

# Beschluss vom 05. März 2013, X B 179/11

**Erstattungsüberhang bei der Kirchensteuer - Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten - Richterliche Hinweispflicht - Anforderungen an die Darlegung von Revisionszulassungsgründen bei kumulativer Begründung der FG-Entscheidung - keine Heilung von Begründungsmängeln nach Ablauf der Begründungsfrist**

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 4, EStG § 10 Abs 4b S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 2, EStG VZ 2005

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 20. Oktober 2011, Az: 2 K 2043/10

## Leitsätze

1. NV: Bei einem Überhang an erstatteter Kirchensteuer ist der Sonderausgabenabzug des Jahres zu korrigieren, in dem die gezahlte aber später erstattete Kirchensteuer die Einkommensteuerschuld gemindert hat. Es kommt nicht darauf an, wann die Kirchensteuerzahlung für dieses Jahr erfolgt ist .
2. NV: Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 wird gemäß § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG ein verbleibender Erstattungsüberhang bei der Kirchensteuer nicht mehr mit der Kirchensteuer des Zahlungsjahres verrechnet, sondern dem Gesamtbetrag der Einkünfte des Erstattungsjahres hinzugerechnet. Damit bedarf es im Regelfall keiner revisionsrechtlichen Entscheidung mehr, in welcher zeitlichen Reihenfolge ein Erstattungsüberhang zu verrechnen wäre .

## Tatbestand

- 1 I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob im Jahr 2007 Kirchensteuer erstattet wurde und --falls dies zu bejahen wäre-- in welchen Jahren der Kirchensteuerüberhang zu berücksichtigen gewesen wäre.
- 2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) änderte im Jahr 2007 die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2005 der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger); dies führte zu einer Kirchensteuererstattung in Höhe von insgesamt 194.860,18 € für 2002 sowie 215.618,12 € für 2005. Aufgrund dieser Erstattungen kürzte das FA zunächst den Sonderausgabenabzug für die anderweitig im Jahr 2007 gezahlte Kirchensteuer (22.391 €) auf 0 €. Den verbleibenden Überhang verrechnete es dann in Höhe von 193.227 € mit der im Jahr 2005 gezahlten Kirchensteuer und erließ am 5. August 2009 einen entsprechenden Änderungsbescheid. Der verbleibende Betrag in Höhe von 194.860 € wurde in dem ebenfalls am 5. August 2009 erlassenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2002 mit der im Jahr 2002 gezahlten Kirchensteuer verrechnet.
- 3 Die Kläger waren der Auffassung, ihnen sei im Jahr 2007 keine Kirchensteuer, sondern vielmehr Einkommensteuer erstattet worden, die die Finanzkasse zuvor auf das Konto der Kirchensteuer umgebucht habe. Zudem seien die angefochtenen Bescheide mangels ordnungsgemäßer Buchungen der Finanzkasse nicht haltbar. Auch könnten Kirchensteuererstattungen im Jahr 2007 nicht die Einkommensteuer der Jahre 2002 und 2005 beeinflussen.
- 4 Ihre gegen die Änderungsbescheide vom 5. August 2009 gerichtete Klage wurde vom Finanzgericht (FG) als unbegründet abgewiesen. Die Nichtzulassungsbeschwerde begründen die Kläger u.a. mit einer unzureichenden Sachaufklärung des FG und fehlender Berücksichtigung des gesamten Inhalts der Akten. Die Revision sei auch zur Fortbildung des Rechts zuzulassen.

## Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Beschwerde der Kläger ist unbegründet. Die Revision ist --teils auch wegen nicht ausreichender Darlegung der Zulassungsgründe-- weder wegen eines Verfahrensmangels gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 der

Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen noch erfordert die Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO).

- 6 1. Ein Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO ist nicht gegeben bzw. nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt worden.
- 7 a) Das FG hat nicht gegen seine Pflicht verstoßen, den Sachverhalt ordnungsgemäß aufzuklären. Wird ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) mit der Begründung gerügt, das FG hätte auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufklären müssen, so sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH Ausführungen dazu erforderlich, welche Beweise das FG von Amts wegen hätte erheben bzw. welche Tatsachen es hätte aufklären müssen, aus welchen Gründen sich ihm die Notwendigkeit einer Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern die Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 19. Oktober 2005 X B 86/05, BFH/NV 2006, 118, unter 2.a, und vom 22. August 2012 X B 155/11, BFH/NV 2012, 2015).
- 8 aa) Zunächst rügen die Kläger, das FG habe nicht aufgeklärt, dass im Jahr 2007 überhaupt Kirchensteuer 2002 und 2005 erstattet worden sei. Auch habe es zu einer Erstattung der Kirchensteuer 2002 und 2005 nicht kommen können, da auf die Kirchensteuer 2002 im Jahr 2002 keine Zahlungen geleistet worden seien, ebenso wenig wie im Jahr 2005 auf die Kirchensteuer 2005 Zahlungen erfolgt seien.
- 9 Für das FG ergab sich jedoch vor dem Hintergrund der von ihm vertretenen Rechtsauffassung, die auf der ständigen BFH-Rechtsprechung beruht, nicht die Notwendigkeit einer weiteren Sachverhaltsaufklärung.
- 10 (1) Ist im Jahr der Erstattung einer Kirchensteuer keine Kirchensteuer angefallen oder übersteigt die erstattete die gezahlte Kirchensteuer (sog. Erstattungsüberhang), fehlt es insoweit an einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des Steuerpflichtigen mit der zuvor von ihm gezahlten Kirchensteuer (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Senatsurteil vom 2. September 2008 X R 46/07, BFHE 222, 215, BStBl II 2009, 229). Der Sonderausgabenabzug ist dann im Zahlungsjahr über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung zu korrigieren (BFH-Urteile vom 7. Juli 2004 XI R 10/04, BFHE 207, 28, BStBl II 2004, 1058; vom 8. September 2004 XI R 28/04, BFH/NV 2005, 321, und XI R 52/03, nicht veröffentlicht --n.v.--; vom 23. Februar 2005 XI R 68/03, BFH/NV 2005, 1304).
- 11 Das bedeutet im Streitfall, dass der Sonderausgabenabzug der Jahre 2002 und 2005 in Bezug auf die *in diesen beiden Jahren* gezahlte Kirchensteuer zu reduzieren ist, da nur diese Kirchensteuerzahlungen als Sonderausgaben die Einkommensteuerschuld der betreffenden Jahre gemindert haben. Im Gegensatz zur Auffassung der Kläger ist es demgegenüber unerheblich, wann Zahlungen *für diese Jahre* erfolgt sind.
- 12 (2) Das FG konnte für das Streitjahr 2002 dem Einkommensteuerbescheid vom 28. Oktober 2004 die im Jahr 2002 gezahlte Kirchensteuer in Höhe von 562.794 € entnehmen. Aus dem Änderungsbescheid vom 18. Mai 2007 ergab sich ein zu erstattendes Kirchensteuerguthaben für den Kläger und die Klägerin von jeweils 97.430,09 €.
- 13 Für das Streitjahr 2005 ergab sich aufgrund des Einkommensteuerbescheides vom 28. Februar 2007 ein Kirchensteuerguthaben von jeweils 107.809,06 €.
- 14 Die entsprechenden Zahlungen am 26. Februar 2007 in Höhe der zu erstattenden Kirchensteuer 2005 sowie am 21. Juni 2007 in Höhe der zu erstattenden Kirchensteuer 2002 konnten den von den Klägern selbst vorgelegten Kontoauszügen entnommen werden. Dass die Kläger diese Kirchensteuererstattungen (194.860 € für 2002 und 215.618 € für 2005) auch tatsächlich erhalten haben, wird zudem durch ihr Schreiben an das FA vom 8. August 2009 bestätigt.
- 15 Dem Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 24. Juli 2009 konnte das FG außerdem entnehmen, dass im Jahr 2007 Kirchensteuern in Höhe von 22.391 € gezahlt und in Höhe von 410.518 € erstattet worden waren. Der letztere Betrag setzte sich nach den Erläuterungen des FA in der Klageerwiderung vom 12. November 2010 aus der Kirchensteuererstattung der Streitjahre 2002 und 2005 sowie einer Kirchensteuererstattung des Jahres 2001 in Höhe von 39,86 € zusammen.
- 16 Damit waren für das FG sowohl Höhe und Zeitpunkt der Zahlung der Kirchensteuern in 2002 und 2005 als auch Höhe und Zeitpunkt der Kirchensteuererstattungen (im Februar und Juli 2007) sowie die Auswirkungen der im Jahr

2009 erfolgten Verrechnung mit der Kirchensteuerzahlung des Erstattungsjahres 2007 ausreichend nachgewiesen; die Notwendigkeit einer zusätzlichen Sachverhaltsaufklärung war damit nicht gegeben.

- 17** bb) Die Kläger rügen zudem, es seien nicht Kirchensteuern der Jahre 2002 und 2005 erstattet worden, sondern tatsächlich Einkommensteuer, die vom FA vorher auf das Konto Kirchensteuer umgebucht worden sei.
- 18** Das FG hat diesen Aspekt zwar gesehen, jedoch darauf hingewiesen, dass die kassentechnischen Fragen nicht den Bereich der im Streitfall relevanten Steuerfestsetzung betreffen, sondern vielmehr die davon zu trennende Steuererhebung. Für weitere Aufklärungsmaßnahmen bestand daher seitens des FG auf Grundlage seiner Rechtsauffassung, die insoweit maßgeblich ist (vgl. dazu statt vieler Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 79, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung), kein Anlass.
- 19** b) Eine weitere Verfahrensrüge der Kläger bezieht sich auf die ihrer Meinung nach undurchsichtige und nicht nachvollziehbare Kontoführung des FA. Der von ihnen gestellte Beweisantrag, insoweit ein Sachverständigengutachten einzuholen, habe dazu dienen sollen, eine Kontenklärung zu erreichen. Das FG habe den Beweis jedoch nicht erhoben.
- 20** Das Übergehen eines Beweisantrags kann zwar den Anspruch der Beteiligten auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes) und die Pflicht des FG zur Sachaufklärung gemäß § 76 Abs. 1 FGO verletzen. Die schlüssige Rüge eines solchen Verfahrensmangels erfordert jedoch u.a. den --im Streitfall fehlenden-- Vortrag, dass das Übergehen des Beweisantrags in der mündlichen Verhandlung von dem sachkundigen Vertreter der Klägerin gerügt worden ist bzw. die Darlegung, weshalb eine solche Rüge nicht möglich war. Dies folgt daraus, dass die Regelungen über den Untersuchungsgrundsatz und insbesondere über die grundsätzlich gegebene Pflicht des FG, schlüssigen und rechtserheblichen Beweisanträgen nachzugehen, nach der ständigen Rechtsprechung des BFH zu den Verfahrensvorschriften gehören, auf die ein Beteiligter gemäß § 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung verzichten kann. Hierbei geht das Rügerecht nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung gegenüber dem FG verloren. Auch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge hat den endgültigen Rügeverlust zur Folge, ein Verzichtswille ist hierfür nicht erforderlich (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 24. November 2003 IV B 124/01, BFH/NV 2004, 519, und vom 12. März 2004 XI B 114/02, n.v., juris, m.w.N.).
- 21** Unabhängig von der nicht ausreichenden Darlegung dieses Verfahrensmangels kann diese Rüge keinen Erfolg haben, da das FG die Kontenführung der Finanzkasse als Teil des im Streitfall nicht relevanten Erhebungsverfahrens angesehen hat. Damit konnte dem Beweisantrag basierend auf dieser Rechtsauffassung keine Entscheidungserheblichkeit zukommen.
- 22** c) Mit dem Vorbringen, das FG habe nicht berücksichtigt, dass die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2005 mehrfach geändert worden seien (der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 18. Mai 2007 am 20. August 2008, am 21. November 2008 und am 5. August 2009; der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 28. Februar 2007 auch am 11. September 2008), machen die Kläger einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO geltend.
- 23** Dieser Verfahrensfehler ist gegeben, wenn das Gericht eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat (vgl. z.B. die Nachweise aus der Rechtsprechung des BFH bei Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 80). Es ist jedoch nicht erkennbar, dass das FG im Streitfall gegen seine Verpflichtung zur Berücksichtigung des vollständigen Akteninhalts verstoßen hat.
- 24** Zunächst ist zu beachten, dass § 96 FGO nicht gebietet, alle im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil zu erörtern. Es ist vielmehr im Allgemeinen davon auszugehen, dass ein Gericht auch den Akteninhalt in Erwägung gezogen hat, mit dem es sich in den schriftlichen Entscheidungsgründen nicht ausdrücklich auseinandergesetzt hat (BFH-Beschluss vom 27. September 1999 I B 83/98, BFH/NV 2000, 673). Vor allem aber erschließt sich dem angerufenen Senat nicht, welche Relevanz der Tatsache, dass weitere Änderungsbescheide vorliegen, zukommen soll, vor allem da in den angegriffenen Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2005 jeweils vom 5. August 2009 eindeutig darauf hingewiesen wurde, dass durch sie die Steuerbescheide in der jeweils aktuellen Fassung (Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21. November 2008 bzw. Einkommensteuerbescheid 2005 vom 11. September 2008) geändert wurden.
- 25** d) Sofern die Kläger vortragen, das FG habe auf die seiner Meinung nach bestehende Widersprüchlichkeit ihres Vortrags hinweisen müssen, rügen sie die Verletzung der richterlichen Hinweispflicht (§ 76 Abs. 2 FGO). Auch mit

diesem Vorbringen können sie die Zulassung der Revision nicht erreichen.

- 26** Ein FG ist nach ständiger Rechtsprechung nicht verpflichtet, die Beteiligten vorab auf seine Einschätzung der Sach- und Rechtslage hinzuweisen (BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2006 V B 46/06, BFH/NV 2007, 930); eine solche Hinweispflicht besteht nur dann, wenn das FG auf einen Gesichtspunkt abstellen will, mit dessen Berücksichtigung ein Beteiligter schlechterdings nicht rechnen konnte (BFH-Beschluss vom 14. Dezember 2006 VIII B 108/05, BFH/NV 2007, 741). Letzteres ist deshalb im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde darzulegen.
- 27** Ob die Kläger im Streitfall diese Anforderungen erfüllt haben, kann dahingestellt bleiben, da die --vermeintliche-- Widersprüchlichkeit des klägerischen Vorbringens lediglich eine Hilfsbegründung des FG darstellt. Dies lässt sich eindeutig der Formulierung im Urteil "In diesem Zusammenhang besteht im übrigen Anlass zu dem Hinweis..." entnehmen. Hat das FG sein Urteil kumulativ auf mehrere Begründungen gestützt, von denen jede für sich das Entscheidungsergebnis trägt, ist die Revision nur zuzulassen, wenn mit der Nichtzulassungsbeschwerde für jede dieser Begründungen ein Zulassungsgrund i.S. des § 115 Abs. 2 FGO schlüssig dargelegt wird und vorliegt (BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2010 V B 104/09, BFH/NV 2011, 609, m.w.N.). Da hinsichtlich der Hauptbegründung des angefochtenen Urteils --wie vorstehend ausgeführt-- kein Zulassungsgrund gegeben ist, kann die Beschwerde schon aus diesem Grund mit Einwendungen gegen die Hilfsbegründung keinen Erfolg haben (siehe auch Senatsbeschluss vom 29. August 2012 X B 69/12, BFH/NV 2013, 185, m.w.N.).
- 28** e) Die Verletzung des rechtlichen Gehörs gemäß § 96 Abs. 2 FGO haben die Kläger erstmals im Schriftsatz ihrer neuen Prozessbevollmächtigten vom 11. Mai 2012 erhoben. Sie ist daher nicht innerhalb der --bis zum 3. Februar 2012 verlängerten-- Begründungsfrist eingegangen und damit verspätet. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Zulässigkeit der Nichtzulassungsbeschwerde insbesondere hinsichtlich der Anforderungen an ihre Begründung grundsätzlich nur nach den innerhalb der Begründungsfrist vorgebrachten Ausführungen zu beurteilen; spätere Darlegungen sind --abgesehen von bloßen Erläuterungen und Ergänzungen-- nicht zu berücksichtigen (Senatsbeschlüsse vom 29. September 2000 X B 23/00, BFH/NV 2001, 437, und vom 30. Juli 2003 X B 152/02, BFH/NV 2003, 1603; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 22). Da nicht erkennbar ist, dass dieser neue Gesichtspunkt bereits --auch nur ansatzweise-- in den fristgerecht vorgebrachten Argumenten enthalten war, muss das verspätete Vorbringen unbeachtet bleiben.
- 29** 2. Es bedarf keiner Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO).
- 30** a) Die Kläger meinen, es bedürfe einer Entscheidung des BFH, um die zeitliche Reihenfolge der Verrechnung eines Erstattungsüberhangs bei Zahlung über mehrere Kalenderjahre zu klären. Nach ihrer Auffassung sei der Erstattungsüberhang zunächst mit der zeitlich am nächsten liegenden und erst dann mit der zeitlich fernerer Zahlung zu verrechnen. Das FG Münster habe in seinem Urteil vom 31. Juli 2008 4 K 610/07 E (Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1873) insoweit zutreffend zur Kaskadenänderung entschieden. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hätte eine Verrechnung mit ihren Kirchensteuerzahlungen in 2006 erfolgen müssen.
- 31** Die Kläger übersehen, dass sich diese Rechtsfrage seit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. November 2011 (BGBl I 2011, 2131) mit Wirkung ab dem 1. Januar 2012 nicht mehr stellt. Nach § 10 Abs. 4b Satz 3 des Einkommensteuergesetzes ist ein verbleibender Erstattungsüberhang bei der Kirchensteuer nicht mehr mit der Kirchensteuer des Zahlungsjahres zu verrechnen, sondern dem Gesamtbetrag der Einkünfte des Erstattungsjahres hinzuzurechnen.
- 32** Eine Entscheidung des BFH zur Rechtsfortbildung ist nur in den Fällen erforderlich, in denen über bisher ungeklärte Rechtsfragen zu entscheiden ist, so beispielsweise, wenn der Einzelfall Veranlassung gibt, Grundsätze für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen. Insoweit gelten die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung höchstrichterlich entwickelten Anforderungen fort (BFH-Beschluss vom 6. August 2012 IX B 51/12, BFH/NV 2012, 1823, m.w.N.). Nach ständiger BFH-Rechtsprechung kommt damit Rechtsfragen, die ausgelaufenes oder auslaufendes Recht betreffen, regelmäßig keine grundsätzliche Bedeutung mehr zu (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30. Januar 1989 V B 123/86, BFH/NV 1989, 706, und vom 24. März 1998 I B 105/97, BFH/NV 1998, 1255; vgl. auch Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 35, m.w.N.). Maßgeblich ist dabei die Rechtslage in dem Zeitpunkt, zu dem der BFH über die Nichtzulassungsbeschwerde entscheidet (vgl. BFH-Beschluss vom 18. April 2000 VII B 21/99, BFH/NV 2000, 1335; siehe auch Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 115 FGO Rz 98, m.w.N.).

- 33** In ihrer Beschwerde legen die Kläger keine Gründe dar, die ausnahmsweise ein Abweichen von dieser Regel rechtfertigen könnten. Dafür genügt nicht, dass möglicherweise noch Fälle abzuwickeln sind, in denen es nach altem Recht zu einem Kirchensteuerüberhang kommen könnte. Erforderlich wäre vielmehr, dass sich die als klärungsbedürftig aufgeworfene Frage noch für einen nicht überschaubaren Personenkreis in nicht absehbarer Zukunft weiterhin stellen kann, wie dies bei Fragen aus fortgeltendem Recht regelmäßig der Fall ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22. April 1999 V B 163/98, BFH/NV 1999, 1451, und vom 22. November 1999 III B 58/99, BFH/NV 2000, 748). Eine derartige Bedeutung für eine Vielzahl von Fällen ist weder in der Beschwerdebegründung dargelegt worden noch sonst erkennbar.
- 34** b) Aus dem selben Grund kann auch die Rechtsfrage, ob eine spätere Änderung der Kirchensteuer Auswirkungen auf den Erstattungsüberhang hat, wenn wegen der Änderung und der durchgeführten Erstattung eine Nachzahlung zu leisten sei, nicht zur Zulassung der Revision führen. Zudem ist für den angerufenen Senat nicht erkennbar, dass sich das Problem im vorliegenden Rechtsstreit überhaupt stellt. Die Kläger haben nicht dargelegt, ob überhaupt und wann eine entsprechende Nachzahlung von ihnen geleistet worden sein soll.

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