

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen

1. **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 Samen- 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 Samenzellen 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 the-

rapeutischen 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.

2. Umsatzsteuer: Fahrzeugüberlassung gegen Arbeitsleistung als tauschähnlicher Umsatz

Zwischen der Fahrzeugüberlassung und der (teilweisen) Arbeitsleistung liegt ein unmittelbare 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.

3. 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.