

Zu dieser Ausgabe

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

wieder einmal erteilt uns ein Urteil zur Verfassungsmäßigkeit von Nachforderungszinsen. Wie der BFH mit Urteil v. 9.11.2017, III R 10/16 entschieden hat, verstößt die Höhe der Nachforderungszinsen, die für Veranlagungszeiträume des Jahres 2013 geschuldet werden, weder gegen den allgemeinen Gleichheitssatz noch gegen das Übermaßverbot. Interessant ist hier die Begründung des erkennenden Senats. Dieser untersuchte auf der Grundlage von Daten der Deutschen Bundesbank Zinssätze für verschiedene kurz- und langfristige Einlagen und Kredite. Erstaunlicherweise ermittelte der III. Senat hier eine Bandbreite von 0,15 % bis 14,70 %. Da muss man sich doch schon fragen lassen, wo man Anlagezinssätze von 14,70 % findet, bei denen man dann auch noch ruhig schlafen kann!

Für unsere Rubrik Topthema bespricht Bäßler in dieser Woche die Entscheidung des I. Senats v. 20.12.2017, I R 98/15 zu der Einkünftequalifikation eines national und international tätigen Fußballschiedsrichters einschließlich deren abkommensrechtlicher Behandlung. Hiernach sind Fußballschiedsrichter steuerrechtlich als Gewerbetreibende tätig, die bei internationalen Einsätzen auch nicht am jeweiligen Spielort eine Betriebsstätte begründen. Dies rechtfertigt die Festsetzung nationaler Gewerbesteuer auch für die im Ausland erzielten Einkünfte. Diesem nationalen Besteuerungsrecht stehen abkommensrechtliche Hürden nicht entgegen.

Ich wünsche Ihnen eine erfolgreiche Arbeitswoche!


René Feldgen

Inhaltsverzeichnis

Topthema

- Die Einkünfte eines Fußballschiedsrichters aus der Leitung von Spielen im In- und Ausland unterliegen vollständig der Gewerbesteuer

Neues vom BFH

- Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen
- Krankenversicherungsbeiträge nur für eine Basisabsicherung abziehbar

Neue FG-Entscheidungen

- Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenzen bei Anwendung der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht
- Keine Aussetzung der Vollziehung wegen verfassungsrechtlicher Zweifel am Zinssatz nach § 238 AO
- Zur Anerkennung eines Pflegepauschbetrages gemäß § 33b Abs. 6 EStG

Neues aus der Finanzverwaltung

- BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Bitcoins und anderen sogenannten virtuellen Währungen
- Verlustverrechnung bei unterjähriger Abspaltung (§ 15 Abs. 3 UmwStG)

▷ Topthema**Die Einkünfte eines Fußballschiedsrichters aus der Leitung von Spielen im In- und Ausland unterliegen vollständig der Gewerbesteuer**

Der BFH hat in seinem am 28.2.2018 veröffentlichten Urteil v. 20.12.2017, I R 98/15 entschieden, dass durch die Tätigkeit als Schiedsrichter gewerbliche Einkünfte erzielt werden, welche vollumfänglich der Gewerbesteuer unterliegen. Der BFH stellt hierbei klar, dass der Schiedsrichter mangels Weisungsgebundenheit im Rahmen der Spielleitung sowie freier Entscheidung, die Leitung eines Spieles auch abzulehnen, eine selbständige Tätigkeit ausübt. Überdies nimmt ein Schiedsrichter durch die von einer Vielzahl von befähigten Personen angebotene Spielleitung gegen Bezahlung im Rahmen eines Leistungsaustausches am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil, ohne dass es sich bei dem Schiedsrichter um einen freien Beruf oder diesem ähnlichen Beruf handelt. Darüber hinaus unterliegen auch die Einkünfte, die der Schiedsrichter durch die Spielleitung im Ausland erzielt, der Gewerbesteuer, da mangels Begründung einer ausländischen Betriebsstätte im Rahmen der Spielleitung im Ausland eine gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG nicht erfolgt. Aus eben diesem Grund steht auch Deutschland nach den einschlägigen DBA-Regelungen für (gewerbliche) Unternehmensgewinne das Besteuerungsrecht zu. Die Anwendung der DBA-Regelungen für Sportler hat der BFH in diesem Zusammenhang mit der Begründung verneint, dass Schiedsrichter nicht wie Sportler gegen andere Sportler im Rahmen eines Wettkampfes antreten, sondern vielmehr den Wettkampf leiten und Verstöße ahnden.

Sachverhalt:

In den Jahren 2001 bis 2003 erzielte ein Schiedsrichter aus der Leitung von Fußballspielen in der Bundesliga als auch im Rahmen von der FIFA veranstalteten Weltmeisterschaft sowie von der UEFA veranstalteten Europameisterschaft im In- und Ausland positive Einkünfte.

Bei einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass durch die Schiedsrichtertätigkeit Einnahmen aus Gewerbebetrieb erzielt werden, die der Gewerbesteuer unterliegen. Über die Höhe der Einkünfte bestand im Gegensatz dazu Einvernehmen. Das Finanzamt erließ daraufhin entsprechende Gewerbesteuermessbescheide, gegen die sich der Schiedsrichter nach erfolglosem Einspruchsverfahren im Rahmen einer Klage beim zuständigen Finanzgericht erfolgreich zur Wehr setzte. Daraufhin wurden die Gewerbesteuermessbescheide aufgehoben.

Hiergegen legte das Finanzamt Revision beim BFH ein.

Entscheidungsgründe:

Der BFH sieht die Revision als begründet an und urteilt, dass das angefochtene Urteil aufgehoben und die Klage abgewiesen wird.

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz wird durch die Schiedsrichtertätigkeit ein Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG betrieben, welcher vollumfänglich der Gewerbesteuer unterliegt.

Entsprechend § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt jeder im Inland betriebene, stehende Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer. Als Gewerbebetrieb gilt nach § 15 Abs. 2 EStG jede selbständige, mit Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr ausgeführte Tätigkeit, die sich weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft oder eines freien Berufes darstellt. Darüber hinaus muss nach der Rechtsprechung des BFH die Betätigung den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschreiten (vgl. BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl 1984, 751).

Zur Qualifizierung als selbständige Tätigkeit ist eine Abgrenzung von der nichtselbständigen Tätigkeit i.S. des § 1 Abs. 1 LStDV vorzunehmen. Demnach ist eine selbständige Tätigkeit dann zu verneinen, wenn die betroffene Person gemäß § 1 Abs. 2 LStDV im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt ist oder war und hierfür Arbeitslohn empfängt sowie aufgrund der Arbeitsvereinbarung die Arbeitskraft schuldet und gegenüber dem Dienstherrn weisungsgebunden ist. Im Gegensatz dazu ist eine selbständige Tätigkeit anzunehmen, wenn diese auf eigene Rechnung und eigene Gefahr hin ausgeübt wird und die Person in diesem Sinne ein Unternehmerrisiko und eine Unternehmerinitiative entfaltet (vgl. BFH v. 29.11.1978, I R 159/76, BFHE 126, 457, BStBl II 1979, 182).

Vor diesem Hintergrund ist die Schiedsrichtertätigkeit als selbständige Tätigkeit zu qualifizieren, da der Schiedsrichter nicht für eine feste Arbeitszeit, sondern nur für das jeweilige Spiel eine Entlohnung erhält. Zudem erfolgt weder eine Ausgleichszahlung im Fall des Ausschlusses vom Spiel, der Erkrankung oder des Fernbleibens aus sonstigem Grund noch eine Vergütung bei Urlaub. Neben der Vergütung für die im Rahmen eines Spieles ausgeübte Schiedsrichtertätigkeit besteht kein weiterer Vergütungsanspruch gegenüber dem Spielorganisator.

Auch wenn die Schiedsrichtertätigkeit an die von dem Organisator festgesetzten Spielzeiten gebunden ist, so hat der einzelne Schiedsrichter dennoch bei jedem einzelnen Spiel die Möglichkeit der Absage. Im Übrigen besteht während der Leitung eines Spieles keine Weisungsbefugnis des Spielorganisationsverbandes gegenüber dem Schiedsrichter. Einmal von dem Schiedsrichter getroffene Spielentscheidungen kön-

nen entsprechend den allgemeinen Fußballregelungen nur von diesem korrigiert oder zurückgenommen werden.

Für die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr ist es erforderlich, dass die Leistung für einen fremden Dritten erkennbar angeboten wird (vgl. BFH v. 13.12.1995, XI R 43-45/89, BFHE 179, 353, BStBl II 1996, 232). Hierfür ist kein Angebot der Leistung an eine Vielzahl von Abnehmern erforderlich. Vielmehr ist das entscheidende Merkmal, dass die zur Erzielung von Gewinn angebotene Leistung im Rahmen eines Leistungs- oder Güteraustausches angeboten wird und damit nach objektiven Gesichtspunkten dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht (vgl. BFH v. 29.10.1998, XI R 80/97, BFHE 187, 287, BStBl II 1999, 448).

Bei der Schiedsrichtertätigkeit handelt es sich um eine Dienstleistung, die von einer Vielzahl als Schiedsrichter ausgebildeten Personen erbracht werden kann. Durch die Entlohnung von Seiten der Spielorganisatoren für die Leitung eines Spieles findet ein Leistungsaustausch statt. Da im vorliegenden Fall der Schiedsrichter in den Streitjahren alleine in Deutschland eine Vielzahl von Spielen gegen Entgelt leitete, ist nach den genannten Kriterien von einer unternehmerischen Marktstätigkeit des Schiedsrichters auszugehen. Unerheblich ist hierbei, ob der Leistungserbringung ein aktives Tun (z.B. Werbemaßnahmen) vorangeht oder die Werbemaßnahmen anderer Wettbewerber zu dem Leistungsaustausch geführt haben, da die Einschaltung dritter Personen eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht ausschließt (vgl. BFH v. 19.11.1985, VIII R 104/85, BFHE 146, 115, BStBl II 1986, 424).

Letztendlich stellt sich die Schiedsrichtertätigkeit auch nicht als selbständige Arbeit dar, da es sich weder um einen freien Beruf noch um einen den Katalogberufen ähnlichen Beruf handelt. Da die übrigen Kriterien der Gewerblichkeit unbestritten vorliegen, wird durch die Schiedsrichtertätigkeit im Allgemeinen ein Gewerbebetrieb betrieben.

Für Zwecke der Gewerbesteuer werden die Einkünfte, die der Schiedsrichter durch die Leitung von Spielen im Ausland erzielt hat, jedoch nicht nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG von den gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlagen gekürzt. Die Kürzung i.S. des § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG setzt voraus, dass der zu kürzende Gewinn durch eine nicht im Inland betriebene Betriebsstätte begründet wird. Eine Betriebsstätte in diesem Sinne erfordert entsprechend § 12 AO eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die fest mit der Erdoberfläche verbunden und von einer gewissen Dauer ist und mittels welcher der Steuerpflichtige aufgrund einer nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht sein Geschäft betreibt (vgl. BFH v. 3.2.1993, I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462). Als Betriebsstätte ist nach § 12 Satz 2

Nr. 1 AO regelmäßig der Ort der Geschäftsleitung, an welchem der maßgebliche geschäftliche Wille entfaltet wird, anzusehen.

Jedes gewerbliche Unternehmen hat demnach zumindest eine am Ort der Geschäftsleitung betriebene Betriebsstätte. Ist im Übrigen keine (feste) Betriebsstätte vorhanden, so ist regelmäßig die Wohnung des Geschäftsleiters als Ort der Geschäftsleitung und damit als Betriebsstätte zu qualifizieren, ungeachtet der Tatsache, dass diese dem Privatvermögen zuzuordnen ist (vgl. BFH 11.7.1960, V 182/58 U, BFHE 71, 341, BStBl III 1960, 376).

Im vorliegenden Fall wird durch die Leitung von Spielen im Ausland am Spielort keine Betriebsstätte des Schiedsrichters begründet. Hierbei fehlt es schon an der nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht an einer fest mit dem Boden verbundenen Einrichtung (hier in Form des Spielfeldes bzw. der Fußballarena). Vielmehr ist von einer Betriebsstätte am in Deutschland belegenen Wohnsitz des Schiedsrichters als Ort der Geschäftsleitung auszugehen, welche für die Gewerbesteuer gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG ausschlaggebend ist.

Insofern scheidet eine Kürzung des Gewerbeertrages in Höhe der Einkünfte aus der Leitung von im Ausland ausgetragenen Spielen aus.

Ein sonstiger Ausschluss des Besteuerungsrechts Deutschland kann auch nicht aus den Regelungen des jeweils anwendbaren DBAs hergeleitet werden. Hierbei ist zu beachten, dass die für Sportler maßgeblichen Regelungen auf den Schiedsrichter keine Anwendung finden, da dieser sich zwar im Rahmen der Spielleitung ebenfalls laufend sportlich betätigt, die Tätigkeit als Schiedsrichter aber nicht als sportlicher Auftritt in der Öffentlichkeit anzusehen ist. Vielmehr ist es die Hauptaufgabe des Schiedsrichters, das Spiel zu leiten, zu überwachen und Verstöße zu ahnden. Ein Wettkampf mit anderen Sportlern erfolgt im Rahmen der Schiedsrichtertätigkeit insofern nicht.

Nach den für gewerbliche Einkünfte maßgeblichen Artikeln findet ein Besteuerungsrecht eines anderen Staates zu Lasten des Besteuerungsrechtes von Deutschland nur dann Anwendung, wenn die Geschäftstätigkeit über eine im ausländischen Staat belegene Betriebsstätte ausgeübt wurde. Aufgrund der nur vorübergehenden Aufenthalte des Schiedsrichters im Ausland wird – entsprechend den schon genannten Kriterien – jedoch keine Betriebsstätte begründet.

Insofern hat auch nach den einschlägigen DBA-Regelungen Deutschland das Besteuerungsrecht inne.

Die Einkünfte aus der Tätigkeit als Gewerbebetrieb unterliegen daher in vollem Umfang der Gewerbesteuer.

Beratungshinweis:

Durch dieses Urteil erläutert der BFH mit Bezug auf diesbezügliche Grundsatzentscheidungen nachvollziehbar die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen der gewerblichen Tätigkeit nach § 15 Abs. 2 EStG und stellt klar, dass auch durch die Tätigkeit als Schiedsrichter gewerbliche Einkünfte erzielt werden. Diese Einkünfte unterliegen in vollem Umfang auch der Gewerbesteuer, ungeachtet etwaiger erzielter Einnahmen durch die Leitung von Spielen im Ausland, da mangels Begründung einer ausländischen Betriebsstätte im Rahmen der Spielleitung im Ausland eine gewerbesteuerliche Kürzung um eben diese Einkünfte nach § 9 Nr. 3 GewStG nicht erfolgt.

Im Hinblick auf die im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen gesondert aufgeführten Regelungen für Sportler führt der BFH in seiner Entscheidung an, dass diese für Schiedsrichter keine Anwendung finden. Grund hierfür ist, dass Schiedsrichter nicht gegen andere Sportler im Rahmen eines Wettkampfes antreten, sondern vielmehr den Wettkampf leiten, Verstöße ahnden und darüber hinaus auch nicht in der Öffentlichkeit als Sportler auftreten. Mangels Begründung einer Betriebsstätte im Ausland findet auch der sogenannte Betriebsstättenvorbehalt der DBA-Regelungen zu Unternehmensgewinnen keine Anwendung, so dass Deutschland das vollumfängliche Besteuerungsrecht der aus der Tätigkeit als Schiedsrichter generierten Einnahmen zu steht.

Anthony Bäßler

Weiterführende Hinweise

Pressemitteilung Nr. 12/2018 v. 27.2.2018

BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl 1984, 751
BFH v. 29.11.1978, I R 159/76, BFHE 126, 457, BStBl II 1979, 182

BFH v. 13.12.1995, XI R 43-45/89, BFHE 179, 353, BStBl II 1996, 232

BFH v. 29.10.1998, XI R 80/97, BFHE 187, 287, BStBl II 1999, 448

BFH v. 19.11.1985, VIII R 104/85, BFHE 146, 115, BStBl II 1986, 424

BFH v. 3.2.1993, I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462

BFH v. 11.7.1960, V 182/58 U, BFHE 71, 341, BStBl III 1960, 376

Vöcking, eKomm, Ab EZ 2017, § 9 GewStG, Rz. 49

▷ Neues vom BFH

Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

Der X. Senat des BFH hat mit Urteil v. 10.10.2017, X R 6/16 zu den erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen entschieden. Im Einzelnen stellt der erkennende Senat fest, ist die Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde materiell-rechtliche Abzugsvoraussetzung für die Begünstigung nach § 7h EStG und Grundlagenbescheid. Die Bescheinigung ist objektbezogen auszustellen. Die Bindungswirkung der Bescheinigung erstreckt sich auf die in § 7h Abs. 1 EStG genannten Tatbestandsmerkmale. Ferner ist nach dem Regelungsinhalt der Bescheinigung nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats im Wege der Auslegung unter ergänzender Heranziehung der Auslegungsregeln des BGB zu ermitteln. Auch Aufwendungen für eine Eigentumswohnung, mit der neuer Wohnraum geschaffen wurde, können materiell-rechtlich begünstigt sein, wenn und soweit sie sich auf den Altbaubestand beziehen und die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1, 2 EStG erfüllen. Es ist unerheblich, ob und mit welchem Anteil die begünstigten Aufwendungen das Sondereigentum oder das Gemeinschaftseigentum betreffen.

Sachverhalt:

Die Kläger erwarben mit Kaufvertrag v. 6.4.2009 eine Eigentumswohnung nebst Pkw-Stellplatz in C in dem Objekt D. Diese Wohnung war Teil eines umfassenden Modernisierungs- und Neubauprojekts einer GmbH, die als Bauträgerin auf dem Gelände D insgesamt 91 Wohneinheiten in mehreren Gebäuden unterschiedlichen Charakters erstellte. Teilweise sanierte sie die auf dem Grundstück befindliche denkmalgeschützte Altbausubstanz. Die Wohnung der Kläger wurde als Penthouse auf die vorhandene Altbausubstanz neu aufgebaut. Das zur Wohnung gehörende Gemeinschaftseigentum gehörte zur Altbausubstanz.

Der Kaufpreis betrug insgesamt 676.200 €. Nach dem Kaufvertrag entfielen davon 200.000 € auf einen Sanierungsanteil und 362.200 € auf einen Neubauteil, 99.000 € auf den Grundstücksanteil und 15.000 € auf den Pkw-Stellplatz.

Am 29.11.2010 erließ das Bezirksamt gegenüber den Klägern für deren erworbener Wohnung eine Bescheinigung nach § 7h bzw. § 10f EStG. Darin bescheinigte die Gemeindebehörde begünstigte Aufwendungen i.S. des § 7h EStG für Modernisierungsmaßnahmen, die die Altbausubstanz betrafen und differenzierte diese gegenüber nicht begünstigten Aufwendungen, die auf den Neubau entfielen. Weiter setzte die Gemeinde ihre Feststellungen

unter folgenden Vorbehalt: „Die mit vorliegendem Bescheid begünstigte Wohnung ist durch den Aufbau eines Penthouses ... entstanden. Im Rahmen des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) entstehen mit dem Neubau von Wohnungen im steuerrechtlichen Sinne regelmäßig neu geschaffene Wirtschaftsgüter. Diese sind nach § 7h EStG grundsätzlich nicht begünstigt. Die Prüfung, ob ein selbständiges Wirtschaftsgut entstanden ist, obliegt letztendlich aber den Finanzbehörden.“

Zwischen den Klägern und der Finanzbehörde ist streitig, ob den Klägern sowohl für den Neubau als auch für das sich auf die Altbausubstanz beziehende Gemeinschaftseigentum erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG zustehen.

Entscheidungsgründe:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden X. Senats des BFH sind den Klägern sowohl für den Neubau als auch für das sich auf die Altbausubstanz beziehende Gemeinschaftseigentum erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG zuzusprechen.

Der erkennende Senat weist darauf hin, dass eine Bescheinigung i.S. des § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG bindend ist, und zwar unabhängig von ihrer Rechtmäßigkeit und auch unabhängig davon, ob und in welchem Umfang die als begünstigt bescheinigten Aufwendungen auf das Sondereigentum oder das Gemeinschaftseigentum entfallen. Allein die Gemeinde prüfe, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB durchgeführt wurden, und entscheide nach Maßgabe des BauGB, wie die Begriffe „Modernisierung“ und „Instandsetzung“ zu verstehen sind und ob darunter auch ein Neubau in bautechnischem Sinne zu subsumieren ist (BFH v. 6.12.2016, IX R 17/15, BStBl II 2017, 523). Der Regelungsinhalt der Bescheinigung sei erforderlichenfalls im Wege der Auslegung unter ergänzender Heranziehung der Vorschriften des BGB zu ermitteln.

Der X. Senat gelangt letztlich zu dem Ergebnis, dass das Finanzamt die seitens der Bescheinigungsbehörde bindende Entscheidung ohne weitere Rechtmäßigkeitsprüfung zugrunde zu legen habe, es sei denn, diese wäre nach § 125 AO nichtig und deshalb unwirksam. Habe die Behörde über eine der Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG keine bindende oder keine Entscheidung getroffen, führe dies nicht zu einem Heimfall der Prüfungsbefugnis an das Finanzamt, sondern bedeute lediglich, dass die in § 7h Abs. 2 EStG geforderte Bescheinigung nicht vorliege.

Besteht eine wirksame und damit bindende Bescheinigung, ist es nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats folglich auch unerheblich, ob die Aufwendungen tatsächlich im Sonder- oder im Gemeinschaftseigentum angefallen sind – ggfs. zu welchen Teilen – und ob sich eine entsprechende Zuordnung aus der Bescheinigung ergibt.

Weiter merkt der erkennende Senat an, dass es unschädlich sei, wenn Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB ausschließlich im Gemeinschaftseigentum, nicht jedoch im Sondereigentum angefallen sind und umgekehrt. In diesem Zusammenhang weist der erkennende Senat darauf hin, dass das Wohnungseigentum nach § 1 Abs. 2 WEG sich aus dem Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum zusammensetzt, zu dem es gehört. Daraus schließt der erkennende Senat, dass untrennbarer Bestandteil eines Objekts „Eigentumswohnung“ auch das anteilige Gemeinschaftseigentum ist. Sofern dieses bereits – wie im Streitfall – ganz oder teilweise vorhanden war, war folglich auch das Objekt „Eigentumswohnung“ im Kern bereits vorhanden und nach Maßgabe von § 7h Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG der Begünstigung zugänglich. Dies unabhängig von der Frage, in welchem Umfang darüber hinaus nicht begünstigte Maßnahmen im Gemeinschaftseigentum oder im Sondereigentum vorgenommen worden sind.

Hinweis:

Die Entscheidung ist pro Steuerpflichtigen sehr zu begrüßen, wird hierdurch doch die Frage nach der Förderung des Gemeinschaftseigentums i.S. des § 7h EStG geklärt, sofern dieses baulich auf die Altbausubstanz entfällt. Im Übrigen liegt die Entscheidung auf einer Linie mit der Entscheidung des IX. Senats des BFH (BFH v. 6.12.2016, IX R 17/15), wonach eine im Grundlagenbescheid enthaltene „Vorbehaltsklausel“, dass die Bescheinigung „nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist und die Finanzbehörde die weiteren steuerrechtlichen Voraussetzungen prüft“, nur spezifische steuerrechtliche Voraussetzungen betrifft.

René Feldgen

Weiterführende Hinweise

FG Berlin-Brandenburg v. 18.2.2016, 5 K 11194/13, EFG 2016, 1591 mit Anm. v. Hartmann – Vorinstanz
 BFH v. 2.9.2008, X R 7/07, BStBl II 2009, 596
 BFH v. 6.12.2016, IX R 17/15, BStBl II 2017, 523
 zur Anwendung des § 7h EStG bei Eigentumswohnungen vgl. Egnor in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, eKomm, Ab VZ 2015, § 7h EStG, Rz. 16 (Aktualisierung v. 29.9.2017)

Krankenversicherungsbeiträge nur für eine Basisabsicherung abziehbar

Ist ein Steuerpflichtiger sowohl Pflichtmitglied in einer gesetzlichen Krankenkasse als auch freiwillig privat kran-



kenversichert, kann er nach der Entscheidung des X. Senats des BFH v. 29.11.2017, X R 5/17 lediglich die Beiträge gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG abziehen, die er an die gesetzliche Krankenversicherung entrichtet. Der Abzug der nicht als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge als außergewöhnliche Belastung scheidet nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats ebenfalls aus.

Sachverhalt:

Die Kläger waren im Streitjahr 2013 als Rentner in der gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversichert. Zusätzlich zahlten die Kläger Beiträge für eine private Krankenversicherung. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigte das Finanzamt die Krankenversicherungsbeiträge als beschränkt abziehbare Sonderausgaben im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung i.V.m. § 10 Abs. 3 des EStG in der bis zum 31.12.2004 geltenden Fassung. Dabei ließ das Finanzamt die Beiträge der Kläger zur privaten Krankenversicherung unberücksichtigt, soweit sie auf die Basisversorgung entfielen.

Entscheidungsgründe:

Nach der Überzeugung des erkennenden Senats hat die Vorinstanz (FG Berlin-Brandenburg v. 30.11.2016, 7 K 7099/15, EFG 2017, 209) zu Recht entschieden, dass die Kläger im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG nur die an ihre gesetzliche Krankenkasse geleisteten Beiträge abziehen können. Beiträge für eine weitere Basisabsicherung durch eine private Krankenversicherung können nur nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG – jedoch in den Grenzen des § 10 Abs. 4 EStG – steuerlich berücksichtigt werden oder im Rahmen der Günstigerprüfung des § 10 Abs. 4a EStG. Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats sind Beiträge zur doppelten oder sogar mehrfachen Absicherung des verfassungsrechtlich gebotenen Versorgungsniveaus nicht erforderlich, da die Basisversorgung bereits durch eine Krankenversicherung gewährleistet ist.

Weiter urteilt der erkennende Senat, sind nach dem Sinn und Zweck der Regelung nur die zur Basiskrankenversicherung erforderlichen Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen.

Darüber hinaus können die nicht als Sonderausgaben berücksichtigten Krankenversicherungsbeiträge aufgrund § 33 Abs. 2 Satz 2 EStG auch nicht als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG in Abzug gebracht werden. Diesbezüglich urteilt der erkennende Senat, sei es auch unerheblich, ob die Aufwendungen im Einzelfall als Sonderausgaben abziehbar sind oder ob sie sich wegen Überschreitens der gesetzlichen Höchstgrenzen steuerlich nicht auswirken (BFH v. 29.11.1991, III R 191/90, BStBl II 1992, 293; v. 7.11.2000, III R 23/98, BStBl II 2001, 338). Ferner stellen die Beiträge nach der Rechtsauffassung

des erkennenden Senats auch deshalb keine außergewöhnliche Belastungen i.S. des § 33 EStG dar, weil die Aufwendungen nicht zwangsläufig erwachsen sind, denn die Kläger waren weder rechtlich, tatsächlich noch sittlich verpflichtet, eine weitere private Krankenversicherung abzuschließen, da sie bereits durch ihre gesetzliche Krankenversicherung einen Basisversicherungsschutz erlangt hatten.

Hinweis:

Das Urteil klärt die Frage, wie bei einem doppelten Krankenversicherungsschutz – gesetzliche Krankenversicherung sowie zusätzlich private Krankenversicherung – hinsichtlich des Abzugs von Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG zu verfahren ist. Die Konstellation wie im Streitfall ist in der Praxis jedoch eher selten anzufinden.

René Feldgen

Weiterführende Hinweise

- FG Berlin-Brandenburg v. 30.11.2016, 7 K 7099/15, EFG 2017, 209 mit Anm. v. Schumann – Vorinstanz
- FG Köln v. 8.3.2017, 14 K 2560/16, EFG 2017, 1650 mit Anm. v. Reddig
- BMF v. 19.8.2013, IV C 3 – S 2221/12/10010: 004, BStBl I 2013, 1087
- BMF v. 24.5.2017, IV C 3 – S 2221/16/10001 :004, BStBl I 2017, 820

▷ **Neue FG-Entscheidungen**

Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenzen bei Anwendung der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht

Das FG Düsseldorf hat sich in seiner Entscheidung v. 5.12.2017, 10 K 1232/16 E mit der Frage der Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenzen bei Anwendung der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht beschäftigt. Dabei ist das FG Düsseldorf auf die Problematiken der im Ausland wohnenden Personen, der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht und der Frage, welche Einkünfte bei der Ermittlung der sog. Wesentlichkeitsgrenze zu berücksichtigen sind, eingegangen.

Sachverhalt:

Die mit Wohnsitz in den Niederlanden lebende Klägerin erzielte in Deutschland Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von rund 60.000 EUR. Ferner erzielte sie in den Niederlanden Zinseinkünfte in Höhe von rund 1.000 EUR. Im Jahr 2012 erhielt sie vom niederländischen Sozialversicherungsträger ein Krankengeld in Höhe

von rund 16.000 EUR. Das Krankengeld war in den Niederlanden steuerpflichtig.

Die Klägerin beantragte, als in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Das Finanzamt lehnte den Antrag ab, da nach Auffassung der Finanzverwaltung durch das Krankengeld in den Niederlanden die sog. „relative Wesentlichkeitsgrenze“ der Einkünfte in Deutschland überschritten sei.

Ein Krankengeld ist im Gegensatz zu den Niederlanden im Inland steuerfrei. Nach der Meinung der Klägerin ist ein Krankengeld bei der Berechnung der relativen Wesentlichkeitsgrenze nicht zu berücksichtigen.

Entscheidungsgründe:

Im Ergebnis stimmt das FG Düsseldorf in seiner Entscheidung der Auffassung der Klägerin zu, da bei der Ermittlung der Welteinkünfte sämtliche im In- und Ausland erzielten Einkünfte nach deutschem Recht zu ermitteln sind.

Zuflüsse, welche nicht unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG fallen, bleiben dabei unberücksichtigt.

Somit sind bei der Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenzen nur die ausländischen Einkünfte zu berücksichtigen, welche bei unterstellter deutscher Besteuerung auch im Inland steuerbar wären. Ob die ausländischen Einkünfte im Ausland steuerbar sind, ist in diesem Fall ohne Belang.

Aufgrund der Steuerfreiheit im Inland ist das niederländische Krankengeld daher nicht bei der Überprüfung der Wesentlichkeitsgrenzen zu berücksichtigen. Somit wird im Ausgangsfall die relative Wesentlichkeitsgrenze nicht überschritten.

Hinweise:

Nach den Vorgaben des § 1 Abs. 3 EStG können auf Antrag natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden.

Dies ist unter der Voraussetzung erlaubt, soweit

1. die Einkünfte im Kalenderjahr zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen (sog. „relative Wesentlichkeitsgrenze“) oder
2. die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG (derzeit: 9.000 EUR) nicht übersteigen (sog. „absolute Wesentlichkeitsgrenze“).

Die Prüfung der Wesentlichkeitsgrenzen erfolgt nach einem zweistufigen Verfahren:

1. Ermittlung der Summe der Welteinkünfte,

2. Aufteilung der Summe der Welteinkünfte in:

- Einkünfte, welche der deutschen Einkommensteuer unterliegen, und
- Einkünfte, welche nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

Johannes Höring

Weiterführende Hinweise

Werner in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, eKomm, VZ 2016, § 1 EStG, Rz. 11 ff. (Aktualisierung v. 4.1.2017)

Keine Aussetzung der Vollziehung wegen verfassungsrechtlicher Zweifel am Zinssatz nach § 238 AO

Nach der am 15.2.2018 veröffentlichten Entscheidung des FG Köln v. 29.1.2018, 15 V 3279/17 können verfassungsrechtliche Zweifel an der in § 238 Abs. 1 AO geregelten Höhe des Zinssatzes keine Aussetzung der Vollziehung des Bescheids über Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer begründen.

Sachverhalt:

Die Antragsteller werden als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Für das Streitjahr 2009 setzte das Finanzamt nach einer Betriebsprüfung einen Veräußerungsgewinn des Antragstellers fest. Dieser wurde nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO als rückwirkendes Ereignis in einer geänderten Einkommensteuerfestsetzung für 2009 berücksichtigt. Mit einem gem. § 233a Abs. 4 AO mit der Steuerfestsetzung verbundenen Zinsbescheid setzte das Finanzamt ferner die hier im Aussetzungsverfahren streitigen Zinsen fest. Die Zinsfestsetzung beruht auf einer Zinslaufberechnung nach § 233a Abs. 2a AO (Fälle der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses). Nach Saldierung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen ergab sich eine Zinslast von 240.831 €.

Sowohl gegen die Änderungsfestsetzung über Einkommensteuer als auch gegen die Zinsfestsetzung erhoben die Antragsteller Einspruch. Sie stimmten dem Ruhen des Einspruchsverfahrens gegen die Zinsfestsetzung gem. § 363 Abs. 2 AO wegen des beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahrens mit dem Aktenzeichen 1 BvR 2237/14 zu. Ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Einkommensteuer 2009 ist von den Antragstellern beim Finanzamt oder beim Finanzgericht ausdrücklich nicht erhoben worden, um das wirtschaftliche Risiko von Aussetzungszinsen zu vermeiden. Sie haben

die nachgeforderte Einkommensteuer (nebst Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag) fristgerecht entrichtet.

Hinsichtlich der Zinsfestsetzung beantragten die Antragsteller am 15.12.2017 die Aussetzung der Vollziehung beim Finanzamt. Nach dortiger Ablehnung wandten sie sich an das FG Köln.

Entscheidungsgründe:

Der Antrag hatte keinen Erfolg.

Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht in der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.

In besonders gelagerten Ausnahmefällen kann jedoch trotz Vorliegens solcher Zweifel die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes abgelehnt werden. Ein solcher atypischer Fall kommt in Betracht, wenn die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts auf Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift beruhen (vgl. BFH v. 10.2.1984, III B 40/83, BStBl II 1984, 454). Ist dies der Fall, setzt die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes wegen des Geltungsanspruchs jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes (d.h. im Sinne eines ordnungsgemäßen Gesetzgebungsvorgangs) zusätzlich ein (besonderes) berechtigtes Interesse des Antragstellers voraus (vgl. BFH v. 1.4.2010, II B 168/09, BStBl II 2010, 558; v. 27.8.2002, XI B 94/02, BStBl II 2003, 18; v. 6.11.2001, II B 85/01, BFH/NV 2002, 508). Bei der Prüfung, ob ein solches berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen besteht, ist dieses mit den gegen die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes entsprechenden öffentlichen Belangen abzuwägen. Dabei kommt es maßgeblich einerseits auf die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen und andererseits auf die Auswirkungen einer Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung hinsichtlich des Gesetzesvollzugs und des öffentlichen Interesses an einer geordneten Haushaltsführung an (vgl. BFH v. 21.11.2013, II B 46/13, BStBl II 2014, 263; v. 20.7.1990, III B 144/89, BStBl II 1991, 104). Dem bis zu einer gegenteiligen Entscheidung des BVerfG bestehenden Geltungsanspruch jedes formell verfassungsmäßig zustande gekommenen Gesetzes ist der Vorrang einzuräumen, wenn die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung eines Steuerbescheids im Ergebnis zur vorläufigen Nichtanwendung eines ganzen Gesetzes führen würde, die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Bescheids im Einzelfall eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen als eher ge-

ring einzustufen sind und der Eingriff keine dauerhaften nachteiligen Wirkungen hat.

Nach Überzeugung des erkennenden Senats ist jedenfalls das öffentliche Vollzugsinteresse sowie das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung höher zu gewichten als ein mit Verweis auf anhängige Verfahren begründetes Aussetzungsinteresse der Antragsteller. Die zur Höhe des Zinssatzes nach § 238 AO anhängigen Verfahren führen nach Überzeugung des beschließenden Senats nicht dazu, dass ein Aussetzungsinteresse der Antragsteller so hoch zu gewichten wäre, dass dieses eine – faktisch auch über den entschiedenen Einzelfall hinaus wirkende – Suspendierung der Verzinsungsregelung bewirkt. Vielmehr erscheint es dem Senat unter Berücksichtigung des Geltungsanspruchs eines formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes, unter dem Gesichtspunkt der Gewaltenteilung, unter Beachtung der Verwerfungskompetenz des Bundesverfassungsgerichts nach Art. 100 des Grundgesetzes sowie unter Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an einer geordneten Haushaltsführung zumutbar, dass die Antragsteller die Zinsen entrichten und erst bei einem etwaigen Obsiegen im Hauptsacheverfahren zurückerstattet bekommen.

Soweit die Antragsteller ihren gegen die Zinsen zur Einkommensteuer 2009 gerichteten Aussetzungsantrag mit Einwendungen gegen die Einkommensteuerfestsetzung begründen, ist der Antrag mangels Rechtsschutzbedürfnis unzulässig. Gegen eine solche inzidente Prüfung spricht bereits eine systematische und an Sinn und Zweck orientierte Auslegung der § 361 Abs. 3 AO und § 69 Abs. 2 Sätze 4 ff. FGO. Hiernach sind bei der Aussetzung von Grundlagenbescheiden von Amts wegen auch die Folgebescheide auszusetzen. Auf Folgebescheidebene (beispielsweise bei der Gewerbesteuerfestsetzung der Gemeinde als Folgebescheid zum Gewerbesteuermessbetragsbescheid des Finanzamts) ist lediglich über eine Sicherheitsleistung zu entscheiden, soweit diese nicht ausdrücklich auf Ebene des Grundlagenbescheids ausgeschlossen ist. Das Gesetz macht damit im Umkehrschluss und im Einklang mit der Bindungswirkung in § 182 Abs. 1 AO sowie der Regelung in § 351 Abs. 2 AO deutlich, dass die sachliche Prüfungskompetenz auch im vorläufigen Rechtsschutz auf Ebene des Grundlagenbescheids liegt.

Beratungshinweis:

Die vorliegende Entscheidung betrifft in der Sache einmal mehr die Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes von 6 % p.a. gem. § 238 Abs. 1 AO. Verfahrensrechtlich war das FG Köln mit dieser Frage im Streitfall bereits im Rahmen des gerichtlichen Aussetzungsverfahrens befasst.



Gegen die Höhe des gesetzlichen Zinssatzes von 6 % p. a. nach § 238 AO sind derzeit mehrere Revisionsverfahren beim BFH anhängig (BFH, X R 15/17, zuvor Urteil des FG München v. 30.6.2016, 11 K 406/15; BFH, III R 15/17, zuvor Urteil des FG Baden-Württemberg v. 18.4.2016, 6 K 3082/15, EFG 2017, 1408; BFH, III R 10/16, zuvor Urteil des FG Düsseldorf v. 10.3.2016, 16 K 2976/14 AO, EFG 2016, 1053; BFH III R 16/16, zuvor Urteil des FG München v. 21.7.2015, 6 K 1144/15; BFH, III R 25/17, zuvor Urteil des FG Münster v. 17.8.2017, 10 K 2472/16, EFG 2017, 1638; zweifelnd auch der 1. Senat des FG Köln im Urteil vom 27.4.2017, 1 K 3648/14, EFG 2017, 1493). Ferner ist gegen die Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts Nordrhein-Westfalen v. 10.7.2014, 14 A 1196/13 derzeit die von den Beteiligten benannte Verfassungsbeschwerde unter dem Aktenzeichen 1 BvR 2237/14 beim Bundesverfassungsgericht anhängig.

Dr. Alexander Kersten

Weiterführende Hinweise

Pressemitteilung Nr. 11/2018 v. 27.2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit von Nachforderungszinsen im Jahr 2013 BFH v. 9.11.2017, III R 10/16

Zur Anerkennung eines Pflegepauschbetrages gemäß § 33b Abs. 6 EStG

Nach der Entscheidung des FG Düsseldorf v. 13.11.2017, 15 K 3228/16 E begründet § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG ein absolutes Abzugsverbot. Weiter müssen die Pflegemaßnahmen mindestens 10 % des gesamten pflegerischen Zeitaufwandes ausmachen, damit ein Pflegepauschbetrag gewährt werden kann.

Sachverhalt:

Der Kläger (Jg. 1937) ist seit dem 25.11.2013 zum Betreuer der Frau A (Jg. 1925) und seit dem 29.1.2015 auch ihres Sohnes (Jg. 1946) bestellt. Beide Betreuten wohnen seit Oktober 2012 in unterschiedlichen Pflegeheimen. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte der zu 100 % schwerbehinderte Sohn (Merkmal „H“) noch im Haushalt seiner Mutter gelebt. Der Kläger erklärte bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2015 „steuerfreie Aufwandsentschädigungen bzw. Einnahmen“ als ehrenamtlicher Betreuer von 798 EUR und machte die Pflegepauschbeträge nach § 33b Abs. 6 EStG in Höhe von jeweils 924 EUR für beide Betreuten geltend. Im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens machte der Kläger letztlich nur noch den Pauschbetrag für die Pflege des Sohnes geltend.

Den Zeitaufwand für die Pflege des Sohnes beziffert der Kläger mit wöchentlich 3 Stunden täglich, bzw. 2,5 Stunden, mithin 12,13 % bzw. 10,11 %. Den Zeitaufwand für die Pflege des Heims gibt der Kläger mit 24,73 Stunden wöchentlich an.

Streitig ist die Anerkennung eines Pflegepauschbetrags nach § 33b Abs. 6 EStG. Der Beklagte lehnte den Ansatz der Pauschbeträge ab, weil der Kläger die Pflege nicht in seiner oder der Wohnung der Pflegebedürftigen erbringe.

Entscheidungsgründe:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats ist die Klage unbegründet, da die Voraussetzungen des § 33b Abs. 6 EStG vorliegend nicht erfüllt sind, da der Kläger im Hinblick auf die Betreuung des Pflegebedürftigen „Einnahmen“ – hier: steuerfreie Aufwandsentschädigung bzw. Einnahmen als ehrenamtlicher Betreuer – i.S. von § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG erhalten hat. Denn § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG begründet ein absolutes Abzugsverbot. Dass der Kläger das Betreuungsgeld ausschließlich verwendet hat, um Aufwendungen des Pflegebedürftigen zu bestreiten, ist weder geltend gemacht noch sonst ersichtlich. In solch einem Fall wären die „Einnahmen“ nach der Rechtsprechung des III. Senats des BFH (Urteil v. 21.3.2002, III R 42/00, BStBl II 2002, 417) unschädlich.

Darüber hinaus kann der Pflegepauschbetrag nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats nicht gewährt werden, weil die Tätigkeit des Klägers nicht eine Mindestpflegedauer erreicht. Diesbezüglich fordert der erkennende Senat unter Rückgriff auf die überwiegende Literatur sowie Rechtsprechung (vgl. nur FG Münster v. 14.2.1995, 16 K 2261/94, EFG 1995, 772) eine Mindestgrenze von 10 % des gesamten pflegerischen Zeitaufwandes. Nach Auffassung des erkennenden Senats hat der Kläger die Quote falsch berechnet. So errechnete sich diese als Verhältnis des Zeitaufwands des Klägers (2,5 Stunden) zur Summe aus dem Aufwand des Pflegeheims (24,73 Stunden) und der Stundenzahl des Klägers (2,5 Stunden), mithin 9,18 %.

Hinweis:

Das Urteil gibt Hinweise zur Berechnung der Mindestgrenze von 10 % im Kontext des § 33b Abs. 6 EStG. Offen lassen konnte der erkennende Senat die für die Praxis wichtige, weil noch nicht höchstrichterlich entschiedene Frage, ob der Begriff der „Wohnung“ auch ein Zimmer im Alten- oder Pflegeheim umfassen kann, da die Klage bereits an anderen Gründen scheiterte.

René Feldgen

Weiterführende Hinweise

BFH v. 21.3.2002, III R 42/00, BStBl II 2002, 417



zu den Voraussetzungen des Pflegepauschbetrags nach § 33b Abs. 6 EStG vgl. Feldgen in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, eKomm, Ab VZ 2015, § 33b EStG, Rz. 35 ff. (Aktualisierung v. 29.3.2017)

► Neues aus der Finanzverwaltung

BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Bitcoins und anderen sogenannten virtuellen Währungen

Mit Schreiben v. 27.2.2018, III C 3 – S 7160-b/13/10001 hat das BMF zu Kryptowährungen Stellung genommen. Insbesondere wird der Umsatzsteueranwendungserlass im neuen Absatz 3a des Abschnitts 4.8.3 dahingehend geändert, dass nunmehr sogenannte virtuelle Währungen (z.B. Bitcoin) den gesetzlichen Zahlungsmitteln grundsätzlich gleichgestellt werden.

Hintergrund:

Mit Urteil v. 22.10.2015, C-264/14, „Hedquist“ hatte der EuGH den Umtausch von konventionellen Währungen in Einheiten der sogenannten virtuellen Währung Bitcoin als sonstige Leistung (Art. 2 Abs. 1 c MwStSystRL) eingestuft, die grundsätzlich steuerfrei ist (Art. 135 Abs. 1 e) MwStSystRL). Nach Ansicht des BMF lassen sich dem Urteil auch weitergehende Ausführungen im Hinblick auf virtuelle Währungen entnehmen.

Im Einzelnen:

Nach Ansicht der Finanzverwaltung gilt Folgendes:

- Der Umtausch von konventionellen Währungen in Bitcoins und umgekehrt ist eine nach § 4 Nr. 8 b) UStG steuerfreie sonstige Leistung.
- Leistungen der „Miner“ sind nicht steuerbar; die Transaktionsgebühr oder der Erhalt neuer Bitcoins ist nicht als Entgelt anzusehen.
- Anbieter von „Wallets“ (elektronische Geldbörsen) erbringen auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen i.S. des § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG.
- Die Anwendung der Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 8 b) UStG kommt bei Handelsplattformen, die ihre Internetseite als technischen Marktplatz zum Erwerb bzw. Handel von Bitcoin den Marktteilnehmer zur Verfügung stellen, allein dann in Betracht, wenn diese den Kauf und Verkauf von Bitcoin als Mittelsperson im eigenen Namen vornehmen.
- Die Hingabe von Bitcoin als reines Zahlungsmittel ist als bloße Entgeltentrichtung nicht steuerbar. Die Umrechnung erfolgt nach dem Gegenwert der Währung des Mitgliedstaates, in dem die Leistung erfolgt und

zu dem Zeitpunkt der Leistungsausführung analog Art. 91 Abs. 2 MwStSystRL; dies ist durch den leistenden Unternehmer zu dokumentieren.

- Die Gleichstellung als Zahlungsmittel gilt auch für sonstige sogenannte virtuelle Währungen, sofern diese kein virtuelles Spielgeld (sogenannte Spielwährungen oder Ingame-Währungen, insbesondere bei Onlinespielen) darstellen.

Die beiden letzten Punkte finden Eingang in dem neuen Absatz Abschnitt 4.8.3 Abs. 3a UStAE. Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Beratungshinweis:

Dieses BMF-Schreiben zeigt einmal mehr, wie sehr es die Beschäftigung mit der Umsatzsteuer erfordert, am Puls der Zeit zu sein. Globalisierte und neue Geschäftsfelder, die Digitalisierung des Meldewesens und Smart Contracts sind da nur einige wenige Beispiele aktueller Herausforderungen.

Für den Bereich der sogenannten Kryptowährungen hat das BMF nunmehr ein BMF-Schreiben erlassen. Die überwiegende Anzahl der Unternehmer wird sicherlich die umsatzsteuerliche Gleichstellung als reines Zahlungsmittel im Hinblick auf die entsprechende Rechtssicherheit begrüßen. Angesichts der Wertschwankungen bei den virtuellen Währungen wird aber sicherlich zukünftig der Umrechnung in der Praxis erhebliche Bedeutung zukommen.

Insofern gilt für die Praxis:

- Als leistender Unternehmer, der Kryptowährungen akzeptiert, sollte überprüft werden, wie diese bisher umsatzsteuerlich behandelt werden und einen besonderen Fokus auf eine zutreffende Umrechnung legen.
- Insbesondere Handelsplattformen sollten überprüfen, inwiefern sich aus dem vorliegenden BMF-Schreiben im Hinblick auf die nur eingeschränkte Anwendung der Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 8 b) UStG Handlungsbedarf ergibt.

David Kosiak

Verlustverrechnung bei unterjähriger Abspaltung (§ 15 Abs. 3 UmwStG)

Das BMF hat mit Schreiben v. 23.2.2018 die Randnummern 15.41 und 23.03 des BMF-Schreibens v. 11.11.2011 (Umwandlungssteuererlass, BStBl I 2011, 1314) geändert. Die Anpassung der vorbezeichneten Randnummern erfolgt im Hinblick auf das überarbeitete

BMF-Schreiben zu § 8c KStG v. 28.11.2017 (BStBl I 2017, 1645).

Änderung der Randnummer 15.41:

Nach dem vorliegenden BMF-Schreiben sollen die Grundsätze des BMF-Schreibens v. 28.11.2017 zu § 8c KStG (BStBl I 2017, 1645) der Randnummern 33 bis 38 bei einer Abspaltung auf einen unterjährigen steuerlichen Übertragungstichtag entsprechend gelten.

Die Randnummer 37 des BMF-Schreibens zu § 8c KStG – hier werden Ausführungen zur Anwendung des § 8c KStG beim unterjährigen Beteiligungserwerb im Organschaftsfall getroffen – soll dabei mit der Maßgabe anzuwenden sein, dass im Fall einer Abspaltung auf einen unterjährigen steuerlichen Übertragungstichtag bei einem Organträger das zu diesem Zeitpunkt noch nicht zugerechnete negative Organeinkommen einer Organgesellschaft nicht der Verlustabzugsbeschränkung des § 15 Abs. 3 UmwStG unterliegt.

Änderung der Rundnummer 23.03:

Das vorliegende BMF-Schreiben verweist nun hinsichtlich der Anwendung des § 8c KStG auf nicht genutzte Verluste und den Zinsvortrag der übernehmenden Gesellschaft auf das BMF-Schreiben zu § 8c KStG v. 28.11.2017 (BStBl I 2017, 1646) und auf das BMF-Schreiben zur Zinsschranke v. 4.7.2008 (BStBl I 2008, 718).

René Feldgen

Weiterführende Hinweise

BMF v. 28.11.2017, IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, BStBl I 2017, 1645 (BMF-Schreiben zu § 8c KStG)

BMF v. 4.7.2008, BStBl I 2008, 718 (BMF-Schreiben zur Zinsschranke)

BMF v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl 2011, 1314 (Umwandlungssteuererlass)

Kersten, eNews Steuern Nr. 48/2017 v. 4.12.2017

▷ Schriftleiter- und Autorenverzeichnis

Schriftleiter und Autor

René Feldgen, WP, StB bei DORNACH GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft
Sonstiges Einkommensteuerrecht, Gemeinnützigkeits-

recht, Umwandlungssteuer, Lohnsteuer, Betriebliche Altersversorgung

Autoren

Anthony Bäßler, StB bei Warth & Klein Grant Thornton Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Gewerbsteuer

Tim Günther, RA, FA für Gewerblichen Rechtsschutz, FA für Versicherungsrecht bei Römermann Rechtsanwälte AG
Berufsrecht für Steuerberater

Dr. Ulrike Höreth, RAin, FAin für Steuerrecht bei Ebner Stolz Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte Partnerschaft mbB
Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Johannes Höring, RA, LL.M.
Internationales Steuerrecht, Investmentsteuer

Dr. Alexander Kersten, RA, FA für Steuerrecht, Dipl.-Finanzwirt (FH) bei LHP Luxem Heuel Prowatke Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB
Körperschaftsteuer (ohne Gemeinnützigkeitsrecht), AO (inkl. Steuerstrafrecht, ohne Gemeinnützigkeitsrecht), FGO

Franz Kirch, RA, StB bei PwC
Umsatzsteuer

David Kosiak, RA, StB bei PwC
Umsatzsteuer

Prof. Dr. Volker Römermann, RA, FA für Handels- und Gesellschaftsrecht, FA für Insolvenzrecht, FA für Arbeitsrecht bei Römermann Rechtsanwälte AG www.roermann.com/de/kanzlei/profil.html
Berufsrecht für Steuerberater

Prof. Dr. Joachim Schiffers, WP, StB bei Warth & Klein Grant Thornton Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bilanzsteuerrecht

Brigitte Stelzer, RAin, StBin bei Ebner Stolz Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte Partnerschaft mbB
Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Dr. Achim Zimmermann, RA bei Römermann Rechtsanwälte AG
Berufsrecht für Steuerberater



Verlag: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Telefon (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81, Internet: www.stollfuss.de

Urheber- und Verlagsrechte: eNews Steuern sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u.Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil von eNews Steuern darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u.Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung von eNews Steuern redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien und Ausdrücke für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur als Einzelstücke angefertigt werden.

eNews Steuern ist Bestandteil der Fachdatenbank Stotax First von Stollfuß Medien.

Zitiervorschlag: [Autor] in eNews Steuern 9/2018 v. 5.3.2018, [Beitragstitel].