

# Urteil vom 29. Juni 2022, X R 1/20

## Hinzurechnung eines Kirchensteuer-Erstattungsüberhangs i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG setzt keine Kirchensteuerzahlung im Erstattungsjahr voraus

ECLI:DE:BFH:2022:U.290622.XR1.20.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 4b S 2, EStG § 10 Abs 4b S 3, EStG § 10 Abs 1 Nr 4, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2012 vorgehend FG Düsseldorf, 05. Dezember 2019, Az: 14 K 3341/15 E

## Leitsätze

1. Ein Erstattungsüberhang i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG erfordert lediglich ein "Übersteigen" der erstatteten Aufwendungen über die im Erstattungsjahr geleisteten Aufwendungen, die auch 0 € betragen können. Ein Kirchensteuer-Erstattungsüberhang liegt damit auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum der Kirchensteuererstattung keine Kirchensteuer gezahlt hat.
2. Die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG findet auch statt, wenn sich die erstattete Zahlung im Zahlungsjahr nicht steuermindernd ausgewirkt hat (Anschluss an BFH-Urteil vom 12.03.2019 - IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658, Rz 17).

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 05.12.2019 - 14 K 3341/15 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war Gesellschafter der A-GmbH (nachfolgend GmbH). Am 26.10.2009 schloss er einen notariell beurkundeten Kaufvertrag, in dem er u.a. Geschäftsanteile auf die GmbH übertrug. Im Hinblick darauf beantragte er im November 2009 u.a. die Festsetzung einer Kirchensteuer-Vorauszahlung von 508.768 €, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) im Vorauszahlungsbescheid vom 03.12.2009 antragsgemäß festsetzte. Diese Vorauszahlung leistete der Kläger am 10.12.2009, ferner im Jahr 2010 eine nachträgliche Kirchensteuer-Vorauszahlung in Höhe von 357.052 € für den Veranlagungszeitraum 2009.
  - 2 Im Jahr 2011 erklärte er den Rücktritt vom Kaufvertrag über die Geschäftsanteile.
  - 3 Die Einkommensteuer-Veranlagung 2009 vom 11.04.2012 führte zur Erstattung der gesamten für 2009 geleisteten Kirchensteuer in Höhe von 865.820 €. Da der Gesamtbetrag der Einkünfte sich auf 2.728 € belief und damit unterhalb des Grundfreibetrags lag, wirkte sich die im Jahr 2009 insgesamt gezahlte Kirchensteuer von 622.637 € --in der auch die vom Kläger beantragte zusätzliche Vorauszahlung von 508.768 € enthalten war-- im Rahmen des Sonderausgabenabzugs nicht steuermindernd aus. Demgegenüber konnte die im Veranlagungszeitraum 2010 nachträglich für 2009 gezahlte Kirchensteuer in Höhe von 357.052 € im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 07.01.2014 --bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1.291.835 €-- in voller Höhe als Sonderausgaben berücksichtigt werden.
  - 4 Im Streitjahr 2012, dem Jahr der Erstattung der Kirchensteuer, leistete der Kläger keine Kirchensteuerzahlung. Im

Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 21.07.2014, geändert durch den Bescheid vom 31.07.2014, erfasste das FA deshalb die Kirchensteuererstattung in Höhe von 865.820 € als Erstattungsüberhang i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und rechnete sie dem Gesamtbetrag der Einkünfte von ./ 307 € hinzu. Unter Berücksichtigung weiterer Sonderausgaben betrug das zu versteuernde Einkommen 857.608 €. Daneben erzielte der Kläger im Jahr 2012 nach § 32d Abs. 1 EStG besteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 1.158.593 €. Vermehrt um die hierauf entfallende Steuer nach § 32d EStG betrug die festgesetzte Einkommensteuer 650.662 €.

- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage, mit welcher sich der Kläger gegen die Annahme und damit die Hinzurechnung eines Erstattungsüberhangs i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG wandte, mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 352 veröffentlichten Urteil ab.
- 6 Ein Erstattungsüberhang i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG setze nicht zwingend die vorhergehende Verrechnung einer tatsächlichen Kirchensteuerzahlung mit einer Kirchensteuererstattung voraus. Dies ergebe eine Auslegung der Norm.
- 7 Die Betrachtung von Wortlaut und Systematik führe zu keinem eindeutigen Ergebnis. Zwar ergebe sich nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG ein "Erstattungsüberhang", wenn die erstatteten Aufwendungen die "geleisteten" Aufwendungen überstiegen. Der Begriff des "Überhangs" als solcher setze aber keine Verrechnung zwischen Zahlungen und Erstattungen voraus. Nach allgemeinem Verständnis könne sich der Überhang einer Erstattung auch bei fehlender Leistung ergeben.
- 8 Nach historischer und teleologischer Gesetzesauslegung anhand der Gesetzesbegründung liege ein Erstattungsüberhang i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG auch in Fällen einer fehlenden Kirchensteuerzahlung im Erstattungsjahr vor. Während nach früherer Rechtslage ein Überhang von Kirchensteuer im Erstattungsjahr über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) zu einer entsprechenden Korrektur des Sonderausgabenabzugs im Zahlungsjahr geführt habe, sei mit Wirkung ab dem 01.01.2012 die Behandlung von erstatteten Sonderausgaben erstmals gesetzlich geregelt worden. Mit der Neuregelung des § 10 Abs. 4b EStG habe der Gesetzgeber beabsichtigt, Änderungen von Steuerfestsetzungen der Vorjahre und deren Nachvollziehung durch den Steuerpflichtigen zu vermeiden. Diese gesetzgeberischen Zwecke griffen unabhängig davon ein, ob im Veranlagungszeitraum Kirchensteuer --z.B. in Höhe von 1 €-- gezahlt worden sei oder nicht.
- 9 Mit der Revision wendet sich der Kläger gegen die vom FG vorgenommene Auslegung des § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG.
- 10 Der eindeutige Wortlaut der Legaldefinition in § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG setze für einen Erstattungsüberhang u.a. "geleistete Aufwendungen" voraus. Mithin sei allein im Falle der Zahlung einer Kirchensteuer, und sei es nur in Höhe von 1 €, der Tatbestand des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG erfüllt. Eines Rückgriffs auf das allgemeine Verständnis des Begriffs "Überhang" bedürfe es daher nicht. Nach der Systematik des § 10 EStG sei allen Sonderausgaben gemein, dass diese tatsächlich geleistet worden seien und den Steuerpflichtigen wirtschaftlich belastet haben müssten. In der Gesetzesbegründung werde ebenfalls von einer Verrechnung ausgegangen. Aus dem Zweck des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG könne für den Streitfall nichts abgeleitet werden. Der Gesetzgeber habe den hier gegebenen Sachverhalt schlicht nicht bedacht. Die vom FG vorgenommene teleologische Erweiterung stelle einen Verstoß gegen das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gemäß § 38 AO dar.
- 11 Der Kläger beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 25.09.2015 den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 31.07.2014 dahingehend zu ändern, dass die Hinzurechnung eines Kirchensteuer-Erstattungsüberhangs zum Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG unterbleibt.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Es hält die vom FG getroffene Entscheidung und die hierfür gegebene Begründung für zutreffend.

## Entscheidungsgründe

...

- 14** Die unbegründete Revision ist nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 15** 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass sich im Streitjahr 2012 ein Kirchensteuer-Erstattungsüberhang i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG in Höhe von 865.820 € ergibt, der dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen ist.
- 16** a) Die durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) eingeführte Vorschrift ist am 01.01.2012 in Kraft getreten und im Streitfall anwendbar. Es kommt insofern auf den Zufluss (§ 11 EStG) der Erstattung an (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.03.2019 - IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658, Rz 14). Dem Kläger flossen die in Rede stehenden Kirchensteuererstattungen im Streitjahr 2012 zu.
- 17** b) Ein Erstattungsüberhang liegt vor, wenn die im Veranlagungszeitraum erstatteten Aufwendungen die geleisteten Aufwendungen übersteigen (vgl. § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG). Der Senat ist --wie die Vorinstanz-- aufgrund der Auslegung der Gesetzesvorschrift der Auffassung, dass ein Erstattungsüberhang i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG in Bezug auf Kirchensteuer nicht voraussetzt, dass der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum der Kirchensteuererstattung zugleich eine Kirchensteuerzahlung erbracht hat. Ein "Erstattungsüberhang" im Sinne dieser Vorschrift kann daher auch vorliegen, wenn im Erstattungsjahr keine Kirchensteuer gezahlt worden ist.
- 18** aa) Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers. Dessen Feststellung dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung), aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung); zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen. Ziel jeder Auslegung ist die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist. Gegen seinen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes allerdings nur ausnahmsweise möglich, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann, oder wenn sonst anerkannte Auslegungsmethoden dies verlangen (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2019 - XI R 46/17, BFHE 266, 241, BStBl II 2020, 195, Rz 25, m.w.N.).
- 19** bb) Unter Anwendung der benannten Auslegungsmethoden ist die Annahme eines Erstattungsüberhangs i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG nicht dadurch ausgeschlossen, dass im Erstattungsjahr keine Kirchensteuer gezahlt worden ist.
- 20** (1) Entgegen der Ansicht des Klägers setzt der Wortlaut der Vorschrift das Vorliegen einer (verrechenbaren) Kirchensteuerzahlung nicht voraus.
- 21** § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG betrifft einen Erstattungsüberhang von Kirchensteuer als Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG und verweist auf die in § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG gegebene Legaldefinition des Erstattungsüberhangs. Gefordert wird insoweit --auch bezüglich gezahlter Kirchensteuer-- lediglich ein "Übersteigen" der erstatteten Aufwendungen. Diese Erstattungen betragen vorliegend --beruhend auf Zahlungen der Jahre 2009 und 2010-- insgesamt 865.820 €, die im Streitjahr geleisteten Aufwendungen 0 €. Der Überhang entspricht damit aufgrund des im Zahlungsbereich gegebenen Nullwerts exakt der Höhe der Erstattungen. Ein "Verrechnen" von gezahlter Kirchensteuer ist nicht Bestandteil der Legaldefinition des Erstattungsüberhangs.
- 22** (2) Der Normzusammenhang führt zu keiner abweichenden Beurteilung. Auch soweit in § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG im Zusammenhang mit dem Begriff des "Erstattungsüberhangs" von "geleisteten" Aufwendungen die Rede ist und Satz 3 der Norm hieran anknüpft, wird damit lediglich der häufig vorkommende Fall eines betragsmäßigen und damit auch verrechenbaren Aufwands beschrieben, ohne dass aber --wie vorstehend dargelegt-- bei einer Nullzahlung ein Überhang der Erstattungen von vornherein ausscheiden würde.
- 23** (3) Vor allem aber würde die vom Kläger vertretene Sichtweise zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten sinnwidrigen Ergebnis führen.
- 24** Der Senat geht in Übereinstimmung mit dem FG davon aus, dass eine anhand der Gesetzesbegründung vorgenommene historische und teleologische Gesetzesauslegung ein Verständnis des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG bedingt, dass ein Erstattungsüberhang im Sinne dieser Vorschrift auch im Fall einer fehlenden Kirchensteuerzahlung im Erstattungsjahr gegeben ist.
- 25** (a) Zur Begründung der Neuregelung hat die Bundesregierung im Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011

darauf hingewiesen, dass auch die Erhöhung der Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren einen Beitrag zur Vereinfachung darstelle und die vorgesehenen Maßnahmen daher dem Ziel dienen, das Besteuerungsverfahren vorhersehbarer, transparenter und nachvollziehbarer zu gestalten und so durch mehr Verlässlichkeit im Verfahren ebenfalls Aufwand für alle Beteiligten zurückzuführen. Diesem Anliegen trage der Gesetzentwurf u.a. durch den neu eingeführten § 10 Abs. 4b EStG Rechnung, indem Erstattungen von Sonderausgaben, insbesondere von Kirchensteuer, die die in dem entsprechenden Jahr geleisteten Zahlungen überstiegen (Erstattungsüberhang), künftig nur noch im Jahr der Erstattung berücksichtigt würden. Damit könne ein Wiederaufrollen der Steuerfestsetzungen aus den Vorjahren vermieden werden und der Steuerpflichtige müsse keine Änderungen für zurückliegende Veranlagungszeiträume mehr nachvollziehen (vgl. BTDrucks 17/5125, S. 21 und S. 37).

- 26** (b) Danach sind die Regelungen des § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG getragen vom Ziel der Verfahrensvereinfachung. Bei Erstattungsüberhängen betreffend Kirchensteuer sollen nicht mehr die Bescheide der zurückliegenden Zahlungsjahre (hier 2009 und 2010) geändert werden. Vielmehr sollen die steuerlichen Konsequenzen veranlagungszeitraumübergreifend im Erstattungsjahr durch den Ansatz einer umgekehrten bzw. "negativen" Sonderausgabe gezogen werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658, Rz 16; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 413).
- 27** (c) Soweit in der Gesetzesbegründung --wie der Kläger hervorhebt-- davon die Rede ist (vgl. BTDrucks 17/5125, S. 37), dass, wenn die vom Steuerpflichtigen erhaltenen Erstattungen die entsprechenden geleisteten Aufwendungen überstiegen, die Aufwendungen insoweit mit Null anzusetzen seien und sich --seiner Auffassung nach nur unter diesen Voraussetzungen-- ein Erstattungsüberhang ergebe, wird damit lediglich die übliche Verfahrensweise einer --wenn möglich-- vorhergehenden Verrechnung beschrieben, aber keine Aussage oder Wertung dahingehend getroffen, dass der vorliegende Fall einer fehlenden Kirchensteuerzahlung abweichend zu behandeln wäre.
- 28** (d) Vielmehr wäre es mit dem Vereinfachungszweck des Gesetzes nicht zu vereinbaren, die Erstattung in diesen Fällen (bei Aufwendungen von 0 €) durch rückwirkende Änderung der Steuerfestsetzung des Abflussjahres zu erfassen, obwohl andererseits bei einer Kirchensteuerzahlung in nur geringfügiger Höhe (im Extremfall: von 1 €) der Erstattungsüberhang ohne Weiteres nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet werden müsste (vgl. BeckOK EStG/Fissenewert, 11. Ed. [01.10.2021], EStG § 10 EStG, Rz 546.2).
- 29** Dass der Gesetzgeber --wie das FG zutreffend ausführt-- beim Fehlen "geleisteter Aufwendungen" allein wegen der fehlenden vorherigen Verrechnung zwischen Erstattungen und tatsächlichen Leistungen einen verbleibenden Überhang von der gesetzlichen Neuregelung habe 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 habe belassen wollen, ist nicht überzeugend zu begründen. Eine derartige Gesetzesauslegung würde Differenzierungen erforderlich machen, die wegen der vom Gesetzgeber bezweckten Verwaltungsvereinfachung nicht zu rechtfertigen wären. Ein Erstattungsüberhang i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG kann daher auch vorliegen, wenn im Erstattungsjahr keine Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 gezahlt worden sind (vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16.09.2021 - 4 K 1565/19, EFG 2022, 25, Rz 47; Schmidt/Krüger, EStG, 41. Aufl., § 10 Rz 170; Bodden in Korn, § 2 EStG Rz 210.2, 134. Lieferung; a.A. Brandis/ Heuermann/Vogel, § 10 EStG, Rz 317).
- 30** c) Im Übrigen hat der Kläger im Streitjahr 2012 durchaus Kirchensteuer geleistet, jedoch lediglich als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer bzw. auf die nach dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG ermittelte Einkommensteuer. Sie wurde bereits durch die Einkommensteuerermäßigung nach § 32d Abs. 1 Satz 3 EStG berücksichtigt, so dass sie gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 EStG nicht als Sonderausgabe abziehbar ist (vgl. auch Senatsurteil vom 16.03.2021 - X R 23/19, BFHE 272, 415, in Bezug auf den Sonderausgabenabzug für Kirchensteuer bei nachträglicher Besteuerung von Kapitaleinkünften mit dem Abgeltungsteuertarif).
- 31** 2. Der IX. Senat des BFH hat mit Urteil in BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658 bereits entschieden, dass die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG auch stattfindet, wenn sich die erstattete Zahlung im Zahlungsjahr nicht steuermindernd ausgewirkt hat (Rz 17). Der erkennende Senat schließt sich dieser Entscheidung an. Vor diesem Hintergrund bestehen gegen die Hinzurechnung im Streitjahr auch insoweit keine Bedenken, als die Kirchensteuer-Vorauszahlung in Höhe von 508.768 € im Zahlungsjahr 2009 keine steuermindernde Wirkung entfaltet hat. Dies war die Folge des zwischenzeitlich ausgeübten Rücktrittsrechts.
- 32** 3. Der Senat hält es für angebracht, ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 90a Abs. 1, § 121 Satz 1 FGO).

- 33** 4. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren; zuständig ist deshalb das Gericht des ersten Rechtszuges, im Streitfall das FG (BFH-Urteil vom 15.02.2017 - VI R 30/16, BFHE 257, 96, BStBl II 2017, 644, Rz 28; Senatsurteil vom 10.10.2017 - X R 33/16, BFHE 259, 519, BStBl II 2018, 185, Rz 45).
- 34** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)