

Erstattung von Sonderausgaben

Dogmatische Erörterung
des Problems unter
besonderer Berücksichtigung
der sachlichen und
zeitlichen Struktur
des Steuergegenstandes



Vorwort

Diese Arbeit wurde im Sommersemester 2005 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Dissertation angenommen. Sie berücksichtigt Rechtsprechung und Literatur bis Mai 2005.

Bedanken möchte ich mich bei Herrn Prof. Dr. Söhn, der dieses Thema angeregt hat und viel Geduld bei der Erstellung der Arbeit bewies.

Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei Herrn Prof. Dr. Bethge für die zügige Zweitkorrektur. Bedanken möchte ich mich auch bei Frau Schrammel, Sekretärin am Lehrstuhl von Herrn Professor Dr. Söhn, die das Promotionsverfahren vor allem in der Schlussphase sehr unterstützte.

Den größten Dank aber schulde ich meiner Familie. Keine Doktorarbeit ist soviel wert wie die Liebe, Unterstützung und Zuneigung, die ich von meinen Eltern erfahren habe. Ihnen und meiner Familie im Übrigen ist diese Arbeit gewidmet.

Inhaltsverzeichnis

Einführung in das Thema	S. 11
I. Zum Zustand des geltenden Steuerrechts	S. 11
II. Beschreibung des Problems sowie Konkretisierung der im folgenden zu klärenden Fragen.....	S. 12
<u>1. Teil: Übersicht über die in Rechtsprechung und Literatur zur Erstattung von Sonderausgaben vertretenen Lösungsansätze</u>	S. 15
<u>A. Darstellung der Rechtsprechung</u>	S. 15
I. Urteile des sechsten Senats des BFH.....	S. 15
1. Urteile des BFH v. 27. 9. 1963, v. 20. 2. 1970 sowie v. 27. 2. 1970: Erstattungen innerhalb eines bestehenden Rechtsverhältnisses	S. 15
a) Grundsatzurteil des BFH v. 27. 9. 1963.....	S. 15
aa) Erstattung von Kirchensteuer	S. 15
bb) Beihilfe zu Versicherungsbeiträgen	S. 22
b) Urteile v. 20. 2. 1970 sowie v. 27. 2. 1970.....	S. 23
c) Die Figur der „negativen Konsumeinkünfte“ als ein mögliches Erklärungsmodell für die Rechtsprechung des sechsten Senats.....	S. 26
aa) § 12 EStG als Anknüpfungspunkt für negative Konsumeinkünfte.....	S. 28
bb) Exkurs: Verhältnis der Ausgabenarten zueinander	S. 30
cc) Weitere Anhaltspunkte in der Rechtsprechung des sechsten Senats... ..	S. 41
2. Urteile des BFH v. 22. 11. 1974 und 20. 2. 1976: Modifikation der bisherigen Verrechnung	S. 43
a) Urteil des BFH v. 22. 11. 1974.....	S. 43
b) Urteil des BFH v. 20. 2. 1976.....	S. 47
3. Gesamtwürdigung der Rechtsprechung des sechsten Senats.....	S. 51
II. Rechtsprechung des zehnten Senats.....	S. 53
1. Urteil des BFH v. 26. 6. 1996, BStBl. II 1996, 646	S. 53
a) Darstellung des der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalts.....	S. 53
b) Entscheidung des BFH.....	S. 55
c) Begründung des BFH	S. 56

aa) Maßgeblichkeit des Aufwendungsbegriffs	S. 56
bb) „Endgültigkeit“ der wirtschaftlichen Belastung und Verhältnis zu § 11 EStG	S. 56
cc) Inhalt und Reichweite des „Belastungsgedankens“	S. 58
dd) Zulässigkeit der Verrechnungspraxis.....	S. 63
d) Zusammenfassung der Vorgehensweise des zehnten Senats.....	S. 64
2. Fortführung durch das Urteil des BFH v. 28. 5. 1998	S. 67
a) Darstellung des Sachverhalts	S. 68
b) Begründung des BFH	S. 70
aa) Korrektur der Kürzung des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 EStG: Berücksichtigung der Erstattung der Arbeitgeberanteile.....	S. 70
bb) Korrektur des Sonderausgaben-Abzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 a EStG: Erstattung der Arbeitnehmeranteile	S. 74
c) Zur Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auf die dem Urteil zugrunde liegende Konstellation.....	S. 75
3. Offenbleibende Fragen.....	S. 81
a) Fragen hinsichtlich Rechtfertigung, Anwendungsbereich und Voraussetzungen der Verrechnung	S. 81
b) Fragen, die in Zusammenhang mit der Korrektur der Sonderausgaben im Zahlungsjahr auftreten.....	S. 87
4. Zusammenfassende Würdigung der Rechtsprechung des zehnten Senats	S. 92
<u>B. Darstellung der von den herkömmlichen Verrechnungsgrundsätzen abweichenden Ansichten in der Literatur</u>	S. 95
I. Die Position <i>Wülkenkempers</i>	S. 95
II. Irrelevanz der Erstattung von Sonderausgaben (sog. Bruttoprinzip)	S. 100
1. Die Ansicht von <i>Pelka</i>	S. 100
2. Die Auffassung von <i>Tipke</i>	S. 102
III. Die Ansicht von <i>Offerhaus</i> : Aufhebung des Aufwendungstatbestandes im Veranlagungszeitraum der Erstattung	S. 105
IV. Vertreter einer (ausschließlich) verfahrensrechtlichen Lösung	S. 106
1. Die Ansicht von <i>Söhn</i>	S. 106

2. Die Ansicht <i>Trzaskaliks</i>	S. 108
V. Kombiniertes Lösungsansatz von <i>Lang</i>	S. 112
<u>2. Teil: Allgemeine dogmatische und systematische Erörterung des Problems</u>	S. 118
<u>A. Einführung</u>	S. 118
I. Steuerrechtswissenschaft und Systemdenken als Grundlage der Problemlösung .	S. 118
II. Beschreibung der die dogmatische Erörterung bestimmenden Punkte.....	S. 118
<u>B. Allgemeine Ausführungen zum Verhältnis zwischen Wertzu- und Wertabgängen</u>	S. 121
I. Beschreibung des Verhältnisses im Rahmen der Erwerbssphäre.....	S. 121
II. Übertragbarkeit auf den Bereich der Sonderausgaben	S. 124
<u>C. Sachliche Struktur des Steuergegenstandes: Systematische Einordnung der Sonderausgaben</u>	S. 128
I. Allgemeine Ausführungen zum Begriff des Steuergegenstandes	S. 128
1. Notwendigkeit der Differenzierung zwischen Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage.....	S. 128
2. Inhaltliche Bestimmung des Steuergegenstandes, unter besonderer Berücksichtigung des subjektiven Nettoprinzips.....	S. 130
a) Verschiedene Formen der Berücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit.....	S. 132
aa) Indisponible Aufwendungen als quantitativer Faktor.....	S. 134
bb) Indisponible Aufwendungen als qualitative Vorgabe.....	S. 135
b) Weitere Auswirkungen der unterschiedlichen Ansätze	S. 138
c) Ergebnis: Erste Stufe der Konkretisierung des Steuergegenstandes...	S. 143
aa) Indisponible Privatausgaben als Teil des Steuergegenstandes.....	S. 143
bb) Kriterium der „Indisponibilität“	S. 145
d) Zweite Stufe der Konkretisierung des Steuergegenstandes	S. 148
II. Konsumorientierte, am Markteinkommen ausgerichtete oder auf die Reinver- mögenszugangstheorie abstellende Konkretisierung des Steuergegenstandes	S. 149

1. Vorüberlegung: Könnten Erstattungen überhaupt praktikabel als Einnahmen erfasst werden?.....	S. 149
a) Grundsatz des besonderen Schutzes der Privatsphäre.....	S. 150
b) Möglichkeiten des Vollzugs eines (auch) Erstattungen von Privataufwendungen erfassenden Einnahmetatbestandes.....	S. 152
aa) Quellenbesteuerung.....	S. 155
bb) § 160 AO.....	S. 159
cc) Normierung von Mitteilungspflichten.....	S. 162
c) Zusammenfassende Beurteilung.....	S. 164
2. Die Markteinkommenstheorie als Form der Bestimmung des Steuergegenstandes.....	S. 166
a) Grundsätze der Markteinkommenstheorie.....	S. 166
b) Fehlender Erwerbseinnahmencharakter der Erstattungen von Ausgaben.....	S. 169
c) Exkurs: Erstattung von Sonderausgaben als Grundlage für die „Nachversteuerung“ von Markteinkommen?.....	S. 172
3. Das Modell des Rechtsinstituts der persönlichen Einnahmen - Konsumorientierte Bestimmung des Steuergegenstandes.....	S. 180
a) Beschreibung des dogmatischen Verständnisses <i>Langs</i>	S. 180
b) Die Vorschläge zur Ausgestaltung des Rechtsinstituts der persönlichen Einnahme.....	S. 183
c) Bewertung der Reformvorschläge in dogmatischer Hinsicht.....	S. 184
aa) Problem der „Abhängigkeit“ der Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit von der objektiven Leistungsfähigkeit.....	S. 184
bb) Problem der „Abhängigkeit“ des Ansatzes der Erstattung als persönlicher Einnahme von der Abzugsfähigkeit der persönlichen Ausgaben.....	S. 188
4. Methodische Beurteilung auf der Grundlage des Reinvermögenszugangskonzepts (nach <i>Schanz</i>).....	S. 195
a) Darstellung des Reinvermögenszugangskonzepts.....	S. 196
b) Folgerungen für die Einordnung der Erstattung von Sonderausgaben....	S. 200
<u>D. Zeitliche Struktur des Steuergegenstandes und daraus abzuleitende Vorgaben für die Behandlung des Problems der Erstattung von Sonderausgaben.....</u>	<u>S. 208</u>

I. Präzisierung des Gegenstandes der Erörterung	S. 208
II. Unterschiedliches Verständnis der Periodizität: materiell-rechtliche oder technische Bedeutung?.....	S. 210
1. Die Ausgestaltung der Periodizität im geltenden EStG	S. 210
2. Die Position <i>Kirchhofs</i> : Freiheitsrechtlich begründete materielle Periodizität	S. 214
a) Das Postulat der Gegenwärtigkeit der Besteuerung	S. 214
b) Anwendungsbereich des Gegenwärtigkeitspostulats	S. 220
c) Folgerungen für die Erstattung von Sonderausgaben	S. 225
3. Gleichheitsrechtlich begründete materielle Periodizität	S. 227
4. Technisches Periodizitätsverständnis: Maßgeblichkeit des Lebenseinkommens	S. 231
5. Abwägung der verschiedenen Positionen.....	S. 238
III. Beantwortung der aufgeworfenen Frage: Führt die spätere Erstattung nachträglich zu einer veränderten Beurteilung der Sonderausgabe?.....	S. 246
<u>E. Zusammenfassung der Ergebnisse der systematischen Erörterung.....</u>	S. 249
<u>3. Teil: Überprüfung des Lösungskonzepts an ausgewählten Beispielen</u>	S. 256
A. Vorauszahlung von Sonderausgaben	S. 256
B. Erstattung von Sonderausgaben an den Gesamtrechtsnachfolger	S. 261
C. Erstattung von Sonderausgaben und Lohnsteuerabzug.....	S. 265
<u>4. Teil: Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse.....</u>	S. 266
Literaturverzeichnis	S. 271
Rechtsprechungsübersicht.....	S. 300

Einführung in das Thema

I. Zum Zustand des geltenden Steuerrechts

1. Die „Klagen“ über fehlende Systemhaftigkeit und fehlende Transparenz des Steuersystems sind zahlreich, und gerade in der letzten Zeit durch verschiedene Reformvorschläge verstärkt in den Vordergrund gerückt¹.

In ganz besonderem Maße beziehen sich diese Klagen auf den Bereich der sogenannten privaten Aufwendungen. Die Herausgeber des Kölner Entwurfs etwa stellen, sehr plakativ, fest, dass das „bestehende Konglomerat der privaten Abzüge“ geradezu nach einer „Fundamental-Reform, die das Recht ordnet und zugleich vereinfacht“, „schreie“.

Teil dieses so bezeichneten „Konglomerats der privaten Abzüge“ ist die Vorschrift des § 10 EStG, die den Abzug der Sonderausgaben regelt, und deren Systemhaftigkeit und Transparenz wiederholt in Frage gestellt wurde.

So hält z.B. *Fischer*, der Vorsitzende des zehnten Senats des BFH, § 10 EStG „aus verschiedenen Gründen für eine völlig verfahrenere Vorschrift“².

Man könnte nun angesichts dessen bezweifeln, ob § 10 EStG überhaupt Ausgangspunkt einer systembezogenen Erörterung des Problems der Erstattung von Sonderausgaben sein kann.

¹ Als Beispiele seien hier genannt: (1) *Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, aufbauend auf dem 2001 der Öffentlichkeit vorgestellten Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, hrsg. v. *Kirchhof*, *Paul/Althoefer*, *Klaus/Arndt*, *Hans-Wolfgang/Bareis*, *Peter/Eckmann*, *Gottfried/Freudenberg*, *Reinhart/Hahnemann*, *Meinert/Kopie*, *Dieter/Lang*, *Friedbert/Lückhardt*, *Josef/Schutter*, Ernst; (2) *Lang*, *Joachim/Herzig*, *Norbert/Hey*, *Johanna/Horlemann*, *Heinz-Gerd/Pelka*, *Jürgen/Pezzer*, *Heinz-Jürgen/Seer*, *Roman/Tipke*, *Klaus* (Hrsg.), Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005; (3) *Mitschkes* Vorschlag einer dualen Einkommenbesteuerung (www.humanistische-stiftung.de/Entwurf.htm), sowie ders., Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, 2004; *Rose*, www.einfachsteuer.de. Ferner sind diverse Vorschläge von Politikern zu nennen, etwa *Merz* (www.friedrich-merz.de), allerdings ohne einen ausformulierten Gesetzesvorschlag; *Solm* (www.fdp-bundesverband.de/kampagnen/steuern/steuerlinks.php), sowie der darauf beruhende Gesetzentwurf der FDP-Bundestagsfraktion, BT-Drs. 15/2349; Konzept 21 der CSU (www.stmf.bayern.de/gehezuasp?thema=konzept21). Eine synoptische Darstellung der verschiedenen Reformvorschläge findet sich unter http://www.dihk.de/inhalt/download/DIHK_zur_steuerreform.pdf. (S. 17).

² *Fischer*, DStJG Bd. 24 (2001), S. 463, 516.

Der mit der Problematik befasste zehnte Senat sprach jedoch in seinen dazu ergangenen Urteilen v. 26. 6. 1996³ und v. 28. 5. 1998⁴ von einer bestimmten „steuersystematisch richtigen“ Lösung sowie von der Existenz eines „verallgemeinerungsfähigen Rechtsgedanken“, so dass eine Systemanbindung auch des § 10 EStG offensichtlich trotz der Klagen zu bestehen scheint. Diese, mit ihrer Bedeutung für die Problematik der Erstattung herauszustellen, wird v.a. Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen sein.

2. Die beiden oben genannten Urteile des zehnten Senats haben zu einer bedeutenden Neuorientierung der steuerlichen Behandlung der Erstattung von Sonderausgaben in Verwaltung und Rechtsprechung geführt, was die Steuerberaterkammer zu dem Hinweis veranlasste, dass der Steuerberater, um Haftungsrisiken auszuschließen, unbedingt auf diese Rechtsprechung hinweisen sollte, da es hierdurch zu „unter Umständen nicht geringen Steuernachzahlungen“ kommen könne⁵. Die Höhe der Sonderausgaben-Erstattungen, die dem Urteil des BFH v. 26. 6. 1996 zugrunde liegen, wie auch die Tatsache, dass das Urteil von 28. 5. 1998 die Rückabwicklung von Sozialversicherungsbeiträgen aus einem Zeitraum von zehn Jahren zum Gegenstand hatte, belegen dies eindrucksvoll⁶.

II. Beschreibung des Problems sowie Konkretisierung der im folgenden zu klärenden Fragen

1. In terminologischer Hinsicht ist zunächst klarzustellen, dass hier der Begriff der Erstattung (in einem umfassenden Sinn) gebraucht wird.

Mangels einer allgemeinen gesetzlichen Regelung⁷, die Erstattung von Sonderausgaben

³ BFH v. 26. 6. 1996 – X R 73/94, BStBl. II 1996, 646 ff. = BFHE 181, 144.

⁴ BFH v. 28. 5. 1998 – X R 7/96, BStBl. II 1999, 95 ff. = BFHE 186, 521.

⁵ Kammer - Report, Beihefter zu DStR 45/2003, S. 43.

⁶ Der Einschätzung *Pelkas*, DStJG Bd. 5 (1982), S. 209, 229, dass es nicht so schlimm sei, wenn man die „nicht so gewichtige Position“ der Erstattung von Sonderausgaben unbesteuert lasse, kann somit keinesfalls zugestimmt werden. Zu dieser „fiskalisch“ bestimmten Betrachtung der Sonderausgaben vgl. bereits *Mrozek*, Handkomm. zum EStG 1925 vom 10. 8. 1925, § 17 Anm. 20. Vgl. andererseits auch *Hoffmann*, FR 1956, 512, 513, sowie *Traxel*, DStZ 1994, 74, 76.

⁷ § 10 Abs. 5 EStG betrifft nur wenige, enumerativ aufgeführte Einzelfälle, und gilt nach der Abschaffung des Sonderausgabenabzugs der Bausparbeiträge durch das Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen

betreffend, fehlt es an einer gefestigten, vorgegebenen Terminologie. Der Begriff der Erstattung ist jedoch der üblicherweise in der Rechtsprechung und Literatur gebrauchte.

2. Eine vorab erfolgende begriffliche Differenzierung, wie sie etwa *Wüllenkemper* vornimmt, wird hier abgelehnt. *Wüllenkemper* unterscheidet zwischen „Rückfluss“ und „Erstattung“. Ein **Rückfluss** liege dann vor, wenn dieser durch den Empfänger der Aufwendung erfolge, weil der mit der Aufwendung verfolgte Zweck nicht erreicht wurde. Der Begriff der **Erstattung** bezeichne dagegen die Leistung von einem **Dritten**, die die **Zweckerreichung** durch die Aufwendung gerade voraussetze⁸. Diese begriffliche Differenzierung wird deswegen abgelehnt, weil zum einen die Gefahr der unzulässigen Einengung des relevanten Problemkreises besteht. Zum anderen aber zeigt sich an den Ausführungen *Wüllenkempers* selbst, dass er daran - jedenfalls für den Bereich der Privatausgaben – keine unterschiedlichen Rechtsfolgen knüpft, und eine Differenzierung somit zudem als überflüssig erweist⁹.

Wohneigentumsförderung (WohnEigFG) vom 15. 12. 1995, BGBl. I 1995, 1783, BStBl. I 1995, 775, 779, Art. 3 Ziff. 2, (ab dem VZ 2005) nur noch für Versicherungsbeiträge. Mit dem Alterseinkünftegesetz vom 5. 7. 2004, BGBl. I 2004, 1427, wurde der Anwendungsbereich weiter reduziert, und zwar letztlich auf eine Übergangsregelung für die Nachversteuerung bei Nichteinhaltung der Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Satz 2 EStG aF (Regelung für die sog. Policendarlehen) betreffend. § 10 a EStG enthält eine Spezialregelung für den Fall der schädlichen Verwendung von Altersvorsorgevermögen (§ 10 a EStG i.V.m. § 93 Abs. 1 Satz 1 EStG). Ob und inwieweit auch § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG – so *Wüllenkemper*, Rückfluß, S. 113 -, oder auch § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG (i. d. Fassung bis zum 31. 12. 2004) – so *Lamers*, Intertemporale Einkommenstransfers, S. 32 – eine partielle Regelung für Erstattungen von Sonderausgaben darstellen, hängt von deren systematischen Einordnung und Bedeutung ab.

⁸ *Wüllenkemper*, Rückfluß, S. 1 ff., 5 ff.

⁹ S. z.B. *Wüllenkemper*, Rückfluß, S. 122 ff., v.a. S. 126 („Rückflüsse und Erstattungen von Leistungen, die sich als außergewöhnliche Belastungen darstellen, sind daher auf die Leistungen anzurechnen.“), S. 137 („Rückflüsse und Erstattungen von Privataufwendungen sind normimmanent über den Begriff der `Aufwendung` zu erfassen ...“.)

3. Entsprechend des weiten Begriffs der Erstattung ist auch die Problemkonstellation als solche offen zu beschreiben. Es geht, mit den Worten *Trzaskaliks*, letztlich, um die „einheitliche Frage..., wie die Rechtsfolgen, die im Ergebnis zu Unrecht durch Zahlungen ausgelöst wurden, im Zeitpunkt besserer Erkenntnisse korrigiert werden“¹⁰ können, um die Bestimmung von „Sinnzusammenhänge[n] zwischen Vermögensmehrungen und Vermögenminderungen“¹¹ im Bereich der Privatsphäre.

Im Unterschied zur Frage der steuerlichen Behandlung der Erstattung von Erwerbsaufwendungen ist bei den Sonderausgaben nicht nur **Art und Weise** sowie der **Zeitpunkt** der Berücksichtigung - im Veranlagungszeitraum der Verausgabung oder im Veranlagungszeitraum der Erstattung - fraglich, sondern darüber hinaus, und logisch vorrangig auch die Frage, ob Erstattungen von Sonderausgaben überhaupt zu berücksichtigen sind. Es fehlt nämlich bei den Privatausgaben generell an einem „System gegenläufiger Begriffe“, und damit an einem (gesetzlichen) „Tatbestand zur begrifflichen Erfassung des Rückflusses“¹².

Das „ob“ der Berücksichtigung ist dabei vor allem bei periodenübergreifenden Vorgängen umstritten, und dabei im speziellen, „ob und ggf. wie es sich steuerlich auswirkt, wenn die Erstattungen in einem Veranlagungszeitraum die Zahlungen übersteigen“¹³.

¹⁰ *Trzaskalik*, in: *K/S/M*, § 11 Rz. B 76. *Sachse*, Die Abschnittsbesteuerung, S. 94 f., 102, spricht von der Frage des Ansatzes nicht endgültiger Zu- bzw. Abgänge, die aus den Grundlagen der Einkommensteuer heraus gelöst werden müsse.

¹¹ *Trzaskalik*, in: *K/S/M*, § 11 Rz. B 42.

¹² So *Wüllenkemper*, Rückfluß, S. 113. Ferner *Biebelheimer*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Schadenersatzes, S. 75; *Crezelius*, Steuerrecht II, § 9 Rz. 9 f.; *Jakob*, Einkommensteuer, 3. A., Rz. 883; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 520; *Söhn*, in: *K/S/M*, § 10 Rz. B 55; *Tipke*, *StuW* 1980, 1, 9. Vgl. aber auch (zu Stückzinsen und damit zur Erwerbssphäre) BFH v. 13. 12. 1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184, 185 = BFHE 78, 477, zwischen „ob“, „wann“ und „wie“ der Berücksichtigung differenzierend.

¹³ BFH v. 26. 6. 1996 – X R 73/94, BStBl. II 1996, 646, 648 = BFHE 181, 144.

1. Teil: Übersicht über die in Rechtsprechung und Literatur zur Erstattung von Sonderausgaben vertretenen Lösungsansätze

A. Darstellung der Rechtsprechung

I. Urteile des sechsten Senats¹⁴ des BFH

Die Rechtsprechung zur Erstattung von Sonderausgaben wird zunächst bestimmt vom sechsten Senat des BFH. Dabei sind gewissermaßen zwei Phasen zu unterscheiden.

1. Urteile des BFH v. 27. 9. 1963, v. 20. 2. 1970 sowie v. 27. 2. 1970: Erstattungen innerhalb eines bestehenden Rechtsverhältnisses

a) Grundsatzurteil des BFH v. 27. 9. 1963

Das Urteil des **BFH vom 27. 9. 1963¹⁵** wird als „Grundsatzurteil“¹⁶ bezeichnet. *Lang* zufolge hat der BFH mit dieser Entscheidung den Begriff der Aufwendung des § 10 Abs. 1 Einleitungssatz EStG „allgemein und grundsätzlich für Sonderausgaben ausgelegt.“¹⁷

aa) Erstattung von Kirchensteuer

Gegenstand des Urteils waren Kirchensteuerzahlungen des Stpfl. in Höhe von 208 DM, denen eine Kirchensteuererstattung im selben Veranlagungszeitraum in Höhe von 325 DM gegenüberstand¹⁸. Ausführungen zu dem Grund der Erstattung finden sich nicht. Es

¹⁴ Der sechste Senat des BFH bestimmte in den folgenden Jahren diese Problematik. Er war neben den Sonderausgaben auch für die außergewöhnlichen Belastungen zuständig.

¹⁵ BFH v. 27. 9. 1963 – VI 126/62 U, BStBl. III 1963, 536 = BFHE 77, 592 = StRK EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 4 (ab 1958) R. 2.

¹⁶ Vgl. *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 522; *Oswald*, Stbg. 1970, 206, 207; ders., VersR 1973, 18, 19.

¹⁷ *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 523. Ebenso: *Oswald*, Stbg 1970, 206; ders., VersR 1973, 18, 19 f., der die nachfolgenden Urteile des BFH v. 20. 2. 1970 sowie 27. 2. 1970 einbeziehend, feststellt, „daß die Ergebnisse der drei Urteile des BFH allgemeine Gültigkeit haben, d.h. sie finden Anwendunggrundsätzlich auf alle Arten von Sonderausgaben.“; *Nolde*, in: H/H/R, § 10 Rz. 22 a.

¹⁸ Daraus, dass die Erstattung den im Veranlagungszeitraum gezahlten Betrag überstieg, sowie aus den

ist jedoch davon auszugehen, dass es sich um aus Anpassungen an die endgültige Kirchensteuerschuld resultierende Erstattungen bei (fort-)bestehendem Kirchensteuer-schuldverhältnis handelte.

Das Finanzamt versagte, unter Berufung auf R 101 Abs. 2 EStR 1958, den Abzug von Kirchensteuer als Sonderausgaben vollständig.

R 101 Abs. 2 EStR 1958¹⁹ lautete:

„Der Steuerpflichtige kann Kirchensteuern in der im VZ tatsächlich entrichteten Höhe abzüglich etwa im VZ erstatteter Beträge als Sonderausgaben abziehen. Es ist ohne Bedeutung, ob es sich um Vorauszahlungen oder um Abschlußzahlungen handelt oder für welchen Zeitraum der Steuerpflichtige sie entrichtet hat.“ (sog. Verrechnung)²⁰.

Sowohl die Vorinstanz²¹ als auch der BFH bejahten die Vereinbarkeit dieser Richtlinie mit dem Gesetz. Maßgeblicher Anknüpfungspunkt dafür war der **Aufwendungsbegriff** in § 10 Abs. 1 EStG²²: „Dieses Wort Aufwendungen im einleitenden Satz des § 10 Abs. 1 EStG kann bei der Anwendung der folgenden sieben Ziffern nicht außer Betracht bleiben. Aus ihm ergibt sich, daß die wirtschaftliche Belastung des Einkommens, sein Schwund durch

Entscheidungsgründen der Vorinstanz zu dem BFH-Urteil vom 27. 9. 1963, FG Münster v. 29. 3. 1962, EFG 1962, 493, 494, ergibt sich, dass es sich hier um einen Fall periodenverschiedener Erstattung handelte, was aber in dem Urteil nicht weiter thematisiert wurde.

¹⁹ EStR 1958 v. 1. 8. 1959, BStBl. I 1959, 385. Nach R 101 Abs. 4 EStR 1958 galt obiger Absatz entsprechend für den Sonderausgaben-Abzug der Vermögensteuer. Bereits die EStR 1950 enthielten mit R 113 Abs. 2, 3 EStR 1950, BStBl. I 1951, 287, 344, eine entsprechende Bestimmung.

²⁰ Ebenso: *Blencke*, FR 1963, 297, 300; *Brosch*, DB 1967, 2000, 2001 f.; *Krollmann*, FR 1956, 395 ff.; *Lerchl*, Einkommensverwendung und Einkommensbesteuerung, S. 73; *Offerhaus*, NJW 1971, 399, 400; *Oswald*, Stbg. 1970, 206, 208; ders., VersR 1973, 18; o.V., HFR 1970, 267; *Schulz*, Grundlagen, 3. A., Tz. 804; *Stier*, FR 1964, 191, 193; *Wüllenkemper*, Rückfluß, S. 117 ff., allerdings differenzierend nach Sonderausgabenarten.

²¹ FG Münster v. 29. 3. 1962, EFG 1962, 493, 494.

²² Der Begriff der „Aufwendungen“ wurde in § 10 Abs. 1 Einleitungssatz erst durch das Steuerneordnungsgesetz v. 16. 12. 1954, BGBl. I 1954, 373, BStBl. I 1954, 575, 578 eingeführt. Die Formulierung im REStG 1934 lautete (§ 10 Abs. 1): „Sonderausgaben, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind, sind nur die folgenden:“. Vgl. dazu aber *Söhn*, in: *K/S/M*, § 10 Rz. A 96, wonach es sich hierbei nur um eine deklaratorische Änderung gehandelt habe. S. ferner *Fuisting*, Die pr. direkten Steuern, Komm., Bd. I, 7. A., § 6 Anm. 1 A b, § 8 Anm. 8; *Strutz*, in: *Fuisting-Strutz*, Die pr. direkten Steuern, Komm., Bd. I, 8. A., 1915, § 6 Anm. 1, § 8 Anm. 38.

Verausgabung für die in den sieben Ziffern näher bestimmten Zwecke der Anlaß für die mit § 10 EStG gewollten steuerlichen Begünstigungen ist. Eine wirtschaftliche Belastung liegt aber insoweit nicht vor, als der Zahlung von Kirchensteuern eine Rückzahlung von Kirchensteuer gegenübersteht. Nur der dann noch bestehenbleibende Rest an geleisteter Kirchensteuer ist eine Aufwendung im Sinne des § 10 EStG.²³

Der Kläger berief sich demgegenüber auf den Wortlaut des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG („gezahlte[n] Kirchensteuer“), und die darin – seiner Ansicht nach -zum Ausdruck kommende alleinige Maßgeblichkeit der Zahlung von Kirchensteuer im Veranlagungszeitraum ohne Bedeutung eventueller Erstattungen (sog. Bruttoprinzip). Gerade das Urteil des **BFH v. 23. 2. 1951** (zur Abzugsfähigkeit von Vermögensteuern) habe gezeigt, dass die Zahlung, die Verausgabung das einzige Merkmal sei, an das das Gesetz die Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe knüpfe²⁴.

Dies stellte auch der sechste Senat des BFH nicht in Frage. Es komme weder auf den Erlass eines Kirchensteuerbescheides noch die Fälligkeit der Kirchensteuerschuld an; maßgeblich sei allein die Tatsache der Zahlung. Deswegen sei die Sonderausgaben-Zahlung trotz späterer Erstattung zu Recht erfolgt, und deswegen bestehe gar kein Korrekturbedarf²⁵. Im Übrigen würde es auch an einer Korrekturmöglichkeit fehlen. § 4

²³ BFH v. 27. 9. 1963 – VI 123/62 U, BStBl. III 1963, 536, 537. Im Unterschied zum BFH v. 27. 9. 1963 verwendete die Vorinstanz FG Münster v. 29. 3. 1962, EFG 1962, 493, 494 den Ausdruck „negativer Sonderausgaben“; ebenso FG Karlsruhe v. 29. 9. 1961, EFG 1961, 56, 57; FG Rh.-Pf. v. 15. 9. 1967, EFG 1968, 120 (Vorinstanz zu BFH v. 27. 2. 1970 – VI R 314/67, BStBl. II 1970, 422). Auch in den nachfolgenden Urteilen gebrauchte der BFH diesen Ausdruck nie. Dies mag damit zusammenhängen, dass dem Begriff der „negativen Sonderausgaben“ teilweise eine besondere Bedeutung beigemessen wurde, vgl. etwa *Brosch*, DB 1967, 2000, 2002: „Erstattete Sonderausgaben werden praktisch als negative Sonderausgaben behandelt. Diesen Begriff zu verwenden, ist jedoch nicht ratsam, weil die Verrechnung nur eingengt möglich ist, nämlich nur bis zur Höhe der im gleichen Jahr geleisteten Sonderausgaben der gleichen Art.“ Negative Sonderausgaben, so *Krollmann*, FR 1956, 395, 397, seien nur in den gesetzlich geregelten Sonderfällen des § 36 Abs. 2 KindergeldG sowie § 211 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 LAG anerkannt gewesen.

²⁴ BFH v. 23. 2. 1951 – IV 150/50 S, BStBl. III 1951, 79; vgl. ferner FG Rh.-Pf. v. 6. 6. 1967, EFG 1967, 506.

²⁵ S. auch BFH v. 25. 1. 1963 – VI 69/61 U, BStBl. III 1963, 141, 142 = BFHE 77, 592; FG Rh.-Pf. v. 6. 6. 1967, EFG 1967, 506, wonach die gezahlte Kirchensteuer selbst dann als Sonderausgaben anzusehen seien, wenn die für die Erhebung relevanten Kirchensteuervorschriften nachträglich für verfassungswidrig erklärt würden, sofern und solange nicht die Sonderausgaben-Art als solche als verfassungswidrig gelte. Eine rechtliche Endgültigkeit sei damit nicht Voraussetzung für den Abzug als Sonderausgabe. Jedenfalls

Abs. 3 Nr. 2 StAnpG (bzw. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) sei nicht einschlägig, da tatsächliche Vorgänge nicht mit Wirkung für die Vergangenheit wegfallen könnten. § 222 Abs. 1 Nr. 1 RAO (bzw. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) komme nicht in Betracht, da die Erstattung als relevante Tatsache „im Zeitpunkt des ursprünglich angenommenen Sachverhalts“ nicht vorhanden war²⁶.

Es zeigt sich damit folgende Struktur der **Verrechnung**: Die Abzugsfähigkeit von Zahlungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG wurde unabhängig von einer eventuellen Erstattung bestimmt. Letztere hatte also keine Auswirkung auf die Abzugsfähigkeit (dem Grunde nach)²⁷. Dieser abzugsfähigen Sonderausgabe steht nun ein Wertzufluss gegenüber, der nicht steuerbar ist²⁸, und auch keiner Sonderregelung²⁹ unterfällt, jedoch

aber, so BFH v. 19. 8. 1969 – VI R 261/67, BStBl. II 1970, 11, 13 f., müsse die Zahlung den Begriff der Steuer erfüllen. Ferner: *Brosch*, DB 1967, 2000; *Krollmann*, FR 1956, 395, 396; *Oswald*, Stbg 1970, 206; ders., VersR 1973, 18; *Stier*, FR 1964, 191, 193.

²⁶ So *Krollmann*, FR 1956, 395, 396; ebenso *Brosch*, DB 1967, 2000; vgl. auch BFH v. 13. 12. 1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184, 185 = BFHE 78, 477. Bei diesem Verständnis des § 222 Abs. 1 Nr. 1 RAO konnten auch solche Erstattungen nicht berücksichtigt werden, die im Zeitpunkt der Veranlagung für den bereits abgelaufenen Veranlagungszeitraum erfolgten. Hintergrund für diese restriktive Interpretation dürfte u.a. gewesen sein, dass das Vorliegen eines Korrekturgrundes nach der RAO bzw. dem StAnpG die Wiederaufrollung des gesamten Steuerfalls bedeutete. Dies änderte sich mit der AO 1977.

²⁷ Eine Ausnahme wurde nur für den Fall vertreten, dass eine Steuerumgehungsabsicht bzw. Willkür nachgewiesen werden konnte, vgl. *Krollmann*, FR 1956, 395 f., sowie BFH v. 25. 1. 1963 – VI 69/61 U, BStBl. III 1963, 141, 142 = BFHE 77, 592.

²⁸ S. insoweit die § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG aF (vor Neufassung durch das Alterseinkünftegesetz v. 5. 7. 2004, BGBl. I 2004, 1427): Steuerbarkeit, soweit in den Erstattungen rechnungs- oder außerrechnungsmäßige Zinsen enthalten seien, vgl. dazu *Söhn*, in: *K/S/M*, § 10 Rz. B 44, sowie - bereits vor Einführung der Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG - z.B. RFH v. 20. 12. 1933 – VI A 353/33, RStBl. 1934, 429; BFH v. 27. 9. 1963 – VI 123/62 U, BStBl. III 1963, 536, 537 = BFHE 77, 592; BFH v. 20. 2. 1970 – VI R 11/68, BStBl. II 1970, 314 f.; BFH v. 27. 2. 1970 – VI R 314/67, BStBl. II 1970, 422, 424 = BFHE 98, 412; *Krollmann*, FR 1956, 395; *Nolde*, in: *H/H/R*, § 10 Rz. 22; *Stier*, FR 1964, 191, 194; *th*, DB 1956, 220.

²⁹ Als solche wurde und wird v.a. die Nachversteuerungsregelung des § 10 Abs. 6 aF bzw. Abs. 5 EStG gesehen, vgl. z.B. *Fischer*, in: *Kirchhof*, *Kompaktkommentar*, 5. A., 2004, § 10 Rz. 4; *Krollmann*, FR 1956, 395, 396; *Lang*, *Bemessungsgrundlage*, S. 524 f. sowie FN 28; ders., in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 17. A., § 9 Rz. 704; *Traxel*, *DStZ* 1994, 74, 76; *Wüllenkemper*, *Rückfluß*, S. 113, 114. *Stier*, FR 1964, 191, 194, leitete aus der auf bestimmte Fälle beschränkten Nachversteuerungsregelung ab, dass in allen anderen Fällen Erstattungen in späteren Jahren die Einkommensteuer des Zahlungsjahres nicht mehr beeinflussen könnten. Als (frühere) Sondervorschriften sind ferner zu nennen: (1) **§ 36 Abs. 2 KindergeldG**, wonach erstattete bzw.

aus dem Rechtsverhältnis „resultiert“, auf dem auch die Zahlung der Sonderausgabe beruht.

Die Verwendung des Begriffs „Aufwendung“ i. V. m. der nach § 2 Abs. 2 EStG 1958 bedingten Einordnung des § 10 EStG als Einkommens**ermittlungsvorschrift** führte nach den Darlegungen des Senats dazu, dass eine Saldierung der an sich als Sonderausgaben (in diesem Veranlagungszeitraum) abziehbaren Leistungen mit Kirchensteuererstattungen vorzunehmen war, d.h. also die Höhe des Sonderausgabenabzugs unter Berücksichtigung der Erstattungen auf den Veranlagungszeitraum bezogen zu **berechnen** (zu **ermitteln**) war³⁰. Aus § 2 Abs. 2 i. V. m. 1 EStG 1958 ergebe sich, so der BFH, „daß auch³¹ die Sonderausgaben unter dem Blickwinkel eines vollen Kalenderjahres zu sehen sind.“³²

überschießende Kindergeldbeträge „wie besondere Einkünfte“ der Besteuerung zugrunde gelegt wurden, die nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG aF (i.d.F. durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 1954, BGBl. I 1954, 373 = BStBl. I 1954, 575) zunächst als Beiträge nach dem Gesetz über die Gewährung von Kindergeld und der Errichtung von Familienausgleichskassen (Kindergeldgesetz) v. 13. 11. 1954, BGBl. I 1954, 333, als Sonderausgaben abgezogen werden konnten. Die Systemwidrigkeit dieser Vorschrift kritisierte *Krollmann*, FR 1956, 395, 396. (2) **§ 211 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 LAG** (i.d.F. durch das Gesetz über den Lastenausgleich [LAG] v. 14. 8. 1952, BGBl. I 1952, 446) hinsichtlich der Erstattung der als Sonderausgabe abzugsfähigen Vermögensabgabe. Vgl. zu (1) und (2) *Blümich/Falk*, EStG, 10. A., 1971, § 10 Anm. 8 f.

³⁰ In dem Urteil v. 20. 2. 1970 – VI R 11/68, BStBl. II 1970, 314, 315, wandte der BFH explizit § 11 EStG zur Begründung dafür an, dass eine Minderung der in 1965 gezahlten Versicherungsbeiträge auch durch für 1964, aber in 1965 gezahlte Erstattungen erfolge.

³¹ Vergleichbare Erwägungen wurden auch bei der Ermittlung von Einkünften angestellt, vgl. etwa die Ausführungen *Görbings*, BB 1961, 62, zur steuerlichen Behandlung der Rückzahlung von Arbeitslohn: „Die zutreffende Einordnung des Rückzahlungsbetrages ergibt sich meines Erachtens zwanglos aus dem Begriff des ‚Jahresarbeitslohns‘ Hat der Arbeitnehmer in einem Kalenderjahr nicht nur Arbeitslohn erhalten, sondern auch Arbeitslohn zurückzahlen müssen, so ergibt sich der Jahresarbeitslohn im Sinn des § 39 Abs. 1 EStG [aF, nunmehr § 38 a Abs. 1 Satz 1 EStG] durch eine Saldierung der beiden Beträge; von dem vereinnahmten Arbeitslohn ist der verausgabte (zurückgezahlte) Arbeitslohn abzuziehen, und der Unterschied ist Jahresarbeitslohn.“

³² BFH v. 27. 9. 1963 – VI 123/62 U, BStBl. III 1963, 536, 537 = BFHE 77, 592. BFH v. 28. 6. 1963 – VI 321/61 U, BStBl. III 1963, 424, 425, spricht in Zusammenhang mit § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG von „Jahresleistungen“; s. ferner BFH v. 26. 6. 1964 - VI 26/64 U, BStBl. III 1964, 547, 548 (zu § 33 EStG): „...daß die Veranlagung zur Einkommensteuer sich auf das Jahr als Veranlagungszeitraum erstreckt und auch die gemäß § 33 EStG zu berücksichtigende Belastung sinngemäß unter Zugrundelegung des Kalenderjahres zu ermitteln ist.“ Eine nur zeitanteilige Berücksichtigung beschränkt abzugsfähiger Sonderausgaben für den Fall, dass die Steuerpflicht nicht das ganze Jahr bestand, wurde bereits durch das StÄnderG (Gesetz zur