Beschluss vom 27. Mai 2015, X B 168/14

Rentenbesteuerung: Alterseinkünftegesetz und Doppelbesteuerung

BFH X. Senat

EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a, GG Art 3 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 14 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AltEinkG Art 1 Nr 13 Buchst a, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a

vorgehend FG Düsseldorf, 22. Oktober 2014, Az: 12 K 4303/11 E

Leitsätze

1. NV: Es ist in der Rechtsprechung des Senats weitgehend geklärt, unter welchen Voraussetzungen die Rentenbesteuerung nach dem Alterseinkünftegesetz mit dem Verbot der Doppelbesteuerung vereinbar ist .

2. NV: Die Gesichtspunkte "zivilrechtlicher Leibrentenbegriff", "Abschnittsbesteuerung" und "Vertrauensschutz" rechtfertigen keine abweichende Beurteilung und erneute Befassung des Senats .

3. NV: Eine Doppelbesteuerung ist ausgeschlossen, wenn die Summe der steuerfrei ausgezahlten Rentenanteile die Summe der aus versteuertem Einkommen geleisteten Rentenbeiträge übersteigt .

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 23. Oktober 2014 12 K 4303/11 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) bezieht seit dem Jahre 2003 Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung sowie aus dem Versorgungswerk der Rechtsanwälte X. Im Rahmen der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 wandte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) auf 4,38 % der gesetzlichen Rente und 28,08 % der Rente aus dem Versorgungswerk die Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz --AltEinkG--) an (Ertragsanteil 18 %). Für die verbleibenden Beträge setzte es nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG einen Anteil von 50 % an. Gemessen an der statistischen Lebenserwartung des Klägers bei Rentenbeginn wird die Summe der steuerfrei ausgezahlten Rentenanteile die Summe der aus versteuertem Einkommen geleisteten Rentenbeiträge übersteigen. Einspruch und Klage, mit denen der Kläger einen Verstoß gegen das Verbot der Doppelbesteuerung geltend machte, blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die --unstreitig den gesetzlichen Vorschriften entsprechende-- Steuerberechnung unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des beschließenden Senats für rechtmäßig erachtet.

2 Der Kläger hat Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision eingelegt.

3 Er sieht unter den Gesichtspunkten "Leibrentenbegriff", "Abschnittsbesteuerung" und "Vertrauensschutz" weiterhin das Verbot der Doppelbesteuerung als verletzt an.

4 Die Gegenüberstellung und Verrechnung von Vorsorgebeiträgen und Rentenzahlungen, die der Senat in seiner Rechtsprechung zur Prüfung der Doppelbesteuerung vornehme, sei unvereinbar mit dem Konzept der Leibrente. Sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich seien die Rentenzahlungen nicht ein Rückfluss der geleisteten

Beiträge, sondern ein Ausfluss eines Rentenstammrechts bzw. eines Rentenanspruchs. Dementsprechend könnten die Rentenzahlungen der Höhe nach --je nach tatsächlicher Lebensdauer-- hinter den Beiträgen zurückbleiben oder diese übersteigen.

5 Selbst wenn man Vorsorgebeiträge und Rentenzahlungen unmittelbar verrechnen wollte, so sei es nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung nicht zulässig, auf die voraussichtlich innerhalb der durchschnittlichen statistischen Lebenserwartung zufließenden Rentenzahlungen abzustellen. Vielmehr müssten zunächst die ausgezahlten Renten so lange steuerfrei bleiben, bis sie die Beiträge aus versteuertem Einkommen aufgezehrt haben.

6 Schließlich sei unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes zu bedenken, dass der Kläger die Beiträge zum Versorgungswerk als Sonderausgaben geltend gemacht habe, ohne zu ahnen, dass deswegen seine Rente über den Ertragsanteil hinaus besteuert werde. Hätte er dies gewusst, hätte er von dem Sonderausgabenabzug abgesehen oder stattdessen Beiträge zu einer privaten Rentenversicherung abgezogen.

7 Der Kläger macht zu dem Thema "Leibrentenbegriff" die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie Divergenz i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO, zu den Gesichtspunkten "Abschnittsbesteuerung" und "Vertrauensschutz" das Bedürfnis nach Rechtsfortbildung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO und zu allen drei Punkten Verfahrensmängel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Beschwerde ist, soweit sie zulässig ist, unbegründet. Ein Grund für die Zulassung der Revision liegt für keinen der genannten Zulassungsgründe vor. Im Kern macht der Kläger mit seinem gesamten Beschwerdevorbringen die materiell-rechtliche Fehlerhaftigkeit der Auffassung des FG und inzident der ständigen Rechtsprechung des beschließenden Senats geltend. Damit kann die Zulassung der Revision nicht erreicht werden.

9 1. Die in Bezug auf den Leibrentenbegriff geltend gemachten Fragen besitzen keine grundsätzliche Bedeutung.

10 a) Grundsätzliche Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (vgl. Senatsbeschluss vom 24. März 2015 X B 127/14, BFH/NV 2015, 809). Eine Rechtsfrage ist nicht (mehr) klärungsbedürftig, wenn sie bereits durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH erforderten (vgl. Senatsbeschluss vom 21. Januar 2014 X B 181/13, BFH/NV 2014, 523). Die Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO beziehen sich folglich auf diese Voraussetzungen.

11 b) Der Kläger wirft zunächst die Frage auf, ob die Doppelbesteuerung von Renteneinkünften ausgeschlossen werden könne, wenn die Summe der steuerfrei ausgezahlten Rentenanteile die Summe der aus versteuertem Einkommen geleisteten Rentenbeiträge übersteige. Der BFH habe diese Auffassung zwar vertreten, doch ohne Begründung. Nach dem auch steuerrechtlich zugrunde zu legenden Leibrentenbegriff sei dies nicht zulässig. Das Leibrentenstammrecht, der Rentenanspruch selbst, sei aus versteuertem Einkommen erworben. Es sei daher zu klären, ob die Doppelbesteuerung mittels dieser Verrechnung oder unter Berücksichtigung des Rentenanspruchs zu beurteilen sei.

12 Ungeachtet der anderen Zulassungsvoraussetzungen ist diese Frage indes nicht klärungsbedürftig, da sie in der Rechtsprechung des Senats bereits geklärt ist und eine neuerliche Befassung mit der Thematik nicht geboten ist.

13 aa) Der Kläger hat zutreffend selbst darauf hingewiesen, dass der Senat bereits in seinem Urteil vom 26. November 2008 X R 15/07 (BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.c dd) die Frage bejaht und auch in der Folgezeit an dieser Rechtsprechung festgehalten hat (Urteile vom 9. Dezember 2009 X R 28/07, BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, unter II.3.e; vom 19. Januar 2010 X R 53/08, BFHE 228, 223, BStBl II 2011, 567, unter B.II.5.; vom 4. Februar 2010 X R 58/08, BFHE 228, 326, BStBl II 2011, 579, unter B.II.4.; X R 52/08, BFH/NV 2010, 1253, unter B.II.3.; vom 18. Mai 2010 X R 29/09, BFHE 229, 309, BStBl II 2011, 591, unter II.3.; X R 1/09, BFH/NV 2010, 1803, unter II.2.d, f; vom 13. April 2011 X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489; X R 33/09, BFH/NV 2011, 1496, beide unter B.I.2.; X R 54/09,

BFHE 233, 487, BStBl II 2011, 910, unter II.2.; vom 19. August 2013 X R 35/11, BFHE 242, 364, BStBl II 2014, 557, unter II.3.a; vom 23. Oktober 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58; X R 11/12, BFH/NV 2014, 328; X R 21/12, BFH/NV 2014, 330, alle unter II.3.).

14 aaa) Die beiden in dem Urteil in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710 als Alternativen wiedergegebenen Berechnungsweisen aus dem Gesetzgebungsverfahren zum AltEinkG auf der einen Seite ("Bei der Berechnung der steuerlichen Belastung der Rentenzahlung wird laut Begründung des Gesetzentwurfs die doppelte Besteuerung vermieden, wenn Rentenzahlungen in einem Umfang steuerunbelastet zuflössen, der mindestens dem Umfang der aus versteuertem Einkommen geleisteten Beiträge entspreche; entscheidend ist damit für den Gesetzgeber die Höhe des steuerunbelasteten Zuflusses.") und der Sachverständigenkommission auf der anderen Seite ("wird ... eine Zweifachbesteuerung nur dann vermieden, wenn der nicht in die Bemessungsgrundlage eingehende Rentenzufluss mindestens so hoch ist wie der aus versteuertem Einkommen geleistete Rentenbeitrag oder anders ausgedrückt: Eine Zweifachbesteuerung liegt dann vor, wenn und soweit der Rückfluss von aus versteuertem Einkommen geleisteten Rentenbeiträgen während der Rentenbezugsphase in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einbezogen wird") sind hinsichtlich der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Doppelbesteuerung definitiv ausgeschlossen ist, identisch. Nach beiden Formulierungen kommt es --jedenfalls-- nicht zu einer Doppelbesteuerung, wenn Rentenbezüge wenigstens in Höhe der aus versteuertem Einkommen geleisteten Vorsorgeaufwendungen steuerfrei bleiben.

15 bbb) Die beiden Ansätze unterscheiden sich lediglich hinsichtlich der umgekehrten Frage, unter welchen Voraussetzungen es zu einer Doppelbesteuerung kommt. Diese bleibt mit der erstgenannten Formulierung unbeantwortet. Sie wird in der zweiten Formulierung durch die Wendung "nur dann vermieden" inzident dahin beantwortet, dass eine Doppelbesteuerung bereits dann vorliegt, wenn der Zufluss steuerfreier Rentenbezüge hinter den aus versteuertem Einkommen geleisteten Vorsorgeaufwendungen zurückbleibt. Die Umformulierung für das Konzept der Sachverständigenkommission ("anders ausgedrückt ...") enthält keine Aussage darüber, unter welchen Voraussetzungen die Rentenbezüge ein Rückfluss von aus versteuertem Einkommen geleisteten Beiträgen sind. Der Kläger hat aber nicht die --in der Tat in der Rechtsprechung des Senats nicht vollumfänglich geklärte-- Frage aufgeworfen, wann Doppelbesteuerung eintritt, sondern wann sie ausgeschlossen ist.

16 ccc) Der Kläger beanstandet zu Unrecht, der Senat habe den Begriff der doppelten Besteuerung weder begrifflich noch rechnerisch konkretisiert.

17 Zum einen weist er zwar prinzipiell zutreffend darauf hin, dass der Senat in seinem Urteil in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710 nach eigenem Bekunden (so ausdrücklich unter II.2.c ee) nicht entschieden habe, unter welchen Voraussetzungen eine Doppelbesteuerung vermieden werde. Bei den dort genannten, bewusst offen gelassenen Punkten handelt es sich jedoch um Einzelfragen (Berücksichtigung des Grundfreibetrags, gewisser Pauschbeträge sowie von Sonderausgaben), die an der prinzipiellen Beantwortung der Grundsatzfrage nichts ändern.

18 Zum anderen geht der Kläger davon aus, der Senat habe nur überschlägig gerechnet, da er die Doppelbesteuerung ausgeschlossen habe, weil die steuerfrei erhaltenen und nach der statistischen Lebenserwartung des damaligen Klägers noch zu erwartenden steuerfreien Rentenzahlungen die aus versteuertem Einkommen gezahlten Rentenbeiträge überstiegen. Dies trifft in zweierlei Hinsicht nicht zu. Der Senat hatte bereits in seinem Urteil in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.c ee eine auf den Euro genaue Berechnung vorgenommen und kam in jenem Fall schon unter Berücksichtigung der tatsächlich geflossenen, noch nicht einmal der zukünftigen Rentenzahlungen zu dem Ergebnis, dass keine Doppelbesteuerung eingetreten sei. An der zahlenmäßig genauen Berechnung hat der Senat in seiner Folgerechtsprechung festgehalten. Auch die Berücksichtigung der nach der statistischen Lebenserwartung bemessenen künftigen Rentenzahlungen ist, anders als der Kläger meint, keine überschlägige, sondern eine mathematisch exakte Berechnung. Sie unterscheidet sich von der Berücksichtigung der tatsächlich geflossenen Zahlungen nur dadurch, dass ihre Tatsachengrundlage eine statistische, damit allerdings ebenfalls mathematisch korrekt ermittelte Wahrscheinlichkeit ist.

19 ddd) Wenn der Kläger bemängelt, der Senat habe seine Auffassung damals nur unzureichend begründet, so änderte dies selbst dann, wenn es zuträfe --was nicht der Fall ist--, nichts daran, dass der Senat die Rechtsfrage entschieden hat.

20 bb) Gesichtspunkte, die eine erneute Befassung des Senats mit dieser Frage erforderten, enthält der Vortrag des Klägers nicht und sind auch nicht von Amts wegen ersichtlich. Die von dem Kläger aufgebrachten Überlegungen insbesondere zur Rechtsnatur des Leibrentenstammrechts waren und sind dem Senat nicht neu. Sie konnten und können jedoch keine andere Herangehensweise rechtfertigen.

21 aaa) Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in seinem Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99 (BVerfGE 105, 73, BStBl II 2002, 618, unter C.III.1., D.II.) im Hinblick auf die Frage der Doppelbesteuerung ausgeführt, dass nach gegenwärtig geltendem Einkommensteuerrecht grundsätzlich als steuerbares Einkommen nur der erstmalige Zufluss einer Vermögensmehrung behandelt wird, nicht dagegen der "erfolgsneutrale Vermögenstausch", so dass nicht ein zweites Mal (doppelt) besteuert werden dürfe, was bereits der Einkommensteuer unterlegen habe. Daher hat es dem Gesetzgeber aufgegeben, die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen, dass eine doppelte Besteuerung in jedem Fall vermieden wird.

22 bbb) Eine richterliche Kontrolle, ob der Gesetzgeber diesem Auftrag genügt hat, erfordert eine Gegenüberstellung der Besteuerung der Vorsorgeaufwendungen und der Besteuerung der späteren Rentenbezüge. Nur Letztere sind Gegenstand der Besteuerung. Soweit das BVerfG die steuerneutrale Behandlung des Vermögenstauschs fordert, sind als Gegenstände dieses Tauschs die Vorsorgeaufwendungen auf der einen Seite und die einzelnen Rentenbezüge auf der anderen Seite zu betrachten. Das gilt unabhängig von der Frage, ob die Vorstellung, die Vorsorgebeiträge flössen in Gestalt von Rentenbezügen zurück, der zivilrechtlichen Systematik der Leibrenten entspricht. Gegenstand der Prüfung, ob tatsächlich eine Doppelbesteuerung vermieden wurde, kann lediglich die tatsächliche steuerliche Behandlung der Vorgänge sein. Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG unterliegen aber in dem dort spezifizierten Umfang die tatsächlich gezahlten Renten als wiederkehrende Bezüge für die Dauer des Bezugs --und gerade nicht das Leibrentenstammrecht bzw. der Rentenanspruch selbst-- der Besteuerung. Wäre Letzteres der Fall, wäre es konsequent gewesen, stattdessen den kapitalisierten Rentenanspruch im Moment des Renteneintritts zu besteuern. Das entspricht weder § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG noch § 11 Abs. 1 EStG. Folgerichtig kann der Maßstab für die Prüfung der Doppelbesteuerung lediglich der Umfang der wiederkehrenden Bezüge sein.

23 ccc) Das Konzept des Klägers, die Rentenbezüge zu genau demjenigen Prozentsatz von der Steuer freizustellen, mit dem die Vorsorgeaufwendungen tatsächlich der Steuer unterlagen, wäre vor diesem Hintergrund keine Überprüfung der Doppelbesteuerung. Es wäre ein Besteuerungsmodell, in dem die Besteuerung unmittelbar an das Leibrentenstammrecht bzw. den Rentenanspruch anknüpfte und dieses in einen dem Grunde nach steuerverhafteten und einen dem Grunde nach steuerfreien Teil zerlegte. Dieses Modell hätte es allerdings erfordert, in jedem Rentenbesteuerungsfall über meist mehrere Jahrzehnte zurück zu ermitteln, mit welchen Anteilen die Vorsorgeaufwendungen aus versteuertem bzw. unversteuertem Einkommen erbracht worden waren. Das AltEinkG ist diesen Weg nicht gegangen, so dass dahinstehen kann, inwieweit er überhaupt gangbar gewesen wäre. Bereits der Große Senat des BFH hat in seinem Beschluss vom 15. Juli 1991 GrS 1/90 (BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78, unter C.II.2.) --den der Kläger im Rahmen der Divergenzrüge sogar selbst zitiert hat--, ausgeführt, dass der bürgerlich-rechtliche Leibrentenbegriff den steuerbaren Ertragsanteil nicht von der nichtsteuerbaren Vermögensumschichtung zu trennen vermöge. Der Gesetzgeber hat sich jedenfalls in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG gegen diesen Ansatz entschieden. Er ist stattdessen typisierend davon ausgegangen, dass das Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerfreien Bezügen, das sich aus den dortigen Tabellen ergibt, der steuerlichen Behandlung der Vorsorgeaufwendungen hinreichend korrespondiert. Der Senat hat diese Typisierung dem Grunde nach für verfassungskonform erachtet, so dass er der Frage der Doppelbesteuerung nur noch im Wege einer Einzelfallüberprüfung nachzugehen hat (vgl. Senatsurteile vom 18. November 2009 X R 34/07, BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414; X R 6/08, BFHE 227, 137, BStBl II 2010, 282, beide unter I.3.e bb; X R 45/07, BFH/NV 2010, 421; X R 9/07, BFH/NV 2010, 412, beide unter II.3.e bb; in BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, unter II.3.e). Dies hat er in der Folgezeit getan und wird es weiter tun, wie die seitens des Klägers selbst zitierte Rechtsprechung der Folgejahre (s.o. unter aa, einleitend) zeigt.

24 Es bedarf daher keiner Beantwortung mehr, ob es außerdem gegen das Nominalwertprinzip verstieße, den Vergleich zwischen versteuerten und unversteuerten Vorsorgebeiträgen bzw. Rentenbezügen unabhängig von dem Umfang der tatsächlich zufließenden Rentenbezüge nach einer solchen Quote vorzunehmen.

25 c) Damit zusammenhängend wirft der Kläger die Frage auf, inwieweit die nach der statistischen Lebenserwartung künftig zu erwartenden Rentenzahlungen in die Gegenüberstellung einzubeziehen seien. Der Senat lässt offen, ob der Kläger insoweit den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO im Hinblick auf die Klärungsfähigkeit dieses Punktes genügt hat. Zwar ist die Höhe der aus versteuertem Einkommen entrichteten Altersvorsorgeaufwendungen namhaft gemacht, nicht jedoch die Höhe der bisher tatsächlich steuerfrei erhaltenen Bezüge, von der abhängt, ob es auf die Einbeziehung der erst zu erwartenden Bezüge --neben den bereits ausgezahlten Bezügen-- überhaupt ankommt.

26 aa) Auch diese Frage ist in der Rechtsprechung bereits geklärt. Der Senat hat sie in seinem Urteil in BFHE 223, 445,

BStBl II 2009, 710 dem Grunde nach beantwortet und hieran weiterhin festgehalten (vgl. Urteil in BFH/NV 2010, 1253, unter B.II.3.a; Beschlüsse vom 18. August 2010 X B 50/09, BFH/NV 2010, 2270, unter 3.a cc, sowie vom 4. Dezember 2012 X B 152/11, BFH/NV 2013, 375, unter 1.a cc (1); tragend und ausdrücklich nochmals mit Urteil in BFH/NV 2014, 330). In der Einbeziehung der künftigen Bezüge nach der statistischen Lebenserwartung liegt eine Typisierung. Bei Abweichungen vom typischen Fall verwirklicht sich das der Leibrente eigene Unsicherheitsmoment.

27 bb) Der Senat erkennt hier ebenfalls keine Notwendigkeit, die Rechtsfrage noch einmal in einem Revisionsverfahren aufzurollen. Soweit der Kläger beanstandet, die Einbeziehung der erst zu erwartenden Rentenbezüge führe dazu, dass es praktisch keinen Fall der Doppelbesteuerung mehr geben werde, spricht das nicht gegen die Herangehensweise des Senats, sondern für die Verfassungskonformität der gesetzlichen Vorschriften. Anders als dieser Einwand nahelegt, versteht es sich nicht von selbst, dass es in einer gewissen Anzahl von Fällen zur Doppelbesteuerung und damit zur Verfassungswidrigkeit kommen muss.

28 2. Es liegt auch keine --ebenfalls in Bezug auf den Leibrentenbegriff geltend gemachte-- Divergenz vor. Der Kläger bezieht sich auf einen Rechtssatz des Großen Senats des BFH in seinem Beschluss in BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78, unter C.II.2., dass nämlich die vom Einkommensteuerrecht verlangte Trennung der Vermögensumschichtung vom Rentenertrag in allen Fällen zu beachten sei (der Senat ergänzt der Vollständigkeit halber, dass das Zitat in dem Beschluss sich fortsetzt mit "in denen gleichmäßige Leistungen von der Lebensdauer abhängen und dadurch ein vom Zinsfuß und von der Lebensdauer beeinflußter Ertrag bzw. Zinsaufwand zu erfassen ist"). Der seitens des FG aufgestellte Rechtssatz, die Rentenzahlungen könnten unmittelbar mit Rentenbeiträgen verrechnet werden, weiche hiervon ab, da die Vermögensumschichtung zwischen den Vorsorgeaufwendungen und dem Leibrentenstammrecht bzw. dem Rentenanspruch, nicht aber zwischen den Vorsorgeaufwendungen und den einzelnen Rentenzahlungen stattfinde.

29 Zunächst betrifft die Entscheidung des Großen Senats des BFH die Begriffsbestimmung von Leibrenten und dauernden Lasten unter der Rechtslage vor Inkrafttreten des ab 2005 durch das AltEinkG gänzlich neu gestalteten § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG, so dass es der Erläuterung zu Geltungsanspruch und Reichweite der weiten Formulierung des Großen Senats des BFH ("zu beachten") bedurft hätte. Ungeachtet dessen ist das FG von diesem Rechtssatz aber auch nicht abgewichen, ebenso wenig wie der Gesetzgeber und der beschließende Senat vor ihm. Bereits der Gesetzgeber strebt mit den differenzierten Regelungen in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG betreffend die Besteuerungsanteile gerade an, die Trennung zwischen steuerfreier Vermögensumschichtung und steuerbarem Ertrag --allerdings in administrierbarer und deswegen notwendig typisierender Weise-- umzusetzen. Der Senat weist ergänzend darauf hin, dass das Postulat der steuerfreien Vermögensumschichtung sich unter dem Aspekt der Doppelbesteuerung verfassungsrechtlich zwingend lediglich auf solche umgeschichteten Vermögensbestandteile beziehen kann, deren Erwerb der Steuer unterlag. Der Senat knüpft mit seiner Rechtsprechung zur Doppelbesteuerung naturgemäß an die Vorgaben des Gesetzgebers an. Er setzt das Bestreben nach der Ausgrenzung steuerfreier Vermögensumschichtung inhaltlich fort, indem er zu prüfen verlangt, ob in jedem Falle die steuerliche Freistellung der Vermögensumschichtung in Bezug auf bereits versteuertes Vermögen gewährleistet ist.

30 Der Große Senat hat keine ausdrücklichen Aussagen dazu getroffen, wie die dem Grunde nach gebotene Trennung der Vermögensumschichtung vom Rentenertrag steuerlich verwirklicht zu werden hat. Er hat insbesondere nicht entschieden, dass bereits das Leibrentenstammrecht bzw. der Rentenanspruch in eine Vermögensumschichtung und einen Ertragsanteil aufgespalten werden müsse, mit der Folge, dass sich diese Spaltung quotal in den einzelnen Rentenbezügen fortsetzen müsste. Den dem zitierten Rechtssatz vorgeschalteten Ausführungen lässt sich eher das Gegenteil entnehmen. Es heißt dort, dieses Ziel (nämlich die Sonderung des steuerbaren Ertragsanteils von der nichtsteuerbaren Vermögensumschichtung) könne durch Anknüpfung an den bürgerlich-rechtlichen Leibrentenbegriff nicht erreicht werden. Das spricht gegen das Konzept des Klägers, sich eng an zivilrechtliche Vorstellungen anzulehnen.

31 3. Ein Bedürfnis nach Rechtsfortbildung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO besteht nicht. Da es sich bei diesem Zulassungsgrund um einen Spezialfall der Zulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung handelt, entsprechen die Voraussetzungen einander (vgl. Senatsbeschluss vom 25. August 2010 X B 149/09, BFH/NV 2011, 266). Die danach erforderliche grundsätzliche Bedeutung der aufgeworfenen Rechtsfragen fehlt. Sie sind nicht klärungsbedürftig.

32 a) Im Hinblick auf den Gesichtspunkt der Abschnittsbesteuerung formuliert der Kläger im Kern dieselbe Rechtsfrage wie bereits zum Leibrentenbegriff. Er möchte wissen, ob zur Beurteilung der Doppelbesteuerung auch die in

späteren Veranlagungszeiträumen zufließenden Renten zu berücksichtigen seien, namentlich solche, die nur nach der statistischen Lebenserwartung zu erwarten seien.

33 Diese Rechtsfrage ist in der Rechtsprechung des Senats bereits geklärt (s.o. unter 1.c). Auch der Hinweis des Klägers auf die Abschnittsbesteuerung bietet keinen Anlass, die Frage erneut in einem Revisionsverfahren zu prüfen. Richtig ist, dass die Einbeziehung späterer und auch erst zu erwartender Rentenzahlungen die Doppelbesteuerung eher ausschließt als dies ohne die Einbeziehung der Fall wäre. Dieser Gesichtspunkt ist allein von dem dem Kläger nicht genehmen Ergebnis der Senatsauffassung abgeleitet und spricht nicht für deren Fehlerhaftigkeit (s.o. unter 1.c bb).

34 b) Unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes formuliert der Kläger die Frage, ob ein Steuerpflichtiger, der vor Inkrafttreten des AltEinkG seine Rentenbeiträge als Sonderausgaben abgezogen hat, sich auf den rechtsstaatlichen Vertrauensschutz berufen könne, damit er steuerlich so behandelt werde, als habe er seine Rentenbeiträge nicht aus unversteuertem Einkommen geleistet. Auch diese Frage ist nicht klärungsbedürftig. Der Senat hat die Neuordnung der Besteuerung der Alterseinkünfte geprüft und im Ergebnis für verfassungskonform erachtet (s.o. unter 1.b aa). Bei einem Gesetz, das wie das AltEinkG einen Lebensbereich steuerlich wesentlich umgestaltet, ist die Frage des Vertrauensschutzes notwendiger Bestandteil verfassungsrechtlicher Überlegungen. Der Senat hat diese vorgenommen. Er verweist auf seine unter 1.b aa genannte Rechtsprechung.

35 Eine neuerliche Prüfung der Frage in einem Revisionsverfahren ist nicht veranlasst. Die Aspekte, die der Kläger vorbringt, sind nicht neu. Der Kläger verweist darauf, dass sein Einwand nicht in erster Linie auf den generellen gesetzlichen Paradigmenwechsel in der Besteuerung der Renteneinkünfte und das allgemeine Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Rentenbesteuerung abziele. Vielmehr betreffe er das besondere Vertrauen des Steuerpflichtigen dahin, dass der Sonderausgabenabzug hinsichtlich der Vorsorgeaufwendungen nicht zu einer späteren Besteuerung der Rente führe. Dieses Vorbringen ist indes nicht geeignet, die Rechtsprechung des Senats in Frage zu stellen. Der Senat kann noch dahinstehen lassen, ob ein vertrauensbegründender Tatbestand vorhanden ist. Das FA hat zu Recht darauf hingewiesen, dass der Sonderausgabenabzug rechtlich nicht zur Disposition des Steuerpflichtigen steht, wobei der Senat nicht verkennt, dass es praktisch nur dann zum Sonderausgabenabzug kommen wird, wenn der Steuerpflichtige entsprechende Sonderausgaben geltend macht. Jedenfalls aber ist das Vertrauen des Inhalts, der Sonderausgabenabzug führe nicht zur Steuerpflicht der Rente, in der Sache überhaupt nicht von dem allgemeinen Vertrauen in den Fortbestand der Rentenbesteuerung zu unterscheiden. Es war gerade das Anliegen des AltEinkG, das Verhältnis zwischen der steuerlichen Behandlung der Vorsorgeaufwendungen in der Erwerbsphase und derjenigen der Rentenbezüge in der Rentenphase --ein allgemeines Problem jedweder Rentenbesteuerung-- aufeinander abzustimmen. Etwaige u.a. auf die steuerliche Behandlung der Vorsorgeaufwendungen gegründete Erwartungshaltungen der Betroffenen sind daher wesentlicher Bestandteil der verfassungsrechtlichen Prüfung durch den Senat gewesen.

36 Ohne dass es noch darauf ankäme, weist der Senat darauf hin, dass eine steuerliche Freistellung der Rentenbezüge mit Rücksicht auf die steuerliche Behandlung der Vorsorgeaufwendungen unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes --gleich aus welchem Rechtsgrunde-- zur Vermeidung einer doppelten und damit ungerechtfertigten Begünstigung folgerichtig eigentlich auch verlangte, den dann widerstreitenden Sonderausgabenabzug der vergangenen Jahrzehnte rückgängig zu machen, die entsprechenden Einkommensteuerbescheide zu ändern und Zinsen nach § 233a der Abgabenordnung festzusetzen.

37 4. Schließlich liegt auch der gerügte Verfahrensfehler nicht vor. Der Kläger meint, das Urteil des FG sei im Hinblick auf alle drei Gesichtspunkte (Leibrentenbegriff, Abschnittsbesteuerung und Vertrauensschutz) i.S. des § 119 Nr. 6 FGO nicht bzw. nicht hinreichend mit Urteilsgründen versehen. Das trifft nicht zu. Ein absoluter Revisionsgrund nach § 119 Nr. 6 FGO liegt nur dann vor, wenn eine Begründung für den Urteilsausspruch überhaupt fehlt oder die Entscheidungsgründe insgesamt nur aus inhaltsleeren Floskeln bestehen oder missverständlich und verworren sind. Eine lediglich kurze, lückenhafte oder fehlerhafte Begründung stellt hingegen keinen Zulassungsgrund dar. Vielmehr ist erforderlich, dass den Beteiligten --zumindest in Bezug auf einen der wesentlichen Streitpunkte-- die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen (vgl. Senatsbeschluss vom 7. Juli 2014 X B 134/13, BFH/NV 2014, 1772, m.w.N.). Daran fehlt es. Das FG ist auf jeden der Einwände des Klägers kurz, aber zutreffend eingegangen und hat seine Entscheidung im Wesentlichen unter Bezugnahme auf die Senatsrechtsprechung begründet. Unter diesen Voraussetzungen waren längere Ausführungen zur Rechtslage nicht mehr geboten.

38 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

39 6. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de