
Datum: 17.12.2013
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 3850/10 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2013:1217.1K3850.10E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid vom 06.07.2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 15.09.2010 wird dahingehend geändert, dass Vorsorgeaufwendungen in Höhe von 5.069 Euro als abzugsfähige Sonderausgaben der Besteuerung zugrundegelegt werden. Die Steuerberechnung wird dem Beklagten aufgegeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig ist, ob bei der Ermittlung der abzugsfähigen Sonderausgaben im Rahmen der Günstigerprüfung gemäß § 10 Abs. 4a Einkommensteuergesetz (EStG) in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung eine Kürzung des Vorwegabzuges gem. § 10 Abs. 3 EStG in der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung vorzunehmen ist. 2
- Der Kläger war im Streitjahr geschäftsführender Alleingesellschafter der X GmbH. Aus seiner Geschäftsführertätigkeit erzielte er Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 160.047 Euro. Aufgrund des zugrundeliegenden Dienstverhältnisses bestand keine gesetzliche Rentenversicherungspflicht des Klägers und eine Anwartschaft des Klägers auf Altersversorgung. 3
- In der Einkommensteuererklärung 2008 machte der Kläger folgende dem Grunde und der Höhe nach unstrittige Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben geltend: 4

freiwillige Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung		5
955 Euro		
Beiträge zur freiwilligen Krankenversicherung		6
6.585 Euro		
Beiträge zur Haftpflichtversicherung	314	7
Euro		
Beiträge zur Kapitallebensversicherung		8
3.079 Euro		

Mit Bescheid vom 06.07.2009 setzte der Beklagte die Einkommensteuer 2008 auf 73.209,00 Euro fest. Dabei berücksichtigte der Beklagte abzugsfähige Vorsorgeaufwendungen in Höhe von 3.031 Euro. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus 66 % der Altersvorsorgeaufwendungen (66 % von 955 Euro = 631 Euro) sowie dem Höchstbetrag der übrigen Vorsorgeaufwendungen in Höhe von 2.400 Euro. Zu den Einzelheiten wird auf den Einkommensteuerbescheid 2008 verwiesen.

Gegen diesen Bescheid wandte sich der Kläger mit fristgerechtem Einspruch. Er machte geltend, dass im Rahmen der Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a EStG die Höchstbetragsberechnung nach dem im Kalenderjahr 2004 geltenden Recht einschließlich des Vorwegabzuges vorzunehmen sei. Insgesamt seien 5.069 Euro als Vorsorgeaufwendungen abzugsfähig. Dies ergebe sich aus folgender Höchstbetragsberechnung gem. § 10 Abs. 4a EStG (Fassung 2008) i.V.m. § 10 Abs. 3 EStG (Fassung 2004):

Summe der Altersvorsorgeaufwendungen		955	Summe der sonstigen	11
Vorsorgeaufwendungen	<u>9.583</u>		Gesamtbetrag der	
Vorsorgeaufwendungen	10.538			
Vorwegabzug		3.068-	Kürzung nach § 10 Abs. 3	12
Nr. 2 EStG a.F.	0-	Vorwegabzug nach Kürzung		
<u>3.068</u>	3.068	Verbleiben	7.470-	
Höchstbetrag		<u>1.334</u>		
1.344	Übersteigender Höchstbetrag		6.136-	Hälfte des
übersteigenden Betrags, höchstens 667	<u>667</u>		667	Nicht abzugsfähiger
Restebetrag	5.469		Anzusetzender	
Höchstbetrag		<u>5.069</u>		

Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 15.09.2010 als unbegründet zurück. Bei der Ermittlung des Sonderausgabenabzuges nach altem Recht (Fassung 2004) im Rahmen der Günstigerprüfung des § 10 Abs. 4a EStG sei der Vorwegabzug aufgrund der Zugehörigkeit des Klägers zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG (Fassung 2008) zu kürzen. Die Kürzung des Vorwegabzuges gem. § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a EStG (Fassung 2004) wirke sich ab dem Veranlagungszeitraum aufgrund der Änderung des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG (Fassung 2008) auch im Rahmen der Günstigerprüfung des § 10 Abs. 4a EStG aus. Gem. § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b EStG (Fassung 2004) i.V.m. § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG (Fassung 2008) sei der Höchstbetrag bei einem beherrschenden Gesellschafter Geschäftsführer zu kürzen, wenn er -wie der Kläger- nicht der gesetzlichen Rentenversicherung unterliege und im Zusammenhang mit der Berufstätigkeit Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung erworben habe. Eine Prüfung,

ob der Anspruch auf Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistungen oder durch nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei Beiträge erworben worden seien, sei ab dem Veranlagungszeitraum 2008 aufgrund der Änderung des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht mehr erforderlich.

Mit seiner Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er trägt unbestritten vor, als Alleingeschäftsführer und Gesellschafter der X GmbH gehöre er nach der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung nicht zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG (Fassung 2004), so dass keine Kürzung des Vorwegabzuges vorzunehmen sei. Im Rahmen der Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a EStG seien sowohl § 10 Abs. 3 EStG als auch § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG in den für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassungen anzuwenden. Die Änderung des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2008 führe zu keinem anderen Ergebnis, da die Günstigerprüfung ausschließlich nach der Rechtslage 2004 vorzunehmen sei. 14

Der Kläger beantragt sinngemäß, 15

den Einkommensteuerbescheid vom 06.07.2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 15.09.2010 dahingehend zu ändern, dass Vorsorgeaufwendungen in Höhe von 5.069 Euro als abzugsfähige Sonderausgaben der Besteuerung zugrunde gelegt werden, 16

und hilfsweise im Falle des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

Zur Begründung wiederholt der Beklagte seine Gründe aus der Einspruchsentscheidung. 20

Am 09.06.2011 wurde die Sach- und Rechtslage mit dem Beteiligten erörtert. Auf das Protokoll des Erörterungstermins wird Bezug genommen. 21

Der Senat entscheidet in Einverständnis der Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung. 22

Entscheidungsgründe 23

Die Klage ist begründet. 24

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 vom 06.07.2009 und die Einspruchsentscheidung vom 15.09.2010 sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 25

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des Klägers sind gemäß § 10 Abs. 4a Sätze 1 und 2 EStG (Fassung 2008) in Verbindung mit § 10 Abs. 3 EStG in der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung Vorsorgeaufwendungen in Höhe von 5.069,00 Euro (Vorwegabzug 3.068,00 Euro, Höchstbetrag 1.334,00 Euro und hälftiger Höchstbetrag 667,00 Euro) als Sonderausgaben zu berücksichtigen. 26

Die freiwilligen Beiträge des Klägers zur gesetzlichen Rentenversicherung sind gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG (Fassung 2008), die Beiträge zur Kapitallebensversicherung sind gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG (Fassung 2008) und die Beiträge zur freiwilligen Krankenversicherung sowie zur Haftpflichtversicherung sind gem. § 10 Abs. 1 Nr. 27

3 Buchstabe a EStG (Fassung 2008) unstreitig dem Grunde nach als Sonderausgaben abzugsfähig. Diese Vorsorgeaufwendungen sind -wie im angefochtenen Einkommensteuerbescheid geschehen- grundsätzlich im Wege der in § 10 Abs. 3 und 4 EStG (Fassung 2008) geregelten Höchstbeträge steuermindernd zu berücksichtigen.

Abweichend hiervon ist der Abzug der Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a und Nr. 3 EStG (Fassung 2008) in der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung des § 10 Abs. 3 EStG zuzüglich eines Erhöhungsbetrages gem. § 10 Abs. 4a Satz 3 EStG (Fassung 2008) vorzunehmen, wenn dieser günstiger ist (Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a Satz 1 EStG – Fassung 2008). Mindestens ist bei Anwendung des § 10 Abs. 4a Satz 1 EStG (Fassung 2008) der Betrag anzusetzen, der sich ergeben würde, wenn zusätzlich noch die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG (Fassung 2008) in die Günstigerprüfung einbezogen würden, wobei in diesem Fall der Erhöhungsbetrag nach § 10 Abs. 4a Satz 3 EStG nicht hinzuzurechnen ist (§ 10 Abs. 4a Satz 2 EStG - Fassung 2008).

Diese an die im Kalenderjahr 2004 geltende Fassung des EStG anknüpfende Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG (Stand 2008) führt im Streitfall, so wie der Kläger zutreffend berechnet hat, zu abzugsfähigen Sonderausgaben in Höhe von 5.069 Euro.

Nach der 2004 geltenden Fassung des § 10 Abs. 3 EStG gelten für Vorsorgeaufwendungen ein Grundhöchstbetrag von 1.334 Euro (Nr. 1) und ein Vorwegabzug von 3.068 Euro (Nr. 2). Die den Grundhöchstbetrag und den Vorwegabzug übersteigenden Vorsorgeaufwendungen können gem. § 10 Abs. 3 Nr. 4 EStG (Fassung 2004) zur Hälfte, höchstens zu 50 % des Grundhöchstbetrages abgezogen werden (hälftiger Höchstbetrag: 1.534 Euro). Der Vorwegabzug von 3.068 Euro ist gem. § 10 Abs. 3 Satz 2 Buchstabe a EStG (Fassung 2004) um 16 % der Summe der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit unter anderem dann zu kürzen, wenn der Steuerpflichtige zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG gehört.

Zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG (Fassung 2004) zählen Arbeitnehmer, die während des ganzen oder eines Teils des Kalenderjahres nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, eine Berufstätigkeit ausgeübt und im Zusammenhang damit auf Grund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erworben haben. Der Kläger gehört, nicht zu diesem Personenkreis. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) gehört der geschäftsführende Alleingesellschafter einer GmbH nicht zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG (Fassung 2004), wenn ihm von der Gesellschaft eine betriebliche Altersvorsorge im Rahmen einer Direktzusage oder über eine Unterstützungskasse zugesagt wird, denn er erwirbt die Anwartschaftsrechte auf die Altersversorgung durch Verringerung seiner gesellschaftlichen Ansprüche und damit durch eigene Beiträge (vgl. BFH, Urteil vom 16.10.2002 XI R 25/01, BFHE 200, 554, BStBl II 2004, 546). Diese Voraussetzungen liegen in der Person des Klägers nach dessen unbestrittenem Vortrag vor.

Ferner zählt der Kläger unzweifelhaft auch nicht zu dem Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 EStG (Fassung 2004), so dass die Höchstbetragsberechnung gem. § 10 Abs. 3 EStG (Fassung 2004) und damit die Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG (Fassung 2008) ohne die Kürzung des Vorwegabzuges in Höhe von 3.068 Euro zu erfolgen hat. Der Senat folgt insofern nicht der vom Beklagten vertretenen Auffassung.

Nach einer entsprechenden Gesetzesänderung gehören ab dem Veranlagungszeitraum 2008 Arbeitnehmer, die während des ganzen oder eines Teils des Kalenderjahres nicht der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegen, eine Berufstätigkeit ausgeübt und im Zusammenhang damit auf Grund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung erworben haben zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG (Fassung 2008), unabhängig davon ob sie diese ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erworben haben. Dies trifft zwar auf den Kläger zu. Jedoch ist im Rahmen der in § 10 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG (Fassung 2008) i.V.m. § 10 Abs. 3 (Fassung 2004) geregelten Günstigerprüfung § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht -wie der Beklagte meint- in der im Jahr 2008 sondern in der im Jahr 2004 geltenden Fassung anzuwenden, so dass keine Kürzung des Vorwegabzuges vorzunehmen ist.

Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut und der Systematik der genannten Vorschriften. 34
Denn § 10 Abs. 4a Satz 1 EStG (Fassung 2008) verweist ausschließlich auf die Abzugsfähigkeit der Versorgungsaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG und nach § 10 Nr. 3 EStG in der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung des § 10 Abs. 3 EStG. Im Rahmen der Anwendung des § 10 Abs. 4a Satz 2 EStG (Fassung 2008) gilt dies auch für die Versorgungsaufwendungen nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG. Die Günstigerprüfung hat dementsprechend auf der Grundlage der Gesetzeslage 2004 zu erfolgen. § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG (Fassung 2004) verweist u.a. auf § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG. Dieser in der Gesetzesfassung 2004 normierte Verweis kann sich gesetzessystematisch nur auf die im Kalenderjahr 2004 geltende Fassung des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG beziehen und nicht auf zeitlich spätere Fassungen dieser Norm. Entgegen der Auffassung des Beklagten hat die ab dem Veranlagungszeitraum 2008 geltende geänderte Fassung des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG keine Auswirkungen auf die Höchstbetragsberechnung gem. § 10 Abs. 3 EStG (Fassung 2004) im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG (Fassung 2008).

Eine vom Wortlaut und von der Gesetzessystematik abweichende Auslegung im Sinne der 35
Auffassung des Beklagten lässt sich auch nicht aus den Gesetzesmaterialien ableiten.

In der Begründung des Gesetzesentwurfs des Alterseinkünftegesetzes (BT-Drs. 15/2150 S. 36
35), wird darauf hingewiesen, dass § 10 Abs. 4a EStG eine Schlechterstellung der Steuerpflichtigen aufgrund der gesetzlichen Neuerungen ausschließen sollte. Es würden daher in der Übergangsphase mindestens so viele Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt, wie dies nach dem bisherigen Recht möglich sei (Günstigerprüfung altes/neues Recht im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung). Aus dieser Gesetzesbegründung wird deutlich, dass die Vergleichsbasis der Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a EStG nicht nur nach dem Wortlaut des Gesetzes sondern auch nach dem Willen des Gesetzgebers ausschließlich nach dem alten Recht, d.h. nach der Gesetzeslage 2004, zu ermitteln ist.

Die Begründung des Gesetzesentwurfs zum Jahressteuergesetz 2008 (BT-Drs. 16/6290 S. 37
55), der zur Änderung des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG geführt hat, führt zu keinem anderen Ergebnis. Diese Begründung bezieht sich ausschließlich auf die Wirkungen bezüglich der aktuellen Rechtslage. So wird festgestellt, dass auf die Voraussetzung der eigenen Beitragsleistung verzichtet werden könne, da die entsprechenden Aufwendungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstaben a und b EStG (n.F) geltend gemacht werden könnten. Erwägungen bezüglich einer Auswirkung der Änderung des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG auf § 10 Abs. 3 EStG (a.F.) sind der Gesetzesbegründung nicht zu entnehmen.

Schließlich wird aufgrund des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von 38
Versorgungsaufwendungen, durch das § 10c Abs. 3 EStG ab dem Veranlagungszeitraum

2010 aufgehoben wurde, deutlich, dass im Rahmen des § 10 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG nicht nur § 10 Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahres 2004, sondern auch die in dieser Norm genannten Paragraphen, namentlich § 10c Abs. 3 EStG, in der Fassung des Jahres 2004 anzuwenden sind. Hätte der Gesetzgeber bei der Höchstbetragsberechnung gem. § 10 Abs. 3 EStG (Stand 2004) im Rahmen der Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a EStG eine Kürzung des Vorwegabzuges jeweils nach Maßgabe der aktuellen Fassung des § 10c Abs. 3 EStG und nicht nach Maßgabe des § 10c Abs. 3 EStG in der im Jahr 2004 geltenden Fassung beabsichtigt, so hätte diesbezüglich spätestens im Zusammenhang mit der Abschaffung des § 10c Abs. 3 EStG eine explizite Regelung nahe gelegen. Eine solche Regelung hat der Gesetzgeber jedoch unterlassen. Darüber hinaus lassen sich den Gesetzesmaterialien des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Versorgungsaufwendungen (vgl. BT-Drs. 16/12254 S. 25) keine Ausführungen zur Folgewirkung der Abschaffung des § 10c Abs. 3 EStG auf § 10 Abs. 4a EStG i.V.m. § 10 Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahres 2004 entnehmen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 155 FGO i.V.m. 708 Nr. 11 u. 711 Zivilprozessordnung (ZPO). 39

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 40