
Datum: 23.07.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 2835/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0723.6K2835.01.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 17.12.2002 wird dahingehend geändert, dass der Steuerfestsetzung ein verbleibender Sonderausgaben-Vorwegabzug von 5.181 DM zugrunde zu legen ist. Die Berechnung der festzusetzenden Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger zu 7/12 und der Beklagte zu 5/12.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand

Die Kläger sind Eheleute. Sie werden zur Einkommensteuer zusammenveranlagt.

Der Ehemann hatte im Streitjahr 1999 gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb einer Handelsvertretung. Die Ehefrau hatte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, und zwar zum

1

2

3

einen aus einer (nicht sozialversicherungspflichtigen) Geschäftsführertätigkeit bei der F GmbH, bei der sie Alleingesellschafterin und alleinige Geschäftsführerin war, zum anderen aus einem (sozialversicherungspflichtigen) Beschäftigungsverhältnis in dem Unternehmen ihres Ehegatten.

Der Arbeitslohn der Klägerin aus dem Beschäftigungsverhältnis als Geschäftsführerin betrug 49.052 DM, aus dem anderen Beschäftigungsverhältnis 42.624 DM, insgesamt demnach 91.676 DM. Der Ehemann hatte im Streitjahr keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Summe der von den Klägern geleisteten Versicherungsbeiträge betrug 45.488 DM. 4

Bei der Einkommensteuerveranlagung der Kläger für 1999 kürzte der Beklagte im Rahmen der Berechnung der als Sonderausgaben beschränkt abziehbaren Versicherungsbeiträge den gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG geltenden Vorwegabzugshöchstbetrag von 12.000 DM um 16 v.H. der Summe der von der Klägerin bezogenen Arbeitslöhne, so daß sich ein verbleibender Vorwegabzug von 0 DM ergab. 5

Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein. Zu dessen Begründung trugen sie vor, eine Minderung des Vorwegabzuges von 12.000 DM um 16 v.H. des Arbeitslohns sei nur von dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn i.H.v. 42.624 DM vorzunehmen, d.h. um 6.819 DM auf 5.181 DM. Für den Arbeitslohn aus der Geschäftsführertätigkeit sei dagegen keine Minderung des Vorwegabzuges vorzunehmen, da insoweit weder gesetzliche Rentenversicherungspflicht noch eine Anwartschaft auf Altersversorgung bestehe. 6

Der Einspruch der Kläger wurde mit Einspruchentscheidung des Beklagten vom 6.04.2001 als unbegründet zurückgewiesen. Hiergegen haben die Kläger Klage erhoben. Nachdem sie sich zunächst (wie im Einspruchsverfahren) nur gegen die Einbeziehung des nicht sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohns der Klägerin in die Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzuges gewandt hatten, haben sie in der mündlichen Verhandlung erstmals geltend gemacht, jegliche Kürzung des Vorwegabzuges scheide im Streitfall aus. Da die für die Zukunftssicherung der Klägerin im Sinne des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG erbrachten Leistungen von deren Ehemann (als Arbeitgeber der Klägerin) erbracht worden seien und zusammenveranlagte Ehegatten im Bereich des Sonderausgabenabzuges eine Einheit darstellten, hätten die Kläger sämtliche Zukunftssicherungsleistungen selbst erbracht. In einem derartigen Falle scheide eine Kürzung des Vorwegabzuges aus. 7

Die Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid 1999 dahingehend zu ändern, daß der volle Vorwegabzug gewährt wird. 8

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 9

Er ist der Auffassung, Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzuges sei im Streitfall das gesamte Einkommen der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit im Jahre 1999. Der in § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a stehende Nebensatz ("wenn") umschreibe nur den Personenkreis, der von der Kürzung des Vorwegabzuges betroffen sei, nicht jedoch die Bemessungsgrundlage für die Kürzungsregelung. 10

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid wurde im Verlaufe des Klageverfahrens geändert, zuletzt mit Bescheid vom 17.12.2002. Die Änderungen betrafen nicht den streitgegenständlichen Vorwegabzug. 11

Wegen weiterer Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 6.04.2001 Bezug genommen. 12

Entscheidungsgründe

13

Die Klage ist teilweise begründet.

14

1. Gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung gilt für Vorsorgeaufwendungen je Kalenderjahr ein Vorwegabzugshöchstbetrag von 6.000 DM, im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten von 12.000 DM. Nach Satz 2 Buchstabe a der Vorschrift sind diese Beträge um 16 v.H. der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG (ohne Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG) zu kürzen. Liegen zusätzlich Einnahmen im Sinne von § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe b EStG vor (Einnahmen aus der Ausübung eines Mandats), ist der Vorwegabzug um 16 v.H. der Summe der Einnahmen aus den beiden Einnahmearten zu kürzen. Die Kürzung des Vorwegabzugs (allein oder auch) um 16 v.H. der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG (ohne Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG) erfolgt gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG (nur) dann, "wenn für die Zukunftssicherung des Steuerpflichtigen Leistungen im Sinne des § 3 Nr. 62 erbracht werden oder der Steuerpflichtige zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 gehört."

15

2. Danach sind im Streitfalle die Voraussetzungen für eine Kürzung des Vorwegabzuges "dem Grunde nach" erfüllt. Denn für die Zukunftssicherung der Klägerin wurden aufgrund des sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisses der Klägerin bei ihrem Ehemann von diesem die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung der Klägerin und damit Leistungen im Sinne des § 3 Nr. 62 EStG erbracht. Die Tatsache, daß die Klägerin nur wegen dieses Beschäftigungsverhältnisses, nicht aber auch wegen ihres Beschäftigungsverhältnisses als Gesellschafter-Geschäftsführerin einer GmbH zu dem in dem "Wenn-Satz" des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG genannten Personenkreis gehört, ist für die Frage, ob nach dieser Vorschrift eine Kürzung des Vorwegabzugs zu erfolgen hat, unbeachtlich.

16

Die Kürzung des Vorwegabzugs ist im Streitfall nicht dadurch ausgeschlossen, daß Erbringer der vorgenannten Zukunftssicherungsleistungen nicht ein "fremder Dritter", sondern der mit der Klägerin zusammenveranlagte Ehegatte war. § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG stellt hinsichtlich der dort genannten Zukunftssicherungsleistungen nur auf die Art der Leistungen ab, nämlich auf solche nach § 3 Nr. 62 EStG, nicht auf die Person des Leistungserbringers. Die Tatsache, daß bei Betrachtung zusammenveranlagter Ehegatten als "Einheit beim Sonderausgabenabzug" die Kläger ihre gesamten Zukunftssicherungsleistungen einschließlich der gesetzlichen Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung der Klägerin selbst getragen haben, schließt nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG die Kürzung des Vorwegabzugs nicht aus. Im übrigen wäre im Zusammenhang mit dem Sonderausgaben-Vorwegabzug eine Bevorzugung von Arbeitnehmern, die bei ihrem Ehegatten arbeiten und mit diesem zusammen veranlagt werden, gegenüber Arbeitnehmern, deren Arbeitgeber ein "fremder Dritter" ist, sachlich nicht gerechtfertigt.

17

3. Bei der danach gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG vorzunehmenden Kürzung des Vorwegabzugs um 16 v.H. der Einnahmen der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit sind die Einnahmen der Klägerin aus dem nicht sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis als Gesellschafter-Geschäftsführerin nicht zu berücksichtigen. Dies folgt aus einer Auslegung der Vorschrift unter Berücksichtigung des mußmaßlichen Willens des Gesetzgebers.

18

Nach dem Wortlaut des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG in der bis einschließlich 1992 geltenden Fassung (a.F.) richtete sich die Kürzung des Vorwegabzugs bei Beziehen von

19

Arbeitslohn nach dem Arbeitslohn aus der Beschäftigung, "mit der die Alters- oder Krankenversorgung zusammenhängt". Die Kürzung erfaßte danach nicht die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit schlechthin. Wie der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG (für Veranlagungszeiträume ab 1993) zu entnehmen ist (BTDrucks 12/5764), bezweckte die Gesetzesänderung eine aus datenerfassungstechnischen Gründen notwendig gewordene Vereinfachung der Kürzung des Vorwegabzugs (vgl. BFH-Urteil vom 16.10.2002 XI R 61/00, BStBl II 2003, 183, 184). Der umfangreiche Kreis der von der Kürzung betroffenen Personengruppen wurde auf nunmehr nur noch zwei Personengruppen beschränkt (Steuerpflichtige mit Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit - ausgenommen Versorgungsbezüge - und Mandatsträger). Statt der bis dahin geltenden verschiedenen Kürzungssätze wurde ein einheitlicher Kürzungssatz eingeführt. Die Begrenzung der Bemessungsgrundlage der Höhe nach sowie die komplizierte zeitanteilige Berechnung des Begrenzungsbetrages bei nicht ganzjähriger Beschäftigung wurden aufgegeben. Anhaltspunkte dafür, daß nach dem Willen des Gesetzgebers nunmehr entgegen der bis dahin geltenden Rechtslage der Kürzungsbetrag auch aus Arbeitslohn aus einem Beschäftigungsverhältnis zu berechnen ist, das mit den in § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG genannten Zukunftssicherungsleistungen in keinem Zusammenhang steht, ergeben sich aus der Gesetzesbegründung nicht. Unter den dort im einzelnen dargestellten Vereinfachungen durch die Neufassung der Vorschrift findet sich nicht die Aufgabe des bisherigen Zusammenhangserfordernisses zwischen dem Beschäftigungsverhältnis, aus dem die Bemessungsgrundlage für die Kürzung "der Höhe nach" stammt, und der Alters- oder Krankenversorgung, derentwegen die Kürzung "dem Grunde nach" zu erfolgen hat. Die uneingeschränkte Aufgabe dieses Zusammenhangserfordernisses hätte eine so einschneidende Änderung der bisherigen Gesetzeslage bedeutet, daß sie in der Gesetzesbegründung nicht unerwähnt geblieben wäre, falls der Gesetzgeber sie beabsichtigt gehabt hätte. Bei Vorliegen mehrerer Arbeitsverhältnisse, von denen nicht alle im Zusammenhang mit den Zukunftssicherungsleistungen im Sinne des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG stehen, führt die getrennte Behandlung der Einnahmen auch nicht zu datenerfassungstechnischen Schwierigkeiten. Unter diesen Umständen kann nicht davon ausgegangen werden, der Gesetzgeber habe mit der Neuregelung des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG auf jeglichen Sachzusammenhang zwischen dem Kürzungsgrund und dem für die Bemessungsgrundlage maßgeblichen Beschäftigungsverhältnis verzichten wollen.

§ 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG ist deshalb nach Auffassung des Gerichts dahingehend auszulegen, daß bei Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen für die Vornahme einer Kürzung des Vorwegabzugs dieser um 16 vom Hundert der Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit zu kürzen ist, soweit die Einnahmen aus einem Beschäftigungsverhältnis bezogen werden, das mit den Zukunftssicherungsleistungen im Sinne des § 3 Nr. 62 EStG (oder der Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen zu dem Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG) zusammenhängt.

20

4. Das Gericht sieht sich mit dieser Auslegung nicht im Widerspruch zu der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG mit der Bezugnahme auf Zukunftssicherungsleistungen i.S. des § 3 Nr. 62 EStG den Personenkreis umschreibt, der von der Kürzung des Vorwegabzugs betroffen ist, nicht aber die Bemessungsgrundlage für die Kürzungsregelung (BFH-Entscheidungen vom 26.06.1997 X B 240/96, BFH/NV 1997, 848, und vom 16.10.2002 XI R 23/00, BFH/NV 2003, 463). Gegenstand dieser Rechtsprechung waren Sachverhalte, in denen der Kläger aus ein und demselben Beschäftigungsverhältnis neben sozialversicherungspflichtigem Arbeitslohn auch sozialversicherungsfreien Arbeitslohn bezogen hatte. Da in diesen Fällen beide Arten von Arbeitslohn aus einem (einzigen) Beschäftigungsverhältnis stammten, das mit den vom

21

Arbeitgeber erbrachten Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung zusammenhing, brauchte der BFH nicht die Frage zu entscheiden, ob ein Zusammenhang, wie er in § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. ausdrücklich gefordert war, nach der Neufassung der Vorschrift nicht mehr erforderlich ist. Er hat dies ersichtlich auch "beiläufig" nicht getan.

Die vom Gericht vorgenommene Auslegung entspricht auch den verfassungsrechtlichen Erfordernissen, die sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 des Grundgesetzes - GG-) ergeben. Wäre die Klägerin (neben ihrer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung) statt als Gesellschafter-Geschäftsführerin einer "eigenen" GmbH als selbständige Einzelunternehmerin tätig, dann gingen ihre gewerblichen Einnahmen nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG nicht in die Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzugs ein. Entsprechendes gilt, wenn sie statt der Einnahmen als Gesellschafter-Geschäftsführerin Einnahmen aus einer anderen Einkunftsart erzielen würde. Die Klägerin als Bezieherin sozialversicherungspflichtiger Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit und nicht sozialversicherungspflichtiger Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit aus einem weiteren Beschäftigungsverhältnis ist danach schlechter gestellt als Steuerpflichtige, die statt der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit aus einer nicht sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung Einnahmen aus einer anderen Einkunftsart erzielen. Rechtfertigungsgründe für diese Schlechterstellung sind nicht ersichtlich. Insbesondere ist nicht ersichtlich, daß die Erfassung auch des Arbeitslohns aus dem nicht sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis für die Kürzung des Vorwegabzugs aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung notwendig sein könnte.

22

5. Die danach im Streitfall vorzunehmende Kürzung des Vorwegabzugs von 12.000 DM um 6.819 DM (16 v.H. von 42.624 DM) führt nicht nur dazu, daß der auf die Klägerin entfallende "Anteil" von 6.000 DM am Vorwegabzug aufgezehrt wird, sondern teilweise auch zur Kürzung des auf den Kläger entfallenden Anteils am Vorwegabzug, obgleich in der Person des Klägers die Kürzungsvoraussetzungen nicht vorliegen und der Kläger auch keine Einnahmen bezieht, die bei der Berechnung des Kürzungsbetrages zu berücksichtigen sind. Diese Einbeziehung des "unbeteiligten" Ehegatten in die allein durch den anderen Ehegatten verursachte Kürzung des Vorwegabzugs ist nicht verfassungswidrig. Das Gericht folgt insoweit den Feststellungen des BFH in den Entscheidungen vom 21.12.2000 XI B 75/99, BFH/NV 2001, 773, und vom 11.12.2002 XI R 17/00, BFH/NV 2003, 976, und nimmt zur Vermeidung von Wiederholungen hierauf Bezug.

23

6. Die Übertragung der Berechnung der sich nach Maßgabe dieser Entscheidung ergebenden Steuer auf den Beklagten folgt aus § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

24

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO, die Zulassung der Revision auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit des Urteils auf § 151 Abs. 1 und 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 der Zivilprozeßordnung (ZPO).

25