
Datum: 14.02.2019
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2800/17
ECLI: ECLI:DE:FGK:2019:0214.15K2800.17.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2016 über die Frage, ob eine Ausgleichszahlung des Klägers an seine Ehefrau im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung, zur Abgeltung eines Anspruchs auf Versorgungsausgleich, als vorweggenommene Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften gemäß § 22 des Einkommensteuergesetzes (EStG) abgezogen werden kann.

2

Der einzeln zur Einkommensteuer veranlagte Kläger war im Streitjahr 2016 nichtselbständig als Steuerberater tätig. Er ist 1974 geboren, leistete und leistet anstatt von Zahlungen in die gesetzliche Rentenversicherung Zahlungen an das Versorgungswerk der Steuerberater Nordrhein-Westfalen und wird nach derzeitigem Rechtsstand mit 67 Jahren im Jahre 2041 die Regelaltersgrenze erreichen und Renteneinkünfte erzielen.

3

Im ... 2015 (d.h. im Vorjahr zum Streitjahr) trennten sich der Kläger und seine Ehefrau. Die Ehe war im Streitjahr noch nicht geschieden. Mit notarieller Scheidungsfolgevereinbarung vom ... vor dem Notar G in L (UR ...; siehe Bl. 44 ff. der Gerichtsakte) vereinbarten der Kläger und seine Ehefrau, neben weiteren vermögensrechtlichen und sonstigen Fragen unter B.I.3. der Vereinbarung, dass die Ehefrau (laut Vertrag beamtenrechtliche Versorgungsansprüche) gegen den Kläger (laut Vertrag Versorgungsansprüche gegenüber dem Versorgungswerk der Steuerberater) einen Anspruch auf hälftigen Ausgleich des Versorgungswerk-Pensionsanspruches i.H.v. 77.720,37 € hat. Der Vertrag regelt hierzu:

4

5

„Wir schließen den Versorgungsausgleich für den Fall der Scheidung unserer Ehe bezüglich sämtlicher Anwartschaften, Anrechte und Ansprüche gegenseitig in vollem Umfang aus. Eine Abänderung dieser Vereinbarung wird ausgeschlossen. Zur Kompensation für den Verzicht auf die Durchführung des Versorgungsausgleichs vereinbaren wir, dass ein Betrag in Höhe der Differenz der Barwerte der Versorgungsansprüche auf den Ausgleichsanspruch gemäß vorstehender Ziffer 2. c) angerechnet wird. ...“

Der Anspruch wurde beim ansonsten im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung zugunsten des Klägers gegen seine Ehefrau bestehenden Anspruches zum Abzug gebracht, wodurch sich der Anspruch des Klägers gegen seine Ehefrau auf ca. 115.000 € verminderte. 6

In seiner Einkommensteuererklärung 2016 machte der Kläger den Betrag von 77.720,37 € als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften geltend. Daneben wurde im Rahmen einer (auch von der Ehefrau unterschriebenen) Anlage U ein Sonderausgabenabzug für laufende Unterhaltsleistungen an die Ehefrau i.H.v. 11.221 € begehrt. Ein Sonderausgabenabzug für den abgefundenen Versorgungsausgleichsanspruch wird ausdrücklich nicht begehrt, auch liegt insoweit keine Zustimmung der Ehefrau zur korrespondierenden Besteuerung vor. 7

Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 17. Mai 2017 veranlagte der Beklagte den Kläger hinsichtlich des Abzugs der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben und sonstiger Punkte antragsgemäß, berücksichtigte den begehrten Werbungskostenabzug jedoch nicht. 8

Hiergegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. Mit Bescheid vom 5. Juli 2017 hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Der Bescheid wurde zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Mit Einspruchsentscheidung vom 17. Oktober 2017 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. 9

Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Klage, in der er weiterhin einen Werbungskostenabzug und ausdrücklich keinen Sonderausgabenabzug begehrt. Er führt – zusammengefasst – unter Auseinandersetzung mit bisheriger BFH-Rechtsprechung sowie der Änderungen durch das Alterseinkünftegesetz und den steuersystematischen und verfassungsrechtlichen Implikationen des Konzepts der nachgelagerten Besteuerung an, dass die Zahlung einen Einkunftsbezug habe und mit den später zu erzielenden Renteneinkünften (aus dem Versorgungswerk) zusammenhänge. Dieser Erwerbszusammenhang sei gegenüber dem Sonderausgabenabzug vorrangig und es sei – wie früher vom BFH zu Ausgleichszahlungen beim beamtenrechtlichen Versorgungsausgleich entschieden – ein Werbungskostenabzug möglich. Hiermit korrespondiere die spätere Besteuerung beim Kläger selbst, welche bei Erreichen der Regelaltersgrenze im Jahre 2041 eine 100-prozentige Versteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG sei. Im Gegenzug müsse damit auch ein vollständiger Abzug ohne korrespondierende Besteuerung bei der Ehefrau möglich sein. Ein Abzugsausschluss, etwa nach § 3c EStG, sei tatbestandlich nicht einschlägig. Wegen der weiteren Begründung wird auf die Klagebegründung sowie die Schriftsätze im Einspruchsverfahren verwiesen. 10

Der Kläger beantragt sinngemäß, 11

die Einkommensteuerfestsetzung 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Oktober 2017 dahingehend zu ändern, dass (vorweggenommene) Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 1 EStG i.H.v. 77.720,37 € berücksichtigt werden. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen.	14
Er trägt – zusammengefasst – vor, ein Abzug als vorweggenommene Werbungskosten sei gesetzlich nicht möglich. Die Zahlung sei der privaten Vermögensebene zuzuordnen und sei aufgrund der gesetzgeberischen Entscheidung zur Anpassung von § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG durch das Zollexkodex-Anpassungsgesetz ab dem Veranlagungszeitraum 2015, so auch im Streitjahr 2016, ausschließlich im Rahmen eines Sonderausgabenabzugs zu würdigen. Die vorrangige gesetzgeberische Zuordnungsentscheidung zu den Sonderausgaben überlagere einen etwaigen Werbungskostenabzug. Ein Sonderausgabenabzug sei im Streitfall mangels Antrag und Zustimmung der Ehefrau zur korrespondierenden Besteuerung nicht möglich. Wegen der weiteren Einzelheiten und Argumentation wird auf die Einspruchsentscheidung und die Erläuterungsschreiben im Einspruchsverfahren verwiesen.	15
Beide Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.	16
Entscheidungsgründe	17
I. Der Senat entscheidet mit Zustimmung beider Beteiligten gem. § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung.	18
II. Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.	19
Der Beklagte hat zu Recht entschieden, dass der dem Kläger im Wege der Verrechnung mit anderen Ansprüchen abgeflossene Betrag i.H.v. 77.720,37 € weder als Sonderausgaben, noch als vorweggenommene Werbungskosten steuermindernd berücksichtigt werden kann.	20
1. Ein Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG (in der im Veranlagungszeitraum 2016 geltenden Fassung) ist unstreitig nicht möglich. Eine Zustimmung der Ehefrau als Berechtigte der Ausgleichszahlung liegt nicht vor. Der Kläger selbst begehrt deshalb auch ausdrücklich keinen Sonderausgabenabzug.	21
2. Ein Abzug als vorweggenommene Werbungskosten zu den gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 a) aa) EStG später voll zu steuernden Renteneinkünften ist ebenso nicht möglich.	22
a. Es liegen bereits tatbestandlich keine (vorweggenommenen) Werbungskosten vor.	23
Werbungskosten – auch vorweggenommene Werbungskosten – sind gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (finaler Werbungskostenbegriff) oder in entsprechender Anwendung von § 4 Abs. 4 EStG durch die Einkunftserzielung veranlasste Aufwendungen (kausaler Werbungskostenbegriff). Anschaffungs- und Herstellungskosten für Vermögensgegenstände sind keine Werbungskosten; sie können bei nichtabnutzbarem Vermögen nicht abgezogen werden. Bei abnutzbarem Vermögen werden sie nur im Wege einer Absetzung für Abnutzung berücksichtigt (vgl. zum Ganzen Krüger in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, Rn. 76 f. m.w.N.). Substanzverluste und Vermögensopfer in der privaten Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen können grds. nur als Werbungskosten anerkannt werden, wenn die Gründe für einen völligen oder teilweisen Verlust oder sonstige Einbußen in der Erwerbssphäre liegen. Das ist vor allem dann der Fall, wenn ein Wirtschaftsgut des Steuerpflichtigen dem spezifischen Risiko der Einkünfterzielung ausgesetzt ist und aus diesem Grund die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gemindert wird (vgl. Krüger, a.a.O., Rn. 78 ff. m.w.N.).	24

Im Streitfall hatte der Kläger zunächst über mehrere Jahre durch Altersvorsorgeaufwendungen, welche im Übrigen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG einem der Höhe nach beschränkten Sonderausgabenabzug unterlagen, eine Versorgungsanwartschaft beim Versorgungswerk erworben. Aufgrund der Ehescheidung hat die Ehefrau einen familienrechtlichen Anspruch auf einen Versorgungsausgleich nach § 1587 BGB und dem Versorgungsausgleichsgesetz (VersAusglG), welchen der Kläger – anstelle einer Übertragung eines Teils der Anwartschaft – durch eine Einmalzahlung abgefunden hat. Dieser Vorgang ist durch die private, nicht einkunftsbezogene Sphäre des Klägers, hier die Ehescheidung, veranlasst. Für die durch die Trennung verursachte Vermögenseinbuße des Klägers ist nach den o.g. Grundsätzen kein Werbungskostenabzug möglich. Dies gilt auch, wenn man die Zahlung des Klägers an seine Ehefrau als eine Aufwendung zur Erhaltung oder zum Rückerwerb des (vollen) Rentenanwartschaftsrechtes ansieht. Der Kläger hätte bei dieser Betrachtung ein Wirtschaftsgut, hier ein Anwartschaftsrecht, erworben (bzw. zurückerworben oder erhalten), für dessen Anschaffungskosten kein Werbungskostenabzug möglich ist. Das Anwartschaftsrecht ist kein abnutzbares Wirtschaftsgut, wodurch Werbungskosten in Form der Absetzung für Abnutzung (§ 7 EStG) ausscheiden.	25
b. Selbst wenn man – abweichend von den unter a. dargestellten Gründen – davon ausgeht, dass die Ausgleichszahlung als besonderer Altersvorsorgeaufwand begrifflich vorweggenommene Werbungskosten darstellen kann, scheidet im Streitfall ein Abzug aus.	26
Altersvorsorgeaufwendungen (i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG) sind zwar ihrer Rechtsnatur nach in erster Linie vorweggenommene Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften i.S.d. § 22 EStG. Sie sind jedoch in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise vom Gesetzgeber den Sonderausgaben zugeordnet worden. Diese Zuordnung entfaltet als lex specialis eine Sperrwirkung gegenüber dem Werbungskostenabzug (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 18. November 2009, X R 34/07, BStBl II 2010, 414; Verfassungsbeschwerde mit Beschluss vom 13. Juli 2016, 2 BvR 288/10, nicht zur Entscheidung angenommen; vgl. zur gleichen Thematik zuvor Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 14. Juni 2016, 2 BvR 290/10, BStBl II 2016, 801).	27
Für Ausgleichszahlungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs ist der Sonderausgabenabzug speziell in § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2015 geregelt worden. Der Einleitungssatz („Sonderausgaben sind auch die folgenden Aufwendungen:“) führt – anders als § 10 Abs. 1 EStG – bereits keinen Vorrang eines Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs aus. Die Gesetzesbegründung (i.d.F. der Beschlussempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BT-Drs. 18/3441, Seiten 26 und 56) führt hierzu aus (Hervorhebungen nur hier):	28
„Zu Buchstabe b (Absatz 1a – neu –)	29
In § 10 Absatz 1a EStG werden die Sonderausgabenabzugstatbestände zusammengefasst, bei denen der Abzugstatbestand des Leistenden mit einer Besteuerung beim Leistungsempfänger korrespondiert . Die Zusammenfassung ermöglicht eine übersichtlichere Darstellung für den Rechtsanwender und dient damit der Rechtsklarheit. In die Aufzählung der einzelnen Abzugstatbestände werden die bisher in § 10 Absatz 1 Nummer 1, 1a und 1b EStG enthaltenen Regelungen ohne wesentliche inhaltliche Änderungen übernommen.	30

Ferner wird mit § 10 Absatz 1a Nummer 3 EStG ein neuer Abzugstatbestand für Ausgleichszahlungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs nach einer Ehescheidung bzw. der Auflösung einer Lebenspartnerschaft (§ 6 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 des Versorgungsausgleichsgesetz - VersAusglG) eingeführt. Damit wird in diesem Bereich ein bestehendes Regelungsdefizit beseitigt. Die steuerlichen Regelungen zur internen und externen Teilung (§ 3 Nummer 55a und 55b EStG) bleiben unberührt.

Die mit der angesprochenen materiell-rechtlichen Neuregelung in § 10 Absatz 1a Satz 1 Nummer 3 EStG geschaffene Abzugsmöglichkeit der Aufwendungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs bezieht sich auf Zahlungen nach § 6 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 VersAusglG und § 1408 Absatz 2, § 1587 des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Nach dieser Regelung hat die ausgleichspflichtige Person die Möglichkeit, zur Vermeidung der Durchführung eines Versorgungsausgleichs, Ausgleichszahlungen an den Versorgungsberechtigten zu leisten/zu vereinbaren. **Die entsprechenden Zahlungen können nunmehr steuerlich als Sonderausgaben geltend gemacht werden.** Die Berücksichtigung erfolgt auf Antrag des Ausgleichsverpflichteten mit Zustimmung des Ausgleichsberechtigten. Dies ermöglicht den Verfahrensbeteiligten genau zu bestimmen, in welchem Umfang ein Abzug und die damit einhergehende Besteuerung erfolgen soll. **Eine steuerliche Berücksichtigung des nicht von der Zustimmung umfassten Teils der Ausgleichszahlungen in einem vom Leistungszeitraum abweichenden Veranlagungszeitraum ist nicht möglich.** 32

Die angesprochene Ausgleichsmöglichkeit besteht versorgungsrechtlich unabhängig davon, ob sie eine beamtenrechtliche, eine öffentlich-rechtliche, eine private, eine geförderte oder eine betriebliche Altersversorgung betrifft. § 10 Absatz 1a Satz 1 Nummer 3 EStG ordnet deshalb alle entsprechenden Ausgleichszahlungen einheitlich dem Bereich des Sonderausgabenabzugs zu. **Die bisherige steuerliche Einordnung dieser Zahlungen als Werbungskosten (siehe z. B. BFH-Urteil vom 8. März 2006, BStBl II S. 446 u. 448, zu den Ausgleichszahlungen eines Beamten und damit zusammenhängender Schuldzinsen zur Vermeidung einer Kürzung seiner Versorgungsbezüge) oder als Vorgang auf der privaten Vermögensebene ist damit künftig unbeachtlich. Auf diese Weise wird eine steuerliche Gleichbehandlung aller Ausgleichszahlungen erreicht.** 33

Der steuerliche Abzug der Aufwendungen des Ausgleichsverpflichteten als Sonderausgaben korrespondiert mit der Besteuerung der Leistungen beim Ausgleichsberechtigten (§ 22 Nummer 1a EStG in der Fassung dieses Änderungsgesetzes). 34

Die Neuregelung gilt erstmals für im Veranlagungszeitraum 2015 geleistete Aufwendungen.“ 35

Die Gesetzesbegründung macht damit – im Einklang mit dem Gesetzestext – deutlich, dass Ausgleichszahlungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs ab dem Veranlagungszeitraum 2015 – in Abkehr von früherer Rechtsprechung (vgl. etwa BFH-Urteil vom 23. November 2016, X R 41/14, BStBl II 2017, 773) – nur noch unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG, insbesondere einer korrespondierenden Besteuerung beim zustimmungspflichtigen Empfänger, abgezogen werden können. Soweit der Kläger sich auf frühere Rechtsprechung bezieht, welche beim beamtenrechtlichen Versorgungsausgleich in Einzelfällen einen Werbungskostenabzug zugelassen hat, ist dies durch die neue Rechtslage überholt. Es kann deshalb dahinstehen, ob die frühere Rechtsprechung auf den Kläger, der kein Beamter ist, überhaupt anwendbar war. 36

Gründe für eine Verfassungswidrigkeit der Neuregelung vermag der Senat nicht zu erkennen. Durch die vorgenannte BFH- und BVerfG-Rechtsprechung zu den (allgemeinen) Altersvorsorgeaufwendungen ist bereits hinreichend geklärt, dass die gesetzgeberische Entscheidung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Dies gilt über den entschiedenen Fall der Altersvorsorgeaufwendungen für die hier zu beurteilenden Ausgleichszahlungen, weil diese aus den o.g. Gründen privat veranlasst sind und ein einkunftsbezogener Veranlassungszusammenhang noch weniger erkennbar ist.

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

38

IV. Gründe für eine Revisionszulassung nach § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor, da die Rechtslage aufgrund der gesetzlichen Neuregelung hinreichend klar ist und die verfassungsrechtlichen Fragen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung hinreichend geklärt sind.

39