

Urteil vom 13. April 2011, X R 33/09

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 13.4.2011 X R 54/09 - Keine Ertragsanteilsbesteuerung von Erwerbsminderungsrenten - Verfassungsmäßigkeit - Sozialversicherungsrenten als Leibrenten

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb, EStDV § 55 Abs 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 03. November 2008, Az: 15 K 15099/08

Leitsätze

NV: Erwerbsminderungsrenten der gesetzlichen Rentenversicherungen sind nicht mit ihrem Ertragsanteil, sondern mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG zu besteuern.

Tatbestand

- 1 A. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin erhält seit 1994 von der Deutschen Rentenversicherung Bund eine Erwerbsminderungsrente. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) besteuerte die Erwerbsminderungsrente in den Streitjahren gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Alterseinkünftegesetzes (AltEinkG) vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427) mit einem Besteuerungsanteil in Höhe von 50 %. Hiergegen wandten sich die Kläger und machten geltend, die abgekürzte Leibrente der Klägerin sei in den Streitjahren 2005 und 2006 nach § 55 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) mit ihrem Ertragsanteil von 9 % zu besteuern gewesen. Die Kläger machten ferner geltend, im Rahmen der Akteneinsicht sei von ihrem Bevollmächtigten festgestellt worden, dass das FA unter dem 21. April 2008 einen weiteren Bescheid für 2006 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag erlassen habe. Dieser sei durch die Akteneinsicht bekannt gegeben worden und dementsprechend Gegenstand des Verfahrens. Deshalb beantragten sie, den Bescheid für 2006 vom 21. April 2008 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus ihrer Erwerbsminderungsrente mit dem Ertragsanteil von 9 % zu besteuern sind, hilfsweise den Bescheid für 2006 vom 8. Oktober 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. April 2008 entsprechend zu ändern.
- 2 In seiner Klageerwiderng führte das FA hierzu aus, der bei der Akteneinsicht vorgefundene Einkommensteuerbescheid stelle lediglich die interne maschinelle Verarbeitung der Erweiterung des Vorläufigkeitskatalogs dar, die in den Einspruchsentscheidungen bereits verfügt gewesen sei. Aus diesem Grunde sei der "Bescheid" auch nicht versandt worden.
- 3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab. Bei der Erwerbsminderungsrente der Klägerin handele es sich um eine Leibrente i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe zu § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, Sozialversicherungsrenten seien unter den Begriff der Leibrente in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. zu subsumieren, auch wenn sie auf eine bestimmte Zeit beschränkt gewesen seien. Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber dem Begriff der Leibrente in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG eine andere Bedeutung beimessen wollen, seien nicht erkennbar. Da die Leibrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt werde, richte sich deren steuerliche Behandlung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Eine Besteuerung der Erwerbsminderungsrente der Klägerin nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst a Doppelbuchst bb Satz 5 EStG i.V.m. § 55 Abs. 2 EStDV mit dem dort geregelten Ertragsanteil scheidet aus, da diese Vorschrift nach ihrem eindeutigen Wortlaut nur für Leibrenten und andere Leistungen gelte, die nicht solche i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG seien.
- 4 Der hilfsweise gestellte Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 8. Oktober 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. April 2008 zu ändern, habe ebenfalls keinen Erfolg. Die zwischen den Beteiligten

streitige Frage, ob unter dem 21. April 2008 ein weiterer Bescheid für 2006 ergangen sei, sei nicht entscheidungserheblich, da die Klage aus den vorgenannten Gründen insgesamt abzuweisen gewesen sei.

- 5 Ihre Revision begründen die Kläger damit, das Urteil des FG verstoße sowohl gegen § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG als auch gegen das aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) abgeleitete verfassungsrechtliche Gebot folgerichtiger tatbestandlicher Ausgestaltung steuerlicher Belastungsgrundentscheidungen. Der Gesetzgeber sei ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks 15/2150, S. 40) "aus Gründen der Vereinfachung des Verfahrens" dem vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) erteilten Auftrag, eine verfassungskonforme Neuregelung auch für sog. Erwerbsminderungsrenten zu treffen, eindeutig nicht nachgekommen. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG verstoße unter Berücksichtigung der Grundsätze zum Gleichbehandlungsgebot, die das BVerfG in seiner Entscheidung vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, (BVerfGE 122, 210, BFH/NV 2009, 338) dargelegt habe, gegen Art. 3 GG.
- 6 Eine einleuchtende und grundrechtskonforme Begründung für die Gleichstellung der sog. Erwerbsminderungsrente (Zeitrente) mit der unbefristeten Leibrente (sog. Altersrente) in dieser Vorschrift sei weder vom FA noch vom FG gegeben worden. Obwohl § 33 Abs. 1 bis 5 des Sozialgesetzbuches Sechstes Buch (SGB VI) die jeweiligen Rentenarten, nämlich die Renten wegen Alters, wegen verminderter Erwerbsfähigkeit oder wegen Todes in Entstehung, Zeit bzw. Wirkung trennscharf unterscheidet, finde sich eine solche Unterscheidung in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG nicht. Das FG habe in seinem Urteil unbeachtet gelassen, dass in der Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG der Begriff der "befristeten Erwerbsminderungsrente" überhaupt nicht genannt und auch nicht geregelt worden sei. Aus den einschlägigen Vorschriften des SGB VI ergebe sich die rechtliche und tatsächliche Unterschiedlichkeit der sog. Altersrente und der sog. Erwerbsminderungsrente. Es bestehe ein gegenseitiges Ausschlussverhältnis, da der gleichzeitige Bezug beider Leibrenten infolge ihrer Unterschiedlichkeit ausgeschlossen sein solle (vgl. § 34 Abs. 4 SGB VI). Diese sozialrechtliche Unterschiedlichkeit sei auch bei der Besteuerung der Leibrenten im Rahmen des Normzwecks des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG zu beachten. Der Gesetzgeber habe lediglich versäumt, diese Unterschiedlichkeit im Wortlaut klar zu regeln.
- 7 § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG verstoße, soweit er abgekürzte Leibrenten erfasse, auch deswegen gegen Art. 3 GG, weil kein einleuchtender Grund ersichtlich sei, weshalb abgekürzte Leibrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung steuerlich anders als sonstige Leibrenten i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zu behandeln seien. Die Frage, aus welcher Kasse die Zahlungen stammten, sei kein geeignetes Abgrenzungskriterium.
- 8 Es sei eine verfassungskonforme Auslegung notwendig, um die Defizite des Gesetzgebers zu beheben. Diese führe zwingend zur Anwendung des neugefassten § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V.m. § 55 Abs. 2 EStDV auch auf die gesetzliche Erwerbsminderungsrente, zumal in dieser Vorschrift die "Leibrente, die auf bestimmte Zeit beschränkt ist" ausdrücklich genannt worden sei. Die verfassungskonforme Auslegung führe nicht zu einer verfassungswidrigen steuerlichen Ungleichbehandlung der gesetzlichen Erwerbsminderungsrenten im Vergleich zu den Versorgungsbezügen eines dienstunfähigen Beamten, da sich dieser in einer anderen Situation befinde.
- 9 Es müsse ebenfalls das Leistungsfähigkeitsprinzip beachtet werden, da die Erwerbsminderungsrente "die Rente der Ärmsten der Armen" sei. Dementsprechend sehe das Gesetz in dem vergleichbaren Fall der gesetzlichen Unfallversicherung für deren Leistungen gemäß § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG eine Steuerfreiheit vor.
- 10 Zudem verstoße das Urteil gegen § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Sie, die Kläger, hätten ausdrücklich eine Entscheidung über den Bescheid wegen der Einkommensteuer 2006 vom 21. April 2008 beantragt. Unter Verletzung des § 68 FGO habe das FG diese Entscheidung aber nicht getroffen, sondern allein über den erledigten Bescheid für 2006 vom 8. Oktober 2007 entschieden.
- 11 Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid für 2005 über Einkommensteuer vom 8. Oktober 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. April 2008 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus ihrer Erwerbsminderungsrente, die sie von der Deutschen Rentenanstalt Bund bezogen hat, mit ihrem Ertragsanteil i.S. von § 55 Abs. 2 EStDV in Höhe von 9 % zu besteuern sind,

sowie den Bescheid für 2006 über Einkommensteuer vom 21. April 2008 bzw. vom 8. Oktober 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. April 2008 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus ihrer

Erwerbsminderungsrente, die sie von der Deutschen Rentenanstalt Bund bezogen hat, mit ihrem Ertragsanteil i.S. von § 55 Abs. 2 EStDV in Höhe von 9 % zu besteuern sind,

hilfsweise dem BVerfG die Frage vorzulegen, ob die Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG verfassungsmäßig ist.

12 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

13 B. Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

I.

14 Die von der Klägerin im Jahr 2005 bezogene Erwerbsminderungsrente ist zu Recht mit einem Besteuerungsanteil von 50 % der Besteuerung unterworfen worden.

15 Erwerbsminderungsrenten der gesetzlichen Rentenversicherung gehören zu den Leibrenten und sonstigen Leistungen, die gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu besteuern sind. Daher bestimmt sich der Besteuerungsanteil der Rente nach der Tabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG; eine Ertragsanteilsbesteuerung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V.m. § 55 Abs. 2 EStDV ist nicht möglich (unten 1.). Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Einbeziehung der Erwerbsminderungsrenten in die Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG bestehen nicht (unten 2.).

16 1. Zu den sonstigen Einkünften des § 22 EStG gehören auch Leibrenten und andere Leistungen, die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG erbracht werden, soweit sie jeweils der Besteuerung unterliegen (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG). Bemessungsgrundlage ist der Besteuerungsanteil, der nach den Vorgaben des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 2 bis 8 EStG errechnet wird.

17 a) Sozialversicherungsrenten sind Leibrenten i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. (Senatsurteil vom 8. März 1989 X R 16/85, BFHE 156, 432, BStBl II 1989, 551, unter 2.a). Solche Renten sind, wenn sie auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind oder zu einem früheren Zeitpunkt mit dem Tod des Versicherten enden, abgekürzte Leibrenten (Senatsurteile vom 4. Oktober 1990 X R 60/90, BFHE 162, 298, BStBl II 1991, 89, und vom 10. Juli 2002 X R 46/01, BFHE 199, 541, BStBl II 2003, 391). Daran hat sich durch die Neuregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG aufgrund des AltEinkG nichts geändert. Zu den Leibrenten aus den gesetzlichen Rentenversicherungen gehören alle in § 33 SGB VI aufgezählten Rentenarten, die durch die gesetzliche Rentenversicherung gewährt werden, nämlich die Renten wegen Alters (§ 33 Abs. 2, §§ 35 ff. SGB VI), wegen verminderter Erwerbsfähigkeit (§ 33 Abs. 3, §§ 43 ff. SGB VI) sowie wegen Todes (§ 33 Abs. 4, §§ 46 ff. SGB VI). Die von den Klägern angesprochenen sozialversicherungsrechtlichen Unterschiede der einzelnen Rentenarten sind insoweit ohne Bedeutung.

18 b) Während die Erwerbsminderungsrenten als abgekürzte Leibrenten bis zum Inkrafttreten des AltEinkG nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 4 EStG a.F. i.V.m. § 55 Abs. 2 EStDV zu versteuern waren, fehlt der Neuregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG ein Hinweis auf eine Ertragsanteilsbesteuerung aufgrund der Rechtsverordnung, so dass auch die Erwerbsminderungsrenten --ebenso wie die anderen in § 33 SGB VI genannten Renten-- mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu besteuern sind (so auch FG Düsseldorf, Urteil vom 11. März 2009 7 K 3215/08 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1381; Niedersächsisches FG, Urteil vom 18. November 2009 2 K 309/07, EFG 2010, 719; FG Münster, Urteile vom 29. Oktober 2009 8 K 1745/07 E, EFG 2010, 329, und vom 24. März 2010 12 K 2243/08 E, EFG 2010, 1129; Fischer in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 22 Rz 38; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Aufl., § 22 Rz 43; Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG Rz 280; Lüscher in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 22 Rz 80; Lindberg in Frotzcher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 22 Rz 150; Jansen/Myßen/Killat-Risthaus, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl., Rz 1255 f.).

19 Demgegenüber werden nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG die Leibrenten, "die nicht solche im

Sinne des Doppelbuchstaben aa sind", mit dem in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG bestimmten Ertragsanteil besteuert. Sind diese Renten abgekürzte Leibrenten, wird der Ertragsanteil durch eine Rechtsverordnung bestimmt (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 5 EStG). Diese Vorschrift bildet i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 3 EStG die Ermächtigungsgrundlage für die Regelung des § 55 Abs. 2 EStDV, in der die Ertragsanteile für abgekürzte Leibrenten festgelegt worden sind.

- 20** c) Der fehlende Hinweis in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG auf eine mögliche Ertragsanteilsbesteuerung beruht auf keinem Versehen des Gesetzgebers. Dieser hat vielmehr bewusst entschieden, abgekürzte und nicht abgekürzte Leibrenten der Basisversorgung gleich zu behandeln.
- 21** Dies zeigt die Begründung des Gesetzentwurfs zum AltEinkG, in der ausdrücklich darauf hingewiesen wird, der Regelungsgehalt des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG umfasse sämtliche Rentenarten, insbesondere auch Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit und Hinterbliebenenrenten, die bisher als abgekürzte Leibrenten nach der Ertragsanteilstabelle in § 55 Abs. 2 EStDV besteuert worden seien. Begründet wird diese Entscheidung mit der steuerlichen Entlastung der zugrunde liegenden Beiträge (vgl. den Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, BTDrucks 15/2150, S. 40).
- 22** d) Die grundsätzliche Entscheidung des Gesetzgebers, bei der Besteuerung der Sozialversicherungsrenten weder nach abgekürzten und lebenslangen Leibrenten noch nach den jeweiligen Rentenarten des § 33 SGB VI zu differenzieren, entspricht dem Sinn und Zweck der durch das AltEinkG eingeführten nachgelagerten Besteuerung der Alterseinkünfte.
- 23** aa) Die Neuregelung der Besteuerung der Alterseinkünfte war notwendig geworden, weil das BVerfG im Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99 (BVerfGE 105, 73) die unterschiedliche Besteuerung von Beamtenpensionen und Sozialversicherungsrenten für gleichheitswidrig erklärt hatte. Es hatte für die steuerliche Entlastungswirkung der Ertragsanteilsbesteuerung der Sozialversicherungsrenten im Vergleich zur Besteuerung von Versorgungsbezügen der Ruhestandsbeamten keine hinreichenden sachlichen Gründe gesehen. Dem für die Ertragsanteilsbesteuerung der Sozialversicherungsrenten maßgeblichen Leitbild einer entgeltlich erworbenen Leibrente entspreche allenfalls ein Anteil der Rentenzahlung, der weniger, in vielen Fällen auch deutlich weniger als die Hälfte der Rentenzahlungen ausmache. Dies beruhe vor allem auf dem gemäß § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberanteil und dem Bundeszuschuss (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 73, unter C.V.1.b und c).
- 24** Dieser Befund des BVerfG kann nicht auf die Altersrenten beschränkt werden; er gilt vielmehr in gleichem Maße für die Erwerbsminderungsrenten. Deswegen bedurfte es auch in Bezug auf die Besteuerung der sozialversicherungsrechtlichen Erwerbsminderungsrenten einer Neuregelung, um die verfassungswidrige Ungleichbehandlung im Verhältnis zur Besteuerung entsprechender (beamtenrechtlicher) Versorgungsbezüge zu beenden.
- 25** bb) Das AltEinkG umfasst den gesamten Komplex des von der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bd. 74) erarbeiteten Drei-Schichten-Modells. Die erste Schicht stellt die Basisversorgung durch die gesetzliche Rentenversicherung, die landwirtschaftlichen Alterskassen, die berufsständischen Versorgungseinrichtungen sowie die kapitalgedeckte Altersversorgung, die sog. Rürup-Rente dar. Die zweite Schicht dient der Zusatzversorgung (betriebliche Altersvorsorge und Riester-Rente) und die dritte Schicht umfasst Kapitalanlageprodukte, die der Alterssicherung dienen können, aber nicht müssen.
- 26** Die Besteuerung der Basisversorgung beruht auf dem Konzept der nachgelagerten Besteuerung. Der Gesetzgeber hat sich dabei im Rahmen der Besteuerung solcher Leibrenten im Grundsätzlichen von dem Gedanken gelöst, dass bei Leistungen durch Versorgungseinrichtungen, die auf dem Versicherungsprinzip beruhen, die Ertragsanteilsbesteuerung als steuersystematisch gerechtfertigt angesehen wurde (siehe dazu Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710). Rentenzuflüsse, also die zeitlich gestreckte Auszahlung der Versicherungssumme, können jetzt, auch soweit sie auf eigenen Beitragszahlungen des Steuerpflichtigen zur Rentenversicherung beruhen, über den Ertragsanteil hinaus der Besteuerung unterworfen werden, zumindest solange die Beitragsleistungen "steuerfrei" gestellt werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das Senatsurteil in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710 verwiesen.
- 27** Diese Erwägungen gelten gleichermaßen für die Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten: Sie beruhen ebenfalls auf den Beiträgen, die der Steuerpflichtige in die gesetzliche Rentenversicherung eingezahlt hat und die, soweit sie

nicht bereits nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei waren, von ihm zumindest teilweise steuermindernd geltend gemacht werden konnten und können.

- 28** 2. Die gesetzliche Neuregelung der Besteuerung der Alterseinkünfte ist --auch soweit sie die Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten der Basisversorgung betrifft-- verfassungsgemäß. Es bedarf damit keiner Vorlage an das BVerfG.
- 29** Der erkennende Senat hat in ständiger Rechtsprechung bei der Besteuerung der Altersrenten den Übergang zur nachgelagerten Besteuerung grundsätzlich als verfassungskonform angesehen, sofern nicht gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoßen wird (Senatsurteile in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710; vom 19. Januar 2010 X R 53/08, BFHE 228, 223; vom 4. Februar 2010 X R 58/08, BFHE 228, 326 und X R 52/08, BFH/NV 2010, 1253; vom 18. Mai 2010 X R 1/09, BFH/NV 2010, 1803 und X R 29/09, BFHE 229, 309). Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf diese Entscheidungen verwiesen.
- 30** Auch gegen die Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten der Basisversorgung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.
- 31** a) Die nachgelagerte Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten der Basisversorgung verstößt nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG.
- 32** aa) Die Ungleichbehandlung der Erwerbsminderungsrente der Klägerin im Vergleich zu Erwerbsminderungsrenten, deren Besteuerung in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG geregelt ist und die lediglich mit dem Ertragsanteil besteuert werden, ist dadurch gerechtfertigt, dass --wie oben unter B.I.1.d bb dargelegt-- die Beiträge zu den Basisversicherungen steuerlich geltend gemacht werden können.
- 33** Dagegen sind die Beitragszahlungen zu privaten Leibrentenversicherungen, sofern es sich nicht um Altversicherungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b (jetzt: § 10 Abs. 1 Nr. 3a) EStG handelt, nicht als Sonderausgaben steuerlich abziehbar. Sie konnten auch in der Vergangenheit sehr häufig wegen der Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG a.F. steuerlich nicht berücksichtigt werden. Diese Beiträge wurden damit aus versteuertem Einkommen gezahlt. Haben sich die Beitragszahlungen aber nicht steuermindernd ausgewirkt, so ist es gerechtfertigt, nur den Teil der Rente steuerlich zu erfassen, der zusätzlich zum angesparten Rentenkapital als Zinsanteil zur Auszahlung gelangt.
- 34** Dass in der Vergangenheit die Beiträge zur privaten Rentenversicherung unter Umständen in einem vergleichbaren Umfang wie Beiträge zu den Basisversorgungssystemen steuerlich berücksichtigt werden konnten, ändert daran nichts. Die von dem Gesetzgeber seinerzeit gewählte Lösung, alle privaten Rentenversicherungen, die nicht unter § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG fallen, (nur) mit dem Ertragsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zu besteuern (BTDrucks 15/2150, S. 41 f.), ist unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung und Pauschalierung zulässig. Der Gesetzgeber konnte bei Schaffung des AltEinkG zu Recht davon ausgehen, dass sich Beiträge zur privaten Rentenversicherung --vor allem wegen des Überschreitens der Sonderausgabenhöchstbeträge-- nur in einem geringeren Maße steuerlich auswirken konnten. Die Besteuerung des Ertragsanteils der korrespondierenden Rentenzahlungen war daher insoweit eine folgerichtige gesetzliche Lösung (siehe Senatsurteil in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.b cc).
- 35** bb) Ein Verstoß gegen Art. 3 GG liegt auch nicht darin, dass Renten aus der gesetzlichen Unfallversicherung gemäß § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerfrei sind. Aus Art. 3 Abs. 1 GG ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber. Für die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen kommt es wesentlich darauf an, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (ständige Rechtsprechung des BVerfG, siehe z.B. den Beschluss vom 26. Juli 2010 2 BvR 2227, 2228/08, BFH/NV 2010, 1983, m.w.N.). Der Grund für die Beschränkung der Steuerfreiheit in § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG auf Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung ist sozialpolitischer Natur. Es sollen nur Leistungen an einen Personenkreis von der Steuer freigestellt werden, der dem Gesetzgeber auch bei der Regelung der Versicherungspflicht als schutzwürdig erschienen ist (BFH-Urteil vom 14. März 1972 VIII R 26/67, BFHE 105, 136, BStBl II 1972, 536).
- 36** b) Entgegen der Auffassung der Kläger verstößt die Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten der Basisversorgung mit dem Besteuerungsanteil nicht gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

(Leistungsfähigkeitsprinzip).

- 37** aa) Ihre Argumente, durch die Erwerbsminderung wachse den Betroffenen keine zusätzliche Leistungsfähigkeit zu (ebenso Bauschatz in Korn, § 22 EStG Rz 95, und Korn/Strahl, Kölner Steuerdialog 2004, 14360, 14365) und es handele sich um eine "Rente der Ärmsten der Armen", können keinen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip begründen. Bei der Einkommensteuer zeigt sich die Leistungsfähigkeit in der individuellen Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Diese Zahlungsfähigkeit wird durch die vom Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte begründet, unabhängig davon, ob es Einkünfte aus aktiver Erwerbstätigkeit oder Rentenbezüge sind, und unabhängig davon, ob es sich um Alters- oder Erwerbsminderungsrenten handelt. Das EStG berücksichtigt die (ggf. nur geringe) Höhe der Einkünfte durch die Regelung des § 32a EStG mit dem Grundfreibetrag und dem progressiven Tarifverlauf. So wären im Streitfall die Renteneinkünfte der Klägerin isoliert betrachtet ohne steuerliche Belastung geblieben. Diese ergab sich nur aufgrund der Zusammenveranlagung mit dem Kläger. Die hierdurch bedingte Entlastung der Einkünfte der Ehegatten überwiegt die anteilige Steuerbelastung der Renteneinkünfte der Klägerin erheblich.
- 38** bb) Falls die Kläger mit ihren Hinweisen meinen, eine Erwerbsminderung bedinge erhöhte Aufwendungen und führe damit zu einer geminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit, ist darauf hinzuweisen, dass im Einkommensteuerrecht diesen zusätzlichen Belastungen durch Regelungen wie § 33 und § 33b EStG Rechnung getragen wird.
- 39** cc) Bedeuten die Hinweise dagegen, durch die erhöhte Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten sei keine ausreichende Versorgung mehr gewährleistet, kann dies ebenfalls nicht zu einem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip führen. Für die verfassungsrechtliche Würdigung der einschlägigen Normen des EStG am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG kommt es ausschließlich auf die einkommensteuerliche Belastung an, die diese Normen (ggf. im Verbund mit anderen Normen des Einkommensteuerrechts) bei verschiedenen Steuerpflichtigen bewirken. Außerhalb der verfassungsrechtlich maßgeblichen Vergleichsperspektive liegen dagegen Be- und Entlastungswirkungen, die sich jenseits der einkommensteuerlichen Belastung erst aus dem Zusammenspiel mit den Normen des Besoldungs-, Versorgungs- und Sozialversicherungsrechts ergeben (BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 73, unter C.II.).
- 40** c) In dem erheblichen Anstieg der steuerlichen Belastung der Erwerbsminderungsrenten liegt kein Verstoß gegen den Vertrauensschutzgrundsatz.
- 41** aa) Der erkennende Senat hat --zu den Altersrenten-- entschieden, dass die geänderte Besteuerung der Renteneinkünfte aufgrund des Systems der nachgelagerten Besteuerung unter Aufgabe des Systems der Ertragsanteilsbesteuerung nicht gegen den rechtsstaatlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes verstößt (so die Senatsurteile in BFHE 228, 223; in BFHE 228, 326, und in BFH/NV 2010, 1253, m.w.N.). Die Abwägung zwischen dem Ausmaß des durch die Gesetzesänderung verursachten Vertrauensschadens und der Beeinträchtigung der geschützten Grundrechtspositionen des Einzelnen (insbesondere Art. 2 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 GG) einerseits und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Gemeinwohl andererseits führe zu dem Ergebnis, dass die verfassungsrechtlich geforderte Beseitigung der steuerlichen Ungleichbehandlung der Alterseinkünfte --bei gleichzeitiger Berücksichtigung der Finanzierbarkeit der Neuregelung für die öffentlichen Haushalte-- das Interesse des Steuerpflichtigen am Fortbestand der Ertragsanteilsbesteuerung seiner Renteneinkünfte überwiege. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen in den Senatsurteilen jeweils unter B.II.2. Bezug genommen.
- 42** Die Abwägung in Bezug auf die Besteuerung von Erwerbsminderungsrenten führt zu demselben Ergebnis. Zwar ist --wie im Streitfall-- von einem erheblichen Anstieg der individuellen steuerlichen Belastung des betroffenen Steuerpflichtigen auszugehen. Dieses ist aber kein entscheidender Unterschied zur Besteuerung der Altersrenten, die durch das AltEinkG ebenfalls teilweise gravierend stärker steuerlich belastet wurden.
- 43** bb) Das Ergebnis wird durch die jüngste Rechtsprechung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Rückwirkung einiger Vorschriften des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BFH/NV 2010, 1976; 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BFH/NV 2010, 1959 und 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BFH/NV 2010, 1968) gestützt. Auch in den diesen Beschlüssen zugrunde liegenden Sachverhalten ergaben sich durch die Neuregelungen erhebliche Verschlechterungen der Rechtspositionen des Steuerpflichtigen, sei es durch die Kürzung der Entlastung von Entschädigungszahlungen, sei es durch die Verlängerung der Haltefristen bei Grundstückveräußerungsgeschäften oder durch die Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung von Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Die damit

verbundenen steuerlichen Mehrbelastungen, teilweise sogar erstmaligen Steuerbelastungen, sind mit den Verschlechterungen, denen die Kläger ausgesetzt sind, vergleichbar.

- 44 Das BVerfG hat in allen drei Beschlüssen nochmals klargestellt, dass der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz den Staatsbürger nicht vor jeder Enttäuschung bewahren kann. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1959, unter C.II.1.c, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG).
- 45 Im Falle der Veräußerungsfrist gemäß § 23 EStG hat das BVerfG ausdrücklich erkannt, dass deren Verlängerung so lange keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegne, wie die Frist noch nicht abgelaufen sei, da die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei vereinnahmen zu können, keine (vertrauens-)rechtlich geschützte Position begründe (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1959, unter C.II.2.a). Hinzu komme, dass angesichts langjähriger Auseinandersetzungen und verschiedener gescheiterter Reformversuche zur Erweiterung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne mit der Möglichkeit einer Realisierung derartiger Vorhaben seit langem zu rechnen gewesen sei.
- 46 Diese Erwägungen gelten entsprechend für die Erwartung des Steuerpflichtigen bei Eintritt in die gesetzliche Rentenversicherung, seine Renteneinkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung nur mit dem Ertragsanteil versteuern zu können. Auch im Fall der Rentenbesteuerung war bereits seit dem BVerfG-Beschluss vom 26. März 1980 2 BvR 121, 122/76 (BVerfGE 54, 11), spätestens aber seit dem BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 73 bekannt, dass die Ertragsanteilsbesteuerung der Sozialversicherungsrenten verfassungsrechtlich problematisch war, so dass mit einer Neuregelung der Besteuerung von Renten gerechnet werden musste. Entsprechendes gilt für die Erwerbsminderungsrenten der gesetzlichen Rentenversicherungen, da auch diese Renten im Vergleich zu einer entsprechenden Beamtenversorgungsleistung steuerlich erheblich geringer belastet wurden. Das Vertrauen der Kläger auf den Nichteintritt eines deutlichen Anstiegs der Steuerbelastung der Renteneinkünfte war daher nur noch eingeschränkt schützenswert. Die verfassungsrechtlich geforderte Beseitigung der Ungleichbehandlung von Renten und Beamtenpensionen überwiegt infolgedessen das Interesse der Kläger an dem dauerhaften Fortbestehen der Ertragsanteilsbesteuerung der Erwerbsminderungsrente der Klägerin.

II.

- 47 Auch die Klageanträge wegen der von der Klägerin im Jahr 2006 bezogenen Erwerbsminderungsrente sind vom FG zu Recht abgewiesen worden.
- 48 1. Der Hauptantrag der Kläger gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21. April 2008 wurde --entgegen der Auffassung der Kläger-- beschieden. Dies ergibt sich nicht nur aus dem Urteilstenor, mit dem die Klage abgewiesen wurde, sondern auch aus den Entscheidungsgründen. In diesen wird dargelegt, die Einnahmen aus der Erwerbsminderungsrente, die die Klägerin nach dem Inkrafttreten des AltEinkG bezogen habe, seien zu Recht vom FA mit einem Besteuerungsanteil von 50 % besteuert worden. Ein ausdrücklicher Hinweis, dass sowohl die in 2005 als auch die in 2006 bezogenen Renteneinkünfte gemeint waren, war nicht notwendig, da eindeutig erkennbar war, dass beide Zeiträume von der Begründung umfasst waren.
- 49 a) Das FG hätte jedoch die Klage als unzulässig verwerfen müssen und nicht als unbegründet abweisen dürfen. Der Klageantrag in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21. April 2008 war wegen des fehlenden Rechtsschutzinteresses unzulässig, da es keinen wirksamen Einkommensteuerbescheid unter diesem Datum gibt. Zur wirksamen Bekanntgabe eines Steuerbescheids gemäß §§ 122, 124 Abs. 1 der Abgabenordnung ist der Bekanntgabewille der den Bescheid erlassenden Behörde notwendig. Da der Bescheid unter dem Datum 21. April 2008 --wie vom FA unwidersprochen dargelegt wurde-- nicht versandt werden sollte und nicht versandt worden ist, fehlt es an einem bekannt gegebenen Verwaltungsakt. Dass der Prozessbevollmächtigte im Rahmen der Akteneinsicht von dem (internen) Schriftstück Kenntnis erlangt hat, kann den fehlenden Bekanntgabewillen nicht ersetzen und nicht zu einer wirksamen Bekanntgabe führen (vgl. z.B. Müller-Franken in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 122 AO Rz 48). Im Übrigen würde der "Bescheid" vom 21. April 2008 auch deshalb keinen Verwaltungsakt darstellen, weil die Erweiterung des Vorläufigkeitskatalogs bereits mit der vorausgegangenen Einspruchsentscheidung bekannt gegeben worden war, so dass es sich bei dem inhaltsgleichen Schriftstück selbst im Falle seiner Bekanntgabe lediglich um eine wiederholende Verfügung ohne Regelungscharakter handeln würde.

- 50** b) Die Revision der Kläger ist aber dennoch nicht begründet. Denn das FG hat die Klage insoweit zu Recht abgewiesen. Zwar hätte die Klageabweisung wegen Unzulässigkeit --nämlich mangels Vorliegens eines anfechtbaren Verwaltungsakts-- und nicht wegen Unbegründetheit erfolgen müssen (vgl. BFH-Urteil vom 12. September 1985 VIII R 371/83, BFHE 146, 99, BStBl II 1986, 537). Dies ändert indes nichts an der Richtigkeit des Tenors des angefochtenen Urteils (vgl. auch BFH-Urteile vom 10. Februar 2010 XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450, und vom 10. Januar 2007 I R 75/05, BFH/NV 2007, 1506).
- 51** 2. Da demnach ein Bescheid vom 21. April 2008 nicht existiert, war eine Entscheidung des FG über den hilfsweise gestellten Antrag in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 8. Oktober 2007 notwendig. Auch über diesen Hilfsantrag hat das FG entschieden. Es hat ausdrücklich ausgeführt, der hilfsweise gestellte Antrag habe ebenfalls keinen Erfolg. Die Begründung des FG, die streitige Frage, ob am 21. April 2008 ein weiterer Bescheid für 2006 ergangen sei, sei nicht entscheidungserheblich, ist zwar aus Gründen der Rechtsklarheit nicht überzeugend. Die Revision der Kläger ist aber gemäß § 126 Abs. 4 FGO zurückzuweisen, da der Hilfsantrag aus den unter I. ausgeführten Gründen keinen Erfolg haben konnte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de