
Datum: 28.08.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 3761/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0828.7K3761.10.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Die Klage wird abgewiesen.	1
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.	2
Die Revision wird zugelassen.	3
Tatbestand	4
Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte zu Recht davon ausgegangen ist, dass der Kläger zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG 2008 (im Folgenden EStG) gehört und ob deshalb der Höchstbetrag für Altersvorsorgeaufwendungen gem. § 10 Abs. 3 Satz 3 EStG zu kürzen ist.	5
Der Kläger ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A ... GmbH, B-Straße ..., ... C (GmbH). Die GmbH, als Versicherungsnehmer, hat mit Wirkung vom 01.04.1992 eine Direktversicherung zu Gunsten des Klägers abgeschlossen. Bis November 2009 wurde der	6

monatliche Beitrag für die Versicherung in Höhe von 127,82 € in Form einer Gehaltsumwandlung aufgebracht und der Beitrag monatlich gem. § 40 b EStG pauschal der Lohnsteuer unterworfen.

Am 17.11.2009 fasste die Gesellschafterversammlung der GmbH in Bezug auf „die betriebliche Altersversorgung betreffend Direktversicherung ... Versicherungs-Nr.: a“ folgenden Beschluss: 7

„1. Aufgrund der geänderten steuerlichen Behandlung der Beiträge zur o. g. Versicherung durch das Jahressteuergesetz 2008 werden die Prämien ab dem 01.01.2008 dem Verrechnungskonto der Gesellschafter/Geschäftsführer belastet, so das der Gewinn nicht gemindert wird, 8

2. die Lohnsteueranmeldungen für das Jahr 2008 und die Monate 1 bis 10/09 sind zu berichtigen...“ 9

Da der Jahresabschluss der GmbH zum 31.12.2008 im November 2009 noch nicht erstellt war, wurde der o.g. Beschluss durch Umbuchung der Beiträge auf das Verrechnungskonto des Klägers bei der GmbH nachvollzogen. 10

Der Versicherungsvertrag wurde aufgrund der Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen zum 1.12.2009 gekündigt. 11

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2008) hat der Kläger im Mai 2009 in Zeile 64 der Einkommensteuererklärung für eine sog. „Rürup-Rente“ Beiträge zur eigenen kapitalgedeckten Rentenversicherungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 b EStG) mit Laufzeitbeginn nach dem 31.12.2004 in Höhe von 22.050,00 € geltend gemacht. 12

Als weitere Sonderausgaben hat er in Zeile 71 der Steuererklärung Versicherungsbeiträge in Höhe von 6.518,00 €, in Zeile 72 Beiträge für eine Unfallversicherung in Höhe von 479,00 € und in Zeile 73 Beiträge für Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht und Kapitallebensversicherungen mit mindestens 12 Jahren Laufzeit und Laufzeitbeginn sowie erste Beitragszahlungen vor dem 1.1.2005 in Höhe von 7.168,00 € geltend gemacht. Im Übrigen hat er in seiner Steuererklärung u. a. angegeben, dass 2008 keine gesetzliche Rentenversicherungspflicht aus der Tätigkeit als GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer bestand (Zeile 31) und dass aufgrund der vorgenannten Tätigkeit keine Anwartschaft auf Altersversorgung bestand (Zeile 33). 13

In der Anlage N erklärte er u. a. einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 90.830,00 €. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einkommensteuererklärung verwiesen. 14

Mit Bescheid vom 27.5.2009 setzte der Beklagte die Einkommensteuer 2008 erklärungsgemäß fest. Der Bescheid stand nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Nach Durchführung der Günstigerprüfung wurden dem Kläger nach der Rechtslage 2004 aufgrund der o. g. Angaben beschränkt abziehbare Sonderausgaben in Höhe von 18.269,00 € anerkannt. Dabei wurde als Erhöhungsbetrag im Sinne des § 10 Abs. 4a Satz 3 EStG ein Betrag in Höhe von 13.200,00 € (20.000,00 € x 66 %) berücksichtigt. 15

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung bei der GmbH für die Jahre 2006 bis 2008 wurde u.a. festgestellt, dass die GmbH zu Gunsten des Klägers die o.g. betriebliche Altersversorgung abgeschlossen hat (vgl. Tz. 1 des Prüfberichts vom 19.8.2009). Im Hinblick auf die Änderungen der Regelungen zur Kürzung des Höchstbetrages für 16

Altersvorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 3 Satz 3 EStG und zur Zugehörigkeit zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 vertrat der Prüfer die Auffassung, dass dem Kläger ab 2008 lediglich noch der gekürzte Vorwegabzug gewährt werden könne, da die Differenzierung, ob das Anwartschaftsrecht auf eine Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung aufgebaut worden sei, entfallen sei. Der Beklagte erließ aufgrund einer entsprechenden Kontrollmitteilung am 2.9.2009 einen gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2008, in dem er lediglich noch beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben in Höhe von 8.109,00 € anerkannte. Die Minderung ergab sich daraus, dass er zum einen den Vorwegabzug in Höhe von 3.068,00 € in vollem Umfang kürzte und außerdem den Erhöhungsbetrag im Rahmen der Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4 a Satz 3 EStG lediglich noch einen Betrag in Höhe von 6.108,00 € berücksichtigte (20.000,00 € - 19,9 % von 54.000,00 € x 66 %).

Hiergegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein und machte geltend, dass ihm der Vorwegabzug in Höhe von 3.068,00 € auch nach der Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 weiterhin ungekürzt zustehen und ihm als Erhöhungsbetrag im Sinne des § 10 Abs. 4a Satz 3 EStG ein Betrag in Höhe von 13.200,00 € (20.000,00 € x 66 %) zu gewähren sei. Eine Kürzung des Höchstbetrages nach § 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStG sei im Streitfall schon im Hinblick auf die per Gesellschafterversammlung vom 17.11.2009 beschlossene rückwirkende Aufhebung der Direktversicherung nicht zulässig. Ein steuerliches Rückwirkungsgebot greife insoweit nicht, da durch diese Vereinbarung nicht der Gesellschafter im Sinne einer verdeckten Gewinnausschüttung einen Vorteil zu „Lasten“ der Gesellschaft erhalte. Da der Jahresabschluss der GmbH für den Veranlagungszeitraum 2008 zum Zeitpunkt der Beschlussfassung noch nicht erstellt gewesen sei, müsse eine rückwirkende Änderung, um auf die geänderte steuerliche Rechtsprechung reagieren zu können, auch noch beim betroffenen Gesellschafter möglich sein. Zudem liege in der Kürzung des Höchstbetrags bei dem Kläger als alleinigem Gesellschafter-Geschäftsführer ein erheblicher Eingriff in die Gestaltung der persönlichen Altersversorgung. Dass lediglich aufgrund einer kleinen Direktversicherung mit monatlichen Beiträgen von 127,82 € die beschriebene steuerliche Auswirkung in einer so gravierenden Form eintrete, könne vom Gesetzgeber nicht gewollt gewesen sein.

17

Hilfsweise werde um einen Erlass aus Billigkeitsgründen gem. § 227 AO gebeten.

18

Der Einspruch war insoweit erfolgreich, als der Beklagte mit Änderungsbescheid vom 21.10.2010 die Kürzung des Vorwegabzugs rückgängig machte und nunmehr beschränkt abziehbare Sonderausgaben in Höhe von 11.177,00 € anerkannte. Darüber hinaus blieb der Einspruch erfolglos. Mit Einspruchsentscheidung vom 21.10.2010 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung seiner Entscheidung verwies er auf ein Schreiben an den Prozessbevollmächtigten des Klägers vom 15.9.2010. In diesem Schreiben räumte er zunächst ein, dass der Vorwegabzug ungekürzt zu berücksichtigen sei. Bei der Berücksichtigung von Altersvorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 4a Satz 3 EStG könne der rückwirkende Gesellschafterbeschluss allerdings steuerlich nicht anerkannt werden. Eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO werde abgelehnt. Im Übrigen wurde der Kläger gebeten, einen Antrag auf Erlass nach § 227 AO ggf. nach Beendigung des Verfahrens erneut zu stellen.

19

Mit seiner Klage verfolgt der Kläger sein ursprüngliches Begehren weiter und macht geltend, dass die Kürzung des Vorsorgehöchstbetrages im Sinne des § 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStG unzutreffend sei und dementsprechend der Erhöhungsbetrag gem. § 10 Abs. 4a Satz 3 EStG um 7.092,00 € zu erhöhen sei.

20

Die dem Kläger im April 1992 gewährte betriebliche Altersversorgung habe erst durch die Neuregelung im Jahressteuergesetz 2008 zu einer Kürzung des für die Basisversorgung maximal zur Verfügung stehenden Abzugsvolumen geführt. Sinn und Zweck der gesetzlichen Neuregelung sei es gewesen, bestimmten Personengruppen (z. B. Beamten) kein höheres Abzugsvolumen für Beiträge zu einer Basisversorgung zuzubilligen, als dies z. B. bei Pflichtmitgliedern der gesetzlichen Rentenversicherung der Fall sei.	21
Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 werde jedoch nicht mehr danach unterschieden, ob die Beiträge ganz oder teilweise ohne eigene Beitragszahlungen geleistet worden seien. Dies stelle einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes dar. Hieraus ergebe sich im Einkommensteuerrecht für den Gesetzgeber das Gebot, die Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten, die nach dem objektiven und subjektiven Nettoprinzip zu bemessen sei.	22
Entscheidend für eine Kürzung müsse demnach weiterhin sein, ob die ggf. außerhalb der Basisversorgung liegende Altersversorgung durch eigene Beiträge finanziert worden sei oder nicht. Die generelle Kürzung ab 2008, unabhängig von der Finanzierung, führe zu einer Ungleichbehandlung der betroffenen Personenkreise des § 10 c Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG. Während die Personengruppe der Nr. 1 (z. B. Beamte) stets eine Anwartschaft ausschließlich ohne eigene Beitragsleistungen erhalte, gebe es im Personenkreis der Nr. 2 Fälle, wie die des Klägers als alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer, die die Anwartschaft ausschließlich durch eigene Beiträge erworben hätten. Diese wirtschaftliche Belastung rechtfertige es, für die Kürzung des Höchstbetrages weiterhin zu unterscheiden, ob die Anwartschaft durch eigene Beiträge finanziert worden sei oder nicht. Bei einem sozialversicherungspflichtigen Einzelunternehmer (z. B. Handwerker), der eine Riester-Versorgung abschließe und diese mit eigenen Beiträgen finanziere, erfolge ebenfalls keine Kürzung des Höchstbetrages zu seinen Altersvorsorgeaufwendungen. Eine abweichende steuerliche Auffassung bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, der seine Altersversorgung ebenfalls mit eigenen Beiträgen finanziere, könne vom Gesetzgeber so nicht gewollt gewesen sein. Die Gesetzesänderung, die sich auch auf „Altverträge“ erstrecke, stelle einen erheblichen Eingriff in die Gestaltung der persönlichen Altersversorgung dar. Dass aufgrund einer seit 1992 laufenden „kleinen“ Direktversicherung mit monatlichen Beiträgen von 127,82 € (1.533,84 € Jahresbeitrag) eine steuerliche Auswirkung in dieser gravierenden Form eintrete, entspreche nicht den in § 85 AO verankerten Besteuerungsgrundsätzen, die eine gleichmäßige Festsetzung der Steuern erforderten. Darüber hinaus erfolge eine Benachteiligung insoweit, als im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage die Höchstbeträge für die Basisversorgung voll ausgeschöpft worden seien, die Besteuerung der Leistungen aber trotz der nunmehr vorgenommenen Kürzungen in vollem Umfang erfolge.	23
Der Kläger beantragt,	24
den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 21.10.2010 dahingehend zu ändern, dass zusätzlich beschränkt abziehbare Sonderausgaben in Höhe von 7.092,00 € berücksichtigt werden, hilfsweise,	25
den Beklagten zu verpflichten, eine entsprechende Steuerherabsetzung im Rahmen des § 163 AO vorzunehmen.	26
Der Beklagte beantragt,	27
die Klage abzuweisen.	28

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung vom 21.10.2010.	29
Entscheidungsgründe	30
Die Klage ist mit dem Haupt- und Hilfsantrag unbegründet.	31
Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 vom 21.10.2010 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte ist zutreffend davon ausgegangen, dass für den Kläger der Vorsorge-Höchstbetrag des	32
§ 10 Abs. 3 EStG zu kürzen ist und dementsprechend im Rahmen der Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a Satz 3 EStG auch nur der gekürzte Höchstbetrag als Erhöhungsbetrag zu berücksichtigen ist. Er war auch berechtigt, den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 27.5.2009 gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO entsprechend zu ändern (I).	33
Der Beklagte hat zu Recht die als Ermessensentscheidung gerichtlich nur in den Grenzen des § 102 FGO überprüfbare Anwendung von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO abgelehnt (II).	34
Das Gericht kann den Beklagten nicht verpflichten, die Steuerherabsetzung im Rahmen des § 163 AO vorzunehmen (§ 101 Satz 1 FGO).	35
I. Der Beklagte hat die Beiträge des Klägers zum Aufbau einer sog. Rürup-Rente im Streitjahr zutreffend gem. § 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4a Satz 3 EStG nur in Höhe von 6.108 € als Sonderausgaben berücksichtigt.	36
Beiträge des Steuerpflichtigen zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung (sog. Rürup-Rente) sind gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG grundsätzlich als Sonderausgaben abzugsfähig. Nach § 10 Abs. 3 Satz 1 EStG ist die Abzugsfähigkeit solcher Vorsorgeaufwendungen ebenso wie die Abzugsfähigkeit von Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG; sog. Basisversorgung) auf einen Höchstbetrag von 20.000 € beschränkt. Bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt sich dieser Höchstbetrag (§ 10 Abs. 3 Satz 2 EStG). Bei Steuerpflichtigen, die zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG gehören, ist der Höchstbetrag um den Betrag zu kürzen, der, bezogen auf die Einnahmen aus der Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zum genannten Personenkreis begründen, dem Gesamtbeitrag (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil) zur allgemeinen Rentenversicherung entspricht (§ 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStG). Dies gilt auch für Personen, die Einkünfte i. S. des § 22 Nr. 4 EStG erzielen und die ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistungen einen Anspruch auf Altersversorgung erwerben (§ 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStG). Von dem hiernach ermittelten Höchstbetrag (ggf. nach § 10 Abs. 3 Satz 5 EStG noch gekürzt um den nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung) sind gem. § 10 Abs. 3 Satz 4 und 6 EStG im Streitjahr 2008 66% als Sonderausgabe abziehbar.	37
Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2007 galt die einschränkende Voraussetzung, wonach eine Kürzung des Höchstbetrages nur erfolgt, wenn ein Anspruch auf Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistungen erworben wurde, auch noch im Rahmen des § 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStG bei den Steuerpflichtigen, die zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG gehören.	38
§ 10 c Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung sah eine Kürzung der Vorsorgepauschale (§ 10c Abs.2 EStG) u. a. für Arbeitnehmer vor, die während des ganzen	39

oder eines Teils des Kalenderjahres

1. in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungsfrei oder auf Antrag des Arbeitgebers von der Versicherungspflicht befreit waren und denen für den Fall ihres Ausscheidens aus der Beschäftigung auf Grund des Beschäftigungsverhältnisses eine lebenslängliche Versorgung oder an deren Stelle eine Abfindung zusteht oder die in der gesetzlichen Rentenversicherung nachzuversichern sind oder 40

2. nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, eine Berufstätigkeit ausgeübt und im Zusammenhang damit auf Grund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung erworben haben. ... 41

Auch insoweit kam nach der bis einschließlich 2007 geltenden Fassung im Rahmen des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG eine Kürzung der Vorsorgepauschale nur in Betracht, wenn Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung oder durch Beiträge, die nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei waren, erworben wurden. 42

Diese Einschränkung ist im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 vom 27.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) ebenso entfallen wie die entsprechende Voraussetzung in § 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStG. 43

Soweit nach den o. g. Regelungen der Höchstbetrag für Vorsorgeaufwendungen gem. § 10 Abs. 3 EStG zu kürzen ist, wirkt sich diese Kürzung auch im Rahmen der Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a EStG aus. § 10 Abs. 4a Satz 3 EStG verweist in Bezug auf den gem. § 10 Abs. 4a Satz 1 EStG anzusetzenden Erhöhungsbetrag uneingeschränkt auf die Regelungen in § 10 Abs. 3 Satz 1 bis 3 sowie Satz 4 und 6 EStG. 44

Hiervon ausgehend hat der Beklagte in Bezug auf die Beiträge des Klägers zur sog. Rürup-Rente im Rahmen der Günstigerprüfung zu Recht lediglich einen Erhöhungsbetrag i. S. des § 10 Abs. 4a Satz 3 EStG in Höhe von 6.108 € berücksichtigt. 45

Der Kläger gehörte im Streitjahr zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG. Er war als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH nicht Arbeitnehmer im Sinne der sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften und unterlag deshalb nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht. Er übte als Arbeitnehmer der GmbH eine Berufstätigkeit aus und erwarb "im Zusammenhang damit" aufgrund der zu seinen Gunsten abgeschlossenen Direktversicherung ein Anwartschaftsrecht auf eine Altersversorgung. Dass die Beiträge zur Direktversicherung aus einer Gehaltsumwandlung und die betriebliche Altersversorgung somit wirtschaftlich vom Kläger selbst finanziert wurden, ist für den gesetzlich geforderten Zusammenhang des Erwerbs des Anwartschaftsrechts mit der Berufstätigkeit ebenso unerheblich, wie die geringe Höhe des aus der Versicherung zu erwartenden Rentenanspruchs. Der Kläger verfügte als nicht rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer im Streitjahr über eine betriebliche Altersversorgung und gehörte damit unstreitig zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG. Für die Beurteilung dieser Zugehörigkeit sind alle Formen der betrieblichen Altersversorgung zu berücksichtigen. Ohne Bedeutung sind dabei die Art der Finanzierung, die Höhe der Versorgungszusage und die Art des Durchführungswegs. Ebenso ist unerheblich, ob im betreffenden Veranlagungszeitraum Beiträge erbracht wurden oder die Versorgungsanwartschaft angewachsen ist (vgl. Stöcker in Bordewin/Brandt, § 10 EStG Rz. 975, 976; BMF-Schreiben vom 13.9.2010 zur „Einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen“, BStBl I 2010, 681, Tz. 36; Risthaus, DStZ 2007, 802, 805). 46

Der Zugehörigkeit des Klägers zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG im Streitjahr stehen auch weder die im November 2009 (rückwirkend) beschlossenen Änderungen der Vertragsdurchführung noch die Kündigung des Versicherungsvertrages zum 1.12.2009 entgegen. 47

Für die Beurteilung, ob im Zusammenhang mit der Berufstätigkeit ein Anwartschaftsrecht auf eine Altersversorgung i. S. des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG erworben wurde ist auf das konkrete Dienstverhältnis in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum abzustellen (vgl. Stöcker in Bordewin/Brandt, § 10 EStG Rz. 976). Nicht einbezogen werden sollen deshalb zwar nach Verwaltungsauffassung Anwartschaftsrechte aus einer im gesamten Veranlagungszeitraum privat fortgeführten Direktversicherung, bei der der Arbeitnehmer selbst Versicherungsnehmer ist (vgl. BMF-Schreiben vom 13.9.2010, BStBl I 2010, 681, Tz. 36; Risthaus, DStZ 2007, 802, 805). Diese Einschränkung kommt im Streitfall aber nicht zum Tragen. Die Direktversicherung zugunsten des Klägers hat während des gesamten Veranlagungszeitraums 2008 bestanden und wurde auch unverändert durchgeführt. Versicherungsnehmer war die GmbH, die auch die Versicherungsbeiträge, wenn auch im Wege der Gehaltsumwandlung, entrichtete. Die in 2009 erfolgte Umbuchung über das Verrechnungskonto des Klägers kann schon deshalb nicht mehr berücksichtigt werden, weil die Steuer für 2008 zu diesem Zeitpunkt entsprechend der in 2008 verwirklichten Umstände entstanden war. Nach § 38 AO entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Eine Änderung des für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts nach Entstehung des Steueranspruchs wirkt bei laufend veranlagten Steuern wie der Einkommensteuer regelmäßig nicht zurück (vgl. BFH-Urteil vom 28.7.2004 XI R 67/03, BStBl II 2005, 94, m.w.N.). Dies gilt insbesondere auch für die nachträgliche Änderung oder Ergänzung von Versorgungsverträgen (vgl. BFH-Urteil vom 28.7.2004 XI R 67/03, BStBl II 2005, 94, m.w.N.). Hat der Kläger im Streitjahr 2008 ein Anwartschaftsrecht auf Altersversorgung erworben, entfällt dieses nicht steuerlich rückwirkend durch die in 2009 ausgesprochene Kündigung des Versicherungsvertrages (vgl. BFH-Urteil vom 28.7.2004 XI R 67/03, BStBl II 2005, 94). 48

Die im Streitjahr geltenden gesetzlichen Voraussetzungen für eine Kürzung des Höchstbetrages i. S. des § 10 Abs. 3 EStG und damit auch des Erhöhungsbetrages des § 10 Abs. 4a Satz 3 EStG waren somit allein mit der Zugehörigkeit des Klägers zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG geschaffen. Weitere Kürzungsvoraussetzungen gab es im Streitjahr 2008 nicht (mehr). 49

Die im Streitfall angewandte Neuregelung des § 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStG und des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG durch das Jahressteuergesetzes 2008 vom 27.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) ist nach Auffassung des Senats auch verfassungsgemäß. Der Senat sieht im Wegfall der ursprünglichen Einschränkung, wonach eine Kürzung des Höchstbetrages nur erfolgte, wenn Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erworben wurden, insbesondere keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG. 50

Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Das Gleichheitsgebot gilt sowohl für ungleiche Belastungen als auch für ungleiche Begünstigungen. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Im Steuerrecht besteht für den Gesetzgeber ein weitgehender Gestaltungsspielraum. Seine grundsätzliche Freiheit, diejenigen Sachverhalte 51

zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft, wird im Einkommensteuerrecht durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt, nämlich durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Im Interesse der erforderlichen steuerlichen Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern, während die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss (vgl. BVerfG-Urteil vom 09.12.2008 2 BvL 1/07 u.a., BFH/NV 2009, 338). Allerdings ist der Gesetzgeber auch zur Vereinfachung und Typisierung befugt. Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern. Der Gesetzgeber ist daher berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Hiernach darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten für Einzelfälle gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, HFR 2006, 915).

Hiervon ausgehend war der Gesetzgeber nicht daran gehindert, eine Kürzung des Höchstbetrags gem. § 10 Abs. 3 EStG unabhängig von der Höhe der erworbenen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung und unabhängig davon vorzunehmen, ob sie ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erworben wurden.

52

Mit der Neuregelung der Besteuerung der Alterseinkünfte für Veranlagungszeiträume ab 2005 hat der Gesetzgeber das Prinzip der nachgelagerten Besteuerung umgesetzt. Dieses Prinzip hat ihn gezwungen, die Beitragsleistungen für die Altersversorgungssysteme in der Anwartschaftsphase in weiterem Umfang steuerfrei zu stellen als es bis zum 31.12.2004 der Fall war. Hierbei war der Gesetzgeber befugt, positiv zu definieren, welche Altersversorgungen dem Prinzip der nachgelagerten Besteuerung unterfallen und welche nicht. Basisvorsorge soll hiernach - wie sich aus dem Aufbau der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ergibt - vornehmlich durch die Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung gewährt werden. Dem gleichgestellt sind einerseits Leistungen aus den landwirtschaftlichen Alterskassen und berufsständischen Versorgungseinrichtungen und andererseits Leistungen aus bestimmten privaten Leibrentenversicherungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG (sog. Rürup-Rente).

53

Wie bei der bis Veranlagungszeitraum 2004 vorzunehmenden Kürzung des Vorwegabzuges soll derjenige, der seine Altersversorgung in vollem Umfang aus eigenen Beiträgen aufbauen muss, Vorsorgeaufwendungen in größerem Umfang abziehen können, als derjenige, der einen Anspruch auf Altersversorgung erwirbt, ohne dafür eigene Beiträge leisten zu müssen. Diese Differenzierung erreicht der Gesetzgeber dadurch, dass der Höchstbetrag für Basisrentenverträge des § 10 Abs. 3 S.1 EStG für die letztgenannte Personengruppe gem. § 10 Abs. 3 Satz 3 i. V. m. § 10c Abs. 3 EStG gekürzt wird. Dabei genügt es typisierend bereits, wenn die Kürzungsvoraussetzungen nur während eines Teils des Veranlagungszeitraums vorliegen (vgl. hierzu Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz. 353). Durch die Höchstbetragskürzung soll ein Ausgleich geschaffen werden, wenn der Steuerpflichtige über eine Basisversorgung verfügt, die durch seinen Arbeitgeber finanziert wird. Es soll erreicht werden, dass diesem Personenkreis keine höheren Abzugsmöglichkeiten für private Altersabsicherung über einen Basisrentenvertrag i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG zur Verfügung stehen als einem rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmer (vgl. Risthaus, DStZ 2007, 802, 808). Der Gesetzgeber hält eine Kürzung des Höchstbetrages in diesem Sinne dort für erforderlich, wo der Aufbau einer Altersversorgung im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses ohne

54

eigene nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu berücksichtigende Beiträge des Arbeitnehmers erfolgt (vgl. BT-Drs. 16/6290, S. 54). Nach der Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2008 liegen diese Kürzungsgründe nicht nur bei Beamten und Dienstordnungsangestellten (§ 10c Abs. 3 Nr. 1 EStG) vor, sondern auch bei Arbeitnehmern, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, aber gleichwohl aus ihrer Tätigkeit ein vertragliches Anwartschaftsrecht auf eine Altersversorgung erwerben (vgl. BT-Drs. 16/6290, S. 54). Insoweit wollte der Gesetzgeber ab 2008 bewusst nicht mehr danach unterscheiden, ob die Altersversorgung ganz oder teilweise durch eigene Beiträge aufgebaut wurde. Er hielt eine entsprechende Unterscheidung deshalb nicht (mehr) für angebracht, weil die den betreffenden Personen zustehende Altersversorgung (unabhängig davon, ob sie durch eigene Beiträge aufgebaut wurden) nicht durch Beiträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG aufgebaut werden. Diesen Arbeitnehmern stünde aus ihrem Arbeitsverhältnis eine steuerunbelastet aufgebaute Altersversorgung zu, obwohl sie weder Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung noch zu einem anderen in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG aufgeführten Alterssicherungssystem leisteten. Vor diesem Hintergrund sei, wie bei Beamten, eine Kürzung des Abzugsvolumens nach § 10 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG gerechtfertigt (vgl. BT-Drs. 16/6290, S. 54). Auch im Rahmen des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG hat der Gesetzgeber die Differenzierung „ganz oder ohne eigene Beitragsleistung“ unter Hinweis darauf aufgegeben, dass wegen der fehlenden Rentenversicherungspflicht keine Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung geleistet würden und daher der Ansatz einer ungekürzten Vorsorgepauschale nicht mehr geboten sei.

Vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber zur Vereinfachung und Typisierung befugt ist und grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen darf, hält der Senat die Bildung dieser Vergleichsgruppen und die sich daraus im Streitfall ergebenden Konsequenzen für mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.

55

Der Gesetzgeber hat mit dieser Änderung auch auf die Rechtsprechung des BFH reagiert, wonach „eine eigene Beitragsleistung“, die nach der ursprünglichen gesetzlichen Regelung die Kürzung des Höchstbetrages ausschloss, auch dann anzunehmen sei, wenn die GmbH Beiträge für die Altersversorgung ihre Geschäftsführers leiste und dies zur Folge habe, dass sich der ausschüttungsfähige Gewinn der Gesellschaft mindere (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 16.10.2002 XI R 25/01, BStBl II 2004, 546; vom 28.7.2004 XI R 9/04, BFH/NV 2005, 196; vom 23.2.2005 XI R 29/03, BStBl II 2005, 634; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz. 354). Der Gesetzgeber hat mit dieser Regelung dem Trennungsprinzip zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter Rechnung getragen und gerade auch die Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH im Rahmen der Besteuerung von Vorsorgebeiträgen (eindeutiger) den Arbeitnehmern und nicht den Selbständigen zugeordnet. Eine solche Differenzierung bzw. Zuordnung ist vor dem Hintergrund, dass Kapitalgesellschaft und Gesellschafter zwei eigene Rechtsträger sind, im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. hierzu auch Risthaus, DStZ 2007, 802, 808, die allerdings nach Versorgungswegen differenziert). Der Kläger kann sich deshalb nicht mit Erfolg darauf berufen, dass er bei der Berücksichtigung von Altersvorsorgebeträgen anders behandelt werde als Selbständige und Gewerbetreibende.

56

Auch die Bildung einer Vergleichsgruppe mit den rentenversicherungsfreien Arbeitnehmern mit Anspruch auf lebenslängliche Versorgung i. S. des § 10c Abs. 3 Nr. 1 EStG liegt nach Auffassung des Senats mit den in der Gesetzesbegründung dargestellten Argumenten innerhalb des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers.

57

58

Letztlich kann der Kläger auch nicht zu seinen Gunsten geltend machen, dass die Kürzungsregelung zumindest dann unverhältnismäßig sei und dem Gleichheitsgebot widerspreche, wenn sie, wie im Streitfall, dazu führe, dass aufgrund einer seit Jahren laufenden „kleinen“ Direktversicherung der Höchstbetrag gekürzt werde. Der Gesetzgeber darf grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten für Einzelfälle gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 21.6.2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, HFR 2006, 915). Im Streitfall ist darüber hinaus zu berücksichtigen, dass es gerade dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich frei gestellt ist, wie er seine (betriebliche) Altersversorgung regelt. Er kann zwischen den verschiedenen Durchführungswegen der betrieblichen Altersversorgung wählen, er kann entscheiden, in welcher Höhe er ggf. eine betriebliche Versorgung einrichtet oder ob er auf eine betriebliche Altersversorgung in vollem Umfang verzichtet. In letzterem Fall ist er auch gegenüber einem Selbständigen oder Gewerbetreibenden nicht schlechter gestellt.

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht unter dem vom Kläger angesprochenen Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes bei „Altverträgen“. Die Änderung der Regelung zur Kürzung des Höchstbetrages verstößt auch nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG folgende Rückwirkungsverbot.

59

Nach der Rechtsprechung des BVerfG darf der Gesetzgeber im Hinblick auf das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 GG die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nicht ohne besondere Rechtfertigung nachträglich belastend ändern. Denn der Bürger wird in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als einer Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen enttäuscht, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände im Nachhinein ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte (ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG-Beschluss vom 5. 2. 2002 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, 17, m.w.N.; BFH-Urteile vom 4. 2. 2010 X R 58/08, BFH/NV 2010, 1173; vom 17.6.2010 III R 35/09, BStBl II 2011, 176). Steuergesetze, die eine Vergünstigung einschränken oder aufheben, dürfen ihre Wirksamkeit daher grundsätzlich nicht auf bereits abgeschlossene Tatbestände erstrecken oder schutzwürdiges Vertrauen ohne hinreichende Rechtfertigung anderweitig enttäuschen. Das jeweilige Vertrauen in die bestehende günstige Rechtslage und die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, sind daher gegeneinander abzuwägen (BFH-Urteil vom 17.6.2010 III R 35/09, BStBl II 2011, 176).

60

Für zukünftige Sachverhalte kann der Gesetzgeber das Recht dagegen grundsätzlich ohne Beschränkungen aus dem rechtsstaatlichen Gebot des Vertrauensschutzes ändern; "Kontinuitätsvertrauen" wird prinzipiell nicht geschützt (vgl. BFH-Urteil vom 17.6.2010 III R 35/09, BStBl II 2011, 176). Die bloße Erwartung, das geltende Steuerrecht werde fortbestehen, wird daher auch dann nicht geschützt, wenn die Betroffenen bei ihren Dispositionen von dessen begünstigenden Regelungen ausgegangen sind (vgl. BVerfG-Urteil vom 10. 5. 1962 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, betr. Vergnügungssteuer bei Spielautomaten; BVerfG-Beschlüsse vom 28. 1. 1970 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375, betr. Nachsteuer für Schaumwein und Branntwein; vom 9. März 1971 2 BvR 327/69 u.a., BVerfGE 30, 250, BStBl II 1971, 433, betr. Absicherungssteuer; vom 17. Juli 1974 1 BvL 26/72 u.a., BVerfGE 38, 61, betr. Besteuerung des Straßengüterverkehrs - Leberpfennig; vom 31.10.1984 1 BvR 794/82 u.a., BVerfGE 68, 193, betr. Kostendämpfungs-Ergänzungsgesetz; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 8.12.2009 2 BvR 758/07, BGBl I 2010, 68, unter C.II.1.b bb, betr. teilweise formelle Verfassungswidrigkeit des Haushaltsbegleitgesetzes 2004).

61

62

Von der Gesetzesänderung werden zwar, wie im Streitfall der Kläger, auch solche Gesellschafter-Geschäftsführer getroffen, die bei Inkrafttreten des Gesetzes bereits entsprechende Versicherungsverträge abgeschlossen hatten. Es war ihnen aber, gerade als Alleingesellschafter-Geschäftsführer, unbenommen, auf die gesetzliche Änderung zu reagieren und ihre Altersvorsorge an die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen anzupassen und entsprechend zu optimieren. Das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 trat zwar erst Ende Dezember 2007 in Kraft (Bundesgesetzblatt I 2007, 3150). Gleichwohl wäre dem Kläger nach Auffassung des Senats genügend Zeit für eine entsprechende Reaktion verblieben. Der entsprechende Gesetzentwurf, der die einschlägigen Änderungen des § 10 Abs. 3 EStG und des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG bereits vorsah, stammt nämlich schon vom 4. 9. 2007 (vgl. BT-Drs. 16/6290, S.5). Im Verlauf des letzten Quartals 2007 gab es dementsprechend auch schon entsprechende „Warnungen“ und Gestaltungshinweise (vgl. z.B. Risthaus, DStZ 2007, 802). Der Kläger hat letztlich auch durch die (rückwirkende) Änderung der Vertragsdurchführung und die Kündigung der Direktversicherung zum 1.12.2009 reagiert. Für das Streitjahr konnte sich dies allerdings aus o.g. Gründen nicht mehr auswirken.

Die Änderung der maßgeblichen Höchstbetragsregelung wäre letztlich aber auch dann verfassungsgemäß, wenn sie als Maßnahme mit Rückwirkung anzusehen wäre. Es würde sich um eine Maßnahme mit unechter Rückwirkung handeln (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14.10.1997 1 BvL 5/93, BVerfGE 96, 330; vgl. BFH-Urteil vom 17.6.2010 III R 35/09, BStBl II 2011, 176, m.w.N.). Derartige Regelungen sind grundsätzlich zulässig. Einschränkungen können sich allerdings aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 GG) und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip ergeben, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszwecks nicht geeignet oder erforderlich ist oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwiegen (z.B. vgl. BVerfG-Beschluss vom 14.10.1997 1 BvL 5/93, BVerfGE 96, 330). Die Gewährung vollständigen Schutzes zu Gunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde demgegenüber den dem Gemeinwohl verpflichteten demokratischen Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht vertretbarer Weise zu Lasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen (vgl. BFH-Urteil vom 17.6.2010 III R 35/09, BStBl II 2011, 176, m.w.N.).

63

Die Änderung der Höchstbetragsregelung war zur Erreichung der vom Gesetzgeber bezweckten Gleichbehandlung derjenigen Steuerpflichtigen, die keine Beiträge zu einem der in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a aufgeführten Alterssicherungssysteme entrichten, aber gleichwohl eine steuerunbelastete Altersvorsorge aufbauen, geeignet und erforderlich. Die Interessen der Allgemeinheit an einer entsprechenden Gleichbehandlung überwogen das Interesse der Einzelnen an der Beibehaltung der bisherigen Rechtslage.

64

Eine Übergangsregelung musste der Gesetzgeber im Hinblick auf die o.g. Reaktionsmöglichkeiten nicht schaffen.

65

Der Beklagte durfte den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 27.5.2009 auch gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern, weil der Kläger in seiner Steuererklärung unzutreffend angegeben hatte, dass er aus seiner Tätigkeit als GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer keine Anwartschaft auf eine Altersversorgung erworben habe.

66

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO können Steuerbescheide geändert werden, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Tatsachen sind alle Sachverhaltsbestandteile, die Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen

67

Tatbestandes sein können. Eine Tatsache ist "neu", wenn sie das Finanzamt bei Erlass des ursprünglichen Steuerbescheides, d.h. bei abschließender Zeichnung des entsprechenden Eingabewertbogens (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.1998 I R 82/97, BStBl II 1998, 552; Klein/Rüsken AO § 173 Rz. 53) noch nicht kannte. Eine Tatsache gilt zwar dann nicht als "neu", wenn sie dem Finanzamt bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht (vgl. § 88 AO 1977) nicht verborgen geblieben wäre. Dies setzt allerdings voraus, dass der Steuerpflichtige seinerseits seiner Mitwirkungspflicht voll genügt und die Steuererklärung vollständig, richtig und eindeutig ausgefüllt hat (vgl. BFH-Urteile vom 11.02.1998 I R 82/97, BStBl II 1998, 552; und vom 13.11.1985 II R 208/82, BStBl II 1986, 241; Frotscher in Schwarz AO, § 173 Rz. 55). Das Finanzamt darf regelmäßig von der Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärungen sowie der eingereichten Unterlagen ausgehen und braucht diesen nicht mit Misstrauen zu begegnen (vgl. Klein/Rüsken, AO § 173 Rz. 82). Dies gilt insbesondere für Steuerklärungen, die, wie im Streitfall, von Angehörigen der steuerberatenden Berufe abgegeben werden.

Hiervon ausgehend durfte der Beklagte den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27.5.2009 zu Recht gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern. Er hat von der entscheidungserheblichen Tatsache, dass der Kläger entgegen den Angaben in der Steuererklärung im Rahmen seiner Tätigkeit auch im Streitjahr 2008 noch Anwartschaftsrechte aus einer Direktversicherung erworben hatte, erst anlässlich der Mitteilung des Lohnsteuerausßenprüfers im August 2009 erfahren. 68

II. Der Beklagte hat überdies zu Recht die als Ermessensentscheidung gerichtlich nur in den Grenzen des § 102 FGO überprüfbare Anwendung von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO abgelehnt. 69

Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuern nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Die Entscheidung über eine abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung, bei der Inhalt und Grenzen des Ermessens durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt werden (vgl. BFH-Urteil vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269). Eine abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Gründen kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die Besteuerung eines Sachverhalts, der unter einen gesetzlichen Besteuerungstatbestand fällt, im Einzelfall mit Sinn und Zweck des Steuergesetzes nicht vereinbar ist und dadurch ein Überhang des gesetzlichen Tatbestandes über die Wertungen des Gesetzgebers besteht (vgl. dazu insgesamt etwa BFH-Urteile vom 6. 9. 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269 und vom 21. 8. 1997 V R 47/96, BStBl. II 1997, 781 m.w.N.). 70

Der Beklagte hat im Streitfall die Voraussetzungen für eine auf sachlichen Gründen beruhende Billigkeitsmaßnahme ermessensfehlerfrei verneint. Er ist in seinem Erörterungsschreiben vom 15.9.2009, auf das er in der Einspruchsentscheidung Bezug genommen hat, sinngemäß davon ausgegangen, dass es dem (bewussten) gesetzgeberischen Willen entspreche, den Höchstbetrag unter den vorgegebenen gesetzlichen Voraussetzungen bei allen Formen der betrieblichen Altersversorgung zu kürzen, unabhängig von der Art der Finanzierung, der Höhe der Versorgungszusage und der Art des Durchführungswegs. Diese zutreffenden Erwägungen können die Ablehnung der Billigkeitsmaßnahme im vorliegenden Fall rechtfertigen. Im Übrigen steht dem Gesetzgeber im Rahmen von Gesetzesänderungen ein weiter Spielraum hinsichtlich der Einführung und Ausgestaltung von Übergangs- und Ausnahmeregelungen zu. Es ist dabei ausdrücklich dem 71

Gesetzgeber überlassen, die verfassungsrechtlich gegebenenfalls erforderlichen Regelungen zu treffen. Das Fehlen einer solchen Übergangs- oder Ausnahmeregelung deutet daher regelmäßig nicht auf eine Gesetzeslücke, sondern auf einen bewussten Verzicht des Gesetzgebers hin. Solche Gesetzeslücken können vor diesem Hintergrund nicht im Wege einer Billigkeitsentscheidung geschlossen werden (vgl. auch BFH-Urteil vom 5. 3. 1981 IV R 101/78, nicht veröffentlicht; Rüsken, in: Klein, AO, 10. Auflage 2009, § 163 Rn 55b).

Persönliche Billigkeitsgründe sind weder vorgetragen noch ersichtlich und waren daher vom Beklagten bei seiner Entscheidung auch nicht heranzuziehen. 72

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 73

Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 74