

### Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

1. Bundesfinanzhof hält Zinsschranke für verfassungswidrig	1
2. Umsatzsteuerliche Organschaft auch mit Tochterpersonengesellschaft möglich	2
3. Einbringung von einzelnen Wirtschaftsgütern gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II	2
4. Steuerliche Anerkennung der Überlassung einer Mietwohnung an unterhaltsberechtigter Tochter	3
5. Kaufpreisaufteilung für Gebäude-AfA: Beachtlichkeit einer vertraglichen Abrede	3
6. Risikolebensversicherungsbeiträge keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	4
7. Energetische Sanierung als anschaffungsnahe Aufwendungen	4
8. Tilgungsvermutung bei Unkenntnis des Finanzamts über Scheidung	5

#### 1. Bundesfinanzhof hält Zinsschranke für verfassungswidrig

Betrieblich veranlasste Zinsaufwendungen sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar. Hiervon abweichend wird unter bestimmten Bedingungen gesetzlich eine Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen, die den Zinsertrag übersteigen, angeordnet (sog. Zinsschranke). Voraussetzung für die Anwendung der Zinsschranke ist insbesondere, dass der Saldo der Zinsaufwendungen und der Zinserträge mindestens 3 Mio. € ausmacht. Zinsaufwendungen, die auf Grund der Zinsschranke nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). Sie erhöhen in den folgenden Wirtschaftsjahren die Zinsaufwendungen und sind unter erneuter Beachtung der Zinsschrankenregelung in den folgenden Wirtschaftsjahren abzugsfähig. Insbesondere bei Immobilienunternehmen und auch bei anderen Unternehmen mit hoher Fremdfinanzierung kann die Anwendung der Zinsschranke zu hohen steuerlichen Mehrbelastungen führen.

Der Bundesfinanzhof hält die Regelung zur Zinsschranke für verfassungswidrig und hat nun mit Beschluss vom 14.10.2015 (Aktenzeichen I R 20/15) die Rechtssache dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Den Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes begründet der Bundesfinanzhof damit, dass die Zinsschranke das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit des Stpfl. verletze. Die Zinsschranke missachte das objektive Nettoprinzip, da nicht mehr das Nettoeinkommen der Besteuerung zu Grunde gelegt werde. Das Abzugsverbot rechtfertige sich mangels folgerichtiger Umsetzung auch weder durch den vom historischen Gesetzgeber angeführten Zweck der Eigenkapitalstärkung noch durch das Ziel der Sicherung des deutschen Steuersubstrats. Gleiches gelte für das Anliegen, unkalkulierbare Steuerausfälle zu vermeiden.

Im Streitfall wurde die Zinsschranke bei der zu einem inländischen Konzern gehörenden Kapitalgesellschaft, die in der Immobilienbranche tätig ist, angewandt und der Betriebsausgabenabzug nach Maßgabe der Zinsschranke begrenzt. Darüber hinaus entfiel der zum Ende des ersten Streitjahrs festgestellte Zinsvortrag im Folgejahr infolge einer betriebsbezogenen Umstrukturierung. Die Steuerbelastung in diesem „reinen Inlandsfall“ (keine Finanzierung aus dem Ausland) wertet der Bundesfinanzhof aus den vorgenannten Gründen als gleichheitswidrigen Eingriff in den Kernbereich des ertragsteuerrechtlichen Nettoprinzips, der auch nicht durch den Aspekt der Missbrauchsverhinderung gerechtfertigt werden könne.

#### Handlungsempfehlung:

Einschlägige Steuerbescheide sollten dringend verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

## **2. Umsatzsteuerliche Organschaft auch mit Tochterpersonengesellschaft möglich**

Grundsätzlich werden auch finanziell miteinander verbundene Unternehmen als eigenständige umsatzsteuerliche Unternehmer behandelt. Eine einheitliche Betrachtung eines solchen Verbundes erfolgt aber dann, wenn eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Voraussetzung einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist, dass die Organgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Liegt eine Organschaft vor, so ist die Organgesellschaft umsatzsteuerlich ungeachtet der zivilrechtlichen Eigenständigkeit ein unselbständiger Teil des Unternehmens des Organträgers. Somit existiert nur noch **ein** umsatzsteuerliches Unternehmen, welches das Unternehmen des Organträgers und aller Organgesellschaften umfasst. Umsatzsteuerliche Pflichten, wie Voranmeldungen und Jahreserklärungen, sind dann nur noch für das eine umsatzsteuerliche Unternehmen zu erfüllen. Lieferungen und sonstige Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft sind nicht steuerbare Innenumsätze innerhalb eines umsatzsteuerlichen Unternehmens, die weder Umsatzsteuer auslösen noch zum Vorsteuerabzug berechtigen. Insofern sind auch die umsatzsteuerlichen Rechnungslegungspflichten nicht zu erfüllen, was erhebliche administrative Vereinfachungen bedeuten kann.

Eine umsatzsteuerliche Organschaft setzte bislang voraus, dass es sich bei der Tochtergesellschaft um eine Kapitalgesellschaft handelt. Entgegen bisheriger Rechtsprechung lässt der Bundesfinanzhof (Urteil vom 2.12.2015, Aktenzeichen V R 25/13) nunmehr aber eine Organschaft auch mit Tochterpersonengesellschaften zu. Voraussetzung sei allerdings, dass Gesellschafter der Personengesellschaft nur der Organträger und andere vom Organträger finanziell beherrschte Gesellschaften sind.

### **Hinweis:**

Die Organschaft ist von großer Bedeutung für Unternehmensgruppen ohne oder mit eingeschränktem Recht auf Vorsteuerabzug, wie etwa im Immobilien-, Krankenhaus- oder Pflegebereich. Auf Grund der Organschaft ist es Unternehmen in diesen Bereichen möglich, untereinander Leistungen zu erbringen, ohne dass für diese Leistungen Umsatzsteuer entsteht. Wegen des fehlenden Rechts auf Vorsteuerabzug würde entstehende Umsatzsteuer andernfalls nämlich auf der Seite des leistungsempfangenden Unternehmens zu einer definitiven steuerlichen Mehrbelastung führen.

### **Handlungsempfehlung:**

Im konkreten Fall ist zu prüfen, ob von der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs profitiert werden kann. Abzuwarten bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung. Zu erwarten ist, dass die Finanzverwaltung betroffenen Unternehmen eine Übergangsfrist gewährt, um auf diese grundlegende Änderung der Rechtsprechung reagieren zu können.

## **3. Einbringung von einzelnen Wirtschaftsgütern gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II**

Bringt ein Gesellschafter ein einzelnes Wirtschaftsgut aus seinem Einzelunternehmen in die Personengesellschaft ein, so kommen hierfür verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten in Betracht. Erfolgt die Gutschrift für die Einbringung auf dem Kapitalkonto I, welches für die Gesellschaftsrechte wie insbesondere das Gewinnbezugsrecht maßgebend ist, so handelt es sich um einen entgeltlichen Vorgang. Erfolgt die Gutschrift dagegen auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto, so handelt es sich um einen unentgeltlichen Vorgang. Dies hat steuerliche Auswirkungen sowohl auf Seiten des Einbringenden als auch auf Seiten der Personengesellschaft. Insbesondere knüpft hieran die Frage, ob und in welchem Umfang stille Reserven aufgedeckt werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 29.7.2015 (Aktenzeichen IV R 15/14) entschieden, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts durch einen Kommanditisten auf eine KG unentgeltlich erfolgt, wenn der Gegenwert allein auf einem Kapitalkonto II mit gesellschaftsrechtlichem Kapitalcharakter gutgeschrieben wird und die Gesellschaftsrechte sich ausschließlich nach dem Kapitalkonto I (Festkapital) richten. Damit widerspricht der Bundesfinanzhof ausdrücklich der Auffassung der Finanzverwaltung.

### **Handlungsempfehlung:**

Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten. Die Gestaltungsmöglichkeiten dürften sich durch diese Rechtsprechung nun aber erhöht haben. Soll eine unentgeltliche Einbringung erfolgen, so konnte dies bislang nur über ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto erfolgen, was den Nachteil hat, dass die mit eingebrachten stillen Reserven dann nicht mehr dem einbringenden Gesellschafter zugeordnet sind. Diese Problematik kann nun nach der aktuellen Rechtsprechung gelöst werden. Im konkreten Fall ist jedenfalls eine sorgfältige Festlegung der Gegenleistung für die Einbringung vorzunehmen.

## **4. Steuerliche Anerkennung der Überlassung einer Mietwohnung an unterhaltsberechtigter Tochter**

Grundsätzlich werden auch Mietverhältnisse mit unterhaltsberechtigten Kindern anerkannt, soweit die Vereinbarungen fremdüblich ausgestaltet sind und tatsächlich auch durchgeführt werden. Die entsprechenden Mieten sind dann zwar als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern, jedoch können auch Werbungskosten geltend gemacht werden. Gerade bei fremdfinanzierten Objekten oder bei höheren Renovierungskosten kann dies attraktiv sein. Wird das Mietverhältnis steuerlich dagegen nicht anerkannt, so scheidet ein Werbungskostenabzug aus, was sich sehr nachteilig auswirken kann.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in dem Urteil vom 20.5.2015 (Aktenzeichen 7 K 1077/14 E) ein Mietverhältnis nicht anerkannt, weil die Tochter den im Mietvertrag festgelegten Mietzins nicht an die Eltern gezahlt hat und eine behauptete Verrechnung der Miete mit dem Unterhalt nicht geregelt war. Die Stpfl. vermieteten seit November 2011 eine 54 Quadratmeter große Wohnung in einem Zweifamilienhaus an ihre Tochter, die bei Abschluss des Mietvertrags noch das Gymnasium besuchte und im Anschluss daran ein Studium aufnahm. Der Mietvertrag sah eine Kaltmiete von 350 € und Nebenkostenvorauszahlungen von 125 € vor. Tatsächlich zahlte die Tochter jedoch keine Miete.

Das Finanzgericht kam zu dem Schluss, dass die Überlassung der Wohnung sich nicht als entgeltliche Nutzungsüberlassung darstelle, sondern als Naturalunterhalt. Bereits der Mietvertrag halte dem anzustellenden Fremdvergleich nicht stand. Vereinbart worden sei die unbare Zahlung der Miete durch Überweisung. Tatsächlich sei aber kein Geld von einem Konto der Tochter der Stpfl. auf ein Konto der Stpfl. geflossen. Auch die behauptete Verrechnung der Miete mit dem Unterhalt führe zu keinem anderen Ergebnis. So sei die Höhe des Unterhaltsanspruchs nicht im Einzelnen festgelegt worden. Ebenso wenig seien die weiteren Barunterhaltsleistungen vereinbart und abgerechnet worden. Zudem sei nicht nachgewiesen worden, dass die Tochter die Wohnung zum selbständigen hauswirtschaftlichen Leben genutzt hat, vielmehr habe sie weiterhin bei den Eltern die Mahlzeiten eingenommen. In der Gesamtschau sprach nach Ansicht des Gerichts somit alles dafür, dass es den Stpfl. nicht um die entgeltliche Vermietung einer Wohnung, sondern um die Gewährung von Naturalunterhalt in Form der Gestellung von Wohnraum ging.

### **Hinweis:**

Durch den Bundesfinanzhof wurde bereits mehrfach bestätigt, dass auch ein Mietverhältnis mit einem unterhaltsberechtigten Kind anerkannt werden kann, wenn bestimmte „Spielregeln“ eingehalten werden. In der Praxis lässt sich die Anerkennung des Mietverhältnisses leicht sicherstellen, wenn die Miete von dem Kind tatsächlich an die Eltern überweisen wird und umgekehrt die Eltern den Unterhalt an das Kind überweisen. Auch die Verrechnung mit dem Unterhaltsanspruch dürfte ausreichend sein, wenn klare Abreden über den zu zahlenden Unterhalt vorliegen und auch der Mietvertrag die Verrechnung und eben keine Zahlung vorsieht. Generell gilt, dass unter nahen Angehörigen die Vereinbarungen klar zu treffen und tatsächlich durchzuführen sind.

## **5. Kaufpreisaufteilung für Gebäude-AfA: Beachtlichkeit einer vertraglichen Abrede**

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gebäudeabschreibung ist der Kaufpreis der Immobilie auf das Gebäude sowie den Grund und Boden aufzuteilen. Der auf den Grund und Boden entfallende Anteil geht nicht in die Abschreibung ein. Vielfach wird beim Erwerb einer Immobilie nur ein Gesamtkaufpreis vereinbart, so dass für steuerliche Zwecke im Nachhinein eine Kaufpreisaufteilung erfolgen muss. Die Aufteilung ist oft streitanfällig und gerade die Arbeitshilfe der Finanzverwaltung zur Kaufpreisaufteilung führt nicht selten zu realitätsfernen und für den Stpfl. ungünstigen Ergebnissen.

Vorteilhaft ist es, wenn von vorneherein eine Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag erfolgt. Da es sich bei dem Kaufvertrag im Regelfall um eine Vereinbarung zwischen fremden Dritten handelt, kann die vereinbarte Kaufpreisaufteilung für steuerliche Zwecke genutzt werden. Dies hat nun auch der

Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.9.2015 (Aktenzeichen IX R 12/14) betont. Entschieden wurde, dass eine vertragliche Kaufpreisaufteilung von Grundstück und Gebäude der Berechnung der AfA auf das Gebäude zu Grunde zu legen ist, sofern sie zum einen nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt. Zum anderen sei entscheidend, dass das Finanzgericht auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung von den das Grundstück und das Gebäude betreffenden Einzelumständen nicht zu dem Ergebnis gelangt, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Auch eine wesentliche Diskrepanz des vereinbarten Grundstückspreises zu den Bodenrichtwerten rechtfertigt grundsätzlich keine vom Vertrag abweichende Aufteilung. Bei der Diskrepanz handele es sich lediglich um ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung ggf. nicht die realen Werte wiedergibt. Ein solches Indiz könne durch andere Indizien entkräftet werden.

#### **Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof zeigt zwar auch die Grenzen solcher vertraglichen Absprachen auf, doch bestätigt er die grundsätzliche Beachtlichkeit vertraglicher Abreden. Gerade bei Immobilien, die Besonderheiten aufweisen, wie z.B. eine große Grundstücksgröße oder Mängel im Baubestand, bieten derartige vertragliche Abreden eine sinnvolle Basis für die Ermittlung der steuerlichen Abschreibungen.

Vertragliche Abreden sind auch dann von Nutzen, wenn der Kaufpreis auch auf selbständig abschreibbare Wirtschaftsgüter, wie z.B. Einbaumöbel, Einbauküche, Außenanlagen oder Photovoltaikanlage entfällt. In diesem Fall empfiehlt es sich, diese Wirtschaftsgüter ausdrücklich in einer Anlage zum Kaufvertrag einzeln zu benennen und zu bewerten.

## **6. Risikolebensversicherungsbeiträge keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung**

Der Bundesfinanzhof hat sich mit Urteil vom 13.10.2015 (Aktenzeichen IX R 35/14) mit Beiträgen für Risikolebensversicherungen befasst, welche der Absicherung von Darlehen dienen, die zur Finanzierung der Anschaffungskosten eines der Einkünfteerzielung dienenden Immobilienobjekts aufgenommen werden. Diese können nach dieser Entscheidung auch dann nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, wenn der Versicherungsvertragsabschluss durch das finanzierende Kreditinstitut vorgegeben war. Zwar bestehe zwischen dem Abschluss der Risikolebensversicherungen als Voraussetzung der Immobilienfinanzierung und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein wirtschaftlicher Zusammenhang. Dieser werde aber auf Grund des gleichzeitig bestehenden Veranlassungszusammenhangs durch die private Lebensführung überlagert. Denn vorrangig ermögliche die Versicherung im Todesfall einen schuldenfreien Übergang des Immobilienobjekts auf den Rechtsnachfolger, was dem steuerlich unbeachtlichen Umstand einer Darlehenstilgung im Vermögensbereich des Stpfl. entspreche.

#### **Hinweis:**

Bis zu bestimmten Höchstbeträgen können Beiträge zu „Risikoversicherungen, die nur für den Todesfall eine Leistung vorsehen“, als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden. In der Praxis läuft dieser Abzug allerdings wegen der gesetzlichen Höchstbeträge oftmals ins Leere.

## **7. Energetische Sanierung als anschaffungsnahe Aufwendungen**

Auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung zählen Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden und die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten übersteigen – sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten. Diese können steuerlich nur über die Gebäude-AfA geltend gemacht werden.

Das Finanzgericht Nürnberg hat mit Urteil vom 12.11.2015 (Aktenzeichen 4 K 571/13) entschieden, dass Aufwendungen für energetische Sanierungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes ebenfalls anschaffungsnahe Herstellungskosten darstellen können, wenn sie innerhalb des anschaffungsnahe Zeitraums anfallen. Sofern die 15 %-Grenze insgesamt überschritten wird, handele es sich nicht um Erhaltungsaufwand, so dass ein Sofortabzug als Werbungskosten ausgeschlossen sei. Im Urteilsfall waren die Vermietungsobjekte bei Erwerb betriebsbereit und vollständig vermietet; sie wurden lediglich an den heutigen Standard im Rahmen einer energetischen Sanierung durch Vollwärmeschutz angepasst. Zudem erfolgten eine Erneuerung des Daches sowie ein Austausch von Fenstern und Türen und eine teilweise Erneuerung der elektrischen Installationen sowie von sanitären Anlagen. Den gesamten Vorgang stufte das

Finanzgericht als Modernisierung eines Gebäudes ein; bei den baulichen Veränderungen handele es sich demzufolge um Modernisierungsmaßnahmen, welche grundsätzlich als anschaffungsnahe Herstellungskosten einzustufen seien.

**Handlungsempfehlung:**

Die Ermittlung etwaiger anschaffungsnaher Aufwendungen kann im Einzelfall komplex sein und sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

## **8. Tilgungsvermutung bei Unkenntnis des Finanzamts über Scheidung**

Dem Bundesfinanzhof lag folgender Fall zur Entscheidung vor: Die Ehe des Stpfl. wurde am 30.1.2008 geschieden. Mit noch an die Eheleute adressierten Bescheiden vom 9.7.2008 bzw. 19.9.2008 setzte das Finanzamt für das III. und IV. Quartal 2008 Einkommensteuervorauszahlungen in Höhe von jeweils 5 165 € fest, die der Stpfl. im Jahr 2008 von seinem Geschäfts- und Privatkonto zahlte. Erst mit der vom Stpfl. am 21.5.2010 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 erfuhr das Finanzamt von der Scheidung. Daraufhin erteilte es dem Stpfl. eine neue Steuernummer und erließ den an den Stpfl. gerichteten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 14.9.2010 (Einzelveranlagung). Das Finanzamt rechnete die vom Stpfl. für den Veranlagungszeitraum 2008 insgesamt geleisteten Vorauszahlungen nur zur Hälfte auf die hierin festgesetzten Steuern an. Der Einspruch des Stpfl. gegen die Anrechnungsverfügung blieb ohne Erfolg.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Beschluss vom 13.5.2015 (Aktenzeichen VII R 38/14) diese Vorgehensweise des Finanzamts. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei nach den gesetzlichen Vorgaben derjenige anrechnungsberechtigt, auf dessen Rechnung, nicht aber derjenige, auf dessen Kosten gezahlt worden ist. Es komme also nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln gezahlt wurde, sondern nur darauf, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem Finanzamt erkennbar ist, getilgt werden sollte. Ist bei der Zahlung eines Gesamtschuldners kein abweichender Tilgungswille erkennbar, sei in der Regel anzunehmen, dass der Gesamtschuldner nur seine eigene Steuerschuld tilgen wollte. Etwas anderes gelte nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bei der Zahlung eines Ehegatten auf die Gesamtschuld der Ehepartner. Solange die Ehe besteht und die Eheleute nicht dauernd getrennt leben, sei hier auf Grund der zwischen Ehepartnern bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft im Allgemeinen davon auszugehen, dass derjenige Ehegatte, der auf die gemeinsame Steuerschuld zahlt, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen mit ihm zusammen veranlagten Ehegatten begleichen will. Hiervon habe das Finanzamt im vorliegenden Fall mangels anderer Kenntnis im Zeitpunkt der Zahlung ausgehen müssen.

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass bereits bei einer zerrütteten Ehe dem Finanzamt angezeigt werden sollte, auf wessen Schuld eine Zahlung erfolgen soll. Insoweit ist auch wichtig, dass der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 13.5.2015 (Aktenzeichen VII R 41/14) entschieden hat, dass eine rückwirkende Änderung einer Tilgungsbestimmung nicht möglich ist. Im Zweifel sollte in solchen Situationen bei jeder Zahlung eine ausdrückliche schriftliche Tilgungsbestimmung erfolgen.

Der BFH weist zudem nochmals darauf hin, dass nach dem Urteil des BFH vom 22.3.2011 (Aktenzeichen VII R 42/10) eine Erstattung von Vorauszahlungen bei fehlender Tilgungsbestimmung nur hinsichtlich desjenigen Betrags in Betracht kommt, um den die Vorauszahlungen die Summe der für beide Ehegatten festgesetzten Einkommensteuer übersteigt. Nur die nach Verrechnung mit beiden Steuerfestsetzungen verbleibenden Vorauszahlungen könnten hälftig auf die beiden Stpfl. aufgeteilt und erstattet werden. Es finde keine Einzelbetrachtung der Ehegatten statt.