

# Ihre Mandanteninformationen

## 3. Quartal 2019

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch in den letzten Monaten 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 steuerlichen Grüßen

### Inhalt

1. Vorsteuerabzug: Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer müssen identisch sein
2. Vorsteuervergütungsantrag: Darf statt der Rechnungsnummer eine Referenznummer angegeben werden?
3. Verluste aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter sind steuerlich grundsätzlich abziehbar
4. Übernommene Gewerbesteuer: Ist ein Abzug als Veräußerungskosten möglich?
5. Doppelter Haushalt: Kosten für Einrichtungsgegenstände sind voll abziehbar
6. Zum Investitionsabzugsbetrag bei einem Formwechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft
7. Qualifizierte Containersignatur ist unzulässig – sagt jetzt auch der Bundesgerichtshof
8. Welche Regeln gelten für Wettbewerbsverbote in GmbH-Satzungen?
9. Fehleintragung bei der Steuererklärung: Kann der Steuerbescheid geändert werden?
10. Reisekosten: Wo hat ein Polizist seine "erste Tätigkeitsstätte"?
11. Kein Anspruch auf Kindergeld bei berufsbegleitender Weiterbildung
12. Reisekosten: Wo liegt bei einem befristeten Leiharbeitsverhältnis die erste Tätigkeitsstätte?
13. Reisekosten: Ist der Versicherungsbezirk ein weiträumiges Arbeitsgebiet für einen Versicherungskaufmann?
14. Was passiert mit einem Kirchensteuer-Erstattungsüberhang bei einem Verlustvortrag?

## **1. Vorsteuerabzug: Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer müssen identisch sein**

**Ein Abzug der Vorsteuer ist nur dann möglich, wenn Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer identisch sind. Damit soll eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und dem Rechnungsaussteller hergestellt und Umsatzsteuerbetrag vorgebeugt werden.**

### **Hintergrund**

X erzielte steuerpflichtige Umsätze aus dem Vertrieb von Hard- und Software. Für 2008 machte er den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Elektronikartikeln von 2 Firmen, T und F, geltend. Die Ware wurde X durch die A-AG angeboten und von ihm entweder bei A abgeholt oder direkt von A an seine Abnehmer gesandt. X hatte dabei ausschließlich Kontakt mit Angestellten der A bzw. einem Herrn K, der sich ihm gegenüber als Handelsvertreter der A ausgab.

Im Mai 2008 erwarb eine unter gefälschtem Ausweis aufgetretene Person die Geschäftsanteile der beiden Firmen und verlegte den Sitz nach Berlin. Unter der in den Rechnungen angegebenen Anschrift der Firmen in Berlin befand sich ein Büroservice-Center, in dem den Firmen lediglich Ablagefächer bzw. -container zur Verfügung standen.

Das Finanzamt versagte X den Vorsteuerabzug aus den angeblichen Lieferungen der T und F. Dem folgte das Finanzgericht. Die unstreitig an X erfolgten Lieferungen wurden nicht von den angegebenen Rechnungsausstellern T und F, sondern von A ausgeführt. Ungeachtet der Mitteilung der Steuernummern für T und F durch K und der Handelsregisterauszüge konnte X nicht annehmen, dass K im Auftrag von T und F als Lieferanten handelte.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof entschied, dass dem X der geltend gemachte Vorsteueranspruch nicht zustand. Zur Begründung führten die Richter aus: Die zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung muss insbesondere Angaben über den leistenden Unternehmer enthalten. Der Vorsteuerabzug ist damit nur zulässig, wenn Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer identisch sind. Die Identität von leistendem Unternehmer und Rechnungsaussteller ermöglicht es der Steuerverwaltung, die Entrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer und das Bestehen des Vorsteueranspruchs zu kontrollieren.

Die notwendige Identität zwischen leistendem Unternehmer und Rechnungsaussteller war im vorliegenden Fall nicht gegeben. Die fraglichen Lieferungen wurden nicht von den Rechnungsausstellern T und F, sondern von A ausgeführt. Denn X hatte ausschließlich Kontakt mit K, der sich gegenüber X als Handelsvertreter der A ausgegeben hatte. Die Lieferungen wurden demnach von A und nicht von T bzw. F ausgeführt. Es fehlte an der notwendigen Verbindung zwischen den Lieferungen und den Rechnungsausstellern.

Der Vorsteuerabzug konnte X auch nicht im Billigkeitsverfahren gewährt werden. Voraussetzung dafür ist, dass der begehrende Unternehmer gutgläubig war und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu überzeugen, und wenn außerdem seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist. Im Streitfall fehlte es an einer Grundlage für einen derartigen Vertrauensschutz. Denn X kannte den Umstand, dass Lieferanten nicht die Rechnungsaussteller T und F waren, sondern A.

## 2. Vorsteuervergütungsantrag: Darf statt der Rechnungsnummer eine Referenznummer angegeben werden?

**Welche Angaben muss ein Steuerpflichtiger in einem Vorsteuervergütungsantrag zur Nummer der Rechnung machen? Ist damit die Rechnungsnummer gemeint? Oder genügt eine Referenznummer? Diese Fragen muss der Europäische Gerichtshof nun klären.**

### Hintergrund

Die Klägerin ist eine österreichische Spedition. Sie übermittelte dem Bundeszentralamt für Steuern einen Vorsteuervergütungsantrag über das von der österreichischen Finanzverwaltung eingerichtete Portal elektronisch. Dem Antrag lagen Rechnungen über die Lieferung von Kraftstoffen, aus denen die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend machte, zugrunde. In der amtlichen Anlage zum Antrag ist zu den Rechnungen in der Spalte "Beleg-Nr." nicht die in der jeweiligen Rechnung aufgeführte Rechnungsnummer, sondern eine jeweils in der Rechnung ausgewiesene und in der Buchhaltung der Klägerin erfasste Referenznummer eingetragen.

Das Bundeszentralamt für Steuern lehnte die Vergütung ab. Seiner Ansicht nach entsprach der Antrag nicht den gesetzlichen Anforderungen, weil nicht die auf den Rechnungen angegebenen Rechnungsnummern eingetragen wurden.

Das Finanzgericht gab der Klage statt, weil es die Angabe der Referenznummern für ausreichend hielt.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof setzte das Revisionsverfahren aus und legte die Sache dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung vor. Dieser muss nun insbesondere folgende Fragen klären:

Genügt in einem Vorsteuervergütungsantrag, in dem u.a. die Nummer der Rechnung anzugeben ist, die Angabe der Referenznummer, die neben der Rechnungsnummer auf dem Rechnungsbeleg ausgewiesen ist?

Falls nein, gilt ein Erstattungsantrag, in dem statt der Rechnungsnummer die Referenznummer angegeben ist, als formell vollständig und damit als fristwährend vorgelegt?

## 3. Verluste aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter sind steuerlich grundsätzlich abziehbar

**Verluste aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter können steuerlich berücksichtigt werden. Das gilt auch dann, wenn die Einnahmen den Übungsleiter-Freibetrag nicht überschreiten. Allerdings darf die Tätigkeit nicht als Liebhaberei gelten.**

### Hintergrund

A erzielte aus einer Tätigkeit als Übungsleiter Einnahmen i. H. v. 108 EUR. Dabei entstanden Ausgaben i. H. v. rund 608 EUR. Die Differenz von 500 EUR machte A in seiner Einkommensteuererklärung als Verlust aus selbstständiger Arbeit geltend.

Das Finanzamt lehnte den Verlustabzug ab. Denn die Ausgaben überstiegen nicht den Übungsleiter-Freibetrag.

Vor dem Finanzgericht hatte jedoch die Klage des A Erfolg.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass das Finanzgericht zu Recht die Abziehbarkeit des Verlustes aus der Übungsleitertätigkeit bejaht hatte. Trotzdem hob der Bundesfinanzhof das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache zurück. Denn das Finanzgericht hatte nicht geprüft, ob A seine Tätigkeit als Übungsleiter mit Gewinnerzielungsabsicht betrieb.

§ 3 Nr. 26 Satz 2 EStG kam hier nicht zur Anwendung, weil die steuerfreien Einnahmen den Freibetrag von 2.400 EUR nicht überstiegen.

Nach § 3c Abs. 1 Satz 1 EStG dürfen Ausgaben, "soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen", nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Sind ausschließlich steuerfreie Einnahmen erzielt worden, ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Einschränkung "soweit" dahingehend auszulegen, dass die Ausgaben nur bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen vom Abzug ausgeschlossen sind und der übersteigende Betrag steuerrechtlich zu berücksichtigen ist.

Der Abzug des Verlustes aus der Übungsleitertätigkeit setzt aber voraus, dass die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wurde und nicht als steuerlich irrelevante Liebhaberei einzustufen ist. Ob das der Fall war, muss das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang prüfen.

#### **4. Übernommene Gewerbesteuer: Ist ein Abzug als Veräußerungskosten möglich?**

**Kosten, die durch einen Veräußerungsvorgang veranlasst sind, gehören zu den Betriebsausgaben. Dazu gehört auch die Gewerbesteuer, die aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung übernommen wird. Das Abzugsverbot der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe gilt insoweit nicht.**

##### **Hintergrund**

Kommanditist A veräußerte an den Kommanditisten B seinen Geschäftsanteil an der Klägerin, einer GmbH & Co.KG. Die Vertragsparteien vereinbarten, dass die anfallende Gewerbesteuer von ihnen jeweils zur Hälfte getragen wird.

Im Rahmen der Feststellungserklärung für 2012 erklärte die Klägerin aus dem Verkauf des Kommanditanteils des A einen Veräußerungsgewinn. Diesen ermittelte sie, indem sie vom Veräußerungserlös den Wert des Mitunternehmeranteils sowie als Veräußerungskosten die übernommene Gewerbesteuer abzog.

Das Finanzamt erhöhte jedoch den Veräußerungsgewinn um den von A übernommenen Teil der Gewerbesteuer. Es war der Ansicht, dass die Gewerbesteuer wegen § 4 Abs. 5b EStG nicht als Veräußerungskosten abgezogen werden können. Die Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg.

##### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof hob das Urteil des Finanzgerichts auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Nach Ansicht der obersten Finanzrichter reichten die bisherigen Feststellungen nicht für die endgültige Beurteilung, ob die vertraglich übernommenen Gewerbesteuern als Veräußerungskosten berücksichtigt werden können.

Zu den Veräußerungskosten gehören nach ständiger Rechtsprechung die Aufwendungen, die nach ihrem auslösenden Moment und damit nach dem Veranlassungsprinzip dem Veräußerungsvorgang zuzuordnen sind. Voraussetzung ist allerdings, dass die Aufwendungen betrieblich veranlasst sind. Deshalb kommt bei Aufwendungen, die ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis haben, ein Abzug als Veräußerungskosten nicht in Betracht. Denn solche Aufwendungen sind nicht betrieblich veranlasst.

Für den vorliegenden Fall stellte der Bundesfinanzhof fest: Sollte die im Kaufvertrag getroffene Regelung, dass A und B die Gewerbesteuer je zur Hälfte tragen, einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung entsprechen, wäre der dem A entstandene Aufwand gesellschaftsrechtlich veranlasst. Ein Abzug als Veräußerungskosten käme dann nicht infrage.

Aber auch ohne eine solche gesellschaftsvertragliche Regelung könnte eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung anzunehmen sein. Denn die Vereinbarung im Kaufvertrag könnte dafür sprechen, dass sich A und B als die beiden alleinigen Kommanditisten der Klägerin und alleinigen Gesellschafter der Komplementär-GmbH zur Leistung einer Einlage eines Betrags in Höhe jeweils der Hälfte der von der Klägerin geschuldeten Gewerbesteuer verpflichteten.

## 5. **Doppelter Haushalt: Kosten für Einrichtungsgegenstände sind voll abziehbar**

**Der Höchstbetrag von 1.000 EUR für den Abzug von Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung bezieht sich nur auf die unmittelbaren Aufwendungen für die Unterkunft, also Miete und Betriebskosten. Kosten für Einrichtungsgegenstände und Hausrat sind hier nicht mit einzubeziehen, sondern daneben in voller Höhe abzugsfähig.**

### **Hintergrund**

X wohnte mit seiner Ehefrau in A, wo sie einen eigenen Hausstand unterhielten. Zum 1.6.2014 mietete er sich eine 2-Zimmer-Wohnung in der Nähe von B, wo er arbeitete. Die Unterkunftskosten der Wohnung in B machte er im Rahmen der doppelten Haushaltsführung mit 9.747 EUR geltend. Darin enthalten war auch die Abschreibung für Einrichtungsgegenstände und Aufwendungen für Hausrat. Das Finanzamt kürzte den geltend gemachten Betrag und ließ 1.747 EUR unberücksichtigt. Es ging davon aus, dass die Kosten nur mit dem Höchstbetrag von 1.000 EUR pro Monat abgesetzt werden konnten. Das Finanzgericht gab der Klage statt. Denn seiner Ansicht nach gehörten Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände nicht zu den nur begrenzt abziehbaren Unterkunftskosten.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof entschied, dass die Aufwendungen für die Einrichtungsgegenstände und den Hausrat keine Unterkunftskosten und damit unbeschränkt abziehbar waren.

Zu den nur mit dem Höchstbetrag abziehbaren Aufwendungen gehören bei einer Mietwohnung die Bruttokaltmiete und bei einer Eigentumswohnung die Abschreibung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die Schuldzinsen. Aber auch die Betriebskosten gehören zu den nur beschränkt abziehbaren Unterkunftskosten. Anders ist es dagegen bei den Aufwendungen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände einschließlich der Abschreibung. Die Nutzung der Einrichtungsgegenstände und der Haushaltsartikel ist nicht mit der Nutzung der Unterkunft als solcher gleichzusetzen. Insoweit sind die Aufwendungen daher im Rahmen des Notwendigen unbeschränkt abziehbar.

Die Kostenaufteilung bei möbliert gemieteter Wohnung wird im Rahmen des Schätzweges nach § 162 AO und § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO vorgenommen, sofern der Mietvertrag nicht nach Nutzung der Wohnung und Möbel differenziert.

## 6. **Zum Investitionsabzugsbetrag bei einem Formwechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft**

**Wird ein Formwechsel von einer Kapital- in eine Personengesellschaft vorgenommen, ist die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft bei fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen als Gewinn der Gesamthand zu behandeln, nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners.**

### **Hintergrund**

Die X GmbH & Co. KG (X-KG) ging durch formwechselnde Umwandlung aus der B-GmbH hervor. Alleiniger Kommanditist war D, der zuvor alleiniger Anteilseigner der B-GmbH war. Der Umwandlung wurde die Bilanz zum 31.12.2007 zugrunde gelegt. Für das Jahr 2007 nahm die B-GmbH außerbilanziell einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe des Bilanzgewinns in Anspruch. Die Investitionsgüter wurden anschließend von der X-KG in den Jahren 2008 und 2009 angeschafft. Dementsprechend rechnete sie den Investitionsabzugsbetrag ihrem Gewinn der Folgejahre hinzu.

Das Finanzamt ging davon aus, dass im Zusammenhang mit der Umwandlung der Bilanzgewinn als fiktiv ausgeschüttet gilt. Dies führte zu einer entsprechenden Sonderbetriebseinnahme des Anteilseigners D. Der Investitionsabzugsbetrag war bei der Feststellung des fiktiven Dividendenanteils nicht abzuziehen. Im Feststellungsverfahren für 2007 stellte das Finanzamt einen erhöhten Sondergewinn des D fest.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof sah das anders. Er entschied, dass es bereits an einer Rechtsgrundlage für den festgestellten Sondergewinn des D fehlte. Wird eine Kapitalgesellschaft formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt, ist die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft bei fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln. Die Vorschrift fingiert eine Totalausschüttung an die Anteilseigner der Kapitalgesellschaft, weil Gewinnrücklagen nach dem Formwechsel in eine Personengesellschaft zu Eigenkapital der Gesellschaft werden, das die Gesellschafter ohne ertragsteuerliche Belastung entnehmen können.

Hält der Anteilseigner die Anteile an der Kapitalgesellschaft am Übertragungstichtag nicht in einem Betriebsvermögen und erfüllen die Anteile die gesetzlichen Voraussetzungen, gelten sie für die Ermittlung des Gewinns als am Übertragungstichtag in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt. Es liegt eine fiktive Einlage in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft vor. Das Finanzamt stellte somit fehlerhaft einen Sondergewinn des D fest, die Feststellung war deshalb aufzuheben.

Das Finanzamt berücksichtigte fälschlich die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nicht. Denn die Besteuerung war in jedem Fall sichergestellt: Mangels ausreichender Investitionen rückwirkend bei der Kapitalgesellschaft oder nach dem Formwechsel im Investitionsjahr durch Hinzurechnung zum Gewinn der Personengesellschaft. Die Besteuerung eines Gewinns aus einer fiktiven Totalausschüttung würde demnach in Höhe eines vor dem Umwandlungszeitpunkt in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags zu einer doppelten Besteuerung führen. Demnach war die Zurechnung des Eigenkapitals um bis zum steuerlichen Übertragungstichtag in Anspruch genommene und noch nicht durch Übertragung oder in anderer Weise aufgelöste Investitionsabzugsbeträge zu mindern.

## **7. Qualifizierte Containersignatur ist unzulässig – sagt jetzt auch der Bundesgerichtshof**

**Mehrere elektronische Dokumente dürfen nicht mit einer gemeinsamen qualifizierten elektronischen Signatur übermittelt werden. Das Verbot für eine solche Containersignatur besteht seit 1.1.2018. Nach dem Bundessozialgericht, dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesarbeitsgericht segnet jetzt auch der Bundesgerichtshof diese geänderte Rechtslage ab.**

### **Hintergrund**

Der Anwalt versandte am Tag des Fristablaufs seine Berufungsschrift und weitere Dokumente an das elektronischen Gerichts- und Verwaltungspostfach und versah diese mit einer einzigen gemeinsamen qualifizierten elektronischen Signatur. Der Mandant des Anwalts war zur Zahlung von rückständigen Mieten in Höhe von 50.000 EUR plus Zinsen verurteilt worden.

### **Entscheidung**

Die Berufung wurde mangels ausreichender Unterschrift des Prozessbevollmächtigten nicht zugelassen. Die Begründung: Im Gesetz ist seit 1.1.2018 klar geregelt, dass mehrere elektronische Dokumente nicht mit einer gemeinsamen qualifizierten elektronischen Signatur, einer sog. Container-Signatur, übermittelt werden dürfen.

Vor der neuen gesetzlichen Bestimmung vertrat der Bundesgerichtshof eine ganz andere Auffassung, denn er schätzte die Container-Signatur als sicher genug ein und segnete sie entsprechend ab. Das ist nun passé.

Bei dem betroffenen Rechtsanwalt war die Änderung der Rechtslage ein halbes Jahr nach ihrem Inkrafttreten offenbar noch nicht angekommen, sonst hätte er die Berufungsschrift mit einer eigenen qualifizierten elektronischen Signatur versehen oder sie auf dem herkömmlichen per-Fax-vorab-Post-Weg verschickt. Von Rechtsanwälten wird allerdings erwartet, dass sie sich stets und ständig über Gesetzesänderungen und den Stand der Rechtsprechung informieren.

## 8. Welche Regeln gelten für Wettbewerbsverbote in GmbH-Satzungen?

**Sind Wettbewerbsverbote für GmbH-Minderheitsgesellschafter zulässig? Ja, entschied das Oberlandesgericht Stuttgart. Aber nur, wenn diese die Geschicke der GmbH z. B. aufgrund von Sonderrechten beeinflussen können.**

### Hintergrund

Die Beklagten waren Gesellschafter der Klägerin, einer GmbH. Sie hielten an dieser 13 % bzw. 26 % der Geschäftsanteile. Außerdem waren sie Prokuristen der Klägerin und hatten mit dieser jeweils Anstellungsverträge abgeschlossen. Die Satzung der Klägerin enthielt ein Wettbewerbsverbot für alle Gesellschafter.

Nachdem die Beklagten im November 2014 ihre Anstellungsverträge mit der Klägerin gekündigt hatten, arbeiteten sie für eine Konkurrenzgesellschaft. Daraufhin wechselten mehrere Geschäftspartner der Klägerin als Kunden zu der Konkurrenzgesellschaft. Im Dezember 2014 kündigten die Beklagten ihre Gesellschafterstellung bei der Klägerin zum Ende des folgenden Jahres.

Die Klägerin klagte danach u. a. auf Unterlassung von Wettbewerb bis zum Ausscheiden der Beklagten als Gesellschafter bis zum Ablauf des Jahres 2015. Auch verlangte sie Schadensersatz wegen Verstoß gegen das Wettbewerbsverbot. Vor dem Landgericht hatte die Klage keinen Erfolg.

### Entscheidung

Das Oberlandesgericht entschied ebenfalls, dass das in der Satzung der Klägerin vereinbarte Wettbewerbsverbot unwirksam war. Insbesondere konnten die Beklagten als Minderheitsgesellschafter ohne Sonderrechte die Klägerin nach Beendigung ihres Anstellungsverhältnisses in keiner Weise kontrollieren und damit auch nicht von innen her zugunsten ihrer eigenen Konkurrenztaetigkeit aushöhlen. Sie konnten auch nicht die Klägerin zugunsten ihrer Tätigkeit in der Konkurrenzgesellschaft beeinflussen.

Unabhängig vom Vorhandensein eines Wettbewerbsverbots dürfen Gesellschafter einer GmbH zwar nie treuwidrig Geschäfte der GmbH an sich ziehen. Dies war im vorliegend entschiedenen Fall jedoch nicht gegeben.

## 9. Fehleintragung bei der Steuererklärung: Kann der Steuerbescheid geändert werden?

**Trägt ein Steuerberater die Beiträge eines Mandanten zu einer Versorgungsanstalt bewusst und unter Verkennung der steuerlichen Rechtslage in ein unzutreffendes Eingabefeld ein, stellt sich die Frage, ob eine offenbare Unrichtigkeit vorliegt. Das Finanzgericht Baden-Württemberg meint nein – eine endgültige Klärung durch den Bundesfinanzhof steht noch aus.**

### Hintergrund

Der Steuerberater des Klägers trug in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2014 Beiträge an eine Versorgungsanstalt für Ärzte als Beiträge zu "Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht" ein, und nicht als solche "zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen bei Nichtarbeitnehmern". Die Beiträge wirkten sich deshalb steuerlich nicht aus, weil sie nur als beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben behandelt wurden. Das Finanzamt führte die Veranlagungen erklärungsgemäß durch, obwohl die Fehleintragungen eindeutig erkennbar waren.

Der Steuerberater beantragte die Berichtigung der bestandskräftigen Bescheide, da der falsche Zeileneintrag eine offenbare Unrichtigkeit darstellte. Das Finanzamt lehnte eine Änderung der Bescheide ab.

### **Entscheidung**

Das Finanzgericht gab dem Finanzamt Recht und entschied, dass der Fehler des Steuerberaters keine offenbare Unrichtigkeit darstellte.

Der Fehler, der dem Finanzamt bei Durchführung der Veranlagungen unterlief, hatte seine Ursache in der fehlerhaften Erstellung der Einkommensteuererklärungen durch den Steuerberater des Klägers. Der Eintrag der vom Kläger an die Versorgungsanstalt geleisteten Beiträge in die falsche Zeile durch den Steuerberater beruhte nicht lediglich auf Unachtsamkeit, Flüchtigkeit, Gedankenlosigkeit oder Abgelenktheit. Vielmehr wählte der Steuerberater in mehreren Schritten unter Zuhilfenahme eines Steuererklärungsprogramms am PC bewusst und unter Verkennung der Rechtslage das unzutreffende Eingabefeld und nahm dort den Eintrag vor. Das Finanzamt übernahm dann diesen Fehler.

Zwar ist eine Berichtigung eines fehlerhaften Steuerbescheids zulässig, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt. Das gilt jedoch nicht, wenn dem Steuerpflichtigen wie im vorliegenden Fall ein Rechtsanwendungsfehler unterläuft.

## **10. Reisekosten: Wo hat ein Polizist seine "erste Tätigkeitsstätte"?**

**Ist ein Polizeibeamter im Einsatz- und Streifendienst tätig, erbringt er aber an seinem Dienstsitz arbeitstäglich Tätigkeiten zumindest in geringem Umfang, hat er dort auch eine erste Tätigkeitsstätte.**

### **Hintergrund**

Der Kläger war Polizeibeamter und fuhr arbeitstäglich zu seiner Dienststelle (Polizeiinspektion) und trat von dort aus seinen Einsatz- und Streifendienst an. Die Tätigkeiten in der Dienststelle umfassten die Vor- und Nachbereitung der Außeneinsätze (Einsatzbesprechungen, Schreibarbeiten usw.). Der Kläger machte für das Jahr 2015 die Kosten seiner Fahrten zwischen Wohnung und Dienststelle als Reisekosten geltend. Weiterhin beantragte er die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen, weil er mehr als 8 Stunden auswärts tätig war. Das Finanzamt wertete die Polizeiinspektion als erste Tätigkeitsstätte und berücksichtigte die Fahrtkosten lediglich mit der Entfernungspauschale. Den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen lehnte es komplett ab, da der Kläger die Abwesenheitszeiten nicht nachgewiesen hatte. Das Finanzgericht wies die Klage ab.

### **Entscheidung**

Erste Tätigkeitsstätte ist nach dem seit 2014 geltenden "neuen" Reisekostenrecht die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Die Zuordnung wird durch die arbeitsrechtlichen Festlegungen und Absprachen bestimmt. Ist der Arbeitnehmer einer bestimmten Tätigkeitsstätte zugeordnet, kommt es nicht mehr auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers an.

Von einer dauerhaften Zuordnung ist auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über 48 Monate hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. Fehlt eine eindeutige Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte, ist eine erste Tätigkeitsstätte die Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche 2 volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

Ausgehend von diesen Grundsätzen war die Polizeiinspektion die erste Tätigkeitsstätte des Klägers. Denn er war dieser Dienststelle auf Dauer zugeordnet und hatte dort auch polizeiliche Aufgaben (Besprechungen, Protokolle usw.) zu erledigen.

Da der Kläger nicht nachgewiesen hatte, dass er an den fraglichen Tagen mehr als 8 Stunden von der Wohnung und der Polizeiinspektion als erster Tätigkeitsstätte abwesend war, kommt ein Ansatz der beantragten Verpflegungsmehraufwendungen nicht in Betracht. Eine Abwesenheit von mehr als 8 Stunden nur von der Wohnung genügte nicht.



## 11. Kein Anspruch auf Kindergeld bei berufsbegleitender Weiterbildung

**Eine einheitliche Erstausbildung liegt nicht mehr vor, wenn die von dem Kind ausgeübte Erwerbstätigkeit bereits die hauptsächliche Tätigkeit bildet und die weiteren Ausbildungsmaßnahmen der Weiterbildung oder dem Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig dienen.**

### Hintergrund

Die volljährige Tochter T befand sich bis Juli 2013 in einer Ausbildung zur Verwaltungsangestellten. Von November 2013 bis Juli 2016 absolvierte T einen berufsbegleitenden Angestelltenlehrgang zur Verwaltungsfachwirtin. Daneben arbeitete sie bei einer Stadtverwaltung in Vollzeit. Die Familienkasse lehnte die Zahlung des Kindergeldes ab August 2013 ab. Ihrer Meinung nach hatte T bereits eine erste Berufsausbildung abgeschlossen. Während der Zweitausbildung war sie einer zu umfangreichen Erwerbstätigkeit nachgegangen. Das Finanzgericht sah den Lehrgang noch als Teil einer einheitlichen Erstausbildung an und gab der Klage statt.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof urteilte deutlich strenger. Er hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies den Fall an das Finanzgericht zurück. Für in Ausbildung befindliche volljährige Kinder, die das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur dann ein Kindergeldanspruch, wenn sie keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, die regelmäßig mehr als 20 Wochenstunden umfasst. Zwar können auch mehrere Ausbildungsabschnitte zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammenzufassen sein, wenn sie in einem engen sachlichen Zusammenhang (z. B. dieselbe Berufssparte) zueinanderstehen und in engem zeitlichem Zusammenhang durchgeführt werden. Eine solche einheitliche Erstausbildung liegt jedoch dann nicht mehr vor, wenn die nach Erlangung des ersten Berufsabschlusses aufgenommene Erwerbstätigkeit bereits die hauptsächliche Tätigkeit des Kindes darstellt und die weiteren Ausbildungsmaßnahmen nur der Weiterbildung oder dem Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Beruf dienen.

Für die Aufnahme einer Berufstätigkeit als Hauptsache spricht u. a. eine längerfristige Bindung an einen Arbeitgeber durch ein zeitlich unbefristetes oder auf mehr als 26 Wochen befristetes Beschäftigungsverhältnis oder eine annähernde Vollzeittätigkeit und Besuch der Ausbildungsmaßnahmen nur am Abend und am Wochenende. Wird dagegen die Wochenarbeitszeit von 20 Stunden nur geringfügig überschritten oder ist die Teilzeittätigkeit so verteilt, dass sie sich dem Ausbildungsplan anpasst, spricht dies für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung.

Das Finanzgericht muss nun prüfen, ob T mit ihrem Vollzeitarbeitsverhältnis bereits in den von ihr angestrebten Beruf eingetreten ist und den Verwaltungslehrgang nur noch als berufsbegleitende Weiterbildungsmaßnahme absolvierte. Darüber hinaus muss geklärt werden, ob das Ausbildungsverhältnis dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Ausbildungsverhältnis.

## 12. Reisekosten: Wo liegt bei einem befristeten Leiharbeitsverhältnis die erste Tätigkeitsstätte?

**Wird ein Arbeitnehmer im Rahmen eines befristeten Arbeitsverhältnisses zunächst einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet und erfolgt anschließend eine Zuordnung zu einer anderen Tätigkeitsstätte, handelt es sich bei dieser nicht mehr um eine erste Tätigkeitsstätte. Der Arbeitnehmer kann dann seine Fahrten und die Verpflegung nach Reisekostengrundsätzen abrechnen.**

### Hintergrund

Der Kläger war bei einer GmbH (Verleiher) als Helfer beschäftigt und konnte laut Arbeitsvertrag bundesweit eingesetzt werden. Das Leiharbeitsverhältnis war zunächst befristet und wurde mehrfach um mehrere Monate verlängert. Bis Oktober 2012 war der Kläger bei einer AG (Entleiher) im Werk Y eingesetzt, anschließend auf schriftliche Weisung des Verleihers "bis auf

Weiteres" im Werk X der AG. Im Jahr 2014 wurde der Kläger ausschließlich bei der AG im Werk X eingesetzt.

A beantragte für 2014 die Berücksichtigung seiner Fahrtkosten zur AG als Reisekosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit mit 0,30 EUR je gefahrenem km. Das Finanzamt setzte lediglich die Entfernungspauschale mit 0,30 EUR je Entfernungskm an, da seiner Ansicht nach keine Auswärtstätigkeit vorlag. Insbesondere war der Kläger dem Entleihbetrieb dauerhaft zugeordnet gewesen. Das Finanzgericht gab der Klage statt. In der Anweisung des Verleihers, "bis auf Weiteres" für die AG im Werk X tätig zu sein, sahen die Richter keine dauerhafte Zuordnung.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof gab ebenfalls dem Kläger Recht. Erste Tätigkeitsstätte ist nach dem seit 2014 geltenden "neuen" Reisekostenrecht die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Die Zuordnung wird durch die arbeitsrechtlichen Festlegungen und Weisungen bestimmt.

Eine Zuordnung ist unbefristet, wenn die Dauer nicht kalendermäßig oder auf andere Art bestimmt ist. Ist jedoch das Arbeitsverhältnis befristet, wie im vorliegenden Fall das Arbeitsverhältnis zu dem Entleiher, kommt eine unbefristete Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses nicht in Betracht. Eine vom Gesetz vorausgesetzte unbefristete Tätigkeit ist dann ausgeschlossen.

Eine Zuordnung für die Dauer des Arbeitsverhältnisses liegt vor, wenn sie für die gesamte Dauer des Arbeitsverhältnisses Bestand haben soll. War der Arbeitnehmer allerdings im Rahmen eines befristeten Arbeitsverhältnisses bereits einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet und erfolgt später die Zuordnung zu einer anderen Tätigkeitsstätte, besteht diese nicht mehr "für die Dauer des Arbeitsverhältnisses". Denn für die zweite Zuordnung steht fest, dass sie nicht für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses gilt, sondern lediglich für die Dauer des verbleibenden Arbeits- oder Dienstverhältnisses.

Deshalb verfügte der Kläger im vorliegenden Fall nicht über eine erste Tätigkeitsstätte. Zwar war er dem Werk X zugeordnet, diese Zuordnung war aber nicht dauerhaft, da das Arbeitsverhältnis, in dessen Rahmen die Zuordnung zu dem Werk X erfolgte, seinerseits befristet war. Der Kläger war dem Werk X aufgrund seiner ursprünglichen Zuordnung zu dem Werk Y auch nicht für die Dauer seines befristeten Beschäftigungsverhältnisses zugeordnet.

## **13. Reisekosten: Ist der Versicherungsbezirk ein weiträumiges Arbeitsgebiet für einen Versicherungskaufmann?**

**Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet setzt voraus, dass die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers erbracht werden soll. Bei einem angestellten Versicherungskaufmann ist jedoch der zugewiesene Versicherungsbezirk kein solches weiträumiges Tätigkeitsgebiet.**

### **Hintergrund**

Der Kläger war als angestellter Versicherungskaufmann und Bezirksbeauftragter im Werbebereich der Geschäftsstelle D tätig. Ihm war für seine Tätigkeit ein Bezirk im Raum D zugewiesen. Aufgrund dieser Zuweisung hatte der Kläger eine Wohnung in D sowie ein Büro in E angemietet. Seine Fahrtkosten machte der Kläger mit der Reisekostenpauschale mit 0,30 EUR je gefahrenen Kilometer geltend. Das Finanzamt sah in dem zugewiesenen Versicherungsbezirk ein weiträumiges Arbeitsgebiet und begrenzte die Fahrtkosten auf die Höhe der Entfernungspauschale.

### **Entscheidung**

Das Finanzgericht entschied, dass der dem Kläger zugewiesene Versicherungsbezirk kein weiträumiges Tätigkeitsgebiet darstellte.

Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet liegt in Abgrenzung zur ersten Tätigkeitsstätte vor, wenn die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten ausgeübt werden soll. Dies betrifft z. B. Zusteller, Hafenarbeiter oder Forstarbeiter. Dagegen findet die gesetzliche Regelung keine Anwendung z. B. bei Schornsteinfegern, Bezirksleitern und Vertriebsmitarbeitern, die verschiedene Niederlassungen betreuen. Denn diese werden zwar innerhalb eines ihnen zugewiesenen Gebietes tätig, die Tätigkeit wird jedoch nicht gebietsbezogen, sondern an wechselnden Orten auf diesem Gebiet ausgeübt.

Vorliegend bestand die Tätigkeit des Klägers innerhalb des ihm zugewiesenen Bezirks insbesondere in Kundenbesuchen und damit in einer Tätigkeit, die in den Wohnungen der Kunden stattfand, die in dem Versicherungsbezirk ansässig waren.

## **14. Was passiert mit einem Kirchensteuer-Erstattungsüberhang bei einem Verlustvortrag?**

**Eine Kirchensteuererstattung, die in einem Jahr nicht mit gezahlter Kirchensteuer verrechnet werden kann, wird dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet – aber erst, nachdem ein eventueller Verlustvortrag berücksichtigt wurde.**

### **Hintergrund**

Für das Jahr 2012 kam es bei den Klägern zu Kirchensteuer-Erstattungen für die Vorjahre von 166.000 EUR. Der verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.2011 betrug 13 Mio. EUR. Das Finanzamt ermittelte für 2012 einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte ohne den Erstattungsüberhang und nahm in gleicher Höhe den Verlustabzug vor. Danach rechnete es den Eheleuten den Erstattungsüberhang von 166.000 EUR hinzu. Unter dem Strich ergab sich ein zu versteuerndes Einkommen von 148.000 EUR und eine Einkommensteuer von 61.000 EUR.

Dagegen waren die Kläger der Ansicht, dass der Kirchensteuer-Erstattungsüberhang den Gesamtbetrag der Einkünfte erhöhte und durch den anschließenden Verlustabzug neutralisiert wurde, sodass sie in 2012 keine Einkommensteuer zahlen müssten. Das Finanzgericht wies die Klage ab.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des Finanzgerichts und wies die Revision der Kläger zurück.

Ein Erstattungsüberhang ist bei der gezahlten Kirchensteuer dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. Der Hinzurechnungsbetrag erhöht jedoch nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte. Nach dem Zweck der Regelung sollen Kirchensteuer-Erstattungen, die im Erstattungs-jahr nicht mit gleichartigen Zahlungen ausgeglichen werden können, quasi wie negative Sonderausgaben behandelt werden. Kirchensteuer-Erstattungsüberhänge sollen nur noch im Jahr der Erstattung berücksichtigt werden. Der Hinzurechnungsbetrag ist deshalb an der Stelle zu berücksichtigen, an der die vorrangige Verrechnung eingreift und an der die Sonderausgaben zu berücksichtigen wären.

Die Hinzurechnung ist nach Ansicht der Richter auch vorzunehmen, wenn sich die erstattete Zahlung im Zahlungsjahr nicht steuermindernd ausgewirkt hat. Müsste in jedem Einzelfall ermittelt werden, ob und ggf. in welcher Höhe sich die erstattete Zahlung steuerlich ausgewirkt hat, würde der mit der Regelung verfolgte Vereinfachungszweck verfehlt werden.