

Urteil vom 18. Juni 2024, VIII R 32/20

Vorteilsminderung bei der 1 %-Regelung - Prozesszinsen als Kapitaleinkünfte

ECLI:DE:BFH:2024:U.180624.VIIIR32.20.0

BFH VIII. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 24b, EStG § 32 Abs 6, EStG § 32a, AO § 233a, AO § 236, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 5, EStG § 8 Abs 2 S 2, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2017, GG Art 100 Abs 1 S 1

Leitsätze

1. Es können nur solche vom Arbeitnehmer getragenen Aufwendungen den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Fahrzeugs als Einzelkosten mindern, die bei einer (hypothetischen) Kostentragung durch den Arbeitgeber Bestandteil dieses Vorteils und somit von der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung erfasst wären.
2. Prozesszinsen (§ 236 der Abgabenordnung) sind steuerbare und steuerpflichtige Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des ... wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Höhe des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines Dienstwagens zur privaten Nutzung, die Höhe der Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die Steuerbarkeit von Prozesszinsen und die Verfassungsmäßigkeit der Familienbesteuerung (Kinderfreibeträge, Splittingtarif für Verwitwete).
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Jahr 2017 (Streitjahr) unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, selbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen. Die beiden Kinder des Klägers, die sich beide im Streitjahr in Ausbildung befanden, lebten mit ihm in der gemeinsamen Wohnung.
- 3 In seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unter anderem geltend, der geldwerte Vorteil aus der Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung, den er nach der 1 %-Regelung ermittelte, sei um selbst getragene Maut-, Fähr-, Benzin- und Parkkosten sowie die Absetzung für Abnutzung (AfA) eines privat angeschafften Fahrradträgers für den Dienstwagen zu mindern. Die Maut- und Fähraufwendungen betreffen nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) private Urlaubsreisen und Fahrten des Klägers. Die Parkkosten betreffen die Wahrnehmung eines Termins durch den Kläger vor dem Bundesfinanzhof (BFH). Die übrigen Parkkosten sind anlässlich der Nutzung des Dienstwagens für Urlaubsfahrten des Klägers angefallen. Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 06.04.2018 lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die begehrte Minderung des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung des Dienstwagens ab.
- 4 Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigte das FA den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1.000 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Es ging von tatsächlich entstandenen Werbungskosten in Höhe von insgesamt 778 € aus. Den Werbungskostenabzug für eine dreiteilige Anzugkombi (Business-Dreiteiler) versagte das FA.

- 5 Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erfasste das FA an den Kläger gezahlte Zinsen zur Einkommensteuer 2008 in Höhe von ... € als Einnahmen. Die Zinsen beruhen auf der Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 2008. Der Sparer-Pauschbetrag blieb unberücksichtigt. Der Kläger hatte im Besteuerungsverfahren ausgeführt, dieser sei bereits über den erteilten Freistellungsauftrag ausgeschöpft. Das FA setzte die Einkommensteuer auf ... € fest.
- 6 Der Bescheid vom 06.04.2018 ist teilweise gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) vorläufig. Zum Umfang der Vorläufigkeit ist --im Hinblick auf das beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängige Normenkontrollverfahren 2 BvL 3/17-- unter anderem vermerkt:

"Die Festsetzung der Einkommensteuer ist gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig hinsichtlich

- der Höhe der kindbezogenen Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG

Die Vorläufigkeitserklärung erfasst sowohl die Frage, ob die angeführten gesetzlichen Vorschriften mit höherrangigem Recht vereinbar sind, als auch den Fall, dass das Bundesverfassungsgericht oder der Bundesfinanzhof die streitige verfassungsrechtliche Frage durch verfassungskonforme Auslegung der angeführten gesetzlichen Vorschriften entscheidet [...]."

- 7 Gegen den Einkommensteuerbescheid hat der Kläger Sprungklage zum FG erhoben, die mangels Zustimmung des FA als Einspruch zu behandeln war. Im Einspruchsverfahren machte er neben der unberücksichtigt gebliebenen Vorteilsminderung geltend, es seien bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund weiterer zu berücksichtigender Aufwendungen (Business-Dreiteiler) die --den Pauschbetrag übersteigenden-- tatsächlichen Werbungskosten anzusetzen. Des Weiteren seien die von ihm vereinnahmten Zinsen zur Einkommensteuer 2008 mangels Einkünfteerzielungsabsicht nicht steuerbar. Im Übrigen machte der Kläger geltend, die Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 6 Satz 1 EStG) seien verfassungswidrig zu niedrig. Aus verfassungsrechtlichen Gründen müsse bei ihm zudem der Splittingtarif angewandt werden.
- 8 In der Einspruchsentscheidung vom 10.12.2018 half das FA dem Begehren des Klägers insoweit ab, als es die vom Kläger vereinnahmten Zinsen nur noch in Höhe von ... € als Kapitaleinkünfte ansetzte. Außerdem berücksichtigte es einen höheren Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG). Es setzte die Einkommensteuer auf ... € fest. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück. Der Umfang der Vorläufigkeit blieb unverändert.
- 9 Dagegen hat der Kläger Klage erhoben, mit der er sein Begehren aus dem Einspruchsverfahren weiterverfolgte. Erstmals begehrte er zudem die Berücksichtigung von anteiligen Prozesskosten des Verfahrens XX (Gerichtskosten) in Höhe von ... € als weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.
- 10 Nach Klageerhebung hat das FA den angefochtenen Einkommensteuerbescheid am 15.04.2019 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die Privatnutzung des Dienstwagens auf Grundlage eines höheren Bruttolistenpreises des Dienstwagens erhöht und die Einkommensteuer auf ... € festgesetzt.
- 11 Mit weiterem Änderungsbescheid vom 02.11.2020 berücksichtigte das FA die vom Kläger selbst getragenen Benzinkosten als vorteilsmindernde Aufwendungen bei der Bemessung der Nutzungsüberlassung des Dienstwagens für Privatfahrten und setzte die Einkommensteuer auf ... € fest.
- 12 Das FG hat die Klage abgewiesen.
- 13 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG (Nichtberücksichtigung der Vorteilsminderung), § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG (kein Werbungskostenabzug für den Business-Dreiteiler und weiterer Werbungskosten) sowie § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 233a, § 236 AO (Besteuerung der Zinsen). Zudem hält er an seinem Vorbringen fest, dass die Höhe der Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG sowie die Besteuerung Alleinerziehender im Streitjahr gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstoßen.
- 14 Der Kläger beantragt,
das Urteil des ... aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 02.11.2020 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer um ... € herabgesetzt wird,
hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. Art. 80 Abs. 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes zu den Fragen anzurufen,
a) ob die gesetzliche Regelung zu den Kinderfreibeträgen nach § 32d Abs. 6 EStG verfassungswidrig sei, weil damit indisponibles Existenzminimum der Familie der Besteuerung unterworfen werde und

b) ob die gesetzliche Regelung des Steuertarifs für die Alleinerzieherfamilie des Klägers im Streitjahr verfassungswidrig sei, da die Alleinerzieherfamilie höher als eine eheliche Vergleichsfamilie besteuert werde, obwohl keine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vorliege.

- 15** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die vom Kläger getragenen Maut-, Fähr- und Parkkosten sowie die AfA für den Fahrradträger nicht den geldwerten Vorteil des Klägers aus der Überlassung des Dienstwagens zur privaten Nutzung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mindern.
- 18** a) Überlässt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt einen Dienstwagen auch zur privaten Nutzung, führt das nach der ständigen Rechtsprechung des für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zuständigen VI. Senats zu einem als Lohnzufluss nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erfassenden steuerbaren Nutzungsvorteil des Arbeitnehmers (vgl. BFH-Urteil vom 21.03.2013 - VI R 42/12, BFHE 241, 180, BStBl II 2013, 918, Rz 10, m.w.N.), und zwar unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich privat nutzt (vgl. BFH-Urteile vom 21.03.2013 - VI R 42/12, BFHE 241, 180, BStBl II 2013, 918, Rz 10; vom 21.03.2013 - VI R 31/10, BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700). Im Streitfall ist der Vorteil des Klägers, das Fahrzeug auch privat nutzen zu können, nach der 1 %-Regelung bewertet worden (vgl. § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG; vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2016 - VI R 2/15, BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 11, unter Verweis auf BFH-Urteil vom 14.09.2005 - VI R 37/03, BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72, m.w.N.).
- 19** b) Die vom Kläger getragenen Maut-, Fähr- und Parkkosten sowie die AfA für den Fahrradträger mindern nicht den Vorteil aus der Zurverfügungstellung des Fahrzeugs.
- 20** aa) Der VI. Senat des BFH hat entschieden, dass gezahlte Nutzungsentgelte, die der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung (Nutzung zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte) leistet, den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung mindern. Denn insoweit fehlt es an einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2016 - VI R 2/15, BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 12 ff., m.w.N.). Der steuerbare Vorteil des Arbeitnehmers, den ihm der Arbeitgeber mit der Überlassung des Dienstwagens einräumt, besteht lediglich in der Differenz zwischen dem Wert der Nutzungsüberlassung nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG und dem vom Arbeitnehmer zu zahlenden Nutzungsentgelt (vgl. BFH-Urteile vom 04.07.2023 - VIII R 29/20, BFHE 281, 1, BStBl II 2023, 1005, Rz 29; vom 30.11.2016 - VI R 2/15, BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 23, m.w.N.). Auch wird der geldwerte Vorteil aus der Nutzungsüberlassung gemindert, wenn der Arbeitnehmer zeitraumbezogene Einmalzahlungen für die außerdienstliche Nutzung leistet oder einen Teil oder die gesamten Anschaffungskosten für den betrieblichen PKW übernimmt (BFH-Urteil vom 16.12.2020 - VI R 19/18, BFHE 271, 536, BStBl II 2021, 761, Rz 22, 24).
- 21** Die vom Kläger im Streitfall getragenen Aufwendungen (Maut-, Fähr- und Parkkosten sowie die AfA für den Fahrradträger) sind keine an den Arbeitgeber gezahlten Nutzungsentgelte, zeitraumbezogene Einmalzahlungen oder übernommene Anschaffungskosten des Dienstwagens.
- 22** bb) Ferner mindert sich der Vorteil des Arbeitnehmers aus der Überlassung des Fahrzeugs, soweit der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (nutzungsabhängige) Kraftfahrzeug-Kosten übernimmt (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2016 - VI R 2/15, BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 14 ff.). Er muss insoweit gegenüber dem Arbeitgeber zur Tragung dieser Aufwendungen für das überlassene Fahrzeug vertraglich verpflichtet sein (BFH-Urteil vom 04.07.2023 - VIII R 29/20, BFHE 281, 1, BStBl II 2023, 1005, Rz 32). Dabei mindern jedoch nur solche vom Arbeitnehmer vertraglich übernommenen und getragenen Aufwendungen den Vorteil aus der Überlassung des Fahrzeugs, die bei einer (hypothetischen) Kostentragung durch den Arbeitgeber Bestandteil dieses Vorteils und somit von der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung erfasst wären. Dies ist weder in Bezug auf die Maut- und Fährkosten noch in Bezug auf die Parkkosten und die AfA für den Fahrradträger der Fall.

- 23** aaa) Zur Übernahme von Maut- und Vignettenkosten, denen die Fahrkosten gleichstehen, durch den Arbeitgeber hat der VI. Senat des BFH entschieden, dass darin in Abgrenzung zur Nutzungsüberlassung des Fahrzeugs die Zuwendung eines weiteren (eigenständigen) geldwerten Vorteils liege, der nicht von der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung erfasst werde, da diese vom Arbeitgeber getragenen Kosten nicht unter die Aufwendungen im Sinne von § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG fallen (BFH-Urteil vom 14.09.2005 - VI R 37/03, BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72, unter II.1. [Rz 13]).
- 24** Erfasst werden von § 8 Abs. 2 Satz 2 ff. EStG neben den von der Fahrleistung abhängigen Aufwendungen für Treib- und Schmierstoffe auch die regelmäßig wiederkehrenden festen Kosten, etwa für die Haftpflichtversicherung, Kraftfahrzeugsteuer, AfA und Garagenmiete (BFH-Urteil vom 14.09.2005 - VI R 37/03, BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72, unter II.1.c aa [Rz 17]). Diesen Aufwendungen ist gemein, dass sie sich entweder --wie die festen Kosten-- den einzelnen Fahrten nicht unmittelbar zuordnen lassen, oder dass sie --soweit sie von der Fahrleistung abhängig sind-- bei unterstelltem gleichmäßigem Kraftstoffverbrauch unabhängig davon in gleicher Höhe anfallen, ob eine bestimmte Fahrtstrecke aus privatem oder aus beruflichem Anlass zurückgelegt worden ist. Zudem hat sich der VI. Senat von Vereinfachungsüberlegungen für die Einkünfteermittlung leiten lassen (vgl. BFH-Urteil vom 14.09.2005 - VI R 37/03, BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72, unter II.1.c bb [Rz 20]; zum stark typisierenden Charakter der 1 %-Regelung vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2017 - III R 20/16, BFHE 260, 113, BStBl II 2018, 278, Rz 15).
- 25** bbb) Der erkennende Senat entnimmt dieser Rechtsprechung über den entschiedenen Streitfall hinaus den Grundsatz, dass die Übernahme von Kosten durch den Arbeitgeber für Privatfahrten des Arbeitnehmers zu den von diesem bestimmten Zielen außerhalb des mit der 1 %-Regelung abgegoltenen Vorteils liegt, ein betriebs- und fahrbereites Fahrzeug nutzen zu können, und einen eigenständigen geldwerten Vorteil begründet. Daraus ergibt sich, dass entsprechende Aufwendungen des Arbeitnehmers den geldwerten Vorteil nicht mindern. Dies gilt insbesondere für die vom Kläger getragenen Fahr- und Mautkosten.
- 26** ccc) Auch die übrigen Aufwendungen des Klägers (Parkkosten und die AfA für den Fahrradträger) können nach dieser Maßgabe nicht vorteilsmindernd sein. Denn insoweit handelte es sich, wenn der Arbeitgeber die Kosten getragen hätte, um eigenständige geldwerte Vorteile, die zu dem Vorteil der Fahrzeugüberlassung hinzutreten. Auch diese Kosten hängen ausschließlich von der Entscheidung des Arbeitnehmers ab, das Fahrzeug für einen bestimmten Zweck zu verwenden oder ein bestimmtes Ziel aufzusuchen und können deshalb, wenn sie vom Arbeitnehmer getragen werden, den geldwerten Vorteil nicht mindern.
- 27** c) Ein Werbungskostenabzug für die auf die Privatnutzung des Dienstwagens entfallenden Maut-, Fahr- und Parkkosten sowie die AfA des Fahrradträgers scheitert an der ausschließlich privaten Veranlassung dieser Kosten für die Haushaltsführung des Klägers (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2016 - VI R 49/14, BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011, Rz 33 ff.). Sie sind daher gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig.
- 28** 2. Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass der Kläger keine Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in einem Umfang getragen hat, die zu einem Abzug oberhalb des bereits gewährten Arbeitnehmer-Pauschbetrags (§ 9a Satz 1 Nr. 1a EStG) in Höhe von 1.000 € führen.
- 29** a) Es ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig, dass die vom Kläger in seiner Einkommensteuererklärung geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von insgesamt 778 € als tatsächliche Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anzusetzen sind.
- 30** b) Die Anschaffungskosten der dreiteiligen Anzugkombi (Business-Dreiteiler) hat das FG zu Recht weder vollumfänglich noch anteilig als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt. Es handelt sich hierbei nicht um typische Berufskleidung im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG, sondern um bürgerliche Kleidung. Aufwendungen für bürgerliche Kleidung als unverzichtbare Aufwendungen der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) sind grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar und nicht aufteilbar (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.2022 - VIII R 33/18, BFHE 276, 120, BStBl II 2022, 614, Rz 11). Die Qualifizierung eines Kleidungsstücks als typische Berufskleidung scheidet immer dann aus, wenn wie im Streitfall die Benutzung --objektiv-- als normale bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen liegt (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.2022 - VIII R 33/18, BFHE 276, 120, BStBl II 2022, 614, Rz 16). Aufwendungen für bürgerliche Kleidung führen selbst dann nicht zum Betriebsausgabenabzug, wenn diese Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung benutzt wird, wie es der Kläger hier geltend macht (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.2022 - VIII R 33/18, BFHE 276, 120, BStBl II 2022, 614, Rz 18) oder das konkrete Kleidungsstück ohne die beruflichen Gründe überhaupt nicht angeschafft worden wäre (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.2022 - VIII R 33/18, BFHE 276, 120, BStBl II 2022, 614, Rz 20). Zur Vermeidung von

Wiederholungen wird auf die Ausführungen im BFH-Urteil vom 16.03.2022 - VIII R 33/18 (BFHE 276, 120, BStBl II 2022, 614, Rz 11 ff.) verwiesen.

- 31** c) Das FG hat ebenfalls zutreffend entschieden, dass die anteiligen Gerichtskosten, die der Kläger für das Verfahren XX in Höhe von ... € gezahlt hat, als Prozesskosten zwar dem Grunde nach Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit sind (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG), aber nicht zu einem höheren Abzug von Werbungskosten oberhalb des gewährten Arbeitnehmer-Pauschbetrags führen.
- 32** d) Ob die vom Kläger gezahlte Parkgebühr, die dieser anlässlich einer gerichtlichen Verhandlung geleistet hat, ebenfalls zu den Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört, hat der Senat nicht zu klären. Selbst wenn diese Aufwendung dem Grunde nach als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren wäre, käme weiterhin der höhere und bereits gewährte Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1a EStG) zum Ansatz.
- 33** 3. Das FG hat die vom Kläger vereinnahmten Zinsen in Höhe von ... € zutreffend zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG gerechnet.
- 34** a) Ob und gegebenenfalls in welcher Höhe es sich bei den vom Kläger im Streitjahr vereinnahmten Zinsen nicht nur um Erstattungszinsen gemäß § 233a AO, sondern auch um Prozesszinsen gemäß § 236 AO handelt, kann offenbleiben. Hierüber wäre zwar im angefochtenen Einkommensteuerbescheid abschließend zu entscheiden (BFH-Urteil vom 12.03.2024 - VIII R 10/20, Deutsches Steuerrecht 2024, 1300, Rz 18). Erstattungszinsen gemäß § 233a AO sind aber gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG steuerbare und steuerpflichtige Kapitalerträge. Auch Prozesszinsen (§ 236 AO) sind nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG steuerbare und steuerpflichtige Einnahmen aus Kapitalvermögen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17.05.2021 - VIII B 88/20, BFH/NV 2021, 1353, Rz 11; vom 17.05.2021 - VIII B 85/20, BFH/NV 2021, 1352, Rz 11). Unabhängig davon, wie sich der dem Kläger gewährte Zinsbetrag zusammensetzt, handelt es sich demnach um steuerbare und steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Soweit der Kläger hiergegen vorbringt, dem stehe das BFH-Urteil vom 15.06.2010 - VIII R 33/07 (BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503) entgegen, ist dies unzutreffend. Dem Urteil, mit dem der Senat die Steuerbarkeit von Erstattungszinsen gemäß § 233a AO verneint hat, liegt erkennbar der Gedanke zugrunde, Nachzahlungs- und Erstattungszinsen dürften steuerlich nicht asymmetrisch behandelt werden. Wenn Nachzahlungszinsen gemäß § 12 Nr. 3 EStG als nicht steuerbare Nebenleistungen zur Einkommensteuer nicht abgezogen werden könnten, seien auch Erstattungszinsen nicht steuerbar (BFH-Urteil vom 15.06.2010 - VIII R 33/07, BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503, Rz 20 f.). Diese Erwägung lässt sich auf Prozesszinsen nicht übertragen, da Prozesszinsen ausschließlich zugunsten des Steuerpflichtigen festgesetzt werden können. Einen vom Steuerpflichtigen an die Finanzbehörde zu zahlenden und unter das Abzugsverbot nach § 12 Nr. 3 EStG fallenden Zins gibt es dagegen nicht. Mangels eines asymmetrischen Normgefüges wie bei den Erstattungszinsen scheidet die Zuweisung bezogener Prozesszinsen in den nicht steuerbaren Bereich auf der Grundlage des BFH-Urteils vom 15.06.2010 - VIII R 33/07 (BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503) daher aus.
- 35** b) Die Einkünfteerzielungsabsicht für die bezogenen Zinsen ist wegen der Nichtabziehbarkeit der tatsächlichen Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 EStG) und der beschränkten Verrechenbarkeit der unter § 32d Abs. 1 EStG fallenden Kapitalerträge (§ 20 Abs. 6 EStG) tatsächlich (widerlegbar) zu vermuten. Für eine Widerlegung der Absicht muss feststehen, dass der Steuerpflichtige von vornherein keine positiven Kapitalerträge aus der Kapitalanlage erzielen kann (vgl. BFH-Urteile vom 30.11.2022 - VIII R 15/19, BFHE 279, 85, BStBl II 2023, 632, Rz 31; vom 16.03.2023 - VIII R 36/19, BFH/NV 2023, 808, Rz 22; vom 14.03.2017 - VIII R 38/15, BFHE 258, 240, BStBl II 2017, 1040). Für die vereinnahmten Zinsen scheidet dies aus. Denn durch die Zahlung der Zinsen tritt eine objektive Steigerung der Leistungsfähigkeit ein, ohne dass Abzüge des Steuerpflichtigen in Form von Werbungskosten in Betracht kommen (§ 20 Abs. 9 EStG; vgl. zur früheren Rechtslage BFH-Urteil vom 28.02.2018 - VIII R 53/14, BFHE 261, 223, BStBl II 2018, 687, Rz 28 f.).
- 36** 4. Ein Abzug der anteiligen Prozesskosten, die der Kläger für das Verfahren XX in Höhe von ... € gezahlt hat, als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG scheidet aus. Wie unter II.2.c ausgeführt, handelt es sich bei den Prozesskosten dem Grunde nach um Werbungskosten.
- 37** 5. Das FG hat die Kinderfreibeträge für die beiden Kinder des Klägers in Übereinstimmung mit § 32 Abs. 6 Satz 1, Satz 3 Nr. 1 EStG in Höhe von jeweils 4.716 € pro Kind zutreffend berücksichtigt.
- 38** 6. Das FG hat die festzusetzende Einkommensteuer des Klägers für das Streitjahr zu Recht nach dem Grundtarif unter Ansatz des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b EStG) und nicht nach dem Splittingtarif ermittelt.

Die tatbestandlichen Voraussetzungen des Ehegatten- beziehungsweise Witwensplittings gemäß § 32a Abs. 5 EStG beziehungsweise § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG lagen im Streitjahr unstreitig nicht vor.

- 39** 7. Das Verfahren war nicht auszusetzen, um eine Entscheidung des BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG einzuholen. Der Senat ist nicht zu der für eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG erforderlichen Überzeugung gelangt (dazu BVerfG-Beschluss vom 17.07.2019 - 2 BvL 10/19, juris, Rz 16), dass die Versagung des Splittingtarifs für verwitwete Alleinerziehende (II.7.a) sowie die gesamte Familienbesteuerung (II.7.b) verfassungswidrig sind. Soweit der Kläger die Verfassungswidrigkeit der Kinderfreibeträge gemäß § 32 Abs. 6 EStG geltend macht, fehlt es an der Klärungsfähigkeit der Rechtsfrage (II.7.c).
- 40** a) Der Senat erachtet die vom Kläger vorgebrachten Argumente für seine Auffassung, ein Anspruch verwitweter Alleinerziehender auf Anwendung des Splittingtarifs ergebe sich aus dem aus Art. 3 GG abzuleitenden Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beziehungsweise aus Art. 6 Abs. 1 GG, im Ergebnis nicht für durchgreifend. Er schließt sich insoweit den Erwägungen des III. Senats des BFH in den Beschlüssen vom 17.01.2017 - III B 20/16 (BFH/NV 2017, 740, Rz 28) --die Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. BVerfG-Beschluss vom 18.09.2018 - 2 BvR 754/17--, vom 27.05.2013 - III B 2/13 (BFH/NV 2013, 1406) --die Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. BVerfG-Beschluss vom 16.07.2015 - 2 BvR 1519/13-- sowie vom 29.09.2016 - III R 62/13 (BFHE 255, 252, BStBl II 2017, 259, Rz 18 ff.) --die Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. BVerfG-Beschluss vom 18.09.2018 - 2 BvR 221/17-- an.
- 41** b) Dies gilt im Ergebnis auch für die vom Kläger vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Besteuerung der Alleinerzieherfamilie des Klägers durch das Zusammenspiel der kindbezogenen Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG, des Haushaltsfreibetrags für Alleinerziehende (§ 24b EStG) und des in § 32a EStG berücksichtigten Existenzminimums (vgl. BFH-Beschluss vom 27.05.2013 - III B 2/13, BFH/NV 2013, 1406, Rz 15, m.w.N.; die Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. BVerfG-Beschluss vom 16.07.2015 - 2 BvR 1519/13).
- 42** c) Eine Entscheidung des BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG ist auch nicht zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG einzuholen. Es fehlt an der Klärungsfähigkeit dieser Rechtsfrage im Streitfall. Bei der Entscheidung des Rechtsstreits kommt es auf die Gültigkeit von § 32 Abs. 6 EStG nicht an, weil hierfür kein Rechtsschutzbedürfnis besteht. Es ist dem Kläger zuzumuten, den Ausgang des beim BVerfG anhängigen Verfahrens 2 BvL 3/17 (anhängig seit April 2017) abzuwarten.
- 43** Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH fehlt das Rechtsschutzbedürfnis, wenn der Steuerbescheid in dem verfassungsrechtlichen Streitpunkt gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig ergangen ist, diese Streitfrage sich in einer Vielzahl im Wesentlichen gleich gelagerter Verfahren (Massenverfahren) stellt und bereits ein nicht von vornherein aussichtsloses Musterverfahren beim BVerfG anhängig ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.09.2023 - IX R 9/22, BFHE 281, 527, BStBl II 2024, 282, Rz 18, m.w.N.).
- 44** Liegen diese Voraussetzungen vor, muss ein Steuerpflichtiger im Allgemeinen die Klärung der Streitfrage in dem Musterverfahren abwarten, ohne dadurch unzumutbare Rechtsnachteile zu erleiden. Eine weitere verfassungsrechtliche Klärung in eigener Sache kann der Steuerpflichtige gegebenenfalls später durch Rechtsbehelfe gegen die von der Finanzbehörde nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO zu treffende Entscheidung herbeiführen, wenn ihm nach Ausgang des Musterverfahrens die Streitfrage nicht ausreichend beantwortet erscheint (vgl. BFH-Urteil vom 26.09.2023 - IX R 9/22, BFHE 281, 527, BStBl II 2024, 282, Rz 18; BFH-Beschluss vom 22.03.1996 - III B 173/95, BFHE 180, 217, BStBl II 1996, 506, unter II.1.b).
- 45** Klage- und Musterverfahren müssen hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Streitfrage im Wesentlichen gleichgelagert sein. In dem Musterverfahren darf es nicht um einen anderen Sachverhalt gehen, der zusätzliche, möglicherweise sogar vorrangige Streitfragen aufwirft. Klage- und Musterverfahren müssen zudem dieselben Vorschriften, nicht aber notwendig dasselbe Streitjahr betreffen (vgl. BFH-Beschluss vom 22.03.1996 - III B 173/95, BFHE 180, 217, BStBl II 1996, 506, unter II.1.b, m.w.N.). Notwendig ist allein, dass sich das Klageverfahren durch die Entscheidung in dem bereits anhängigen verfassungsrechtlichen Musterverfahren "sicher" erledigen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 26.09.2023 - IX R 9/22, BFHE 281, 527, BStBl II 2024, 282, Rz 19; BFH-Beschluss vom 22.03.1996 - III B 173/95, BFHE 180, 217, BStBl II 1996, 506, unter II.2.).
- 46** Die Anforderungen für die Annahme eines nicht von vornherein aussichtslosen Musterverfahrens, das beim BVerfG anhängig ist, dürfen allerdings nicht überspannt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 26.09.2023 - IX R 9/22, BFHE 281,

527, BStBl II 2024, 282, Rz 20). Die in dem Musterverfahren geltend gemachten Argumente dürfen nicht so wenig Gewicht haben, dass dem Verfahren von vornherein eine Erfolgsaussicht abzusprechen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 07.02.1992 - III B 24-25/91, BFHE 166, 418, BStBl II 1992, 408, unter 3.d).

- 47** Etwas anderes kann ausnahmsweise dann gelten, wenn besondere Gründe materiell-rechtlicher oder verfahrensrechtlicher Art substantiiert geltend gemacht werden, die es rechtfertigen, trotz Anhängigkeit des Musterverfahrens Rechtsschutz gegen den im Streitpunkt für vorläufig erklärten Bescheid zu gewähren. Ein Rechtsschutzbedürfnis kann bei vorläufiger Steuerfestsetzung unter anderem dann bestehen, wenn der Steuerpflichtige aus berechtigtem Interesse ein weiteres Verfahren einleiten will, weil er zum Beispiel bisher in dem Musterverfahren nicht geltend gemachte Gründe substantiiert vorträgt und diese an das BVerfG oder an den Gerichtshof der Europäischen Union herantragen möchte (vgl. BFH-Beschluss vom 26.09.2023 - IX R 9/22, BFHE 281, 527, BStBl II 2024, 282, Rz 21, m.w.N.).
- 48** Daran gemessen fehlte dem Kläger von Beginn des Klageverfahrens an das Rechtsschutzbedürfnis für sein Begehren, die Verfassungsgemäßheit der Kinderfreibeträge überprüfen zu lassen. Es war und ist ihm zuzumuten, aufgrund des bestehenden Vorläufigkeitsvermerks den Ausgang des beim BVerfG anhängigen Normenkontrollverfahrens 2 BvL 3/17 (anhängig seit April 2017) abzuwarten.
- 49** aa) Der Kläger hält die einfachgesetzliche Ausgestaltung der Kinderfreibeträge in § 32 Abs. 6 EStG für gleichheitswidrig und sieht einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG. Es verstoße insbesondere gegen den Grundsatz der Steuerfreistellung des Existenzminimums und sei von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers nicht gedeckt, dass den Kinderfreibeträgen ein nach Lebensalter gewichteter Durchschnittsbetrag der sozialrechtlichen Regelsätze zugrunde liege, der zudem volljährige Kinder einbeziehe. Des Weiteren macht der Kläger geltend, der in den sozialrechtlichen Regelsätzen berücksichtigte Wohnbedarf eines Kindes sei gleichheitswidrig.
- 50** bb) Die im vorliegenden Verfahren vom Kläger aufgeworfenen Fragen und das beim BVerfG anhängige Musterverfahren sind hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Streitfrage im Wesentlichen gleichgelagert. Der Kläger beruft sich auf dieselben verfassungsrechtlichen Normen und Rechtsgrundsätze, die auch Gegenstand des Musterverfahrens 2 BvL 3/17 sind. Auch sind einfachrechtlich dieselben Normen des Einkommensteuergesetzes, § 32 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStG, streitig. Dass nicht dieselben Veranlagungszeiträume betroffen sind, ist unerheblich. Die in den jeweiligen Streitzeiträumen geltenden Fassungen dieser Vorschriften sind bis auf die Höhe der jeweiligen Kinderfreibeträge gleich.
- 51** Die Auffassung des Klägers, es liege im Streitfall ein anderer Sachverhalt vor, weil im Verfahren 2 BvL 3/17 die einzubeziehenden Kosten der Unterkunft einer Tochter zu beurteilen seien, die mit ihrer Mutter zusammenlebte, während der Streitfall das Zusammenleben einer Tochter mit ihrem Vater betreffe, teilt der Senat nicht. Relevante Unterschiede der Ausgangssachverhalte vermag der Senat nicht zu erkennen.
- 52** cc) Welche konkreten Erfolgsaussichten das beim BVerfG anhängige Musterverfahren hat, muss der erkennende Senat nicht beurteilen. Das Verfahren erscheint jedenfalls nicht als von vornherein aussichtslos und damit als Musterverfahren im Rahmen eines Vorläufigkeitsvermerks ungeeignet (vgl. BFH-Urteil vom 26.09.2023 - IX R 9/22, BFHE 281, 527, BStBl II 2024, 282, Rz 27). Die vom Kläger dargelegte Gefahr einer Abweisung des Vorlagebeschlusses als unzulässig ist hierfür nicht ausreichend. Dies gilt auch hinsichtlich des Gesichtspunkts der ausreichenden Berücksichtigung von Unterkunftskosten als Bestandteil des gewichteten sozialhilferechtlichen Regelsatzes. Diese sind im Vorlagebeschluss über die Wiedergabe des Vortrags der dortigen Klägerin hierzu (Niedersächsisches FG, Vorlagebeschluss vom 02.12.2016 - 7 K 83/16, EFG 2017, 668, Rz 31 f.) zwar nicht Gegenstand eines gesonderten Abschnitts im Rahmen der Darlegung der verfassungsrechtlichen Zweifel, aber jedenfalls auch Gegenstand der umfassenden Ausführungen des vorlegenden Gerichts zur Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers (Rz 506 f.).
- 53** dd) Das Rechtsschutzbedürfnis des Klägers hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Kinderfreibeträge besteht im Streitfall auch nicht ausnahmsweise. Der Kläger hat keine Aspekte dargetan, die nicht schon Gegenstand des Musterverfahrens sind. Vielmehr hat er sich in seiner Revisionsbegründung ausdrücklich die Ausführungen des Vorlagebeschlusses vom 02.12.2016 - 7 K 83/16 (EFG 2017, 668) zu eigen gemacht.
- 54** ee) Der Kläger erleidet zudem keine unzumutbaren Rechtsnachteile, wenn die materiell-rechtliche Frage in dem Musterverfahren 2 BvL 3/17 nicht geklärt werden sollte. Er kann nach Erledigung des Musterverfahrens gemäß § 165 Abs. 2 Satz 4 AO beantragen, dass die Erfassung der Kinderfreibeträge für endgültig erklärt wird, und gegen die dann auch insoweit endgültige Festsetzung Einspruch einlegen und gegebenenfalls anschließend Klage zur

weiteren verfassungsrechtlichen Klärung erheben (vgl. BFH-Urteil vom 26.09.2023 - IX R 9/22, BFHE 281, 527, BStBl II 2024, 282, Rz 28, m.w.N.). Erklärt das FA die mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehene Erfassung der Kinderfreibeträge für endgültig oder entfällt der Vorläufigkeitsvermerk in einem geänderten Bescheid, sind ebenfalls Einspruch und gegebenenfalls Klage möglich. Die dadurch entstehende zeitliche Verzögerung ist --entgegen der Auffassung des Klägers-- hinzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 26.09.2023 - IX R 9/22, BFHE 281, 527, BStBl II 2024, 282, Rz 28, m.w.N.).

- 55** 8. Der Senat hält es für ermessensgerecht, den Streitfall zu entscheiden und das Revisionsverfahren nicht gemäß § 74 FGO bis zum Abschluss des Musterverfahrens 2 BvL 3/17 auszusetzen (vgl. BFH-Urteile vom 23.01.2013 - X R 32/08, BFHE 240, 202, BStBl II 2013, 423, Rz 78 f.; vom 18.09.2007 - IX R 42/05, BFHE 219, 81, BStBl II 2008, 26, unter II.2.c [Rz 19]). Der Streitfall ist bis auf die verfassungsrechtlichen Zweifelsfragen bezüglich der Kinderfreibeträge entscheidungsreif. Letzteren wird durch den Vorläufigkeitsvermerk Rechnung getragen. Deshalb kann der Senat ohne drohenden Rechtsverlust für den Kläger im Streitfall entscheiden (BFH-Urteil vom 18.09.2007 - IX R 42/05, BFHE 219, 81, BStBl II 2008, 26, unter II.2.c [Rz 19]).
- 56** 9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de