

# Beschluss vom 23. Juni 2017, X B 151/16

## Verfassungsmäßigkeit des AltEinkG; Darlegungsanforderungen an eine Nichtzulassungsbeschwerde bei gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung

ECLI:DE:BFH:2017:B.230617.XB151.16.0

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, GG Art 3, GG Art 14, GG Art 20, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, EStG VZ 2010

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 13. Juli 2016, Az: 5 K 204/15

## Leitsätze

1. NV: Die Rente eines freiwillig in der gesetzlichen Rentenversicherung Versicherten ist gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu besteuern .
2. NV: Neue Gründe, die gegen die Verfassungsmäßigkeit des AltEinkG sprechen könnten, sind nicht erkennbar .
3. NV: Ist eine Rechtsfrage bereits höchstrichterlich geklärt worden, muss der Beschwerdeführer substantiiert darlegen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen diese höchstrichterlich bereits beantwortete Frage noch umstritten ist, insbesondere welche neuen gewichtigen, bislang nicht geprüften Einwände in der Literatur und/oder in der Rechtsprechung der Instanzgerichte gegen die höchstrichterliche Auffassung erhoben werden .

## Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 14. Juli 2016 5 K 204/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) werden zusammen veranlagt. Der 1928 geborene Kläger war bis zum Eintritt in den Ruhestand im Jahr 1993 als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer selbständig tätig. In dieser Zeit war er überwiegend als freiwilliges Mitglied bei der Deutschen Rentenversicherung Bund (DRV) versichert. Lediglich in den Jahren von 1948 bis 1952 sowie von 1957 bis 1961 war der Kläger als abhängig Beschäftigter Pflichtmitglied der DRV.
- 2 Im Streitjahr 2010 besteuerte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) die Altersrente des Klägers, indem er von dem Rentenbetrag in Höhe von 24.746 € den gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 f. des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) ermittelten steuerfreien Teil in Höhe von 11.907 € abzog und die Differenz der Besteuerung unterwarf.
- 3 Die Kläger waren demgegenüber der Auffassung, die Altersrente des Klägers sei mit dem Ertragsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zu besteuern, da seine Rente fast ausschließlich auf freiwillig geleisteten Beiträgen beruhe. Es handele sich deshalb auch nicht um eine Rente "aus den gesetzlichen Rentenversicherungen" i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG.
- 4 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) sah die Besteuerung der Altersrente des Klägers gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG als verfassungsgemäß an und verneinte unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

(BVerfG) sowie des Bundesfinanzhofs (BFH) sowohl einen Verstoß gegen Art. 3 und Art. 14 des Grundgesetzes (GG) als auch eine Verletzung des Verbots der doppelten Besteuerung sowie des durch Art. 20 Abs. 3 GG garantierten Vertrauensschutzes.

- 5 Ihre Nichtzulassungsbeschwerde begründen die Kläger mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

## Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Die von den Klägern herausgearbeiteten und von ihnen als grundsätzlich angesehenen Rechtsfragen können nicht zur Zulassung der Revision führen.
- 7 1. Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des 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 (Senatsbeschlüsse vom 19. Januar 2011 X B 43/10, BFH/NV 2011, 636, Rz 5, und vom 5. Dezember 2016 X B 91/16, BFH/NV 2017, 287, Rz 9, m.w.N.). Ein Klärungsbedarf besteht dann nicht mehr, wenn die Rechtsfrage durch die Rechtsprechung des BFH bereits hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH erforderlich machen (ständige BFH-Rechtsprechung, s. z.B. Beschlüsse vom 22. Juni 2012 II B 45/11, BFH/NV 2012, 1827, Rz 3, und vom 17. November 2009 VI B 73/09, BFH/NV 2010, 452, Rz 2, jeweils m.w.N.). In einem solchen Fall muss in der Beschwerdebegründung eingehend dargelegt werden, weshalb trotzdem weiterhin Klärungsbedarf besteht. Insbesondere ist darzustellen, welche neuen und gewichtigen, vom BFH noch nicht geprüften Argumente in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und/oder in der Literatur gegen die Rechtsauffassung des BFH vorgebracht worden sind (vgl. BFH-Beschlüsse vom 7. Juni 2011 XI B 1/11, BFH/NV 2011, 1726, und vom 29. Juni 2011 II B 127/10, BFH/NV 2011, 1726, Rz 5, m.w.N.).
- 8 Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kann das Vorbringen der Kläger nicht zur Zulassung der Revision führen.
- 9 2. Die erste Rechtsfrage, ob Leibrenten, die ein bei einem Träger der gesetzlichen Rentenversicherung freiwillig Versicherter von diesem erhält, nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu besteuern sind, ist bereits durch die Rechtsprechung des BVerfG sowie des angerufenen Senats beantwortet worden.
- 10 a) Beide Gerichte haben diese Frage inzidenter bejaht. Für das BVerfG stand es in seinen Beschlüssen vom 29. September 2015 2 BvR 2683/11 (BStBl II 2016, 310) und vom 30. September 2015 2 BvR 1066/10 (Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2016, 72) ebenso wie für den Senat in den Urteilen vom 19. Januar 2010 X R 53/08 (BFHE 228, 223, BStBl II 2011, 567) sowie vom 4. Februar 2010 X R 58/08 (BFHE 228, 326, BStBl II 2011, 579) und X R 52/08 (BFH/NV 2010, 1253) außer Frage, dass auch die auf freiwilligen Beiträgen beruhenden Renten aus der DRV gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu besteuern sind. Ansonsten hätte sich die in den genannten Verfahren im Vordergrund stehende Auseinandersetzung mit der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung erübrigt. Einer intensiveren Auseinandersetzung mit dieser Frage seitens des BVerfG und des Senats bedurfte es auch deswegen nicht, weil die Anwendbarkeit des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG als solche bei Renten freiwillig Versicherter von keinem Beteiligten jemals in Zweifel gezogen worden war.
- 11 b) Damit hätten die Kläger substantiiert darlegen müssen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen diese höchstrichterlich bereits beantwortete Frage noch umstritten ist, insbesondere welche neuen gewichtigen, bislang nicht geprüften Einwände in der Literatur und/oder in der Rechtsprechung der Instanzgerichte gegen die höchstrichterliche Auffassung erhoben werden (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss vom 3. April 2000 VIII B 99/99, BFH/NV 2000, 985, unter 1.a). Diesen Anforderungen entspricht die Beschwerdebegründung nicht, da die Kläger nur ihre eigenen Bedenken wiederholen, sie aber nicht in der Lage sind, Vertreter im Schrifttum oder in der Rechtsprechung zu benennen, die der von ihnen vertretenen Auffassung folgen und ihre diesbezüglichen Bedenken gegen die Anwendbarkeit des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG teilen.
- 12 c) Der angerufene Senat weist im Übrigen darauf hin, dass das dem Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) zugrundeliegende System der Neuordnung der Alterseinkünfte die Einbeziehung aller Alterseinkünfte der Basisversorgung in die nachgelagerte Besteuerung erfordert – unabhängig davon, ob die Renten auf freiwilligen

oder auf Pflichtbeiträgen beruhen. Die Gesetzesbegründung des AltEinkG ist insoweit eindeutig, denn es wird dort klargestellt, dass auch bei Nichtpflichtversicherten, selbst wenn ihnen in der Beitragsphase kein steuerfreier Arbeitgeberanteil zugestanden hat, der Besteuerungsanteil für Leibrenten beginnend mit 50 % für die Bestandsrenten und Neuzugänge im Jahr 2005 gerechtfertigt ist (s. BTDruks 15/2150, S. 41).

- 13** 3. Die zweite nach Auffassung der Kläger klärungsbedürftige Rechtsfrage, ob § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG verfassungsgemäß ist, soweit Altersrenten von Personen, die freiwillig bei einem gesetzlichen Rentenversicherungsträger versichert sind, nach dieser Vorschrift besteuert werden, kann ebenfalls nicht zur Zulassung der Revision führen.
- 14** a) Wenn die Kläger geltend machen, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG verstoße gegen den Gleichheitssatz, weil die auf freiwilligen Beiträgen beruhenden Altersrenten ebenso wie die auf Pflichtbeiträgen beruhenden Altersrenten behandelt würden, setzen sie sich zwar vordergründig mit der vom BVerfG in den von ihnen genannten Beschlüssen geäußerten Auffassung sowie mit der ständigen Senatsrechtsprechung auseinander. Sie versäumen es aber, neue Argumente vorzubringen, die in der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung noch nicht beachtet worden sind.
- 15** aa) Die Kläger meinen, sowohl das BVerfG als auch der angerufene Senat hätten dem Gesetzgeber einen zu großen Gestaltungsspielraum eingeräumt, denn sie seien zu Unrecht davon ausgegangen, dass dieser verpflichtet gewesen sei, ein komplexes System umzustrukturieren, und dass eine Einzelfallbetrachtung nicht administrierbar sei. Es fehle indes an der Gestaltungsnotwendigkeit, da in Bezug auf die Besteuerung der von freiwillig Versicherten bezogenen Renteneinkünfte eine Systemänderung auch nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht notwendig gewesen sei. Daher sei nicht nur eine Willkürkontrolle vorzunehmen gewesen, sondern eine Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und dem Gewicht und der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe unter Berücksichtigung aller Umstände. Die Dringlichkeit, einen vorherigen verfassungsrechtlichen Zustand zu beenden, sei nicht gegeben gewesen, da sich die freiwillige Versicherung eines Selbständigen strukturell von den Arbeitnehmerrenten und den Beamtenpensionen unterscheide, weil dieser seine Beiträge ohne Arbeitgeberbeiträge vollständig aus versteuertem Einkommen erbracht habe.
- 16** (1) Genau auf diese Aspekte ist der angerufene Senat in seinem ersten grundlegenden Urteil zum AltEinkG vom 26. November 2008 X R 15/07 (BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.b aa) indes eingegangen. Er ist aber --anders als die Kläger-- zu dem Ergebnis gelangt, dass die gleiche Besteuerung der Altersrenten von vormals selbständigen und von vormals angestellten Steuerpflichtigen trotz unterschiedlich hoher steuerlicher Entlastung der korrespondierenden Altersvorsorgebeiträge noch verfassungsrechtlich gerechtfertigt sei und hat sich dabei insbesondere auf die Aspekte der Administrierbarkeit und Praktikabilität berufen. Diese Begründung hat der erkennende Senat in seinem Urteil in BFH/NV 2010, 1253, auf das zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird, zudem in den Rz 27 bis 34 präzisiert.
- 17** (2) In der zuletzt genannten Entscheidung hat der Senat auch zu dem Aspekt Stellung genommen, dass die Besteuerung der Altersrenten der früher selbständig Tätigen nicht im Fokus des Urteils des BVerfG vom 6. März 2002 2 BvL 17/99 (BVerfGE 105, 73) gestanden hat. Er hat darauf hingewiesen, dass die Renteneinkünfte Selbständiger genauso wie die beanstandeten Renteneinkünfte der Arbeitnehmer nur mit dem Ertragsanteil zu besteuern gewesen waren und sich der Tenor des BVerfG-Urteils in BVerfGE 105, 73 auf die Besteuerung aller Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezogen habe. Zudem habe das BVerfG bereits in seinem Beschluss vom 24. Juni 1992 1 BvR 459/87, 1 BvR 467/87 (BVerfGE 86, 369) zum Ausdruck gebracht, dass die künftige Regelung die steuerliche Behandlung *sämtlicher* in der Bundesrepublik Deutschland bestehender Formen der Alterssicherung --einschließlich der der selbständigen Berufe-- zum Gegenstand haben müsse. Ein Steuerpflichtiger habe daher nicht davon ausgehen können, seine künftigen Rentenbezüge würden unverändert einer Ertragsanteilsbesteuerung unterliegen, sondern habe damit rechnen müssen, dass auch seine Altersbezüge Teil einer umfassenden Neuregelung sein würden (s. Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1253, Rz 62).
- 18** (3) Neue gegen diese Argumentation gerichtete Aspekte haben die Kläger in ihrer Nichtzulassungsbeschwerde nicht vorgetragen. Ebenso wenig konnten sie aufzeigen, wer im Schrifttum oder welches Gericht sich gegen diese ständige höchstrichterliche Rechtsprechung gewandt hat.
- 19** bb) Auch die Kritik der Kläger an der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers, die sie als ebenfalls als zu weitgehend ansehen, sowie zu dessen Einschätzungsprärogative bezüglich des Erfordernisses einer handhabbaren und administrierbaren Lösung im Massenverfahren enthält keine Argumente, die vom BVerfG bzw. dem angerufenen Senat nicht bereits erwogen wurden.

- 20** b) Die Kläger vertreten weiterhin die Auffassung, der Neuregelung stehe ein hohes Interesse der einstigen freiwilligen Beitragszahler an der Fortsetzung der bisherigen Besteuerungspraxis entgegen. Dabei gehe es nicht lediglich um ein allgemeines Interesse an dem Fortbestand einer früheren Rechtslage, sondern darum, dass verfassungsrechtlich geschützte Positionen nachträglich teilweise entwertet würden, ohne dass der Betroffene eine Möglichkeit hätte, entsprechende Dispositionen zu treffen.
- 21** Auch hier übersehen die Kläger, dass sich sowohl das BVerfG als auch der angerufene Senat mit dem Vertrauensschutz eines freiwillig Versicherten bereits ausdrücklich beschäftigt haben - wenn auch nicht mit dem von den Klägern gewünschten Ergebnis. Der Senat hat in seinen Urteilen in BFHE 228, 223, BStBl II 2011, 567, in BFHE 228, 326, BStBl II 2011, 579 und in BFH/NV 2010, 1253 die Rückwirkungsproblematik und den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen problematisiert und deutlich auf den Dispositionsschutz der Steuerpflichtigen hingewiesen, die zum größten Teil freiwillig erhebliche Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung eingezahlt haben. Der Senat hat insbesondere das hohe Interesse älterer Menschen an der Beständigkeit der Rechtslage in seine Abwägung einbezogen, ist aber dennoch zu dem Ergebnis gekommen, dass die Neuregelung des AltEinkG nicht gegen Art. 20 GG verstößt. Insoweit nimmt der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug auf seine ausführlichen Begründungen in BFHE 228, 326, BStBl II 2011, 579, Rz 42 bis 58; in BFH/NV 2010, 1253, Rz 49 bis 63 sowie in BFHE 228, 223, BStBl II 2011, 567, Rz 45 bis 58. Weiterhin wird --ebenfalls um Wiederholungen zu vermeiden-- auf die beiden Beschlüsse des BVerfG in BStBl II 2016, 310, Rz 66 ff., und in HFR 2016, 72, Rz 72 ff. verwiesen.
- 22** c) Soweit die Kläger einen Verstoß gegen Art. 14 GG rügen, weil die nachgelagerte Besteuerung in das insoweit bereits erworbene eigentumsrechtlich geschützte Rentenrecht eingreife, kann die Revision ebenfalls nicht zugelassen werden.
- 23** Die Kläger räumen selbst ein, dass sich das BVerfG in seinem Beschluss in HFR 2016, 72, Rz 54 ff. mit der Eigentumsgarantie auseinandergesetzt hat.
- 24** Dabei hat das BVerfG zunächst klargestellt, das Konzept der nachgelagerten Besteuerung beruhe darauf, dass nicht mehr die Erträge des Rentenstammrechts, sondern die tatsächlichen Rentenzuflüsse als Einkommen besteuert werden, auch soweit sie aus eigenen Beitragsleistungen des Steuerpflichtigen resultieren. Im Anschluss ist es ausdrücklich zu dem Ergebnis gekommen, der Gesetzgeber sei von Verfassungs wegen nicht daran gehindert gewesen, diese neue Zuordnungsentscheidung zu treffen. Als Schranke der Gestaltungsfreiheit hat es lediglich das Verbot der doppelten Besteuerung benannt, indem es formuliert hat, dieses gelte nur, soweit lediglich der Teil der Rentenbezüge besteuert werde, der nicht auf Beiträgen beruhe oder mit Beiträgen korreliere, die aus versteuertem Einkommen geleistet worden seien (BVerfG-Beschluss in HFR 2016, 72, Rz 56). Davon ist indes im Streitfall --wie das FG zu Recht erkannt hat-- nicht auszugehen.
- 25** Auch hier tragen die Kläger keine neuen Argumente vor, die zur Zulassung der Revision führen könnten.
- 26** 4. Entsprechendes gilt für die von den Klägern formulierte dritte Rechtsfrage, der sie eine grundsätzliche Bedeutung beimessen. Die Frage, ob bei der Bemessung der doppelten Besteuerung die Nominalbeträge der erstmals gezahlten Rentenversicherungsbeiträge und der seit dem Rentenbeginn gezahlten Leibrenten miteinander zu vergleichen seien, ohne dass ein Kaufkraftausgleich berücksichtigt werde, ist von der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, die von den Klägern selbst dargestellt wird, bereits beantwortet und bejaht worden.
- 27** Wenn die Kläger trotzdem die Auffassung vertreten, durch diese Rechtsprechung sei noch keine Klärung erreicht worden, meinen sie im Kern lediglich, diese Judikatur sei unzutreffend. Daran ändert auch ihre Begründung nichts, der Ansatz der Nominalwerte bei der Prüfung der doppelten Besteuerung verstoße gegen die im Sechsten Buch Sozialgesetzbuch festgeschriebenen Prinzipien des Rentenrechts. Zum einen ist dieses Argument nicht für die --insoweit gleich zu behandelnden-- berufsständischen Altersversorgungssysteme tragfähig. Zum anderen --und dies ist entscheidend-- fehlt es an dem Vortrag, welche weiteren Stimmen aus der Literatur bzw. Rechtsprechung sich nach den Beschlüssen des BVerfG in BStBl II 2016, 310, Rz 51 ff. und in HFR 2016, 72, Rz 60 gegen diese gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung zur Anwendung der Nominalwerte wenden.
- 28** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 29** 6. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)