
Datum: 05.12.2019
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 3341/15 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2019:1205.14K3341.15E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist, ob für den Veranlagungszeitraum 2012 die Voraussetzungen für die Erfassung eines Kirchensteuer (KiSt) -Erstattungsüberhangs nach § 10 Abs. 4b Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt sind. 1

Der Kläger war Gesellschafter der ... GmbH (nachfolgend GmbH). Am x.x.2009 schloss der Kläger einen notariell beurkundeten Kaufvertrag, in dem er u.a. Geschäftsanteile i.H.v. ... € auf die GmbH übertrug. In dem notariellen Vertrag wurde dem Kläger ein Rücktrittsrecht eingeräumt. Im Hinblick auf die Beteiligungsveräußerung stellte der Kläger am 30.11.2009 einen Antrag auf die Festsetzung von Vorauszahlungen, der u.a. eine KiSt-Vorauszahlung von 508.768 € enthielt. Im Vorauszahlungsbescheid vom 03.12.2009 setzte der Beklagte die Vorauszahlung antragsgemäß fest. Der Kläger leistete die Vorauszahlung am 10.12.2009. Ferner leistete der Kläger im Jahr 2010 für den Veranlagungszeitraum 2009 eine nachträgliche KiSt-Vorauszahlung i.H.v. 357.052 €. Im Jahr 2011 erklärte der Kläger den Rücktritt vom Kaufvertrag der Geschäftsanteile. 3

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 11.04.2012 setzte der Beklagte u.a. eine Einkommensteuer-Erstattung i.H.v. 5.653.002 € und eine KiSt-Erstattung i.H.v. 865.820 € fest. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug 2.728 €. Die in 2009 insgesamt gezahlte KiSt von 622.637 €, in der u.a. die Vorauszahlung i.H.v. 508.768 € enthalten ist, wirkte sich im Rahmen des Sonderausgabenabzugs nicht steuermindernd aus. 4

Demgegenüber fand die im Veranlagungszeitraum 2010 nachträglich für 2009 gezahlte KiSt i.H.v. 357.052 € im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 07.01.2014 beim Sonderausgabenabzug vom festgestellten Gesamtbetrag der Einkünfte von 1.291.835 € in voller Höhe Berücksichtigung. 5

Im Veranlagungszeitraum 2012 leistete der Kläger keine KiSt-Zahlung. Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 21.07.2014, geändert durch den Bescheid vom 31.07.2014, erfasste der Beklagte die KiSt-Vorauszahlungen i.H.v. 865.820 € als Erstattung i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG und rechnete sie dem Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. 307 € hinzu. Ansonsten erzielte der Kläger im Jahr 2012 lediglich nach § 32d Abs. 1 EStG besteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. von 1.158.593 €. Unter Berücksichtigung der weiteren Sonderausgaben betrug das zu versteuernde Einkommen 857.608 € und die festgesetzte Einkommensteuer 650.662 €. 6

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 legte der Kläger mit Schreiben vom 20.08.2014 ... Einspruch ein. Zur Begründung führte er im vorgenannten Schreiben aus, die Besteuerung des Erstattungsüberhangs zur KiSt in 2012 habe zur Folge, dass auf den Teil von 508.768 €, der in 2009 nicht abzugsfähig gewesen sei, bei einem Durchschnittssteuersatz i.H.v. rund 45,5448 % incl. Solidaritätszuschlag eine Steuerbelastung i.H.v. 231.717 € anfalle. Diesseits werde die Auffassung vertreten, dass die Besteuerung des Erstattungsbetrages in 2012 nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG vor dem Hintergrund der fehlenden Abzugsfähigkeit in 2009 unbillig sei. Auch wenn eine geltungserhaltende Reduktion der Vorschrift aufgrund des eindeutigen Wortlauts nicht möglich sei, liege ein klares Beispiel für eine sachliche Unbilligkeit vor. Es werde deshalb eine abweichende Steuerfestsetzung für die Jahre 2012 und 2009 nach § 163 der Abgabenordnung (AO) dahingehend beantragt, dass die KiSt-Erstattung im Jahr 2009 berücksichtigt werde. Ferner machte der Kläger geltend, dass die Höhe der nach § 32d EStG besteuerten Kapitaleinkünfte nicht nachvollzogen werden könne. 7

Der Beklagte wies im Schreiben vom 08.12.2014 darauf hin, dass die Voraussetzungen für einen Billigkeitserlass im Hinblick auf den vom Gesetzgeber mit der Neuregelung verfolgten Zweck nicht erfüllt seien, und fragte an, ob der Einspruch zurückgenommen werde. 8

Der Kläger teilte daraufhin mit, dass der Einspruch aufrecht erhalten bleibe. Ungeachtet der Voraussetzungen für eine abweichende Steuerfestsetzung gemäß § 163 AO sei keine Besteuerung der KiSt-Erstattung in 2012 vorzunehmen. Es liege bereits kein Erstattungsüberhang i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG vor. Ein solcher sei nach der Legaldefinition des § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG nur gegeben, wenn im Veranlagungszeitraum die erstatteten Aufwendungen die geleisteten Aufwendungen übersteigen würden. Vorliegend seien im Veranlagungszeitraum 2012 keine KiSt-Zahlungen geleistet worden. Die Verrechnung eines Erstattungsbetrages habe nicht stattfinden können und somit liege auch kein Erstattungsüberhang vor. Eine Hinzurechnung der Erstattung sei daher entsprechend der von Hutter in Blümich (Kommentar zum EStG/KStG/GewStG, § 10 EStG, Rn. 317) vertretenen Auffassung unzulässig. 9

Hilfsweise werde geltend gemacht, dass Voraussetzung für die Hinzurechnung eines Erstattungsüberhangs zum Gesamtbetrag der Einkünfte ein vorheriger Abzug der KiSt als Sonderausgabe i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG sei. Da im vorliegenden Fall ein Abzug von KiSt i.H.v. 508.768 € im Veranlagungszeitraum 2009 nicht stattgefunden habe, könne der Betrag nicht hinzugerechnet werden. Vor der Neufassung des Gesetzes seien Erstattungen von Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG, die in einem früheren Veranlagungszeitraum abgezogen worden seien, zunächst mit gleichartigen Sonderausgaben im Erstattungsjahr verrechnet worden. Seien die entsprechenden Sonderausgaben im 10

Erstattungsjahr jedoch niedriger als die Erstattung der Steuern selbst gewesen, habe ein sogenannter Erstattungsüberhang vorgelegen. Der Sonderausgabenabzug sei dann nachträglich im Abzugsjahr gemindert worden. Dies habe in der Praxis zu einer Vielzahl von Änderungsveranlagungen mit hohem Verwaltungsaufwand geführt. Durch das am 23.09.2011 verabschiedete Steuervereinfachungsgesetz 2011 sei mit der Einfügung des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG lediglich eine vereinfachende Verwaltungspraxis vorgesehen gewesen. Es habe eine Wiederaufrollung von Steuerfestsetzungen in Vorjahren vermieden werden sollen. Nach der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 17/5125, S. 37) erfolge die Hinzurechnung von KiSt zum Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG, da sich „in der Vergangenheit gezahlte Kirchensteuern im Sonderausgabenabzug ausgewirkt haben“. Auch nach der früheren Rechtslage hätten nur KiSt-Erstattungen, die in einem früheren Veranlagungszeitraum abgezogen werden konnten, zu einer Minderung des Abzugs geführt. Aufgrund dessen sei eine verfassungskonforme Auslegung des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dahingehend geboten, dass eine Hinzurechnung zu dem Gesamtbetrag der Einkünfte nur dann erfolgen könne, wenn zuvor ein Sonderausgabenabzug erfolgt sei. Jede andere Beurteilung führe dazu, dass Erstattungen von Sonderausgaben zu steuerbaren Einkünften nach § 2 EStG führen würden, obwohl es sich nicht um eine Einkunftsart i.S. der genannten Regelung handele. Eine solche Sichtweise verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 des Grundgesetzes (GG).

Im Schreiben vom 16.06.2015 teilten die Kläger mit, dass der Einspruch hinsichtlich der Höhe der Kapitaleinkünfte zurückgenommen werde. Ferner teilten sie im Schreiben vom 02.09.2015 mit, dass der ausdrücklich lediglich hilfsweise gestellte Antrag nach § 163 AO auf abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen zurückgenommen werde. 11

Der Beklagte wies den Einspruch in der Entscheidung vom 25.09.2015 als unbegründet zurück. In der Begründung führte er aus, dass entgegen der Auffassung des Klägers ein Erstattungsüberhang i.S. der Legaldefinition des § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG gegeben sei. Vorliegend betrage die geleistete KiSt Null € und aufgrund dessen übersteige die erstattete KiSt die geleistete um 865.820 €. Mindestaufwendungen seien nicht erforderlich und ließen sich dem Gesetz auch unter Berücksichtigung der Systematik und der Gesetzesbegründung nicht entnehmen. Die KiSt-Vorauszahlung i.H.v. 508.768 € habe nach dem Bescheid vom 11.04.2012 im Rahmen der Veranlagung als Sonderausgabe Berücksichtigung gefunden. Zwar habe sich die KiSt-Vorauszahlung im Jahr 2009 nicht auf die Höhe der festgesetzten Steuer ausgewirkt, da der Gesamtbetrag der Einkünfte zu gering gewesen sei. Der Sonderausgabenabzug sei jedoch als solcher berücksichtigt und abgezogen worden, was ausreichend sei. Die Voraussetzung einer tatsächlichen Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Steuer lasse sich dem Gesetz weder im Rahmen einer systematischen, historischen noch verfassungskonformen Auslegung entnehmen. 12

Gegen die Einspruchsentscheidung hat der Kläger am 28.10.2015 Klage erhoben. Zur Begründung wiederholt er seinen Vortrag aus der Einspruchsbegründung. Ergänzend trägt er vor: Er halte an der Auffassung fest, dass bereits kein Erstattungsüberhang i.S. des § 10 Abs. 4b EStG vorliege. Soweit sich der Beklagte auf die Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 54/11, S. 49) berufe, könne dem nicht gefolgt werden. Der dort angeführte Ansatz der Aufwendungen mit Null € liege nur vor, wenn bereits tatsächlich geleistete Aufwendungen (KiSt-Zahlungen) auf null € herabgesetzt würden, nachdem sie die betraglich höhere KiSt-Erstattung vermindert hätten. Demgegenüber sei nicht der Fall gemeint, dass bereits keine geleisteten Aufwendungen (KiSt-Zahlungen) vorlägen, also die KiSt-Zahlung im Jahr der Erstattung bereits Null € betrage. Zu berücksichtigen sei auch, dass in der Gesetzesbegründung explizit von „geleisteten“ Aufwendungen gesprochen werde. Jede 13

Aufwendung setze eine Vermögensminderung durch eine tatsächliche Leistung der Sonderausgabe voraus. Eine fehlende KiSt-Zahlung stelle keine Vermögensminderung und damit keine geleistete Aufwendung dar.

Im vorliegenden Zusammenhang gebiete auch die systematische Auslegung eine Beurteilung, wonach ein Erstattungsüberhang nur dann vorliege, wenn eine KiSt-Zahlung im Erstattungsjahr vorgenommen worden sei. Der Gesetzgeber habe die Vorschrift des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG in den 5. Abschnitt Sonderausgaben gestellt. Deshalb könne eine KiSt-Erstattung i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG nur im Zusammenhang mit tatsächlich gezahlten KiSt gesehen werden. Da nach der Gesetzesbegründung lediglich eine Vereinfachung des Festsetzungsverfahrens beabsichtigt gewesen sei, könne hinsichtlich einer steuerlichen Gesamtbelastung nach alter und neuer Rechtslage kein Unterschied bestehen. Eine Vergleichsrechnung zwischen der vom Beklagten vorgenommenen Besteuerung im Jahr 2012 und einer Einkommensteuerberechnung im Falle eines Rücktrags der KiSt-Erstattung gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO in die Jahre 2009 und 2010 ergebe eine ungerechtfertigte Mehrbelastung von 256.629 €.

14

Sollte das Gericht die Voraussetzungen für einen Erstattungsüberhang als erfüllt ansehen, werde hilfsweise weiterhin geltend gemacht, dass in diesem Falle zumindest die KiSt-Erstattung von 508.768 € im Streitjahr 2012 nicht dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen sei, da sie sich im Zahlungsjahr 2009 nicht steuermindernd ausgewirkt habe. Eine andere rechtliche Beurteilung sei auch nicht aufgrund des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12.03.2019 IX R 34/17 gerechtfertigt. Der BFH gehe zwar in der genannten Entscheidung davon aus, dass gegen die Hinzurechnung auch dann keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden, wenn sich die KiSt-Zahlung im Jahr der Zahlung steuerlich nicht ausgewirkt habe, obwohl eine tatsächliche und endgültige wirtschaftliche Belastung vorliege. Der vom BFH entschiedene Sachverhalt sei mit dem Sachverhalt im vorliegenden Verfahren jedoch nicht vergleichbar. Vorliegend habe er – der Kläger – im Hinblick auf die erwartete Besteuerung des Veräußerungsgewinns eine freiwillige KiSt-Vorauszahlung vorgenommen. Das der KiSt-Vorauszahlung zugrunde liegende Rechtsgeschäft sei aber letztendlich nicht rechtswirksam durchgeführt worden. Die Beteiligten des Rechtsgeschäfts hätten nach Ausübung der Rücktrittsoption das Rechtsgeschäft nicht bestehen lassen. Der Verkauf der Geschäftsanteile sei rückabgewickelt worden. Somit sei der Kaufvertrag durch die rückwirkende Aufhebung auch steuerlich unwirksam (§ 41 Abs. 1 AO) und verfahrensmäßig nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rückabzuwickeln. Im Veranlagungszeitraum 2009 sei kein Veräußerungsgewinn zu besteuern gewesen und es habe auch keine Steuerfestsetzung im Einkommensteuerbescheid 2009 stattgefunden. Letztendlich sei die in 2009 geleistete freiwillige KiSt-Vorauszahlung ins Leere gelaufen, also ohne Rechtsgrund geleistet worden. Infolgedessen handele es sich im vorliegenden Fall im Kern gar nicht um einen Erstattungsüberhang bei der KiSt, sondern um die Rückzahlung einer rechtsgrundlos geleisteten, freiwilligen KiSt-Vorauszahlung. Die Besteuerung der Rückzahlung der in 2009 freiwillig gezahlten KiSt im Streitjahr 2012, welche aufgrund fehlender Tatbestandsverwirklichung zuvor im Einkommensteuerbescheid 2009 gar nicht festgesetzt worden sei, sei somit schon aus systematischen Gesichtspunkten nicht belastungsneutral, was erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken in diesem ungewöhnlichen Einzelfall aufwerfe. Zu einer tatsächlichen und endgültigen wirtschaftlichen Belastung mit KiSt sei es anders als im vom BFH entschiedenen Fall gar nicht gekommen.

15

Der Kläger beantragt,

16

17

den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 21.07.2014 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 31.07.2014 und der Einspruchsentscheidung vom 25.09.2015 dahingehend zu ändern, dass eine Hinzurechnung eines KiSt-Erstattungsüberhangs zum Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG unterbleibt.

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen, 19

. 20

Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung sowie auf die Gründe des BFH-Urteils vom 12.03.2019 IX R 34/17, die auch auf den Streitfall Anwendung finden würden. 21

Das Verfahren hat im Hinblick auf das Revisionsverfahren IX R 34/17, welches durch das Urteil vom 12.03.2019 beendet worden ist, geruht. 22

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Schriftsätze nebst Anlagen sowie die vom Beklagten übersandten Steuerakten Bezug genommen. 23

Entscheidungsgründe 24

Die Klage ist nicht begründet. 25

Der Kläger ist durch den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 21.07.2014 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 31.07.2014 und der Einspruchsentscheidung vom 25.09.2015 nicht in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -). 26

Der Beklagte hat zu Recht die Voraussetzungen eines Erstattungsüberhangs i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG i.H.v. 865.820 € bejaht (hierzu unter I.) und diesen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im Erstattungsjahr unabhängig von einer steuermindernden Auswirkung im Zahlungsjahr berücksichtigt (hierzu unter II.). 27

I. Da es gemäß § 11 Abs. 1 EStG auf den Zufluss der Erstattung ankommt, findet die am 01.01.2012 aufgrund des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (Bundesgesetzblatt - BGBl - I 2011, 2131) in Kraft getretene Regelung des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG auf den vorliegenden Streitfall Anwendung (vgl. BFH-Urteil vom 12.03.2019 IX R 34/17, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2019, 658, unter II. 1. a). 28

1. Die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Erstattungsüberhangs i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG sind gegeben. Danach ist ein verbleibender Betrag des sich bei den Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG ergebenden Erstattungsüberhangs dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. 29

a) Im Streitjahr 2012 hat der Beklagte an den Kläger eine KiSt-Erstattung i.H.v. 865.820 € geleistet. Der Erstattung liegen vom Kläger aufgrund der Vorauszahlungsbescheide für die Jahre 2009 und 2010 geleistete KiSt-Vorauszahlungen zugrunde. Diese stellen den Rechtsgrund für die KiSt-Zahlungen des Klägers dar. 30

Für die im vorliegenden Zusammenhang allein entscheidende Frage, ob „Aufwendungen“ i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG vorliegen, die erstattet werden, ist der Rechtsgrund für die 31

Erstattung unerheblich (vgl. BFH-Urteile vom 26.11.2008 X R 24/08, BFH/NV 2009, 568, unter II. 1. b) und c), und vom 03.08.2016 X R 35/15, BFH/NV 2016, 1704, unter II. 1. a) cc). Aufgrund dessen hat der Rücktritt des Klägers von dem unter einer auflösenden Bedingung stehenden Verkauf der GmbH-Anteile im Jahr 2011, der zu einem rückwirkenden Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO führt, welches eine Gewinnbesteuerung nach § 17 EStG ausschließt (vgl. Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 175 Rn. 62), nicht gleichsam zur Folge, dass die KiSt-Vorauszahlungen nicht mehr als Aufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu behandeln wären.

b) Für die Annahme eines Erstattungsüberhangs i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum der KiSt-Erstattung zugleich eine KiSt-Zahlung erbracht hat. Vielmehr ergibt sich aus einer teleologischen Auslegung des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG, dass ein Überhang i.S. der gesetzlichen Regelung auch dann vorliegt, wenn der Zahlungsbetrag im Erstattungsjahr mit null € zu beziffern ist. 32

Der Senat folgt nicht der vom Kläger in Anschluss an Hutter in Blümich (Kommentar zum EStG, KStG, GewStG und Nebengesetzen, Werkstand 148. EL Juli 2019, § 10 EStG Rn. 317) vertretenen Auffassung, wonach aufgrund des Wortlauts des § 10 Abs. 4b Satz 2 und 3 EStG ein Erstattungsüberhang nur vorliege, wenn zunächst eine Verrechnung zwischen einer tatsächlichen KiSt-Zahlung und einer KiSt-Erstattung vorgenommen worden sei. 33

aa) Maßgebend für die Auslegung eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesvorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG - vom 09.11.1988 1 BvR 243/86, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts – BVerfGE - 79, 106, unter B. II. 1, m.w.N.; BFH-Urteil vom 18.12.2014 IV R 22/12, BStBl II 2015, 606, unter II. 2. a), m.w.N.). Der Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung des Wortlauts der Norm (grammatikalische Auslegung), der Zusammenhang (systematische Auslegung), der Zweck der Norm (teleologische Auslegung) sowie die Gesetzesmaterialien und die Entstehungsgeschichte (historische Auslegung; vgl. Vorlagebeschluss des BFH vom 21.07.2016 IV R 26/14, BStBl II 2017, 202, unter B. IV. 2. a) aa). 34

bb) Die grammatikalische Auslegung gibt vorliegend keine eindeutige Antwort auf die Frage, ob ein KiSt-Erstattungsüberhang nur dann vorliegt, wenn neben der Erstattung zugleich eine KiSt-Zahlung erfolgt ist, mit der eine Verrechnung vorgenommen werden kann. Der Wortlaut des § 10 Abs. 4b Satz 2 und 3 EStG deutet auf ein solches Verständnis durch die Verwendung der Begriffe „geleistete Aufwendungen“ in Satz 2 und „Aufwendungen“ in Satz 3 hin. Die Regelung des § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG spricht im Zusammenhang mit Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG (Vorsorgeaufwendungen bzw. Beiträge zur Basis Krankenversicherung und Pflegepflichtversicherung) von einem „Erstattungsüberhang“, wenn die „erstatteten Aufwendungen die geleisteten Ausgaben“ übersteigen und sieht für diesen Fall eine Verrechnung mit anderen im Rahmen der jeweiligen Nummern zu verrechnenden Aufwendungen vor. Der nachfolgende Satz 3 des § 10 Abs. 4b EStG greift den Begriff des „Erstattungsüberhangs“ auf und regelt für „Aufwendungen nach Abs. 1 Nummern 3 und 4“ eine Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte. 35

Demgegenüber setzt der Begriff des „Überhangs“ als solcher keine Verrechnung zwischen Zahlungen und Erstattungen voraus. Der Überhang einer Erstattung kann nach allgemeinem Verständnis auch bei einer fehlenden Leistung, also einer Zahlung i.H.v. null € gegeben sein. 36

cc) Auch die systematische Auslegung des § 10 EStG führt zu keinem eindeutigen Ergebnis. Zwar setzt § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG für den Sonderausgabenabzug als solchen zunächst „gezahlte Kirchensteuer“ voraus, was im Zusammenhang mit der Anführung „geleisteter Aufwendungen“ in § 10 Abs. 4b Satz 2 1. Halbsatz EStG eher für die Notwendigkeit einer KiSt-Zahlung als Voraussetzung zur Annahme eines Erstattungsüberhangs spricht. Jedoch wird dieses Ergebnis im Rahmen der systematischen Auslegung ebenfalls durch das allgemeine Wortlautverständnis zum Begriff des „Überhangs“ relativiert.

Weitere Gesichtspunkte, die ein bestimmtes Auslegungsergebnis rechtfertigen könnten, lassen sich anhand der Gesetzessystematik nicht ausmachen. Die unterschiedliche Behandlung von Aufwendungen, die die in § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG genannten Erstattungsüberhänge bei Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG zum Gegenstand haben und Vorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3a EStG, die von § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG nicht erfasst werden, beruht darauf, dass erstere in vollem Umfang und nicht lediglich wie die Vorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3a EStG durch Höchstbeträge begrenzt als Sonderausgaben abziehbar sind (Kulosa in Hermann/Heuer/Raupach - H/H/R -, EStG, 293. Lieferung 08/2019, § 10 EStG Anm. 413; Fischer in [Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 10 EStG Rn. 6a](#); Cöster in Littmann/Bitz/Pust, EStG, 123. EL, 08/2017, § 10 EStG Rn. 746).

38

dd) Während die grammatikalische und die systematische Auslegung letztlich zu keinem eindeutigen Ergebnis führen, sprechen die anhand der Gesetzesbegründung vorgenommene teleologische und historische Gesetzesauslegung eindeutig dafür, dass ein Erstattungsüberhang i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG auch in Fällen einer fehlenden KiSt-Zahlung im Erstattungsjahr vorliegt.

39

Aus Gründen der Praktikabilität sind nach der bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2011 geltenden Rechtslage erstattete Sonderausgaben vorrangig mit gleichartigen Sonderausgaben im Jahr der Erstattung verrechnet worden. War im Jahr der Erstattung der KiSt jedoch keine KiSt angefallen oder überstieg die erstattete KiSt die gezahlte KiSt, fand eine Korrektur des Sonderausgabenabzugs im Zahlungsjahr über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO statt, da andernfalls nicht zu rechtfertigende Steuervorteile die Folge gewesen wären (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Entscheidungen vom 05.03.2013, X B 179/11, BFH/NV 2013, 926 und 03.08.2016, X R 35/15, BFH/NV 2016, 1704). Mit Einfügung des § 10 Abs. 4b EStG durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011 wurde die Behandlung von erstatteten Sonderausgaben mit Wirkung ab dem 01.01.2012 erstmals gesetzlich geregelt. Nach der Begründung der Bundesregierung zum Gesetzesentwurf ist Zweck der Neuregelung, die Wiederaufrollung der Steuerfestsetzungen der Vorjahre weitgehend zu vermeiden und ferner zu verhindern, dass der Steuerpflichtige Änderungen für zurückliegende Veranlagungszeiträume nachvollziehen muss (vgl. BT-Drucks 17/5125 vom 21.03.2011, S. 37, BT-Drucks. 54/11 vom 04.02.2011, S. 28). Diese gesetzgeberischen Zwecke bestehen unabhängig davon, ob bei einem verbleibenden Überhang im Veranlagungszeitraum eine KiSt-Zahlung – z.B. in Höhe von 1 € - stattgefunden hat oder nicht. Dass der Gesetzgeber beim Fehlen „geleisteter Aufwendungen“ allein wegen der fehlenden vorherigen Verrechnung zwischen Erstattungen und tatsächlichen Leistungen einen verbleibenden Überhang von der gesetzlichen Neuregelung ausnehmen und es in diesen Fällen bei der Korrektur im Zahlungsjahr wie bei den nur begrenzt abziehbaren Sonderausgaben des § 10 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3a EStG belassen wollte, ist nach Auffassung des Senats aufgrund dessen nicht zu begründen und hätte eine anhand der vom Gesetzgeber bezweckten Verwaltungsvereinfachung nicht zu rechtfertigende Differenzierung zur Folge (im Ergebnis ebenso Meyering, Deutsches Steuerrecht – DStR -

40

2012, 272, unter 3. Tabelle 2).

II. Die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG ist auch insoweit vorzunehmen, als sich die Erstattung i.H. des Teilbetrages von 508.768 € im Zahlungsjahr 2009 - anders als der Betrag von 357.052 € im Zahlungsjahr 2010 – tatsächlich nicht steuermindernd ausgewirkt hat. 41

1. Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH, BStBl II 2019, 658, unter II. 1. c), vorgehend Finanzgericht – FG - Baden-Württemberg, Urteil vom 02.02.2017 3 K 834/15, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2017, 826), der der Senat folgt, ist nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG Voraussetzung für die Hinzurechnung allein das Vorhandensein eines Erstattungsüberhangs unabhängig davon, ob sich die KiSt-Aufwendungen im Zeitpunkt der Zahlung tatsächlich im Rahmen des Sonderausgabenabzugs steuermindernd ausgewirkt haben. 42

a) Die in den Gesetzesmaterialien verwandte Formulierung, wonach eine Hinzurechnung angezeigt sei, „da sich die in der Vergangenheit gezahlten Kirchensteuern im Sonderausgabenabzug ausgewirkt haben“ (BT-Drucks. 17/5125, S. 37) deutet zwar auf einen Ausgleich für eine vorangegangene, steuermindernde Auswirkung hin. Dies bedeutet aber nach der als zutreffend erachteten Rspr. des BFH nicht, dass sich im Einzelfall der Abzug auch tatsächlich steuerlich ausgewirkt haben muss. Ein solches Abhängigkeitsverhältnis, für das sich aus dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung keine Anhaltspunkte finden lassen, stünde im Widerspruch zu dem vom Gesetzgeber verfolgten Vereinfachungszweck. Aus Gründen der formellen Gleichbehandlung ist eine Hinzurechnung vielmehr auch dann vorzunehmen, wenn (ohne weiteres) feststeht, dass sich die Zahlung nicht ausgewirkt hat (vgl. BFH, BStBl II 2019, 658 unter II. 1. c). 43

Bei der Regelung des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG handelt es sich um eine verfassungsrechtlich zulässige Typisierung zur Vereinfachung des Steuervollzugs. Insoweit ist es zulässig, dass der Gesetzgeber vom Regelfall ausgegangen ist, wonach sich die später erstattete KiSt im Jahr der Zahlung (voll) ausgewirkt hat. Ob diese Voraussetzung im Einzelfall tatsächlich erfüllt ist, braucht indes nicht ermittelt zu werden. Denn der Sinn der Regelung liegt gerade darin, durch eine am Regelfall ausgerichtete Typisierung Vereinfachungen im Besteuerungsverfahren zu bewirken. 44

Hinzukommt, dass die Verrechnungsmethode unter systematischen Gesichtspunkten belastungsneutral ausgestaltet ist. Denn es kann auch der Fall eintreten, dass sich die KiSt-Zahlung in voller Höhe ausgewirkt hat, während der Hinzurechnungsbetrag im Erstattungsjahr bei einem hohen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte keine Erhöhung der Einkommensteuer auslöst. Die Regelung des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG enthält somit keine willkürliche Differenzierung, was den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt (BFH, BStBl II 2019, 658 unter II. 1. c). Aufgrund der Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte (vgl. BFH, BStBl II 2019, 658, unter II. 1. b) handelt es sich entgegen der Ansicht des Klägers systematisch auch nicht um eine neue Einkunftsart, sondern um eine „umgekehrte Sonderausgabe“ (vgl. Kulosa in H/H/R, a.a.O., § 10 EStG Anm. 413; dagegen Scharfenberg/Marbes, Der Betrieb 2011, 2282). 45

Eine teleologische Reduktion der Vorschrift mit einer Beschränkung der Hinzurechnung auf solche Fälle, in denen sich die Erstattungsbeträge im Jahr der Zahlung tatsächlich steuermindernd ausgewirkt haben, ist im Hinblick auf die vorstehenden Gründe nicht zulässig. 46

b) Der Streitfall weist im Vergleich mit dem vom BFH entschiedenen Sachverhalt auch keine Besonderheiten auf, die eine abweichende Behandlung rechtfertigen könnten. Denn entgegen der Auffassung des Klägers ist im Zeitpunkt der KiSt-Zahlung im Jahr 2009 die erforderliche tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Klägers gegeben. Der Kläger hat aufgrund des zuvor auf seinen Antrag hin ergangenen Vorauszahlungsbescheides im Jahr 2009 die KiSt-Vorauszahlung vorgenommen und damit eine wirtschaftliche Belastung getragen. Freiwillige KiSt-Zahlungen sind als Sonderausgaben abziehbar, soweit es sich nicht – wofür vorliegend keine Anhaltspunkte vorliegen – um willkürliche, die voraussichtliche Steuerschuld weit übersteigende Zahlungen handelt (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1983 VIII R 37/79, BFHE 140, 63). Dass es dann im Nachhinein aufgrund des Rücktritts zu keiner Erfassung des Veräußerungsgewinns in dem erst nach der Ausübung des Rücktrittsrechts erlassenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 11.04.2012 gekommen ist, ändert nichts an der zuvor ausgelösten wirtschaftlichen Belastung durch die Zahlung im Jahr 2009. Steuersystematisch zutreffend ist der Sonderausgabenabzug für die geleistete KiSt-Zahlung im Veranlagungszeitraum 2009 dann auch erfasst worden. Die fehlende steuermindernde Auswirkung steht der Hinzurechnung im Erstattungsjahr 2012 nach den bereits dargestellten Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung nicht entgegen.

III. Im Berechnungsschema des § 2 EStG ist der Erstattungsüberhang - wie geschehen - an der Stelle der Sonderausgaben zu berücksichtigen und erhöht somit das Einkommen i.S. des § 2 Abs. 4 EStG (vgl. BFH, BStBl II 2019, 658, unter II. 1. b). 48

IV. Die Frage einer Billigkeitsmaßnahme durch eine abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) oder einen Erlass (§ 227 AO) ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Der Kläger hat den Antrag nach § 163 AO im Einspruchsverfahren mit Schreiben vom 02.09.2015 zurückgenommen. 49

V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 50

VI. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) im Hinblick auf die bislang nicht entschiedene Frage der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Erstattungsüberhang“ in § 10 Abs. 4b Satz 2 und 3 EStG zuzulassen. 51