
Datum: 27.04.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1265/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0427.7K1265.03.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2001 vomund Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung wird dem Beklagten aufgegeben, die Einkommensteuer 2001 unter Gewährung eines ungekürzten Vorwegabzugs i.H.v. 12.000 DM neu zu berechnen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch den Kläger in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob mit Blick auf die Zahlung von Arbeitslohn für mehrere Jahre bei den beschränkt abziehbaren Sonderausgaben im Streitjahr 2001 die Kürzung des Vorwegabzugs vorzunehmen ist.

2

Der Kläger war im gesamten Jahr 2001 Beamter im Ruhestand und bezog u.a. Versorgungsbezüge i.H.v. 83.381 DM. Daneben bezog er Arbeitslohn "für mehrere Jahre" i.H.v. 54.646 DM. Dabei handelte es sich um eine Bezügenachzahlung aus den Vorjahren, in denen er sich noch nicht im Ruhestand befunden hatte, da die der Pensionierung vorangegangene Altersteilzeit durch vorzeitige Pensionierung vorzeitig beendet wurde (sog. Störfall). Der Kläger zahlte in 2001 einen Altersteilzeitzuschlag aus 2000 i.H.v. 21.367 DM zurück. Hierbei handelt es sich um einen Aufstockungsbetrag, der zuvor steuerfrei i.S.d. § 3

3

Nr. 28 EStG ausgezahlt worden war.

Aus der Bezügemitteilung Nr. 08, gültig ab 05/01 ergeben sich monatliche Bezüge i.H.v. 0 DM, eine Nachzahlung i.H.v. 54.646,86 DM und eine Einbehaltung von 21.366,42 DM. Für die Erstattung wurde ein Abzug i.H.v. 13.000 DM vorgenommen. Der Auszahlungsbetrag belief sich auf 20.280,44 DM. Auf die Bezügemitteilung wird verwiesen (befindlich in der Einkommensteuerakte des Beklagten). 4

Die Ehefrau des Klägers erzielte im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung. 5

Im Einkommensteuerbescheid vom nahm der Beklagte bei den beschränkt abziehbaren Sonderausgaben mit Blick auf den Arbeitslohn für mehrere Jahre eine Kürzung des Vorwegabzugs i.H.v. 8.743 DM (= 54.646 x 16 %) vor. 6

Gegen den Einkommensteuerbescheid legte der Kläger (am) aus hier nicht interessierenden Gründen fristgerecht Einspruch ein. Daraufhin wurde der Einkommensteuerbescheid am aus den Streitfall nicht betreffenden Gründen geändert. Gemäß den Erläuterungen hierzu sollte sich hierdurch der Einspruch des Klägers erledigen. Hiergegen legte der Kläger am erneut Einspruch ein und begründete diesen damit, dass bei der Berechnung der beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben eine Minderung nach § 10 Abs. 2 Nr. 2 EStG zu Unrecht vorgenommen worden sei. 7

Der Kläger trägt vor, dass bei pensionierten Beamten eine Kürzung des Vorwegabzugs nicht vorgenommen werden dürfe. Denn § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG sei auf diesen Personenkreis nicht anzuwenden. Dies folge daraus, dass er, der Kläger, zu dem Personenkreis i.S.d. § 10 c Abs. 3 Nr. 3 EStG gehöre, der in § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG nicht genannt sei. 8

Als Pensionär gehöre er nicht zum Personenkreis i.S.d. § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG, auf den die Kürzung des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG anwendbar wäre. Denn der Wortlaut dieser Vorschrift fordere u.a., dass der Steuerpflichtige eine Berufstätigkeit ausgeübt habe. Diese Voraussetzung erfülle er im Streitjahr 2001 nicht. 9

Allein die Nachzahlung für das Jahr 2000 führe nicht dazu, dass er, der Kläger, im Streitjahr eine Berufstätigkeit i.S.d. § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG ausgeübt oder eine Altersversorgung ohne eigene Beitragsleistung erworben habe. 10

Dies folge auch aus dem Wortlaut des § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG (i.V.m. R 106 EStR) und dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung, woraus abzuleiten sei, dass die Voraussetzungen für die Kürzung des Vorwegabzugs im selben Veranlagungszeitraum wie der Bezug der Einnahmen vorliegen müssen. 11

Eine Kürzung des Vorwegabzugs käme nur in Betracht, wenn der pensionierte Beamte rentenversicherungspflichtige Nebeneinnahmen hätte. Dies sei jedoch nicht gegeben. 12

Vorsorglich trägt der Kläger hinsichtlich der Höhe der Kürzung des Vorwegabzugs vor, dass in der steuerpflichtigen Nachzahlung i.H.v. 54.646 DM ein Teilbetrag i.H.v. 21.367 DM enthalten sei, der für die in 2000 steuerfrei erhaltenen Aufstockungsbeträge (Altersteilzeit) zurückzuzahlen gewesen sei. Dieser Betrag dürfe nicht in die Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzugs einbezogen werden. 13

Der Kläger beantragt, 14

15

den Vorwegabzug bei den Sonderausgaben in voller Höhe von 12.000 DM zu gewähren und die Einkommensteuer entsprechend herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Der Beklagte trägt vor, dass die Kürzung des Vorwegabzugs zu Recht auf der Grundlage des Arbeitslohnes für mehrere Jahre vorgenommen worden sei. Denn es handele sich dabei um nachgezahlten Arbeitslohn aus der aktiven Berufstätigkeit. Dieser Arbeitslohn sei für eine Beschäftigungszeit gezahlt worden, in der der Kläger zum Personenkreis i.S.d. § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG gehört habe. Für Personen, die solche Leistungen erhalten haben, sehe § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG eine Kürzung des Vorwegabzugs bei der Berechnung des Sonderausgabenhöchstbetrages vor. § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG beziehe sich nicht auf einen Personenkreis, sondern auf die Art des Bezuges. Deshalb seien auch in § 10 c Abs. 3 Nr. 3 EStG die Versorgungsbezüge extra genannt. 18

Auch sei fraglich, ob der Kläger als Pensionär nicht zum Personenkreis des § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG gehöre. Denn auch Pensionäre seien von der Rentenversicherungspflicht befreit. 19

Zur Höhe der Kürzung des Vorwegabzugs trägt der Beklagte vor, dass er zu Recht von einem Betrag i.H.v. 54.646 DM ausgegangen sei. Der Teilbetrag i.H.v. 21.367 DM sei nicht aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen. Denn hierbei handele es sich um den zurückgezahlten Aufstockungsbetrag, der zuvor steuerfrei i.S.d. § 3 Nr. 28 EStG ausgezahlt worden sei. Im Kalenderjahr der steuerfreien Auszahlung sei vom Aufstockungsbetrag keine Kürzung des Vorwegabzugs vorgenommen worden, so dass der zurückgezahlte Aufstockungsbetrag als Bemessungsgrundlage bei der Kürzung des Vorwegabzugs nicht zu berücksichtigen sei. Dieser Betrag sei lediglich als negativer Progressionsvorbehalt i.S.d. § 32 b EStG der Einkommensbesteuerung für 2001 zugrunde gelegt worden. 20

Demgemäß sei der zurückgezahlte Aufstockungsbetrag i.H.v. 21.367 DM bezüglich der Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzugs unerheblich und wurde auch so behandelt. Dass von der Nachzahlung i.H.v. 54.646 DM der zuvor steuerfrei ausgezahlte Aufstockungsbetrag i.H.v. 21.367 DM abgezogen worden sei, stelle lediglich eine Aufrechnung dar. Die Höhe des nachgezahlten Betrages für das Jahr 2000 bleibe hierdurch unverändert. 21

Entscheidungsgründe 22

Die Klage ist begründet. 23

Der Beklagte hat zu Unrecht bezüglich des im Streitjahr 2001 bezogenen Arbeitslohnes für mehrere Jahre die Kürzung des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG vorgenommen, da der Kläger im Streitjahr nicht in den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG fällt. 24

I. Nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG ist der Vorwegabzug im Rahmen der Sonderausgaben-Höchstbetragsberechnung um 16 v.H. der Summe der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG ohne Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG zu kürzen, wenn für die Zukunftssicherung des Steuerpflichtigen Leistungen im Sinne des § 3 Nr. 62 EStG erbracht werden oder der Steuerpflichtige zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG gehört. 25

Im Streitjahr 2001 erfüllte der Kläger als Beamter im Ruhestand diese Voraussetzungen nicht.	26
1. Der Kläger hat zwar nachträglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 EStG bezogen. Indes wurden für den Kläger weder im Streitjahr noch in den Vorjahren Ausgaben für die Zukunftssicherung i.S.d. § 3 Nr. 62 EStG geleistet. Denn für den Kläger als pensionierten Beamten bestand weder nach Sozialversicherungsrecht noch nach anderen gesetzlichen Vorschriften oder einer auf gesetzlicher Ermächtigung beruhenden Bestimmung eine Verpflichtung hierzu. Der Beamte ist nämlich sozialversicherungsfrei (s. Figge, Sozialrechtshandbuch, Abschn. 3.8.1.). Dies wird dadurch bestätigt, dass der (aktive) Beamte unter § 10 c Abs. 3 Nr. 1 EStG fällt (Heinicke, in Schmidt, EStG, § 10 c Rz. 6), der in § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG im Zusammenhang mit der Kürzung des Vorwegabzugs gesondert genannt ist.	27
2. Der Kläger gehört im Streitjahr 2001, in dem die Zahlung "zugeflossen" ist, als pensionierter Beamte auch nicht zu dem von § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG genannten Personenkreis des § 10 c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG. Denn als Beamter im Ruhestand bezog der Kläger im Streitjahr Versorgungsbezüge i.S.d. § 10 c Abs. 3 Nr. 3 EStG. § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG ist nach Ablauf der aktiven Diensttätigkeit in persönlicher Hinsicht nicht mehr anwendbar (so i.E. auch Nolde, in HHR, EStG, § 10 Rn. 404 i.V.m. 401b; Heinicke, in Schmidt, EStG, § 10 Rn. 216; Söhn, in K/S/M, EStG, § 10 Rn. P 66r).	28
II. Dem steht nicht entgegen, dass der Kläger die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG in den Vorjahren, für die der Arbeitslohn nachträglich gezahlt wurde, erfüllt hat, indem er bis zum Jahr 2000 als (aktiver) Beamter zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 Nr. 1 EStG gehörte. Denn § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG umschreibt den Personenkreis, der von der Kürzung des Vorwegabzugs betroffen ist, nicht die Bemessungsgrundlage für die Kürzungsregelung (BFH, Beschl. v. 26.06.1997, X B 240/96, BFH/NV 1997, 848; ebenso FG München, Urt. v. 20.07.2000, 5 K 4938/99, bestätigt durch BFH, Urt. v. 16.10.2002, XI R 71/00, BStBl II 2003, 343). Demnach kommt es für die Frage des Vorwegabzugs im Jahre des Zuflusses der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf die Qualifizierung der Person an, die die Zahlung erhält. Sie muss im Zeitpunkt des Zuflusses zu dem Personenkreis nach § 10 c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Es ist hingegen nicht auf den Charakter der Zahlung abzustellen, etwa dahingehend, ob sie mit Blick auf die Zugehörigkeit zu dem entsprechenden Personenkreis im Vorjahr erfolgt ist.	29
1. Diese Auslegung des Gesetzes folgt zunächst aus dem Wortlaut des § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG. Denn dieser legt durch die Verwendung des Präsens nahe, dass der Steuerpflichtige in dem Jahr, in dem er die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, auch zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG gehören muss. Nach dem Wortlaut ist die Zugehörigkeit zu dem besagten Personenkreis in den Vorjahren unerheblich.	30
2. Dieses Verständnis ergibt sich auch aus dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Neuregelung der Kürzung des Vorwegabzugs im Jahre 1990, mit der der Gesetzgeber die Kürzung des Vorwegabzugs durch eine pauschalierende und typisierende Regelung grundlegend vereinfachen wollte (Bundestagsdrucksache 12/5630, S. 58; vgl. auch BFH, Urt. v. 04.03.1998, X R 109/95, BFH/NV1998, 1466). Sofern der Steuerpflichtige hiernach die Anwendungsvoraussetzungen der Kürzungsvorschrift erfüllt, soll nicht mehr im einzelnen ermittelt werden, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Kürzung in sachlicher Hinsicht zu erfolgen hat (BFH, Urt. v. 04.03.1998, a.a.O.). Eine individuelle Berechnung des Kürzungsbetrages ist also nicht geboten (BFH, Urt. v. 16.10.2002, XI R 71/00, BStBl II 2003, 343). Im Umkehrschluss folgt hieraus, dass es dann, wenn bereits die persönlichen	31

Anwendungsvoraussetzungen der Kürzungsvorschrift nicht erfüllt sind, auf eine Qualifikation der Zahlungen nach § 10 Abs. 3 S. 2 a EStG nicht mehr ankommt.

3. Diese Auslegung findet weiterhin in der Entscheidung des BFH vom 4. März 1998 (X R 109/95, BFH/NV1998, 1466) eine Stütze. 32

a. Der BFH hat in diesem Fall den nachträglich gezahlten Arbeitslohn eines ganzjährig arbeitslosen Ehegatten, der grundsätzlich nicht zum Personenkreis des § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG gehört, in die Berechnung des gemeinsamen Kürzungsbetrages der Ehegatten nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG einbezogen und dies damit begründet, dass der andere Ehegatte die Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt und eine Kürzung auch dann von dem vollen Betrag vorzunehmen ist, wenn die Voraussetzungen hierfür "nur in der Person eines Ehegatten erfüllt" sind. Hieraus folgt für die Auslegung der Vorschrift im Streitfall, dass nachträglich gezahlter Arbeitslohn in einem Veranlagungszeitraum, in dem weder der Steuerpflichtige noch – wie auch hier – sein Ehegatte die Kürzungsvoraussetzungen erfüllt, nicht zu einer Kürzung des Vorwegabzugs führt. 33

b. Dabei verkennt der Senat nicht das Urteil des BFH vom 3. Dezember 2003 (XI R 11/03, BFH/NV 2004, 701) zur Kürzung des zusammenveranlagten Ehegatten gemeinsam zustehenden Vorwegabzugs für Vorsorgeaufwendungen. Unter Abschnitt II.3., fast zum Ende der Entscheidung, führt der XI. Senat des BFH aus, dass Einklang mit dem – zuvor genannten – Urteil des X. Senats vom 4. März 1998 bestehe. Der XI. Senat des BFH rechtfertigt die Kürzung des Vorwegabzugs des nachgezahlten Arbeitslohnes des arbeitslosen Ehegatten jedoch sinngemäß nunmehr damit, dass im Vorjahr, für das der Arbeitslohn nachträglich gezahlt wurde, Zukunftssicherungsleistungen erbracht worden seien und damit auch der nachgezahlte Lohn die Voraussetzungen für die Kürzung des Vorwegabzugs erfülle. Diese Ausführungen des XI. Senats des BFH legen den Schluss nahe, dass dieser auf den Charakter der Zahlung abstellen will. Jedoch ist bereits fraglich, ob diesen Ausführungen Bindungswirkung zukommt oder ob es sich angesichts der eigentlich vom XI. Senat zu entscheidenden Frage um ein "obiter dictum" handelt. 34

c. Überzeugender ist es für den erkennenden Senat hinsichtlich der Kürzung des Vorwegabzugs – wie zuvor dargelegt – auf die Eigenschaft der Person, also ihre Zugehörigkeit zum Personenkreis nach des § 10 c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG, im Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit abzustellen, so wie es auch der X. Senat des BFH nahezulegen scheint. 35

Davon unberührt ist die Frage, ob mit Blick auf die Kürzung des Vorwegabzugs Folgen für die betreffenden Vorjahre gezogen werden können, etwa durch eine nachträgliche Korrektur. Dies ist indes nicht Gegenstand des Streitfalls. 36

III. Der Senat gibt dem Beklagten auf, die Einkommensteuer 2001 gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO unter Berücksichtigung eines ungekürzten Vorwegabzugs i.H.v. 12.000 DM neu zu berechnen. 37

IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 155 FGO i.V.m. § 709 ZPO. 38

V. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 39

VI. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 40

