

BFH

29.1.2009

VI R 44/08

Verfall eines Anrechnungsüberhangs nach § 35a EStG verfassungsgemäß - Möglichkeit des Rücktrags- oder Vortrags nicht erforderlich - Beschwer durch Steuerfestsetzung von Null

Entsteht bei einem Steuerpflichtigen infolge der Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG ein sog. Anrechnungsüberhang, kann der Steuerpflichtige weder die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer in Höhe dieses Anrechnungsüberhangs noch die Feststellung einer rück- oder vortragsfähigen Steuerermäßigung beanspruchen.

**EStG § 35a
GG Art. 3 Abs. 1**

FG Köln vom 14. August 2008 10 K 4217/07 (EFG 2009, 36)

Gründe

I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr (2006) als Ehegatten zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger bezog als Rentner Alterseinkünfte; darüber hinaus war er in geringem Umfang selbständig tätig. Die Klägerin war Hausfrau.

Im Streitjahr nahmen die Kläger Handwerkerleistungen für Renovierungsmaßnahmen in Anspruch; der von den Klägern errechnete Lohnanteil der Aufwendungen belief sich auf 3 046 €. Eine von den Klägern dafür geltend gemachte Steuerermäßigung nach § 35a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 600 € ergab sich nicht, weil die Einkommensteuer aufgrund des zu versteuernden Einkommens der Kläger ohnehin auf 0 € festzusetzen war.

Den gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 20. Juni 2007 eingelegten Einspruch wies der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mangels Beschwer als unzulässig zurück. Mit ihrer Klage machten die Kläger u.a. geltend, es verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes, wenn die Steuerermäßigung endgültig verloren sei, ohne dass die Möglichkeit einer Steuererstattung oder --entsprechend der Vorschrift des § 34f Abs. 3 EStG-- eines Rück- oder Vortrags des nicht ausgeschöpften Ermäßigungsbetrags bestehe. Auch sei dies ein Anreiz zur Schwarzarbeit. Die Kläger beantragten, eine negative Einkommensteuer von 600 € festzusetzen, hilfsweise, einen vor- bzw. rücktragsfähigen Anrechnungsüberhang festzustellen.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 36 veröffentlichten Gründen ab. Zwar sah es die Klage als zulässig an, denn die Kläger seien beschwert, soweit sie die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer mit dem Ziel der Steuererstattung beehrten. Indes sei die Klage unbegründet, denn einfachgesetzlich sei weder die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer noch die Feststellung eines rück- oder vortragsfähigen Anrechnungsüberhangs aus § 35a EStG vorgesehen. Dessen Verfall begegne auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

Sie beantragen,

das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 20. Juni 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Oktober 2007 dahin zu ändern, dass eine Einkommensteuer negativ, auf ./ 600 € festgesetzt

wird, hilfsweise, einen nicht ausgleichsfähigen Anrechnungsüberhang in Höhe von 600 € festzustellen, der zurück- bzw. vorgetragen werden kann.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision der Kläger ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass ein bei Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG nicht ausgeschöpfter Anrechnungsüberhang nicht zur Festsetzung einer negativen Einkommensteuer führt (II.1.). Auch die von den Klägern hilfsweise beantragte Feststellung eines rück- oder vortragsfähigen Anrechnungsüberhangs hat das FG im Ergebnis zu Recht abgelehnt (II.2.).

1. Soweit die Kläger die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer begehren, hat das FG die Klage zu Recht als unbegründet abgewiesen.

a) Das FG hat die Kläger zutreffend als durch die Einkommensteuerfestsetzung auf Null i.S. des § 40 Abs. 2 FGO beschwert angesehen. Zwar fehlt nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) für die Anfechtung eines auf Null lautenden Einkommensteuerbescheids regelmäßig die Beschwer; von diesem Grundsatz sind jedoch Ausnahmen zu machen, wenn sich die Steuerfestsetzung nicht in der Konkretisierung des Steuerschuldverhältnisses erschöpft (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23. April 2008 X R 32/06, BFHE 221, 102, BStBl II 2009, 7; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 40 Rz 88, m.w.N.). Dies ist hier der Fall, denn die Kläger begehren statt einer Einkommensteuerfestsetzung von Null die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer mit dem Ziel der Erstattung. Mit der Steuerfestsetzung von Null im angefochtenen Bescheid ist die beschwerende Feststellung verbunden, dass die gesetzlich nicht vorgesehene und aus Verfassungsgründen beantragte negative Steuerfestsetzung verwehrt wird.

b) Die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer in Höhe des bei Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG nicht ausgeschöpften Ermäßigungsbetrags ist gesetzlich nicht vorgesehen. Das Fehlen einer derartigen gesetzlichen Regelung begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

aa) Nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG in seiner gemäß § 52 Abs. 50b Satz 2 dieses Gesetzes erstmals für im Veranlagungszeitraum 2006 --dem Streitjahr-- geleistete Aufwendungen geltenden Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen --unter weiteren Voraussetzungen-- auf Antrag um 20 %, höchstens 600 €, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen. Kommt keine oder nur eine teilweise Steuerermäßigung in Betracht, weil die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, bereits Null beträgt oder unter dem nach Maßgabe des § 35a EStG im Einzelfall berechneten Steuerermäßigungsbetrag liegt, so sieht die Vorschrift keine Leistung in Höhe der "verlorenen" Steuerermäßigung vor.

Der Ausschluss solcher Rechtsfolgen entspricht gefestigten Grundsätzen des Einkommensteuerrechts. Denn sowohl die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer als auch die hierdurch im wirtschaftlichen Ergebnis bewirkte Gewährung von (Sozial-)Leistungen sind dem Einkommensteuergesetz fremd. Selbst die kindergeldrechtlichen Regelungen im Einkommensteuergesetz erfüllen zunächst eine steuerrechtliche Funktion (vgl. hierzu und zum Folgenden Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, BFH/NV 2005, Beilage 1, 33). Sie sind Bestandteil des einkommensteuerrechtlichen Familienleistungsausgleichs gemäß §§ 31 f., 62 ff. EStG, der insgesamt der Berücksichtigung der Unterhaltspflichten der Eltern gegenüber ihren Kindern dient. Die gebotene steuerliche Freistellung eines Einkom-

mensbetrags in Höhe des Existenzminimums des Kindes (seit den Jahren 2000 bzw. 2002 einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung) wird dabei durch Freibeträge oder durch das Kindergeld nach Abschnitt X des Einkommensteuergesetzes bewirkt (vgl. § 31 EStG). Nur soweit das Kindergeld zu der gebotenen steuerlichen Freistellung nicht erforderlich ist, dient es nach ausdrücklicher Bestimmung des Gesetzes der Förderung der Familie (§ 31 Satz 2 EStG), erfüllt also eine von den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die steuerrechtliche Belastung unabhängige sozialrechtliche Funktion. Damit gewinnen einkommensteuerrechtliche Normen aber nur ausnahmsweise aufgrund der besonderen Strukturen des Kindergeldrechts sozialrechtlichen Charakter.

Auch soweit der Gesetzgeber auf einkommensteuerrechtlicher Grundlage die Förderung privater Altersvorsorge betreibt, spielt der Gesichtspunkt der Leistungsgewährung allenfalls eine untergeordnete Rolle. Die nach Abschnitt XI des Einkommensteuergesetzes gewährte Altersvorsorgezulage wird im Rahmen einer --wie beim Kindergeld durchzuführenden-- Günstigerprüfung auf die steuerliche Förderung nach § 10a EStG angerechnet (vgl. § 10a Abs. 2 EStG). Dabei dient die Zulage in besonderer Weise dem Lenkungsziel der Förderung nach den §§ 10a, 79 bis 99 EStG, indem der Zulagebetrag unmittelbar in das geförderte Altersvorsorgevermögen fließt (vgl. § 90 Abs. 2 EStG). Auch der nach Maßgabe von § 84 Sätze 2 und 3 EStG i.d.F. von Art. 1 Nr. 7 des Eigenheimrentengesetzes vom 29. Juli 2008 (BGBl I 2008, 1509) gewährte "Berufseinsteiger-Bonus" hat zuvörderst Lenkungscharakter (vgl. BRDrucks 239/08, 28, und BTDrucks 16/9670, 7). Den übrigen Normen des Einkommensteuergesetzes und damit auch der Vorschrift des § 35a EStG ist der Gedanke staatlicher Leistungsgewährung nicht zu entnehmen.

bb) Diese einfachgesetzliche Lage führt zu keinen gleichheitsrechtlichen Bedenken.

Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Steuerrechts und insbesondere für den des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden ("horizontale" Steuergerechtigkeit), während (in "vertikaler" Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 110, 412, BFH/NV 2005, Beilage 1, 33, m.w.N.). Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche wirtschaftliche und finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip.

Nach diesen Maßstäben ist es im Einkommensteuerrecht verfassungsrechtlich nicht geboten, die geminderte finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einem Veranlagungszeitraum über die Festsetzung einer Einkommensteuer in Höhe von Null hinaus zu berücksichtigen. Denn eine Gleichbehandlung im Hinblick auf die dem Steuerpflichtigen durch die Einkommensteuer auferlegte finanzielle Last findet ihre objektive Grenze dort, wo der Einzelne überhaupt keine solche finanzielle Last trägt. Über die Betrachtung finanzieller Lastengleichheit hinausgehende Umverteilungsgesichtspunkte sind auch aus verfassungsrechtlicher Sicht jedenfalls nicht im Einkommensteuerrecht zu berücksichtigen.

cc) Zu gleichheitsrechtlichen Zweifeln führt die Versagung der Festsetzung einer negativen Einkommensteuer aber auch nicht im Hinblick auf den von den Klägern herausgestellten Lenkungsziel des § 35a EStG.

Zwar haben die Kläger den Lenkungsziel zutreffend umschrieben. Bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Zweiten Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23. Dezember 2002 (BGBl I 2002, 4621) wurde die Einfügung der Norm in das Einkommensteuergesetz damit begründet, einen Anreiz für Beschäftigungsverhältnisse im Privathaushalt zu schaffen und die

Schwarzarbeit in diesem Bereich zu bekämpfen (vgl. BTDrucks 15/91, 19). Für die später durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26. April 2006 (BGBl I 2006, 1091) hinzugefügte Begünstigung handwerklicher Tätigkeiten in Abs. 2 Satz 2 der Vorschrift hat der Gesetzgeber auch die Förderung von Wachstum und Beschäftigung genannt (vgl. BTDrucks 16/753, 11). Bei Verfolgung solcher Lenkungsziele im Rahmen einkommensteuerrechtlicher Regelungen ist es jedoch verfassungsrechtlich nicht geboten, über die Steuerentlastung hinaus auch dem mit Einkommensteuer gar nicht belasteten Steuerpflichtigen (Förder-) Mittel zuzuwenden. Für steuerliche Lenkungsnormen fordert das BVerfG neben der Orientierung einer steuerlichen Förderung am Gemeinwohl, dass der Lenkungsziel von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und seinerseits gleichheitsgerecht verfolgt wird; führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschönerung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls lenken will (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. April 2008 2 BvL 4/05, BFH/NV Beilage 4/2008, 295, unter C.I.1.b und C.II.3.b, m.w.N.). Diese Maßstäbe hat der Gesetzgeber indes nur hinsichtlich der Steuerentlastung als solcher zu beachten. Eine Steuerermäßigung, die nur bestimmten Steuerpflichtigen eingeräumt wird, bedarf der besonderen Rechtfertigung im Hinblick auf die dadurch ausgelöste ungleichmäßige steuerliche Belastung. Auch aus diesen Maßstäben lässt sich jedoch kein --wie dargestellt-- systemfremder Anspruch auf Erstattung eines nicht ausgenutzten Steuerermäßigungs Betrags herleiten.

dd) Die Kläger haben schließlich auch keinen Anspruch darauf, die durch § 35a EStG gewährte Förderung in einer ganz bestimmten Ausgestaltung zu erhalten. Denn der Gesetzgeber ist grundsätzlich frei, auf welche Weise er eine (steuerliche) Förderung umsetzen und ausgestalten will. So hat er zum Einen die Möglichkeit, Abzüge von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage zu gestatten (wie etwa bei der ehemaligen Eigenheimförderung nach den §§ 7b, 10e, 21a EStG) und damit die Förderung individuell unterschiedlich, nämlich jeweils abhängig vom individuellen, auf den Abzugsbetrag entfallenden Grenzsteuersatz des Steuerpflichtigen, zu gewähren. Des Weiteren kann der Gesetzgeber Abzüge von der Steuerschuld zulassen (wie etwa bei der Steuerermäßigung nach § 35a EStG) und damit die Förderung maximal auf die Steuerschuld begrenzen. Schließlich kann der Gesetzgeber auch echte Zuschüsse leisten, so dass die Förderung unabhängig vom individuellen Grenzsteuersatz jeweils gleich hoch bemessen wird (z.B. Eigenheimzulage oder Arbeitnehmer-Sparzulage). Auch der Wechsel von dem einmal gewählten Förderweg zu einer anderen Form der Entlastung ist grundsätzlich möglich; z.B. wurde bei der Eigenheimförderung die Vorschrift des § 10e EStG mit Wirkung ab 1. Januar 1996 durch das Eigenheimzulagengesetz ersetzt. Über die genannten verfassungsrechtlichen Maßstäbe hinaus ist auch nicht verfassungsrechtlich zu prüfen, ob der Steuergesetzgeber die zweckmäßigste, vernünftigste und gerechteste Lösung gefunden hat (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 29. November 1989 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108, 117 f., und vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 36, jeweils m.w.N.).

2. Die Revision führt auch nicht zum Erfolg, soweit die Kläger (erst) vor dem FG hilfsweise die Feststellung eines vor- bzw. rücktragsfähigen Anrechnungsüberhangs beantragt haben.

a) Die Klage ist insoweit bereits unzulässig. Gemäß § 44 Abs. 1 FGO ist in Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, die Klage vorbehaltlich der --hier nicht einschlägigen-- §§ 45 und 46 FGO nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Die Kläger haben beim FA schon gar nicht die begehrte Feststellung beantragt und einen entsprechenden Ablehnungsbescheid abgewartet, gegen den dann der Einspruch gegeben gewesen wäre. Der Regelungsgehalt des von den Klägern angefochtenen Einkommensteuerbescheids umfasste weder die Feststellung eines rück- bzw. vortragsfähigen Anrechnungsüberhangs noch deren Ablehnung.

b) Im Übrigen wäre die Klage aber auch insoweit unbegründet.

aa) Es kann offen bleiben, ob sich der von den Klägern begehrte Vor- oder Rücktrag bei deren steuerlichen Verhältnissen überhaupt auswirken könnte. Einfachrechtlich ist weder der Vor- oder Rücktrag eines Anrechnungsüberhangs aus einem ganz oder teilweise nicht ausgenutzten Steuerermäßigungsbeitrag nach § 35a EStG noch dessen Feststellung vorgesehen. Dabei zeigt neben der Begrenzung der Steuerermäßigung des § 35a EStG der Höhe nach auch eine weitere vom Gesetzgeber vorgesehene Beschränkung, dass diese Steuerermäßigung nicht in jedem Fall gelten soll, in dem der Steuerpflichtige begünstigte Aufwendungen getragen hat: Nur die um sonstige Steuerermäßigungen verminderte tarifliche Einkommensteuer wird nach § 35a EStG ermäßigt. Erst recht ergibt sich deshalb kein Anspruch auf Übertragung in andere Veranlagungszeiträume. Auch verfassungsrechtlich ist es nicht geboten, Vor- bzw. Rücktrag und/oder die Feststellung eines solchen Anrechnungsüberhangs entgegen dem Wortlaut des § 35a EStG zuzulassen. Aus der weitgehenden Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers folgt, dass es grundsätzlich in dessen Ermessen steht, ob und ggf. in welcher Form und in welchem Umfang steuerliche Erleichterungen gewährt werden sollen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30. Januar 2008 X R 1/07, BFHE 220, 403, BStBl II 2008, 520, m.w.N.). Zudem steht es dem Gesetzgeber nach den bereits genannten, für Lenkungsnormen gültigen Maßstäben frei, die durch eine solche Norm aus Gründen des Gemeinwohls bewirkte ungleichmäßige Belastung auf den Veranlagungszeitraum zu beschränken, in dem der Tatbestand der Lenkungsnorm verwirklicht wird. Die realitätsgerecht unterstellte Kongruenz von Tatbestandsverwirklichung, steuerlicher Entlastung und Eintritt der beabsichtigten Lenkung bewirkt zugleich eine gleichmäßigere steuerliche Belastung gegenüber solchen Steuerpflichtigen, die die Voraussetzung für die Steuerermäßigung nicht erfüllen. Die Steuerermäßigung als Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit entfaltet so höchstens in einem Veranlagungszeitraum ihre ausnahmsweise gerechtfertigte gleichheitswidrige Wirkung.

bb) Aber auch soweit sich die Kläger auf die Vorschrift des § 34f Abs. 3 EStG berufen, ergeben sich hinsichtlich § 35a EStG keine gleichheitsrechtlichen Bedenken. Die Begünstigung des § 34f EStG, der das sog. Baukindergeld regelt, soll die Schaffung von Wohnraum für kinderreiche Eltern fördern (vgl. z.B. Clausen in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 34f EStG Rz 3). Der --zeitlich begrenzte-- Rück- und Vortrag der Steuerermäßigung des § 34f EStG bewirkt nach der Vorstellung des Gesetzgebers i.d.R. die volle Auszahlung des Baukindergelds für alle Einkommensbezieher (BTDrucks 12/1506, 172; vgl. auch HHR/Clausen, § 34f EStG Rz 78). Dieser vom Gesetzgeber als "soziale Komponente" gekennzeichnete Effekt (vgl. BTDrucks 12/1506, 172) verdeutlicht den gegenüber § 35a EStG anders gelagerten Lenkungszweck des § 34f EStG; während die Steuerermäßigung des § 34f EStG aus sozialen Gründen auch kinderreiche und damit regelmäßig einkommensschwache Eltern begünstigen soll, stellen die wirtschaftspolitischen Lenkungszwecke des § 35a EStG nicht auf die soziale Situation des Begünstigten ab. Darüber hinaus ist die steuerliche Förderung des Wohnens von Kindern zeitraumbezogen, während § 35a EStG bei der Begünstigung haushaltsnaher Dienstleistungen nur eine punktuelle Lenkung im Blick hat; dies bildet einen sachlichen Grund, die steuerliche Lenkung des § 34f EStG anders als die des § 35a EStG auszugestalten.