

Beschluss vom 12. Februar 2014, X B 12/13

Bedeutung des Begriffs des Rentenstammrechts für Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG nicht klärungsbedürftig - Sog. qualifizierter Rechtsanwendungsfehler - Beginn des Rentenzeitraums bei ruhender Rente

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 96 Abs 1

vorgehend FG München, 17. Dezember 2012, Az: 6 K 2743/12

Leitsätze

NV: Es bedarf keiner grundsätzlichen Klärung mehr, inwieweit der Begriff des Rentenstammrechts der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zugrunde zu legen ist .

Tatbestand

- 1** I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) wurden in den Streitjahren 2010 und 2011 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin ist im Juli 1938 geboren. Sie beendete ihre Berufstätigkeit zum 31. August 1998 und bezieht seither neben einer Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung Rentenzahlungen der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL), zunächst in Höhe von --jeweils brutto-- monatlich 405,57 DM, seit dem 1. August 2000 in Höhe von 1.409,95 DM. Deren Rechtsnatur ist streitig.
- 2** Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) unterwarf auch die seit dem 1. August 2000 gezahlte Rente nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit einem Ertragsanteil von 22 % der Besteuerung, da diese Rente bereits am 1. September 1998 begonnen und bis zum 31. Juli 2000 lediglich geruht habe. Die Klägerin habe bei Beginn der Rente daher das 60. Lebensjahr vollendet.
- 3** Die Kläger sind der Auffassung, die seit dem 1. September 1998 gezahlte Rente sei eine Versicherungsrente, die seit dem 1. August 2000 gezahlte Rente sei eine Versorgungsrente. Es handele sich daher um zwei verschiedene Renten, deren letztere folglich erst am 1. August 2000 "begonnen" habe. Die Klägerin habe daher mit Beginn der Rente das 62. Lebensjahr vollendet, so dass ein Ertragsanteil von nur 21 % zum Ansatz komme. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) beruhten die seit 1998 geleisteten Zahlungen auf einer Versorgungsrente, die lediglich in Anlehnung an die Versicherungsrente berechnet worden seien.
- 4** Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision führen die Kläger aus, das Konzept des "Ruhens" der Versorgungsrente sei unzutreffend. Es handele sich bei der Versicherungsrente und der Versorgungsrente um zwei unterschiedliche Renten. Der Anspruch auf die Versorgungsrente sei dem Grunde nach erst entstanden, als die Klägerin das 62. Lebensjahr vollendet habe. Vorher habe die Rente nicht ruhen können.
- 5** Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 12. Juli 1989 X R 33/86 (BFHE 158, 232, BStBl II 1989, 1012) den sozialversicherungsrechtlichen Begriff des Rentenstammrechts steuerrechtlich für bedeutungslos erachtet habe, maßgebend vielmehr der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG verwendete Begriff des Beginns der Rente sei, habe das FG schon dem Grunde nach zu Unrecht vornehmlich mit dem Begriff des Rentenstammrechts operiert. Selbst wenn man dies allerdings annehmen wollte, entspräche es dem weiteren Urteil des Senats vom 14. November 2001 X R 90/98 (BFHE 197, 187, BStBl II 2002, 191), das Rentenstammrecht auf die jeweilige Rente zu beziehen, denn danach bestehe ein Anspruch auf Rente, wenn u.a. die jeweiligen besonderen versicherungsrechtlichen und persönlichen Voraussetzungen vorliegen. Wesentliche Voraussetzung für den Anspruch auf die Versorgungsrente sei die Vollendung des 62. Lebensjahres.
- 6** Zwar habe der Senat in seinem Urteil vom 22. August 2012 X R 47/09 (BFHE 239, 213, BStBl II 2013, 158) ausgeführt, Erhöhungen der Rentenzahlungen seien dem Rentenrecht immanent und keine eigenständigen Renten,

wenn sie die in der Rente bereits angelegte Funktion und ihren Zweck lediglich umsetzen. Wenn das FG meine, ein Sprung in der Rentenhöhe um den Faktor 3,5 sei dem Rentenrecht der Gesamtversorgungsrente immanent, dehne es die Aussage des genannten Senatsurteils über Gebühr aus, da damit zwei aufeinanderfolgende Renten immer zusammengefasst werden könnten.

- 7 In seinem Urteil vom 4. Oktober 1990 X R 60/90 (BFHE 162, 298, BStBl II 1991, 89) habe der Senat die aus den gesetzlichen Sozialversicherungen bezogenen Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsrenten und das Altersruhegeld als rechtlich selbständige Renten mit jeweils eigenem Beginn und eigener Laufzeit behandelt. Ersetze man die Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsrente durch "Versicherungsrente" und das Altersruhegeld durch "Versorgungsrente", so treffe die Aussage exakt auf den vorliegenden Fall zu.
- 8 Die Zulassung der Revision sei wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO geboten. Die Finanzverwaltung und das FG legten der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG exzessiv den Begriff des Rentenstammrechts zugrunde und führten damit Rechtsvorstellungen ein, die dem Gesetz fremd seien und in Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung stünden.
- 9 Die Rechtsfrage, ob Erträge aus einer Altersrente, die einer weiblichen Versicherten nur deshalb nicht zugeflossen seien, weil sie eine zweite Altersgrenze nicht erreicht habe, betreffe viele Frauen, die eine vorgezogene Altersrente des VBL bezögen, ferner alle Versorgungseinrichtungen, die die gleichen Satzungsbestimmungen wie die VBL benutzen. Insofern bestehe ein allgemeines Interesse an einer korrigierenden Entscheidung des Revisionsgerichts.
- 10 Das FA hält die Beschwerde für unzulässig.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Beschwerde ist jedenfalls unbegründet. Die Revision ist weder wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO noch wegen Divergenz zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.
- 12 1. Einer Rechtsfrage kommt nach ständiger Rechtsprechung des BFH grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt, die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig ist (Senatsbeschlüsse vom 19. Januar 2011 X B 43/10, BFH/NV 2011, 636; vom 23. Januar 2013 X B 84/12, BFH/NV 2013, 771). Der Streitfall wirft Fragen grundsätzlicher Bedeutung nicht auf.
- 13 a) Es bedarf keiner Klärung, inwieweit der Begriff des Rentenstammrechts der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zugrunde zu legen ist, denn diese Frage ist bereits geklärt.
- 14 aa) Auf der einen Seite hat zwar der Senat in seinem Urteil in BFHE 158, 232, BStBl II 1989, 1012 ausgeführt, dass der sozialversicherungsrechtliche Begriff des Rentenstammrechts --und nur dieser-- steuerrechtlich bedeutungslos ist, dies allerdings im Zusammenhang mit der Aussage, dass sozialversicherungsrechtliche Hinterbliebenenrenten kein Leibrentenstammrecht besäßen. Die allgemeine Bedeutung eines Rentenstammrechts im Steuerrecht war mithin für die Entscheidung unerheblich.
- 15 bb) Auf der anderen Seite hat der Senat in seinem Urteil in BFHE 239, 213, BStBl II 2013, 158 (dort unter II.1.c, d) ausdrücklich ausgeführt, dass Erhöhungen der Rentenzahlungen dem "Rentenrecht" dann immanent sind und keine eigenständigen Renten darstellen, wenn sie die in der Rente bereits angelegte Funktion und ihren Zweck lediglich umsetzen. Er hat dabei an das Urteil des BFH vom 10. Oktober 1969 VI R 267/66 (BFHE 97, 31, BStBl II 1970, 9) angeknüpft, das ausdrücklich für die Frage, ob gewisse Rentenerhöhungen eine neue Rente darstellen, auf die Nämlichkeit des Rentenstammrechts abstellt. Mit dem im Urteil in BFHE 239, 213, BStBl II 2013, 158 verwendeten Begriff des Rentenrechts war mithin das Rentenstammrecht im Sinne des zitierten Urteils gemeint. Der aktuellen Senatsrechtsprechung ist daher zu entnehmen, dass bei einem einheitlichen Rentenstammrecht ungeachtet etwaiger Veränderungen der Rentenhöhe eine einzige Rente vorliegt, während eigenständige --und ggf. mit unterschiedlichen Ertragsanteilen zu steuernde-- Renten genau dann vorliegen, wenn sie auf verschiedenen Renten(stamm)rechten beruhen. Eine absolute oder prozentuale Grenze für Veränderungen der Rentenhöhe, bei deren Überschreiten eine andere Rente anzunehmen wäre, hat der Senat gerade nicht implementiert.

- 16** cc) Das Urteil in BFHE 197, 187, BStBl II 2002, 191 steht hierzu nicht in Gegensatz. Die dortige Aussage (unter II.3.b), dass der Rentenanspruch mit den jeweiligen besonderen versicherungsrechtlichen und persönlichen Voraussetzungen entsteht, bezieht sich auf die jeweilige Rente.
- 17** Eine klärungsbedürftige Frage ist vor diesem Hintergrund nicht mehr erkennbar. Auf die Frage, ob die streitige Fallkonstellation eine Vielzahl von Personen betrifft und was daraus folgt, kommt es daher nicht an.
- 18** b) Tatsächlich ist im Streitfall nicht die steuerrechtliche Bedeutung des Rentenstammrechts umstritten oder problematisch, sondern die Frage, ob die vom 1. September 1998 bis zum 31. Juli 2000 gezahlten Beträge, die zwar die VBL nach eigenem satzungsmäßigem Sprachgebrauch als "Versorgungsrente" bezeichnet, die aber der Höhe nach der Versicherungsrente entsprechen, eine andere Rente sind bzw. auf einem anderen Rentenstammrecht beruhen als die später geleistete volle Versorgungsrente. Dies ist aber keine Frage grundsätzlicher Bedeutung, sondern eine Frage der Rechtsanwendung im Einzelfall.
- 19** 2. Ebenso wenig liegt eine Divergenz vor, die die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO rechtfertigen könnte.
- 20** a) Hinsichtlich des wohl von den Klägern gesehenen Widerspruchs zu den Senatsurteilen in BFHE 158, 232, BStBl II 1989, 1012 und in BFHE 197, 187, BStBl II 2002, 191 wird auf II.1.a Bezug genommen.
- 21** b) Eine Divergenz zu dem Senatsurteil in BFHE 162, 298, BStBl II 1991, 89 liegt ebenfalls nicht vor. Richtig ist, dass der Senat dort die Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsrenten einerseits und das Altersruhegeld andererseits als rechtlich selbständige Renten behandelt. Allerdings ist das FG von dieser Aussage nicht abgewichen. Die Kläger unterstellen bei ihren Ausführungen, der Rentenbezug vom 1. September 1998 bis zum 31. Juli 2000 sei eine Versicherungsrente und der Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsrente gleichzustellen. Dies aber steht keineswegs fest. Vielmehr ist das FG aufgrund seiner Feststellungen zu der Satzung der VBL und deren Würdigung davon ausgegangen, dass tatsächlich in dieser Zeit nicht eine Versicherungsrente, sondern eine Versorgungsrente gezahlt worden sei, die lediglich in Anlehnung an die Versicherungsrente berechnet worden ist.
- 22** 3. Im Übrigen sind die Einwendungen der Kläger darauf gerichtet, die Entscheidung des FG sei inhaltlich falsch. Die Revisionszulassung ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen eines --etwaigen-- materiell-rechtlichen Fehlers aber nur im Falle eines sog. qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers möglich. Dieser setzt voraus, dass das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Eine Entscheidung ist dann (objektiv) willkürlich, wenn die fehlerhafte Rechtsanwendung bei verständiger Würdigung nicht mehr verständlich ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass sie auf sachfremden Erwägungen beruht (vgl. Senatsbeschluss vom 2. August 2013 X B 93/12, BFH/NV 2013, 1782). Auch daran fehlt es.
- 23** a) Zunächst stellt es --wenn dies überhaupt ein Fehler sein sollte-- jedenfalls keinen groben Fehler dar, dass das FG Rentenzahlungen, von denen die VBL als Rentenversicherungsträger selbst der Satzung entsprechend erklärt, sie würden "als Versorgungsrente" gezahlt, als Teil der Versorgungsrente qualifiziert, auch dann nicht, wenn sie der Höhe nach an einem fiktiven Anspruch auf Versicherungsrente orientiert sind.
- 24** b) Sodann ist es auch kein grober Fehler, den Beginn der Rente i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG anzunehmen, obwohl diese --nach dem Sprachgebrauch des FG-- zu Beginn "geruht" hat. Zum einen ist nicht grundsätzlich ausgeschlossen, von einem "Ruhen" einer Rente nicht nur dann zu sprechen, wenn zunächst Rentenzahlungen erfolgt sind und anschließend ein Ruhen eintritt, sondern den Rentenzeitraum ggf. nach einer logischen Sekunde auch mit einem Ruhen beginnen zu lassen. Zum anderen sind die Ausführungen des FG zum "Ruhen" letztlich auch nicht tragend. Das FG hat zwar formuliert, die Versorgungsrente habe geruht, ist aber gleichzeitig davon ausgegangen, dass die in der Anfangszeit gezahlten Rentenbeträge solche der Versorgungsrente gewesen seien. Folglich hat nach Auffassung des FG die Versorgungsrente von Beginn an tatsächlich nicht --vollständig-- geruht, sondern war lediglich reduziert. Es ist aber erst recht kein grober Fehler, den Beginn der Rente auch dann anzunehmen, wenn sie zunächst über etwa zwei Jahre mit einem deutlich reduzierten Betrag ausgezahlt wird.