Urteil vom 23. November 2016, X R 39/14

Versorgungsbezüge aufgrund der von einem Beamten zur Erhöhung der ruhegehaltsfähigen Dienstzeiten gezahlten Versorgungszuschläge sind Einkünfte gemäß § 19 EStG

ECLI:DE:BFH:2016:U.231116.XR39.14.0

BFH X. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb, EStG § 22 Nr 1 S 1, LStDV § 2 Abs 2 Nr 2 S 2, EStG VZ 2009

vorgehend FG Köln, 27. April 2014, Az: 10 K 2115/11

Leitsätze

NV: Zahlt ein Beamter während seiner Beurlaubung im dienstlichen Interesse Versorgungszuschläge, um die Anerkennung von ruhegehaltsfähigen Dienstzeiten zu erlangen, und kann er die Zahlungen als Werbungskosten abziehen, dienen sie rechtlich und wirtschaftlich der Erhöhung seiner Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Diese sind gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu versteuern. Der Beamte erwirbt durch die Zahlung der Versorgungszuschläge kein Rentenrecht .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 28. April 2014 10 K 2115/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Der 1942 geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger) war als Beamter in den Diensten der damaligen Deutschen Bundesbahn (DB) tätig. Von 1977 bis zu seinem Eintritt in den Ruhestand im Jahr 2005 wurde er unter Wegfall der Dienstbezüge beurlaubt (§ 13 Abs. 1 der Verordnung über Sonderurlaub für Bundesbeamte und Richter im Bundesdienst vom 18. August 1965, BGBl I 1965, 902), um in dieser Zeit bei der Deutschen Eisenbahnversicherung zu arbeiten.

2 Ein dienstliches Interesse an der Beurlaubung hatte die DB mit dem Schreiben vom 10. Januar 1977 anerkannt. Hierin hatte die DB ausgeführt:

3 "Die Berücksichtigung der Zeit der Beurlaubung als ruhegehaltsfähig im Sinne von § 111 Abs. 1 Nr. 5 des Bundesbeamtengesetzes machen wir von der Zahlung eines kostenorientierten Anteils für die Versorgungsbezüge von 30 % Ihrer jeweiligen Dienstbezüge abhängig, die Sie bei einer Tätigkeit bei der DB erhalten würden. In dem kostenorientierten Anteil ist ein nach beamtenrechtlichen Vorschriften zu erhebender Versorgungszuschlag von 25 % enthalten.".

4 Die von dem Kläger demzufolge bis 2005 geleisteten Versorgungszuschläge hatte dieser als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemacht. Die Zahlungen wurden von dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) entsprechend dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 22. Februar 1991 (BStBl I 1991, 951) als Werbungskosten anerkannt.

5 Seit November 2005 erhält der Kläger Versorgungsbezüge vom Bundeseisenbahnvermögen (BEV), dem Rechtsnachfolger der DB. Das FA behandelte diese Zahlungen im Streitjahr 2009 als Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG).

6 Demgegenüber war und ist der Kläger der Auffassung, die Bezüge seien nur mit dem Ertragsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG zu besteuern. Zwar handele es sich grundsätzlich um laufende Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die darin enthaltenen Steigerungen der ruhegehaltsfähigen Dienstbezüge stellten allerdings keine Beamtenpension dar, sondern seien insoweit als Leibrenten zu besteuern, als sie den Ertrag eines von ihm hingegebenen und auf seine Lebenszeit verrenteten Kapitals darstellten.

7 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 1391 veröffentlichten Urteil ab.

8 Der Kläger begründet seine Revision mit der Verletzung materiellen Rechts. Die Abgrenzung, ob Altersbezüge in vollem Umfang oder nur mit dem Ertragsanteil zu versteuern seien, hänge in erster Linie davon ab, ob der Bezugsberechtigte während seiner aktiven Dienstzeit zu seiner Altersversorgung selbst finanziell beigetragen habe. Sei dies der Fall, stelle der Ertragsanteil den zu versteuernden fiktiven Zinsanteil aus dem angesparten Stammrecht der Altersversorgung dar (Hinweis auf den Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Juli 1991 GrS 1/90, BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78, unter C.II.2.).

9 Er, der Kläger, habe sich durch die Leistung des Versorgungszuschlages letztlich mit eigenem Vermögen in eine Pensionsregelung seines Arbeitgebers eingekauft. Diese Zahlungen hätten hinsichtlich des Zeitraums von 1977 bis 2005 zu ruhegehaltsfähigen Zeiten geführt, so dass dadurch ein entsprechendes zu verrentendes Kapital geschaffen worden sei. Es lägen keine einheitlichen Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis vor, sondern in Bezug auf die Versorgungsbezüge, die auf den Zahlungen in der Ansparphase während der Beurlaubung beruhten, Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen.

10 Er habe den Versorgungszuschlag aus eigenem Vermögen erbracht, was unabhängig davon sei, ob dieser als Werbungskosten abziehbar gewesen sei. Allein die Möglichkeit, Zahlungen im Rahmen der Werbungskosten geltend machen zu können, führe noch nicht dazu, dass der Versorgungszuschlag aus fremdem Vermögen beglichen worden sei. Zudem bedeute ein Werbungskostenabzug keine Voll-, sondern lediglich eine Teilfinanzierung in Höhe der Steuerersparnis mit dem seinerzeitigen persönlichen Steuersatz.

11 Der vollständige Anspruch aus den Versorgungsbezügen sei seiner Vermögenssphäre zuzurechnen. Nach dem BFH-Urteil vom 23. Februar 1966 VI 285/65 (BFHE 85, 33, BStBl III 1966, 225) sei der Tatbestand des § 22 EStG auch erfüllt, wenn der Versorgungsempfänger die Beitragsleistungen ganz oder auch nur teilweise aus eigenen Mitteln entrichtet habe. Insofern stehe eine steuerliche Aufspaltung der Versorgungsbezüge in solche aus der Zeit vor und solche aus der Zeit der Beurlaubung nicht an.

12 Zudem greife im Streitfall die Zehnjahresfrist des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG. Seine Bezüge hätten mindestens in den letzten zehn Berufsjahren über der Beitragsbemessungsgrenze gelegen, was dem FA auch aufgrund der abgegebenen Steuererklärungen bekannt gewesen sei.

13 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung vom 6. Juni 2011 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 3. Juni 2011 dahingehend zu ändern, dass die Bezüge vom BEV als Leibrente mit einem Ertragsanteil von 20 % besteuert werden.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung (LStDV) gehörten Bezüge, die ganz oder teilweise auf früheren Beitragsleistungen des Bezugsberechtigten oder seines Rechtsvorgängers beruhten, nicht zum Arbeitslohn, es sei denn, dass die Beitragsleistungen Werbungskosten gewesen seien. Durch den vom Kläger gezahlten Versorgungszuschlag sei kein neuer Versorgungsanspruch begründet, sondern lediglich die Ruhegehaltsfähigkeit der Beurlaubungszeiten erreicht worden. Aufgrund des Werbungskostenabzugs sei der Versorgungszuschlag auch nicht aus eigenem Vermögen im Sinne der Rechtsprechung geleistet worden. Dies folge im Umkehrschluss auch aus der --die Überschusseinkünfte nach § 22 Nr. 1 EStG systematisch prägenden-- Trennung von Einkunfts- und Vermögensebene. Ziehe ein Steuerpflichtiger den von ihm gezahlten Versorgungszuschlag als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ab und mache in späteren Veranlagungszeiträumen geltend, bei den darauf beruhenden Bezügen handele es sich nicht um Versorgungsbezüge i.S. des § 19 EStG, sondern um mit dem Ertragsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zu besteuernde sonstige Einkünfte, verhalte er sich widersprüchlich.

Entscheidungsgründe

16 II. Die Revision ist unbegründet und wird gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückgewiesen.

17 Das FG hat zu Recht die Bezüge, die der Kläger vom BEV erhalten hat, als Versorgungsbezüge gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angesehen (unter 1.). Eine Besteuerung mit dem Ertragsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG scheidet aufgrund der Subsidiaritätsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG aus (unter 2.).

18 1. Die dem Kläger zugeflossenen Bezüge des BEV sind nach den zutreffenden Ausführungen des FG Ruhegelder gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und damit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

19 a) Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Gehälter, Löhne und andere Bezüge, die "für eine Beschäftigung" im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden (Nr. 1), ferner Ruhegelder und andere Bezüge und Vorteile "aus früheren Dienstleistungen" (Nr. 2). Die Einnahmen müssen durch das --gegenwärtige oder frühere-- Arbeitsverhältnis veranlasst sein, was dann der Fall ist, wenn der Arbeitnehmer die Bezüge als Gegenleistung dafür erhält, dass er seine individuelle Arbeitskraft zur Verfügung stellt bzw. gestellt hat (Senatsurteile vom 7. Februar 1990 X R 36/86, BFHE 161, 16, BStBl II 1990, 1062, unter 2.a, und vom 22. November 2006 X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, unter II.1.). Einkünfte "für" eine Beschäftigung bzw. "aus" einem früheren Dienstverhältnis liegen nur dann vor, wenn sie dem Steuerpflichtigen aus eben diesem Rechtsgrund zufließen. Um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit kann es sich daher nur handeln, wenn der Steuerpflichtige sie --abgesehen von der zu erbringenden oder erbrachten Dienstleistung-- ohne rechtlich ins Gewicht fallenden Eigenbeitrag (Leistung aus seinem Vermögen oder für seine Rechnung) erhält (Senatsurteile in BFHE 161, 16, BStBl II 1990, 1062, unter 3.a, sowie vom 24. Juli 1996 X R 105/95, BFHE 181, 165, BStBl II 1996, 650, unter 1.c, und in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, unter II.1.). Dagegen kann die Nutzung eigenen Vermögens nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet werden (Senatsurteil in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, unter II.1., m.w.N.).

20 Bei Leibrenten handelt es sich hingegen um wiederkehrende Bezüge, die --sofern sie nicht zur Basisversorgung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG gehören-- nur mit ihrem Ertragsanteil steuerbar sind (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG). Der Ertragsanteil ist ein nach biometrischen Durchschnittswerten unter Berücksichtigung eines bestimmten Rechnungszinsfußes pauschalierter Zinsanteil. Er ist nach seiner Rechtsnatur Entgelt für die Überlassung eines auf die Lebenszeit einer oder mehrerer Bezugspersonen zeitlich gestreckt auszuzahlenden Kapitals (vgl. Senatsurteil in BFHE 161, 16, BStBl II 1990, 1062, unter 2.b, m.w.N.). Von dem steuerbaren Ertragsanteil zu trennen ist die Auszahlung bzw. die Rückzahlung des mit dem eigenen Vermögen des Steuerpflichtigen gebildeten Kapitalstocks, die als bloße Vermögensumschichtung im privaten Bereich selbst nicht steuerbar ist (vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, unter II.1., m.w.N.).

21 b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze beruhen die Versorgungsleistungen, die der Kläger von dem BEV erhalten hat, nicht auf einem durch Vermögensumschichtung erworbenen Rentenrecht, sondern sind Ausfluss seiner früheren Tätigkeit.

22 aa) Die früheren Zahlungen des Klägers dienten rechtlich und wirtschaftlich der Erhöhung seiner Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Denn (nur) durch die jeweilige Zahlung des Versorgungszuschlags erhöhten sich die zu berücksichtigenden ruhegehaltsfähigen Dienstzeiten des Klägers während seiner Beurlaubung (vgl. § 14 des Beamtenversorgungsgesetzes vom 24. August 1976, BGBl I 1976, 2485, i.V.m. § 111 Abs. 1 Nr. 5 des Bundesbeamtengesetzes in der Neufassung vom 17. Juli 1971, BGBl I 1971, 1181). Dies hatte die DB, die Rechtsvorgängerin des BEV, in ihrem Schreiben vom 10. Januar 1977 an den Kläger ausdrücklich klargestellt. Damit handelte es sich bei den Zahlungen des Klägers um Aufwendungen zum Erwerb von (höheren) Einnahmen gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

23 bb) Durch die Zahlung des Versorgungszuschlags erwarb der Kläger --entgegen seiner Auffassung-- kein Rentenrecht. Dies wurde vom BFH bereits entschieden (Urteil vom 19. Oktober 2016 VI R 22/15, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2017, 91, Rz 18 ff., unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 8. März 2006 IX R 107/00, BFHE 212, 511, BStBl II 2006, 446, unter II.2.b bb).

24 (1) Für die Altersversorgung eines Beamten werden keine Beiträge abgeführt. Stattdessen zahlt der Dienstherr entsprechend geringere Bezüge aus. Obschon der Beamte als Gegenleistung für seine Dienst- und Treuepflicht lebenslang alimentiert wird und er deshalb während seiner Tätigkeit ein rechtlich geschütztes Anwartschaftsrecht auf Versorgungsleistungen im Alter und bei Erwerbsunfähigkeit erwirbt, ist ihm dieses Anwartschaftsrecht

einkommensteuerrechtlich nicht zuzurechnen, sondern vermittelt ihm erst nach Abschluss der Erwerbsphase eine geldwerte Rechtsposition. Der Beamte wendet aus seinem Vermögen nichts auf und erhält deshalb nach den Wertungen des Gesetzes mit der Pension kein eigenes bereits versteuertes Kapital zurück (so BFH-Urteile in BFHE 212, 511, BStBl II 2006, 446, unter II.2.b bb; in DStR 2017, 91, Rz 20).

25 (2) Aber auch dann, wenn der Steuerpflichtige --wie im Streitfall der Kläger-- eine Zahlung leistet, um die bei der Berechnung der Versorgungsbezüge nach beamtenrechtlichen Grundsätzen zu berücksichtigenden ruhegehaltsfähigen Dienstzeiten zu erhöhen, erwirbt er damit keinen Kapitalanteil und deshalb auch kein ihm steuerrechtlich zuordenbares Wirtschaftsgut (Rentenanwartschaftsrecht), das (teilweise) zu sonstigen Einkünften aus Leibrenten führt (BFH-Urteil in DStR 2017, 91, Rz 21).

26 Es kommt bei Einkünften aus einer beamtenrechtlichen Versorgung weder in der Phase des aktiven Dienstes noch bei der Auszahlung der Versorgungsbezüge zu einem bloßen Vermögenstausch; Umschichtungen vollziehen sich vielmehr allein innerhalb des öffentlichen Haushalts (so Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, unter C.II.2.a aa). Selbst wenn ein Beamter an seinen Dienstherrn ausnahmsweise --wie im Streitfall-- etwas leistet, um eine höhere Pension zu erhalten, fließt dieser Betrag nach seiner Pensionierung nicht wieder an ihn zurück (BFH-Urteile in BFHE 212, 511, BStBl II 2006, 446, unter II.2.b cc, und in DStR 2017, 91, Rz 20).

27 Hierdurch unterscheidet sich der Streitfall von den Sachverhalten, die den BFH-Urteilen in BFHE 161, 16, BStBl II 1990, 1062 und vom 21. Oktober 1996 VI R 46/96 (BFHE 181, 318, BStBl II 1997, 127) zugrunde gelegen haben.

28 (3) Ein weiterer Unterschied liegt darin, dass der Kläger im Streitfall die Aufwendungen zur Erhöhung der Versorgungsbezüge als Werbungskosten abziehen konnte. Ließe man diesen Umstand außer Acht, könnte aus Zahlungen, die als Werbungskosten die Einkommensteuerlast gemindert haben, ein steuerunbelastetes Vermögen geschaffen werden, dessen Rückzahlung ebenfalls steuerunbelastet an den Steuerpflichtigen möglich wäre und welches nur hinsichtlich seiner Erträge mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG steuerpflichtig wäre (im Ergebnis ebenso Pflüger in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 19 EStG Rz 328; Merx, in Kanzler/Kraft/Bäuml, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 19 Rz 440; Schmidt/Krüger, EStG, 35. Aufl., § 19 Rz 64 bejaht ebenfalls Einkünfte gemäß § 19 EStG, wenn die Beiträge zu Recht als Werbungskosten abziehbar waren).

29 cc) Im Übrigen ist auf § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV hinzuweisen. Danach gehören Bezüge, die ganz oder teilweise auf früheren Beitragsleistungen des Bezugsberechtigten oder seines Rechtsvorgängers beruhen, nicht zum Arbeitslohn, es sei denn, die Beitragsleistungen sind Werbungskosten gewesen. Die Finanzverwaltung hat nicht nur im BMF-Schreiben in BStBl I 1991, 951, sondern auch aktuell im Lohnsteuerhandbuch 2016 unter H 9.1 unter dem Stichwort Versorgungzuschlag bestätigt, dass es sich bei den von ohne Bezüge beurlaubten Beamten gezahlten Versorgungszuschlägen um Werbungskosten handelt.

30 2. Eine Besteuerung der Versorgungsbezüge des Klägers mit dem Ertragsanteil scheidet auch insoweit aus, als er diese aufgrund der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG beansprucht. Es kann dabei dahinstehen, ob die Voraussetzungen dieser Vorschrift im Streitfall überhaupt erfüllt sind, da § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG durch die Besteuerung der Versorgungsbezüge gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verdrängt wird.

31 Nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG sind sonstige Einkünfte "Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 bezeichneten Einkunftsarten gehören". Der Kläger hat Versorgungsleistungen von seinem Arbeitgeber bzw. von dessen Rechtsnachfolger, und damit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt (siehe oben unter II.1.). Diese gehören zu den Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG, so dass eine Besteuerung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zurücktreten muss (vgl. auch BFH-Urteil vom 9. Juni 2015 VIII R 18/12, BFHE 250, 105, BStBl II 2016, 253, Rz 18 zur Subsidiarität des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG im Verhältnis zu Einkünften aus Kapitalvermögen).

32 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de