
Datum: 20.09.2018
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 4122/14 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2018:0920.6K4122.14E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand

Streitig ist noch die Begrenzung der Hinzurechnung von steuerfreien Zuschüssen zur privaten Krankenversicherung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). 1

Der Kläger erzielte im Streitjahr als angestellter Steuerberater Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In seiner am 01.10.2013 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 machte der Kläger Aufwendungen für eine private Krankenversicherung i. H. v. 426,50 €, von denen 344,65 € auf die Basisabsicherung entfielen, als Vorsorgeaufwendungen geltend. Für die private Pflegepflichtversicherung leistete der Kläger im Streitjahr einen Betrag i. H. v. 19,23 €. Ferner teilte er mit, dass er einen Betrag i. H. v. 1.041,12 € seitens der Krankenversicherung erstattet bekommen habe, von dem 879,03 € auf die Basisabsicherung entfielen. Gleichzeitig teilte er mit, dass zum 01.12.2011 eine rückwirkende Tarifumstellung seiner privaten Krankenversicherung vorgenommen worden sei. Die Angaben zu den Beitragszahlungen bzw. –erstattungen seien insoweit lediglich vorläufig, und würden nach Mahnung durch den Kläger noch durch die Versicherung neu ermittelt werden und dann dem Beklagten mitgeteilt. Zuvor hatte der Kläger mit Wertstellung vom 28.12.2011 die Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge für die Jahre 2012 und 2013 in einer Summe i. H. v. 7.322,60 € geleistet. Der Arbeitgeber des Klägers gewährte dem Kläger im Streitjahr 2

2012 (steuerfreie) Zuschüsse zur privaten Krankenversicherung i. H. v. 2.559,00 € (monatlich je 213,25 €, von denen nach den Angaben des Klägers je 172,32 € auf Basisleistungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG und 40,93 € auf Beträge i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG entfielen) und zur Pflegeversicherung i. H. v. 115,00 € (monatlich je 9,59 €).

Mit Bescheid vom 16.01.2014 setzte der Beklagte die Einkommensteuer für das Jahr 2012 auf 20.982,00 € fest. Dabei erhöhte er aufgrund einer Kontrollmitteilung den Bruttoarbeitslohn des Klägers um einen Betrag i. H. v. 912,00 €. Im Bereich der Vorsorgeaufwendungen setzte der Beklagte Beiträge zur Krankenversicherung i. H. v. 345,00 €, Beiträge zur Pflegeversicherung i. H. v. 20,00 € abzüglich einer Beitragserstattung i. H. v. 879,00 € sowie abzüglich der steuerfreien Arbeitgeber-Erstattung i. H. v. 2.674,00 € an. Den sich insoweit ergebenden negativen Betrag i. H. v. 3.188,00 € rechnete der Beklagte als „Erstattungsüberhang aus Beiträgen zur Basiskranken-/ gesetzlichen Pflegeversicherung“ dem Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) hinzu. 3

Mit Einspruch vom 24.01.2014 wendete sich der Kläger u. a. gegen die Erhöhung des Arbeitslohns um 912,00 € sowie gegen die Kürzung der Basisbeiträge zur Krankenversicherung um die Arbeitgeberzuschüsse. 4

Mit Bescheid vom 24.02.2014 half der Beklagte dem Einspruch dahingehend ab, dass der Bruttoarbeitslohn um 912,00 € gemindert wurde. Mit weiterem Bescheid vom 17.11.2014 nahm der Beklagte einen Vermerk über die Vorläufigkeit der Festsetzung der Einkommensteuer gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 der Abgabenordnung (AO) im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der Anrechnung der gesamten steuerfreien Zuschüsse zu einer Kranken- oder Pflegeversicherung auf Beiträge zu einer privaten Basiskrankenversicherung oder Pflege-Pflichtversicherung (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 2. HS EStG) auf. 5

Mit Einspruchsentscheidung vom 19.11.2014 verwarf der Beklagte den Einspruch im Tenor als unzulässig. In der Begründung führt der Beklagte aus, dass der Einspruch unbegründet sei. So sei aus Sicht des Beklagten durch die Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks zur Behandlung der steuerfreien Zuschüsse zur Krankenversicherung durch den Änderungsbescheid vom 17.11.2014 dem Einspruch zu diesem Punkt bereits abgeholfen worden. Soweit sich der Kläger gegen die Hinzurechnung eines Erstattungsüberhangs bei den Sonderausgaben zum Gesamtbetrag der Einkünfte wende, sei auf § 10 Abs. 4b EStG zu verweisen. Dieser zum 01.01.2012 in Kraft getretenen gesetzlichen Regelung zufolge seien ab dem Veranlagungszeitraum 2012 Erstattungsüberhänge und gleichgestellte steuerfreie Zuschüsse betreffend einzelne Sonderausgaben i. S. von § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3 Buchst. a EStG zunächst primär mit im Erstattungsjahr anfallenden Sonderausgaben der jeweiligen Nummer zu verrechnen. Durch die Vorauszahlung der Krankenversicherungsbeiträge 2012 im Vorjahr sei nach den Grundsätzen des § 11 EStG im Veranlagungszeitraum 2012 lediglich der Monatsbeitrag für Januar als Sonderausgabe nach Nr. 3 zu berücksichtigen. Die insoweit überschießenden Zahlungen seitens des Arbeitgebers und der Versicherung seien als Erstattungsüberhang korrekt berechnet und dem GdE hinzugerechnet worden. 6

Mit der am 22.12.2014 erhobenen Klage beantragt der Kläger weiterhin, die Hinzurechnung der steuerfreien Zuschüsse zur privaten Krankenversicherung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG auf den Anteil, der auf die Basisleistungen i. S. von § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG entfällt, zu begrenzen. Zur Begründung führt er aus, dass der im Januar 2012 eingezogene Monatsbeitrag gemäß § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG nur insoweit abzugsfähig sei, wie er nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehe. Danach sei auf den Basisbeitrag des Monats Januar 2012 i. H. v. 344,65 € der volle steuerfreie Zuschuss zur privaten Krankenversicherung des Arbeitgebers i. H. v. (monatlich) 213,25 € 7

anzurechnen. Die darüber hinausgehenden Zuschüsse des Arbeitgebers für die Monate Februar bis Dezember des Jahres 2012 könnten nicht nach § 10 Abs. 2 Satz 1 EStG angerechnet werden, da aufgrund der in 2011 geleisteten Beitragsvorauszahlung im Veranlagungszeitraum 2012 keine weiteren (laufenden) Beiträge gezahlt worden seien. Gemäß § 10 Abs. 4b Satz 1 EStG gelte, dass soweit der Steuerpflichtige für die von ihm für einen anderen Veranlagungszeitraum geleisteten Aufwendungen i. S. des Satzes 2 einen steuerfreien Zuschuss erhalte, dieser den erstatteten Aufwendungen gleichzustellen sei. Die steuerfreien Zuschüsse auf die im Vorjahr (2011) geleisteten Aufwendungen (wohl „Aufwendungen“ im Sinne von „Ausgaben“) seien damit den erstatteten Aufwendungen gleichzustellen. Nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG sei aber nun gerade vorgesehen, einen verbleibenden Erstattungsüberhang „mit anderen im Rahmen der jeweiligen Nummer anzusetzen Aufwendungen zu verrechnen“. Die erstatteten Aufwendungen seien damit in die Nr. 2 bis 3a aufzuteilen, was der Beklagte bei der Beitragserstattung der privaten Krankenversicherung in Höhe von insgesamt 1.041,12 € auch beachtet habe, indem er nur den auf den Basisabsicherung entfallenden Betrag i. H. v. 879,03 € bei der Verrechnung und letztlich der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages berücksichtigt habe. Die steuerfreien Zuschüsse seien aber laut Gesetzestext den „erstatteten Aufwendungen“ gleichzustellen mit der Folge, dass für die Anwendung des § 10 Abs. 4b EStG auch die Zuschüsse nach den Nr. 2 bis 3a aufzuteilen seien. Danach entfielen auf die Basisabsicherung i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG lediglich ein Zuschuss für die Monate Februar bis Dezember 2012 i. H. v. insgesamt 1.895,52 € (11 x 172,32 €) und nicht – wie vom Beklagten angenommen – der volle Betrag i. H. v. 2.345,75 €. Diese Aufteilung sei von dem Beklagten nicht vorgenommen worden, so dass die Hinzurechnung i. S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG um einen Betrag i. H. v. 448,04 € (11 x 40,93 € = 450,23 €) für Leistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu hoch erfolgt sei.

Nach Auffassung des Klägers müssten die Arbeitgeberzuschüsse wie folgt aufgeteilt und berücksichtigt werden:

8

9

	Gezahlte Beiträge 2012	Minderung um AG-Zuschüsse	Erstatterte Beträge 2012	ArbG-Zuschüsse, Hinzurechnung § 10 Abs. 4b	Differenz
Krankenversicherungi. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 3a	344,65 €	213,25 €	879,03 €	1.895,52 €	- 2.643,15 €
Pflege-Pflichtversicherung i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 3b	19,23 €	9,67 €	- €	106,37 €	- 96,81 €
Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 3	363,88 €	222,92 €	879,03 €	2.001,89 €	- 2.739,96 €
Krankenversicherung, über Basisschutz hinausgehend i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 3a	81,85 €	€	- 162,09 €	450,23 €	

					keine Hinzurechnung
Gesamt	445,73 €	222,92 €	1.041,12 €	2.452,12 €	- 2.739,96 €
				222,92 €	
				2.675,04 €	

Der Erstattungsüberhang nach § 10 Abs. 4b EStG sei mit 2.739,96 € statt mit 3.188,00 € für die Hinzurechnung festzusetzen. 10

Der Kläger beantragt, 11

den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 17.11.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.11.2014 dahingehend zu ändern, dass bei der Berechnung der abziehbaren Sonderausgaben lediglich ein Erstattungsüberhang i. H. v. 2.739,96 € dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet wird. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Er vertritt die Auffassung, dass der Neuberechnung des Klägers nicht gefolgt werden könne. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe mit Urteil vom 02.09.2014 (IX R 43/13) entschieden, dass steuerfreie Arbeitgeber-Zuschüsse ausschließlich mit den Beiträgen für die Basisleistungen zu verrechnen seien (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die Qualifizierung der Zuschüsse als „Basisbeitrag“ erfolge somit bereits durch Abs. 2. Ziel der Einführung des § 10 Abs. 4b EStG sei eine Verfahrensvereinfachung gewesen. Eine Aufrollung der Vorjahre durch etwaige Erstattungsüberhänge habe vermieden werden sollen. Insoweit habe § 10 Abs. 4b Satz 1 EStG nur klarstellenden Charakter. Es solle verdeutlicht werden, dass nicht nur Erstattungen, sondern auch Zuschüsse zu einem sogenannten „Erstattungsüberhang“ führen könnten. Anderenfalls wäre durch § 10 Abs. 4b Satz 1 EStG eine Umgehung der Zuordnung der Zuschüsse nach Abs. 2 Nr. 1 EStG möglich. Die von § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG beabsichtigte und vom BFH als rechtmäßig erachtete Gleichstellung des Arbeitgeberzuschusses bei privater Krankenversicherung des Arbeitnehmers mit dem Arbeitgeberbeitrag bei gesetzlicher Krankenversicherung wäre dann nicht mehr gewährleistet. 15

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung übereinstimmend verzichtet. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die vorgelegte Verwaltungsakte Bezug genommen. 16

Entscheidungsgründe

I. Der Senat konnte aufgrund des Einverständnisses der Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung entscheiden. 17

II. Die zulässige Klage ist unbegründet.	18
Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten i. S. des § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Zu Recht hat der Beklagte den Arbeitgeberzuschuss zutreffend mit den Beiträgen für die Basisleistungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG verrechnet und die die Aufwendungen übersteigenden Erstattungsbeträge dem GdE zugerechnet.	19
1. Nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ist Voraussetzung für den Abzug der in Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a bezeichneten Beträge (Vorsorgeaufwendungen), dass sie nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen; steuerfreie Zuschüsse zu einer Kranken- oder Pflegeversicherung stehen insgesamt in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Vorsorgeaufwendungen i. S. des Abs. 1 Nr. 3.	20
2. Die steuerfreien Arbeitgeber-Zuschüsse sind daher nicht auf die Beitragsanteile für Basisleistungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG und für Zusatzleistungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 02.09.2014 IX R 43/13, BStBl II 2015, Schmidt/Heinicke, EStG, 36. Aufl. 2017, § 10 Rz 161). Das Gesetz sieht insoweit keinerlei Differenzierungsmöglichkeit vor. Eine Aufteilung der Arbeitgeber-Zuschüsse zum einen in zeitlicher Hinsicht auf geleistete Monatsbeiträge und zum anderen auf Basisleistungen bzw. über den Basisschutz hinausgehende Leistungen – wie vom Kläger begehrt – ist mit dem Gesetz nicht vereinbar. Nach der Gesetzesbegründung (BT-Drucks 16/13429, 44) wird mit der Regelung in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG sichergestellt, dass Beiträge zur Absicherung von Mehrleistungen bei den privat krankenversicherten Arbeitnehmern genauso behandelt werden wie bei gesetzlich krankenversicherten Arbeitnehmern. Der BFH hat bei steuerfreien Zuschüssen des Arbeitgebers zu den Vorsorgeaufwendungen des Arbeitnehmers auch schon vor Schaffung der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung ein Abzugsverbot angenommen (vgl. BFH-Urteil vom 28.03.1958 VI 92/55 U, BStBl III 1958, 266, Kulosa in Hermann/Heuer/Raupach – HHR –, § 10 EStG Anm. 305).	21
3. Nach diesen Maßstäben ist die vollständige Verrechnung des Arbeitgeberzuschusses mit den Beiträgen für die Basisleistungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG zugelassen (vgl. BFH-Urteil vom 02.09.2014 IX R 43/13, a.a.O.; im Ergebnis gl.A. FG Hamburg, Urteil vom 21.09.2012 3 K 144/11, EFG 2013, 26; FG Nürnberg, Urteil vom 16.01.2013 3 K 974/11, EFG 2013, 843; FG Münster, Urteil vom 20.02.2013 7 K 2814/11, juris; HHR, § 10 EStG Anm. 306; a.A. Neumann, DStR 2013, 388, 388 f.). Da im Streitfall die seit dem Veranlagungszeitraum 2010 geltende Regelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG zur Anwendung kommt, sind die Grundsätze des BFH-Urteils vom 18.07.1980 VI R 97/77 (BFHE 131, 339, BStBl II 1981, 16) nicht einschlägig (vgl. dazu BFH-Urteil vom 02.09.2014 IX R 43/13, a.a.O.).	22
4. Die steuerfreien Arbeitgeberzuschüsse, die ohne ein gesetzliches Differenzierungsmerkmal <u>insgesamt</u> gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG als in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehend mit Aufwendungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG von Gesetzes wegen fingiert werden, sind in voller Höhe mit den im Streitjahr geleisteten Aufwendungen zu verrechnen. Dabei ergibt sich dieses Ergebnis bereits aus der Anwendung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG.	23
5. Etwas anderes lässt sich auch nicht aus dem weiteren Vorbringen des Klägers ableiten. Zwar trifft es zu, dass der § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich allein den Abzug von Sonderausgaben betrifft, und sich allein aus dieser Vorschrift nicht die Befugnis des Beklagten ergibt, einen überschießenden Betrag dem GdE hinzuzurechnen. Diese Folge ergibt sich vielmehr aus § 10 Abs. 4b Sätze 1 und 3 EStG.	24

a. Nach § 10 Abs. 4b Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, S. 2131) ist für den Fall, dass der Steuerpflichtige „für die von ihm für einen anderen Veranlagungszeitraum geleisteten Aufwendungen i. S. des Satzes 2“ einen steuerfreien Zuschuss erhält, dieser den erstatteten Aufwendungen gleichzustellen. Übersteigen bei den Sonderausgaben nach Abs. 1 Nr. 2 bis 3a die im Veranlagungszeitraum erstatteten Aufwendungen die geleisteten Aufwendungen (Erstattungsüberhang), ist der Erstattungsüberhang mit anderen im Rahmen der jeweiligen Nummer anzusetzenden Aufwendungen zu verrechnen (vgl. § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG). Gemäß § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG ist ein verbleibender Betrag des sich bei den Aufwendungen nach Abs. 1 Nr. 3 und 4 ergebenden Erstattungsüberhangs dem GdE hinzuzurechnen. 25

b. Ausgehend von dem Wortlaut der Norm kann § 10 Abs. 4b Satz 1 EStG sowohl in einem zeitlichen als auch in einem wirtschaftlichen Sinn ausgelegt werden. Denn die Formulierung „für einen anderen Veranlagungszeitraum“ lässt sich sprachlich einerseits zeitlich i. S. von „in einem anderen Veranlagungszeitraum“ auslegen. Andererseits kann die Formulierung i. S. eines wirtschaftlichen Zusammenhanges der erhaltenen Zuschüsse mit den geleisteten Aufwendungen verstanden werden. 26

c. Zur Überzeugung des Senats ist die Formulierung „für einen anderen Veranlagungszeitraum“ in § 10 Abs. 4b Satz 1 EStG in zeitlicher Hinsicht dahingehend zu verstehen, dass auch Zuschüsse für Aufwendungen, die in einem anderen Veranlagungszeitraum, mithin für ein anderes Beitragsjahr geleistet worden sind, den erstatteten Aufwendungen gleichzustellen sind. Hierfür sprechen der objektive Wille des Gesetzgebers sowie die Entstehungsgeschichte und der Sinn und Zweck der Norm. 27

aa. Maßgebend für die Auslegung einer Rechtsvorschrift ist der in der Vorschrift zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Norm und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist. Im Rahmen des möglichen Wortsinns hat die Auslegung den Bedeutungszusammenhang des Gesetzes, die systematische Stellung der Norm sowie den Gesetzeszweck zu beachten. Ergänzend kommt der Entstehungsgeschichte der Vorschrift für deren Auslegung Bedeutung zu (vgl. BFH-Urteil vom 18.04.2012 X R 7/10, BStBl II 2013,791). Divergieren Gesetzeswortlaut und –zweck, ist der Wortlaut der Vorschrift ihrem Zweck entsprechend einzuschränken (sog. teleologische Reduktion oder Restriktion), sofern sich das Gesetz, gemessen an seinem Zweck, als planwidrig zu weitgehend erweist. Gegenüber einer vom Wortlaut abweichenden Auslegung ist aber besondere Zurückhaltung geboten; sie kann nur in Betracht kommen, wenn die auf den Wortlaut abgestellte Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (BFH-Urteil vom 06.10.2010 II R 73/09, BStBl II 2014,54). 28

bb. Vor Einführung des § 10 Abs. 4b EStG löste die Rechtsprechung die Fälle, in denen Erstattungen die gezahlten gleichartigen Sonderausgaben im jeweiligen Veranlagungszeitraum überstiegen, dahingehend, dass ein Sonderausgabenabzug im Jahr des Zuflusses der Erstattung nicht mehr möglich war. Mangels weiterer Möglichkeiten zur Verrechnung führte der übersteigende Erstattungsbetrag rückwirkend zur Versagung des Sonderausgabenabzuges im Veranlagungszeitraum der früheren Zahlung. Verfahrensrrechtlich wurde die meistens bereits bestandskräftige Einkommensteuerveranlagung der früheren Zahlung gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert, da insoweit die Erstattung im Zuflussjahr als Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung angenommen wurde. 29

cc. Die Regelung des § 10 Abs. 4b EStG sollte nach dem Regierungsentwurf (BR-Drs 54/11 vom 04.02.2011) den Aufwand des Rücktrages von Sonderausgaben in Altjahre weitgehend vermeiden. Dabei enthielt der Erstentwurf des § 10 Abs. 4b EStG keine Regelung für steuerfreie Arbeitgeber-Zuschüsse und sah darüber hinaus Verrechnungen von Sonderausgaben auf der ersten Stufe innerhalb der jeweiligen Nummer des § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 3a und auf einer zweiten Stufe zwischen den unterschiedlichen Nummern vor. Diese Regelung ist auf Kritik insbesondere des Finanzausschusses gestoßen, da eine Verrechnung von Aufwendungen und Erstattungen zwischen den Nr. 3 und Nr. 3a des § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG im Hinblick auf die tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen zu einem unzutreffenden Ansatz der Sonderausgaben führen könnte, in denen ein Erstattungsüberhang die im Rahmen der Abzugsvolumina nach § 10 Abs. 4 und 4a EStG anzusetzenden sonstigen Vorsorgeaufwendungen übersteigen würde (vgl. BT-DrS 17/6146, 14). Ferner wurde in Bezug auf den ersten Gesetzesentwurf eingewendet, dass sich ein Erstattungsüberhang nicht nur aus Beitragsrückerstattungen ergeben könne. Erhalte der Steuerpflichtige steuerfreie Zuschüsse zu den Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG, sei er ebenfalls nicht wirtschaftlich mit den Aufwendungen belastet. Aus den genannten Gründen vertrat der Finanzausschuss die Auffassung, dass steuerfreie Zuschüsse fortan die entsprechenden Aufwendungen mindern und wie Beitragsrückerstattungen behandelt werden sollten (vgl. BT-DrS 17/6146, 14). Der Finanzausschuss führte weiter dazu aus, dass wenn das Jahr der Beitragszahlung von dem Zuflussjahr des steuerfreien Zuschusses abweiche, der steuerfreie Zuschuss gleichfalls wie bei einer Beitragsrückerstattung mit gleichartigen Aufwendungen im Zuflussjahr zu verrechnen sei (vgl. BT-DrS 17/6146, 14). Der Deutsche Bundestag hat das Steuervereinfachungsgesetz 2011 in der Fassung der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses (BT-DrS 17/7025, BR-DrS 568/11) unter Berücksichtigung der vorgehend ausgeführten Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BT-DrS 17/6146) in seiner Sitzung vom 23.09.2011 verabschiedet. Der Bundesrat hat dem Gesetz am selben Tag zugestimmt.

dd. Vor diesem Hintergrund kann eine Einschränkung dahingehend, dass nur steuerfreie Zuschüsse, die ein Arbeitgeber für Aufwendungen, die der Steuerpflichtige wirtschaftlich „für“ einen anderen Veranlagungszeitraum geleistet hat, als Beitragsrückerstattungen behandelt werden sollen, aus dem Sinn und Zweck der Regelung nicht abgeleitet werden. Dies würde auch nicht dem Gedanken der Abbildung der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung des Steuerpflichtigen durch Aufwendungen und Erstattungen im Zuflussjahr gerecht. Denn unabhängig davon, für welches Jahr der Arbeitgeber dem Steuerpflichtigen steuerfreie Zuschüsse zu seinen Krankenversicherungsbeiträgen gewährt, ist der Steuerpflichtige im Jahr der Zahlung durch die Steuerfreiheit der Zuschüsse bereits begünstigt. Die zeitliche Zuordnung von Aufwendungen zu einem bestimmten Veranlagungszeitraum ist für die Betrachtung der wirtschaftlichen Belastung des Steuerpflichtigen im Zuflussjahr nicht wesentlich. Mit dieser Betrachtung korrespondiert auch die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, Beiträge zu seiner Krankenversicherung für folgende Veranlagungszeiträume im Vorhinein zu zahlen. Im Zahlungsjahr sind diese Aufwendungen (egal für welches Beitragsjahr sie geleistet werden) in den Grenzen des § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 EStG als Sonderausgaben abziehbar. Warum insoweit sonst für die steuerfreien Zuschüsse des Arbeitgebers zu diesen Aufwendungen eine Grenze bei der zeitlichen Zuordnung gelten sollte, ist nicht ersichtlich.

31

ee. Eine andere als die vom Senat vorgenommene Auslegung des § 10 Abs. 4b Satz 1 EStG ist auch aufgrund der weiteren Gesetzesmaterialien nicht geboten. Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses im Gesetzgebungsverfahren (vgl. BT-DrS 17/6146, 14) enthält keine wirtschaftliche Komponente der Zuordnung der Zuschüsse für Aufwendungen eines bestimmten Zeitraumes. Danach werden „steuerfreie Zuschüsse“ ohne weitere

32

Einschränkung wie Beitragsrückerstattungen behandelt. Soweit ersichtlich wird auch in der Literatur eine Differenzierung in der Beurteilung der steuerfreien Zuschüsse nicht vorgenommen (vgl. beispielsweise Schmidt / Heinicke, EStG, § 10 Rz. 6,8; Hutter in Blümich, EStG, § 10 Rz. 313).

d. Letztendlich ist der Kläger selbst nach seinem eigenen Vortrag der Auffassung, dass seine steuerfreien Arbeitgeberzuschüsse – wenn auch aus seiner Sicht begrenzt auf die Zuschüsse, die auf Basisleistungen i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG entfallen – wie eine Beitragsrückerstattung zu behandeln sind und bei mangelnder Verrechnungsmöglichkeit i. S. des § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG dem GdE hinzuzurechnen sind. 33

5. Der Beklagte hat damit zutreffend die Höhe des Erstattungsüberhanges bemessen und den GdE um diesen Betrag erhöht. 34

III. Die Kostenentscheidung richtet sich nach § 135 Abs. 1 FGO. 35

xxx xxx xxx 36