

Beschluss vom 05. Februar 2018, X B 114/17

Ermittlung einer doppelten Besteuerung bei Hinterbliebenenrenten

ECLI:DE:BFH:2018:B.050218.XB114.17.0

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG VZ 2012

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 18. Juli 2017, Az: 2 K 918/16

Leitsätze

1. NV: Die Besteuerung von Hinterbliebenenrenten ist auch dann verfassungsgemäß, wenn eine solche Rente mit anderen Einkünften zusammentrifft .
2. NV: Sofern bei Hinterbliebenenrenten überhaupt eine Prüfung der doppelten Besteuerung dieser Bezüge und der --von einer anderen Person getragenen-- Altersvorsorgeaufwendungen vorzunehmen wäre, dann wäre zur Ermittlung der Höhe der steuerfreien Rentenbezüge jedenfalls auf die durchschnittliche statistische Lebenserwartung bei Rentenbeginn abzustellen. Dies gilt auch dann, wenn eine Witwen- oder Witwerrente im Einzelfall wegen Wiederverheiratung vorzeitig endet .
3. NV: Bei der Prüfung, ob rechnerisch eine doppelte Besteuerung von Altersbezügen und Altersvorsorgeaufwendungen gegeben ist, ist das Nominalwertprinzip zugrunde zu legen .

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 19. Juli 2017 2 K 918/16 wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der im Jahr 1967 geborene Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) bezog seit dem Tod seiner ersten Ehefrau (E) im Jahr 2011 bis zu seiner Wiederverheiratung im Jahr 2014 eine Hinterbliebenenrente aus einem berufsständischen Versorgungswerk. Insgesamt erhielt er --einschließlich einer einmaligen Kapitalabfindung aufgrund der Beendigung der Rentenzahlung infolge der Wiederverheiratung-- aus dem Versorgungswerk Zahlungen in Höhe von 35.087,22 €.
- 2 Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2012 setzte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) den Auszahlungsbetrag (5.695,80 €) mit dem Besteuerungsanteil von 62 % an und zog den Werbungskosten-Pauschbetrag (102 €) ab. Den verbleibenden steuerpflichtigen Rentenbetrag von 3.428 € unterwarf er der Einkommensteuer. Die vom Kläger geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen (214 €) wirkten sich wegen der übersteigenden zumutbaren Belastung (lt. Einkommensteuerbescheid 3.677 €) nicht aus. Der Einkommensteuerbescheid erging vorläufig u.a. wegen der Frage, ob die zumutbare Belastung auch bei Krankheitskosten abzuziehen sei.
- 3 Im Einspruchs- und Klageverfahren rügte der Kläger in erster Linie eine doppelte Besteuerung der bei E teilweise nicht abziehbaren Altersvorsorgeaufwendungen und der bei ihm selbst steuerpflichtigen Hinterbliebenenrente. Er legte hierzu eine --vom Finanzgericht (FG) inhaltlich nicht überprüfte-- Berechnung vor, wonach E Altersvorsorgeaufwendungen in Höhe von insgesamt 13.426,67 € aus versteuertem Einkommen geleistet habe.

- 4 Ferner vertrat der Kläger die Auffassung, die von ihm selbst im Streitjahr geleisteten Vorsorgeaufwendungen seien, soweit sie sich wegen der gesetzlichen Höchstbeträge nicht als Sonderausgaben ausgewirkt hätten, als außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Krankheitskosten seien nicht um eine zumutbare Belastung zu mindern.
- 5 Das FG wies die Klage ab. Im Fall des Klägers komme es nicht zu einer doppelten Besteuerung. Wenn man von den tatsächlichen Rentenbezügen (35.087,22 €) lediglich den Rentenfreibetrag (38 % der Leistungen) abziehe, ergebe sich ein steuerfreier Rentenbezug von 13.333,14 €. Dieser liege zwar um 93,53 € unter der vom Kläger ermittelten Summe der von E aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen (13.426,67 €). In rechtlicher Hinsicht sei nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung aber nicht auf die tatsächliche Dauer des Rentenbezugs abzustellen, sondern auf die Bezugsdauer, die sich aus Sicht des Beginns der Rente nach Maßgabe der mittleren statistischen Lebenserwartung des Rentenberechtigten ergebe. Danach sei offensichtlich, dass sich für den im Jahr 1967 geborenen Kläger angesichts seiner statistischen Lebenserwartung und der entsprechenden Höhe der zu erwartenden steuerfreien Rententeilbeträge keine doppelte Besteuerung ergeben könne.
- 6 Hilfsweise führte das FG weiter an, selbst wenn man die tatsächlichen Rentenleistungen in die Vergleichsrechnung einstelle, liege eine doppelte Besteuerung mit 93,53 € im Bagatellbereich. Eine doppelte Besteuerung in diesem geringen Umfang sei nicht verfassungswidrig, zumal der genannte Betrag noch unter dem --zugunsten des Klägers nicht einmal in die Vergleichsrechnung einbezogenen-- Werbungskosten-Pauschbetrag für ein einziges Jahr liege.
- 7 Weiter hilfsweise vertrat das FG die Auffassung, eine doppelte Besteuerung sei im Streitfall auch deshalb nicht gegeben, weil nicht der Kläger, sondern E die Altersvorsorgeaufwendungen getragen habe.
- 8 Zu den außergewöhnlichen Belastungen verwies das FG auf die gesetzliche Regelung und die einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung.
- 9 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und Verfahrensmängeln.
- 10 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Beschwerde ist unzulässig.
- 12 Der Kläger hat die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht in einer Weise dargelegt, die den gesetzlichen Anforderungen (§ 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) entspricht.
- 13 1. Dies gilt zunächst für das Vorbringen, die Rechtssache habe grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
- 14 a) In diesen Fällen muss der Beschwerdeführer zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt. Des Weiteren muss die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darlegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss ausgeführt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (vgl. nur Senatsbeschluss vom 24. Juni 2014 X B 216/13, BFH/NV 2014, 1888).
- 15 b) Jedenfalls das letztgenannte Erfordernis ist --wie auch das FA in seiner Beschwerdeerwiderung zutreffend ausgeführt hat-- in Bezug auf sämtliche vom Kläger formulierten Rechtsfragen nicht erfüllt. Soweit die Beschwerdebegründung sich mit einer vermeintlichen doppelten Besteuerung befasst, wird in ihr weder eine gesetzliche Vorschrift noch eine einzige gerichtliche Entscheidung noch ein Zitat aus der Literatur bezeichnet, obwohl es zu den vom Kläger aufgeworfenen Fragen bereits zahlreiche Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur gibt.

- 16** 2. Auch die vermeintlichen Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) sind nicht ordnungsgemäß dargelegt.
- 17** a) Der Kläger sieht eine Gehörsverletzung zunächst darin, dass das FG ihn nicht vorab auf die Zugrundelegung der statistischen Lebenserwartung hingewiesen habe. Die Vorinstanz hätte berücksichtigen müssen, dass die einmalige Rentenabfindung den kompletten Rentenbezug abgegolten habe und auch unter Einbeziehung der statistischen Lebenserwartung keine höheren Rentenzahlungen als insgesamt 35.087,22 € zu erwarten gewesen wären. Außerdem liege die Wiederverheiratsquote "bei ca. 20 - 30 %".
- 18** Dieser Tatsachenvortrag ist in mehrfacher Hinsicht unrichtig und schon deshalb nicht geeignet, einen Verfahrensmangel schlüssig darzulegen. Der Kläger will offensichtlich behaupten, dass die Kapitalabfindung aus Anlass der Wiederverheiratsung auf einer Kapitalisierung der gesamten bis zum Tod des Rentenbeziehers zu erwartenden laufenden Rentenleistungen beruhe. Dies widerspricht indes der eindeutigen Regelung in § 31 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Satzung des Versorgungswerks, wonach die Abfindung pauschal in Höhe des 36-fachen der zuletzt bezogenen Monatsrente gezahlt wird. Es findet also gerade keine Kapitalisierung der nach dem statistischen Verlauf zu erwartenden Rentenzahlungen statt.
- 19** Im Übrigen hatte das FG --entgegen der nunmehrigen Behauptung des Klägers-- mit Schreiben vom 6. Juli 2017 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Höhe der steuerfreien Rentenbezüge nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf der Grundlage der statistischen Lebenserwartung zu ermitteln ist. Ob das FG zu einem solchen Hinweis rechtlich überhaupt verpflichtet war, kann daher offenbleiben.
- 20** b) Eine weitere Gehörsverletzung sieht der Kläger darin, dass das FG ohne vorherigen Hinweis nicht untersucht habe, ob es sich bei den vom FA dem Grunde nach berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen um Krankheitskosten gehandelt habe. "Derzeit" sei beim Bundesfinanzhof (BFH) hierzu noch das Verfahren VIII R 52/13 anhängig. Ein entsprechender "Vorbehalt" sei im angefochtenen Einkommensteuerbescheid nicht erklärt worden.
- 21** Auch dieses Vorbringen ist schon in tatsächlicher Hinsicht in mehrfacher Weise unrichtig. Zum einen ist der Einkommensteuerbescheid 2012 wegen der Frage, ob bei Krankheitskosten eine zumutbare Belastung abgezogen werden dürfe, vorläufig ergangen. Zum anderen war im Zeitpunkt der Abfassung der Beschwerdebegründung (30. Oktober 2017) die Entscheidung in dem vom Kläger bezeichneten Revisionsverfahren (BFH-Urteil vom 25. April 2017 VIII R 52/13, BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949) bereits seit fast drei Monaten bekannt. Diese Entscheidung ist am 2. August 2017 auf den Internetseiten des BFH und unmittelbar darauf in den einschlägigen Fachzeitschriften veröffentlicht worden. Von einem "derzeit" anhängigen Verfahren kann daher nicht die Rede sein.
- 22** 3. Das in der Beschwerdebegründung unter der Überschrift "A. Tatbestand" enthaltene Vorbringen versteht der Senat dahingehend, dass hiermit lediglich der Sachverhalt dargestellt werden soll und insoweit keine eigenständigen Zulassungsgründe dargelegt werden sollen. Ohnehin fehlt es dem Vorbringen in diesem Abschnitt an jedem Bezug auf die gesetzlichen Zulassungsgründe.
- 23** Dies betrifft insbesondere die vom Kläger unter dieser Überschrift vertretene Auffassung, Vorsorgeaufwendungen, die wegen Übersteigens der Höchstbeträge nicht als Sonderausgaben abziehbar seien, seien als außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Dasselbe gilt für die Ansicht des Klägers, die unterschiedslose Anwendung des steuerfreien Rententeilbetrags sowohl auf Arbeitnehmer (mit steuerfreiem Arbeitgeber-Anteil zur Rentenversicherung) als auch auf Selbständige (die sämtliche Altersvorsorgeaufwendungen selbst tragen müssten) sei eine nicht gerechtfertigte "Ungleichbehandlung" (gemeint wohl: eine unzulässige Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte).
- 24** 4. Nur ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die Beschwerde auch in der Sache unbegründet wäre. Die vom Kläger angestrebte Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung wäre auch dann, wenn dieser Zulassungsgrund hinreichend dargelegt worden wäre, nicht in Betracht gekommen, weil die in der Beschwerdebegründung formulierten Rechtsfragen entweder nicht klärungsbedürftig oder nicht klärungsfähig sind.
- 25** a) Die Rechtsfrage, ob die Besteuerung von Hinterbliebenenrenten auch dann verfassungsgemäß ist, wenn eine solche Rente mit anderen Einkünften zusammentrifft, ist nicht klärungsbedürftig. Der Senat geht in seiner ständigen Rechtsprechung inzident von der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Hinterbliebenenrenten aus (vgl. BFH-Urteil vom 17. November 2015 X R 53/13, BFH/NV 2016, 549).
- 26** b) Die vom Kläger zur Anwendbarkeit des Nominalwertprinzips in der Vergleichsrechnung zur Ermittlung einer doppelten Besteuerung aufgeworfenen Fragen sind ebenfalls nicht klärungsbedürftig. Sowohl das

Bundesverfassungsgericht (Beschluss vom 29. September 2015 2 BvR 2683/11, BStBl II 2016, 310, Rz 51) als auch der beschließende Senat (Urteile vom 19. Januar 2010 X R 53/08, BFHE 228, 223, BStBl II 2011, 567, Rz 70 ff., und vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545, Rz 48) sind in ständiger Rechtsprechung der Auffassung, dass das Nominalwertprinzip anzuwenden ist.

- 27** c) Die Frage, ob bei einer Hinterbliebenenrente überhaupt eine doppelte Besteuerung zu prüfen ist, ist zwar noch ungeklärt; sie wäre im Streitfall aber nicht klärungsfähig. Wenn eine solche Prüfung bei Hinterbliebenenrenten von vornherein nicht vorzunehmen wäre, müssten die --auf das Vorliegen einer doppelten Besteuerung gestützten-- Einwendungen des Klägers schon deshalb erfolglos bleiben. Selbst wenn im rechtlichen Ausgangspunkt aber auch bei Hinterbliebenenrenten eine doppelte Besteuerung zu prüfen wäre, ergibt sich für den Streitfall aus den zutreffenden Erwägungen des FG sowie den nachstehenden Ausführungen, dass eine solche nicht gegeben ist.
- 28** d) Die Frage, ob bei Witwer- bzw. Witwenrenten, die im Falle der Wiederverheiratung vorzeitig enden bzw. abgefunden werden, nicht auf die durchschnittliche statistische Lebenserwartung des Anspruchsberechtigten, sondern auf die (kürzere) tatsächliche Bezugsdauer im Fall der Wiederverheiratung abzustellen ist, ist nicht klärungsbedürftig. Der bereits vorliegenden Rechtsprechung des beschließenden Senats lässt sich entnehmen, dass --schon aus Gründen der Vereinfachung und Vorhersehbarkeit-- bei der Prüfung des Vorliegens einer doppelten Besteuerung stets auf die durchschnittliche statistische Lebenserwartung abzustellen ist und individuelle Besonderheiten hier außer Betracht bleiben (vgl. Senatsurteile vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.c ee, und in BFHE 254, 545, Rz 42).
- 29** Schon aus diesem Grunde kommt im Streitfall --wie das FG zutreffend erkannt hat-- eine doppelte Besteuerung beim Kläger nicht in Betracht, weil die Höhe der ihm steuerfrei zufließenden Teilbeträge der Hinterbliebenenrente nach Maßgabe seiner durchschnittlichen statistischen Lebenserwartung im Zeitpunkt des Rentenbeginns zu ermitteln wären und die Summe dieser steuerfreien Beträge deutlich über der Summe der aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen der E liegt.
- 30** e) Auf dieser Grundlage wäre die weitere Rechtsfrage, ob eine doppelte Besteuerung in Höhe von 93,53 € im Bagatellbereich läge, im Streitfall nicht klärungsfähig. Der Betrag von 93,53 € ergibt sich nur nach der eigenen Berechnung des Klägers, die aber von unzutreffenden rechtlichen Annahmen ausgeht. Tatsächlich liegt im Streitfall aus den unter d) genannten Gründen schon keine rechnerische doppelte Besteuerung vor.
- 31** f) Weil dies selbst dann gilt, wenn der Werbungskosten-Pauschbetrag nicht als steuerfreier Rentenbezug in die Vergleichsrechnung eingestellt wird, ist auch die Rechtsfrage, ob eine solche Einstellung vorzunehmen ist, im Streitfall nicht klärungsfähig.
- 32** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 33** 6. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de