

Mandanteninformation für Lohn und Gehalt

1. Wie wirkt sich ein Verlustrücktrag auf den Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr aus?

Negative Einkünfte sind, soweit sie nach § 10d Abs. 1 EStG zurückgetragen worden sind, zeitlich nicht mehr dem Entstehungsjahr zuzuordnen. Sie bilden demzufolge auch nicht mehr die Grundlage für die Ermittlung des Einkommens im Verlustentstehungsjahr.

Hintergrund

Die Klägerin erzielte im Jahr 2015 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung sowie positive Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte. Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich auf – 48.322 EUR. Zudem ergab sich ein Kirchensteuerüberhang von 61.109 EUR.

Das Finanzamt zog die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte in voller Höhe im Rücktragsjahr 2014 ab und rechnete den Kirchensteuerüberhang von 61.109 EUR dem – rechnerisch nach dem Verlustrücktrag 0 EUR betragenen – Gesamtbetrag der Einkünfte zu.

Das FG gab der nach der erfolglosen Durchführung des Einspruchsverfahrens erhobenen Klage statt. Der Erstattungsüberhang sei nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. Dieser sei negativ gewesen. § 10d Abs. 1 EStG treffe keine Aussage, welche Auswirkungen ein Verlustrücktrag auf das Entstehungsjahr habe. Vor diesem Hintergrund habe die vom Finanzamt vorgenommene Neutralisierung des negativen Gesamtbetrags der Einkünfte im Entstehungsjahr keine Rechtsgrundlage. Im Übrigen habe der BFH selbst ausgeführt, dass ein Erstattungsüberhang keine Einkommensteuer auslöse, wenn ein hoher negativer Gesamtbetrag der Einkünfte vorliege. Dieser Fall könne aber nicht vorkommen, wenn ein zurückgetragener negativer Gesamtbetrag im Entstehungsjahr neutralisiert werden müsste.

Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass das FG rechtsfehlerhaft erkannt habe, dass die nach § 10d Abs. 1 EStG zurückgetragenen negativen Einkünfte im Entstehungsjahr einen Hinzurechnungsbetrag gem. § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG (Erstattungsüberhang) ausgleichen würde.

Der BFH führt hierzu aus, dass § 10d Abs. 1 EStG nicht ausdrücklich regelt, welche Auswirkungen der Verlustrücktrag im Entstehungsjahr habe. Die Frage sei weder gerichtlich entschieden noch werde sie im Schrifttum erörtert.

Sei der Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr vor dem Verlustrücktrag negativ, wirke es sich (grundsätzlich) auf die Ermittlung des Einkommens und die Höhe der festzusetzenden Steuer nicht aus, ob er nach dem Verlustrücktrag um den zurückgetragenen Betrag und ggf. bis auf 0 EUR erhöht werde. Anders sei dies, wenn, wie im Streitfall, ein Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG (Erstattungsüberhang) das Einkommen erhöhe. Dann stelle sich die Frage, ob der negative Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr ungeachtet des Verlustrücktrags weiterhin die Grundlage für die Ermittlung des Einkommens im Entstehungsjahr bilde und den Hinzurechnungsbetrag, der sich steuererhöhend auswirke, mindere. Diese Frage sei zu verneinen.

Negative Einkünfte seien, soweit sie nach § 10d Abs. 1 EStG zurückgetragen worden seien, zeitlich nicht mehr dem Entstehungsjahr zuzuordnen und bildeten demzufolge auch nicht (mehr) die Grundlage für die Ermittlung des Einkommens im Entstehungsjahr. Für den Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr bedeute dies, dass er nach Durchführung des Verlustrücktrags um den Betrag der zurückgetragenen Einkünfte zu erhöhen sei. Seien die im Entstehungsjahr nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte in voller Höhe zurückgetragen worden, betrage der Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr nach der Durchführung des Verlustrücktrags 0 EUR.

Das sei die Folge der materiell-rechtlichen Konzeption des § 10d Abs. 1 EStG und der Grundregeln der periodengerechten Einkommensermittlung. Die in zeitlicher Hinsicht ursprünglich dem Entstehungsjahr zuzuordnenden Einkünfte würden unter den Voraussetzungen des § 10d Abs. 1 EStG dem Rücktragsjahr zugeordnet und dort berücksichtigt.

Das bedeute, dass sie im Rücktragsjahr eine Ausgangsgröße (Besteuerungsgrundlage) für die Ermittlung des im Rücktragsjahr wirksam werdenden Verlustabzugs bildeten. Dadurch werde eine vom Grundfall abweichende, eindeutige zeitliche Zuordnung bewirkt, die es wie die ursprüngliche zeitliche Zuordnung ausschließe, dass die betroffenen Besteuerungsgrundlagen zugleich in einem anderen Besteuerungsabschnitt berücksichtigt würden. Denn die zugrunde liegende Annahme, dass ein steuerrelevanter Sachverhalt bei der Ermittlung des Einkommens nur einmal, d. h. in einer bestimmten Periode, und nicht zugleich in einer anderen Periode berücksichtigt werden könne, werde durch die von § 10d Abs. 1 EStG materiell-rechtlich geänderte zeitliche Zuordnung nicht infrage gestellt, sondern bestätigt. Die eindeutige zeitliche Zuordnung aller Besteuerungsgrundlagen ermögliche es nicht nur, das Einkommen periodengerecht zu ermitteln; sie bezwecke zugleich, Doppel- und Mehrfachberücksichtigungen auszuschließen. Dies sei notwendig, um den relevanten Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit gleichmäßig und sachgerecht ermitteln zu können.

2. **Wo liegt die erste Tätigkeitsstätte bei einer Soldatin auf Zeit?**

Erste Tätigkeitsstätte einer Soldatin auf Zeit, die sich in der Freistellung vom militärischen Dienst für eine Bildungsmaßnahme befindet und dem Dienstherrn nicht mehr im Sinne einer ständigen Zugriffs- und Verwendungsmöglichkeit aktiv zur Verfügung steht, ist nicht mehr der letzte militärischen Dienort, sondern der Sitz der Bildungsstätte. Fahrtkosten vom Wohnort zur Bildungsstätte können nur in Höhe der Entfernungspauschale berücksichtigt und keine Verpflegungsmehraufwendungen angesetzt werden.

Hintergrund

Die Klägerin hat in ihrer Einkommensteuererklärung die Kosten für den Besuch einer außerhalb des Dienstortes belegenen Bildungsstätte nach Dienstreisegrundsätzen geltend gemacht. Das Finanzamt ist dem jedoch nicht gefolgt und hat die Verpflegungsmehraufwendungen nicht und die Fahrten zur Bildungsstätte nur mit der Entfernungspauschale berücksichtigt. Nach erfolglosem Einspruch hat die Soldatin Klage erhoben und diese damit begründet, dass das Dienstverhältnis zur Bundeswehr nicht beendet und sie Soldatin mit allen Pflichten und Rechten gewesen sei. Die erste Tätigkeitsstätte sei an der letzten militärischen Dienststelle in X verblieben. Hätte sie die berufsbildende Maßnahme abgebrochen, hätte sie Meldepflichten unterlegen und ihren Dienst bei der Bundeswehr wiederaufnehmen müssen.

Entscheidung

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen. Die Klägerin sei im Rahmen ihres (Ausbildungs-)Dienstverhältnisses der Stadt Y durch den Ausbildungsplan der Stadt Y ab 1.9.2019 einzelnen Ämtern der Stadt Y zugewiesen gewesen und habe im Rahmen der Ausbildung an verschiedenen Fachlehrgängen, die bei externen Bildungseinrichtungen stattfanden, teilnehmen müssen. Ab dem 9.11.2019 bis zum 12.1.2020 sei die Klägerin an der Dienststelle des Versicherungsamtes der Stadt Y tätig gewesen. Dort habe sie weisungsgemäß innerhalb ihres aktiven Dienstverhältnisses diejenigen Tätigkeiten ausgeübt, die sie dienstrechtlich schuldeten und die zu dem Berufsbild als Verwaltungssekretärin gehörten. Aufgrund dieser Tatsachen hat das FG entschieden, dass die Klägerin ihre erste Tätigkeitsstätte in Y und nicht mehr am letzten militärischen Dienort in X hatte.

3. **Zu Verrechnung und Hinzurechnung einer Erstattung von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung für mehrere Jahre**

Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung, die dem Steuerpflichtigen erstattet worden sind, sind auch dann mit entsprechenden Aufwendungen zu verrechnen und dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen, wenn die Erstattung darauf beruht, dass ein Sozialversicherungsverhältnis rückabgewickelt oder rückwirkend umgestellt worden ist.

Hintergrund

Die Kläger sind verheiratet und wurden im Streitjahr 2017 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war Empfänger von Versorgungsbezügen; die Klägerin erhielt eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung.

Die Klägerin erhielt im Jahr 2017 von der X-Krankenkasse eine Erstattung von Beiträgen zur Basis-Krankenversicherung und zur Basis-Pflegeversicherung der Jahre 2003 bis 2016 in Höhe von

39.509,40 EUR. Der Erstattung war ein sozialgerichtliches Verfahren vorausgegangen, in dessen Rahmen festgestellt worden war, dass die Klägerin für den genannten Zeitraum zu Unrecht zur freiwilligen Krankenversicherung herangezogen worden sei; tatsächlich habe sie die Voraussetzungen der Pflichtversicherung erfüllt. Das Versicherungsverhältnis wurde in der Folge rückwirkend umgestellt.

Das Finanzamt erfasste die Zahlung der Krankenkasse als erstattete Aufwendungen i. S. v. § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und verrechnete diese zunächst mit den Vorsorgeaufwendungen der Kläger gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Den verbleibenden Betrag von 37.719 EUR rechnete das Finanzamt gem. § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzu.

Entscheidung

Die gegen die Einspruchsentscheidung des Finanzamts gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Der BFH hat sich der Rechtsauffassung der Vorinstanz ebenfalls angeschlossen und die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen.

Aufwendungen sind grundsätzlich alle Ausgaben, die in Geld oder Geldeswert bestehen und aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen. Erstattet i. S. v. § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG sind diejenigen Aufwendungen aus dem jeweiligen sachlichen Anwendungsbereich der genannten Regelungen, die dem Steuerpflichtigen in einer Umkehrung der Ausgaben in Geld oder Geldeswert nach Abfluss wieder zufließen. Eine Einschränkung im Hinblick auf den tatsächlichen oder rechtlichen Grund für diesen Rückfluss enthalten die genannten Regelungen ihrem Wortlaut nach nicht. Auch der Regelungssystematik des § 10 EStG lässt sich eine solche Einschränkung nicht entnehmen.

Das spricht dafür, dass im Fall des § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG grundsätzlich alles, was bei dem Steuerpflichtigen als Aufwendungen i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG abgeflossen ist, im Falle des späteren Rückflusses im Wege der Verrechnung erfasst werden soll und dass gleichermaßen im Fall des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG grundsätzlich alles, was bei dem Steuerpflichtigen als Aufwendungen i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG abgeflossen und nicht im Rahmen des § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG verrechnet worden ist, im Falle des späteren Rückflusses im Wege der Hinzurechnung erfasst werden soll.

Insbesondere lassen sich somit aus Wortlaut und Systematik der genannten Regelungen keine Anhaltspunkte dafür herleiten, dass eine Verrechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und/oder eine Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG nur im Fall von Beitragsrückerstattungen im Rahmen eines bestehenden bzw. fortbestehenden Versicherungsverhältnisses vorgenommen werden sollen und dass Erstattungen aufgrund einer nachträglichen Änderung des Versicherungsstatus hiervon ausgenommen wären.

Die Verrechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG stehen ihrem Wortlaut nach nicht unter dem tatbestandlichen Vorbehalt, dass im Erstattungsjahr hinsichtlich der Zahlungsjahre noch eine Änderungsmöglichkeit nach den §§ 173 ff. AO gegeben sein muss. Ein solches Verständnis widerspräche dem Sinn und Zweck der Regelung des § 10 Abs. 4b EStG, da andernfalls die Möglichkeit einer "Wiederaufrollung der Steuerfestsetzungen von Vorjahren" zumindest hypothetisch geprüft werden müsste. Dies liefere dem angestrebten Vereinfachungszweck zuwider.