

Urteil vom 10. November 2016, VI R 55/08

Keine Eintragungen von Einzahlungen in einen Basisrentenvertrag auf der Lohnsteuerkarte - Fortsetzungsfeststellungsinteresse - Entscheidung über gerügte Gehörsverletzung

ECLI:DE:BFH:2016:U.101116.VIR55.08.0

BFH VI. Senat

FGO § 100 Abs 1 S 4, GG Art 3 Abs 1, EStG § 10 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 10 Abs 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 10c Abs 2, EStG § 10c Abs 5, EStG § 37 Abs 3 S 2, EStG § 39a, EStG § 39b Abs 2 S 6 Nr 3, EStG VZ 2007, FGO § 96 Abs 2, FGO § 126 Abs 6 S 1

vorgehend FG Münster, 30. Juli 2008, Az: 4 K 2376/07 E

Leitsätze

1. Das Fortsetzungsfeststellungsinteresse muss auch noch im Zeitpunkt der Entscheidung durch die Revisionsinstanz vorliegen, was vom BFH von Amts wegen zu prüfen ist. Ausnahmsweise kann die Prüfung des Feststellungsinteresses unterbleiben, wenn feststeht, dass der Feststellungsantrag aus sachlichen Gründen unbegründet ist.
2. Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass Altersvorsorgeaufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG nicht als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden können.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 31. Juli 2008 4 K 2376/07 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Der im Jahr 1951 geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr (2007) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im April 2007 schloss er mit einem Versicherungsunternehmen einen Vertrag über eine sog. Basisrente ("Rürup-Rente"). Darin wurde dem Kläger gegen eine Einmalzahlung in Höhe von 35.000 € ab 1. Mai 2016 eine lebenslange Garantierente von 163,43 € monatlich zugesagt.
 - 2 Anfang Mai 2007 beantragte der Kläger beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) die Eintragung eines Freibetrags in Höhe von 22.400 € (64 % des gezahlten Beitrags von 35.000 €) auf seiner Lohnsteuerkarte. Das FA lehnte dies mit der Begründung ab, § 39a des Einkommensteuergesetzes (EStG) sehe die Eintragung eines entsprechenden Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte nicht vor.
 - 3 Die nach erfolglos eingelegtem Einspruch erhobene und als Fortsetzungsfeststellungsklage fortgeführte Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 664 veröffentlichten Gründen ab.
 - 4 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) sowie formellen Rechts.
 - 5 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Münster vom 31. Juli 2008 aufzuheben und festzustellen, dass die Ablehnung der Eintragung eines Freibetrags in Höhe von 22.400 € auf der Lohnsteuerkarte für 2007 durch das FA rechtswidrig war.

- 6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die begehrte Feststellung, die Ablehnung der Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte des Klägers für das Streitjahr sei rechtswidrig, kommt nicht in Betracht. Die vom Kläger geleistete Einmalzahlung auf seinen Basisrentenvertrag ("Rürup-Rente") ist vom FA zu Recht nicht auf der Lohnsteuerkarte des Streitjahres als Freibetrag eingetragen worden.
- 8 1. Zutreffend hat das FG im Zeitpunkt seiner Entscheidung die Zulässigkeit der Klage als Fortsetzungsfeststellungsklage und das insoweit erforderliche Feststellungsinteresse des Klägers bejaht.
- 9 a) Zwar ist im Streitfall die Frist des § 42b Abs. 3 Satz 1 EStG, innerhalb der sich die Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte 2007 beim Abzug der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber auswirken kann, Ende März 2008 abgelaufen. Für das Begehren, auf dieser Lohnsteuerkarte einen Freibetrag einzutragen, ist deshalb das Rechtsschutzbedürfnis entfallen (s. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. November 2000 X R 156/97, BFH/NV 2001, 476; BFH-Urteil vom 22. August 2012 X R 36/09, BFHE 239, 203, BStBl II 2014, 109).
- 10 b) In einem solchen Fall kann aber, wie im Streitfall geschehen, beim FG gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO eine Fortsetzungsfeststellungsklage mit dem Begehren erhoben werden, festzustellen, dass der angefochtene Verwaltungsakt (hier: der Bescheid über die Ablehnung des Eintrags eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte) rechtswidrig gewesen ist. Das hierfür erforderliche Feststellungsinteresse wird von der Rechtsprechung u.a. bejaht, wenn eine hinreichend konkrete Wiederholungsgefahr besteht (z.B. Senatsurteil vom 19. Oktober 2001 VI R 131/00, BFHE 197, 98, BStBl II 2002, 300).
- 11 c) Da es sich bei dem berechtigten Interesse für eine Fortsetzungsfeststellungsklage i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO um eine Sachurteilsvoraussetzung handelt, ist das Feststellungsinteresse grundsätzlich vom BFH ohne Bindung an die Auffassung des FG von Amts wegen zu prüfen (vgl. Lange in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 118 FGO Rz 266 und § 100 FGO Rz 182; BFH-Urteil vom 10. Februar 2010 XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450). Dieses berechnete Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des erledigten Verwaltungsakts muss dabei am Schluss der letzten mündlichen Verhandlung jeder Instanz und damit auch noch im Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung in der Revisionsinstanz vorliegen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 16. Mai 2013 8 C 38.12, Verwaltungsrundschau 2014, 31; BVerwG-Beschluss vom 30. April 1999 1 B 36.99, juris). Ein zunächst vorhandenes Feststellungsinteresse kann dabei auch erst im Revisionsverfahren wegfallen (BFH-Urteil vom 14. Januar 1986 VII R 137/82, BFH/NV 1986, 426; Steinhoff in HHSp, § 41 FGO Rz 245).
- 12 d) Die Prüfung des Feststellungsinteresses ist jedoch ausnahmsweise entbehrlich, wenn feststeht, dass der Feststellungsantrag aus sachlichen Gründen unbegründet ist (BVerwG-Urteil vom 26. Mai 1976 VIII C 69.73, juris; Eyermann/Schmidt, Verwaltungsgerichtsordnung, 14. Aufl., § 113 Rz 85). Dies ist hier aus den nachfolgend ausgeführten Gründen der Fall.
- 13 2. Die Revision des Klägers hat in der Sache keinen Erfolg. Das FA hat die Eintragung eines Freibetrags in Höhe der Einmalzahlung in den Basisrentenvertrag ("Rürup-Rente") auf der Lohnsteuerkarte zu Recht abgelehnt.
- 14 Die Lohnsteuererhebung ist ebenso wie die Erhebung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen ihrem Charakter nach lediglich eine Vorauszahlung auf die mit Ablauf des Jahres entstehende Einkommensteuerschuld. Dementsprechend soll § 39a EStG gewährleisten, dass der Arbeitnehmer nicht im Wege des Lohnsteuerabzugs erhöhte Vorauszahlungen leistet, die er erst bei der Veranlagung zurückerhält (Schmidt/Krüger, EStG, 35. Aufl., § 39a Rz 1).
- 15 a) Gemäß § 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG sind auf der Lohnsteuerkarte die negative Summe der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3, 6 und 7 EStG und der negativen Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG eintragungsfähig. Danach sind auch negative sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) zu berücksichtigen. Solche können dann gegeben sein, wenn vorab entstandene Werbungskosten bei dieser Einkunftsart anfallen.

Hierzu rechnen Beiträge in einen eigenen Basisrentenvertrag nicht, da der Gesetzgeber die Altersvorsorgeaufwendungen zulässigerweise mit konstitutiver Wirkung den Sonderausgaben zugewiesen hat (ausführlich BFH-Urteil vom 9. Dezember 2009 X R 28/07, BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, unter B.II.2.b bb, und Nichtannahmebeschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 14. Juni 2016 2 BvR 323/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2016, 829, Rz 55 ff.).

- 16** b) Die vom Kläger geleistete Einmalzahlung in den Basisrentenvertrag ("Rürup-Rente") kann auch nicht als Sonderausgaben auf der Lohnsteuerkarte gemäß § 39a EStG eingetragen werden.
- 17** aa) Gemäß § 39a Abs. 1 Nr. 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung sind nur Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 4, 5, 7 bis 9 EStG und des § 10b EStG, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag von 36 € übersteigen, auf der Lohnsteuerkarte als Freibetrag eintragungsfähig. Aus dieser enumerativen Aufzählung ergibt sich, dass Vorsorgeaufwendungen generell --und damit auch Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG-- nicht eintragungsfähig sind.
- 18** Nach § 37 Abs. 3 Satz 2 EStG bemessen sich die Einkommensteuer-Vorauszahlungen grundsätzlich nach der Einkommensteuer, die sich nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge und der Körperschaftsteuer bei der letzten Veranlagung ergeben hat. Hierbei bleiben nach Satz 5 dieser Vorschrift bestimmte Aufwendungen außer Ansatz. Die Aufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG rechnen nicht hierzu (BFH-Urteil in BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, unter B.III.2.a).
- 19** bb) Mit dem ganz überwiegenden Teil der Literatur hat der X. Senat des BFH die fehlende Eintragungsfähigkeit von Aufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für verfassungsrechtlich unbedenklich erachtet (BFH-Urteil in BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, m.w.N.). Das BVerfG hat in seinem Nichtannahmebeschluss in HFR 2016, 829 (Rz 93 ff.) die Regelung des § 39a Abs. 1 EStG, wonach für Altersvorsorgeaufwendungen kein Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden kann, ebenfalls verfassungsrechtlich nicht beanstandet.
- 20** cc) Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung auch für Aufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG an. Denn Basisrentenverträge wie im Streitfall sind lediglich unter bestimmten Voraussetzungen begünstigt, um sicherzustellen, dass nur Beiträge zu solchen Vorsorgeprodukten gefördert werden, die zu Ansprüchen vergleichbar mit denen der gesetzlichen Rentenversicherung führen und nicht die sonstige Leistungsfähigkeit und das Konsumpotential erhöhen (Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 10 Rz 63).
- 21** Sind aber Beiträge zu einer Basisrente i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG den Beiträgen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG vergleichbar, ist es auch von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden, dass Einmalzahlungen in einen Basisrentenvertrag (ebenfalls) nicht als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden können, aber im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden dürfen. Die unterschiedliche Behandlung von Aufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG im Vorauszahlungs- und im Lohnsteuerabzugsverfahren stellt ebenso wenig wie die von Aufwendungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dar, sondern ist schon dadurch gerechtfertigt, dass beim Lohnsteuerabzug die Vorsorgeaufwendungen durch die --ggf. gekürzte-- Vorsorgepauschale des § 10c Abs. 2, Abs. 5 i.V.m. § 39b Abs. 2 Satz 6 Nr. 3 EStG berücksichtigt werden. Zur weiteren Begründung verweist der Senat auf die Ausführungen des X. Senats des BFH in BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348 (unter B.III.2 c aa und bb) und des BVerfG in HFR 2016, 829 (Rz 93 ff.), denen er sich inhaltlich anschließt.
- 22** dd) Nach dem BFH-Urteil in BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348 und dem BVerfG-Beschluss in HFR 2016, 829 ist es auch nicht zu beanstanden, dass im Rahmen von § 39a EStG und in § 10c Abs. 2 EStG keine Sonderregelung für Beiträge i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG getroffen wurde, die über die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung hinausgehen, weil vom Fehlen einer Sonderregelung nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betroffen ist und die damit verbundenen Nachteile nicht gravierend sind. Insoweit handelt es sich vor allem um Arbeitnehmer, die erhöhte (freiwillige) Beiträge an eine berufsständische Versorgungseinrichtung leisten (BFH-Urteil in BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348).
- 23** Hiernach ist es nach Ansicht des erkennenden Senats ebenfalls nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber im Rahmen von § 39a EStG und in § 10c Abs. 2 EStG auch keine Sonderregelung für Beiträge i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG getroffen hat. Auch insoweit ist --bezogen auf die Gesamtheit der Arbeitnehmer-- nur ein kleiner Kreis betroffen. Einmalzahlungen in einen eigenen Basisrentenvertrag in einer Größenordnung von 35.000 € sind, zumal wenn sie über mehrere aufeinanderfolgende Jahre getätigt werden, der Mehrheit der Arbeitnehmer, an der sich die im Streit stehenden Regelungen ausrichten, nicht möglich.

- 24** Der Gesetzgeber ist insbesondere im Steuerrecht grundsätzlich befugt, generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen (BVerfG-Beschluss vom 8. Oktober 1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, unter C.III.2.d bb). Voraussetzung hierfür ist, dass sich das Absehen von einer Sonderregelung auf eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen bezieht und dies auch nicht mit gravierenden Nachteilen verbunden ist.
- 25** Bei Anlegung dieses Maßstabes war es verfassungsrechtlich nicht geboten, eine Sonderregelung für Arbeitnehmer vorzusehen, die --wie der Kläger-- größere Einmalzahlungen in eine eigene ergänzende Basisrentenversicherung erbringen.
- 26** ee) Auch ist davon auszugehen, dass zu dieser verhältnismäßig kleinen Gruppe von Arbeitnehmern, die (wiederholt) hohe Einmalzahlungen in eine eigene Basisrentenversicherung erbringen, auch Steuerpflichtige gehören, die andere Einkünfte beziehen und daher Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu leisten haben, so dass eine Berücksichtigung der höheren Beiträge gemäß § 37 EStG möglich ist.
- 27** ff) Zudem darf der oben dargestellte Gesichtspunkt des Belastungsvergleichs zwischen den Lohneinkünften und den anderen Einkunftsarten nicht unberücksichtigt bleiben.
- 28** Bei einem solchen Gesamtvergleich wird die Belastungsgleichheit in der Zeit durch die in der Regel monatliche Lohnsteuererhebung angesichts der beim Lohnsteuerabzug berücksichtigten Vorsorgepauschale und des Sonderausgaben-Pauschbetrags jedenfalls nur in einem Maße berührt, das den Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht verpflichtete, für die kleine Gruppe der nichtselbständig Tätigen, die eine Einmalzahlung in einen Basisrentenvertrag ("Rürup-Rente") leisten, eine Sonderregelung vorzusehen (vgl. BVerfG-Beschluss in HFR 2016, 829, Rz 102 zu Arbeitnehmern mit erhöhten Beiträgen an ein berufsständisches Versorgungswerk). Entgegen der Ansicht des Klägers ist dabei sehr wohl zu berücksichtigen, dass es sich bei der von ihm getätigten Einmalzahlung um eine Sondersituation handelt, die vom Steuerpflichtigen gesteuert werden kann. Der Senat verkennt dabei nicht, dass eine spätere Erbringung der Einmalzahlung sich negativ auf die spätere Rentenleistung auswirken wird. Der Steuerpflichtige hat es jedoch gleichwohl in der Hand, sich den Zeitpunkt unter Abwägung der Vor- und Nachteile im Hinblick auf die spätere Rentenleistung einerseits und einen gegenwärtigen Zins- und Liquiditätsgewinn andererseits auszusuchen. Dies gilt umso mehr für die vom Kläger angeführten außersteuerlichen "Beeinträchtigungen" durch an das letzte Nettogehalt anknüpfende Ersatzleistungen (wie bspw. beim Eltern-, Kranken-, Übergangs-, Verletzten- oder Arbeitslosengeld), die als lediglich mittelbare Effekte im Übrigen für die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 39a EStG ohnehin keine Rolle spielen können. Denn für die verfassungsrechtliche Würdigung am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG kommt es ausschließlich auf die einkommensteuerliche Belastung an, die die relevanten Normen (gegebenenfalls im Verbund mit anderen Normen des Einkommensteuerrechts) bei verschiedenen Steuerpflichtigen bewirken. Be- und Entlastungswirkungen, die sich jenseits der einkommensteuerlichen Belastung erst aus dem Zusammenspiel mit anderen außersteuerrechtlichen Normen ergeben, liegen außerhalb der verfassungsrechtlich maßgeblichen Vergleichsperspektive (vgl. BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, BStBl II 2002, 618, Rz 158).
- 29** 3. Das angefochtene Urteil ist schließlich nicht wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben. Der erkennende Senat hat die von dem Kläger gerügten Verfahrensverstöße wegen Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) sowie gegen den klaren Inhalt der Akten (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) geprüft. Er erachtet diese Rügen indes nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO), was auch bei einer Rüge der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör zulässig ist, wenn sie --wie im Streitfall-- nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens, sondern lediglich einzelne Feststellungen oder rechtliche Gesichtspunkte betrifft (vgl. BFH-Urteile vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842; vom 15. Januar 2015 I R 69/12, BFHE 249, 99).
- 30** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de