

## Beschluss vom 24. März 2015, X B 4/15

### Keine sachliche Unbilligkeit bei fehlender einkommensteuerlicher Auswirkung von Sonderausgaben; Anforderungen an die Rüge der Voreingenommenheit eines Richters

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 4, EStG § 32d Abs 1, EStG § 32d Abs 6, AO § 163, FGO § 96 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 17. November 2014, Az: 9 K 9237/13

### Leitsätze

1. NV: Es ist weder verfassungswidrig noch sachlich unbillig, wenn sich bei einem Steuerpflichtigen, der ganz überwiegend Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht, die für das letzte Jahr vor Einführung der Abgeltungsteuer (2008) festgesetzte, aber erst im Jahr 2009 gezahlte Kirchensteuer bei der Einkommensteuerveranlagung für 2009 deshalb nicht als Sonderausgabe auswirkt, weil die Einkommensteuer auf diejenigen Einkünfte, die nicht solche aus Kapitalvermögen sind, 0 € beträgt.
2. NV: Auch wenn ein Rechtsmittelführer Anhaltspunkte dafür vorbringt, dass das FG sich schon in bzw. vor der mündlichen Verhandlung abschließend auf eine Entscheidung festgelegt hatte, kommt die Aufhebung des angefochtenen Urteils wegen eines Verfahrensmangels nicht in Betracht, wenn der Rechtsmittelführer nicht vorträgt, welche Teile seines Vorbringens das FG nicht berücksichtigt habe oder an welchem konkreten Sachvortrag er sich durch die mögliche Voreingenommenheit des FG als gehindert angesehen habe, und wenn die Entscheidung des FG in der Sache zutreffend ist.

### Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18. November 2014 9 K 9237/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

### Tatbestand

- 1 I. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) setzte gegen den Kläger und Beschwerdeführer (Kläger), einen im Ruhestand befindlichen Steuerberater, mit Bescheid vom 30. April 2009 Einkommensteuer 2008 in Höhe von 14.410 €, evangelische Kirchensteuer 2008 in Höhe von 1.342,62 € sowie Solidaritätszuschlag fest. Den Festsetzungen lagen Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 54.968 € zugrunde. Der Saldo aller übrigen Einkünfte betrug 7.002 €.
- 2 Aufgrund der einbehaltenen Kapitalertragsteuer ergab sich ein Einkommensteuer-Erstattungsanspruch. Aus diesem tilgte das FA zunächst die festgesetzte Kirchensteuer im Wege der Umbuchung. Den übersteigenden Betrag kehrte es an den Kläger aus.
- 3 Im anschließenden Einspruchs- und Klageverfahren beehrte der Kläger, die im Jahr 2009 durch Umbuchung gezahlte Kirchensteuer für 2008 bereits im Einkommensteuerbescheid 2008 als Sonderausgabe abzuziehen. Hierzu behauptete er, dass sich diese Zahlung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2009 nicht steuermindernd auswirken werde, da die Einkünfte aus Kapitalvermögen der Abgeltungsteuer unterlägen und die übrigen Einkünfte nicht zur Festsetzung von Einkommensteuer führen würden.
- 4 Einspruch und Klage gegen die Steuerfestsetzung blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1028 veröffentlichten Urteil aus, das Grundgesetz verlange nicht, dass alle im Einkommensteuergesetz (EStG) genannten Steuerermäßigungsmöglichkeiten bei jedem Steuerpflichtigen in

der für ihn günstigsten Weise zur Anwendung kommen müssten. Vergleichbare Folgen wie im Streitfall könnten sich auch bei Anwendung des § 10d EStG ergeben (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. April 2010 IX B 191/09, BFH/NV 2010, 1270). Der Kläger könne für 2009 gemäß § 32d Abs. 6 EStG die Einbeziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Regelveranlagung wählen. Ob ein --im Klageverfahren gegen die Steuerfestsetzung nicht zu bescheidender-- Antrag auf Erlass der Einkommensteuer aus Billigkeitsgründen erfolgversprechend wäre, sei "nach den obigen Ausführungen nicht naheliegend". Diese Entscheidung wurde rechtskräftig.

- 5 Bereits vor Ergehen des finanzgerichtlichen Urteils im Steuerfestsetzungsverfahren hatte der Kläger den vorliegend streitgegenständlichen Antrag auf teilweisen Erlass der Einkommensteuer 2008 aus sachlichen Billigkeitsgründen gestellt. Nach Ablehnung dieses Antrags führte das FA in seiner Einspruchsentscheidung aus, nach dem für Sonderausgaben geltenden Abflussprinzip komme es nicht in Betracht, die erst im Jahr 2009 geleistete Kirchensteuerzahlung bereits im Jahr 2008 zu berücksichtigen. Hierin liege keine Unbilligkeit. Auch vor Einführung der Abgeltungsteuer sei es vorgekommen, dass Sonderausgaben sich einkommensteuerlich nicht ausgewirkt hätten, weil beispielsweise im jeweiligen Jahr keine positiven Einkünfte erzielt worden seien. Es habe dem Kläger freigestanden, noch im Jahr 2008 die Festsetzung von Kirchensteuer-Vorauszahlungen zu beantragen.
- 6 Im Klageverfahren brachte der Kläger vor, es sei unbillig, dass er die Kirchensteuer 2008 letztlich aus versteuertem Einkommen habe leisten müssen. Es handele sich um eine planwidrige Gesetzeslücke, weil nicht erkennbar sei, dass der Gesetzgeber die Kirchensteuer in derartigen Fällen vom Sonderausgabenabzug habe ausschließen wollen. Da er im Wesentlichen Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehe, habe das FA schon seit Jahren das sich aus überzahlter Kapitalertragsteuer ergebende Einkommensteuerguthaben zur Tilgung der festgesetzten Kirchensteuer verwendet. Er sei sich bewusst gewesen, dass auch für das Streitjahr 2008 eine entsprechende Verrechnung zu erwarten gewesen sei. Bei wirtschaftlicher Betrachtung sei die Kirchensteuer überdies bereits im Jahr 2008 entrichtet worden, nämlich in Form zu viel gezahlter Kapitalertragsteuer.
- 7 Das FG wies --nach Übertragung des Rechtsstreits auf den Einzelrichter-- die Klage ab. Zur Begründung nahm es sowohl auf das Urteil über die Steuerfestsetzung, in dem eine planwidrige Gesetzeslücke und die Verfassungswidrigkeit der Regelung bereits verneint worden sei, als auch auf die Einspruchsentscheidung Bezug.
- 8 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision.
- 9 Das FA hält die Beschwerde für unzulässig.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Beschwerde ist --bei erheblichen Zweifeln daran, ob die gesetzlichen Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) überhaupt erfüllt sind-- jedenfalls unbegründet.
- 11 1. In seiner Beschwerdebegründung benennt der Kläger keinen der in § 115 Abs. 2 FGO abschließend aufgeführten Revisionszulassungsgründe ausdrücklich. Zwar hat er in der Beschwerdeeinlegungsschrift erklärt, er habe angenommen, die Sache habe grundsätzliche Bedeutung. Es fehlt aber auch in diesem Schriftsatz an der Formulierung einer abstrakten, klärungsbedürftigen und klärungsfähigen Rechtsfrage.
- 12 2. Selbst wenn man aber zugunsten des Klägers unterstellen wollte, er habe mit seinen --im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde grundsätzlich unbeachtlichen-- Einwendungen gegen die Richtigkeit des finanzgerichtlichen Urteils zugleich sinngemäß auch die Rechtsfrage vorgebracht, ob es sachlich unbillig sei, wenn sich die für das letzte Jahr vor Einführung der Abgeltungsteuer festgesetzte Kirchensteuer im Rahmen des Sonderausgabenabzugs für das erste Jahr nach Einführung der Abgeltungsteuer nicht auswirke, weil diejenigen Einkünfte, die nicht solche aus Kapitalvermögen seien, wegen ihrer Geringfügigkeit nicht zu einer Steuerfestsetzung führten, könnte seine Beschwerde keinen Erfolg haben.
- 13 Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (Senatsbeschluss vom 19. Januar 2011 X B 43/10, BFH/NV 2011, 636, unter II.1.).
- 14 Daran fehlt es hier in mehrfacher Hinsicht.

- 15** a) Zum einen wäre die vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage in einem künftigen Revisionsverfahren im Streitfall schon nicht klärungsfähig. Er hat zu keinem Zeitpunkt substantiiert dargelegt, dass sich die Kirchensteuerzahlung des Jahres 2009 im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2009 weder bei Wahl der Regelbesteuerung noch bei Wahl einer Veranlagung nach § 32d Abs. 6 EStG steuermindernd auswirken würde. Er hat vielmehr lediglich unsubstantiiert behauptet, dass sich im Rahmen der Regelbesteuerung keine Einkommensteuerfestsetzung ergeben werde. Auf die Auswirkungen im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG ist er --trotz entsprechender Hinweise sowohl des FA als auch des FG-- zu keinem Zeitpunkt eingegangen. Entsprechend hat das FG schon in seiner --dem Billigkeitsverfahren vorangegangenen-- Entscheidung zur Einkommensteuerfestsetzung 2008 nicht feststellen können, dass die Kirchensteuerzahlung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2009 ohne Auswirkung bleiben werde. Angesichts des --dem Kläger anzulastenden-- Fehlens entsprechender Feststellungen wäre in einem künftigen Revisionsverfahren im Streitfall die Klärung der --vom Senat für den Kläger formulierten-- Rechtsfrage nicht möglich.
- 16** b) Zum anderen würde es auch an der Klärungsbedürftigkeit der formulierten Rechtsfrage fehlen, weil sie offensichtlich so zu beantworten ist, wie das FG es getan hat und sie daher keinen Anlass zu Zweifeln gibt, die erst ein Revisionsgericht klären müsste (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 14. April 2011 X B 104/10, BFH/NV 2011, 1343, unter b).
- 17** Selbst wenn man unterstellt, dass die im Jahr 2009 geleistete Kirchensteuerzahlung für 2008 mangels Festsetzung einer Einkommensteuer für 2009 nicht im Rahmen der Einkommensteuer-Regelveranlagung für 2009 abziehbar ist, wäre dies aus den vom FA und FG genannten Gründen nicht unbillig.
- 18** aa) Zum einen stünde dem Kläger das Verfahren nach § 32d Abs. 6 EStG zur Verfügung, das vom Gesetzgeber gerade für Fälle wie den vorliegenden geschaffen worden ist, wobei eine höhere Einkommensteuer einschließlich Zusatzsteuern schon aufgrund des Satzes 1 nicht möglich ist. Ein Antrag gilt dann nicht als gestellt (vgl. nur Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl., § 32d Rz 22). Somit wäre der Kläger durch die Einführung der Abgeltungsteuer von vornherein nicht benachteiligt worden und könnte schon deshalb keinen Billigkeitserlass begehren.
- 19** bb) Im Übrigen hat das FA zutreffend darauf hingewiesen, dass der Kläger noch im Jahr 2008 die Festsetzung von Kirchensteuer-Vorauszahlungen hätte beantragen können. Eine solche "Gestaltung" zur Erlangung eines im Folgejahr nicht mehr möglichen Sonderausgabenabzugs hat die Rechtsprechung grundsätzlich anerkannt; dies gilt insbesondere für die Vorauszahlung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen, und zwar selbst ohne das Vorliegen einer förmlichen Festsetzung (vgl. BFH-Urteile vom 7. November 2001 XI R 24/01, BFHE 197, 175, BStBl II 2002, 351, und vom 16. Oktober 2002 XI R 51/01, BFH/NV 2003, 597; ausführlich auch Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 41, m.w.N.).
- 20** cc) Schließlich trifft auch der vom FA in der Einspruchsentscheidung angeführte Gesichtspunkt zu, wonach es den Sonderausgaben wesensimmanent ist, dass sie beim Fehlen hinreichender positiver Einkünfte keine steuerliche Auswirkung haben.
- 21** 3. Der Kläger rügt ferner, der Einzelrichter habe mitgeteilt, der Senatsvorsitzende habe sich mit dem Fall gründlich befasst und keinen Anlass für eine Billigkeitsentscheidung gefunden. Dies zeige, dass das FG den Fall schon vor der mündlichen Verhandlung entschieden habe.
- 22** Der Senat wertet dieses Vorbringen zugunsten des Klägers --der nicht ausdrücklich angegeben hat, welche Verfahrensvorschrift er als verletzt ansieht-- als Rüge der Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör sowie der Pflicht des FG, seiner Entscheidung das Gesamtergebnis des Verfahrens (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) zugrunde zu legen. Auch eine solche Verfahrensrüge erweist sich jedoch im Ergebnis als unbegründet.
- 23** Allerdings ist dem Kläger zuzugeben, dass der Einzelrichter in seinem Urteil wörtlich formuliert hat, er habe dem Kläger "ausdrücklich gesagt, dass ... alle mit seiner Klage gegen die Einkommensteuerfestsetzung befassten Senatsmitglieder ... sich dahin gehend geäußert [hätten], dass sein ... Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO mangels Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit im Falle einer Klage beim FG keinen Erfolg haben werde". Diese im FG-Urteil enthaltene Aussage überrascht ein wenig, weil der FG-Senat in seiner Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung tatsächlich nur formuliert hatte, der Erfolg eines Billigkeitsantrags sei "nicht naheliegend", und auch aus dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vor dem Vollsenat nichts Abweichendes hervorgeht.

- 24** Auch wenn die --vom Einzelrichter in seinem Urteil selbst eingeräumte-- überaus klare Formulierung in der mündlichen Verhandlung darauf hindeuten mag, dass der Einzelrichter seine Entscheidung zu diesem Zeitpunkt bereits abschließend getroffen hatte --was nicht als prozessordnungsgemäß anzusehen wäre--, kommt im Streitfall eine Aufhebung des angefochtenen Urteils nicht in Betracht. Denn der Kläger hat weder vorgetragen, welche Teile seines Vorbringens in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht vom Einzelrichter nicht berücksichtigt worden sein sollen, noch hat er angegeben, an welchem konkreten Sachvortrag er sich durch die mögliche Voreingenommenheit des Einzelrichters als gehindert angesehen habe. Dies wäre für eine erfolgreiche Verfahrensrüge aber erforderlich gewesen. Der Kläger hat im Rechtsmittelverfahren umfangreiche materiell-rechtliche Einwendungen gegen die Richtigkeit des angefochtenen Urteils vorgebracht, die der Senat geprüft, aber aus den vorstehend unter 2.b dargelegten Gründen nicht für durchgreifend erachtet hat. Vor diesem Hintergrund ist ausgeschlossen, dass das finanzgerichtliche Urteil anders ausgefallen wäre, wenn der Einzelrichter sich nicht schon während der mündlichen Verhandlung auf das Ergebnis seiner Entscheidung festgelegt hätte.
- 25** 4. Die "Anregung" des Klägers, Streitfälle, bei denen es um die Beurteilung von Ermessensentscheidungen gehe, nicht auf den Einzelrichter zu übertragen, betrachtet der Senat entsprechend dem Wortlaut der Beschwerdebegründung nicht als Verfahrensrüge, sondern lediglich als Anregung an das FG.
- 26** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 27** 6. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

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