

# Urteil vom 06. April 2022, X R 27/20

## Keine doppelte Besteuerung bei unterbliebener steuerlicher Geltendmachung von Altersvorsorgeaufwendungen

ECLI:DE:BFH:2022:U.060422.XR27.20.0

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2015

vorgehend FG Köln, 04. November 2019, Az: 11 K 2132/18

## Leitsätze

NV: Eine doppelte Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und -bezügen kann sich nicht allein daraus ergeben, dass ein Steuerpflichtiger in der Vergangenheit keine Altersvorsorgeaufwendungen geltend gemacht hat, obwohl sie einkommensteuerlich abziehbar gewesen wären; in diesem Fall sind die Aufwendungen nicht in die nach den Maßstäben des Senatsurteils vom 19.05.2021 - X R 33/19 (BFHE 273, 266, Rz 33 ff.) anzustellende Vergleichsrechnung einzubeziehen.

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 04.11.2019 - 11 K 2132/18 wird in Höhe von 5.813,25 € als unzulässig verworfen; im Übrigen wird sie als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden für das Streitjahr (2015) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der im Jahr 1955 geborene Kläger leistete ab 1985 Beiträge an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte (Versorgungswerk). Seine für das Jahr 2005 entrichteten Beiträge in Höhe von 3.650,40 € blieben bei der Einkommensteuerveranlagung für 2005 mangels Geltendmachung als Sonderausgaben steuerlich unberücksichtigt; einen diesbezüglich gestellten Antrag auf Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2005 lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) bestandskräftig ab.
- 2 Der Kläger bezog ab dem 01.12.2015 erstmals eine Altersrente vom Versorgungswerk in Höhe von monatlich 522,50 €. Dieses bescheinigte dem Kläger, dass der der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterliegende Anteil der Rente rund 52,57 % betrage.
- 3 Die Kläger beantragten in der Anlage R zu ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr die Anwendung der Öffnungsklausel für die vom Versorgungswerk gezahlte Rente. Das FA berücksichtigte dies im Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 29.05.2018 entsprechend. Dabei teilte es den Jahresbetrag der Rente (522 €) in einen der Besteuerung mit dem Ertragsanteil unterliegenden Teilbetrag von 275 € (522 € x 52,57 %) und einen gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG der Besteuerung mit dem Besteuerungsanteil unterfallenden Teilbetrag von 247 € (522 € ./ 275 €) auf und addierte die sich aus dem Ertragsanteil in Höhe von 60 € (275 € x 22 %) einerseits und dem Besteuerungsanteil in Höhe von 172 € (247 € x 70 %) andererseits ergebenden Rentenbeträge. Den so ermittelten Betrag von 232 € minderte das FA um den Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 102 €, so dass 130 € als sonstige Einkünfte des Klägers besteuert wurden.
- 4 Mit ihrem Begehren, zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung den Rententeilbetrag in Höhe von 247 € im

Hinblick auf die endgültig nicht als Sonderausgaben abgezogenen Beiträge des Klägers an das Versorgungswerk im Einkommensteuerbescheid für 2005 um 27,39 € zu mindern, blieben die Kläger im Einspruchsverfahren erfolglos.

- 5** Ihre Klage, jenen Betrag bei der Ermittlung der sonstigen Einkünfte des Klägers steuerfrei zu belassen, wies das Finanzgericht (FG) ab. Zur Begründung führte es aus, das Gesetz sehe die von den Klägern begehrte Rechtsfolge nicht vor. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG), nach welcher es "in keinem Fall" zu einer verfassungswidrigen doppelten Besteuerung der Altersvorsorgeaufwendungen und der Altersbezüge kommen dürfe, und die des Bundesfinanzhofs (BFH), dass ein etwaiger Verstoß (erst) in der Rentenauszahlungsphase gerügt werden könne, betrafen anders gelagerte Sachverhalte. Das von den Klägern herangezogene Senatsurteil vom 21.06.2016 - X R 44/14 (BFHE 254, 545) sowie die darin in Bezug genommenen weiteren Entscheidungen setzten als Prämisse unausgesprochen voraus, dass bei dem betreffenden Rentenberechtigten allein aufgrund der --seinen Einzelfall nicht erfassenden-- typisierenden gesetzlichen Regelungen eine steuerliche Doppelbelastung eintrete. Ziel dieser Rechtsprechung sei es dementsprechend, die typisierenden und damit den gesetzlichen Regelfall abbildenden Vorschriften im konkreten Einzelfall zu korrigieren, wenn und soweit deren Anwendung in diesem --atypischen-- Fall nicht zu der vom Gesetzgeber intendierten Rechtsfolge führe. Demgegenüber beruhe die bei den Klägern (möglicherweise) eintretende Doppelbelastung nicht auf einem Regelungsfehler des Gesetzes bzw. dessen mangelnder Ausdifferenzierung. Ursächlich hierfür sei vielmehr der Umstand, dass die Kläger die im Gesetz --zur Vermeidung derartiger Doppelbelastungen-- vorgesehene Möglichkeit, die Beiträge des Klägers zum Versorgungswerk in der Beitragsphase als Sonderausgaben in Abzug zu bringen, im Jahr 2005 tatsächlich nicht in Anspruch genommen hätten.
- 6** Mit ihrer Revision machen die Kläger im Wesentlichen geltend, nur die von ihnen begehrte "nachgelagerte Steuerfreistellung" der im Jahr 2005 nicht vorgelagert steuerfrei gestellten Beitragszahlungen vermeide eine unzulässige doppelte Besteuerung. Die in diesem Jahr geleisteten Beiträge seien im ersten Veranlagungszeitraum der Auszahlungsphase --also im Streitjahr-- in vollem Umfang steuerfrei zu stellen. Denn auch bei der vorgelagerten Steuerfreistellung würden sämtliche Aufwendungen in einem Veranlagungszeitraum berücksichtigt.
- 7** Darüber hinaus sei im Rahmen der "nachgelagerten Steuerfreistellung" zu berücksichtigen, dass im Falle eines bereits im Jahr 2005 gewährten Sonderausgabenabzugs ein Steuerentlastungseffekt eingetreten wäre, der vorliegend bislang nicht berücksichtigt worden sei. Daher sei den gesetzlichen Vorgaben der Vollverzinsung nach den §§ 233 ff. der Abgabenordnung (AO) Rechnung zu tragen und der im Jahr 2005 geleistete Beitrag in Höhe von 3.650,40 € für den Zeitraum vom 01.04.2007 bis zum 31.03.2017 zu verzinsen (2.190,24 €). Mit der Revision werde der Gesamtbetrag von 5.840,64 € beansprucht.
- 8** Entgegen der Auffassung des FG, bei der Frage einer doppelten Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und den hieraus resultierenden Altersbezügen könnten nur Fehler des Gesetzes bzw. dessen mangelnde Ausdifferenzierung gerügt werden, sei allein der objektiv gegebene Sachverhalt entscheidend, ob nämlich eine doppelte Besteuerung tatsächlich festzustellen sei. Zudem enthalte § 169 AO einen gesetzlichen Fehler, weil die in dieser Vorschrift festgelegte Festsetzungsverjährungsfrist keine Differenzierung zwischen unmittelbar im betreffenden Veranlagungszeitraum wirkenden Umständen und solchen vorsehe, deren steuerliche Auswirkungen --insbesondere nach dem Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes (AltEinkG) vom 05.07.2004 (BGBl I 2004, 1427)-- erst in viel späteren Veranlagungszeiträumen eintreten.
- 9** Darüber hinaus machen die Kläger Verfahrensfehler geltend.
- 10** Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 25.07.2018 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 29.05.2018 dahingehend zu ändern, dass ein Betrag in Höhe von 5.840,64 € bei der Besteuerung der Einkünfte steuerfrei gestellt wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12** Der Klageänderung bzw. -erweiterung werde widersprochen; sie sei gemäß § 123 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unzulässig.
- 13** Ungeachtet des rechtlich maßgeblichen Gesichtspunkts, dass vorliegend nicht die typisierenden gesetzlichen Regelungen Grund für die im Raum stehende doppelte Besteuerung der Alterseinkünfte seien, sei auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise anhand der vom Senat im Urteil in BFHE 254, 545 aufgestellten Grundsätze

eine doppelte Besteuerung der Beiträge des Klägers zum Versorgungswerk nicht gegeben. Denn der insgesamt voraussichtlich steuerfrei belassene Teil der Rente, der sich aus der Multiplikation des steuerfreien Jahresbetrags der Rente (3.480 €) mit der im Zeitpunkt des Renteneintritts maßgebenden statistischen Lebenserwartung des Klägers von rund 21 Jahren ergebe (73.080 €), liege oberhalb der von ihm aus versteuertem Einkommen an das Versorgungswerk geleisteten Beiträge.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision der Kläger hat keinen Erfolg.
- 15** Die Revision ist hinsichtlich eines Betrags von 5.813,25 € unzulässig (unten 1.), im Übrigen ist sie unbegründet (unten 2.), so dass über sie einheitlich zu entscheiden ist (vgl. Senatsurteil vom 01.06.2016 - X R 43/14, BFHE 254, 536, BStBl II 2017, 55, Rz 10).
- 16** 1. Die Revision ist in Höhe von 5.813,25 € unzulässig.
- 17** Die Kläger haben im Revisionsverfahren ausdrücklich beantragt, einen Betrag in Höhe von 5.840,64 € bei der Besteuerung der Einkünfte steuerfrei zu stellen. Demgegenüber lautete ihr Klageantrag, "dass ein Betrag i.H. von 27,39 € ... bei der Ermittlung der sonstigen Einkünfte des Klägers steuerfrei belassen wird".
- 18** Auf den Hinweis des FA in seiner Revisionserwiderung, es liege insoweit eine unzulässige Klageänderung bzw. -erweiterung vor, haben die Kläger in ihrem Schriftsatz vom 29.03.2021 ausdrücklich erklärt, an dem formulierten Revisionsantrag festhalten zu wollen. Von diesem ist daher vorliegend auszugehen.
- 19** Eine Erweiterung des Antrags, die --wie im Streitfall-- darin liegen kann, dass die Kläger im Ergebnis die Festsetzung der Steuer auf einen niedrigeren als durch den Klageantrag erreichbaren Betrag begehren, ist im Revisionsverfahren gemäß § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO ausgeschlossen. Insoweit ist die Revision mangels formeller Beschwer unzulässig (vgl. Senatsurteil in BFHE 254, 536, BStBl II 2017, 55, Rz 14).
- 20** 2. Im Übrigen kann der Senat offenlassen, ob die Revisionsbegründung den Anforderungen des § 124 Abs. 1 Satz 2 FGO genügt, da die Revision jedenfalls unbegründet ist.
- 21** Das FG hat zu Recht entschieden, dass die vom Versorgungswerk gewährte Altersrente des Klägers nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften steuerlich als sonstige Einkünfte mit einem Betrag von 130 € zu berücksichtigen ist (unten a). Die Kläger können nicht beanspruchen, dass die Altersrente wegen des im Jahr 2005 unterbliebenen Abzugs der Beitragszahlungen des Klägers als Sonderausgaben --in dem von ihnen in prozessual zulässiger Weise begehrten Umfang von 27,39 €-- im Streitjahr niedriger angesetzt wird (unten b). Auch sonst ist keine Rechtsgrundlage ersichtlich, die es --dem Revisionsantrag entsprechend-- erlaubte, die Einkünfte der Kläger geringer zu besteuern (unten c). Verfahrensfehler sind nicht gegeben (unten d).
- 22** a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die dem Kläger erstmals im Dezember 2015 zugeflossene Altersrente des Versorgungswerks im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa und bb EStG mit einem Betrag von 130 € zu versteuern ist. Nach Vorlage der Bescheinigung des Versorgungswerks wurde der Rentenanteil, der infolge der beantragten Anwendung der Öffnungsklausel lediglich der Besteuerung mit dem Ertragsanteil unterliegt, zutreffend bestimmt (275 €) und nur der verbleibende Rententeilbetrag (247 €) einer Besteuerung mit dem im Jahr des Rentenbeginns geltenden Besteuerungsanteil in Höhe von 70 % unterworfen.
- 23** Da dies zwischen den Beteiligten nicht (mehr) streitig ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 24** b) Die Kläger können --wie das FG ebenfalls richtig erkannt hat-- nicht beanspruchen, dass die Einkünfte aus der Altersrente wegen des im Jahr 2005 unterbliebenen Abzugs der Beitragszahlungen des Klägers als Sonderausgaben --in dem von ihnen in prozessual zulässiger Weise begehrten Umfang von 27,39 €-- im Streitjahr niedriger angesetzt werden.
- 25** aa) Das EStG sieht die von den Klägern begehrte "nachgelagerte Steuerfreistellung" der in der Ansparphase an das Versorgungswerk geleisteten Beitragszahlungen für 2005, deren steuerliche Geltendmachung als Sonderausgaben

unterblieben ist, in der Rentenauszahlungsphase nicht vor. Die in Rede stehenden Beiträge des Klägers sind nach Inkrafttreten des AltEinkG geleistet worden. Dieses regelt für Altersvorsorgebeiträge die steuerliche Berücksichtigung allein über einen Sonderausgabenabzug während der Aufbauphase.

- 26** bb) Die von den Klägern begehrte "nachgelagerte Steuerfreistellung" ist auch nicht verfassungsrechtlich zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung geboten.
- 27** (1) Im Hinblick auf das von Verfassungen wegen bestehende Verbot einer doppelten Besteuerung ist geklärt, dass eine solche nicht gegeben ist, wenn die Summe der voraussichtlichen steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrachtten Altersvorsorgeaufwendungen (vgl. Senatsurteil vom 19.05.2021 - X R 33/19, BFHE 273, 266, Rz 22, m.w.N.).
- 28** Bereits hieraus wird deutlich, dass im Rahmen der verfassungsrechtlichen Prüfung einer doppelten Besteuerung ein Vergleich von Summen anzustellen ist, die sich aus den gesamten während der Aufbauphase geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen (aus versteuertem Einkommen) einerseits und den gesamten während der Auszahlungsphase voraussichtlich gewährten (steuerfreien) Rentenzuflüsse andererseits zusammensetzen. Nur soweit im Saldo durch die Besteuerung eine doppelte Belastung entsteht, kann dem Steuerpflichtigen aus verfassungsrechtlichen Gründen ein Anspruch auf eine Milderung des Steuerzugriffs in der Rentenbezugsphase zustehen (vgl. Senatsurteil in BFHE 273, 266, Rz 21).
- 29** Mit diesen Vorgaben ist der Ansatz der Kläger, die ihre in einem bestimmten Veranlagungszeitraum der Aufbauphase geleisteten Altersvorsorgebeiträge isoliert mit Blick auf den tatsächlichen steuerlichen Abzug hin betrachten und im Fall des tatsächlichen (endgültigen) Nichtabzugs zugleich eine in diesem Umfang gegebene doppelte Besteuerung annehmen, nicht vereinbar. Die Kläger setzen zu Unrecht die endgültige steuerliche Nichtberücksichtigung einzelner steuerlich abzugsfähiger Aufwendungen mit einer verfassungsrechtlich unzulässigen doppelten Besteuerung in diesem Umfang gleich. Letztere ergibt sich allerdings erst, soweit die *gesamte* voraussichtlich zu erwartende steuerliche Entlastung in der Auszahlungsphase die während der Aufbauphase verbliebene steuerliche Belastung der Altersvorsorgebeiträge nicht erreicht.
- 30** (2) Das FG hat zutreffend ausgeführt, eine (möglicherweise eintretende) Doppelbelastung beruhe im Streitfall nicht auf einem Fehler des Gesetzes bzw. dessen mangelnder Ausdifferenzierung, sondern allein darauf, dass die Kläger die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit zum Sonderausgabenabzug der Beiträge für das Jahr 2005 tatsächlich nicht in Anspruch genommen hätten. Damit hat das FG der Argumentation der Kläger, ein an sich möglicher, tatsächlich aber nicht geltend gemachter und daher unterbliebener Sonderausgabenabzug von Altersvorsorgeaufwendungen während der Ansparphase könne zu einer doppelten Besteuerung führen, bereits im Ausgangspunkt widersprochen.
- 31** Der Senat ist ebenfalls der Auffassung, dass bei der verfassungsrechtlichen Prüfung einer doppelten Besteuerung solche Umstände außer Betracht bleiben müssen, die darauf beruhen, dass der frühere Sonderausgabenabzug aufgrund eines den Beteiligten des Besteuerungsverfahrens dabei im Einzelfall unterlaufenen Fehlers nicht den gesetzlichen Abzugsmöglichkeiten entspricht. Maßgebend für die Berechnung ist vielmehr die objektive Anwendung der gesetzlichen Regelungen. Eine doppelte Besteuerung kann sich nicht daraus ergeben, dass ein Steuerpflichtiger in der Vergangenheit keine Altersvorsorgeaufwendungen geltend gemacht hat, obwohl sie einkommensteuerlich abziehbar gewesen wären (vgl. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 342).
- 32** (a) Dies folgt aus der im AltEinkG verwirklichten gesetzgeberischen Grundsatzentscheidung für die nachgelagerte Besteuerung und der darin vorgenommenen gesetzlichen Ausgestaltung der Übergangsregelungen, die im Hinblick auf den vorliegenden Sachverhalt keiner Einzelfallkorrektur bedarf.
- 33** Der von den Klägern sinngemäß geltend gemachte Anspruch einer alternativ zu eröffnenden Möglichkeit der Steuerfreistellung sowohl in der Aufbau- als auch in der Auszahlungsphase, um jede denkbare und --wie hier-- rein verfahrensrechtlich bedingte (anteilige) doppelte Besteuerung auszuschließen, besteht verfassungsrechtlich nicht.
- 34** Das BVerfG hat insoweit ausgeführt, dass das Verbot doppelter Besteuerung entweder durch eine Steuerfreistellung von Altersvorsorgeaufwendungen (in der Aufbauphase) oder durch eine Nichtbesteuerung von Alterseinkünften, die aus versteuertem Einkommen stammten, (in der Auszahlungsphase) beachtet werden könne (vgl. Nichtannahmebeschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 29.09.2015 - 2 BvR 2683/11, BStBl II 2016, 310, Rz 35). Vor diesem Hintergrund ist es verfassungsrechtlich unbedenklich, dass der Gesetzgeber sich dafür entschieden hat, im Rahmen des Konzepts der nachgelagerten Besteuerung eine steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen allein in der Aufbauphase vorzusehen.

- 35** (b) Des Weiteren durfte der Gesetzgeber im Zusammenhang mit dem AltEinkG aufgrund seiner bei der Ausgestaltung von Übergangsregelungen gegebenen Befugnis zu größeren Typisierungen in Einzelfällen auftretende denkbare Besonderheiten in weitem Umfang vernachlässigen. Die gesetzlichen Regelungen müssen daher insbesondere nicht allein im Verfahren fußenden Unzulänglichkeiten bei der Geltendmachung einer materiell-rechtlich ausreichenden Berücksichtigungsmöglichkeit Rechnung tragen. Dies gilt insbesondere, wenn in Einzelfällen Vorsorgeaufwendungen schon nicht erklärt werden, sie im Veranlagungszeitraum in fehlerhafter Weise unberücksichtigt bleiben und/oder in solchen Fällen ein fristgerechter Einspruch ausbleibt und/oder wegen eingetretener Festsetzungsverjährung eine Korrektur auch nicht mehr aufgrund von Änderungsvorschriften erfolgen kann.
- 36** Ermöglichen die materiell-rechtlichen Vorschriften eine ausreichende steuerliche Berücksichtigung von Altersvorsorgeaufwendungen und kommt deren entlastende Wirkung lediglich durch eine verfahrensrechtlich bedingte Nichtgeltendmachung nicht zum Tragen, so besteht für ihre Korrektur im Einzelfall von vornherein keine Veranlassung.
- 37** (c) Insoweit unterscheidet sich der Streitfall in maßgeblicher Weise auch von den (materiell-rechtlichen) "Abzugsbeschränkungen während der Beitragsphase". Daher ist bei der Prüfung einer doppelten Besteuerung danach zu unterscheiden, ob Beiträge in der Ansparphase teilweise wegen Begrenzung des Sonderausgabenabzugs auf einen Höchstbetrag steuerlich nicht berücksichtigt werden konnten oder ob deren steuerliche Nichtberücksichtigung --wie im Streitfall-- allein auf der fehlenden Geltendmachung des Sonderausgabenabzugs beruht. Im ersten Fall sind die Beiträge insoweit als aus versteuertem Einkommen erbracht anzusehen (vgl. Senatsurteile vom 06.04.2016 - X R 2/15, BFHE 253, 370, BStBl II 2016, 733, Rz 55; in BFHE 273, 266, Rz 104 f., jeweils auch zur Rechtslage ab 2005), im anderen Fall können die Beiträge nicht in die Vergleichsrechnung einbezogen werden.
- 38** c) Auch sonst ist keine Rechtsgrundlage ersichtlich, die es --dem Revisionsantrag entsprechend-- erlauben könnte, die "Einkünfte" der Kläger geringer zu besteuern. Insbesondere lässt es das Abflussprinzip (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG) nicht zu, die im Jahr 2005 geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen noch im Streitjahr als Sonderausgaben abzuziehen.
- 39** d) Die von den Klägern erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch.
- 40** aa) Soweit die Kläger beanstanden, das FG habe unter Verstoß gegen den Amtsermittlungsgrundsatz und die BFH-Rechtsprechung nicht aufgeklärt, ob vorliegend eine Fallgestaltung einer unzulässigen Doppelbesteuerung gegeben sei, ist festzuhalten, dass die Kläger ihr eigenes Verständnis einer doppelten Besteuerung vorgetragen haben, dem das FG lediglich entgegengetreten ist.
- 41** Dass die Kläger eine Prüfung des Verbots der doppelten Besteuerung auf der Basis der höchstrichterlichen Rechtsprechung begehrt hätten (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 254, 545, Rz 25), ist schon nicht ersichtlich. Darüber hinaus ist --ausgehend von der vom FG im angefochtenen Urteil festgestellten Bescheinigung des Versorgungswerks und den darin aufgeführten Beiträgen des Klägers an das Versorgungswerk im Zeitraum vom 01.01.1985 bis zum 30.11.2015-- eine doppelte Besteuerung offensichtlich nicht gegeben. Denn nach der --im Kern-- zutreffenden Berechnung des FA in seiner Revisionserwiderung, die zugunsten des Klägers von einer auf 21 Jahre abgerundeten durchschnittlichen Lebenserwartung ausgeht, übersteigt bereits die Summe der voraussichtlichen steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse des Klägers allein (73.080 €) --ohne Berücksichtigung der Hinterbliebenenversorgung der Klägerin (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 273, 266, Rz 38 ff.)-- die Summe sämtlicher von ihm erbrachter Beiträge an das Versorgungswerk (66.532,76 €), und zwar unabhängig davon, in welchem Umfang diese überhaupt aus versteuertem Einkommen geleistet wurden.
- 42** bb) Eine Verletzung der gerichtlichen Hinweispflicht gemäß § 76 Abs. 2 FGO, die regelmäßig eine Verletzung des Rechts auf rechtliches Gehör bedeutet (vgl. Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 76 Rz 72), liegt ebenfalls nicht vor.
- 43** Das FG brauchte den (fachkundigen) Kläger nicht gesondert darauf hinzuweisen, es beabsichtige --so die Kläger--, "eine Entscheidung auf der Basis des Verschuldensprinzips zu treffen". Der hinter diesem Vorbringen stehende Gedanke, die Kläger hätten den Sonderausgabenabzug für die an das Versorgungswerk für das Jahr 2005 geleisteten Beiträge tatsächlich nicht in Anspruch genommen, obwohl es ihnen rechtlich möglich gewesen wäre, war bereits vom FA in der Einspruchsentscheidung angeführt worden. Vor diesem Hintergrund mussten die Kläger ohne

Weiteres damit rechnen, dass dieser Umstand auch für die finanzgerichtliche Entscheidung von Bedeutung sein könnte.

**44** In diesem Zusammenhang bestand für das FG auch keine Notwendigkeit, den "Verursachungsbeitrag" der Kläger, dass sie eine Berücksichtigung der in Rede stehenden Beiträge im Einkommensteuerbescheid für 2005 beantragt und darauf nicht verzichtet hätten, weiter aufzuklären. Das FG hat hinsichtlich der Frage einer doppelten Besteuerung entscheidend auf den tatsächlichen Nichtabzug der Beiträge als Sonderausgaben abgestellt. Das weitere Verhalten der Kläger, dass sie sich nachträglich (vergeblich) um eine Korrektur bemüht hatten, war daher nicht entscheidungserheblich.

**45** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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