

Urteil vom 22. März 2023, X R 27/21

Verrechnung und Hinzurechnung (§ 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG) einer Erstattung von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung für mehrere Jahre

ECLI:DE:BFH:2023:U.220323.XR27.21.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 3, EStG § 10 Abs 4b, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2017 , GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 16. September 2021, Az: 4 K 1565/19

Leitsätze

1. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung, die dem Steuerpflichtigen erstattet worden sind, sind auch dann gemäß § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG mit den dort genannten Aufwendungen zu verrechnen und gemäß § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen, wenn die Erstattung darauf beruht, dass ein Sozialversicherungsverhältnis rückabgewickelt oder rückwirkend umgestellt worden ist.
2. Die Verrechnung und die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG sind unabhängig davon vorzunehmen, ob im Erstattungsjahr noch eine Änderung der Bescheide der Zahlungsjahre nach §§ 173 ff. AO möglich ist.
3. Die Regelungen über die Verrechnung und Hinzurechnung erstatteter Sonderausgaben in § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG verstoßen nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot oder den Grundsatz des Vertrauensschutzes.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 16.09.2021 - 4 K 1565/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (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. Beide Kläger erzielten zudem Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 2 Darüber hinaus erhielt die Klägerin im Streitjahr 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 €. 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.
- 3 Mit ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr teilten die Kläger dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) mit, dass die Erstattung der Krankenkasse nicht der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen sei. Es habe sich nicht um einen typischen Erstattungsfall nach § 10 Abs. 4b des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehandelt; denn diese Regelung beziehe sich auf Beitragsrückerstattungen, die z.B. auf einer

Nichtinanspruchnahme von Versicherungsleistungen beruhten, oder auf Bonuszahlungen etc., ohne dass sich der Versicherungsstatus ändere. In ihrem Fall hingegen beruhten die Erstattungen darauf, dass der Status der Klägerin neu geordnet worden sei.

- 4 Das FA folgte dieser Auffassung nicht. Es erfasste die Zahlung der Krankenkasse als erstattete Aufwendungen i.S. von § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und verrechnete diese zunächst mit den Vorsorgeaufwendungen der Kläger gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Den verbleibenden Betrag von 37.719 € rechnete das FA gemäß § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzu.
- 5 Auf den Einspruch der Kläger hin verringerte das FA den verbleibenden Betrag i.S. von § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG um einen (hier nicht streitigen) Betrag von 516 € auf 37.203 €. Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.
- 6 Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, das FA sei zutreffend davon ausgegangen, dass die streitige Erstattung zu einem Erstattungsüberhang i.S. von § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG geführt habe, der zu verrechnen gewesen sei, und dass der danach verbleibende Betrag gemäß § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen sei. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG bestünden nicht; es liege keine gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstoßende ungerechtfertigte Ungleichbehandlung der Kläger vor, da für die in der Regelung des § 10 Abs. 4b EStG liegende Typisierung ein hinreichender Rechtfertigungsgrund in der Vereinfachung des Steuervollzugs zu sehen sei. Die Anwendung des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG begründe auch keine verfassungsrechtlich unzulässige unechte Rückwirkung; denn selbst wenn man von einer unechten Rückwirkung ausginge, so wäre diese jedenfalls durch überwiegende Gemeinwohlbelange gerechtfertigt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 25 veröffentlicht worden.
- 7 Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision wiederholen die Kläger ihren Vortrag, dass sich die hier streitige Erstattung, entgegen der Auffassung des FG, grundlegend von den durch § 10 Abs. 4b EStG erfassten Fällen unterscheide. Es handle sich im vorliegenden Fall um die vollständige Rückabwicklung eines Versicherungsverhältnisses, einschließlich der Rückforderung von Zuschüssen zur Krankenkasse und der Rückgängigmachung der Erhebung von Zusatzbeiträgen.
- 8 Zudem scheidet die Anwendung des § 10 Abs. 4b EStG auch deshalb aus, weil danach eine Verrechnung nur dann in Betracht komme, wenn der Erstattung jährlich wiederkehrende Sonderausgaben gegenüberstünden; dies sei hier jedoch gerade nicht der Fall, da nur eine einmalige Erstattung erfolgt sei. Ungeachtet dessen setze sich der Erstattungsbetrag im Fall der Klägerin nicht nur aus erstatteten Beiträgen zur Basisversorgung zusammen. Ferner liege entgegen der Ansicht des FG eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung der Kläger gemäß Art. 3 Abs. 1 GG vor. § 10 Abs. 4b EStG führe im vorliegenden Fall typisierend und ohne Berücksichtigung von Progressions- und Definitiveffekten gerade nicht dazu, dass eine ungerechtfertigte frühere Steuererminderung in betragsmäßig gleichem Umfang rückgängig gemacht werde. Des Weiteren sei § 10 Abs. 4b EStG zeitlich nicht anwendbar, da die Erstattung auch Beiträge aus den Jahren vor 2012 betreffe und die Norm erst ab dem Veranlagungszeitraum 2012 gelte. Gleichwohl seien vorliegend auch erstattete Beiträge aus den Veranlagungszeiträumen 2003 bis 2011 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet worden. Hierin liege eine verfassungswidrige unechte Rückwirkung. Überdies diene die Vorschrift nur der Steuervereinfachung, nicht aber der Aushebelung des für die Zeit bis zum 31.12.2011 geltenden Rechts, das die Hinzurechnung eines Erstattungsüberhangs zu den steuerbaren Einkünften gerade nicht vorgesehen habe. Das Vertrauen in diese Rechtslage sei schützenswert. Überdies setze die Anwendbarkeit von § 10 Abs. 4b EStG, der eine Verwaltungsentlastung bezwecke und ein Wiederaufrollen bestandskräftiger Steuerbescheide verhindern solle, voraus, dass ein solches Wiederaufrollen überhaupt in Betracht komme, weil eine Änderungsmöglichkeit nach §§ 173 ff. der Abgabenordnung (AO) bestehe. Diese Voraussetzung sei vorliegend jedoch nicht erfüllt; insbesondere stelle eine verfassungsgerichtliche Entscheidung zur Verfassungswidrigkeit einer Norm keine "neue Tatsache" i.S. des § 173 AO dar. Eine rückwirkende Änderung der Alt-Bescheide für die Jahre, in denen die streitigen erstatteten Beiträge ursprünglich gezahlt worden seien, sei nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht möglich, da dies eine rückwirkende Änderung von "uralten", bestandskräftigen Bescheiden zur Folge hätte.
- 9 Die Kläger beantragen sinngemäß,

die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 31.05.2019 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 08.01.2019 dahingehend zu ändern, dass die erstatteten Beiträge zur Kranken- und zur Pflegeversicherung in Höhe von 39.509,40 € nicht nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG mit anderen Beiträgen verrechnet werden und dass ein verbleibender Betrag nicht nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet wird.

10 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

11 Das FA hält die vom FG getroffene Entscheidung und die hierfür gegebene Begründung für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die unbegründete Revision ist nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

13 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die der Klägerin erstatteten Beiträge gemäß § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG mit den Vorsorgeaufwendungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu verrechnen sind und der verbleibende Betrag gemäß § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen ist.

14 1. Gemäß § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG ist, wenn bei den Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG die im Veranlagungszeitraum erstatteten Aufwendungen die geleisteten Aufwendungen übersteigen (Erstattungsüberhang), der Erstattungsüberhang mit anderen im Rahmen der jeweiligen Nummer anzusetzenden Aufwendungen zu verrechnen. Ein verbleibender Betrag des sich bei den Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG ergebenden Erstattungsüberhangs ist gemäß § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen.

15 a) In den sachlichen Anwendungsbereich der Verrechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und der Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG fallen grundsätzlich alle Zahlungen, die der Steuerpflichtige als Rückfluss von Aufwendungen erhält, die er im Zusammenhang mit den dort jeweils genannten Sonderausgaben getätigt hat. Auf den Grund für den Rückfluss der Aufwendungen kommt es nicht an.

16 aa) Der Begriff "erstattete Aufwendungen" ist nach Wortlaut und Systematik des § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG weit auszulegen.

17 (1) Aufwendungen sind grundsätzlich alle Ausgaben, die in Geld oder Geldeswert bestehen und aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.07.1990 - GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, unter C.III.2.d aa; s.a. Tipke, Steuer und Wirtschaft 1979, 193, 194 f.; Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10 Rz B 5; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 33; Brandis/Heuermann/Vogel, § 10 EStG Rz 26).

18 Der sachliche Anwendungsbereich der Verrechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG ist ausdrücklich auf Aufwendungen beschränkt, die der Steuerpflichtige als Beiträge für die Altersvorsorge gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG, als Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG oder als Beiträge zu sonstigen Versicherungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG geleistet hat. Gleichmaßen ist der sachliche Anwendungsbereich der Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG auf Aufwendungen beschränkt, die der Steuerpflichtige als Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG geleistet hat, sowie auf die gezahlte Kirchensteuer gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

19 (2) Erstattet i.S. von § 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.

- 20** (3) Das spricht dafür, dass im Fall des § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG grundsätzlich alles, was bei dem Steuerpflichtigen als Aufwendungen i.S. von § 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. von § 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 (zur Erstattung von Rentenversicherungsbeiträgen siehe allerdings weiterhin Senatsurteil vom 07.07.2020 - X R 35/18, BFHE 270, 99, BStBl II 2021, 750, Rz 32 und 35).
- 21** 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 --wie die Kläger meinen-- 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.
- 22** bb) Auch die Entstehungsgeschichte des § 10 Abs. 4b EStG spricht für ein weites Verständnis des Begriffs "erstattete Aufwendungen". Diese Regelung ist durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) geschaffen worden und am 01.01.2012 in Kraft getreten.
- 23** (1) Bis zu diesem Zeitpunkt hatte die Rechtsprechung in Bezug auf Aufwendungen, die zunächst als Sonderausgaben abgeflossen und in einem späteren Veranlagungszeitraum erstattet worden waren, entschieden, dass der Erstattungsbetrag aus Gründen der Praktikabilität vorrangig im Jahr der Erstattung mit gleichartigen Sonderausgaben zu verrechnen sei; die abziehbaren Sonderausgaben des Erstattungsjahres wurden dadurch entsprechend gemindert. Soweit eine solche Verrechnung mit gleichartigen Aufwendungen im Jahr der Erstattung nicht möglich war, wurde der Sonderausgabenabzug des Jahres der Verausgabung (Zahlungsjahr) um die nachträgliche Erstattung gemindert. Bereits bestandkräftige Bescheide waren nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (s. Senatsurteil vom 28.05.1998 - X R 7/96, BFHE 186, 521, BStBl II 1999, 95, unter 3.c und d, und Senatsbeschluss vom 19.01.2010 - X B 32/09, BFH/NV 2010, 1250, Rz 5 - jeweils m.w.N.; ebenso: BFH-Urteile vom 07.07.2004 - XI R 10/04, BFHE 207, 28, BStBl II 2004, 1058, unter II.1., und vom 23.02.2005 - XI R 68/03, BFH/NV 2005, 1304, unter 1.a; BFH-Beschluss vom 28.06.2006 - XI B 163/05, BFH/NV 2006, 1836; FG Münster, Urteil vom 30.09.2005 - 4 K 4598/03 E, EFG 2006, 10).
- 24** Auf welcher Rechtsgrundlage die Erstattung beruhte und ob sie materiell zu Recht oder zu Unrecht erfolgt war, ist dieser Rechtsprechung zufolge unerheblich gewesen (so ausdrücklich auch Senatsurteil vom 03.08.2016 - X R 35/15, BFH/NV 2016, 1704, Rz 19). Dementsprechend galten diese Rechtsprechungsgrundsätze insbesondere auch im Fall der Rückabwicklung eines irrtümlich angenommenen Sozialversicherungsverhältnisses (s. Senatsurteil in BFHE 186, 521, BStBl II 1999, 95; ähnlich bereits in Bezug auf die Rückzahlung von Kirchensteuer, nachdem festgestellt worden war, dass der Steuerpflichtige der Kirche nicht angehörte: Senatsurteil vom 26.06.1996 - X R 73/94, BFHE 181, 144, BStBl II 1996, 646).
- 25** Die Finanzverwaltung ist dem gefolgt (s. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.07.2002, BStBl I 2002, 667).
- 26** (2) An diese Rechtsprechung hat der historische Gesetzgeber den Gesetzesmaterialien zufolge mit § 10 Abs. 4b EStG anknüpfen wollen (vgl. BTDrucks 17/5125, S. 37). Das folgt nach Ansicht des erkennenden Senats daraus, dass in der Begründung des Regierungsentwurfs zunächst die bis dahin geltenden Rechtsprechungsgrundsätze inhaltlich (wenn auch ohne ausdrückliche Benennung des Senatsurteils in BFHE 186, 521, BStBl II 1999, 95) wiedergegeben werden, bevor die Zielsetzung der (damals) neuen Regelungen in § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG (dazu unten II.1.a cc) erläutert wird (im Ergebnis ebenso Senatsurteil in BFH/NV 2016, 1704, Rz 35).
- 27** Zwar werden von diesen Regelungen wegen der ausdrücklichen Beschränkung des jeweiligen sachlichen Anwendungsbereichs --wie bereits dargestellt-- nicht sämtliche Sonderausgaben-Tatbestände erfasst, bei denen es zu Erstattungen kommen kann (s.a. HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 414; BeckOK EStG/Fissenewert, 15. Ed. [01.03.2023], EStG § 10 Rz 534.2 und 543). Es finden sich jedoch in den Gesetzesmaterialien keine Anhaltspunkte dafür, dass ihr Anwendungsbereich über diese ausdrückliche Beschränkung hinaus enger gefasst werden sollte als der Anwendungsbereich der bis dahin geltenden Rechtsprechungsgrundsätze. Auch dies spricht dafür, dass insbesondere auch der Fall der Rückabwicklung eines irrtümlich angenommenen Sozialversicherungsverhältnisses unter § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG fallen soll.

- 28** cc) Schließlich lässt sich die von den Klägern begehrte Beschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs von § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG auch nicht aus dem Sinn und Zweck dieser Regelungen herleiten.
- 29** Ausgangspunkt der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist zunächst die allgemeine Überlegung gewesen, dass nach dem Sinn und Zweck des § 10 EStG letztlich nur solche Ausgaben als Sonderausgaben berücksichtigt werden dürfen, durch die der Steuerpflichtige tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet ist (s. Senatsurteile in BFHE 186, 521, BStBl II 1999, 95, unter 3.a, und in BFH/NV 2016, 1704, Rz 14). In Anbetracht dessen müsste eine spätere Erstattung von Aufwendungen steuersystematisch an sich zu einer Korrektur im Zahlungsjahr führen. Dass die Rechtsprechung dennoch eine vorrangige Verrechnung mit gleichartigen Sonderausgaben im Erstattungsjahr zugelassen hat, ist mit Praktikabilitätsabwägungen begründet worden (s. Senatsurteil in BFHE 186, 521, BStBl II 1999, 95, unter 3.b, und BFH-Urteil in BFHE 207, 28, BStBl II 2004, 1058, unter II.1.). Hierdurch sollte vermieden werden, dass auch bei zum Teil nur geringfügigen Erstattungen "zahllose Veranlagungen" geändert werden müssten (vgl. Senatsurteil in BFHE 181, 144, BStBl II 1996, 646, unter II.2.).
- 30** An diesen Praktikabilitäts Gesichtspunkt knüpfen § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG an. Ihr Ziel ist es, den Aufwand einer "Wiederauflösung der Steuerfestsetzungen von Vorjahren" weitgehend zu vermeiden (vgl. BTD Drucks 17/5125, S. 37). Insbesondere dann, wenn sich Erstattungsüberhänge ergeben, sollen nicht mehr die Bescheide der zurückliegenden Zahlungsjahre geändert werden; vielmehr sollen die steuerlichen Konsequenzen veranlagungszeitraumübergreifend im Erstattungsjahr durch den Ansatz einer umgekehrten bzw. "negativen" Sonderausgabe gezogen werden (s. Senatsurteil vom 29.06.2022 - X R 1/20, BFHE 277, 354, Rz 26; BFH-Urteil vom 12.03.2019 - IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658, Rz 16; HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 413; BeckOK EStG/Fissenewert, a.a.O., EStG § 10 Rz 545). Es geht damit letztlich um eine Verfahrensvereinfachung durch Vermeidung der an sich durch die Erstattung gebotenen Rückabwicklung (vgl. auch Stöcker in Bordewin/Brandt, § 10 EStG Rz 849; Brandis/Heuermann/Vogel, § 10 EStG Rz 311; BeckOK EStG/Fissenewert, a.a.O., EStG § 10 Rz 546.1).
- 31** Diese praktischen Erwägungen greifen aber bei allen Erstattungen, unabhängig von ihrem jeweiligen Rechtsgrund. Dabei zeigt der vorliegende Streitfall, dass gerade im Falle der Rückabwicklung eines irrtümlich angenommenen Sozialversicherungsverhältnisses ohne eine Regelung wie § 10 Abs. 4b EStG ein besonders hoher Verwaltungsaufwand entstünde; denn die Rückabwicklung erstreckt sich hier über einen Zeitraum von 14 Jahren. Gerade solche Fälle vom Anwendungsbereich der Regelung auszunehmen, liefe daher in besonderer Weise deren Sinn und Zweck zuwider.
- 32** dd) Als Zwischenergebnis bleibt daher festzuhalten, dass § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG insbesondere auch dann anzuwenden sind, wenn eine Erstattung von Aufwendungen darauf beruht, dass ein Sozialversicherungsverhältnis rückabgewickelt oder rückwirkend umgestellt worden ist.
- 33** b) An weitere tatbestandliche Voraussetzungen sind die Verrechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG nicht geknüpft.
- 34** aa) Durch die höchstrichterliche Rechtsprechung ist bereits geklärt, dass die Hinzurechnung eines aus der Verrechnung des Erstattungsüberhangs verbleibenden Betrags i.S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG nicht notwendig voraussetzt, dass der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum der Erstattung von Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG zugleich entsprechend Aufwendungen getätigt haben muss; ein "Erstattungsüberhang" i.S. von § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG kann demzufolge auch dann vorliegen, wenn der Zahlungsbetrag im Erstattungsjahr 0 € betragen hat (s. Senatsurteil in BFHE 277, 354, Rz 17 ff.). Auf die dortigen Ausführungen wird Bezug genommen.
- 35** Somit müssen --anders als die Kläger meinen-- der Erstattung insbesondere auch keine jährlich wiederkehrenden Sonderausgaben gegenüberstehen.
- 36** bb) Die Verrechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG stehen ihrem Wortlaut nach auch nicht unter dem tatbestandlichen Vorbehalt, dass im Erstattungsjahr hinsichtlich der Zahlungsjahre noch eine Änderungsmöglichkeit nach den §§ 173 ff. AO gegeben sein muss. Aus dem systematischen Zusammenhang und der Entstehungsgeschichte der genannten Regelungen lässt sich eine solche Einschränkung ebenfalls nicht herleiten. Dem dargelegten Sinn und Zweck der beiden Vorschriften widerspräche ein solches Verständnis, da andernfalls die Möglichkeit einer "Wiederauflösung der Steuerfestsetzungen von Vorjahren" zumindest hypothetisch geprüft werden müsste. Dies liefe dem angestrebten Vereinfachungszweck zuwider.

- 37** Wegen des Einwands der Kläger, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sei nicht anwendbar, da dies eine rückwirkende Änderung von "uralten" bestandskräftigen Bescheiden zur Folge hätte, weist der erkennende Senat --nur ergänzend-- darauf hin, dass die Erstattung von Sonderausgaben in einem späteren Veranlagungszeitraum der Rechtsprechung zufolge ein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt (s. oben, unter II.1.a bb (2)) und dass gemäß § 175 Abs. 1 Satz 2 AO in einem solchen Fall die vierjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO erst mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem das rückwirkende Ereignis --also die Erstattung-- eingetreten ist. Doch kommt es hierauf (wie soeben dargelegt) nicht an.
- 38** c) § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG sind auch verfassungsgemäß.
- 39** aa) Die genannten Regelungen verstoßen nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot oder den Grundsatz des Vertrauensschutzes.
- 40** Da § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG am 01.01.2012 in Kraft getreten sind (s. oben, unter II.1.a bb (1)), gelten sie für alle Erstattungen, die dem Steuerpflichtigen nach dem 31.12.2011 gemäß § 11 EStG zugeflossen sind bzw. zufließen (vgl. Senatsurteil in BFHE 277, 354, Rz 16; BFH-Urteil in BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658, Rz 14). Erstattungen werden demnach auch dann im Rahmen der Verrechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und/oder der Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG erfasst, wenn sie auf Aufwendungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG (im Fall des § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG) bzw. auf Aufwendungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG (im Fall des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG) beruhen, die der Steuerpflichtige vor diesem Zeitpunkt in einem früheren Veranlagungszeitraum getätigt hat.
- 41** Soweit sich daraus eine unechte Rückwirkung ergeben sollte, wäre diese jedenfalls zulässig. Sie wäre mit den grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes vereinbar, weil sie zur Förderung des bereits dargelegten Gesetzeszwecks der vereinfachten Rückabwicklung des Sonderausgabenabzugs geeignet und erforderlich ist und weil bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (zu diesen Voraussetzungen s. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, DStR 2023, 683, Rz 100 ff., m.w.N.). Das FG hat insoweit zutreffend (auf S. 14 f. der Vorentscheidung) darauf verwiesen, dass der Steuerpflichtige auch nach der bis zum 31.12.2011 geltenden Rechtslage nicht darauf vertrauen durfte, dass eine Erstattung von Beitragsleistungen einkommensteuerlich unberücksichtigt bleiben würde. Die mit § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG geschaffenen Regelungen haben somit nur die Art und Weise der steuerlichen Berücksichtigung geändert, nicht aber die Voraussetzungen für eine steuerliche Berücksichtigung überhaupt erst geschaffen. Auf die Ausführungen des FG wird insoweit Bezug genommen.
- 42** bb) Entgegen der Auffassung der Kläger verstoßen § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.
- 43** Der IX. Senat des BFH hat mit seinem Urteil in BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658 (unter Rz 17) bereits entschieden, dass die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG eine zulässige Typisierung darstellt und es insoweit auch nicht darauf ankommt, ob sich die erstattete Zahlung im Zahlungsjahr steuermindernd ausgewirkt hat. Zur Begründung hat der IX. Senat auf die frühere Rechtslage und die dazu einschlägige Rechtsprechung des erkennenden Senats verwiesen, der zufolge die Verrechnungsmethode unter systematischen Gesichtspunkten belastungsneutral sei; diese Erwägungen seien auf die neue Rechtslage übertragbar (BFH-Urteil in BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658, Rz 18). Der erkennende Senat hat sich dem angeschlossen (Senatsurteil in BFHE 277, 354, Rz 31).
- 44** Zutreffend hat das FG an diese Rechtsprechung angeknüpft und zudem darauf verwiesen, dass sich im vorliegenden Streitfall die Sonderausgaben dem eigenen Vortrag der Kläger zufolge in den Vorjahren tatsächlich auch steuermindernd ausgewirkt haben (s. S. 12 f. der Vorentscheidung). Auf die weiteren Ausführungen des FG wird auch insoweit Bezug genommen.
- 45** 2. Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen waren die der Klägerin erstatteten Aufwendungen zunächst gemäß § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG mit den Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu verrechnen. Der danach verbleibende Erstattungsüberhang war gemäß § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen.
- 46** Soweit die Kläger mit ihrer Revisionsbegründung vortragen, der Erstattungsbetrag setze sich nicht nur aus erstatteten Beiträgen zur Basisversorgung zusammen, können sie mit diesem Vorbringen im Revisionsverfahren

nicht mehr gehört werden; denn den tatsächlichen Feststellungen des FG zufolge hat es sich bei den erstatteten Beiträgen um "Beiträge für Basisleistungen" gehandelt (s. S. 2 der Vorentscheidung). Diese Feststellung ist von den Klägern nicht mit Verfahrensrügen angegriffen worden und bindet daher den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO.

- 47** Nur ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die Feststellung des FG im Übrigen auch dem in der Einkommensteuerakte enthaltenen Bestätigungsschreiben der Krankenkasse vom 02.11.2018 entspricht (s. Bl. 84 der Einkommensteuerakte, unter Bezugnahme auf das Schreiben der Krankenkasse vom 27.01.2018, Bl. 78 f. der Einkommensteuerakte), das der damalige Bevollmächtigte der Kläger dem FA mit Schreiben vom 02.11.2018 übersandt hat.
- 48** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de