

FG Baden-Württemberg Urteil vom 2.12.2004, 8 K 327/01

Kürzung des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG beim Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

Tatbestand

Streitig ist, ob beim Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der so genannte Vorwegabzug nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG zu kürzen ist.

Die Kläger (Kl) sind Ehegatten und werden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger (Kl) ist von Beruf Diplominformatiker, die Klägerin (Klin) ist Diplombetriebswirtin. Der Kl war alleiniger Gesellschafter der C- ... GmbH (GmbH) mit Sitz in B und einem Stammkapital von 50.000 DM, die mit Beschluss vom 29. Dezember 1995 aufgelöst wurde. Zum Liquidator wurde der Kl bestellt. Mit notariellem Vertrag vom 22. April 1999 übertrug der Kl schenkweise einen Geschäftsanteil von 25.000 DM auf die Klin. Am gleichen Tag beschlossen die Gesellschafter die Fortsetzung der Gesellschaft, die Änderung der Firma in C-U. GmbH und die Bestellung des Kl und der Klin zu Geschäftsführern. Am 16. Juni 1999 wurden die entsprechenden Geschäftsführerverträge zwischen der GmbH und den Kl abgeschlossen. Am 17. September 1999 erhielt der Kl von der GmbH eine Pensionszusage. Danach wurde dem Kl nach dem Ausscheiden aus den Diensten des Unternehmens nach Vollendung des 65. Lebensjahres eine Altersleistung (monatliche Rente) von 7.500 DM zugesagt (Blatt 43 und 49 Allgemeine (Allg) Akten des Beklagten (Bekl) zur GmbH). Eine Hinterbliebenenleistung wurde nicht gewährt (Blatt 44 Allg. Akten). Nach Ziffer 7 der Vereinbarung ist die GmbH berechtigt, auf das Leben des Kl Versicherungsverträge mit der ... abzuschließen. Die Ansprüche aus diesen Versicherungen stehen nach Ziffer 7 Abs. 2 der Vereinbarung allein der GmbH zu. Die GmbH schloss eine Rentenversicherung bei dem genannten Versicherungsunternehmen ab. Der Kl wurde als versicherte Person bestimmt. Im Rentenversicherungsantrag wurde als Bezugsberechtigter im Falle des Versterbens der versicherten Person die Klin bestimmt (Blatt 64 Finanzgericht(FG)-Akten).

Im Jahr 1999 erzielten der Kl aus der Geschäftsführertätigkeit einen Bruttoarbeitslohn von 70.307 DM und die Klin von 35.000 DM. Im Jahr 2000 betragen die Bruttoarbeitslöhne 120.523 DM beim Kl und 59.385 DM bei der Klin. Die Kl haben im Jahr 1999 Vorsorgeaufwendungen in Höhe von 29.590 DM und im Jahr 2000 in Höhe von 30.004 DM getragen. Der Beklagte (Bekl) hat im Jahr 1999 den Vorwegabzug in Höhe von 12.000 DM um 11.249 DM und im Jahr 2000 um 12.000 DM gekürzt.

Die Kl legten gegen die Einkommensteuer (ESt-)bescheide 1999 und 2000 form- und fristgerecht Einspruch ein. Die Einsprüche wurden vom Bekl mit Einspruchsentscheidung vom 17. Oktober 2001 zurückgewiesen. Hiergegen erhoben die Kl am 24. Oktober 2001 Klage. Sie tragen vor, der Vorwegabzug dürfe nicht gekürzt werden. Sie beziehen sich auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 16. Oktober 2002 XI R 25/01. Dieses Urteil sei im Streitfall analog anzuwenden, da es sich bei den beiden Gesellschaftern um Eheleute handle, die wirtschaftlich ihre Altersversorgung in voller Höhe selbst finanzieren müssten. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Kl vom 21. Oktober 2001, vom 28. Dezember 2001, vom 25. Februar 2003 verwiesen.

Die Kl beantragen,

den ESt-Bescheid 1999 vom 10. September 2004 und den ESt-Bescheid 2000 vom 20. Oktober 2004 dahingehend zu ändern, dass weitere Sonderausgaben durch Nichtanwendung der Kürzungsvorschrift nach § 10 Abs. 3 Satz 2 Buchstabe a hinsichtlich des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG abgezogen werden.

Der Bekl beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 9. Juli 2004 IV C 4 - S 2221 - 115/04 BStBl I 2004, 582.

Mit den Beteiligten wurde am 18. August 2004 ein Erörterungstermin durchgeführt. Die Beteiligten haben einvernehmlich auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (Niederschrift zum Erörterungstermin Blatt 48 ff FG-Akten). Der Bekl änderte den Einkommensteuerbescheid 1999 am 10. September 2004 und den Einkommensteuerbescheid 2000 zuletzt am 20. Oktober 2004.

Entscheidungsgründe

Der Senat konnte ohne mündliche Verhandlung entscheiden, da die Beteiligten damit einverstanden sind (§ 91 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO)).

Die zulässige Klage ist begründet. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Kl in ihren Rechten gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Entgegen der Auffassung des Bekl sind die Voraussetzungen für eine Kürzung des Vorwegabzugs im Streitfall nicht erfüllt.

Nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist der Vorwegabzug i.S.d. § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG 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. Zum Personenkreis des hier allein in Betracht kommenden § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG gehören 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.

In der Person der Kl sind die Voraussetzungen für eine Kürzung des Vorwegabzugs nicht erfüllt, da sie als zu 50 v.H. an der GmbH beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin weder der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterlag (Urteil des Bundessozialgerichts (BSG) vom 14. Dezember 1999 B 2 U 48/98 R GmbHR 2000, 618), noch aufgrund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung erworben hat.

Der aus den gleichen Gründen nicht rentenversicherungspflichtige Kl gehört trotz der durch die GmbH erteilten Pensionszusage ebenfalls nicht zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist Beitragsleistung im Sinne des § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht nur die Zahlung, sondern jede Minderung eines Vermögensanspruchs gegen eine

Versorgungszusage. Verzichtet der Steuerpflichtige für den Erwerb einer Altersversorgung auf ihm zustehende Vermögenswerte Rechtspositionen, steht ihm nach Sinn und Zweck der Kürzungsregelung der ungekürzte Vorwegabzug für Vorsorgeaufwendungen zu. Die Minderung der Ansprüche der Gesellschafter nach § 29 des GmbH-Gesetzes auf den Jahresüberschuss durch die nach Handelsrecht gebotene Bildung einer Pensionsrückstellung stellt eine solche Minderung eines Vermögensanspruchs dar (BFH - Urteil vom 16. Oktober 2002 XI R 25/01 BStBl II 2004, 546).

Im Streitfall wurden die Beitragsleistungen ausschließlich durch die Minderung der Gewinnansprüche der Kl erbracht. Hinsichtlich der Gewinnansprüche des Kl handelt es sich um eigene Beitragsleistungen im Sinne der Vorschrift. Aber auch die durch die Kl erbrachten Beitragsleistungen führen nicht dazu, dass der Kl Anwartschaften im Sinne des § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG erworben hat. Der durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) vom 13. Juli 1961 (BGBl. I 961, 981, BStBl I 1961, 444) eingeführte Vorwegabzugsollte diejenigen Steuerpflichtigen begünstigen, die ihre Beiträge zur Altersversorgung in voller Höhe selbst aufbringen müssen. Bei Steuerpflichtigen, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, denen jedoch ohne eigene Beitragsleistung eine betriebliche Pensionsanwartschaft zugesagt wird, sollte der Vorwegabzug gekürzt werden (Bundestagsdrucksache BTDrucks 8/292 S. 21). Korrespondierend hiermit sollte den Steuerpflichtigen, die ihre Altersvorsorge in voller Höhe selbst finanzieren müssen, der Vorwegabzug ungekürzt zustehen (BTDrucks 11/2157 S. 144). Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift macht es bei zusammen veranlagten Ehegatten keinen Unterschied, ob der anwartschaftsberechtigte Steuerpflichtige selbst oder sein Ehegatte auf Vermögenswerte Rechtspositionen verzichtet. Dies folgt aus § 26 b EStG, wonach, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, Ehegatten - nach Zusammenrechnung ihrer Einkünfte - gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt werden. Beim Sonderausgabenabzug bilden die Eheleute daher kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung eine Einheit (BFH-Beschlüsse vom 21. Dezember 2000 XI B 75/99 BFH/NV 2001, 773 und vom 14. April 2003 XI B 226/02 BStBl II 2003, 708 m.w.N.). Hieraus ergibt sich, dass es nicht darauf ankommt, ob die Vorsorgeaufwendungen aus den Mitteln des einen oder des anderen Ehegatten geleistet werden. Aus diesen Gründen sind auch in der Person des Kl die Tatbestandsvoraussetzungen des § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht erfüllt, mithin ist der Vorwegabzug des Kl in den Streitjahren ungekürzt zu gewähren.

Die angefochtenen ESt-Bescheide 1999 und 2000 sind deshalb dahingehend zu ändern, dass jeweils der Vorwegabzug nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht gekürzt wird, § 100 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 FGO. Die Übertragung der Berechnung der ESt nach Maßgabe der Entscheidungsgründe des Senats beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.

Die Entscheidung über die Kostentragung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit im Kostenpunkt beruht auf den §§ 151 Abs. 3 und 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11 und 711 der Zivilprozessordnung (ZPO). Wegen der Frage, ob bei Anordnung der vorläufigen Vollstreckbarkeit die Sicherheitsleistung auch dem Fiskus obliegt, folgt der Senat der Auffassung des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg im Urteil vom 26. Februar 1991 4 K 23/90 (EFG 1991, 328), auf das wegen der Begründung im einzelnen Bezug genommen wird.

Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen, weil der Rechtsstreit grundsätzliche Bedeutung hat und die Rechtsfortbildung eine Entscheidung des BFH erfordert. Denn die Frage, ob im Fall zweier je hälftig an einer GmbH beteiligter Gesellschafter, welche als zusammenveranlagte Ehegatten Vorsorgeaufwendungen ausschließlich durch Minderung ihrer Gewinnansprüche erbringen, eine Kürzung des Vorwegabzugs ausgeschlossen ist, betrifft die Allgemeinheit und ist höchstrichterlich noch nicht geklärt.