Urteil vom 19. August 2021, X R 4/19

Einkommensteuerliche Berücksichtigung von Zahlungen zur Wiederauffüllung einer Rentenanwartschaft

ECLI:DE:BFH:2021:U.190821.XR4.19.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 10 Abs 3, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, FGO § 68 S 1, FGO § 121 S 1, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, SGB 6 § 187 Abs 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 10. Februar 2019, Az: 9 K 376/18

Leitsätze

1. Leistet der Steuerpflichtige nach der Scheidung eine Zahlung, mit der er seine infolge des Versorgungsausgleichs geminderte Rentenanwartschaft wiederauffüllt, um den Zufluss seiner Alterseinkünfte in ungeschmälerter Höhe zu sichern, so handelt es sich ihrer Rechtsnatur nach um vorweggenommene Werbungskosten.

2. Die Wiederauffüllungszahlung kann jedoch nur als Sonderausgabe abgezogen werden, wenn sie als Beitrag i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG anzusehen ist.

3. Unabhängig von der Verwendung des Beitragsbegriffs im Recht des jeweiligen Versorgungssystems ist bei der Frage, ob eine Zahlung in den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG fällt, stets die einkommensteuerrechtliche Qualifizierung entscheidend.

4. Im Hinblick auf (spätere) Leibrenten und andere Leistungen, die von einer Einrichtung der Basisversorgung erbracht werden, unterscheidet das EStG ausschließlich zwischen der Ebene der Beiträge (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) und der Ebene der Leistungen (vgl. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG). Daher stellt jede im jeweiligen Versorgungssystem vorgesehene Geldleistung des Steuerpflichtigen, die an eine in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG genannte Einrichtung für Zwecke der Basisversorgung erbracht wird, einen Beitrag im Sinne dieser Vorschrift dar.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 11.02.2019 - 9 K 376/18 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der im Jahr 1962 geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielt u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als angestellter Rechtsanwalt.

2 Von seinen beim Versorgungswerk der Rechtsanwälte in Baden-Württemberg (Versorgungswerk) erworbenen Rentenanwartschaften übertrug das Familiengericht im Rahmen der Scheidung von seiner Ehefrau (E) im Streitjahr 2014 im Wege der internen Teilung zugunsten der E ein Anrecht nach Maßgabe von § 37 der Satzung des Versorgungswerks (VwS).

3 Der Kläger nahm die ihm gemäß § 37 Abs. 4 VwS eingeräumte Möglichkeit wahr, seine durch den Versorgungsausgleich gekürzte Rentenanwartschaft durch eine ebenfalls in 2014 geleistete zusätzliche Zahlung in

Höhe von 75.725,54 € um die Hälfte wieder aufzufüllen. Diesen Betrag machte er in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend, während der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ihn als Beitrag zur Altersvorsorge wertete. Da der Höchstbetrag des § 10 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bereits in erheblichem Umfang durch laufende Altersvorsorgeaufwendungen in Anspruch genommen wurde, berücksichtigte das FA den Auffüllungsbetrag im Einkommensteuerbescheid vom 16.03.2016 lediglich im Umfang von 5.074 € bei den Sonderausgaben.

4 Den hiergegen eingelegten Einspruch begründete der Kläger nach Ergehen der Senatsurteile vom 23.11.2016 - X R 41/14 (BFHE 256, 439, BStBl II 2017, 773) und X R 60/14 (BFH/NV 2017, 890) im Wesentlichen damit, die Wiederauffüllungszahlung verhindere die Minderung seiner späteren gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG steuerbaren Rente. Die Wiederauffüllungszahlung sei jedoch nur in Höhe von 88 % (66.638,48 €) als vorweggenommene Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften zu berücksichtigen, da seine im Jahr 2028 beginnende Rente lediglich zu 88 % steuerpflichtig sei.

5 Die nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 1304). Zwar gehöre die Wiederauffüllungszahlung ihrer Rechtsnatur nach zu den Erwerbsaufwendungen und damit zu den vorweggenommenen Werbungskosten. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG sei sie jedoch nur bei den Sonderausgaben zu berücksichtigen, da auch Wiederauffüllungszahlungen nach dem Wortlaut der Norm zu den Beiträgen gehörten. Die Senatsurteile in BFHE 256, 439, BStBl II 2017, 773 und BFH/NV 2017, 890 stünden dem nicht entgegen. Sie beträfen Ausgleichszahlungen an den Ausgleichsberechtigten zur Abfindung des Versorgungsausgleichs, während im Streitfall die Zahlung gerade nicht an den Ausgleichsberechtigten, sondern an das Versorgungswerk erfolgt sei.

6 Mit seiner Revision macht der Kläger im Kern geltend, dem Beitragsbegriff i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG unterfielen nur Leistungen zur Erlangung des Versicherungsschutzes. Hierzu zähle die Wiederauffüllungszahlung nicht. Mit ihr werde lediglich die Kürzung einer bereits erlangten Anwartschaft vermieden. Mit dem Versorgungsausgleichsgesetz (VersAusglG) habe der Gesetzgeber sicherstellen wollen, dass der Ausgleichsberechtigte einen eigenen Versorgungsanspruch erhalte. Daher sei die (interne oder externe) Realteilung der gesetzgeberische Regelfall. Würde die Anwendbarkeit der genannten Senatsrechtsprechung auf --als Werbungskosten abziehbare-- Abfindungszahlungen begrenzt, wäre die Vermeidung des Versorgungsausgleichs gegenüber dessen Durchführung steuerlich privilegiert und die vom Gesetzgeber mit der Einführung des VersAusglG verfolgte Intention liefe ins Leere. Schließlich trage die vom FG vorgenommene Auslegung des Beitragsbegriffs der Problematik der doppelten Besteuerung nicht hinreichend Rechnung. Würden sämtliche Aufwendungen --insbesondere solche aus versteuertem Einkommen-- den Sonderausgaben zugewiesen und unterlägen sie damit der insoweit geltenden Abzugsbeschränkung, führte dies zu einem verfassungsrechtlich problematischen generellen Abzugsverbot (Bezugnahme auf Senatsurteil in BFHE 256, 439, BStBl II 2017, 773, Rz 41).

7 Während des Revisionsverfahrens wurde der Einkommensteuerbescheid für 2014 unter dem 06.06.2019 aus nicht im Streit stehenden Gründen geändert.

8 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 06.06.2019 dahingehend zu ändern, dass die geleistete Wiederauffüllungszahlung in Höhe von 66.638,48 € nicht den Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zugeordnet, sondern als abziehbare Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften berücksichtigt wird.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

10 Es schließt sich den Ausführungen des FG im angefochtenen Urteil an.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision führt zwar aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung (unten 1.), in der Sache aber zur erneuten Klageabweisung (unten 2.).

12 1. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.

13 a) Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 30.06.2017 entschieden. An die Stelle dieses Bescheids ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 06.06.2019 getreten, der nach § 68 Satz 1 i.V.m. § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29.08.2017 - VIII R 32/15, BFHE 260, 1, BStBl II 2018, 223, Rz 19, und vom 28.08.2003 - IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10, unter I.).

14 b) Dennoch bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO, da die Sache spruchreif ist. Durch den Änderungsbescheid vom 06.06.2019 hat sich hinsichtlich des streitigen Punktes keine Änderung ergeben. Der Kläger hat auch keinen weitergehenden Antrag gestellt. Da das finanzgerichtliche Verfahren nicht an einem Verfahrensmangel leidet, sind die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen; sie bilden daher unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (vgl. BFH-Urteile in BFHE 260, 1, BStBl II 2018, 223, Rz 20, und vom 23.01.2003 - IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, unter I.).

15 2. Der Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis nach den §§ 121 Satz 1, 100 FGO in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO) und weist die Klage ab, da sie unbegründet ist.

16 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die vom Kläger im Streitjahr 2014 an das Versorgungswerk geleistete Zahlung (75.725,54 €) ihrer Rechtsnatur nach zu den vorweggenommenen Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften zählt, da sie Kürzungen der nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu versteuernden Altersrente des Klägers vermeidet (unter a). Die Zahlung unterfällt allerdings § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG und kann daher nur als Sonderausgabe steuerlich berücksichtigt werden (unter b). Eine andere Auslegung ist auch im Hinblick auf das vom Kläger geltend gemachte Verbot der doppelten Besteuerung nicht geboten (unten c). Die Abziehbarkeit der streitgegenständlichen Wiederauffüllungszahlung als Sonderausgabe steht im Einklang mit der bisherigen Senatsrechtsprechung, die auf Wiederauffüllungszahlungen der vorliegenden Art nicht erweitert werden kann (unten d).

17 a) Das FG hat zutreffend erkannt, dass es sich bei der vom Kläger an das Versorgungswerk geleisteten Zahlung ihrer Rechtsnatur nach um vorweggenommene Werbungskosten handelt.

18 aa) Zahlungen, die der Sicherung des künftigen Zuflusses (eigener) steuerpflichtiger Einkünfte in ungeschmälerter Höhe, im Falle eines Versorgungsausgleichs der Vermeidung einer ansonsten eintretenden Kürzung der steuerpflichtigen Einkünfte des Ausgleichsverpflichteten, dienen, stellen ihrer Rechtsnatur nach Erwerbsaufwendungen und damit vorweggenommene Werbungskosten dar. An dieser Wertung ändert auch die spezialgesetzliche Zuweisung der Altersvorsorgeaufwendungen zu den Sonderausgaben in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG nichts (vgl. Senatsurteil in BFHE 256, 439, BStBl II 2017, 773, Rz 33).

19 bb) Im Streitfall handelt es sich auf der Grundlage der finanzgerichtlichen Feststellungen, dass die Durchführung des Versorgungsausgleichs zu einer Kürzung der Anwartschaft des Klägers gegenüber dem Versorgungswerk geführt hat, die Zahlung des Klägers an das Versorgungswerk dazu diente, den teilweisen Entzug des Anwartschaftsrechts wiederherzustellen, und damit entscheidenden Einfluss auf die Höhe seiner steuerpflichtigen Einkünfte bei Rentenbeginn hatte, bei der in Rede stehenden Zahlung des Klägers ihrer Rechtsnatur nach um vorweggenommene Werbungskosten, wie auch das FG fehlerfrei angenommen hat.

20 b) Die vom Kläger zur Vermeidung einer Kürzung seiner Rentenanwartschaft an das Versorgungswerk geleistete Zahlung fällt allerdings in den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, so dass sie nur im Rahmen des in § 10 Abs. 3 EStG für das Streitjahr bestimmten Höchstbetrags steuerlich berücksichtigt werden kann.

21 aa) Nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG sind Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen oder zur landwirtschaftlichen Alterskasse sowie zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen, Sonderausgaben. Beiträge sind alle Leistungen auf eine Versicherung i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG zur Erlangung des Versicherungsschutzes (vgl. Schmidt/Krüger, EStG, 40. Aufl., § 10 Rz 33) bzw. alle aufgrund von Gesetz oder Vertrag vom Steuerpflichtigen erbrachten Geldleistungen zu den begünstigten Versicherungen. Sowohl laufende Beiträge als auch Einmalbeiträge sind begünstigt (vgl. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 56 i.V.m. Rz 82).

22 bb) Für die Beurteilung einer Geldleistung als Beitrag i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ist nicht die formale Bezeichnung im Recht des jeweiligen Versorgungssystems, sondern die steuerrechtliche Qualifizierung entscheidend.

23 (1) Die Anknüpfung an den Begriff des "Beitrags" im Recht des jeweiligen Versorgungssystems führt regelmäßig zugleich zu einer entsprechenden steuerrechtlichen Bewertung. So regelt beispielsweise § 187 Abs. 1 Nr. 1 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch (SGB VI) im Zusammenhang mit den vorliegend in Rede stehenden "Wiederauffüllungszahlungen", dass im Rahmen des Versorgungsausgleichs Beiträge gezahlt werden können, um Rentenanwartschaften, die um einen Abschlag an Entgeltpunkten gemindert worden sind, ganz oder teilweise wieder aufzufüllen. Derartige Beiträge, die der Ausgleichsverpflichtete in die gesetzliche Rentenversicherung einzahlt, um eine Minderung seiner eigenen Rentenansprüche durch das Rentensplitting zu vermeiden, sind lediglich im Rahmen der Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG als Sonderausgaben abziehbar (vgl. HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 56; Lindberg in Frotscher/Geurts, EStG, § 10 Rz 57).

24 (2) Wird in einem Versorgungssystem eine andere Bezeichnung für eine Zahlung gewählt, ist eine einkommensteuerrechtliche Qualifizierung notwendig. Bloße Formulierungen in einer Satzung können nicht über die einkommensteuerrechtliche Einordnung disponieren, ob es sich bei einer Wiederauffüllungszahlung an eine Einrichtung der Basisversorgung um einen dem Sonderausgabenabzug unterliegenden Beitrag oder um Werbungskosten handelt.

25 (3) Im Hinblick auf (spätere) Leibrenten und andere Leistungen, die von einer Einrichtung der Basisversorgung erbracht werden, unterscheidet das EStG ausschließlich zwischen der Ebene der Beiträge (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) und der Ebene der Leistungen (vgl. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG). Hiernach stellt jede im jeweiligen Versorgungssystem vorgesehene Geldleistung des Steuerpflichtigen, die an eine in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG genannte Einrichtung für Zwecke der Basisversorgung erbracht wird, einen Beitrag im Sinne dieser Vorschrift dar.

26 cc) Nach Maßgabe dessen ist die Wiederauffüllungszahlung des Klägers an das Versorgungswerk --ebenso wie die ausdrücklich als Beiträge bezeichneten vergleichbaren Zahlungen gemäß § 187 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI-- als Beitrag i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu qualifizieren (so auch Lutter, EFG 2019, 1306; BeckOK EStG, Kirchhof/Kulosa/Ratschow, 10. Edition [Stand: 01.06.2021], § 10 Rz 146; Kanzler in: Rahm/Künkel, Handbuch Familien- und Familienverfahrensrecht, 81. Lieferung 09.2020, Vermögens- und versorgungsrechtliche Auseinandersetzung der Ehegatten im Steuerrecht, Rz 233).

27 (1) Das Versorgungswerk ist eine berufsständische Versorgungseinrichtung, die nach Maßgabe des Rechtsanwaltsversorgungsgesetzes und seiner Satzung (vgl. § 1 Abs. 2 VwS i.d.F. vom 01.03.2014) u.a. Alterseinkünfte der Basisversorgung gewährt (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 VwS). Im Fall des Versorgungsausgleichs nach dem VersAusglG kann das ausgleichspflichtige Mitglied, zu dessen Lasten im Rahmen der externen oder internen Teilung ein Anrecht übertragen wurde, eine Kürzung seiner Anwartschaft verhindern, soweit es den Kapitalwert des übertragenen Anrechts binnen sechs Monaten nach Rechtskraft der Entscheidung des Familiengerichts als Erstattungsbetrag bezahlt hat (vgl. § 37 Abs. 4 Satz 3 VwS).

28 (2) Zwar ist dem Kläger darin zuzustimmen, dass nach der insoweit einschlägigen Regelung des § 37 Abs. 4 Satz 3 VwS --anders als bei § 187 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI-- nicht von einer Wiederauffüllung der Rentenanwartschaft durch Zahlung von Beiträgen, sondern von der Zahlung des Kapitalwerts des übertragenen Anrechts als Erstattungsbetrag die Rede ist. Steuerrechtlich betrifft die Zahlung dennoch allein die Beitragsebene. Maßgeblich ist, dass der Kläger mit seiner Geldleistung an das Versorgungswerk von der in der Satzung ausdrücklich geregelten Einzahlungsmöglichkeit Gebrauch gemacht hat, die dazu dient, die voraussichtlichen Alterseinkünfte der Basisversorgung des ausgleichspflichtigen Klägers, dessen Rentenanwartschaft im Rahmen des Versorgungsausgleichs teilweise auf die ausgleichsberechtigte E übertragen wurde, in ungeschmälerter Höhe zu erhalten.

29 (3) Auch weist die Wiederauffüllungszahlung nach dem Recht des hier betroffenen Versorgungssystems (VwS) einen Beitragsbezug auf.

30 (a) Die Zahlung i.S. des § 37 Abs. 4 Satz 3 VwS soll den infolge der Anwartschaftsübertragung eingetretenen Verlust auf der Beitragsebene kompensieren.

31 Der Versorgungsausgleich ist in der Satzung so ausgestaltet, dass die bei der internen Teilung vorgesehene

Übertragung des Anrechts durch Kürzung (beim Ausgleichsverpflichteten) bzw. Zuteilung (beim Ausgleichsberechtigten) der auf die Ehezeit entfallenden Versicherungsmonate mit dem darauf entfallenden ehezeitbezogenen persönlichen durchschnittlichen Beitragsquotienten vorgenommen wird (§ 37 Abs. 4 Satz 1 VwS). Bei den Versicherungsmonaten und dem persönlichen durchschnittlichen Beitragsquotienten handelt es sich um relevante Anwartschaftsparameter. Denn der Monatsbetrag der Altersrente ist das Produkt aus dem Rentensteigerungsbetrag (vgl. § 22 Abs. 2 VwS), der Anzahl der anzurechnenden Versicherungsjahre (vgl. § 22 Abs. 3 VwS) und dem persönlichen durchschnittlichen Beitragsquotienten (vgl. § 22 Abs. 4 VwS), der allerdings bei der internen Teilung auf die Ehezeit bezogen berechnet wird (vgl. § 37 Abs. 3 VwS).

32 Mit der Übertragung des Anrechts auf die ausgleichsberechtigte Person geht somit ein Teil der Beitragszeiten des Ausgleichsverpflichteten (anzurechnende Versicherungsjahre, § 22 Abs. 3 VwS) über, wobei auch der als weitere Berechnungsgröße fungierende persönliche durchschnittliche Beitragsquotient einen Beitragsbezug aufweist, da dieser Quotient aus dem für jeden Monat der Mitgliedschaft ohne Bezug von Berufsunfähigkeitsrente gezahlten Beitrag und dem zum Zahlungszeitpunkt geltenden Regelpflichtbeitrag nach § 11 Abs. 1 VwS (vgl. § 22 Abs. 4 VwS) gebildet wird; er ist also abhängig von der Höhe der Beitragszahlungen vor Renteneintritt.

33 Der Ausgleichsverpflichtete muss --will er eine Kürzung seiner Anwartschaft verhindern-- den Verlust an Beitragszeiten ausgleichen, indem er den Kapitalwert des übertragenen Anrechts als Erstattungsbetrag bezahlt. Der Sache nach handelt es sich um die (Wieder-)Auffüllung seines Anwartschaftskontos.

34 (b) Der Erstattungsbetrag gemäß § 37 Abs. 4 Satz 4 VwS wird ebenfalls beitragsbezogen berechnet, so dass die Wiederauffüllungszahlung auch nach der inneren Systematik der Satzung einen Beitrag darstellt.

35 Soweit zur Berechnung der Höhe der Wiederauffüllungszahlung nach § 37 Abs. 4 Satz 4 VwS die "übertragene Anwartschaft" mit dem Zwölffachen des bei Zahlungseingang gültigen Regelpflichtbeitrags zu multiplizieren ist, ist darauf hinzuweisen, dass sich die "übertragene Anwartschaft" der Sache nach gerade aus den vom Ausgleichsverpflichteten angesammelten Beitragsmonaten, die der ausgleichsberechtigten Person übertragen wurden, mit seinem darauf entfallenden persönlichen (von der Höhe seiner Beitragszahlungen abhängigen) durchschnittlichen --lediglich ehezeitbezogen angepassten-- Beitragsquotienten ergibt. Die Höhe des Kapitalwerts des übertragenen Anrechts resultiert demnach auch aus persönlichen Beitragselementen des Ausgleichsverpflichteten.

36 c) Eine andere Auslegung ist auch im Hinblick auf das vom Kläger geltend gemachte Verbot der doppelten Besteuerung nicht geboten.

37 Nach der Senatsrechtsprechung kann eine --grundsätzlich unzulässige-- doppelte Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen nicht bereits in der Beitrags- bzw. Ansparphase gerügt werden, sondern erst in den Veranlagungszeiträumen, in denen die Altersbezüge der Besteuerung unterworfen werden (vgl. Senatsurteil vom 09.12.2009 - X R 28/07, BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, Rz 97). Das Bundesverfassungsgericht hat diese Rechtsprechung gebilligt (vgl. Nichtannahmebeschluss der 1. Kammer des 2. Senats vom 14.06.2016 - 2 BvR 323/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2016, 829, Rz 61 und Rz 82).

38 d) Das gefundene Ergebnis steht --anders als der Kläger meint-- im Einklang mit der bisherigen Senatsrechtsprechung, die auch nicht auf Wiederauffüllungszahlungen der vorliegenden Art erweitert werden kann.

39 aa) In seinem Urteil in BFHE 256, 439, BStBl II 2017, 773 weist der Senat in Rz 41 darauf hin, dass die gesetzliche Zuweisung bestimmter Aufwendungen zu den Sonderausgaben tatsächlich nur die Beiträge an den jeweiligen Versorgungsträger, nicht etwa sonstige Aufwendungen, die nicht zu den in § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG genannten Beiträgen gehörten, betreffe. Sie bedinge nicht, dass sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit den Einkünften aus § 22 EStG nur noch Sonderausgaben sein könnten, und führe erst recht nicht dazu, dass Aufwendungen, die keine Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG seien, auch keine Werbungskosten und damit überhaupt nicht mehr abziehbar wären. Für einen derartigen vollständigen Ausschluss des Werbungskostenabzugs bedürfte es, wenn er überhaupt verfassungsrechtlich zulässig wäre, einer gesetzlichen Grundlage, die nicht existiert.

40 Um diese verfassungsrechtliche Problematik eines generellen Abzugsverbots geht es im Streitfall indes nicht. Es geht vielmehr um die Frage, in welcher Form die streitbetroffene Wiederauffüllungszahlung --als (vorweggenommene) Werbungskosten oder als Sonderausgabe-- steuerlich abziehbar ist. Von einem generellen Abzugsverbot im Sinne einer vollständigen steuerlichen Nichtberücksichtigung kann vorliegend keine Rede sein.

41 bb) Soweit sich der Kläger für seine rechtliche Auffassung der Abziehbarkeit seiner Wiederauffüllungszahlung als Werbungskosten neben dem Senatsurteil in BFHE 256, 439, BStBl II 2017, 773 auch auf die Senatsentscheidung in BFH/NV 2017, 890 beruft, hat bereits das FG zutreffend darauf hingewiesen, dass beide Entscheidungen zu einem anderen Sachverhalt ergangen sind. Während im Streitfall die Zahlung an das Versorgungswerk erfolgt ist, hatten die dortigen Ausgleichsverpflichteten eine Abfindungszahlung zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs an den jeweiligen Ausgleichsberechtigten geleistet. Diese konnten jedoch keine Beitragsempfänger i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG sein, so dass es sich bei derartigen Zahlungen auch nicht um Beiträge i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG handeln konnte.

42 cc) Die Senatsrechtsprechung kann auch nicht --wie vom Kläger begehrt-- auf Wiederauffüllungszahlungen der vorliegenden Art erweitert werden. Die Rechtsprechung beruht auf der steuergesetzlichen Systematik, nach der Aufwendungen erst dann nach der allgemeinen Vorschrift des § 9 Abs. 1 EStG als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden können, wenn keine speziellere Vorschrift zur Anwendung kommt. Im Zusammenhang mit der streitigen Wiederauffüllungszahlung des Klägers an das Versorgungswerk greift allerdings die speziellere Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ein, die lediglich einen --der Höhe nach beschränkten-- Sonderausgabenabzug ermöglicht.

43 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de