

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer November 2022

1. Bauabzugsteuer: Inaktive ausländische Domizilgesellschaft

Die Sperrwirkung des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG greift auch dann ein, wenn der Leistungsempfänger i. S. d. § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG die Zahlungen an eine inaktive ausländische Domizilgesellschaft erbringt.

Hintergrund

Die E-KG bediente sich für die Realisierung diverser Großobjekte britischer Subunternehmer und berücksichtigte für 2002 Zahlungen an diese als Betriebsausgaben (rund 950.000 EUR). Bei den britischen Firmen handelte es sich um wirtschaftlich inaktive Briefkasten-/Domizilgesellschaften. E meldete für diese Zahlungen im Jahr 2003 Bauabzugsteuer in gesetzlicher Höhe (15 %) an und führte diese ab.

Bei einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Zahlungen an die britischen Firmen auf inländische Konten erfolgt waren. Ein an die E gerichtetes Benennungsverlangen zur Feststellung der aus den Zahlungen tatsächlich begünstigten Personen führte zu keinem Ergebnis. Das Finanzamt kürzte darauf im Gewinnfeststellungsbescheid 2002 die Zahlungen an die Subunternehmer nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO um 70 % (665.000 EUR). Das Finanzgericht gab der Klage im ersten Rechtsgang statt. Der Bundesfinanzhof hob dieses Urteil (aus verfahrensrechtlichen Gründen) auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Auch im zweiten Rechtsgang gab das Finanzgericht der Klage in vollem Umfang statt.

Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, § 160 Abs. 1 Satz 1 AO sei nach § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG nicht anwendbar, auch wenn es sich bei den britischen Subunternehmen um inaktive Domizilgesellschaften handeln sollte.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Der Betriebsausgabenabzug nach § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG ist auch dann nicht nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO versagt, wenn die Zahlungen an inaktive ausländische Domizilgesellschaften erfolgt sind.

Leistender i. S. d. § 48 Abs. 1 EStG kann nicht nur derjenige sein, der - wie Satz 1 bestimmt - die Bauleistung erbringt. Vielmehr "gilt" nach der Fiktion in § 48 Abs. 1 Satz 4 EStG als Leistender auch derjenige, der über eine Leistung abrechnet, ohne sie erbracht zu haben. Damit wird derjenige, der die Rechnung erstellt, unabhängig von der Erbringung der Bauleistung zum Leistenden (fiktiv wirtschaftlich Leistender). Demnach werden auch inaktive ausländische Domizilgesellschaften und Briefkastenfirmen, die die Bauleistung nicht selbst erbringen, vom Anwendungsbereich des § 48 Abs. 1 EStG erfasst. Weiter ordnet der Wortlaut des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG (vorbehaltlos) als Rechtsfolge an, dass § 160 Abs. 1 Satz 1 AO nicht anzuwenden ist. Er enthält keine Einschränkung, wonach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO nur bei Zahlungen an einen bestimmten Personenkreis keine Anwendung finden soll.

Die Bauabzugsteuer bezweckt einerseits, durch den Steuerabzug an der Quelle die Einkommensteuer/Körperschaftsteuer des Leistenden zu sichern und andererseits dem Auftraggeber Rechtssicherheit für den Betriebsausgabenabzug zu gewähren, und zwar unabhängig davon, ob die Zahlungen an den wirtschaftlich Leistenden oder an eine inaktive ausländische Domizilgesellschaft als fiktiv Leistenden erfolgen. Den Gesetzesmaterialien lässt sich keine Einschränkung entnehmen, dass mit dem Leistenden i. S. d. § 48 Abs. 1 Satz 4 EStG nur Generalunternehmen oder Inkassofirmen gemeint sein könnten.

Die Privilegierung der Auftraggeber von Bauleistungen gegenüber den Auftraggebern von Leistungen aus anderen Dienstleistungssektoren, die bei Zahlungen an inaktive Domizilgesellschaften mit einer Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO zu rechnen haben, verletzt nicht den Gleichheitssatz. Die Ungleichbehandlung ist durch den mit § 48 EStG verfolgten Lenkungszweck sachlich gerechtfertigt. Das Steuerabzugsverfahren soll illegale Vorgänge im Baugewerbe eindämmen. Eine Sonderregelung für diesen Sektor war infolge der dort festgestellten gravierenden

Misstände gerechtfertigt. Der Bundesfinanzhof erachtet es daher als sachgerecht, durch die Beschränkung auf das Baugewerbe die Zielgenauigkeit der Regelung zu erhöhen.

2. **Stellt die Einlagerung eingefrorener Eizellen eine Heilbehandlung dar?**

Die isolierte Einlagerung eingefrorener Eizellen kann umsatzsteuerfrei sein, wenn sie im Rahmen eines therapeutischen Kontinuums mit einer Kryokonservierung erfolgt, bei dem Einlagerung und Kryokonservierung zwar durch 2 unterschiedliche Unternehmer durchgeführt werden, für die aber dieselben Ärzte tätig sind.

Hintergrund

Streitig war, ob die Einlagerung eingefrorener Eizellen durch eine eigenständige GbR eine umsatzsteuerfreie Heilbehandlung darstellt.

An der GbR waren 3 Fachärzte beteiligt. Diese betrieben zugleich (als Partnerschaft) ein Medizinisches Versorgungszentrum (MVZ), ohne dass eine Organschaft vorlag.

Die GbR war im Bereich der Kryokonservierung zum Zweck der medizinisch indizierten künstlichen Befruchtung in Fällen tätig, in denen eine organisch bedingte Sterilität bei einem Partner vorlag. Gesellschaftszweck war das tiefgekühlte Einlagern von Spermien- und Eizellen. Die Patienten schlossen mit dem MVZ einen Vertrag über die Kryokonservierung der Eizellen/Embryonen und mit der GbR über die Lagerung ab.

Das Finanzamt sah die Einlagerung des Konservierungsguts als steuerpflichtig an. Dem widersprach das Finanzgericht und gab der Klage statt. Die Kryokonservierung stelle eine steuerfreie Heilbehandlung dar, wenn eine organisch bedingte Sterilität vorliege.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigte das Finanzgerichtsurteil. Die GbR erbrachte mit der Einlagerung von kryokonservierten Eizellen und Spermien zum Zweck der medizinisch indizierten künstlichen Befruchtung in Fällen, in denen eine organisch bedingte Sterilität bei einem der beiden fortpflanzungswilligen Partner vorliegt, eine steuerfreie Heilbehandlung.

Der Bundesfinanzhof bezieht sich zunächst auf das Urteil v. 29.7.2015, XI R 23/13. Diese Entscheidung betrifft den Fall der (weiteren) Lagerung von im Rahmen einer Fruchtbarkeitsbehandlung eingefrorenen Eizellen durch den behandelnden Arzt. Es ging um die weitere Lagerung (bzw. Verlängerung der Lagerungszeit) nach Ablauf der ursprünglich vereinbarten Lagerungszeit durch eine neue Vereinbarung. Der Bundesfinanzhof entschied für diesen Fall, die Vertragsverlängerung habe weiterhin therapeutischen Zwecken (Herbeiführung einer weiteren Schwangerschaft) gedient, und bejahte die Steuerbefreiung wegen des engen Zusammenhangs mit einer ärztlichen Heilbehandlung.

Auf dieser Grundlage ist auch die isolierte Einlagerung eingefrorener Eizellen steuerfrei. Denn das vorgenannte Urteil bezieht sich auf die "weitere Lagerung" als eigenständige Leistung, ohne dass es für die Steuerfreiheit dieser Leistung darauf ankommt, dass damit weitere Leistungen wie etwa Fruchtbarkeitsbehandlungen, z. B. das Einfrieren (Kryokonservierung) von Eizellen oder Spermien, verbunden sind. Ist damit die "Lagerung" bereits als eigenständige Leistung steuerfrei, kann diese Steuerfreiheit nicht davon abhängig gemacht werden, ob ihr eine Leistung mit weitergehenden Leistungsmerkmalen vorausging.

Der Bundesfinanzhof folgt damit nicht der Verwaltungsanweisung, wonach die Steuerfreiheit für die Lagerung eingefrorener Eizellen oder Spermien als dem einzigen Leistungsgegenstand davon abhängig ist, ob es sich um eine "weitere Lagerung" (steuerfrei) oder um eine "bloße Lagerung" (steuerpflichtig) handelt. Der Vermutung der Steuerpflicht für den Fall der bloßen Lagerung folgt der BFH jedenfalls im Streitfall nicht, da es in beiden Fallgestaltungen gleichermaßen um eine Lagerung als eigenständige Leistung geht.

3. **Umsatzsteuer: Fahrzeugüberlassung gegen Arbeitsleistung als tauschähnlicher Umsatz**

Zwischen der Fahrzeugüberlassung und der (teilweisen) Arbeitsleistung liegt ein unmittelbarer Zusammenhang vor, wenn die Fahrzeugüberlassung individuell arbeitsvertraglich vereinbart ist und tatsächlich in Anspruch genommen wird.

Hintergrund

Die luxemburgische A-AG hatte Sitz und Geschäftsleitung in Luxemburg. Im Inland unterhielt sie keine feste Niederlassung.

Die A überließ ihren im Inland wohnenden Angestellten PS und FL jeweils ein zum Unternehmensvermögen gehörendes Firmenfahrzeug, das PS und FL auch privat nutzen konnten. Mit PS vereinbarte die A eine Eigenbeteiligung, die sie aber aufgrund einer vorzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses nicht einforderte. Vom Gehalt des FL behielt die A einen Betrag ein, da die für das Fahrzeug zu zahlende Leasingrate insoweit das mit dem Mitarbeiter für die Fahrzeugüberlassung vereinbarte Budget überschritt.

In Luxemburg wurde weder die Fahrzeugüberlassung besteuert noch kam es dort zu einem Vorsteuerabzug.

Die A reichte beim Finanzamt Umsatzsteuer-Erklärungen ein, in denen sie das Entgelt für die Fahrzeugüberlassung nach der 1 %-Regelung (nebst Zuschlägen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/erster Tätigkeitsstätte und Familienheimfahrten) berücksichtigte.

Mit der Klage gegen die entsprechenden Umsatzsteuer-Festsetzungen wandte die A ein, die Überlassung der Dienstwagen erfolge nicht gegen Entgelt.

Das Finanzgericht gab der Klage überwiegend statt. An PS habe die A das Fahrzeug nicht gegen Entgelt überlassen, da PS keine Zahlung geleistet habe. Auch in der (teilweisen) Arbeitsleistung sei kein Entgelt zu sehen. Dementsprechend sei auch die Fahrzeugüberlassung an FL nur in Höhe des Einbehalts (5.688 EUR) steuerbar.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof widerspricht dem Finanzgericht. Auf die Revision des Finanzamts wurde das Finanzgerichtsurteil aufgehoben und die Klage abgewiesen. Das Finanzgericht hat zu Unrecht einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung und der Arbeitsleistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes verneint. Die Fahrzeugüberlassung ist als Vermietung eines Beförderungsmittels im Inland steuerbar.

Ein tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht. Diese können auch mit einer Barzahlung verbunden werden (tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe).

Obwohl die MwStSystRL keine § 3 Abs. 12 UStG entsprechende Bestimmung enthält, sind Gegenleistungen in Form von Geldzahlungen und Sachleistungen auch unionsrechtlich gleich zu behandeln. Damit kann die Gegenleistung für eine Lieferung in einer Dienstleistung bestehen und Besteuerungsgrundlage der Lieferung sein, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung und der Dienstleistung besteht und der Wert der Dienstleistung in Geld ausgedrückt werden kann. Das Gleiche gilt, wenn eine Dienstleistung gegen eine andere Dienstleistung getauscht wird.

Der Bundesfinanzhof teilt nicht die im Schrifttum vertretene Auffassung, nach der ein tauschähnlicher Umsatz ausgeschlossen ist, wenn nur die Arbeitsleistung als Entgelt für die Fahrzeugüberlassung in Frage kommt. Gegen die Ablehnung eines Sachentgelts spricht auch, dass vom nationalen Gericht zu prüfen ist, ob die Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs an dessen Arbeitnehmer eine Dienstleistung gegen Entgelt ist.

Im Streitfall ist der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung und der (teilweisen) Arbeitsleistung gegeben. Denn die A und die Angestellten hatten das Recht zur Privatnutzung individuell arbeitsvertraglich vereinbart. Damit besteht ein das Dienstverhältnis prägender Zusammenhang. Die Zahlung eines Mietzinses ergibt sich als Sachvergütung aus der im unmittelbaren Zusammenhang mit der Fahrzeugüberlassung zu erbringenden Arbeitsleistung.

Der Wert des Umsatzes umfasst alle Ausgaben, die der Empfänger der jeweiligen Leistung aufwendet, um die fragliche Leistung zu erhalten. Es ist nicht zu beanstanden, wenn insoweit die der A entstandenen Kosten angesetzt werden. Die A hat ihren Umsatzsteuer-Erklärungen die Vereinfachungsregelung in Abschn. 15.23 Abs. 11 Satz 2 Nr. 1 UStAE zugrunde gelegt. Danach können anstelle der Ausgaben die lohnsteuerrechtlichen Werte als Bruttowerte angesetzt werden, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist. Dies wird vom Bundesfinanzhof zur erleichterten Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht beanstandet.

4. Unzulässigkeit einer per Telefax erhobenen Anhörungsrüge

Die Erhebung einer Anhörungsrüge durch einen Rechtsanwalt ist seit dem 1.1.2022 unzulässig, wenn sie nicht als elektronisches Dokument in der Form des § 52a FGO an den Bundesfinanzhof übermittelt wird. Der Verstoß gegen § 52d FGO führt zur Unwirksamkeit des Antrags. Er gilt als nicht vorgenommen.

Hintergrund

A und B hatten wegen Nichtzulassung der Revision gegen ein Urteil des Finanzgerichts Beschwerde erhoben. Diese wurde vom Bundesfinanzhof als unbegründet zurückgewiesen. Der Beschluss des Bundesfinanzhof wurde am 5.2.2022 zugestellt. A, der als Rechtsanwalt in eigener Sache und zugleich als Prozessbevollmächtigter der B auftrat, erhob mit Telefax vom 21.2.2022 beim Bundesfinanzhof Anhörungsrüge für A und B.

Mit Schreiben der Senatsvorsitzenden vom 25.2.2022 wurde A darauf hingewiesen, dass vorbereitende Schriftsätze (und deren Anlagen) sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen seit dem 1.1.2022 als elektronisches Dokument zu übermitteln sind und dass das per Telefax übermittelte Schreiben vom 21.2.2022 diesen Anforderungen nicht genüge. Eine Übermittlung nach allgemeinen Vorschriften sei nur zulässig, wenn eine Übermittlung als elektronisches Dokument vorübergehend nicht möglich sei.

A und B wurden um unverzügliche Mitteilung und Glaubhaftmachung gebeten, ob eine vorübergehende Unmöglichkeit vorgelegen habe. Sollte dies nicht der Fall sein, wurden sie gebeten, den Schriftsatz vom 21.2.2022 elektronisch zu übermitteln. Das Schreiben der Vorsitzenden wurde A und B am 1.3.2022 zugestellt. Diese haben sich hierzu nicht geäußert.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Anhörungsrüge als unzulässig zurück, weil sie nicht in der gesetzlich vorgeschriebenen Form erhoben wurde. Sie ist nicht als elektronisches Dokument übermittelt worden.

Nach § 52d Satz 1 FGO sind vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen, die durch einen Rechtsanwalt eingereicht werden, als elektronisches Dokument zu übermitteln. Die Vorschrift gilt ab 1.1.2022 für alle Verfahren nach der FGO (z. B. Klage, Revision, Prozesskostenhilfe), somit auch für die Anhörungsrüge. A, der als Rechtsanwalt in eigener Sache und als Prozessbevollmächtigter der B auftrat, war daher verpflichtet, die Anhörungsrüge als elektronisches Dokument zu übermitteln.

Ein elektronisches Dokument ist eine Datei, die mit Mitteln der Datenverarbeitung erstellt, auf einem Datenträger aufgezeichnet werden kann und (bereits) in dieser Form maßgeblich ist. Dies ist bei dem vorliegenden Telefax vom 21.2.2022 nicht der Fall, da der Papierausdruck beim Empfänger (Bundesfinanzhof) lediglich den Inhalt des Dokuments wiedergibt, ohne selbst Rechtswirksamkeit zu erzeugen.

Selbst wenn man die Übermittlungsformen Telefax und Computerfax auch nach Einführung der elektronischen Kommunikation weiterhin anerkennen würde, wären bei einem Telefax jedenfalls die weiteren formalen Anforderungen an die Übermittlung elektronischer Dokumente nicht erfüllt. Nach § 52a Abs. 3 FGO muss das elektronische Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur der verantwortenden Person versehen sein oder von der verantwortenden Person signiert und auf einem sicheren Übermittlungsweg eingereicht werden. Die 6 Varianten für sichere Übermittlungswege sind in § 52a Abs. 4 Satz 1 FGO abschließend aufgezählt. Von der Verordnungsermächtigung zur Anerkennung sonstiger Übermittlungswege nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 FGO hat die Bundesregierung noch keinen Gebrauch gemacht.

Der Telefaxversand der A und B erfüllt keinen der Tatbestände des § 52a Abs. 4 Satz 1 FG. Sämtliche Varianten setzen eine Identifizierbarkeit des Absenders durch eine Signatur samt einer sicheren Übermittlung voraus, die ein Telefaxversand nicht gewährleistet.

Nach § 52d Satz 3 FGO bleibt, wenn eine Übermittlung aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich ist, die Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften zulässig, wobei nach § 52d Satz 4 FGO die vorübergehende Unmöglichkeit bei der Ersatzeinreichung oder unverzüglich danach glaubhaft zu machen ist. A und B haben jedoch zu dem Hinweis der Senatsvorsitzenden auf die Möglichkeit

der Ersatzeinreichung nach § 52d Satz 3 FGO im Schreiben vom 25.2.2022 keine Stellung genommen.

Der Verstoß gegen § 52d FGO führt zur Unwirksamkeit des Antrags. Er gilt als nicht vorgenommen, d. h. er erzeugt keine Rechtswirkung.

5. **Zur Haftung für Verbindlichkeiten nach Beendigung des Insolvenzverfahrens**

Für Umsatzsteuerschulden haftet der Schuldner auch nach der Beendigung eines Insolvenzverfahrens. Das gilt auch bei durch den Insolvenzverwalter begründeten Steuerschulden.

Hintergrund

Der Kläger erzielte als Unternehmer der Umsatzsteuer unterliegende Umsätze. Mit Beschluss vom 17.7.2008 wurde durch das Amtsgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Klägers eröffnet. Der Insolvenzverwalter führte das Unternehmen zunächst fort. Aufgrund dieser Tätigkeit entstand Umsatzsteuer, die vom Finanzamt als Masseverbindlichkeiten angesehen wurden. Es ergingen entsprechende Umsatzsteuerbescheide. Mit Beschluss vom 15.7.2016 erteilte das Insolvenzgericht für den Kläger eine Restschuldbefreiung. Im September 2016 wurde das Insolvenzverfahren mangels Masse eingestellt.

Das Finanzamt machte nunmehr gegen die Kläger die rückständige Umsatzsteuer geltend. Der Kläger berief sich auf die Restschuldbefreiung. Das Finanzamt wies darauf hin, dass diese nicht für Masseverbindlichkeiten gelte. Der Einspruch blieb erfolglos, sodass sich der Kläger an das zuständige Finanzgericht wandte.

Entscheidung

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet ab. Schuldner der nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Masseverbindlichkeiten sei der Insolvenzschuldner. Zwar sei die Haftung während des Verfahrens auf die Gegenstände der Insolvenzmasse beschränkt. Allerdings gelte diese Beschränkung nicht mehr nach der Beendigung des Insolvenzverfahrens. Dies habe der Bundesfinanzhof für die Einkommensteuer ausdrücklich entschieden.

Nach Ansicht des Finanzgerichts sei diese Rechtsprechung auch auf Masseverbindlichkeiten aufgrund von Umsatzsteuer zu übertragen. Entscheidungserhebliche Unterschiede zwischen der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer bestünden nicht.