Urteil vom 05. April 2017, X R 50/14

Altersrente der Vereinten Nationen

ECLI:DE:BFH:2017:U.050417.XR50.14.0

BFH X. Senat

EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb S 2, FGO § 119 Nr 6

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 19. Mai 2014, Az: 15 K 1216/10

Leitsätze

1. Von internationalen Organisationen gezahlte Altersbezüge sind nach deutschem Recht rechtsvergleichend zu qualifizieren.

2. Renten der Vereinten Nationen sind Einkünfte aus Leibrenten der Basisversorgung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG (Abgrenzung zu Pensionen der NATO).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 20. Mai 2014 15 K 1216/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war Bedienstete der Vereinten Nationen (VN). Die Altersversorgung wird über einen "United Nations Joint Staff Pension Fund" (UNJSPF) geregelt. Während ihrer aktiven Beschäftigung zahlte die Klägerin ca. 7 % ihres Nettogehalts in den UNJSPF (insgesamt 97.627,91 $ bzw. 179.240,48 DM). Die VN leisteten für sie einen Betrag in den UNJSPF, der ca. 14 % ihres Nettogehalts entsprach (insgesamt 195.255,82 $ bzw. 358.480,96 DM). Seit 1998 bezieht sie eine Rente, die sich im Streitjahr 2008 auf 38.785 € belief.

2 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in den Jahren 2005 bis 2007 die Rente nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Einkommensteuergesetzes in der im Jahr 2008 geltenden Fassung (EStG) mit dem Ertragsanteil besteuert hatte, unterwarf er sie im Streitjahr zunächst insgesamt nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG mit einem Anteil von 50 % der Besteuerung. Im Einspruchsverfahren ging das FA davon aus, dass die geleisteten Beiträge die inländischen Höchstgrenzen der gesetzlichen Rentenversicherung um 27,83 % überstiegen hatten. Es unterwarf einen Teilbetrag von 10.794 € daher in Anwendung der Öffnungsklausel gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG der Ertragsanteilsbesteuerung, die verbliebenen 27.991 € weiterhin der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Die seitens der Klägerin während der aktiven Zeit geleisteten Beiträge hätten einer VN-internen Steuer unterlegen, die durch Verrechnung mit Finanzbeiträgen mittelbar der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zugutegekommen sei. Das betreffe aber nicht die von den VN gezahlten Beiträge. Diese Versorgungsregelung entspreche im Wesentlichen der Ausgestaltung der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung.

3 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1278 veröffentlichtem Urteil abgewiesen. Die Rente sei nicht ausschließlich aus steuerbelasteten Beiträgen finanziert. Das Verbot der

doppelten Besteuerung sei ebenso wenig verletzt wie der Gleichbehandlungsgrundsatz. Es entspreche der Konzeption des Alterseinkünftegesetzes (AltEinkG) vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427), die Renten, die auf teilweise steuerentlasteten Beiträgen beruhten, mit den dort genannten Prozentsätzen nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu versteuern. Zwar sei mit der Klägerin davon auszugehen, dass deren Beiträge in den UNJSPF aus versteuertem Einkommen geleistet seien. Das gelte aber nicht für die Beiträge der VN. Das Verbot der doppelten Besteuerung sei nicht verletzt, da den aus versteuertem Einkommen geleisteten Beiträgen von 91.645 € (179.240,48 DM bzw. 97.627,91 $) allein für den sechsjährigen Zeitraum seit 2008 ein steuerfreier Zufluss von 134.485 € gegenüberstehe (10.794 € x 78 % [steuerfreier Anteil] x 6 [Jahre] + 27.991 € x 50 % [steuerfreier Anteil] x 6 [Jahre] = 134.485 €).

4 Auch ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz liege nicht vor. Im Vergleich zu in Deutschland besteuerten Arbeitnehmern sei die Klägerin vielmehr bessergestellt, weil sie nur ein Drittel statt wie gesetzlich versicherte Arbeitnehmer 50 % des Gesamtbeitrags in den UNJSPF habe zahlen müssen. Alle Angehörigen des Kohortenjahrgangs 2005 würden unabhängig von der Abzugsmöglichkeit ihrer Vorsorgeleistungen mit der Besteuerungsquote von 50 % gleichbehandelt. Inwieweit es in der Zukunft zu einer nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung der Mitarbeiter der VN komme, da diese Vorsorgebeiträge nicht steuerlich geltend machen können, künftige Rentenbezüge jedoch zunehmend der Besteuerung unterlägen, sei unerheblich.

5 Mit der Revision macht die Klägerin Verletzung formellen und materiellen Rechts geltend.

6 Das Urteil beruhe insoweit auf einer fehlerhaften Annahme, als auch die seitens der VN gezahlten Beiträge zu Gunsten Deutschlands vorversteuert seien. Der Personalhaushalt der VN speise sich aus den Beitragszahlungen der Mitgliedstaaten. Dabei handele es sich aber um Nettobeiträge. Die nach der jeweiligen Wirtschaftskraft bemessene Beitragslast der Mitgliedstaaten werde durch Verrechnung mit dem ebenfalls nach der Wirtschaftskraft bemessenen Anteil der Mitgliedstaaten am VN-internen Steueraufkommen gemindert. Das FG habe entgegen § 119 Nr. 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dazu nur bemerkt, "Diese Zahlungen unterlagen jedenfalls nicht einer von der Klägerin zu tragenden Steuerbelastung". Das sei keine Begründung, die die Überprüfung des Urteils erlaube.

7 Das Urteil sei aber auch darüber hinaus materiell-rechtlich fehlerhaft. Selbst nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 19. August 2013 IV C 3-S 2221/12/10010:004 (BStBl I 2013, 1087) unterlägen die Ruhegehälter der VN nur der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, sofern es sich um ein der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbares System handele. Das sei nicht der Fall. Es fehle der korrespondierende Sonderausgabenabzug für Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge. Mit der zunehmenden Entlastung der Vorsorgebeiträge im Rahmen der Übergangsregelung nach dem AltEinkG entferne sich die VN-Rente von der inländischen gesetzlichen Ren-te immer mehr. Die Frage einer künftigen Ungleichbehandlung dürfe nicht offenbleiben. Da sich die für die Vergleichbarkeit mit den Renten des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG maßgebende Rechtsnatur der VN-Renten nicht ändere, dürften künftige Renten nicht anders besteuert werden als laufende Renten.

8 Selbst wenn nur die Vorversteuerung der von der Klägerin geleisteten Beiträge berücksichtigt werde, sei zu beachten, dass der auf diesen Beiträgen beruhende Anteil der Rente von einem Drittel nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG lediglich der Ertragsanteilsbesteuerung unterliege. Höchstens die verbliebenen zwei Drittel der Rente könnten nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, allerdings nach Berücksichtigung der Öffnungsklausel, zu versteuern sein.

9 Die Klägerin beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 17. Juli 2009 i.d.F. des Änderungsbescheids vom 18. August 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. September 2010 dahin zu ändern, dass die Alterseinkünfte aus dem Pensionsfonds der VN insgesamt nur mit dem Ertragsanteil von 22 % der Besteuerung unterworfen werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Ein Begründungsmangel liege nicht vor, da die Entscheidung die Erwägung des FG, die Zahlungen der VN hätten nicht einer von der Klägerin zu tragenden Steuerbelastung unterlegen, erkennen lasse.

12 Während die Beiträge der Klägerin in der Tat quasi vorversteuert seien, weil die erhobene VN-interne Steuer den Beitrag des Mitgliedstaates mindere, sei das bei den Beiträgen der VN nicht der Fall. Wie die VN-Renten künftig zu

beurteilen seien, sei für die Besteuerung bei der Klägerin nicht entscheidungserheblich. Zudem erfasse § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG auch Fallgestaltungen, in denen die stufenweise Steuerentlastung der Vorsorgeaufwendungen nicht mehr möglich sei. Befanden sich Renten wie im Streitfall bei Inkrafttreten des AltEinkG bereits in der Auszahlungsphase, könnten sie ohnehin nicht mehr von der künftigen Steuerentlastung für Altersvorsorgebeiträge profitieren.

Entscheidungsgründe

II.

13 Das FG-Urteil ist nicht bereits deshalb aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil es i.S. des § 119 Nr. 6 FGO nicht mit Gründen versehen wäre. Hierfür müsste die Begründung in einem wesentlichen Streitpunkt gänzlich fehlen oder unverständlich sein. Das ist nicht der Fall. Ein Verfahrensfehler wäre nicht schon dann gegeben, wenn die Begründung lediglich kurz, lückenhaft oder auch fehlerhaft wäre (vgl. Gräber/ Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 119 Rz 36). Soweit die Klägerin sinngemäß vorgetragen hat, auch die VN-Beiträge in den UNJSPF seien wirtschaftlich über eine VN-interne Steuer zu Gunsten Deutschlands besteuert worden, ist die Begründung des FG zwar kurz, aber vorhanden und auch verständlich. Das FG hat mit dem zitierten Satz offengelassen, ob eine Steuerbelastung oder eine vergleichbare Abschöpfung auf diese Beiträge überhaupt stattgefunden hat. Es hat stattdessen darauf abgestellt, dass eine etwaige Belastung jedenfalls nicht die Klägerin getragen habe, und damit zu erkennen gegeben, dass es eine etwaige Steuerbelastung der VN-Beiträge für rechtlich unerheblich hält. Das FG musste auf diesen Punkt daher nicht näher eingehen, um seiner Begründungspflicht zu genügen.

III.

14 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

15 1. Die Klägerin ist nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie einen Wohnsitz im Inland hat. Die einkommensteuerrechtliche Behandlung ihrer Einkünfte richtet sich nach den Maßstäben des deutschen Rechts.

16 a) Bezieht ein Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte, die der deutschen Einkommensbesteuerung unterliegen, so ist bei der Anwendung des deutschen Steuerrechts stets eine rechtsvergleichende Qualifizierung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Recht vorzunehmen. Maßgebliche Gesichtspunkte sind die Essentialia der nationalen Norm, also deren Funktion und Struktur nach nationalem Verständnis (vgl. Senatsurteile vom 14. Juli 2010 X R 37/08, BFHE 230, 361, BStBl II 2011, 628, unter II.3.b; vom 23. Oktober 2013 X R 33/10, BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103, unter II.2.a). Die von einer internationalen Organisation wie den VN bezogenen Einkünfte sind nach denselben Maßstäben zu qualifizieren.

17 Dementsprechend ist bei Alterseinkünften im Wege rechtsvergleichender Betrachtung zu prüfen, welcher Einkunftsart sie zugehören und ggf. welchem Regelwerk innerhalb dieser Einkunftsart sie zu unterwerfen sind. Das bedeutet, dass ausländische oder, wie hier, internationale Alterseinkünfte strukturell und inhaltlich mit den jeweils bestimmenden Charakteristika der inländischen Alterssicherungssysteme abzugleichen sind. Vollkommene Übereinstimmung ist allerdings unwahrscheinlich und deshalb nicht erforderlich (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. November 2014 VIII R 38/10, BFHE 249, 22, BStBl II 2016, 657, unter II.1.a).

18 b) Bei der Besteuerung von Altersbezügen im deutschen Einkommensteuerrecht ist zum einen zwischen den Einkünften nach § 19 EStG und nach § 22 EStG, zum anderen zwischen den verschiedenen Besteuerungssystemen innerhalb des § 22 EStG zu unterscheiden.

19 aa) Bezüge aus früheren Dienstleistungen i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, die grundsätzlich in vollem Umfang zu versteuern sind, stellen eine Gegenleistung für die in dem früheren Arbeitsverhältnis erbrachte Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen dar, der keinen ins Gewicht fallenden Eigenbeitrag aus eigenem Einkommen oder Vermögen erbracht hat (s. Senatsurteil vom 22. November 2006 X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, unter II.1.). Wurde dem Arbeitnehmer in seiner aktiven Phase ein geringeres Gehalt ausgezahlt als ihm ausgezahlt worden wäre, hätte er keine Anwartschaften auf Altersbezüge erworben, kann dies entweder eine Gehaltsverwendung (Eigenbeitrag) oder eine Gehaltskürzung (kein Eigenbeitrag) sein. Eine Gehaltsverwendung liegt vor, wenn sich die Sache wirtschaftlich so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Beträge zur Verfügung gestellt und Letzterer sie zum Erwerb einer Zukunftssicherung verwendet hätte. Das ist zum einen der Fall, wenn die

Beitragsleistung bei wirtschaftlicher Betrachtung aus dem dem Arbeitnehmer zugeflossenen versteuerten Gehalt bestritten worden ist. Zwar kommt der lohnsteuer-rechtlichen Behandlung keine indizielle Bedeutung zu, wenn der Arbeitslohn im Inland ohnehin nicht steuerbar oder steuerfrei ist. Es kommt dann darauf an, ob sich der Beitrag von Seiten des Arbeitnehmers als Verwendung des einbehaltenen Gehaltsanteils oder als Verwendung anderen Vermögens darstellt. Zum anderen liegt aber auch eine Gehaltsverwendung vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen einen Dritten verschafft (vgl. im Einzelnen Senatsurteil in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, unter II.2.a bis c, m.w.N.).

20 bb) Demgegenüber ist allen Tatbeständen des § 22 Nr. 1 Satz 3 und Nr. 5 EStG gemein, dass der Steuerpflichtige in der Vorsorgephase Aufwendungen aus eigenen Mitteln geleistet hat. Sie unterscheiden sich untereinander inhaltlich bzw. funktional insoweit, als sie die verschiedenen Schichten der inländischen Altersvorsorge betreffen. Der Neuregelung der Alterseinkünfte durch das AltEinkG seit 2005 liegt das sog. "Drei-Schichten-Modell" zugrunde. Es unterscheidet zwischen der Basisversorgung (erste Schicht), der betrieblichen sowie der steuerlich geförderten privaten Altersvorsorge (zweite Schicht) und den sonstigen Kapitalanlageprodukten, die zwar der Altersvorsorge dienen können, es aber nicht müssen --dritte Schicht-- (vgl. im Einzelnen Senatsurteil in BFHE 230, 361, BStBl II 2011, 628, unter II.3.b aa). Die Tatbestände in § 22 Nr. 1 Satz 3 und Nr. 5 EStG weisen die aus den jeweiligen Schichten erziel-ten Einkünfte wiederum verschiedenen Besteuerungssystemen zu, die strukturell durch den Zeitpunkt des Steuerzugriffs, na-mentlich der Unterscheidung zwischen der vorgelagerten und der nachgelagerten Besteuerung gekennzeichnet sind. Die Basisver-sorgung der ersten Schicht wird dabei nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG dem Grunde nach der nachgela-gerten Besteuerung unterworfen. Sie wird lediglich modifiziert durch die gleitende Übergangsregelung von 2005 bis 2039, die sich allerdings der nachgelagerten Besteuerung immer weiter annähert.

21 2. Nach diesen Maßstäben ist die VN-Rente nicht nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (vollen Umfangs) zu versteuern. Dies entspricht auch der Auffassung der Klägerin, des dem BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1087 (unter C.II.1.a, Rz 199) folgenden FA sowie des FG.

22 a) Zum einen war bereits die Beitragsleistung der Klägerin in den UNJSPF eine Gehaltsverwendung, die wirtschaftlich auf versteuertem Gehalt beruht. Damit hatte die Klägerin einen nennenswerten Eigenbeitrag geleistet, der die Anwendung des § 19 EStG ausschließt.

23 Die Beiträge der Klägerin haben in Gestalt der sog. VN-internen Steuer einer steuerähnlichen Belastung unterlegen. Damit stellt sich diese Beitragsleistung für die Klägerin so dar, als habe sie sie aus den ihr zugeflossenen Nettobezügen entrichtet. Die VN-interne Steuer entspricht wirtschaftlich für den jeweiligen Bediensteten der deutschen Einkommensteuer. Der Senat folgt insoweit der übereinstimmenden Auffassung der Beteiligten sowie des FG. Die Bestimmungen in 3.3 der "Staff Regulations of the United Nations" regeln im Einzelnen die von den Gehältern einzubehaltenden Abgaben. Diese ähneln der inländischen Einkommensteuer. Das folgt nicht nur aus ihrer Existenz als solcher, sondern zeigt sich etwa auch daran, dass die prozentuale Belastung der VN-Bediensteten wie im deutschen Einkommensteuerrecht mit der Höhe des Gehalts steigt und außerdem davon abhängt, ob ein Ehepartner oder ein Kind von dem Bediensteten wirtschaftlich abhängig ist (ersichtlich auch aus der in Annex I enthaltenen Gehaltstabelle mit unterschiedlichen Abgabenbelastungen für die verschiedenen Gehaltsstufen und den Familienstand).

24 b) Zum anderen stellt aber auch die Beitragsleistung der VN bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Gehaltsverwendung dar, da diese damit der Klägerin einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen den UNJSPF als Dritten verschafft haben. Der UNJSPF ist gegenüber den VN in einer Weise rechtlich verselbständigt, dass ihm bei rechtsvergleichender Betrachtung Rechtsfähigkeit zukäme. Er ist daher in diesem Sinne "Dritter". Nach dem "Regulations, Rules and Pensions Adjustment System of the United Nations Joint Staff Pension Fund" (UNJSPF-Regulations) ist der UNJSPF nicht nur organisatorisch, finanziell und justiziell gegenüber den VN verselbständigt (vgl. Art. 3 bis 16 UNJSPF-Regulations zur Verwaltung, Art. 17 bis 20 UNJSPF-Regulations zur finanziellen Selbständigkeit sowie Art. 48 UNJSPF-Regulations zur Justiziabilität von Entscheidungen). Vor allem sind Mitglieder und damit wirtschaftliche Träger des UNJSPF nicht nur die VN, sondern nach Art. 3 UNJSPF-Regulations eine Reihe weiterer internationaler Organisationen. Damit besitzt der UNJSPF eine rechtliche Selbständigkeit, die über diejenige eines verwaltungstechnisch ausgegliederten Sondervermögens nur der VN als einzigem Rechtsträger (entsprechend etwa den nicht rechtsfähigen Sondervermögen des Bundes) deutlich hinausgeht. Die gegen den UNJSPF gerichteten Ruhegeldansprüche der Berechtigten sind schließlich auch nach Art. 27 bis 40 UNJSPF-Regulations unmittelbare und unentziehbare Ansprüche. Dem entspricht es, dass zwar die

Beteiligten durchgehend vereinfachend von einer "VN-Rente" sprechen, tatsächlich aber, wie sich aus der entsprechenden Bescheinigung für das Streitjahr ergibt, der UNJSPF die Auszahlung vornimmt.

25 3. Damit hat das FA zu Recht die VN-Rente dem Grunde nach der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG unterworfen. Nach der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG beträgt der Besteuerungsanteil für die bereits vor dem Jahr 2005 begonnene Rente der Klägerin 50 %, dieser wiederum begrenzt durch die Ertragsanteilsbesteuerung in Anwendung der Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG.

26 a) Der BFH hat bei der Qualifikation ausländischer Renten entscheidend darauf abgestellt, ob die ausgezahlte Leistung in ihrem Kerngehalt den gemeinsamen und typischen Merkmalen der inländischen Leistung nach Maßgabe des Drei-Schichten-Modells entspricht. Sie muss nach Motivation und Funktion gleichwertig sein (Senatsurteile in BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103, unter II.2.a, m.w.N.; vom 1. Oktober 2015 X R 43/11, BFHE 251, 313, BStBl II 2016, 685, unter II.1.a; s. z.B. auch BFH-Urteil in BFHE 249, 22, BStBl II 2016, 657, Rz 28). Im Rahmen der steuerlichen Qualifikation von Rentenzahlungen war für den BFH nicht entscheidend, wie Vorsorgebeiträge im Ausland tatsäch-lich behandelt worden waren (Senatsurteil in BFHE 230, 361, BStBl II 2011, 628, unter II.6.b, im Rahmen der Prüfung der doppelten Besteuerung im Rahmen des Progressionsvorbehalts).

27 b) Die zur ersten Schicht gehörende Basisversorgung in diesem Sinne zeichnet sich dadurch aus, dass die Renten erst bei Erreichen einer bestimmten Altersgrenze oder bei Erwerbsunfähigkeit gezahlt werden und dass sie der Sicherung des Lebensunterhalts im Alter dienen. Das wird dadurch gewährleistet, dass die Ansprüche nicht beleihbar, nicht vererblich, nicht veräußerbar, nicht übertragbar und nicht kapitalisierbar sind. Die Beitragszahlungen beruhen auf gesetzlicher Anordnung, die Versicherung ist obligatorisch und die Leistungen sind öffentlich-rechtlicher Natur (vgl. Senatsurteile in BFHE 230, 361, BStBl II 2011, 628, unter II.3.b cc, betreffend dänische Altersrenten; in BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103, unter II.2.b, betreffend die Austrittsleistung einer schweizerischen Pensionskasse; BFH-Urteil in BFHE 249, 22, BStBl II 2016, 657, unter II.1.b, betreffend die Kapitalabfindung wiederum einer schweizerischen Pensionskasse).

28 c) Nach diesen Maßstäben wäre die VN-Rente der Klägerin, wenn es sich um einen Teil inländischer Altersversorgung handelte, der Basisversorgung zuzuordnen und unterläge damit der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Die VN-Rente entspricht nach Art. 27 ff. UNJSPF-Regulations in allen inhaltlichen Merkmalen diesen Vorgaben. Im Rahmen der gebotenen rechtsvergleichenden Betrachtung steht die Rechtsgrundlage für die Beitragszahlungen auch einer gesetzlichen Anordnung gleich. Eine gesetzliche Anordnung im Sinne einer staatlichen Regelung wäre für die internationale Organisation VN nicht möglich, so dass die durch die Generalversammlung der VN geschaffenen UNJSPF-Regulations den einzigen und damit gleichwertigen Ersatz für eine gesetzliche Anordnung darstellen. Im Übrigen ist auch für die Klägerin persönlich die VN-Rente tatsächlich die "Basis" ihrer Alterssicherung.

29 4. Soweit die Klägerin sich maßgebend darauf beruft, dass die in den UNJSPF geleisteten Beiträge zu Gunsten Deutschlands vorversteuert gewesen seien, macht sie in der Sache geltend, die gegebene Struktur der Altersversorgung der VN führe zumin-dest für die Zukunft zu einer doppelten Besteuerung, so dass die Zuordnung zu den Einkünften nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG systemisch fehlerhaft sei. Bei der Klägerin tritt jedoch keine doppelte Besteuerung ein. Sie ist durch die Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG i.V.m. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG vielmehr eher begünstigt. Soweit für spätere Rentnerkohorten aus der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG eine doppelte Besteuerung folgen könnte, hat der Senat dieses Problem im Streitfall nicht zu lösen.

30 a) Hinsichtlich der Beiträge der Klägerin an den UNJSPF unterstellt der Senat an dieser Stelle zu Gunsten der Klägerin, oh-ne dies allerdings abschließend zu entscheiden, dass die Erhebung der VN-internen Steuer auf ihre Bezüge jedenfalls in Verbindung mit der von ihr dargestellten Verrechnung dieser Steuer mit den Beiträgen Deutschlands an die VN eine Vorversteuerung darstellt.

31 Es stellt eine Besonderheit dar, wenn eine ausländische oder internationale Steuer oder steuerähnliche Belastung nicht dem ausländischen Fiskus oder einer internationalen Organisation, sondern möglicherweise wirtschaftlich tatsächlich dem deutschen Fiskus zugutegekommen sein sollte (sei es im Wege der Verrechnung, wie die Klägerin für die VN-Rente vorträgt, sei es auf sonstige Weise). Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob die sog. VN-interne Steuer fiskalisch tatsächlich ungeschmälert Deutschland zur Verfügung steht. Er lässt auch offen, ob bejahendenfalls eine derartige auf Umwegen dem deutschen Fiskus zufließende Steuer ebenso in die Überprüfung

einer etwaigen doppelten Besteuerung einbezogen werden muss wie eine unmittelbar im Inland erhobene Steuer, wofür allerdings manches spricht. Erst recht kann offenbleiben, wie mit Steuerbelastungen umzugehen wäre, die dem deutschen Fiskus nicht zufließen.

32 b) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) sowie des erkennenden Senats ist eine doppelte Be-steuerung gegeben, wenn die steuerliche Belastung der Vorsor-geaufwendungen höher ist als die steuerliche Entlastung der Altersbezüge, dabei gilt grundsätzlich das Nominalwertprinzip (s. z.B. BVerfG-Beschluss vom 30. September 2015 2 BvR 1066/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2016, 72, Rz 59; Senatsurteil vom 23. Oktober 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, Rz 52; zu den einzelnen Berech-nungsschritten vgl. auch Senatsurteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545, unter III.2.).

33 Diese Rechtsprechung hat das FG seinen Berechnungen zugrunde gelegt und ist unter I.3.c bb der Urteilsgründe zu Recht zu dem Ergebnis gekommen, dass bereits die steuerliche Entlastung der Rentenzuflüsse der Jahre 2008 bis 2014 höher war als die Summe der von der Klägerin aus ihrem Einkommen geleisteten Beiträge an den UNJSPF.

34 c) Aber auch unter Berücksichtigung der Erwägungen der Klägerin, die der Senat ausdrücklich nicht teilt, wäre eine doppelte Besteuerung nicht gegeben.

35 Eine doppelte Besteuerung kann aus systematischen Gründen nicht bei Alterseinkünften eintreten, die der Ertragsanteilsbesteuerung unterliegen, unabhängig davon, ob die zugrunde liegenden Beiträge steuerlich entlastet wurden oder nicht. Ebenso wenig kann es zu einer doppelten Besteuerung der Alterseinkünfte kommen, wenn die zugrunde liegenden Beiträge steuerlich vollständig entlastet wurden, selbst wenn die Alterseinkünfte im vollen Umfang nachgelagert besteuert werden. In beiden Fällen werden Beiträge und Alterseinkünfte maximal einmal, niemals aber doppelt besteuert.

36 Im Streitfall hätte dies die folgenden Konsequenzen:

37 aa) Die Klägerin hat ein Drittel der in den UNJSPF geleisteten Gesamtbeiträge aufgebracht. Damit wäre nach ihren Vorstellungen im Rahmen der vorliegenden Vergleichsrechnung von einem Drittel der Rente ein Ertragsanteil zu errechnen. Da sich die VN-Rente im Streitjahr auf 38.785 € belief, wäre ein Drittel hiervon ein Teilbetrag von 12.928 €. Um die Höhe des Ertragsanteils zu bestimmen, stünde allein der insoweit sachgerecht typisierende § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zur Verfügung. Er betrüge danach 22 % oder 2.844 €.

38 bb) Hinsichtlich der Beiträge der VN in den UNJSPF wäre hingegen unter dem Aspekt der Vermeidung der doppelten Besteuerung eine volle nachgelagerte Besteuerung zulässig. Diese Beiträge sind nicht vorversteuert, da jedenfalls die Klägerin diese Steuer oder steuerähnliche Belastung nicht getragen hat. Es kommt in diesem Zusammenhang nicht darauf an, ob und in welchem Umfang Deutschland, auch durch Verrechnung, ein Anteil an dem VN-internen Steueraufkommen zufließt und inwieweit die Beiträge der VN in den UNJSPF insoweit als steuerbelastet bezeichnet werden können. Für die Frage, ob bei der Klägerin eine doppelte Besteuerung eintritt, ist ausschließlich maßgebend, ob eine Steuerbelastung in der Person der Klägerin auf ihren Einkünften zu verzeichnen ist.

39 Mit dieser Maßgabe würden zwei Drittel der VN-Rente der Klägerin (25.856 €) vollen Umfangs versteuert werden können, ohne dass es zu einer doppelten Besteuerung käme. Das bedeutet, dass insoweit auch ein Besteuerungsanteil von 100 % zulässig wäre, nicht etwa nur der nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG für die Kohorte der Klägerin anzusetzende Anteil von 50 %. Diese der Übergangsregelung des AltEinkG geschuldete Quote beruht auf der Annahme, dass ein erheblicher Teil der Beitragsleistungen aus versteuertem Einkommen erbracht wurde. Steht hingegen fest, dass Beiträge steuerlich nicht vorbelastet waren, wäre insoweit für die Alterseinkünfte auch eine Besteuerungsquote von 100 % unter Gesichtspunkten der doppelten Besteuerung nicht zu beanstanden.

40 cc) Wäre danach ein Gesamtbetrag von 28.700 € (2.844 € + 25.856 €) zu versteuern, so überstiege dieser den seitens des FA bisher der Versteuerung unterworfenen Anteil von 17.151 € bei weitem. Wenn der Senat also dem Begehren der Klägerin inhaltlich folgen wollte und die Besteuerung ihrer VN-Rente ausschließlich daran orientierte, ob die in den UNJSPF geleisteten Beiträge vorversteuert waren, stünde sie schlechter als sie derzeit steht.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de