

Urteil vom 15. Dezember 2021, X R 2/20

Aufteilung von Alterseinkünften eines Ruhestandsbeamten des EPA

ECLI:DE:BFH:2021:U.151221.XR2.20.0

BFH X. Senat

EStG § 3 Nr 55e, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 19 Abs 2, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, AO § 162 Abs 1 S 1, BewG § 12 Abs 3, VII960961 Art 1 Abs 1, VII960961, EStG VZ 2009, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014

vorgehend FG München, 23. Juli 2019, Az: 9 K 2869/17

Leitsätze

1. Die Grundversorgung des Ruhegehalts eines ehemaligen Bediensteten des EPA ist in Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG (Versorgungsbezüge) und sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG (Leibrente) aufzuteilen, sofern der Bedienstete von seinem Recht Gebrauch gemacht hat, eine zuvor aufgebaute Anwartschaft bei der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung auf das Versorgungssystem des EPA zu übertragen und diese Übertragung vor dem 01.01.2011 erfolgt ist.
2. Die Aufteilung des Ruhegehalts ist nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO zu schätzen. Hierfür kann das Verhältnis der jeweiligen ruhegehaltstfähigen Dienstzeiten zueinander einen sachgerechten Maßstab bieten.
3. Soweit das Ruhegehalt als Leibrente zu besteuern ist, ist es für Veranlagungszeiträume ab 2005 der Basisversorgung zuzuordnen (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG).

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 24.07.2019 - 9 K 2869/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten, die für die Streitjahre 2009 bis 2014 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden.
- 2 Der im Jahr (...) geborene Kläger war seit dem (...) beim Europäischen Patentamt (EPA) verbeamtet. Das EPA ist Exekutivorgan der Europäischen Patentorganisation (EPO). Die EPO ist eine zwischenstaatliche Einrichtung, die auf Grundlage des Europäischen Patentübereinkommens gegründet wurde.
- 3 Mit Beginn des Jahres (...) trat der Kläger in den Ruhestand. Seitdem bezieht er nach Maßgabe der Versorgungsordnung für das EPA (VersO) ein Ruhegehalt. Dies setzt sich zusammen aus einer Grundversorgung, einer Haushaltszulage und sog. Teilausgleichszahlungen.
- 4 Vor Aufnahme seiner Tätigkeit beim EPA war der Kläger rentenversicherungspflichtig beschäftigt gewesen. Nach Art. 1 Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der EPO über die Durchführung des Art. 12 der Versorgungsordnung für das EPA (DurchfAbk) vom 08.12.1995 (BGBl II 1996, 961) kann sich ein Beamter oder Vertragsbediensteter des EPA, der in der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung versichert war,

die Summe der dort eingezahlten Beiträge zuzüglich 3,5 % Zinsen für jedes vollendete Jahr nach der Beitragszahlung bis zum Zeitpunkt der Übertragung auf das Versorgungssystem des EPA übertragen lassen. Von dieser Möglichkeit machte der Kläger Gebrauch. Dementsprechend überwies die Bundesversicherungsanstalt für Angestellte (BfA) am (...) einen als "pauschalen Rückkaufwert" bezeichneten Betrag von 151.625,56 DM in das Versorgungssystem des EPA. Altersversorgungsansprüche des Klägers gegenüber der gesetzlichen Rentenversicherung erloschen damit.

- 5 Das EPA rechnete den gutgeschriebenen Betrag unter Anwendung eines jährlichen Zinssatzes von 3,5 % auf den Zeitpunkt der Verbeamtung des Klägers zurück und ermittelte einen Betrag von (...) DM. Hieraus leitete es zusätzliche ruhegehaltsfähige Dienstjahre von vier Jahren, elf Monaten und 21 Tagen ab.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erfasste das Ruhegehalt für die Streitjahre zunächst in Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Einsprüche hatten insoweit Erfolg, als das FA im Rahmen einer für die Streitjahre zusammengefassten Teil-Einspruchsentscheidung wegen der Übertragung der Anwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung von der Grundversorgung einen Anteil von 16 % als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Einkommensteuergesetzes (EStG) und das restliche Ruhegehalt weiterhin als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 EStG berücksichtigte. Die Berechnung der Aufteilung nahm das FA nach den Regelungen im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zur einkommensteuerlichen Behandlung der Pensionen ehemaliger Bediensteter der koordinierten Organisationen und der EPO vom 03.08.1998 (BStBl I 1998, 1042) vor (dort Tz. 5 ff., 9).
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es hielt den vom FA zugrunde gelegten Aufteilungsmaßstab für die in Rede stehenden Einkünfte für zutreffend. Unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens in BStBl I 1998, 1042 habe das FA zu Recht zunächst den Kapitalwert der Grundversorgung aus den Gesamtruhegehaltsansprüchen auf den Zeitpunkt des Pensionsbeginns ermittelt und sei hierbei von einem Betrag von (...) € ausgegangen. Hiervon abzusetzen sei der Kapitalanteil an der Grundversorgung, der auf das am 01.09.1998 von der BfA überwiesene Guthaben von 151.625,56 DM entfalle. Das FA sei weiter zutreffend davon ausgegangen, jenen Betrag zunächst auf volle Tausend DM aufzurunden (152.000 DM) und sodann unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 5,5 % p.a. für den Zeitraum von der Übertragung (...) bis zum Rentenbeginn (...), d.h. für aufgerundet volle (...) Jahre aufzuzinsen (...). Der Kapitalwert der Leibrente am Gesamtwert der Versorgungsleistung betrage somit 16 %. Die von den Klägern vertretene Ansicht, das von der BfA im Jahr (...) überwiesene Guthaben zunächst mit jährlich 3,5 % auf den Dienstbeginn abzuzinsen und den so ermittelten Betrag (...) mit 5,5 % p.a. bis zum Eintritt in den Ruhestand aufzuzinsen, sei unzutreffend.
- 8 Mit ihrer Revision bringen die Kläger vor, es müsse der Kapitalwert der übertragenen Versorgungsanwartschaft aufgezinst werden. Der von der BfA überwiesene Betrag enthalte Zinsen von (...) DM, die nicht in ruhegehaltsfähige Dienstjahre umgerechnet worden seien, sondern dem EPA zustünden. Würde der vom EPA auf den Dienstbeginn am (...) errechnete Kapitalwert von (...) DM für aufgerundet (...) Dienstjahre mit 5,5 % p.a. aufgezinst, ergäbe sich ein Betrag von (...) € und demnach ein Anteil der Leibrente an der Grundversorgung von 22,88 % (aufgerundet 23 %).
- 9 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil und die Teil-Einspruchsentscheidung vom 20.10.2017 insoweit aufzuheben, als die Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 2009 bis 2014 jeweils mit der Maßgabe abgeändert werden, dass die Grundversorgung des Ruhegehalts des Klägers zu 23 % den sonstigen Einkünften gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG und zu 77 % den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 EStG zugeordnet wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Das FA hält die angefochtene Entscheidung für zutreffend. Die unterschiedliche Anwendung eines Zinssatzes für die Abzinsung von 3,5 % sowie von 5,5 % für die Aufzinsung sei systematisch nicht erklärbar. Zudem falle bei der Berechnungsmethode der Kläger der Wert der übertragenen Versorgungsanwartschaft um mehr als (...) DM höher aus als das tatsächlich übertragene Guthaben; dies widerspreche dem Übertragungsbescheid der BfA. In der Sache nichts anderes ergäbe sich, würde man --wie vom FG in der angefochtenen Entscheidung verprobt-- die Einkünfte nach der Maßgabe aufteilen, dass der hinzu erworbene Anteil an ruhegehaltsfähiger Dienstzeit von 4,9757 Jahren ins Verhältnis zur Gesamtdienstzeit des Klägers (...) gesetzt werde (15,91 %).

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) im Umfang der Anfechtung zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 13** Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass das vom Kläger bezogene Ruhegehalt hinsichtlich der Grundversorgung in Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und sonstige Einkünfte aufzuteilen ist (dazu unten 1.). Soweit das Ruhegehalt den sonstigen Einkünften zuzuordnen ist, handelt es sich um wiederkehrende Bezüge i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, die nachgelagert zu besteuern sind (unten 2.). Allerdings hält die vom FG vorgenommene Aufteilung der Einkünfte der Höhe nach einer rechtlichen Überprüfung nicht stand (unten 3.). Die nicht spruchreife Sache geht zwecks Neuberechnung der Einkünfte an die Vorinstanz zurück (unten 4.).
- 14** 1. Zwischen den Beteiligten steht zu Recht nicht im Streit, dass die Grundversorgung des Klägers aus dessen vom EPA bezogenen Ruhegehalt dem Grunde nach in Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 EStG (Versorgungsbezüge) und Einkünfte aus Leibrenten nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG aufzuteilen ist.
- 15** a) Einkünfte "aus früheren Dienstleistungen" i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG liegen nur insoweit vor, als sie dem Steuerpflichtigen aus eben diesem Rechtsgrund zufließen. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige jene Einkünfte --abgesehen von der erbrachten Dienstleistung-- ohne rechtlich ins Gewicht fallenden Eigenbetrag erhält, also ohne Leistung aus seinem Vermögen oder für seine Rechnung (Senatsurteile vom 07.02.1990 - X R 36/86, BFHE 161, 16, BStBl II 1990, 1062, unter 2.c und 3.a; vom 22.11.2006 - X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, unter II.1., sowie vom 23.02.2017 - X R 24/15, BFHE 257, 140, BStBl II 2017, 636, Rz 30).
- 16** aa) Die Notwendigkeit der steuerrechtlichen Aufteilung eines Ruhegehalts in Versorgungsbezüge und Leibrenten hat der erkennende Senat bereits ausdrücklich für den Fall entschieden, in dem ein Bediensteter der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erworbene Ansprüche aus einem Versorgungsfonds in das zum 01.07.1974 neu geschaffene Pensionsystem der OECD übertragen hatte. Begründet hat der Senat dies damit, dass Erträge aus der Nutzung eigenen Vermögens --dort die eingebrachten Ansprüche aus dem Versorgungsfonds-- nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet werden können (Senatsurteil in BFHE 161, 16, BStBl II 1990, 1062, unter 2.c).
- 17** bb) Gleiches gilt, soweit --wie im Streitfall-- das Ruhegehalt eines ehemaligen Bediensteten des EPA auf der Übertragung von Anwartschaften bei der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung beruht. Insoweit hat der Ruhegehaltsbezieher in der Vorsorgephase Aufwendungen aus eigenen Mitteln geleistet, sodass die Zahlungen anteilig als Leibrente gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG zu qualifizieren sind. Diese Erwägungen liegen auch der Senatsentscheidung in BFHE 257, 140, BStBl II 2017, 636 zugrunde. Dort hat der Senat für einen zum vorliegenden Fall nahezu identischen Ausgangssachverhalt einleitend unter Rz 28 der Gründe formuliert, Ruhegehaltszahlungen der EPO (EPA) seien insoweit als Versorgungsbezüge i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen, als sie nicht auf der Übertragung von bei der BfA begründeten Rentenanwartschaften beruhten.
- 18** b) Aus § 3 Nr. 55e EStG ergibt sich kein anderes Ergebnis. Diese durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BeitrRLUmsG) vom 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592) eingefügte Vorschrift regelt in ihrem Satz 1, dass die auf Grund eines Abkommens mit einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung übertragenen Werte von Anrechten auf Altersversorgung steuerfrei sind, soweit diese zur Begründung von Anrechten auf Altersversorgung bei einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung dienen. Satz 2 bestimmt sodann, dass die Leistungen auf Grund des Betrags nach Satz 1 zu den Einkünften gehören, zu denen die Leistungen gehören, die die übernehmende Versorgungseinrichtung im Übrigen erbringt.
- 19** Zwar liegen die Voraussetzungen dieser Vorschrift vor. Der Kläger hat im Jahr (...) auf Grund Art. 1 Abs. 1 DurchfAbk --einem Abkommen i.S. von § 3 Nr. 55e Satz 1 EStG-- sein bei der BfA aufgebautes Rentenanwartschaftsrecht auf eine zwischenstaatliche Einrichtung (EPO) übertragen; diese Übertragung diene der Begründung (bzw. gleichgestellt der Verstärkung) von dortigen Altersversorgungsanrechten. Demzufolge entfielen nach § 3 Nr. 55e Satz 2 EStG das Gebot einer Aufteilung des Ruhegehalts; die gesamten Bezüge des Klägers wären den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen.

- 20** Allerdings gilt die Vorschrift nach Maßgabe der allgemeinen zeitlichen Anwendungsregel des § 52 Abs. 1 EStG grundsätzlich erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 und ist somit im Hinblick auf die bereits im Jahr (...) vollzogene Übertragung der Rentenanwartschaft im Streitfall nicht anwendbar. Soweit § 52 Abs. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG im Speziellen regelt, dass § 3 Nr. 55e EStG auch auf Übertragungen vor dem 01.01.2012 anzuwenden ist, sofern noch keine bestandskräftige Steuerfestsetzung erfolgt ist, ist zu beachten, dass dies wiederum nicht gilt, wenn der Steuerpflichtige die Nichtanwendung beantragt. Von einem solchen --zumindest konkludent gestellten-- Antrag ist im Streitfall auszugehen, da der Kläger für die Streitjahre eine Aufteilung seiner Ruhegehaltszahlungen beansprucht.
- 21** 2. Soweit das Ruhegehalt des Klägers den sonstigen Einkünften zuzuordnen ist, handelt es sich um eine nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG nachgelagert zu besteuernende Leibrente. Hiervon gehen übereinstimmend auch die Beteiligten aus.
- 22** a) § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG bestimmt, dass Leibrenten und andere Leistungen, die u.a. aus den gesetzlichen Rentenversicherungen erbracht werden, nach näherer Maßgabe der Sätze 2 bis 8 der Vorschrift grundsätzlich mit dem Besteuerungsanteil zu erfassen sind. Für nicht unter Doppelbuchst. aa fallende Leibrenten und andere Leistungen, bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind, gilt dagegen die Ertragsanteilsbesteuerung (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Sätze 1 sowie 3 f. EStG).
- 23** b) Das wesentliche Charakteristikum der Einkünfte des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG ist, dass sie die sog. erste Schicht des von der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Abschlussbericht der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, BMF-Schriftenreihe, Bd. 74) der seit dem Veranlagungszeitraum 2005 geltenden Neuregelung zugrunde gelegten "Drei-Schichten-Modells" bilden und der Basisversorgung dienen. Zu dieser ersten Schicht der Basisversorgung gehören Leibrenten und andere Leistungen, die auf einem durch Beiträge erworbenen Anspruch gegen einen gesetzlichen oder privaten Versorgungsträger auf lebenslängliche Versorgung beruhen, frühestens ab dem 60. Lebensjahr oder bei Erwerbsunfähigkeit gezahlt werden und bei denen die Anwartschaften nicht vererblich, nicht übertragbar, nicht beleihbar, nicht veräußerbar und nicht kapitalisierbar sein dürfen (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, u.a. Senatsurteile vom 14.07.2010 - X R 37/08, BFHE 230, 361, BStBl II 2011, 628, Rz 25; vom 23.10.2013 - X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, Rz 27; vom 12.12.2017 - X R 39/15, BFHE 261, 203, BStBl II 2018, 579, Rz 17, sowie vom 19.05.2021 - X R 20/19, BFHE 273, 237, Rz 25). Weitere Merkmale einer gesetzlichen Rentenversicherung sind, dass die Beitragszahlungen auf einer gesetzlichen Anordnung beruhen, die Versicherung für den betroffenen Personenkreis obligatorisch ist und die Leistungen als solche öffentlich-rechtlicher Art zu erbringen sind (Senatsurteil in BFHE 273, 237, Rz 25, m.w.N.).
- 24** Diese Grundsätze gelten gleichermaßen, wenn ein Steuerpflichtiger eine im Inland zu versteuernde Leibrente nicht von einer inländischen, sondern von einer ausländischen gesetzlichen Rentenversicherung bezieht. Hierbei ist 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 in BFHE 230, 361, BStBl II 2011, 628, Rz 23 f., sowie vom 23.10.2013 - X R 33/10, BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103, Rz 16 f.). 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 Alterseinkünfte strukturell und inhaltlich mit den jeweils bestimmenden Charakteristika der inländischen Alterssicherungssysteme abzugleichen sind. Vollkommene Übereinstimmung ist allerdings unwahrscheinlich und deshalb nicht erforderlich (BFH-Urteil vom 26.11.2014 - VIII R 38/10, BFHE 249, 22, BStBl II 2016, 657, Rz 28). Den ausländischen Alterseinkünften insoweit gleichzusetzen sind Alterseinkünfte aus einer internationalen Organisation (vgl. Senatsurteil vom 05.04.2017 - X R 50/14, BFHE 257, 393, BStBl II 2017, 1187, Rz 16 f. - Altersrente der Vereinten Nationen).
- 25** c) Nach diesen Grundsätzen ist der Teil der Grundversorgung aus dem Ruhegehalt, der auf die übertragene Versorgungsanwartschaft aus der BfA entfällt, bei rechtsvergleichender Betrachtung als gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG steuerbare Leibrente einzuordnen.
- 26** aa) Die nach Maßgabe der VersO gewährten Bezüge entsprechen insoweit allen Merkmalen, die für Leistungen der "ersten Schicht" der Altersversorgung charakteristisch sind. So hat ein Bediensteter des EPA, der mindestens zehn

anrechnungsfähige Dienstjahre abgeleistet hat, Anspruch auf ein Ruhegehalt (Art. 7 VersO); jener Anspruch entsteht grundsätzlich bei Vollendung des 60. Lebensjahres (Art. 8 Abs. 1 VersO). Anhaltspunkte für eine Beleih-, Übertrag- oder Kapitalisierbarkeit des Anspruchs bestehen nicht. Bei der gebotenen rechtsvergleichenden Betrachtung steht die Rechtsgrundlage für die Beitragszahlung (u.a. Art. 41 Abs. 1 VersO) einer gesetzlichen Anordnung gleich. Eine gesetzliche Anordnung im Sinne einer staatlichen (öffentlich-rechtlichen) Regelung wäre für eine zwischenstaatliche Organisation wie die EPO und deren Organe nicht möglich. Schließlich dienen auch für den Kläger persönlich die Zahlungen aus dem Versorgungssystem des EPA tatsächlich als "Basis" seiner Alterssicherung.

- 27** bb) Gegen die anteilige Zuordnung zu den Einkünften gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG spricht nicht, dass mit der Übertragung der Rentenanwartschaft auf das Versorgungssystem des EPA alle Ansprüche des Klägers gegen die inländische gesetzliche Rentenversicherung erloschen (§ 1 Abs. 4 DurchfAbk). Vielmehr ist zu berücksichtigen, dass das EPA die übertragene Anwartschaft --wenn auch in Gestalt eines anderen Systems-- fortführte. Hätte der Kläger nicht zur Übertragung auf das Versorgungssystem des EPA optiert, wären die späteren Leistungen der gesetzlichen Rentenversicherung solche aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG gewesen. Nichts anderes kann gelten, wenn die bislang erworbene Anwartschaft von einem Dritten schuldbefreiend übernommen wird.
- 28** 3. Rechtsfehlerhaft ist allerdings die vom FG angewandte Methode für die Aufteilung der Grundversorgung aus dem Ruhegehalt in Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und sonstige Einkünfte.
- 29** a) In welchem Umfang die Grundversorgung des Ruhegehalts des Klägers den sonstigen Einkünften zuzuordnen ist, ist nicht eindeutig ermittelbar und bedarf daher einer Schätzung gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO. Hierbei ist es Sache der Tatsacheninstanz, zu entscheiden, welcher Schätzungsmethode sie sich bedienen will, sofern diese geeignet ist, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen (statt vieler Senatsbeschluss vom 13.09.2016 - X B 146/15, BFH/NV 2016, 1747, Rz 16). Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen durch das FG gehört zu den tatsächlichen Feststellungen, an die der BFH als Revisionsinstanz grundsätzlich nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Eine Bindung entfällt aber, wenn das FG gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, allgemeine Erfahrungssätze oder gegen die Denkgesetze verstoßen hat. Die gewonnenen Schätzungsergebnisse müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (u.a. BFH-Urteil vom 09.11.2017 - III R 20/16, BFHE 260, 113, BStBl II 2018, 278, Rz 19; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 FGO Rz 163 ff., m.w.N.).
- 30** b) Diesen Anforderungen wird die angefochtene Entscheidung nicht gerecht. Die vom FG angewandte Berechnungsmethode ist nicht geeignet, im Streitfall eine sachgerechte Schätzung des auf die Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG entfallenden Anteils der Ruhestandsbezüge des Klägers zu vermitteln.
- 31** aa) Das FG kann sich für seine Auffassung nicht auf das BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 1042 berufen, da dieses in erster Linie die Aufteilung von Ruhestandsbezügen ehemaliger Bediensteter der koordinierten Organisationen regelt, sofern diese vor Einführung eines einheitlichen Pensionssystems mit Wirkung zum 01.07.1974 Beiträge in einen Versorgungsfonds gezahlt und das dort aufgebaute --aus versteuertem Einkommen erbrachte-- Guthaben an die jeweilige koordinierte Organisation abgetreten haben. Zwar gibt Tz. 9 jenes Schreibens vor, dass die dortigen Grundsätze auch für die von der EPO (dem EPA) gezahlten Pensionen gelten. Diese Gleichstellung beruht darauf, dass die EPO (das EPA) für ihre Bediensteten ein Versorgungssystem eingerichtet hat, das in vollem Umfang dem Pensionssystem für die ehemaligen Bediensteten der koordinierten Organisationen entspricht (vgl. bereits BMF-Schreiben vom 17.12.1979, BStBl I 1979, 699).
- 32** bb) Im Streitfall sind allerdings keine steuerrechtlichen Folgen aus der seinerzeitigen Umstellung des Pensionssystems zu beurteilen, sondern solche, die aus der Übertragung von Anwartschaften aus der gesetzlichen Rentenversicherung in das bereits langjährig bestehende Versorgungssystem des EPA herrühren. Auch das unter Tz. 5 des BMF-Schreibens aufgezeigte Berechnungsbeispiel für eine Aufteilung der Einkünfte belegt ebenso wie die unter Tz. 6 aufgeführte Aufzinsungstabelle, dass die dortigen Grundsätze nur für die Abtretung von Guthaben in zeitlichem Zusammenhang mit der Einführung der seinerzeit neuen Pensionssysteme gelten sollen. Den vorliegend relevanten Fall einer erst mit --erheblichem-- zeitlichem Versatz erfolgten Übertragung von Guthaben an die jeweilige Organisation regelt das BMF-Schreiben nicht.
- 33** cc) Die Schätzungsmethode des FG führt zu verzerrten und damit unschlüssigen Ergebnissen.
- 34** (1) Der Senat hält es zwar nicht für grundsätzlich ausgeschlossen, eine Aufteilung des Ruhegehalts dergestalt

vorzunehmen, dass zunächst die Höhe der voraussichtlichen Gesamtbezüge durch eine an der statistischen Lebenserwartung ausgerichteten Kapitalisierung bestimmt und in einem zweiten Schritt errechnet wird, welcher Anteil an übertragener Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung eingesetzt wird, um das Gesamtvolumen an der zugesagten Grundaltersversorgung zu erreichen. Soweit die Finanzverwaltung das übertragene Guthaben nach Tz. 5 des BMF-Schreibens mit 5,5 % p.a. bis zum Pensionsbeginn aufzinst, dürfte dieser Zinssatz der Regelung in § 12 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) entnommen sein.

- 35** (2) Allerdings leidet die Schätzung des FG insoweit an einem systematischen Fehler, als es einen nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten zu vereinbarenden Kapitalwert für die übertragene Altersversorgungsanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung als Schätzungsparameter berücksichtigt hat. Die Kläger tragen zu Recht vor, dass das von der BfA im Jahr (...) überwiesene Guthaben von 151.625,56 DM nicht in voller Höhe für Rechnung des Klägers in das Versorgungssystem des EPA eingebracht wurde. Vielmehr hat sich das EPA im Zuge der gemäß Art. 12 VersO zu ermittelnden zusätzlichen Ruhegehaltsansprüche nicht an der als "pauschalen Rückkaufwert" bezeichneten Überweisung der BfA in vorgenannter Höhe, sondern an dem auf den Tag des Dienstbeginns des Klägers abgezinsten Wert von (...) DM orientiert. Der in Art. 1 Abs. 1 Satz 1 DurchfAbk festgelegte und von der BfA gezahlte Zinszuwachs von jährlich 3,5 % wurde somit nicht zugunsten des Klägers berücksichtigt. Versorgungsrelevant war lediglich die Summe der bisherigen Beitragszahlungen an die BfA. Die Verzinsung diente vielmehr dazu, dem EPA einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die aus der BfA übertragenen Beiträge bislang nicht zugunsten des eigenen Versorgungssystems angelegt werden konnten. Der hiergegen gerichtete Einwand des FA, dem Kläger stehe der Zins zumindest "zeittechnisch" zu, ist für den Senat nicht nachvollziehbar.
- 36** (3) Wollte man dagegen mit der Auffassung der Kläger das im Jahr (...) übertragene Guthaben zunächst mit 3,5 % p.a. auf den Dienstbeginn abzinsen, um es in einem unmittelbar folgenden Rechenschritt für den --teilweise identischen-- Zeitraum vom Dienst- bis zum Pensionsbeginn mit 5,5 % p.a. wieder aufzuzinsen, ergäbe sich ein nicht realitätsgerechtes --unschlüssiges-- Gesamtergebnis. Der auf die Leibrentenbesteuerung entfallende Anteil an der Grundversorgung fiel wegen der betragsmäßigen überschießenden Aufzinsung unweigerlich zu hoch aus. Dies zeigt sich bereits daran, dass bei Zugrundelegung der vorgenannten Berechnungsparameter das von der BfA im Jahr (...) übertragene Guthaben --wie vom FG zutreffend erkannt und berechnet-- mit (...) DM zu veranschlagen gewesen wäre und damit fast (...) DM über dem Nominalwert läge.
- 37** (4) Der Senat hält es zudem für ausgeschlossen, diese Unstimmigkeit durch den Ansatz eines einheitlichen Ab- und Aufzinsungssatzes auszugleichen. Würde ein einheitlicher Zinssatz von 5,5 % zugrunde gelegt, stünde dies im Widerspruch zu Art. 1 Abs. 1 Satz 1 DurchfAbk, der eine Verzinsung der geleisteten Beiträge von lediglich 3,5 % p.a. vorsieht. Der auf den Dienstbeginn des Klägers abzuzinsende Kapitalwert der übertragenen Rentenanwartschaft wäre damit zu gering. Eine durchgängige Verzinsung bis zum Pensionsbeginn mit 3,5 % p.a. wäre wiederum nicht mit § 12 Abs. 3 BewG in Einklang zu bringen.
- 38** dd) Der aufgezeigte Rechtsfehler führt dazu, dass die Schätzung des FG den Senat revisionsrechtlich nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindet.
- 39** 4. Ausreichende Feststellungen, die eine eigene Schätzung des Senats hätte ermöglichen können, liegen nicht vor. Aus diesem Grunde geht die nicht spruchreife Sache zur weiteren Sachaufklärung an die Vorinstanz zurück. Das FG wird die Aufteilung der Grundversorgung des Ruhegehalts nach Maßgabe einer geeigneten und zu schlüssigen Ergebnissen führenden Methode erneut zu schätzen haben.
- 40** a) Der Senat weist --ohne Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO-- darauf hin, dass es sich anbieten könnte, eine sachgerechte Schätzung anhand des Verhältnisses der durch die Übertragung der Anwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung hinzuerworbenen zu den gesamten ruhegehaltsfähigen Dienstjahren des Klägers vorzunehmen. Hierdurch würde sich zum einen die streitige Problematik der Ab- und Aufzinsung der eingebrachten Rentenanwartschaft nicht stellen. Zum anderen ergäbe sich ein offenkundig realitätsgerechtes Bild, in welchem Umfang die Grundversorgungskomponente des Ruhegehalts des Klägers, die sich nach ruhegehaltsfähigen Dienstjahren bemisst, auf Anwartschaften aus der gesetzlichen Rentenversicherung zurückzuführen ist.
- 41** b) Mit einer solchen Rechnung hat das FG im ersten Rechtsgang seine Schätzung bereits verprobt. Der Senat kann allerdings mangels hinreichender Feststellungen des FG hierzu nicht ausreichend sicher erkennen, ob die Summe aus der vom Kläger tatsächlich absolvierten Dienstzeit beim EPA vom (...) und der infolge der Übertragung des bei der BfA aufgebauten Guthabens hinzuerworbenen ruhegehaltsfähigen Dienstjahre (vier Jahre, elf Monate und 21 Tage = 4,9757 Jahre) nach Maßgabe der insoweit einschlägigen Regelungen der VersO insgesamt (...) ruhegehaltsfähige Dienstjahre ergibt. Insofern dürfte es im zweiten Rechtsgang angezeigt sein, die Kläger zur

näheren Erläuterung und Vorlage eines Bescheids über die Berechnung der ruhegehaltsfähigen Dienstjahre aufzufordern.

42 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de