

Urteil vom 19. August 2013, X R 35/11

Erziehungsrenten sind mit dem Besteuerungsanteil zu besteuern - Abgrenzung zu nicht steuerbaren Schadensersatzrenten oder Unterhaltsrenten

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, SGB 6 § 33 Abs 4, SGB 6 § 47, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14, EStG VZ 2008 , BGB § 844 Abs 2

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 26. Juni 2011, Az: 2 K 1599/09

Leitsätze

1. Erziehungsrenten der gesetzlichen Rentenversicherung sind mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG der Besteuerung zu unterwerfen. Sie unterscheiden sich von den nicht steuerbaren Schadensersatzrenten oder Unterhaltsrenten gemäß § 844 Abs. 2 BGB, weil sie auf steuerlich abziehbaren Beiträgen in die gesetzliche Rentenversicherung beruhen .
2. Die Einbeziehung der Erziehungsrenten in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG durch das AltEinkG ist verfassungsgemäß .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Mutter der Söhne T und H. Der geschiedene Ehemann der Klägerin und Vater der beiden Kinder starb im Jahr 2007. Daraufhin erhielt die Klägerin im Streitjahr 2008 eine Erziehungsrente gemäß § 47 des Sozialgesetzbuchs Sechstes Buch (SGB VI) in Höhe von 7.920 €.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erfasste 56 % der Rente abzüglich des Werbungskostenpauschbetrags in Höhe von 102 € (4.333 €) als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Die Klägerin ist demgegenüber der Auffassung, es handele sich bei der Rente um den Ersatz wegfallender Unterhaltsleistungen des verstorbenen Vaters ihrer Söhne, der --ebenso wie die Unterhaltsleistungen selbst-- steuerfrei bleiben müsse. Die Rente ende mit Erreichen des 18. Lebensjahres der Kinder und sei mit einer Altersrente nicht vergleichbar.
- 3 Ihr Einspruch hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 625 (nur Leitsatz) veröffentlichten Urteil abgewiesen.
- 4 Ihre Revision begründet die Klägerin damit, dass die Erziehungsrente als Unterhaltersatzleistung lediglich aus praktischen Erwägungen im Sozialgesetzbuch geregelt und die Rentenversicherung als auszahlende Institution bestimmt worden sei. Damit habe der Gesetzgeber keineswegs die Leistungen als Rente qualifizieren wollen.
- 5 Sie, die Klägerin, habe die Beiträge in die Rentenkasse ausschließlich für ihre eigene Altersvorsorge, nicht aber für den Erhalt dieses Unterhaltersatzes geleistet. Die Erziehungsrente habe nichts mit der Altersvorsorge bzw. zusätzlichen Renteneinkünften zu tun, sie diene vielmehr lediglich dazu, den wirtschaftlichen Schaden, der aufgrund des Todes des geschiedenen Ehemannes durch den Wegfall der nicht steuerbaren Unterhaltsleistungen eingetreten sei, auszugleichen. Sie stelle kein zusätzliches Einkommen dar.
- 6 Die Erziehungsrente werde vom Staat aus sozialen Gründen gezahlt, um den vorherigen Lebensstandard zu wahren. Eine Unterhaltersatzrente sei daher mit einer Schadensersatzrente vergleichbar. Schadensersatzrenten unterlägen sowohl nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. November 2008 X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651) als auch nach der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. Schreiben

des Bundesministeriums der Finanzen vom 15. Juli 2009, BStBl I 2009, 836) nur in den Fällen der Einkommensteuer, in denen Ersatz für andere ihrerseits steuerbare Einkünfte geleistet werde. Die vor dem Tode des Unterhaltsverpflichteten erhaltenen Unterhaltszahlungen seien demgegenüber nicht steuerbar gewesen.

- 7 Die Besteuerung mit dem Besteuerungsanteil von 56 % habe erdrosselnde Wirkung und stelle für sie eine erhebliche Härte dar.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 8. Mai 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Oktober 2009 so zu ändern, dass die Erziehungsrente insgesamt nicht steuerlich erfasst wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Die Rechtsprechung des BFH zu den Schadensersatz- und Unterhaltsrenten gemäß § 844 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) könne auf die Erziehungsrenten gemäß § 47 SGB VI nicht übertragen werden. Die Nichtsteuerbarkeit der Schadensersatzleistungen beruhe darauf, dass solche Leistungen nicht durch Beiträge erwirtschaftet würden. Die Erziehungsrente sei demgegenüber aus der gesetzlichen Rentenversicherung der Klägerin und nicht aus der ihres verstorbenen früheren Ehemannes gezahlt worden. Die Erziehungsrente finde ihre Grundlage damit in den Beitragsleistungen der Klägerin und sei zu Recht der Besteuerung unterworfen worden.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Das FG hat zu Recht die Entscheidung des FA nicht beanstandet, die Erziehungsrente der Klägerin gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG der Besteuerung zu unterwerfen.
- 13 Erziehungsrenten 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 (unten 1.). Sie sind keine nicht steuerbaren Schadensersatz- oder Unterhaltsrenten gemäß § 844 Abs. 2 BGB (unten 2.). Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Einbeziehung der Erziehungsrenten in die Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG bestehen nicht (unten 3.).
- 14 1. Zu den sonstigen Einkünften des § 22 EStG gehören 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.
- 15 a) Sozialversicherungsrenten, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind oder zu einem früheren Zeitpunkt mit dem Tod des Versicherten enden, sind 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) und unterliegen damit ebenfalls der Besteuerung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG (Senatsurteil vom 13. April 2011 X R 54/09, BFHE 233, 487, BStBl II 2011, 910, unter II.1.b).
- 16 b) Zu den Leibrenten aus den gesetzlichen Rentenversicherungen gehören alle in § 33 SGB VI aufgezählten Rentenarten, die durch die gesetzliche Rentenversicherung gewährt werden (Senatsurteile vom 13. April 2011 X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489, unter B.I.1.b, sowie X R 33/09, BFH/NV 2011, 1496, unter B.I.1.a, und in BFHE 233, 487, BStBl II 2011, 910, unter II.1.b). Das sind neben den Renten wegen Alters (§ 33 Abs. 2, §§ 35 ff. SGB VI), wegen verminderter Erwerbsfähigkeit (§ 33 Abs. 3, §§ 43 ff. SGB VI) auch die wegen Todes (§ 33 Abs. 4, §§ 46 ff. SGB VI). Zu diesen zählen gemäß § 47 SGB VI auch die Erziehungsrenten (ebenso FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. September 2007 10 K 244/06, nicht veröffentlicht --n.v.; Fischer in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 22 Rz 38; Killat-

- 17** aa) Bereits in der Begründung des Gesetzentwurfs zum Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427) wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Regelungsgehalt des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG sämtliche Rentenarten, insbesondere auch Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit und Hinterbliebenenrenten umfasse, die bisher als abgekürzte Leibrenten nach der Ertragsanteilstabelle in § 55 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (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).
- 18** bb) Die grundsätzliche Entscheidung des Gesetzgebers, nicht nach den einzelnen Rentenarten zu differenzieren, entspricht dem Sinn und Zweck der durch das AltEinkG eingeführten nachgelagerten Besteuerung der Leistungen der Basisversorgung durch die gesetzliche Rentenversicherung, die landwirtschaftlichen Alterskassen, die berufsständischen Versorgungseinrichtungen sowie die kapitalgedeckte Altersversorgung, die sog. Rürup-Rente. Nach dem Konzept der nachgelagerten Besteuerung sind die Leistungen der Basisversorgung als solche steuerbar; zu berücksichtigen sind --wenn auch zeitlich versetzt-- die Aufwendungen und Erträge, die sich aus den Beiträgen und den Rentenzahlungen ergeben (vgl. Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.a bb (1)). Dies gilt nicht nur für die Besteuerung von Alters- und Erwerbsminderungsrenten (so auch bereits Senatsurteil in BFHE 233, 487, BStBl II 2011, 910, unter II.1.d aa), sondern auch für die Erziehungsrenten. Diese beruhen ebenfalls auf den Beiträgen, die der Steuerpflichtige in die gesetzliche Rentenversicherung eingezahlt hat und --soweit sie nicht bereits nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei waren-- von ihm zumindest teilweise steuermindernd geltend gemacht werden konnten und können.
- 19** cc) Bei der Erziehungsrente handelt es sich trotz ihrer Einordnung unter die Renten wegen Todes nicht um eine Rente aus abgeleitetem Recht (der Versicherung des geschiedenen Ehegatten), sondern um eine Rente aus eigener Versicherung (siehe auch Lindberg in Frotscher, a.a.O., § 22 Rz 50; Löns in Kreikebohm, SGB VI, Kommentar, 3. Aufl., § 47 Rz 3; Bohlken in: Schlegel/Voelzke, SGB VI, § 47 Rz 9). Dies ergibt sich bereits aus § 47 Abs. 1 Nr. 4 SGB VI, in dem der Bezug einer Erziehungsrente davon abhängig gemacht wird, dass die Wartezeiten durch den Berechtigten selbst erfüllt sein müssen (vgl. Löns in Kreikebohm, a.a.O., § 47 Rz 7; Bohlken in: Schlegel/Voelzke, a.a.O., § 47 Rz 30). Auch sind Grundlage für die Ermittlung der --für die Höhe des individuellen Rentenbetrags entscheidenden-- persönlichen Entgeltpunkte die Entgeltpunkte des Versicherten selbst (vgl. § 66 Abs. 2 Nr. 1 SGB VI), während bei Witwen- und Witwerrenten die Entgeltpunkte des verstorbenen Versicherten maßgebend sind (§ 66 Abs. 2 Nr. 2 SGB VI). Zudem wird in § 89 SGB VI die Erziehungsrente als "Rente aus eigener Versicherung" bezeichnet (§ 89 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Nr. 9 SGB VI), die Witwen- und Waisenrente ist in der gesetzlichen Auflistung dagegen nicht enthalten.
- 20** dd) Die Erziehungsrente der Klägerin beruht auf den Beiträgen, die sie in die gesetzliche Rentenversicherung eingezahlt hat. Ihr Vorbringen, sie habe die Beiträge ausschließlich für ihre spätere Altersversorgung geleistet, steht nicht nur im Gegensatz zu den Regelungen des SGB VI, sondern widerspricht auch den tatsächlichen Gegebenheiten.
- 21** (1) Die Klägerin ist gemäß § 1 Nr. 1 SGB VI in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungspflichtig. Der Beitrag wurde durch Multiplikation des Beitragssatzes mit der Bemessungsgrundlage, den beitragspflichtigen Einnahmen, ermittelt (§ 157 ff. SGB VI). Der Beitrag ist damit unabhängig von dem persönlichen Risiko und den individuellen Merkmalen eines Versicherten (vgl. Breitbarth in: Schlegel/Voelzke, a.a.O., § 157 Rz 18; Schmidt in Kreikebohm, a.a.O., § 158 Rz 4). Es ist keine gesetzliche Regelung erkennbar, nach der die Beiträge gezielt nur für bestimmte Leistungen erbracht werden können.
- 22** (2) Mit ihrer Mitgliedschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung hatte und hat die Klägerin Anspruch auf alle Leistungen, die von der gesetzlichen Rentenversicherung nach Maßgabe des Zweiten Kapitels des SGB VI gewährt werden, also auch auf die Erziehungsrente. Sie hat diese tatsächlich bezogen, obwohl sie ihre Beiträge ausschließlich für ihre spätere Altersversorgung geleistet haben will. Insoweit widerspricht ihr tatsächliches Verhalten dem eigenen Vorbringen.
- 23** 2. Die Erziehungsrente der gesetzlichen Rentenversicherung hat zwar eine Unterhaltersatzfunktion, es handelt sich jedoch nicht um eine Schadensersatz- oder Unterhaltsrente gemäß § 844 Abs. 2 BGB. Diese sind nicht steuerbar, wenn sie lediglich den durch das schädigende Ereignis entfallenden, nicht steuerbaren Unterhaltsanspruch

ausgleichen und nicht Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen i.S. der in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG genannten Einkunftsarten gewähren (vgl. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG).

- 24** a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Besteuerungstatbestand des § 22 Nr. 1 EStG regelmäßig nur dann erfüllt, wenn die Leistungen andere steuerbare Einnahmen ersetzen, einen Zinsanteil erhalten oder einen Transfer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit bewirken (vgl. Urteil in BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651, ebenso der Sache nach bereits Urteil vom 25. Oktober 1994 VIII R 79/91, BFHE 175, 439, BStBl II 1995, 121).
- 25** b) Die Erziehungsrente soll ebenfalls einen Ausgleich für den durch den Tod des geschiedenen Ehegatten weggefallenen Unterhaltsanspruch nach § 1570 BGB gewähren. Nach § 1570 Abs. 1 BGB in der im Streitjahr gültigen Fassung kann ein geschiedener Ehegatte von dem anderen wegen der Pflege oder Erziehung eines gemeinschaftlichen Kindes für mindestens drei Jahre nach der Geburt Unterhalt verlangen. Die Dauer des Unterhaltsanspruchs verlängert sich, solange und soweit dies der Billigkeit entspricht. Dabei sind die Belange des Kindes und die bestehenden Möglichkeiten der Kinderbetreuung zu berücksichtigen. Aufgrund von § 1570 Abs. 2 BGB verlängert sich die Dauer des Unterhaltsanspruchs darüber hinaus, wenn dies unter Berücksichtigung der Gestaltung von Kinderbetreuung und Erwerbstätigkeit in der Ehe sowie der Dauer der Ehe der Billigkeit entspricht.
- 26** Durch die Gewährung der Erziehungsrente soll vermieden werden, dass der geschiedene Ehegatte zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit gezwungen wird, die nicht im Interesse seiner Kinder liegt (Bohlken in: Schlegel/Voelzke, a.a.O., § 47 Rz 12 f.). Der Rentenanspruch nach § 47 SGB VI setzt tatbestandlich trotz dieser Zielsetzung weder voraus, dass der Versicherte gegen seinen geschiedenen Ehegatten vor dessen Tod einen Unterhaltsanspruch nach § 1570 BGB hatte, noch dass er wegen der Kindererziehung tatsächlich keiner Erwerbstätigkeit nachgeht (Bohlken in: Schlegel/Voelzke, a.a.O., § 47 Rz 14).
- 27** c) Im Gegensatz zu den Schadensersatz- und Unterhaltsrenten gemäß § 844 Abs. 2 BGB beruht der Anspruch auf Zahlung der Erziehungsrente nicht auf einem schädigenden Ereignis, das zu einer Ersatzpflicht des dafür Verantwortlichen führt, sondern auf der Mitgliedschaft des Berechtigten, hier der Klägerin, in der gesetzlichen Rentenversicherung.
- 28** d) Die Besteuerung der Erziehungsrenten der gesetzlichen Rentenversicherung hat ihren Rechtsgrund in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Durch diesen eigenständigen Steuertatbestand hat der Gesetzgeber --wie bereits erläutert-- ausdrücklich sämtliche Leibrenten und andere Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung der Besteuerung unterworfen.
- 29** aa) Obwohl die Renten wegen Todes, insbesondere die Witwen-, Witwer- und Waisenrenten, dazu bestimmt sind, Ersatz für den durch den Tod des Versicherten fortfallenden Unterhalt zu leisten, war die grundsätzliche Steuerbarkeit und Steuerpflicht auch vor dem Inkrafttreten des AltEinkG aufgrund des Wortlauts des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. und nach dem Willen des (historischen) Gesetzgebers unstreitig, auch wenn die systematische Einordnung der sog. beitragslosen Renten kontrovers diskutiert wurde (vgl. Senatsurteil vom 8. März 1989 X R 16/85, BFHE 156, 432, BStBl II 1989, 551, unter 2.c). Die Steuerbarkeit von Unterhaltersatzrenten ist damit dem deutschen Steuerrecht nicht unbekannt, zumal wenn die Unterhaltersatzleistungen --wie im Streitfall-- auf eigenen Beiträgen des Berechtigten beruhen.
- 30** bb) Durch das AltEinkG ist die grundsätzliche Steuerbarkeit der Sozialversicherungsrenten, die wegen Todes geleistet werden, nicht begründet worden. Lediglich das Ausmaß der Besteuerung ist durch die Neuregelung verändert worden. Während bislang die Erziehungsrenten als abgekürzte Leibrenten mit dem Ertragsanteil nach § 55 Abs. 2 EStDV zu versteuern waren, sind die Rentenzahlungen seit 2005 mit dem Besteuerungsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG zu besteuern.
- 31** e) Hätte der Gesetzgeber die Hinterbliebenen- und die Erziehungsrenten trotz ihrer Unterhaltersatzfunktion von der Steuerpflicht verschonen wollen, hätte er sie wie andere Leistungen der gesetzlichen Rentenversicherung in den Katalog der steuerfreien Einnahmen in § 3 EStG aufnehmen können, wie z.B. die Sachleistungen und Kinderzuschüsse nach § 3 Nr. 1 Buchst. b EStG. Das ist jedoch nicht geschehen.
- 32** 3. Die gesetzliche Neuregelung der Besteuerung der Alterseinkünfte ist --auch soweit sie die Besteuerung der Erziehungsrenten der gesetzlichen Rentenversicherung betrifft-- verfassungsgemäß.
- 33** a) 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, BStBl II 2011, 567; vom 4. Februar 2010 X R 58/08, BFHE 228, 326, BStBl II 2011, 579, 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, BStBl II 2011, 591). Er hat die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung auch insoweit bejaht, als Renten ab 2005 mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG anstatt mit dem Ertragsanteil gemäß § 55 Abs. 2 EStDV besteuert werden (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 2011, 1489; in BFH/NV 2011, 1496, und in BFHE 233, 487, BStBl II 2011, 910). Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf diese Entscheidungen verwiesen.

- 34** b) Gegen die Besteuerung der Erziehungsrenten der gesetzlichen Rentenversicherung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (ebenso FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. September 2007 10 K 244/06, n.v.).
- 35** aa) Die Besteuerung der Erziehungsrenten mit dem Besteuerungsanteil verstößt nicht gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.
- 36** Das Argument der Klägerin, die Erziehungsrente ersetze nur die weggefallenen nicht steuerbaren Unterhaltsleistungen ihres geschiedenen Ehemannes und begründe damit keine Leistungsfähigkeit, kann einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht begründen. Bei der Einkommensteuer zeigt sich die Leistungsfähigkeit in der individuellen Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.II.1.b aa (1)). Diese Zahlungsfähigkeit beruht auf den vom Steuerpflichtigen erzielten Einkünften, unabhängig von deren Herkunft. So hat der erkennende Senat Zahlungen, die dem Steuerpflichtigen als --an sich steuerfreies-- Krankengeld zugeflossen waren, als steuerbar angesehen, nachdem dem Steuerpflichtigen rückwirkend eine Erwerbsunfähigkeitsrente bewilligt worden war und der Anspruch auf diese Rente aufgrund der Fiktion des § 107 Abs. 1 des Sozialgesetzbuchs Zehntes Buch durch die Krankengeldzahlungen als erfüllt galt (Senatsurteil in BFHE 199, 541, BStBl II 2003, 391).
- 37** bb) Es verstößt nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, dass zwar Erziehungsrenten, nicht aber Schadensersatzrenten besteuert werden, obwohl beide dem Ersatz von ansonsten steuerfrei vereinnahmten Unterhaltszahlungen dienen.
- 38** Aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (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.).
- 39** Die Erziehungsrenten werden deshalb in die Besteuerung einbezogen, weil sie --ebenso wie die anderen Leistungen der gesetzlichen Rentenversicherung-- auf Beiträgen beruhen, die ihrerseits steuerlich abziehbar waren und sind (vgl. oben unter II.1.b bb).
- 40** cc) Ein Verstoß gegen Art. 14 GG ist nicht erkennbar. Die Besteuerung der Erziehungsrente der Klägerin mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG wirkt --im Gegensatz zur Auffassung der Klägerin-- nicht erdrosselnd.
- 41** In seinem Beschluss vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99 (BVerfGE 115, 97) hat das BVerfG darauf hingewiesen, es sei grundsätzlich nicht zu beanstanden, hohe Einkommen auch hoch zu belasten, soweit beim betroffenen Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein --absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet-- hohes, frei verfügbares Einkommen bleibe, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar mache. Sei Letzteres gewährleistet, liege es weitgehend im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, die Angemessenheit im Sinne vertikaler Steuergerechtigkeit selbst zu bestimmen. Auch wenn dem Übermaßverbot keine zahlenmäßig zu konkretisierende allgemeine Obergrenze der Besteuerung entnommen werden könne, dürfe allerdings die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen für den Regelfall nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt werde und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck komme (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 115, 97, unter C.II.2.b, m.w.N.).

- 42** Nach diesen Grundsätzen kann bei der Klägerin im Streitjahr eine Übermaßbesteuerung nicht festgestellt werden. Sie erzielte im Streitjahr ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 30.629 € und zahlte Steuern in Höhe von insgesamt 5.752,49 €. Der prozentualen Steuerbelastung von 18,78 % kommt keine erdrosselnde Wirkung zu.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de