

Beschluss vom 05. December 2012, X B 169/11

Steuerfreiheit der Erziehungsrenten für sog. Trümmerfrauen ist verfassungsmäßig - Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

BFH X. Senat

EStG § 3 Nr 67, GG Art 3 Abs 1, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a, SGB 6 § 55, SGB 6 §§ 55ff, SGB 6 § 294, SGB 6 §§ 294ff, EStG § 32a

vorgehend FG Münster, 06. September 2011, Az: 6 K 1500/05 E

Leitsätze

NV: Die Steuerfreistellung der Kindererziehungsleistungen, die den vor dem 1. Januar 1921 geborenen Müttern gemäß § 3 Nr. 67 EStG gewährt werden, verstößt nicht gegen Art. 3 GG. Hierdurch wird vor allem die Benachteiligung der sog. Trümmerfrauen ausgeglichen, bei denen - im Gegensatz zu den später geborenen Müttern - die Zeiten der Kindererziehung nach dem Hinterbliebenenrenten- und Erziehungszeiten-Gesetz nicht rentenbegründend bzw. rentensteigernd angerechnet wurden .

Tatbestand

- 1** I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) werden gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Im Streitjahr 2002 erzielte die im Juni 1938 geborene Klägerin u.a. Einkünfte aus einer Leibrente, die von dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt) mit einem Ertragsanteil von 29 % (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2002 geltenden Fassung --EStG a.F.--) der Besteuerung unterworfen wurden. Die Rente war (wie in den dafür vorgesehenen Regelungen des Sozialgesetzbuchs Sechstes Buch - Gesetzliche Rentenversicherung --SGB VI-- bzw. der davor geltenden Gesetze bestimmt) nach sog. Entgeltpunkten für Beitragszeiten und beitragsfreie Zeiten sowie nach zusätzlichen Entgeltpunkten für beitragsgeminderte Zeiten berechnet worden. Dabei entfielen ca. 14 % der Entgeltpunkte auf die Kindererziehungszeiten (§§ 56, 249 SGB VI).
- 2** Gegen die Besteuerung der hierauf beruhenden Rentenzahlungen wandten sich die Kläger. Durch § 3 Nr. 67 EStG würden u.a. Leistungen für Kindererziehung an Müttern der Geburtsjahrgänge vor 1921 nach den §§ 294 bis 299 SGB VI von der Steuer freigestellt. Ein prinzipieller Unterschied zu Rentenempfängern, bei denen die Kindererziehungszeiten sich in Form der Erhöhung einer Altersrente auswirkten, bestehe nicht. Mit der Besteuerung von Rentenanteilen für Kindererziehungszeiten der Mütter, die nach dem 31. Dezember 1920 geboren worden seien, verstoße der Gesetzgeber damit gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).
- 3** Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 709 veröffentlichten Urteil ab und ließ die Revision nicht zu.
- 4** Ihre Nichtzulassungsbeschwerde begründen die Kläger mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache und der Notwendigkeit zur Rechtsfortbildung. Der Gesetzgeber habe gegen das Gebot, die Leistungsfähigkeit eines Steuerzahlers zu berücksichtigen, verstoßen, da die Leistungsfähigkeit der Klägerin durch die Steuerpflicht ihrer Rentenleistungen sowie die Verpflichtung, Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung zu leisten, erheblich beeinträchtigt sei. Diese Einschränkung werde durch die Erhöhungen der Sozialversicherungsbeiträge sowie die Neuregelung der Besteuerung der Altersrenten nach Maßgabe des Alterseinkünftegesetzes vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427) ab dem Jahr 2005 noch verstärkt. Demgegenüber seien die wesensmäßig gleichen Leistungen an die Mütter, die vor 1921 geboren wurden, steuer- und abgabenfrei.

Entscheidungsgründe

II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg.

- 5
- 6 Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO liegen --bei Zweifeln daran, ob die gesetzlichen Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erfüllt sind-- nicht vor.
- 7 1. Macht der Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend, so muss er u.a. substantiiert darauf eingehen, weshalb die von ihm aufgeworfene für den Streitfall entscheidungserhebliche Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Zur schlüssigen Darlegung der Klärungsbedürftigkeit muss begründet werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und streitig ist. Wird ein Verfassungsverstoß geltend gemacht, so ist für die Darlegung (vgl. § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) eine substantiierte, an den Vorgaben des GG sowie der dazu ergangenen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) orientierte rechtliche Auseinandersetzung erforderlich (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Februar 2003 VIII B 182/02, BFH/NV 2003, 1059, m.w.N.).
- 8 2. Es kann dahinstehen, ob die Darlegungen der Kläger diese Voraussetzungen erfüllt haben; die Rechtssache hat jedenfalls keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).
- 9 a) Den Klägern ist zuzugeben, dass über die Steuerfreiheit von Rentenleistungen, die auf der Anerkennung der Erziehungszeiten gemäß §§ 55 f. SGB VI beruhen, höchstrichterlich bislang noch nicht entschieden worden ist. Bislang hatten nur die Vorinstanz sowie das FG München zu beurteilen, ob bei anteiligen Renten von Müttern, die nach 1920 geboren wurden, eine entsprechende Anwendung des § 3 Nr. 67 EStG in Betracht kommt. Beide Finanzgerichte sind dabei übereinstimmend zur Auffassung gekommen, die Steuerfreistellung der Kindererziehungsleistung, die den vor dem 1. Januar 1921 geborenen Müttern gewährt werde, verstoße nicht gegen Art. 3 GG (siehe FG München, Urteil vom 26. Juli 2004 6 K 1332/03, Deutsche Steuer-Zeitung 2008, 88, juris). Durch die Steuerfreiheit werde vor allem die Benachteiligung der vor dem 1. Januar 1921 geborenen Mütter ausgeglichen, die im Gegensatz zu den später geborenen Müttern nicht in den Genuss einer rentenbegründenden bzw. -steigernden Anrechnung (§ 249 SGB VI) von Zeiten der Kindererziehung nach dem Hinterbliebenenrenten- und Erziehungszeiten-Gesetz vom 11. Juli 1985 (BGBl I 1985, 1450) gekommen seien.
- 10 b) Die Frage hat aber gleichwohl keine grundsätzliche Bedeutung, da sie nicht klärungsbedürftig ist. An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es, wenn sich die Antwort auf die streitige Rechtsfrage ohne weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder wenn --wie im Streitfall-- die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 16. Januar 2007 X B 38/06, BFH/NV 2007, 757, und vom 27. März 2009 VIII B 184/08, BFHE 224, 458, BStBl II 2009, 850; Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 28).
- 11 Nach dem klaren Wortlaut des § 3 Nr. 67 EStG sind Leistungen für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 gemäß §§ 294 bis 299 SGB VI steuerbefreit. Es ist unstrittig, dass die Klägerin nicht zu diesem Personenkreis gehört und sie so die Vergünstigung des § 3 Nr. 67 EStG nicht in Anspruch nehmen kann.
- 12 Entgegen der Auffassung der Kläger liegt darin keine verfassungsrechtlich zu beanstandende Ungleichbehandlung i.S. des Art. 3 GG gegenüber den Müttern, die --wie die Klägerin-- nach 1920 geboren wurden und bei denen die Erziehungszeiten gemäß §§ 55 f. SGB VI bei der Berechnung der Höhe ihrer Rente zu berücksichtigen waren.
- 13 aa) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen aber vorenthalten wird (BVerfG-Beschlüsse vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, unter C.II.1.; vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, unter B.I.1.; vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.I.1., und vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07, 2464/07, BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.a, je m.w.N.). Art. 3 Abs. 1 GG ist verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt, u.a. also, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 110, 412, unter C.II.1., und in BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.b bb, je m.w.N.).

- 14** bb) Mit der Aufnahme der Leistungen für Kindererziehung gemäß §§ 294 ff. SGB VI in den Katalog der steuerfreien Einnahmen des § 3 EStG durch das Steuersenkungs-Erweiterungsgesetz 1988 (StSenkErwG 1988) vom 14. Juli 1987 (BGBl I 1987, 1629) wollte der Gesetzgeber die außerordentlichen Belastungen der Mütter der Jahrgänge vor 1921 durch die Kindererziehung in besonders schwierigen Zeiten anerkennen. Zudem hätte nach seiner Einschätzung eine Einbeziehung dieser Kindererziehungsleistungen in die Steuerpflicht zu einem unverhältnismäßigen, in keinem vernünftigen Verhältnis zu den zu erwartenden Steuerermehreinnahmen stehenden Verwaltungsaufwand geführt (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum StSenkErwG 1988, BTDrucks 11/547, 5, 7 f.).
- 15** cc) Wenn der Gesetzgeber sich dafür entschieden hat, nur die Kindererziehungsleistungen der Mütter zu begünstigen, die vor 1921 geboren wurden, liegt dies im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungs- und Entscheidungsfreiheit.
- 16** Es ist ihm zunächst nicht verwehrt, aus sozialen Gründen die sog. Trümmerfrauen, eine Personengruppe, die zweifelsfrei eine besondere gesellschaftliche und finanzielle Anerkennung verdient, steuerlich zu privilegieren. Die 1938 geborene Klägerin gehört demgegenüber nicht zu dieser Personengruppe, sondern zu den Müttern, deren Erziehungsleistungen durch das Hinterbliebenenrenten- und Erziehungszeiten-Gesetz aufgrund der Berücksichtigung der Kindererziehungszeiten im Rahmen der Berechnung ihrer Rente anerkannt wird.
- 17** Dass der Gesetzgeber für die vor dem 1. Januar 1921 geborenen Mütter mit dem Kindererziehungsleistungen-Gesetz vom 12. Juli 1987 (BGBl I 1987, 1585) --insbesondere wegen deren bereits abgeschlossener Rentenbiographie-- ein anderes Regelungssystem geschaffen hat und schaffen konnte, wurde sowohl vom BVerfG als auch vom Bundessozialgericht (BSG) eingehend und überzeugend begründet (vgl. BVerfG-Entscheidungen vom 7. Juli 1992 1 BvL 51/86, 50/87 und 1 BvR 873/90, 761/91, BVerfGE 87, 1, und vom 16. Dezember 1997 1 BvL 3/89, BVerfGE 97, 103; BSG-Urteil vom 29. November 1990 5/4a RJ 53/87, BSGE 68, 31). Der angerufene Senat verweist insoweit auf die Begründungen in BVerfGE 87, 1 unter C.III., in BVerfGE 97, 103 unter B.2., sowie in BSGE 68, 31.
- 18** Hinzu kommen die vom Gesetzgeber genannten Aspekte der fehlenden finanziellen Ergiebigkeit einer Besteuerung der Kindererziehungsleistungen gemäß §§ 294 ff. SGB VI sowie der Verwaltungsvereinfachung, die ebenfalls eine Begünstigung und damit eine Ungleichbehandlung rechtfertigen können. Dem Gesetzgeber steht insoweit eine Einschätzungsprärogative zu (vgl. dazu auch Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710).
- 19** c) Da bereits keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gegeben ist, bedarf es keiner Entscheidung, ob sich die Kläger überhaupt prozessual gegen einen "gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss" wenden können (vgl. dazu Senatsbeschluss vom 15. Oktober 2008 X B 60/07, BFH/NV 2009, 205).
- 20** d) In dem Vorbringen, der Klägerin verbleibe aufgrund der Steuer- und Beitragspflicht ihrer Rente nur knapp 87 % ihrer Leistung, sieht der Senat die Rüge der Verletzung der finanziellen Leistungsfähigkeit. Eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist jedoch nicht erkennbar. Bei der Einkommensteuer zeigt sich die Leistungsfähigkeit in der individuellen Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 116, 164). Das EStG berücksichtigt die (ggf. nur geringe) Höhe der Einkünfte durch die Regelung des § 32a EStG mit dem Grundfreibetrag und dem progressiven Tarifverlauf.
- 21** Sofern sich die Kläger dagegen wenden, dass auch diejenigen Teile der Rentenleistungen, die auf Kindererziehungszeiten beruhen, der Beitragspflicht zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung unterliegen, kann dieses Vorbringen im Rahmen eines finanzgerichtlichen Rechtsstreits nicht berücksichtigt werden.
- 22** 3. Aus den genannten Gründen scheidet auch eine Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts aus, bei der es sich um einen speziellen Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache handelt (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 26. Oktober 2011 X B 12/11, BFH/NV 2012, 215).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de