
Datum: 23.10.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2322/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1023.4K2322.10.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, X R 53/13

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Höhe des steuerfreien Anteils einer Witwerrente. 1
- Die Beteiligten streiten über die Höhe des steuerfreien Anteils einer Witwerrente. 2
- Der Kläger erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2008 u.a. eine Witwerrente, deren Höhe variabel ist, weil sie jährlich unter Berücksichtigung des aktuellen anderen Erwerbs- und/oder Erwerbsersatz Einkommens neu berechnet wird. Der Kläger bezieht die Witwerrente seit 01.01.2007. Nach den Angaben in der Einkommensteuererklärung 2008 hatte seine verstorbene Ehefrau eine der Witwerrente vorhergehende Altersrente vom 01.03.1997 bis 31.12.2006 bezogen. 3
- Für das Jahr 2007 hatte der Kläger eine Witwerrente in Höhe von 8.589 € erklärt, wovon 50 % d.h. 4.295 € als steuerpflichtiger Teil der Besteuerung zugrunde gelegt wurden. 4
- Für das Jahr 2008 erklärte der Kläger eine Witwerrente in Höhe von 6.406 €. Der Beklagte ermittelte den steuerpflichtigen Teil mit 50 %, d.h. 3.203 € und legte diesen Betrag der Besteuerung im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 29.06.2009 zugrunde. 5
- Hiergegen legte der Kläger form- und fristgerecht Einspruch ein und begründete diesen damit, dass seiner Ansicht nach bei der Besteuerung der Witwerrente wie 2007 ein 6

steuerfreier Teil in Höhe von 4.295 € zu berücksichtigen sei.

Mit Einspruchsentscheidung vom 16.07.2010 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück und führte zur Begründung aus, dass Renten, die bereits vor dem Jahr 2006 bezogen worden seien, gemäß § 22 Nr. 1 S. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa des Einkommensteuergesetzes mit 50 % der Besteuerung zu unterwerfen seien. Gemäß § 22 S. 4 EStG sei der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente der steuerfreie Teil der Rente. Dieser gelte gemäß § 22 S. 5 EStG ab dem Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folge und zwar grundsätzlich für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs. Abweichend hiervon sei der steuerfreie Teil der Rente bei einer Veränderung des Jahresbetrags der Rente – z.B. wie hier aufgrund von Einkommensanrechnungen bei Witwenrenten oder durch den Wechsel von Teil- zu Vollrenten – in dem Verhältnis anzupassen, in dem der veränderte Jahresbetrag der Rente zum Jahresbetrag der Rente stehe, der der Ermittlung des steuerfreien Teils der Rente zugrunde liege (§ 22 S. 6 EStG). Nur regelmäßige Anpassungen des Jahresbetrags der Rente – wie dies etwa bei den jährlichen Rentenerhöhungen der Fall sei – führten nicht zu einer Neuberechnung (§ 22 S. 7 EStG). Da der Kläger eine Witwerrente beziehe, die im Unterschied zur üblichen jährlichen Rentenerhöhung aufgrund der jeweils anzurechnenden anderen Einkünfte des Klägers variere, sei § 22 S. 6 EStG für die Ermittlung des steuerfreien Teils der Witwerrente 2008 anzuwenden. Dabei werde der veränderte Jahresbetrag dividiert durch den ursprünglichen Jahresbetrag und dieses Ergebnis dann multipliziert mit dem bisherigen Freibetrag. Hieraus ergebe sich folgende Berechnung:

$$6.406/8.589 \times 4.295 = 3.203 \text{ €}$$

Somit sei zu Recht hinsichtlich der Witwerrente ein steuerfreier Teil in Höhe von 3.203 € berücksichtigt worden.

Mit seiner Klage verfolgt der Kläger sein Einspruchsbegehren weiter.

Der Kläger ist der Ansicht, dass der steuerfreie Teil der Rente ein fester Betrag sei, der den Steuerpflichtigen lebenslang begleite. Demgegenüber gehe der Beklagte davon aus, dass es sich lediglich um einen festen Prozentsatz handle. Auch sei § 22 S. 7 EStG anzuwenden, da die Witwerrente einmal jährlich und damit regelmäßig zum 1.7. eines Jahres aufgrund der Anrechnung des übrigen Einkommens angepasst werde.

Der Kläger beantragt,

den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 29.06.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.07.2010 dahingehend zu ändern, dass die Witwerrente nur in Höhe von 2.111 € der Besteuerung zugrunde gelegt wird,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 20

Der Beklagte hat zu Recht die Rentenbezüge des Klägers aus der Rentenversicherung mit dem der Besteuerung unterliegenden Anteil nach § 22 Nr. 1 S. 3 Buchstabe a) aa) Satz 3 EStG zu 50 % der Besteuerung unterworfen. 21

Der Beklagte hat im angefochtenen Bescheid den steuerpflichtigen Teil der Rente des Klägers aus der Rentenversicherung mit 50 % der bezogenen Rente in Höhe von 6.406 €, also 3.203 € angesetzt. Dieser Ansatz ist nicht zu Lasten des Klägers zu hoch, auch nicht unter Berücksichtigung, dass im Vorjahr noch der steuerfreie Teil der Rente in Höhe von 4.295 € berücksichtigt worden war. 22

• a Den Besteuerungsanteil hat der Beklagte mit dem niedrigst möglichen Satz i.H.v. 50 % angesetzt und ist damit den Angaben des Klägers in der Steuererklärung gefolgt, dass seine verstorbene Ehefrau die der Witwerrente vorhergehende Altersrente bereits vor 2005 bezogen hat (lt. Anlage R seit 01.03.1997), so dass sich der Ertragsanteil der - nachfolgenden - Witwerrente zutreffend nach § 22 Nr. 1 S. 3 Buchstabe a) aa) Satz 8 EStG richtete. ~~224~~

• b Soweit der Kläger hiervon abweichend einen steuerfreien Teil entsprechend dem Vorjahresbetrag in Höhe von 4.295 € berücksichtigt haben will und damit letztendlich einen steuerfreien Teil in Höhe von $4.295/6.406 = 67,05\%$ begehrt, kann er hiermit nicht durchdringen. Zwar wird der steuerfreie Teil der Rente gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) aa) Sätze 4 und 5 EStG grundsätzlich in einem lebenslang geltenden und grundsätzlich gleichbleibenden Freibetrag festgeschrieben. Allerdings ist hiervon abweichend der steuerfreie Teil der Rente gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) aa) Satz 6 EStG bei einer Veränderung des Jahresbetrags der Rente in dem Verhältnis anzupassen, in dem der veränderte Jahresbetrag der Rente zum Jahresbetrag der Rente steht, der der Ermittlung des steuerfreien Teils der Rente zugrunde liegt. Dies war hier der Fall, da sich die Höhe des Jahresbetrages der Rente des Klägers aufgrund der vorzunehmenden Anrechnung seiner aus der selbständigen Tätigkeit erzielten Einkünfte vermindert hat. Der Kläger kann sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass eine Neuberechnung der Rente gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) aa) Satz 7 EStG nicht zu erfolgen habe. Nach dieser Vorschrift führen regelmäßige Anpassungen des Jahresbetrags der Rente nicht zu einer Neuberechnung und bleiben bei einer Neuberechnung außer Betracht. Im Streitfall könnte es sich zwar bei den Anpassungen des Jahresbetrags der Rente dem Wortlaut nach um eine regelmäßige Anpassung handeln, da die Neuberechnung im Fall des Klägers jedes Jahr zum 01.07. – und damit zeitlich gesehen „regelmäßig“ – vorgenommen wird. Der erkennende Senat ist allerdings der Auffassung, dass der Wortlaut nach dem Sinn und Zweck der Norm teleologisch zu reduzieren ist und Anpassungen des Jahresbetrages aufgrund von Einkommensanrechnungen bei Witwenrenten – mögen diese auch regelmäßig erfolgen – zu einer Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente führen. ~~226~~

Ob eine Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente bei Anpassungen des Jahresbetrages einer Witwenrente aufgrund von Einkommensanrechnungen zu erfolgen oder zu unterbleiben hat, ist bislang höchstrichterlich nicht entschieden. Die Finanzverwaltung vertritt im BMF-Schreiben vom 13.09.2010 IV C 3-S 2222/09/10041, IV C 5-S 2345/08/0001, 27

2010/0628045 (BStBl I 2010, 681 Rz. 171ff mit Berechnungsbeispiel) die Auffassung, dass Veränderungen des Jahresbetrages einer Witwenrente aufgrund von Einkommensanrechnungen stets zu einer Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente führen.

Nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.3.b) ist § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) aa) EStG wie folgt auszulegen: Satz 4 und 5 EStG sehen nach Auffassung des BFH vor, dass der steuerfreie Teil der Rente in einem lebenslang geltenden, grundsätzlich gleichbleibenden Freibetrag festgeschrieben wird. Regelmäßige Rentenanpassungen führen nach Auffassung des BFH (in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710) nicht zu einer Erhöhung des steuerfreien Teils der Rente (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) aa) Satz 7 EStG), so dass spätere reguläre Rentenerhöhungen uneingeschränkt der Besteuerung unterworfen werden. Hintergrund dieser Festschreibung ist nach Auffassung des BFH die vom Gesetzgeber gesehene und verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende Notwendigkeit, der ansonsten in der Übergangsphase eintretenden erneuten Vergrößerung der Besteuerungsunterschiede zwischen Sozialversicherungsrenten und Beamtenpensionen entgegenzuwirken (BTDrucks 15/2150, S. 41), weil die Erhöhung von Beamtenpensionen zu 100% steuerpflichtig ist. Für Sozialversicherungsrenten soll nach Auffassung des Gesetzgebers insoweit nichts anderes gelten. 28

Diese Auslegung entspricht der Auffassung sowohl der Finanzverwaltung (z.B. BMF-Schreiben vom 13. September 2010, BStBl I 2010, 681, Tz. 156, 169 f.) als auch der Literatur (z.B. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 22 Rz. 103; Fischer in Kirchhof, EStG, § 22 Rz. 40; Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 22 Rz. 286, 289; Blümich/ Stuhmann, EStG, § 22 Rz. 126; Lindberg in Frotscher, EStG, § 22 EStG Rz. 152). 29

Soweit der Kläger meint, auch in seinem Fall der Anpassung der Rentenbezüge aufgrund von Einkommensanrechnungen handele es sich um eine regelmäßige Rentenanpassung und sich hierfür auf den reinen Wortlaut beruft, steht dem nach Ansicht des erkennenden Senats der o.a. Sinn und Zweck der Norm entgegen. 30

Bei der Auslegung einer Norm nach ihrem Wortlaut ist zu berücksichtigen, dass diese nur eine von mehreren anerkannten Auslegungsmethoden ist. Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist auch der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts -BVerfG- vom 9. November 1988 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106). Der Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung), aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte als historische Auslegung (BFH-Urteil vom 21. Oktober 2010 IV R 23/08, BFHE 231, 544, BStBl II 2011, 277). Hinzu kommt die verfassungskonforme Auslegung, wenn offensichtlich mehrere Auslegungsmöglichkeiten in Betracht kommen, die zu unterschiedlich starken Eingriffen in grundrechtlich geschützte Positionen führen (z.B. BVerfG-Beschluss vom 22. September 2009 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251, BFH/NV 2009, 2119, unter B.2.). Zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen (z.B. BFH-Urteil vom 1. Dezember 1998 VII R 21/97, BFHE 187, 177, unter II.2.a der Gründe m.w.N.). 31

Angewendet auf den Streitfall sprechen sowohl die historisch-teleologische Auslegung aufgrund der Erwägungen und Ziele des Gesetzgebers, die in den oben zitierten Gesetzesmaterialien niedergelegt sind und im Gesetzeswortlaut Niederschlag gefunden 32

haben, als auch die verfassungskonforme Auslegung (steuerrechtliche Gleichbehandlung der Erhöhung von Sozialversicherungsrenten und Versorgungsbezügen) dafür, dass es sich bei der Neuanpassung der vorliegend im Streit stehenden Witwerrente aufgrund der Anrechnung anderen Erwerbseinkommens, die hier im Unterschied zu regulären Rentenerhöhungen in der gesetzlichen Rentenversicherung zu einer Minderung führt, nicht um eine regelmäßige Anpassung im Sinne der Norm handelt. Denn würde man dem Begehren des Klägers folgen, mit dem er letztendlich für seine Witwerrente einen steuerfreien Anteil von mehr als 50 % begehrt, so würden sich die Besteuerungsunterschiede zwischen Sozialversicherungsrenten und Beamtenpensionen in der Übergangsphase erneut vergrößern.

Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass die Regelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) aa) S. 7 EStG im Regelfall zu einem Nachteil für den Steuerpflichtigen führt, indem Veränderungen der Rente aufgrund von regelmäßigen Anpassungen zu 100 % der Besteuerung unterworfen werden, so dass sich der steuerfreie Teil der Rente bis 2040 stetig vermindert. Aus dieser Regelung will der Kläger für seinen Fall einen Vorteil herleiten, indem die Veränderung des Jahresbetrags der Rente zu einem niedrigeren Besteuerungsanteil führen soll. Dies ist darauf zurückzuführen, dass sich im Fall des Klägers die (Witwer)Rente reduziert hat, was bei Rentenanpassungen von regulären Altersrenten zum 01.07. – jedenfalls bislang – nicht vorgekommen ist, da Rentenkürzungen in der Geschichte der Rentenversicherung bisher nicht vorgenommen wurden bzw. aufgrund der im Jahr 2009 aufgenommenen „erweiterten Rentenschutzklausel“ erst im Rahmen von künftigen Rentenerhöhungen verrechnet werden, so dass bei regulären Altersrenten der gesetzlichen Rentenversicherung Minderungen aufgrund von jährlichen Anpassungen zum 01.07. derzeit nicht denkbar sind. 33

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall ergibt sich damit, dass die Berechnung des steuerfreien Teils der Rente durch den Beklagten frei von Rechtsfehlern ist. 34

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 35

Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts zugelassen, da (höchststrichterliche) Entscheidungen zu der Frage, ob die jährliche Neuberechnung einer (Witwen-)Rente aufgrund von vorzunehmenden Einkommensanrechnungen aus einer anderen Tätigkeit eine regelmäßige Rentenanpassung i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) aa) S. 7 EStG darstellt, bislang nicht vorliegen. 36