

Beschluss vom 19. February 2014, X B 187/13

Voraussetzungen einer Vorläufigkeitsfestsetzung

BFH X. Senat

AO § 165 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Alt 2, AO § 38

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 18. September 2013, Az: 1 K 167/12

Leitsätze

NV: Fehlt es an einer ungewissen Tatsachenlage, sind die Voraussetzungen des § 165 Satz 1 AO nicht gegeben. Die steuerrechtliche Würdigung der Tatsachen selbst ist keine Tatsache in diesem Sinne; eine Steuer kann deswegen nicht vorläufig bis zu einer abschließenden rechtlichen Würdigung durch die Finanzbehörde festgesetzt werden .

Gründe

- 1 Die Beschwerde der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat keinen Erfolg, da die von ihnen geltend gemachten Gründe für eine Zulassung der Revision --bei erheblichen Zweifeln, ob die Anforderungen an ihre Darlegung i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erfüllt wurden-- nicht gegeben sind.
- 2 1. Wird die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend gemacht, muss der Beschwerdeführer zur schlüssigen Darlegung dieses Zulassungsgrundes eine bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalls maßgebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen und substantiiert darauf eingehen, inwieweit diese Rechtsfrage im allgemeinen Interesse an einer einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts der höchstrichterlichen Klärung bedarf (Senatsbeschluss vom 25. Juli 2005 X B 131/04, BFH/NV 2005, 1862). Zugleich muss die Beschwerde erkennen lassen, welche vom Einzelfall losgelöste Rechtsfrage in einem Revisionsverfahren geklärt werden könnte (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Januar 1999 XI B 80/98, BFH/NV 1999, 948) und dass ihre Beurteilung von der Klärung einer zweifelhaften oder umstrittenen Rechtslage abhängig sei.
- 3 a) Die Kläger begründen die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache sinngemäß damit, die Besteuerung der Renteneinkünfte der Kläger verletze den einkommensteuerrechtlichen Basisgrundsatz, dass "nur tatsächlich erzieltetes Mehrvermögen der Steuer unterworfen werden" dürfe. Die Besteuerung der Renteneinkünfte der Klägerin mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Einkommensteuergesetzes (EStG) stelle keine verfassungsrechtlich zulässige Typisierung dar, so dass der Gleichheitssatz verletzt sei.
- 4 b) Es kann dahingestellt sein, ob diesem Vorbringen eine abstrakte Rechtsfrage entnommen werden kann; sie wäre jedenfalls nicht entscheidungserheblich, da sie in einem künftigen Revisionsverfahren nicht geklärt werden könnte.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klageabweisung nämlich nicht maßgeblich auf die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung der Besteuerung der Leibrenten durch das Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427) gestützt, sondern darauf, dass die Voraussetzungen des § 165 der Abgabenordnung (AO) nicht gegeben seien, da es an einer für das Streitjahr ungewissen Tatsachenlage fehle. Durch die Bezugnahme auf die Randziffer 5 zu § 165 AO in der Kommentierung von Klein/Rüsken (AO, 11. Aufl.) hat es zudem auf die ständige Rechtsprechung des BFH verwiesen. Danach kann gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO eine Steuer insoweit vorläufig festgesetzt werden, als ungewiss ist, ob und inwieweit die Voraussetzungen für ihre Entstehung eingetreten sind. Ein Steueranspruch entsteht, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Voraussetzung für die Entstehung der Steuerschuld sind damit die Tatsachen, die den gesetzlichen Tatbestand oder einzelne Merkmale dieses Tatbestands erfüllen. Die steuerrechtliche Würdigung der Tatsachen selbst ist keine Tatsache und damit keine Voraussetzung, von der die Steuerfestsetzung abhängig gemacht werden könnte; eine Steuer kann deswegen nicht vorläufig bis zu einer abschließenden rechtlichen Würdigung durch die Finanzbehörde festgesetzt werden (so die ständige BFH-Rechtsprechung, siehe Urteil vom 25. April 1985 IV R 64/83, BFHE 143, 500, BStBl II 1985, 648, m.w.N.).

- 6 Im Streitfall ist indes nicht die für die Entstehung der Steuer gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG entscheidende Tatsache, der Rentenbezug der Klägerin im Streitjahr, zwischen den Beteiligten streitig oder ungewiss, sondern die Frage, ob die Steuererhebung zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Doppelbesteuerung führen könnte. Die Beantwortung dieser Frage hängt jedoch nicht von dem Eintritt einer ungewissen Tatsache ab, sondern setzt eine rechtliche Würdigung der Finanzverwaltung voraus, sodass die dem Streitfall zugrundeliegende Ungewissheit keine i.S. des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO ist.
- 7 Zu der für die Entscheidung des Rechtsstreits maßgeblichen Problematik des § 165 AO haben die Kläger nichts vorgetragen, so dass eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung ausscheidet.
- 8 2. Soweit die Kläger meinen, die Revision müsse auch gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen werden, präzisieren sie nicht, auf welche Alternative dieser Vorschrift sie ihr Vorbringen stützen.
- 9 a) Eine Zulassung der Revision wegen der Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO scheidet aus den unter 1. genannten Gründen aus. Dieser Zulassungsgrund ist ein Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die dortigen Anforderungen an die Beschwerdebegründung gelten daher entsprechend (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 13. Dezember 2012 X B 104/12, BFH/NV 2013, 559), so dass ebenfalls zu Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit der Rechtsfrage vorzutragen gewesen wäre.
- 10 b) Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gehört u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidungen sowie die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Des Weiteren ist darzulegen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 5. Oktober 2010 X B 72/10, BFH/NV 2011, 273, m.w.N.).
- 11 Dies haben die Kläger in ihrer Beschwerdebegründung versäumt. Sie nennen zwar einige Senatsentscheidungen (z.B. Beschlüsse vom 18. August 2010 X B 50/09, BFH/NV 2010, 2270, und vom 4. Dezember 2012 X B 152/11, BFH/NV 2013, 375), stellen ihnen jedoch keine abweichenden abstrakten finanzgerichtlichen Rechtsgrundsätze gegenüber.
- 12 3. Das Urteil des FG leidet nicht unter einem schwerwiegenden Rechtsfehler, so dass die Revision auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen ist.
- 13 a) Die Voraussetzungen dieses Zulassungsgrundes liegen vor, wenn die Entscheidung des FG objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht, unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar --d.h. greifbar gesetzeswidrig-- ist und das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur wieder hergestellt werden kann. Greifbare Gesetzeswidrigkeit ist anzunehmen, wenn das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt und auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (Senatsbeschluss vom 22. August 2012 X B 155/11, BFH/NV 2012, 2015). Diese besonderen Umstände sind in der Beschwerdeschrift aufzuführen (u.a. Senatsbeschluss vom 5. März 2013 X B 121/11, BFH/NV 2013, 1083, m.w.N.).
- 14 b) Auch wenn die Kläger der Auffassung sind, das Urteil des FG führe dazu, dass durch die Rentenbesteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG nicht nur das tatsächlich erzielte Mehrvermögen besteuert werde, die Steuer auf einer gesetzlichen Grundlage beruhe, die nicht hinreichend verfassungsrechtlich zulässig typisiere und den Gleichheitssatz verletze, sind damit die Anforderungen, die an einen schwerwiegenden Rechtsfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zu stellen sind, nicht erfüllt.
- 15 Die finanzgerichtliche Entscheidung beruht auf der ständigen Rechtsprechung des angerufenen Senats, wonach bei der Überprüfung des Verbots der Doppelbesteuerung den aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen nicht nur die von dem Steuerpflichtigen bereits bezogenen, sondern auch die entsprechend der statistischen Lebenserwartung künftig zu erwartenden, nicht der Besteuerung unterliegenden Rentenzahlungen gegenübergestellt werden (Senatsurteile vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.c ee, und vom 4. Februar 2010 X R 52/08, BFH/NV 2010, 1253, unter B.II.3.c). Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger vor Erreichen der statistischen Lebenserwartung verstirbt, von ihm erlangte Rentenzahlungen aber gleichwohl mit dem gesetzlich festgelegten Anteil der Besteuerung unterworfen werden, hat der angerufene Senat bereits entschieden, dass dies eine verfassungsrechtlich zulässige Typisierung darstelle. In

einem solchen Fall verwirkliche sich das typische Rentenrisiko; während bei einem Teil der Steuerpflichtigen die Lebenszeit die statistische Lebenserwartung unterschreite, werde diese bei anderen überschritten (Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2010, 2270, und in BFH/NV 2013, 375). Es ist nicht erkennbar, warum diese Senatsrechtsprechung jeglicher gesetzlicher Grundlage entbehren und auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruhen soll.

- 16** Im Übrigen weist der Senat auf den folgenden Aspekt hin: Sollte das Bundesverfassungsgericht bei seiner verfassungsrechtlichen Überprüfung der Senatsrechtsprechung zu dem Ergebnis kommen, die Regelungen des AltEinkG führten zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung, würde sich diese Entscheidung auch unmittelbar auf die Besteuerung der Kläger auswirken, da in dem Steuerbescheid 2009 vom 26. Mai 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Oktober 2012 "die Einkommensteuerfestsetzung hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte aus Leibrenten in Sachen des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG für Veranlagungszeiträume ab 2005" vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO erfolgt ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de