
Datum: 11.12.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 3670/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1211.14K3670.02.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Parteien ist streitig, ob bei der Kürzung des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a Einkommensteuergesetz - EStG - die Einnahmen beider Kläger zu berücksichtigen sind.
- 3 Die Kläger werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr als Gesellschafter-Geschäftsführer einer ...gesellschaft mbH Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. 104.592 DM. Auf Grund der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer bestand für ihn im Streitjahr weder eine gesetzliche Rentenversicherungspflicht noch eine vertragliche Anwartschaft auf eine Altersversorgung. Dem Kläger wurden von seinem Arbeitgeber auch keine steuerfreien Zuschüsse zur Alters-, Kranken-, Pflege-, oder Arbeitslosenversicherung gezahlt. Die Klägerin erzielte im Streitjahr ebenfalls Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. 12.000 DM. Für die Klägerin wurden von ihrem Arbeitgeber die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung erbracht. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.H.v. insgesamt 19.005 DM geltend.
- 4 Im Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 22.03.2002 berücksichtigte der Beklagten die beschränkt abziehbaren Vorsorgeaufwendungen der Kläger nur i.H.v. 7.830 DM. Der Vorwegabzug i.S.d. § 10 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG wurde dabei unter Berücksichtigung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit beider Kläger in voller Höhe gekürzt.
- 5 Hiergegen legten die Kläger am 22.04.2002 Einspruch ein. Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos. Durch Einspruchsentscheidung vom 18.06.2002 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung verwies der Beklagte auf R 106 Satz 3 EStR

2001.

Mit der hiergegen am 09.07.2002 erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Sie sind der Ansicht, dass es für R 106 Satz 3 EStR 2001 weder eine gesetzliche Grundlage noch ein entsprechendes Urteil des Bundesfinanzhofs gebe. Die Regelung in R 106 Satz 3 EStR 2001 widerspreche dem Gesetzessinn und führe zudem zu einer Ungleichbehandlung zwischen sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmern ohne Anwartschaft auf Altersversorgung und Selbständigen, da deren Einkünfte nicht zu einer Kürzung des Vorwegabzugs führen würden, obwohl beide Personengruppen gleichermaßen ihre Altersvorsorge selbst sichern müssten. 6

Die Kläger beantragen, 7

1. den Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 22.03.2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.06.2002 dahingehend zu ändern, dass die Kürzung des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG nur in Höhe von 1.920 DM vorgenommen wird und 8
2. hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 9

die Klage abzuweisen. 10

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung vom 18.06.2002. 11

Entscheidungsgründe 12

Die Klage ist begründet. 13

I. Der Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 22.03.2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.06.2002 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 14

Der Beklagte hat bei der Kürzung des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG zu Unrecht auch die Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt. 15

1. Gemäß § 10 Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr 2001 geltenden Fassung sind Vorsorgeaufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur im Rahmen von Höchstbeträgen (Grundhöchstbetrag, Vorwegabzug, zusätzlicher Höchstbetrag, und hälftiger Höchstbetrag) abziehbar. Der Vorwegabzug nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG beträgt 6.000 DM, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten 12.000 DM. 16

Nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG ist der Vorwegabzug zu kürzen um 16 vom Hundert der Summe der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG ohne Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG, wenn für die Zukunftssicherung des Steuerpflichtigen Leistungen im Sinne des § 3 Nr. 62 EStG erbracht werden oder der Steuerpflichtige zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG gehört. 17

2. Die vom Beklagten unter Hinweis auf R 106 Satz 3 EStR 2001 vorgenommene Auslegung des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG, die Kürzung des Vorwegabzugs sei auch dann vom zusammengerechneten vollen Arbeitslohn beider Ehegatten vorzunehmen, wenn nur für 18

- einen Ehegatten steuerfreie Zukunftssicherungsleistungen im Sinne des § 3 Nr. 62 EStG erbracht worden sind oder nur ein Ehegatte zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG gehört hat, hält der Senat für unzutreffend. Eine solche Auslegung des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG ist zwar nach dem Wortlaut der Vorschrift möglich, entspricht nach Ansicht des Senats jedoch nicht deren Gesetzeszweck und wäre auch mit dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar.
- a) Die wörtliche Auslegung des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG führt im Hinblick auf die streiterhebliche Rechtsfrage nicht zu eindeutigen Ergebnissen. 19
- aa) Dabei ist weniger problematisch, dass die Kürzungsregelung keine spezielle Regelung für Ehegatten enthält, sondern vielmehr allgemein von der "Zukunftssicherung des Steuerpflichtigen" oder der "Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG" spricht. Insofern ist nämlich zu beachten, dass bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß § 26b EStG die Ehegatten nach der Zusammenrechnung ihrer Einkünfte - soweit nichts anderes vorgeschrieben ist - "gemeinsam als Steuerpflichtiger" behandelt werden. Beim Sonderausgabenabzug bilden die Eheleute daher kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung eine Einheit (BFH-Urteil vom 12. Oktober 1994 X R 260/93, BFHE 175, 563, BStBl II 1995, 119). 20
- Dem entsprechend hat der BFH in ständiger Rechtsprechung eine individuelle Kürzung des den Ehegatten gemeinsam zustehenden "verdoppelten" Vorwegabzugs bei Zusammenveranlagung abgelehnt. Der "verdoppelte" Vorwegabzug ist somit bei zusammenveranlagten Ehegatten auch dann in vollem Umfang zu kürzen, wenn die Voraussetzungen für die Kürzung nur in der Person eines Ehegatten erfüllt sind (BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2000 XI B 75/99, BFH/NV 2001, 773 m.w.N.). Innerhalb der Höchstbetragsgemeinschaft Ehe ist auch wegen des mit dem Gesetz verfolgten Vereinfachungszwecks daher nicht danach zu fragen, ob und gegebenenfalls in welchem betragsmäßigen oder prozentualen Umfang einer oder beide Ehegatten die Voraussetzungen für eine Kürzung des Vorwegabzugs erfüllen (BFH-Urteil vom 04. März 1998 X R 109/95, BFH/NV 1998, 1466 m.w.N.). 21
- bb) Kein eindeutiges Ergebnis liefert jedoch die wörtliche Auslegung des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG auf die Frage, ob die Kürzung des "verdoppelten" Vorwegabzugs bei Ehegatten auch dann nach der Summe der Einnahmen beider Ehegatten aus nichtselbständiger Arbeit zu bemessen ist, wenn nur ein Ehegatte die Voraussetzungen der Kürzungsvorschrift erfüllt. 22
- Hier ist die Verknüpfung durch das Wort "wenn" in § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG nach Ansicht des Senats nicht eindeutig. 23
- Die Formulierung "wenn" könnte so zu verstehen sein, dass die Summe der Einnahmen beider Ehegatten aus nichtselbständiger Arbeit für die Kürzung des Vorwegabzugs auch dann maßgeblich ist, wenn nur für die Zukunftssicherung eines Ehegatten Leistungen im Sinne des § 3 Nr. 62 erbracht werden oder nur eine Ehegatte zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG gehört. Diese Auslegung hat die Finanzverwaltung in R 106 Satz 3 EStR 2001 vorgenommen. 24
- Demgegenüber könnte die Verknüpfung über das Wort "wenn" auch im Sinne eines "soweit" zu verstehen sein (so im Ergebnis für eine andere Fallgestaltung FG Berlin, Urteil vom 20. Januar 2000 4 K 4031/97, EFG 2000, 487, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 23/00). Dann wäre für die Kürzung des den Ehegatten gemeinsam zustehenden "verdoppelten" 25

Vorwegabzugs nur die Summe der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit desjenigen Ehegatten maßgeblich, der mit seinen Einnahmen die Voraussetzungen für die Kürzung des Vorwegabzugs erfüllt.

b) Bei teleologischer Auslegung des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG führt nach Ansicht des Senats nur diese zweite Auslegung zu einem sachgerechten Ergebnis. 26

Nach der gesetzgeberischen Intention soll der Vorwegabzug i.S.d. § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG solchen Steuerpflichtigen einen zusätzlichen Höchstbetrag einräumen, die ausschließlich durch eigene Aufwendungen für die Zukunft vorsorgen, insbesondere ihre Altersversorgung voll mit versteuerten Eigenmitteln finanzieren müssen (BFH-Urteil vom 14. Juni 2000 XI R 57/99, BFHE 192, 304, BStBl II 2001, 28 m.w.N.). 27

Dieser Gesetzeszweck des § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG würde jedoch verfehlt, falls die Einnahmen eines Steuerpflichtigen auch dann in die Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzugs mit einzubeziehen wären, wenn nicht er sondern allein sein mit ihm zusammenveranlagter Ehegatte die Kürzungsvoraussetzungen des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG erfüllt. Obwohl der Steuerpflichtige auch hier ausschließlich aus eigenen versteuerten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit Vorsorgeaufwendungen erbringt, würden seine Einnahmen dennoch zu einer Kürzung des ihm gemeinsam mit seiner Ehegatten zustehenden Vorwegabzugs führen. Um der gesetzgeberischen Absicht gerecht werden zu können, sind daher nur die Einnahmen des Ehegatten aus nichtselbständiger Arbeit, der die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG in eigener Person erfüllt, bei der Kürzung des gemeinsamen Vorwegabzugs zu berücksichtigen (so im Ergebnis auch Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz § 10 Rdnr. P 45, 61 und 66ww). 28

c) Nach Ansicht des Senats ist auch nur dieses Auslegungsergebnis mit dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG vereinbar. 29

aa) Art. 3 GG verbietet es, eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders zu behandeln, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie - bezogen auf die Art des jeweiligen Regelungsgegenstandes - die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten (z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - vom 09. November 1988 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, 121, BStBl II 1989, 938). 30

bb) Die von der Finanzverwaltung in R 106 Satz 3 EStR 2001 vertretene Rechtsauffassung würde zu einer solchen, nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung von bestimmten Normadressaten führen. Insoweit ist nämlich zu berücksichtigen, dass die Einnahmen eines Steuerpflichtigen, der im Gegensatz zu seinem Ehegatten nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG erfüllt, nur dann zu einer Kürzung des ihm zusammen mit seinem Ehegatten gemeinsam zustehenden "verdoppelten" Vorwegabzugs führen würde, wenn er Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Erzielt der Steuerpflichtige demgegenüber zum Beispiel Einnahmen aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Tätigkeit, so würden diese auch nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht in die Bemessungsgrundlage der Kürzung des gemeinsamen Vorwegabzugs einbezogen. Damit wäre jedoch allein die Art der Einnahmen des Steuerpflichtigen ausschlaggebend dafür, ob der dem Steuerpflichtigen und seinem Ehegatten gemeinsam zustehende Vorwegabzug auch unter Berücksichtigung der Einnahmen des Steuerpflichtigen zu kürzen wäre. Die Art der Einnahmen ist insoweit jedoch kein sachgerechtes Differenzierungskriterium, da nach der gesetzgeberischen Konzeption des § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG der Vorteil des Vorwegabzugs allen Steuerpflichtigen 31

zu Gute kommen soll, die ihre Vorsorgeaufwendungen, insbesondere ihre Altersversorgung, aus eigenen versteuerten Eigenmitteln finanzieren müssen. Demnach darf nach Ansicht des Senats ein mit seinem Ehegatten zusammenveranlagter Steuerpflichtiger, der seine Vorsorgeaufwendungen selbst aus seinen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erbringen muss, nicht schlechter behandelt werden als ein ebenfalls mit seinem Ehegatten zusammenveranlagter Steuerpflichtiger, der die gleichen Vorsorgeaufwendungen aus anderen Einnahmequellen finanziert.

d) Schließlich geht auch der BFH - ohne dies jedoch näher zu begründen - offensichtlich davon aus, dass die Einnahmen eines Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit dann nicht in die Bemessungsgrundlage für die Kürzung des ihm gemeinsam mit seinem zusammenveranlagten Ehegatten einzubeziehen sind, wenn der Steuerpflichtige im Gegensatz zu seinem Ehegatten die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG nicht erfüllt. Dies wird durch das Urteil des BFH vom 14. Juni 2000 (XI R 57/99, a.a.O.) deutlich. 32

In dem diesem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der mit seiner Ehefrau zusammenveranlagte Kläger als Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Ehefrau des Klägers erzielte ebenfalls Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit. Im Gegensatz zum Kläger wurden für die Ehefrau von ihrem Arbeitgeber Zukunftssicherungsleistungen i.S.d. § 3 Nr. 62 EStG erbracht. 33

Nach der von der Finanzverwaltung in R 106 Satz 3 EStR 2001 vertretenen Rechtsauffassung hätten allein auf Grund dieses Sachverhalts die Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit bei der Kürzung des ihm mit seiner Ehefrau gemeinsam zustehenden Vorwegabzugs berücksichtigt werden müssen. Dennoch hat der BFH die Sache zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts an das Finanzgericht zurückverwiesen. Im konkreten Fall hatte das Finanzgericht keine Feststellungen dazu getroffen, ob die GmbH des Klägers in den Streitjahren bereits begonnen hatte, durch Beitragsleistungen, Rückstellungen o.ä. die künftige Altersversorgung des Klägers wirtschaftlich sicherzustellen. Der BFH konnte daher nicht feststellen, dass beim Kläger die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. cc EStG 1990 erfüllt waren. 34

In diesem Zusammenhang ist zwar zu berücksichtigen, dass nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG 1990 der Vorwegabzug zu kürzen war um 9 bzw. 3 vom Hundert des Arbeitslohns aus der "Beschäftigung, mit der die Alters- oder Krankenversorgung zusammenhing". Insoweit war der Wortlaut dieser Vorschrift im Hinblick auf das streitgegenständliche Problem eindeutiger als die jetzt gültige Fassung des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG. § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG 1990 brachte klarer zum Ausdruck, dass nur derjenige Arbeitslohn zu berücksichtigen ist, der für ein Beschäftigungsverhältnis gezahlt wurde, für das eine Alters- bzw. Krankenversorgung i.S.d. § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG 1990 bestand. Für den Senat sind jedoch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Gesetzgeber durch die Neuformulierung der Bestimmung trotz des mit ihr ansonsten verfolgten Vereinfachungszwecks gerade in dieser Hinsicht etwas hätte ändern wollen. 35

2. Im Streitfall ist der Vorwegabzug damit nur unter Berücksichtigung der Einnahmen der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit zu kürzen. Die Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit sind demgegenüber nicht in die Bemessungsgrundlage der Kürzung mit einzubeziehen, da weder für die Zukunftssicherung des Klägers Leistungen i.S.d. § 3 Nr. 62 EStG erbracht worden sind noch der Kläger zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG gehört hat. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Der Senat verzichtet daher auf nähere Ausführungen. 36

3. Gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO war die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer für 2001 dem Beklagten zu übertragen, da die Ermittlung des festzusetzenden Betrags für das Gericht einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert hätte.	37
II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10 und 711 Zivilprozessordnung - ZPO -.	38
III. Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. zuzulassen.	39
