

Inhaltsübersicht

Seite

1. Verpflichtende Abgabe der Anlage EÜR auch bei geringen Betriebseinnahmen.	1
2. Keine Pflicht zur Vergabe lückenlos fortlaufender Rechnungsnummern bei Einnahmen-Überschussrechnung.	1
3. Verlängerte Festsetzungsfrist auch bei Steuerhinterziehung durch Miterben	2
4. Für Rentner und Pensionäre mit Kapitaleinkünften kann ein Antrag auf Günstigerprüfung sinnvoll sein	2
5. Nutzung eines in der Gesamthandsbilanz gebildeten Investitionsabzugsbetrags auch bei Investition durch einen Gesellschafter.	3
6. Abzug von Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjektes	3
7. Keine Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit bei schädlichem Zusammenhang mit nichtselbständiger Haupttätigkeit.	4

1. Verpflichtende Abgabe der Anlage EÜR auch bei geringen Betriebseinnahmen

Die Finanzbehörde Hamburg weist in der Verfügung vom 11.10.2017 (Aktenzeichen S 2142 – 2017/004 – 52) auf den Bund-Länder-Beschluss hin, dass ab der Steuererklärung für das Jahr 2017 eine formlose Gewinnermittlung bei Betriebseinnahmen von weniger als 17 500 € nicht mehr eingereicht werden darf. Ab dem Jahr 2017 sind daher grundsätzlich alle Stpfl., die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung (EÜR) ermitteln, zur Übermittlung der standardisierten Anlage EÜR ebenso wie des Anlageverzeichnisses zur Anlage EÜR nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verpflichtet. Eine Ausnahme gilt lediglich, wenn eine elektronische Übermittlung für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist (sog. Härtefälle).

Hinweis:

Diese Änderung ist bei der Steuererklärung für 2017 zu beachten. In diesen Fällen ist die Steuererklärung zwingend elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln.

2. Keine Pflicht zur Vergabe lückenlos fortlaufender Rechnungsnummern bei Einnahmen-Überschussrechnung

Das Finanzgericht Köln hatte über einen in der Praxis häufig anzutreffenden Fall zu entscheiden. Es ging um einen Unternehmer, der den Gewinn seines Gewerbebetriebs zulässigerweise mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. Im Nachgang zu einer steuerlichen Außenprüfung kam es im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2011 und 2013 zum Streit über Gewinnhinzuschätzungen. Im Kern ging es um die Frage, ob die Buchführung formell und sachlich ordnungsgemäß war, insbesondere ob Ausgangsrechnungen eine ordnungsgemäße (fortlaufende) Rechnungsnummer enthalten müssen. Die vom Stpfl. erstellten Ausgangsrechnungen enthielten eine eindeutige und einmalig vergebene

Nummer, jedoch bezogen auf die vorhergehende Rechnung keine fortlaufende (numerisch um 1 oder eine andere feste Zahl erhöhte) Zahlenangabe. Die Nummer wurde vielmehr computergestützt durch eine Kombination aus Geburtsdatum des Kunden und Rechnungsdatum erzeugt. Die Rechnungsbeträge wurden vom Stpfl. ganz überwiegend über die benannten Girokonten vereinnahmt; unter 2 % des Gesamtumsatzes wurden in bar vereinnahmt. Für in bar vereinnahmte Beträge erteilte der Stpfl. Quittungen.

Die Betriebsprüfung sichtete – neben anderen unstrittigen Prüfungsfeststellungen – auch die Rechnungen sowie die auf den Erlöskonten verbuchten Beträge. Konkrete Anhaltspunkte für nicht erfasste Einnahmen stellte die Betriebsprüfung nicht fest. Auf Grund der bloßen Angabe von Buchungsnummern auf den Rechnungen bei gleichzeitigem Fehlen eines lückenlosen numerischen Systems von Rechnungsnummern vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß sei und dieser auch sachlich schwerwiegende Fehler eine Hinzuschätzung rechtfertige. Auch bei einer Gewinnermittlung durch Überschussrechnung setze das Gesetz eine Einzelaufzeichnung der Einnahmen voraus. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdiene die Überschussrechnung das Vertrauen. Bei der Einnahmen-Überschussrechnung gälten auch die Aufzeichnungspflichten des Umsatzsteuergesetzes. Der Grundsatz der Einzelaufzeichnung sehe die Vergabe einer (fortlaufenden) Rechnungsnummer vor, um die Vollständigkeit kontrollieren zu können. Eine ausdrückliche Rechnungsnummer enthielten die Rechnungen im Streitfall jedoch nicht. Die Buchungsnummer entspreche diesen Anforderungen auch nicht, weshalb in jedem Streitjahr als griffweise bemessener (Un-)Sicherheitszuschlag eine Gewinnerhöhung von jeweils 4 000 € vorzunehmen sei.

Das Finanzgericht Köln entschied jedoch mit Urteil vom 7.12.2017 (Aktenzeichen 15 K 1122/16), dass eine gesetzlich konkretisierte Pflicht zur Vergabe einer nicht bloß einmaligen, sondern zudem (z.B. numerisch) fortlaufenden lückenlosen Rechnungs-

nummer sich aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften zur Aufzeichnungspflicht sowie aus den Ordnungsvorschriften der Abgabenordnung für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nicht herleiten lässt. Dies alleine berechtigt nicht zur Erhöhung des Gewinns durch Schätzung eines Unsicherheitszuschlags. Auch aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften kann keine Vergabe einer lückenlosen fortlaufenden Rechnungsnummer für ertragsteuerliche Zwecke hergeleitet werden.

Im Streitfall ergaben sich insbesondere auch keine sonstigen Anhaltspunkte, die eine Hinzuschätzung hätten gerechtfertigt erscheinen lassen. Die in der Betriebsprüfung vorgelegten Aufzeichnungen (Rechnungen, Kontoauszüge, Buchungsunterlagen, Quittungen über Bareinnahmen) waren geordnet und nicht erkennbar unvollständig. Konkrete Anhaltspunkte für nicht oder falsch erfasste Betriebseinnahmen, fehlende Rechnungsstellung, fehlende Vorlage erteilter Rechnungen oder ungeklärte Zuflüsse auf dem Girokonto oder in bar hat die Betriebsprüfung nicht benannt und sind auch vom Gericht nicht feststellbar. Konkrete Feststellungen zu Fehlern in den Buchungsnummern, z.B. doppelt oder nicht vergebene Buchungsnummern, lagen ebenso nicht vor. Es lagen auch (unabhängig von der Frage, ob allein dies zur Hinzuschätzung berechtigen würde) keine Verprobungen durch Geldverkehrsrechnung, Vermögenszuwachsrechnung oder (internen/externen) Betriebsvergleich vor, die Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Stpfl. gemachten Angaben bieten.

① Hinweis:

Essenziell bei einer Einnahmen-Überschussrechnung ist die Möglichkeit der Vorlage geordneter und vollständiger Belege. Nach der Rechtsprechung rechtfertigen auch Lücken in den Rechnungsnummern nur im Ausnahmefall eine Hinzuschätzung zum Gewinn. Dennoch sollte eine Übersicht über die vergebenen Rechnungsnummern erstellt werden bzw. bei Lücken im Nummernsystem z.B. wegen Stornierungen oder Eingabefehlern die Lücke und der Grund für deren Entstehung dokumentiert werden.

3. Verlängerte Festsetzungsfrist auch bei Steuerhinterziehung durch Miterben

Dass ein Erbfall steuerliche Risiken in verschiedenen Bereichen mit sich bringen kann, zeigt das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29.8.2017 (Aktenzeichen VIII R 32/15). Im Streitfall war die Stpfl. gemeinsam mit ihrer Schwester Erbin ihrer verstorbenen Mutter. Die Erblasserin hatte in den Jahren 1993 bis 1999 Kapitaleinkünfte im Ausland erzielt, die sie nicht in ihren Einkommensteuererklärungen angegeben hatte. Seit 1995 war sie auf Grund einer Demenzerkrankung nicht mehr in der Lage, wirksame Einkommensteuererklärungen abzugeben. Die Steuererklärungen der Erblasserin waren unter Beteiligung der Schwester der Stpfl. (Miterbin) erstellt worden. Dieser war spätestens ab Eintritt des Erbfalls bekannt, dass die Mutter (Erblasserin) ihre Ka-

pitaleinkünfte in den Einkommensteuererklärungen zu niedrig angegeben hatte. Das Finanzamt erließ gegenüber der Stpfl. als Gesamtrechtsnachfolgerin der Erblasserin geänderte Einkommensteuerbescheide, in denen es die Steuer für nicht erklärte Zinsen für die letzten zehn Jahre nachforderte. Das Finanzamt berief sich hierbei auf die verlängerten Festsetzungsfristen auf Grund von Steuerhinterziehung.

Diese Vorgehensweise bestätigte der Bundesfinanzhof. Die Festsetzungsfrist auf Grund einer Steuerhinterziehung verlängert sich bei einem Erbfall auch dann, wenn der demenzerkrankte Erblasser ausländische Kapitaleinkünfte nicht erklärt, jedoch ein Miterbe von der Verkürzung der Einkommensteuer wusste und damit selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Die Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre wirkt dabei auch zu Lasten des Miterben, der von der Steuerhinterziehung keine Kenntnis hat.

War der Erblasser zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer Demenzerkrankung geschäftsunfähig, ist seine Steuererklärung zwar unwirksam. Dies hat auf die Höhe der gesetzlich entstandenen Steuer jedoch keine Auswirkung. Erfährt ein Erbe vor oder nach dem Erbfall, dass die Steuern des Erblassers zu niedrig festgesetzt wurden, ist er auch in diesem Fall verpflichtet, die (unwirksame) Einkommensteuererklärung des Erblassers zu berichtigen. Diese Berichtigungspflicht wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass er bereits vor dem Tod des Erblassers Kenntnis davon hatte, dass dessen Steuererklärung unrichtig ist. Unterlässt er dies, begeht er eine Steuerhinterziehung. Diese Steuerhinterziehung führt dazu, dass sich bei allen Miterben die Festsetzungsfrist für die verkürzte Steuer auf zehn Jahre verlängert. Wie das Gericht hervorhebt, trifft dies auch den Miterben, der weder selbst eine Steuerhinterziehung begangen hat noch von dieser wusste.

① Hinweis:

Dies zeigt, dass im Erbfall eine sorgfältige Analyse der steuerlichen Situation des Erblassers erfolgen muss. Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der vom Erblasser abgegebenen Erklärungen, so trifft die Erben eine Berichtigungspflicht gegenüber dem Finanzamt. Wird dies unterlassen, so kann dies als vorsätzliche Steuerhinterziehung eingestuft werden.

4. Für Rentner und Pensionäre mit Kapitaleinkünften kann ein Antrag auf Günstigerprüfung sinnvoll sein

Kapitaleinkünfte werden nach derzeitigem Recht durch Steuereinbehalt an der Quelle mit 25 % belastet. Die Steuerschuld ist für diese Einkünfte damit abgegolten und ein Einbezug in die Einkommensteuerveranlagung erfolgt nicht mehr (Abgeltungsteuer).

Bei Rentnern und Pensionären kann jedoch eine Günstigerprüfung, also ein Antrag auf Einbezug der

Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuerveranlagung angezeigt sein. Zum einen liegt der anzuwendende persönliche Steuersatz bei Rentnern nicht selten unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 %. Zum anderen ist es so, dass Renten durch die Besteuerung mit dem Ertragsanteil und Pensionen durch den Versorgungsfreibetrag begünstigt sind. Die übrigen Alterseinkünfte werden grundsätzlich über die Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags begünstigt besteuert. Der Altersentlastungsbetrag berechnet sich auf Basis der in der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigten Einkünfte. Der Abgeltungsteuer unterliegende Kapitaleinkünfte gehen in diese Größe aber nicht ein, wohingegen Kapitaleinkünfte, die auf Antrag in die Einkommensteuerveranlagung einbezogen werden, diese Größe erhöhen und damit auch zur Ausschöpfung des maximalen Altersentlastungsbetrags dienen können.

ⓘ Hinweis:

Allerdings ist der Altersentlastungsbetrag gesetzlich nach oben beschränkt, so dass eine Antragsveranlagung nur bis zu einer bestimmten Einkommenshöhe vorteilhaft ist. Daher sollte diese Frage für den Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geklärt werden.

5. Nutzung eines in der Gesamthandsbilanz gebildeten Investitionsabzugsbetrags auch bei Investition durch einen Gesellschafter

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 15.11.2017 (Aktenzeichen VI R 44/16) die Flexibilität der Personengesellschaften bei der Nutzung einer Ansparabschreibung bestätigt. Ein Investitionsabzugsbetrag kann – unter bestimmten Voraussetzungen, insbesondere bei Beachtung bestimmter Größerkriterien für den Betrieb – gewinnmindernd gebildet werden in Höhe von 40 % der Anschaffungskosten zukünftiger Investitionen. Der Investitionsabzugsbetrag ist im Jahr der Investition, welche spätestens im dritten Jahr nach Bildung zu erfolgen hat, ertragswirksam wieder aufzulösen. In gleicher Höhe können zudem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd herabgesetzt werden. Im Ergebnis wird hiermit ein Vorziehen der steuermindernden Abschreibungen und damit ein Liquiditätseffekt erreicht. Das Gericht stellt heraus:

- » Eine begünstigte Investition liegt auch dann vor, wenn bei einer Personengesellschaft der Investitionsabzugsbetrag vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde und die geplante Investition später (innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums) von einem ihrer Gesellschafter vorgenommen und in dessen Sonderbetriebsvermögen aktiviert wird.
- » Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung ist der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in einem solchen Fall dem Sonderbetriebsgewinn des investierenden Gesellschafters außerbilanziell

hinzuzurechnen. Damit soll eine richtige personenbezogene Zuordnung sichergestellt werden.

Streitig war, ob ein im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gebildeter Investitionsabzugsbetrag rückwirkend gewinnerhöhend aufzulösen ist, wenn die Investition nicht im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern im Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Gesellschafter getätigt wird.

Der Bundesfinanzhof lässt eine Nutzung des im Gesamthandsbereich gebildeten Investitionsabzugsbetrags für die Investition durch den Gesellschafter selber, welche steuerlich in einer Sonderbilanz für den Gesellschafter zu zeigen ist, zu. Die gesetzliche Vorschrift stellt als betriebsbezogene Förderung auf die Personengesellschaft selber ab. Daher ist die steuerliche Abgrenzung der Personengesellschaft maßgebend, welche auch das Sonderbetriebsvermögen umfasst. Dies zeigt sich auch darin, dass hinsichtlich der Voraussetzungen für die gewinnmindernde Bildung eines Investitionsabzugsbetrags in Form der Größenmerkmale (Betriebsvermögen höchstens 235 000 € bzw. bei Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung: Gewinn maximal 100 000 €) sowohl die Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft als auch eventuell vorhandenes steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter einzubeziehen ist.

ⓘ Hinweis:

Die betriebsbezogene Betrachtung bei Mitunternehmerschaften hat also positive und negative Folgen. Einerseits ist das Sonderbetriebsvermögen auch in die Prüfung der Größenmerkmale mit einzubeziehen, andererseits besteht eine Flexibilität hinsichtlich der Inanspruchnahme gebildeter Investitionsabzugsbeträge zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen. In letzteren Fällen ist allerdings im Rahmen der Gewinnverteilung dafür Sorge zu tragen, dass eine richtige personenbezogene Zuordnung der Aufwendungen/Erträge erfolgt.

6. Abzug von Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjektes

Schuldzinsen, die mit einem Vermietungsobjekt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen einem Darlehen und einem Vermietungsobjekt wird entscheidend mit dem mit der Aufnahme des Darlehens verfolgten Zweck und der zweckentsprechenden Verwendung der Darlehensschuld begründet. Die Finanzierung kann dem Erwerb des Vermietungsobjektes, aber z.B. auch dessen Sanierung dienen. Ein einmal begründeter Veranlassungszusammenhang bleibt im Grundsatz auch dann bestehen, wenn die mit den Darlehensmitteln angeschaffte Immobilie veräußert wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung der Immobilie innerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“ erfolgt und damit steuerlich erfasst wird oder nicht. Daher sind nachträgliche Schuldzinsen, die auf ein solches Darlehen entfallen,

grundsätzlich auch nach einer Veräußerung der Immobilie weiter als (nachträgliche) Werbungskosten zu berücksichtigen.

Dieser Grundsatz erfährt allerdings eine wichtige Einschränkung. Der Veranlassungszusammenhang bleibt im Falle der Veräußerung der Immobilie nur insoweit erhalten, als der erzielte Veräußerungserlös nicht ausreicht, um das Darlehen zu tilgen. Es muss also aus dem erzielten Veräußerungserlös zunächst vorrangig das bestehende Darlehen getilgt werden. Erfolgt dies nicht, was dem Stpfl. grundsätzlich freisteht, so geht der Veranlassungszusammenhang des Darlehens mit den (ehemaligen) Vermietungseinkünften verloren und die Schuldzinsen können steuerlich nicht als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden.

Der Veranlassungszusammenhang zwischen einem Darlehen und der mit diesen Mitteln finanzierten Immobilie ist objektbezogen zu verstehen, wie der Bundesfinanzhof jüngst mit dem Urteil vom 6.12.2017 (Aktenzeichen IX R 4/17) betont hat. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. – vereinfacht dargestellt – mehrere Immobilien. Eine dieser Immobilien wurde nun veräußert. Der Veräußerungserlös wurde nicht zur Tilgung der bestehenden Darlehen das veräußerte Objekt betreffend verwendet. Vielmehr blieb das Darlehen bestehen und der Stpfl. ordnete dieses einem anderen fremdfinanzierten Vermietungsobjekt zu und machte die Darlehenszinsen nun bei diesem Vermietungsobjekt geltend.

Diese Vorgehensweise verwarf der Bundesfinanzhof. Für die Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Werbungskosten kommt es auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem konkreten Vermietungsobjekt im Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens an. Eine bloße gedankliche Zuweisung eines Darlehens durch den Stpfl. genügt nicht. Es steht nach der erstmaligen objektbezogenen Verwendung einer Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts auch nach dessen späterer Veräußerung nicht im Belieben des Stpfl., ungeachtet der objektiven Umstände lediglich auf Grund einer bloßen Willensentscheidung diese Fremdmittel einem anderen Vermietungsobjekt zuzuordnen.

📌 Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass auch die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjekts in weiten Bereichen möglich ist. Dennoch bestehen bestimmte einschränkende Regeln, die dringend zu beachten sind.

7. Keine Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit bei schädlichem Zusammenhang mit nichtselbständiger Haupttätigkeit

Gesetzlich ist für bestimmte ehrenamtlich ausgeübte nebenberufliche Tätigkeiten eine Steuerbefreiung für Einnahmen bis zu 2 400 € im Jahr vorgesehen.

Die sog. Übungsleiterpauschale gilt für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen, sofern die Tätigkeit für einen begünstigten Auftraggeber erbracht wird.

Bei der Übungsleiterpauschale ist – neben weiteren Aspekten – Voraussetzung, dass die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird. Dies ist dann gegeben, wenn sie – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeitwerbers in Anspruch nimmt. Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z.B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.

Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist. Dies ist auch bei formaler Trennung von haupt- und nebenberuflicher selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit für denselben Arbeitgeber anzunehmen, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind und die Nebentätigkeit unter ähnlichen organisatorischen Bedingungen wie die Haupttätigkeit ausgeübt wird oder der Stpfl. mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis faktisch oder rechtlich obliegende Nebenpflicht erfüllt.

Diese Aspekte hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 11.12.2017 (Aktenzeichen VI B 75/17) nun nochmals bestätigt. Im Urteilsfall waren die Mitarbeiter des Stpfl. in ihrem Hauptberuf in Vollzeit angestellt. Einige von ihnen leisteten zusätzliche ehrenamtliche Schichten. Hierfür erhielten die Mitarbeiter eine pauschale Aufwandsentschädigung, die der Arbeitgeber nicht der Lohnsteuer unterwarf. Der Bundesfinanzhof bestätigt nun aber, dass insoweit die Ehrenamtspauschale nicht zur Anwendung kommt, da wegen des unmittelbaren Zusammenhangs beider Tätigkeiten die weitere Tätigkeit als Teil der Haupttätigkeit anzusehen sei. Eine nebenberufliche Tätigkeit liegt somit nicht vor.

📌 Hinweis:

In der Praxis teilweise durchgeführte Gestaltungen zur Nutzung der Ehrenamtspauschale sind regelmäßig nicht zielführend. Die Anwendung der Pauschale von 2 400 € pro Jahr erfordert vielmehr eine Nebentätigkeit, die nicht in Verknüpfung zur Haupttätigkeit stehen darf.

Alle Informationen wurden sorgfältig geprüft. Für die Vollständigkeit, Richtigkeit und letzte Aktualität kann dennoch keine Garantie übernommen werden.