aus in der Schweiz ansässigen Zwischengesellschaften

FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 12. August 2015, 3 V 4193/13, EFG 2016, 17

Hintergrund

Der EuGH hat in seinem Urteil „Cadbury Schweppes“ (Urteil vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995), das zu den britischen Controlled Foreign Corporation (CFC) Rules ergangen ist, der Hinzurechnungsbesteuerung enge unionsrechtliche Grenzen gesetzt.

Der deutsche Gesetzgeber reagierte auf diese Rechtsprechung mit der Einfügung des § 8 Abs. 2 AStG, wonach den Steuerpflichtigen der Beweis offen steht, dass die ausländische Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht und nicht bloß eine rein steuerlich motivierte Konstruktion zur Abschirmung ausländischer Einkünfte vom deutschen Steuerzugriff darstellt (sog. Motivtest).

Dieser Motivtest bleibt nach dem Wortlaut aber den Steuerpflichtigen vorbehalten, die Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in EU/EWR-Staaten halten. Die Steuerpflichtigen, die ihr Kapital in Drittstaaten angelegt haben, steht die Möglichkeit zum Beweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft nicht offen.

Entscheidungssachverhalt

Der in Deutschland wohnende Antragsteller hält Anteile an einer schweizerischen Aktiengesellschaft, deren Geschäftsleiter er auch ist. Die AG betreibt ein Maklerbüro für den Kauf, Verkauf und die Vermietung von Schweizer Geschäftsliegenschaften. Das Finanzamt qualifizierte die AG als Zwischengesellschaft und rechnete dem Antragsteller dementsprechend die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte als eigene steuerpflichtige Einkünfte zu. Den Nachweis des Antragstellers, dass die AG in der Schweiz einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht (Motivtest) ließ das Finanzamt nicht zu.

Die vom Antragsteller beantragte Aussetzung der Vollziehung der Steuerbescheide lehnte das Finanzamt ab. Mit seinem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung durch das Finanzgericht beruft sich der Antragsteller insbesondere auf ernstliche Zweifel in unionsrechtlicher Hinsicht.

Entscheidung des FG Baden-Württemberg

Das Finanzgericht folgte dem Antrag des Steuerpflichtigen und setzte die Vollziehung der Steuerbescheide aus.

Nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung zur Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG im Falle von Drittstaaten ließen sich ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit nicht verneinen. Dies gelte allein schon im Hinblick auf die höchststrichterlich nicht geklärte Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit den europäischen Grundfreiheiten, hier der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV und der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV.

Es sei insbesondere nicht zuverlässig vorhersehbar, wie der EuGH die Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten und speziell im Verhältnis zur Schweiz beurteilen würde.

Das Finanzgericht verweist in seinem Beschluss in diesem Zusammenhang auf ein beim BFH anhängiges Revisionsverfahren (I R 78/14; Vorinstanz: FG Münster, Urteil vom 30. Oktober 2014, 2 K 618/11 F), das sich mit einem Verstoß der Hinzurechnungsbesteuerung gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit zu befassen haben wird. Insofern sprächen gute Gründe dafür, dass das Hauptsacheverfahren des Antragstellers gegen die Steuerbescheide von Gesetzes wegen gemäß § 363 Abs. 2 S. 2 AO ruhen müsse.

Hinzu komme, dass der BFH in seinem Urteil vom 11. März 2015 (I R 10/14) ausdrücklich offen gelassen habe, ob die Hinzurechnungsbesteuerung im Allgemeinen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV verstoße, diese Grundfreiheit trotz des Erfordernisses einer Mindestbeteiligung nicht durch die Niederlassungsfreiheit verdrängt werde und damit ihre Drittstaaten umfassende Wirkung entfalte. Ebenso habe der BFH offen gelassen, ob das Eingreifen der Kapitalverkehrsfreiheit an der Stand-Still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV scheitern könnte.

Es dürfe damit insgesamt betrachtet nicht mit der nach der *acte clair*-Doktrin erforderlichen Gewissheit feststehen, dass die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG unionsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Dies gelte insbesondere in Bezug zur Schweiz, weil das im Jahr 2002 abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen rechtlich relevant sein könne. Die Notwendigkeit einer Vorabentscheidung des EuGH wäre daher kaum zu verneinen.

Die einzige für die Hinzurechnungsbesteuerung aussagekräftige Entscheidung des EuGH sei das Urteil in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ (Rs. C-196/04). Ob der deutsche Gesetzgeber mit § 8 Abs. 2 AStG indes eine in allen Belangen unionsrechtskonforme Umsetzung der ergangenen Rechtsprechung erreicht hat, sei gerichtlich nicht geklärt und ernstlich zweifelhaft.

Ausblick

Der Beschluss des FG Baden-Württemberg bricht mit der Linie der bisherigen finanzgerichtlichen Entscheidungen, die die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit jeweils an der Stand-Still-Klausel gemäß Art. 64 AEUV scheitern ließen (vgl. FG Baden-Württem-



STEUERRECHT

berg, Beschluss vom 26. Oktober 2006, 3 V 32/05; FG Düsseldorf, Urteil vom 28. November 2013, 16 K 2513/12 G; FG Münster, Urteil vom 30. Oktober 2014, 2 K 618/11 F).

Der BFH wird in dem anhängigen Revisionsverfahren (I R 78/14) einer Vorlage zur Vorabentscheidung des EuGH kaum aus dem Weg gehen können. Die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit in Beziehung zu Drittstaaten ist nicht abschließend geklärt. Insbesondere die Frage, ob in dieser Beziehung weitergehende Rechtfertigungsmöglichkeiten bestehen – wie vom EuGH immer wieder „angedroht“, aber nie konkret wahr gemacht – lassen eine EuGH-Entscheidung kaum vorhersehbar erscheinen. Eine Klärung wäre insofern mehr als wünschenswert.

Speziell in Beziehung zur Schweiz wird hierbei die neue „große Auskunfts-klausel“ nach Art. 27 DBA-Schweiz, die für Zeiträume beginnend ab dem Jahr 2011 einen Informationsaustausch entsprechend Art. 26 OECD-MA vorsieht, relevant werden. Hierdurch dürfte eine für die Wirksamkeit der Steueraufsicht – in Beziehung zu Drittstaaten mangels Eingreifens der Amtshilferichtlinie sonst stets fragliche – hinreichende Informationsmöglichkeit der Finanzbehörden bestehen.

Steuerpflichtige sollten die noch offenen Bescheide über die Feststellung der Hinzurechnungsbesteuerungsgrundlagen durch Einsprüche offen halten bzw. eine lediglich vorläufige Festsetzung beantragen.



**Dr. Christoph Herrmann, LL.M. (Columbia),
Rechtsanwalt, Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Frankfurt am Main**

**Stefan Weinberger, Ass. iur.
Wissenschaftlicher Mitarbeiter,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Frankfurt am Main**

Die Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Leistungen setzt kein persönliches Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient voraus

FG Berlin-Brandenburg vom 10. November 2015, 2 K 2409/13

Hintergrund

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin außerhalb von Krankenhäusern

oder ähnlichen Einrichtungen nur dann gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a) Satz 1 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind, wenn die Leistung auf einem persönlichen Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient beruht (Abschn. 4.14.1 UStAE). Insbesondere Leistungen von Laborärzten und von klinischen Chemikern sollen nicht auf einem persönlichen Vertrauensverhältnis beruhen (Abschn. 4.14.5 Abs. 9 UStAE) und daher auch nicht von der Umsatzsteuer befreit sein.

Entscheidungssachverhalt

Der Kläger ist Facharzt für klinische Chemie und Labordiagnostik. Zwischen ihm und der B-GmbH, einem Laborunternehmen, wurde vereinbart, dass der Kläger die Gesellschaft insbesondere diagnostisch auf dem Gebiet der Transfusionsmedizin, der Infektionserologie, der Endokrinologie, der Autoimmundiagnostik und der Hämostaseologie sowie bei der Optimierung labororganisatorischer Abläufe unterstützt. Das Laborunternehmen erbrachte entsprechende Leistungen für niedergelassene Ärzte, Rehakliniken, Gesundheitsämter und Krankenhäuser. Der Kläger sollte ferner transfusionsmedizinische Beratungen für die von der Gesellschaft betreuten Krankenhäuser und Rehabilitationskliniken erbringen und bei Bedarf in der Transfusionskommission mitwirken. Der Kläger verfügte im Streitjahr weder über eine eigene kassenärztliche Zulassung noch erfüllte er die besonderen Voraussetzungen, wie sie in § 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG 2009 aufgeführt sind.

Das Finanzamt behandelte die Umsätze des Klägers aus seiner Tätigkeit für die B-GmbH als umsatzsteuerpflichtig. Die Leistungen klinischer Chemiker wie auch von Laborärzten würden nicht auf einem persönlichen Vertrauensverhältnis zu den Patienten beruhen, wie es Voraussetzung für die Annahme von Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin nach § 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG 2009 sei. Zwar verfüge die B-GmbH als medizinisches Versorgungszentrum über eine Zulassung nach § 95 SGB V und erfülle damit die Anforderungen des § 4 Nr. 14 Buchst. b) Satz 2 Doppelbuchstabe bb) UStG 2009. Für den Kläger selbst gelte dies jedoch mangels eigener Zulassung bzw. mit ihm abgeschlossener Versorgungsverträge nach dem SGB V jedoch nicht.

Nachdem das Finanzamt die Einsprüche des Klägers als unbegründet zurückgewiesen hatte, erhob dieser Klage vor dem Finanzgericht.

Entscheidung des Finanzgerichts

Das Gericht stellte fest, dass der Kläger gegenüber der B-GmbH im Wesentlichen Leistungen der Befunderhebung mit dem Ziel konkreter laborärztlicher Diagnosen sowie ärztliche Hilfestellungen bei transfusionsmedizinischen Maßnahmen für Behandlungsverhältnisse erbrachte, die konkreten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dienten. Zwar habe sich der Kläger gegenüber



der Gesellschaft auch zur Unterstützung bei der Optimierung von labororganisatorischen Abläufen zur Mitarbeit in der Transfusionskommission verpflichtet. Der Kläger sei im Wesentlichen jedoch mit konkret ärztlichen Befunderhebungen betraut gewesen, die für den Inhalt seiner Leistungen insgesamt prägend waren.

Bei den Befunderhebungen zu Laborproben und Hilfestellungen zu transfusionsmedizinischen Behandlungen des Klägers, die er nach Anordnung von Ärzten, Krankenhäusern oder anderen Heilbehandlungseinrichtungen und gemäß Beauftragung der B-GmbH durchgeführt habe, handele es sich um Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin. Sie würden der Diagnose, Behandlung und Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen. Diese Heilbehandlungen habe der Kläger, der als Facharzt für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik über die in § 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG 2009 vorausgesetzte heilberufliche Qualifikation verfüge, auch im Rahmen der Ausübung einer Tätigkeit als Arzt durchgeführt.

Nach Auffassung des Gerichts setzt die Steuerbefreiung für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin nach § 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG 2009 aber kein persönliches Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient im konkreten umsatzsteuerlich zu beurteilenden Leistungsverhältnis voraus. Dem Gesetzeswortlaut ließe sich das Erfordernis eines persönlichen Vertrauensverhältnisses nicht entnehmen. Ebenso wenig ergäbe sich diese Voraussetzung aus dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c) MwStSystRL, dessen Umsetzung in das nationale Steuerrecht durch § 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG erfolgen soll. Auch die Rechtsprechung des EuGH und des BFH würden die von der Finanzverwaltung vertretene enge Auslegung der Steuerbefreiung unter Abstellen auf das Erfordernis eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Arzt und Patient nicht rechtfertigen.

Auswirkungen für die Praxis

Mit seiner Entscheidung weicht das FG Berlin-Brandenburg ausdrücklich von der Auffassung der Finanzverwaltung ab, wonach die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin zwingend ein persönliches Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient voraussetzt. Zuvor hatte bereits das FG Hamburg in seinem Urteil vom 23. Oktober 2013 (3 K 349/12) entschieden, dass ein persönliches Vertrauensverhältnis nicht notwendig ist. Die gegen das Urteil das FG Hamburg gerichtete Revision hatte der BFH aber als unzulässig verworfen, sodass die Rechtslage bisher unklar blieb.

Das FG Berlin-Brandenburg hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Der BFH wird nun die Gelegenheit haben, die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin höchstrichterlich zu klären.

Steuerpflichtige, die nach Auffassung der Finanzverwaltung in keinem persönlichen Vertrauensverhältnis zum Patienten tätig sind, also insbesondere Laborärzte und klinische Chemiker, sollten bis zu einer Entscheidung des BFH die Umsatzsteuerfestsetzungen mit einem Einspruch offen halten. Dabei sollten mögliche Folgekonsequenzen im Auge behalten werden: Soweit der Steuerpflichtige umsatzsteuerfreie Leistungen erbringt, entfällt grundsätzlich auch der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen.



Christian Weimann,
Rechtsanwalt,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Berlin

2. Verwaltung

Negativentscheidung der Europäischen Kommission: Belgische Steuerregelung für Gewinnüberschüsse multinationaler Unternehmen als unzulässige staatliche Beihilfe qualifiziert

Beihilfeprüfverfahren SA.37667 der Europäische Kommission vom 11. Januar 2016

Die Europäische Kommission hat im Beihilfeprüfverfahren SA.37667 am 11. Januar 2016 gegen eine belgische Steuerregelung aus dem Jahr 2005 entschieden. Nach dieser war es multinationalen Unternehmensgruppen möglich, über verbindliche Steuervorbescheide ihre Steuerlast in Belgien erheblich zu reduzieren. Die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer verringerte sich so teilweise um 50 bis 90 Prozent. Die Kommission untersuchte die bestehende Regelung und ihre Auswirkungen auf die davon betroffenen Unternehmensgruppen im Hauptprüfverfahren seit Februar 2015. Im Ergebnis weicht die Regelung von der im belgischen Körperschaftsteuerrecht sonst üblichen Praxis ab und hält dem beihilferechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz nicht stand. Die damit verbundenen Steuervorteile gelten folglich als rechtswidrige Beihilfe.

Steuerregelung für Gewinnüberschüsse

Grundsätzlich müssen Unternehmen in Belgien Körperschaftsteuer auf Grundlage ihrer mit Tätigkeiten in Belgien erwirtschafteten Gewinne versteuern. Artikel 185 Abs. 2 lit. b) des belgischen Körperschaftsteuergesetzes ermöglichte es multinationalen Unternehmen



STEUERRECHT

jedoch, die Bemessungsgrundlage um vermeintliche Gewinnüberschüsse auf der Grundlage eines verbindlichen Steuervorbescheids zu verringern. Dabei erfolgte ein Vergleich zwischen dem tatsächlich erzielten Gewinn des multinationalen Unternehmens und dem hypothetischen Gewinn eines eigenständigen Unternehmens in entsprechender Lage. Die so festgestellte Differenz konnte als „Gewinnüberschuss“ qualifiziert werden und zu einer proportionalen Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage des multinationalen Unternehmens führen. Grund dafür war, dass dieser Überschuss nur wegen der Zugehörigkeit zu einer multinationalen Unternehmensgruppe, also wegen spezieller Synergien, Größenvorteilen, Kundenkontakten, etc. erzielt wurde. Die auf diese Weise gestaltbare Konstellation führte teilweise zu erheblichen Reduzierungen bei der Steuerlast.

Dies entsprach nach den Feststellungen der Kommission weder der sonst üblichen Praxis im belgischen Körperschaftsteuergesetz noch dem Fremdvergleichsgrundsatz, wonach der Gewinnüberschuss regelmäßig nach wirtschaftlichen Faktoren zwischen den beteiligten Unternehmen verteilt wird und nicht einseitig bei der Besteuerung nur eines Unternehmens abgezogen wird.

Die Kommission qualifizierte die Regelung im belgischen Steuerrecht nun abschließend als selektiven Vorteil. Dieser stelle eine Begünstigung einzelner Unternehmen im Sinne von Artikel 107 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) dar und sei unzulässig, da die Beihilfenregelung weder bei der Kommission notifiziert wurde noch mit dem EU-Binnenmarkt vereinbar sei.

Auswirkungen für die Praxis

Nicht genehmigte Beihilfen unterliegen gemäß Artikel 108 Abs. 3 AEUV einem strikten Durchführungsverbot. Dieses ist zur effektiven Umsetzung europarechtlicher Regelungen unmittelbar im nationalen Recht anwendbar. Nach der nun auch förmlichen Negativentscheidung der Kommission gegenüber dem Königreich Belgien, mit welcher die Kommission das Vorliegen einer unzulässigen Beihilfe bestätigt, bedarf es der Umsetzung durch die nationalen Behörden. Die belgische Finanzverwaltung ist mithin angewiesen, gegenüber den betroffenen Unternehmen entsprechende Nachforderungen zu erlassen.

Gemäß dem im EU-Beihilfenrecht anerkannten Effektivitätsgrundsatz (effet utile des EU-Rechts) kann die Kommission auf einer Rückforderung von Beihilfen, deren Gewährung nicht weiter als zehn Jahre zurück liegt, bestehen. Eine entsprechende Verjährungsregelung findet sich in Artikel 17 der Verordnung (EU) 2015/1589. Dies gilt selbst dann, wenn der zugrunde liegende Steuerbescheid nach nationalem Recht bestandskräftig geworden ist oder über den Steuersachverhalt im Wege eines nationalen Gerichtsverfahrens rechtskräftig entschieden wurde.

Den betroffenen Unternehmen verbleibt die Möglichkeit, gegen den abschließenden Beschluss der Kommission Rechtsschutz bei den europäischen Gerichten zu suchen und auf Nichtigkeit des Negativbeschlusses der Kommission zu klagen. Zudem kann das Nichtvorliegen einer Beihilfe auch noch im nationalen Rückforderungsverfahren eingewendet werden, wobei regelmäßig ungewiss bleibt, ob das nationale Gericht den Sachverhalt dann bei Zweifeln an der bisherigen Bewertung der Kommission dem EuGH vorlegt.

Daneben besteht auch für Wettbewerber die Möglichkeit, die beihilfenrechtswidrige Begünstigung eines Konkurrenten im Wege von Unterlassungsklagen vor den nationalen Gerichten anzugreifen und eine Rückforderung durchzusetzen. In Deutschland entspricht diese Möglichkeit seit den sog. Flughafenentscheidungen des BGH (Az. I ZR 136/09 – Flughafen Hahn, bzw. Az. I ZR 213/08 – Flughafen Lübeck) inzwischen gefestigter Rechtsprechung.

Die Entscheidung der Kommission ist Teil der seit Juni 2013 anhängigen offiziellen Untersuchung der Praxis von Steuervorbescheiden in den einzelnen Mitgliedstaaten. In diesem Zusammenhang erfolgten umfassende Auskunftersuchen und vertiefte Prüfungen, bspw. in Luxemburg (Fiat, McDonald's und Amazon), den Niederlanden (Starbucks) und Irland (Apple). Einer der Kernpunkte des aktuellen Aktionsplans der Kommission ist dabei auch eine Regelung, die eine effektive Besteuerung am Ort der Gewinnerzielung sicherstellen soll sowie eine Neuauflage des Vorschlags zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage.



Christian Hipp,
Rechtsanwalt,
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



STEUERRECHT

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

Herausgeber:

BEITEN BURKHARDT Rechtsanwalts-gesellschaft 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 Newsletters Business Briefing International Tax Law

BBWP Newsletter

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



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